ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร

โดย

นายพนัส เหล่าจรุงเภสัชกร

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขากฎหมายภาษี
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร

โดย

นายพนัส เหล่าจรุงเภสัชกร

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

PROBLEMS OF PERIOD AND PRESCRIPTION UNDER THE CUSTOMS LAW

BY

MR. PANAS LAOJARUNGPHESATCHAKORN

A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS

FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นายพนัส เหล่าจรุงเภสัชกร

เรื่อง

ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
นิติศาสตรมหาบัณฑิต

เมื่อ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ _____
(อาจารย์ กฤติกา ปั้นประเสริฐ)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก _____
(ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม _____
(อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ _____
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. มุนินทร์ พงศาปาน)

คณบดี _____
(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฐอมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร
ชื่อผู้เขียน	นายพนัส เหล่าจรุงเภสัชกร
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

ในการบัญญัติกฎหมายจะมีการกำหนดระยะเวลาและอายุความกำหนดไว้เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายสามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อป้องกันการเกิดปัญหาความล่าช้าในการดำเนินการตามกฎหมาย และตามบทบัญญัติกฎหมายศุลกากรซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมและบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากการนำเข้าสินค้าและส่งออกสินค้าก็มีการ กำหนดถึงระยะเวลาและอายุความในเรื่องต่างๆ เอาไว้ในกฎหมายศุลกากร อันเป็นระยะเวลาและอายุความที่ผู้เสียภาษีหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการภายในระยะเวลาที่กำหนดนั้น ดังนั้น เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีศุลกากรสามารถเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดความเป็นธรรมแก่ทั้งผู้เสียภาษีและภาครัฐซึ่งเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรนี้จึงควรจะต้องมีการบัญญัติไว้โดยมีระยะเวลาที่เหมาะสมและเพียงพอที่จะสามารถดำเนินการตามระยะเวลานั้นได้และทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อทุกฝ่าย ซึ่งหากระยะเวลาและอายุความที่กำหนดไว้มีความไม่เหมาะสม ก็จะทำให้เกิดปัญหาในการดำเนินการจัดเก็บค่าภาษีอากรและเกิดปัญหาในการที่จะปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติกฎหมาย

และเนื่องจากกรมศุลกากรนอกจากจะมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจากการนำเข้าและส่งออกสินค้าแล้ว กรมศุลกากรยังมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าแทนกรมสรรพากรและมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้าสินค้าแทนกรมสรรพสามิตด้วย ดังนี้หากว่าระยะเวลาและอายุความในการจัดเก็บค่าภาษีอากรสำหรับสินค้านำเข้าตามกฎหมายภาษีศุลกากร กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และกฎหมายภาษีสรรพสามิตไม่มีความสอดคล้องกันแล้ว ก็จะเกิดปัญหาในการที่ผู้เสียภาษีจะสามารถปฏิบัติตามกฎหมายให้ครบถ้วน เกิดความสับสนในข้อ

กฎหมาย และเกิดปัญหาต่อภาครัฐในการที่จะทำการจัดเก็บค่าภาษีอากรให้ได้ครบถ้วนตามที่ควรจะจัดเก็บได้

นอกจากปัญหาที่เกิดจากระยะเวลาและอายุความที่กำหนดไว้ในกฎหมายศุลกากรโดยไม่เหมาะสมแล้ว ในบางกรณีกฎหมายศุลกากรก็ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาและอายุความไว้ ทำให้เกิดความล่าช้าในการที่ภาครัฐจะสามารถดำเนินการเพื่อจัดเก็บค่าภาษีอากร ต้องมีการตีความบทบัญญัติทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย และเกิดปัญหาต่อผู้เสียภาษีที่จะต้องเสียเงินเพิ่มของค่าภาษีอากรที่เพิ่มมากขึ้นในระหว่างที่ต้องรอให้เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการที่มีหน้าที่ดำเนินการในการพิจารณาเกี่ยวกับค่าภาษีอากรโดยที่ไม่มีกำหนดระยะเวลาที่จะดำเนินการแล้วเสร็จ

วิทยานิพนธ์เรื่องนี้จึงได้ทำการศึกษาปัญหาของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร ร่วมกับการศึกษาถึงระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายอื่นๆ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรและกฎหมายภาษีอากรอื่นที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่จัดเก็บของกรมศุลกากร และศึกษาถึงแนวทางในการกำหนดระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรปและประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อนำมาวิเคราะห์และเสนอแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย

คำสำคัญ: ระยะเวลา, อายุความ, กฎหมายศุลกากร

Thesis Title	Problems of Period and Prescription under the Customs Law
Author	Mr Panas Laojarungphesatchakorn
Degree	Master of Laws
Department/Faculty/University	Tax Law Law Thammasat University
Thesis Advisor	Professor Wiriya Namsiripongpun
Thesis Co-Advisor	Mr Sarayut Vuthayaporn
Academic Years	2015

ABSTRACT

In order for law enforcement to be most effective and without delay, period of time and prescription are stated in all legislation. According to customs laws which are governing laws and imposition for importation and exportation of goods, there are also period of time and prescription stipulated. There are period of time and prescription for tax payers and government officers to perform or omit from doing certain act within such prescribed periods. Therefore, in order for customs imposition to be effective and fair for both tax payers and government sectors whose duties are to collect taxes, appropriate and sufficient period of time and prescription of custom laws must be legislated in order for all sides to perform within such period and for it to be beneficial to everyone. In regard to this issue, if legislated prescriptions are inappropriate, it will result in imposition and law enforcement problems.

Due to the fact that, apart from being responsible for customs imposition for importation and exportation of goods, the Customs Department is also responsible for value added tax imposition for importation of goods on behalf of the Revenue Department as well as responsible for imposition of excise tax for importation of goods on behalf of the Excise Department. Therefore, if period of time and prescription for imposition of imported goods according to customs laws, value added tax laws and excise tax laws are not in conformity, it will result in the problems

for tax payers being unable to comply with all the laws, confusion in legal provisions as well as problems for government sectors to impose all taxes as they should fully be collected.

Apart from problems arising from inappropriate period of time and prescription stipulated in customs laws, in certain cases customs laws do not determine period of time and prescription resulting in the delay for government sectors to impose as well as problems in the interpretation of laws which lead to an uncertainty situation for the enforcement of laws as well as problems for tax payers having to pay additional amount as a result of increasing tax rates while await for officers or committee who are in charge of giving decision upon tax matters without a definite period in which such process will complete.

This Thesis, therefore, aimed to study problems of period of time and prescription of customs law in parallel with the study of period of time and prescription of other types of law which relate to customs imposition and other customs laws concerning responsibility of the Customs Department for imposition as well as to study the means of stipulating period of time and prescription in the laws of the European Union and the United States of America to analyze and propose for solutions to amend and improve the provisions of period of time and prescription in Thai customs law.

Keywords: Period, Prescription, Customs Law

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้ด้วยความเมตตาจากคณาจารย์และบุคคลอื่นๆ อีกหลายท่านที่ให้ความช่วยเหลือตลอดเวลาในการค้นคว้าและจัดทำวิทบานิพนธ์ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ และอาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้ได้ให้ความรู้ คำปรึกษา คำแนะนำ และข้อคิดเห็นต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มาโดยตลอด ขอขอบพระคุณ อาจารย์ กฤติกา ปั้นประเสริฐ ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. มุนินทร์ พงศาปาน กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ผู้สละเวลามาให้คำแนะนำ แนวความคิด และแนวทางในการแก้ไขจุดบกพร่องต่างๆ อันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ขอขอบพระคุณคุณพ่อ คุณแม่ ผู้ให้โอกาสได้ใช้ชีวิต ขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านที่เคยให้ความรู้และแนวความคิดต่างๆ ขอขอบคุณความช่วยเหลือทั้งหมดและกำลังใจจาก พี่ๆ เพื่อนๆ ผู้ร่วมศึกษาปริญญาโท สาขากฎหมายภาษี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พี่ๆ เพื่อนๆ น้องๆ สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร คุณวรางคณา และบุคคลอื่นทุกท่านที่ผู้เขียนมิอาจกล่าวถึงได้ทั้งหมด

สุดท้ายนี้ หวังเพียงว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะก่อประโยชน์ในประการใดๆ ต่อผู้อ่าน ในส่วนข้อบกพร่องทุกประการของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

พนัส เหล่าจรุงเภสัชกร

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

พุทธศักราช 2559

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย (1)

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ (3)

กิตติกรรมประกาศ (5)

สารบัญตาราง (11)

บทที่ 1 บทนำ 1

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา 1
1.2 สมมติฐาน 3
1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา 3
1.4 ขอบเขตการศึกษา 3
1.5 วิธีการศึกษา 4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 4

บทที่ 2 ระยะเวลาและอายุความ 5

2.1 ระยะเวลา 5
2.1.1 ความหมายของระยะเวลา 5
2.1.2 ระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 7
2.1.2.1 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 7
2.1.2.2 ขอบเขตการใช้บังคับบทบัญญัติว่าด้วยระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 8
2.1.2.3 การนับระยะเวลาการเริ่มต้นและการสิ้นสุดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 8
(1) ระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน 8

(2) ระยะเวลาที่กำหนดเป็นสัปดาห์ เดือน หรือปี 9
(3) การสิ้นสุดของระยะเวลาที่ตรงกับวันหยุด 11
2.1.3 ระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง 11
2.1.3.1 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง 12
2.1.3.2 ประเภทของระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง 15
2.1.3.3 การนับระยะเวลาการเริ่มต้นและการสิ้นสุดตามกฎหมายปกครอง 16
2.1.3.4 การขยายระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง 17
2.2 อายุความ 18
2.2.1 ความหมายของอายุความ 19
2.2.2 ประเภทของอายุความ 20
2.2.3 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเรื่องอายุความ 21
2.2.4 การเริ่มนับอายุความและการสิ้นสุดอายุความ 22
2.2.4.1 การเริ่มนับอายุความตั้งแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ 22
2.2.4.2 การเริ่มนับอายุความตั้งแต่เวลาที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น 23
2.2.4.3 การเริ่มนับอายุความในกรณีที่จะต้องมีการทวงถาม 23
2.2.5 ผลของสิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความ 25
2.2.6 อายุความสะดุดหยุดลง 26
2.2.7 อายุความสะดุดหยุดอยู่ 31
2.2.8 การยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ 32

บทที่ 3 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง 34

3.1 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร 34
3.1.1.ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร 35
3.1.1.1 ระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินภาษีศุลกากร 36
3.1.1.2 ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากร 37
3.1.1.3 ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 39
3.1.1.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล 43
3.1.1.5 ระยะเวลาในการให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บรักษาเอกสาร 44
3.1.2 อายุความตามกฎหมายศุลกากร 44
3.1.2.1 อายุความเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาด 44

3.1.2.2 อายุความกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร 48
3.1.2.3 อายุความเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวน 51
3.2. ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม 51
3.2.1 ระยะเวลาตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม 52
3.2.1.1 ระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม 52
3.2.1.2 ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม 53
3.2.1.3 ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 54
3.2.1.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล 54
3.2.1.5 ระยะเวลาในการให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บรักษาเอกสาร 54
3.2.2 อายุความตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม 55
3.2.2.1 อายุความเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาด 55
3.2.2.2 อายุความเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวน 56
3.3 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต 57
3.3.1 ระยะเวลาตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต 57
3.3.1.1 ระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินภาษีสรรพสามิต 57
3.3.1.2 ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิต 58
3.3.1.3 ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 58
3.3.1.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล 59
3.3.1.5 ระยะเวลาในการให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บรักษาเอกสาร 59
3.3.2 อายุความตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต 60
3.3.2.1 อายุความเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาด 60
3.3.2.2 อายุความเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวน 60
3.4 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง 61
3.4.1 ระยะเวลาตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง 61
3.4.1.1 ระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง 61
3.4.1.2 ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ 62
3.4.1.3 ระยะเวลาการยื่นฟ้องคดีต่อศาล 62
3.4.2 อายุความตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง 63

บทที่ 4 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรในต่างประเทศ 68

4.1 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป 68
4.1.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาตามประมวลกฎหมายศุลกากร
ของสหภาพยุโรป 69
4.1.2 ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป 71
4.1.2.1 ระยะเวลาที่สามารถทำการประเมินภาษีอากร 71
4.1.2.2 การยื่นคำร้องขอให้ทำคำตัดสิน 72
4.1.2.3 ระยะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ 72
4.1.2.4 ระยะเวลาพิจารณาการอุทธรณ์การประเมิน 74
4.1.2.5 ระยะเวลาทำการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาต่อศาล 75
4.1.2.6 ระยะเวลาการกำหนดให้เก็บเอกสารข้อมูล 76
4.1.3 อายุความตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป 76
4.1.3.1 อายุความเรียกค่าภาษีอากรที่ขาด 76
4.1.3.3 อายุความเรียกคืนค่าภาษีอากร 78
4.2 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกา 79
4.2.1 ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกา 79
4.2.1.1 ระยะเวลาที่สามารถทำการประเมินภาษีอากร 79
4.2.1.2 ระยะเวลาการคัดค้าน (Protest) การประเมินของเจ้าหน้าที่ 80
4.2.1.3 ระยะเวลาพิจารณาการคัดค้าน (Protest) การประเมิน 81
4.2.1.4 ระยะเวลาการโต้แย้งผลการวินิจฉัยโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาล 82
4.2.1.5 ระยะเวลาการกำหนดให้เก็บเอกสารข้อมูล 82
4.2.2 อายุความตามกฎหมายศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกา 82
4.2.2.1 อายุความเรียกค่าภาษีอากรที่ขาด 82
4.2.2.2 อายุความการขอคืนค่าภาษี 83

บทที่ 5 ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร 84

5.1 ปัญหาในเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร 84
5.1.1 ปัญหาระยะเวลาในการประเมินภาษี 84
5.1.2 ปัญหาระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษี 86

5.1.3 ปัญหาระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน 88
5.1.4 ปัญหาระยะเวลาในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินต่อศาล 92
5.1.5 ปัญหาระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เก็บเอกสารหลักฐาน 93
5.2 ปัญหาในเรื่องอายุความตามกฎหมายศุลกากร 94
5.2.1 ปัญหาอายุความสะดุดหยุดลงในการฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากร 94
5.2.2 ปัญหาอายุความฟ้องเรียกค่าภาษีอากรในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร 100
5.2.3 ปัญหาอายุความในการฟ้องเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย 102

บทที่6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ 105

6.1 บทสรุป 105
6.2 ข้อเสนอแนะ 109

รายการอ้างอิง 118

ภาคผนวก 122

ภาคผนวก ก 123
ภาคผนวก ข 130
ภาคผนวก ค 137

ประวัติผู้เขียน 145

สารบัญตาราง

ตารางที่ หน้า

3.1 ตารางระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง 66

3.2 ตารางอายุความตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง 67

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในการปฏิบัติพิธีการทางศุลกากร ความสะดวกรวดเร็วเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การดำเนินการทางการค้าของผู้นำเข้าและผู้ส่งออกมีประสิทธิภาพเพื่อสามารถที่จะแข่งขันทางการค้ากับต่างประเทศ หากการปฏิบัติพิธีการทางศุลกากรมีอุปสรรคและปัญหาความล่าช้าในการดำเนินการแล้ว ก็จะลดทอนความสามารถทางการแข่งขันทางการค้าการลงทุนของประเทศไทยในตลาดการค้าโลก ส่งผลถึงความล่าช้าในการพัฒนาประเทศในทุกๆด้าน

การปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรมีการกำหนดกรอบระยะเวลาไว้เพื่อให้การดำเนินการตามกฎหมายเป็นไปอย่างเหมาะสมภายในระยะเวลาที่สมควรกับมูลเหตุแต่ละมูลเหตุที่จะแตกต่างกันไป ซึ่งหากปล่อยให้ระยะเวลาผ่านไปเนิ่นนาน เอกสารหลักฐานต่างๆ ก็จะสูญหายไปตามระยะเวลา พยานบุคคลก็อาจหลงลืมเหตุการณ์ และเพื่อมิให้เจ้าหนี้ปล่อยปละละเลยไม่ใช้สิทธิของตนจนเกินระยะเวลาที่สมควร จึงต้องมีการกำหนดกรอบระยะเวลาและอายุความขึ้นไว้ และในการปฏิบัติตามกฎหมายจึงต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามกรอบระยะเวลาและอายุความที่กฎหมายกำหนด แต่ในปัจจุบันเกิดกรณีที่เป็นปัญหาจำนวนมากที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกรอบระยะเวลาและอายุความ แล้วส่งผลให้เกิดความเสียหายอย่างมากต่อทางราชการในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรตามกฎหมาย

ในการนำเข้าส่งออก ผู้นำเข้าส่งออกจะต้องทำการยื่นแบบใบขนสินค้าและชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้สำแดงมาในใบขนสินค้า แต่เมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออกสำเร็จแล้ว กรมศุลกากรยังสามารถทำการประเมินค่าภาษีอากรสำหรับการนำเข้าส่งออกนั้นได้ หากว่าผู้นำเข้าส่งออกได้ทำการสำแดงชนิด ราคา พิกัดฯ อัตราอากร และเสียค่าภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องตามที่ควรจะต้องเสียตามกฎหมายและเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดโดยแจ้งการประเมินไปยังผู้นำเข้าส่งออก แต่ตามกฎหมายศุลกากรปัจจุบันไม่มีการกำหนดระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะสามารถทำการประเมินค่าภาษีอากรไว้ ทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถทำการประเมินได้ตามกำหนดอายุความสิบปีนับแต่วันนำเข้าหรือส่งออก รวมถึงเมื่อมีการแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษียังมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินนั้นไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลได้ต่อไป จนเกิดเป็นขั้นตอนการดำเนินการที่ยาวนานและเกิดภาระค่าภาษีและเงินเพิ่มแก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก

การที่กรมศุลกากรจะฟ้องคดีต่อศาลเพื่อเรียกค่าภาษีจากผู้เสียภาษีที่ชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน จะต้องไม่เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินไว้ ซึ่งเป็นกรณีที่จะต้องรอ

จนกว่าจะมีผลการพิจารณาอุทธรณ์ ก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้อง แต่ตามกฎหมายศุลกากรไม่ได้มีการบัญญัติถึงกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงอาจทำการพิจารณาโดยใช้ระยะเวลายาวนานเท่าใดก็ได้ โดยที่ระหว่างที่มีการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินนั้นอายุความที่กรมศุลกากรจะฟ้องคดีเพื่อเรียกเก็บค่าอากรที่ขาดจะมิได้สะดุดหยุดลงหรือสะดุดหยุดอยู่แต่อย่างใด

กฎหมายได้กำหนดให้เจ้าหนี้ต้องใช้สิทธิเรียกร้องภายในกำหนดเวลาอายุความ ซึ่งหากไม่ได้มีผลการพิจารณาอุทธรณ์จนพ้นกำหนดอายุความแล้วจะก่อให้เกิดผลทางกฎหมายคือจะเป็นเหตุให้สิทธิเรียกร้องนั้นขาดอายุความ ซึ่งลูกหนี้มีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้ ทำให้สิทธิเรียกร้องในค่าภาษีอากรนั้นเกิดมีข้อโต้แย้งเรื่องอายุความขึ้น กรมศุลกากรจะไม่สามารถฟ้องคดีเพื่อบังคับเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดนั้นได้ เกิดความเสียหายต่อเงินรายได้ของประเทศ

ในทางปฏิบัติยังมีกรณีจำนวนมากที่เกิดปัญหาในเรื่องของระยะเวลาที่เกิดจากความไม่เหมาะสมของบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาและอายุความ และจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาและอายุความเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการจะบังคับให้เป็นไปตามกฎหมาย หากระยะเวลาหรืออายุความเรื่องใดกำหนดไว้โดยไม่เหมาะสมหรือไม่ได้มีกำหนดไว้จะส่งผลต่อระยะเวลาและอายุความในเรื่องอื่นๆ ต่อไป ซึ่งส่งผลทำให้ไม่สามารถบังคับใช้กฎหมายศุลกากรให้เกิดผลตามความมุ่งหมายที่แท้จริงของกฎหมายศุลกากรในการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ทั้งเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีจากความล่าช้าของการดำเนินการของเจ้าหน้าที่

เนื่องจากกรมศุลกากรนอกจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรยังมีหน้าที่จัดเก็บรายได้แทนหน่วยงานอื่นๆ สำหรับการนำเข้าและส่งออกสินค้า ได้แก่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร จัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต จัดเก็บภาษีเพื่อมหาดไทยแทนกระทรวงมหาดไทย และจัดเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายต่างๆ เช่น เก็บค่าธรรมเนียมพิเศษแทนกระทรวงพาณิชย์ เป็นต้น ดังนี้ในการดำเนินพิธีการทางศุลกากรจึงเกิดปัญหาจากการที่บทบัญญัติกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทมีการกำหนดระยะเวลาและอายุความไว้แตกต่างกัน ทำให้เกิดปัญหาและความสับสนในการจัดเก็บภาษีอากร จึงเห็นควรที่จะศึกษาและแก้ไขให้มีความสอดคล้องกัน

และเพื่อเป็นการรวมกันเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC : ASEAN Economic Community) ตามยุทธศาสตร์การก้าวไปสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในการเป็นตลาดและฐานการผลิตเดียวกัน ขั้นตอนพิธีการทางศุลกากรเป็นเรื่องสำคัญที่จะต้องแก้ไขปรับปรุงให้มีความทันสมัย ชัดเจนและเพื่อให้รองรับพัฒนาการทางการค้าระหว่างประเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบไปมาก จึงควรมีการศึกษาในรูปแบบและเนื้อหาในส่วนของระยะเวลาและอายุความที่เกี่ยวข้องกับพิธีการทางศุลกากรของต่างประเทศโดยเฉพาะประเทศที่มีพัฒนาการทางกฎหมายศุลกากรและ

การค้าระหว่างประเทศ ทั้งหมดนี้เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายศุลกากรของไทยให้มีความทันสมัย มีกระบวนการที่รวดเร็วเพื่อส่งเสริมการนำเข้าและส่งออกอันเป็นเสริมสร้างเศรษฐกิจของประเทศ และเพื่อให้กฎหมายศุลกากรของประเทศไทยเป็นที่ยอมรับของตลาดการค้าระหว่างประเทศต่อไป

1.2 สมมติฐาน

ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายศุลกากรมีความไม่เหมาะสมและไม่มีการกำหนดระยะเวลาและอายุความในบางกรณี ซึ่งควรจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาไว้ อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายภาษีอากรอื่นซึ่งกรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บในการนำเข้าส่งออกสินค้า หากมีการแก้ไขบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายและกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องให้มีความเหมาะสม ชัดเจน และสอดคล้องกันแล้วจะทำให้ปัญหาในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับการนำเข้าส่งออกสินค้าลดน้อยลงหรือหมดไป

1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อรวบรวมและทำความเข้าใจหลักกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาและอายุความตามกฎหมาย ลักษณะ หลักเกณฑ์ของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมาย
2. เพื่อรวบรวมและทำความเข้าใจหลักกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ลักษณะ หลักเกณฑ์ของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหา ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนและสามารถนำไปใช้ได้อย่างถูกต้อง เสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหา แนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีต่อไป

1.4 ขอบเขตการศึกษา

มุ่งเน้นศึกษาในประเด็นปัญหาเรื่องระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรและภาษีอากรประเภทอื่นๆในส่วนที่เกี่ยวข้องกับที่กรมศุลกากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บแทนหน่วยงานอื่นใน

กรณีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าโดยศึกษาเฉพาะกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต รวมถึงระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายปกครอง ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับเรื่องของระยะเวลาและอายุความที่จะต้องนำมาใช้ร่วมกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการศึกษาจะมุ่งศึกษาเฉพาะระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องในส่วนที่จะมีผลต่อการเกิดความรับผิดทางภาษีอากร การอุทธรณ์การประเมินภายในฝ่ายปกครองและส่วนที่มีผลในการดำเนินคดีต่อไปในชั้นศาลเท่านั้น โดยจะไม่ศึกษาในส่วนของอายุความของความรับผิดทางอาญา

1.5 วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้เป็นการศึกษาโดยการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยค้นคว้าจากเอกสารภาษาไทย ตำราและหนังสือคำอธิบายทางกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายปกครอง ตัวบทกฎหมายและระเบียบต่างๆที่เกี่ยวข้อง ความเห็นของนักกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกา บทความทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ รวมถึงเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อรวบรวมและเรียบเรียงแล้ว ทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์และประเด็นต่างๆ เพื่อหาข้อสรุป พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

วิทยานิพนธ์นี้จะทำให้เข้าใจถึงลักษณะและหลักเกณฑ์ของระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายศุลกากร ซึ่งจะต้องนำหลักระยะเวลาและอายุความตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และหลักกฎหมายปกครองมาปรับใช้ ทำให้เข้าใจถึงบทบัญญัติที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่างๆ เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีอากรอื่นที่เกี่ยวข้องกับอำนาจจัดเก็บของกรมศุลกากร และหลักเกณฑ์ของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ เพื่อประโยชน์ในการนำมาเสนอแนะเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้เหมาะสม เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้เสียภาษีและหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี เพื่อรองรับการรวมตัวกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน และเพื่อส่งเสริมประสิทธิภาพทางการค้าของประเทศต่อไป

บทที่ 2
ระยะเวลาและอายุความ

ในการศึกษาปัญหาในเรื่องของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร เนื่องจากตามบทบัญญัติกฎหมายศุลกากรไม่มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องการนับระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะ และในเรื่องอายุความส่วนที่กฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ในเรื่องนั้นจะต้องนำบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาและอายุความทั่วไปตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และตามกฎหมายปกครองมาปรับใช้กับกฎหมายศุลกากร จึงมีความจำเป็นที่จะต้องทราบถึงความหมาย รูปแบบ และหลักเกณฑ์ของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทั่วไป และเนื่องจากกฎหมายศุลกากรมีลักษณะที่เป็นกฎหมายปกครอง จึงต้องมีการศึกษาถึงเรื่องของระยะเวลาตามกฎหมายปกครองด้วย เพราะหากเป็นเรื่องที่กฎหมายปกครองมีการบัญญัติเอาไว้จะต้องนำมาใช้กับกฎหมายศุลกากรก่อน หากกฎหมายปกครองไม่ได้มีการบัญญัติไว้จึงจะนำหลักเกณฑ์ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันเป็นหลักทั่วไปมาปรับใช้ ทั้งนี้ หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องระยะเวลาและอายุความในกฎหมายปกครองที่จะนำมาใช้กับกฎหมายศุลกากร คือ หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 และหลักเกณฑ์เรื่องระยะเวลาและอายุความในกฎหมายแพ่ง คือ หลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยจะต้องพิจารณานำมาใช้ตามลำดับกับระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร ในบทนี้จึงได้ทำการศึกษาถึงบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และบทบัญญัติในเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายปกครองเพื่อใช้เป็นพื้นฐานและปรับใช้กับระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรต่อไป

2.1 ระยะเวลา

2.1.1 ความหมายของระยะเวลา

จากการศึกษาพบว่ามีนักวิชาการทางนิติศาสตร์หลายท่านได้ให้ความหมายหรือคำจำกัดความของระยะเวลาไว้ต่างๆ กัน เช่น

พระยาเทพวิทุร (บุญช่วย วณิกกุล) ให้ความหมายไว้ว่า “ ระยะเวลา หมายความถึงส่วนความยาวแห่งเวลา (periods of time) ซึ่งผ่านไปหรือจะได้ผ่านไป เช่น เวลาเท่านั้นปี เท่านั้นเดือน เท่านั้นวัน เท่านั้นชั่วโมง เป็นต้น ”[1]

อาจารย์สถิต เล็งไธสง ให้ความหมายไว้ว่า “ ระยะเวลา นั้นเป็นช่วงเวลาหรือความนาน มีหน่วยเป็น ปี เดือน สัปดาห์ วัน ชั่วโมง นาที และวินาที ซึ่งกำหนดไว้โดยประการต่างๆ ทั้งในกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือในนิติกรรมที่คู่สัญญากำหนดกันเอง และโดยประการอื่น ”[2]

อาจารย์อัครวิทย์ สุมาวงศ์ ให้ความหมายไว้ว่า “ ระยะเวลา หมายถึงระยะของเวลาหรือความยาวของเวลา ซึ่งอาจกำหนดเป็นปี เดือน สัปดาห์ วัน ชั่วโมง หรือนาทีก็ได้ ”[3]

ศาสตราจารย์ ดร. ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์ ให้ความหมายไว้ว่า “ ระยะเวลา หมายถึงช่วงเวลาที่อาจกำหนดเป็นวัน สัปดาห์ เดือน ปี หรือชั่วโมงก็ได้ ”[4]

ทั้งนี้ ตามบทบัญญัติกฎหมายไม่ได้มีการกำหนดความหมายของระยะเวลาไว้แต่อย่างใด โดยเมื่อพิจารณาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปในเรื่องระยะเวลาในมาตรา 193/2 ซึ่งบัญญัติว่า “การคำนวณระยะเวลา ให้คำนวณเป็นวัน แต่ถ้ากำหนดเป็นหน่วยเวลาที่สั้นกว่าวัน ก็ให้คำนวณตามหน่วยเวลาที่กำหนดนั้น” และมาตรา 193/3 ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นหน่วยเวลาที่สั้นกว่าวัน ให้เริ่มต้นนับในขณะที่เริ่มการนั้น ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปี มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวัน

---

[1] พระยาเทพวิทุร (บุญช่วย วณิกกุล), ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา บรรพ 1 หลักทั่วไป นิติกรรม ระยะเวลา อายุความ, (กรุงเทพมหานคร : กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทิย์, 2556) น.95.

[2] สถิตย์ เล็งไธสง, คู่มือกฎหมายแพ่ง เล่ม 1 ว่าด้วยนิติกรรม สัญญา ระยะเวลา อายุความ และกฎหมายว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรมและคุ้มครองผู้บริโภค, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : ธรรมสาร, 2549) น.83.

[3] อัครวิทย์ สุมาวงศ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย นิติกรรม สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2553) น. 197.

[4] ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 14 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2552) น.217.

นั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานกันตามประเพณี” จึงอาจให้ความหมายของระยะเวลาได้ว่า ระยะเวลา คือ ช่วงระยะเวลาที่มีการกำหนดเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปีก็ได้ โดยการคำนวณระยะเวลาให้คำนวณเป็นวัน หรือจะกำหนดระยะเวลาเป็นหน่วยเวลาที่ สั้นกว่าวันก็ได้ โดยคำนวณตามหน่วยเวลาที่กำหนดนั้น ซึ่งระยะเวลาอาจเกิดขึ้นโดยคู่สัญญาตกลงกันหรือเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายก็ได้

2.1.2 ระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

หลักเกณฑ์ของระยะเวลาทางแพ่งนั้นกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 ลักษณะ 5 ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนอกจากที่นำไปใช้กับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังต้องนำไปใช้กับกฎหมายอื่นๆ อีกด้วย เพราะถือเป็นหลักเกณฑ์ที่เป็นหลักกฎหมายทั่วไป เช่น การนำไปใช้กับกฎหมายอาญา, กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และนำไปใช้กับกฎหมายภาษีอากรด้วย ดังนั้น การทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ของระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจระยะเวลาตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งรวมถึงกฎหมายศุลกากรต่อไป

2.1.2.1 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

วัตถุประสงค์ของการที่ต้องมีบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพราะแม้ว่าตัวระยะเวลานั้นเป็นสิ่งที่แน่นอนและบุคคลเข้าใจได้ตรงกัน แต่การนับระยะเวลาหรือการคำนวณระยะเวลานั้นบุคคลแต่ละคนอาจเข้าใจหรือมีวิธีการคำนวณนับแตกต่างกันได้ เช่น กำหนดระยะเวลา 7 วัน ของสัญญาเช่ารถยนต์ ผู้ให้เช่าอาจคำนวณโดยนับวันที่เริ่มเป็นวันที่หนึ่ง ในขณะที่ผู้เช่าอาจเข้าใจว่าให้นับวันรุ่งขึ้นเป็นวันที่หนึ่งของการเช่าก็ได้ หรือในกรณีของสัญญากู้ซึ่งกำหนดระยะเวลาไว้ 1 เดือน ในความเข้าใจของผู้ให้กู้อาจเท่ากับ 30 วัน แต่ในสายตาของผู้กู้อาจจะเท่ากับ 31 วัน เป็นต้น ดังนั้น เพื่อตัดปัญหาข้อโต้แย้งในเรื่องนี้ และเพื่อให้เกิดการนับระยะเวลาโดยใช้หลักเกณฑ์ที่ถูกต้องตรงกัน กฎหมายจึงกำหนดหลักการทั่วไปในการนับระยะเวลาหรือการคำนวณระยะเวลาขึ้น ในบรรพ 1 ลักษณะ 5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์[5]

---

[5] พระยาเทพวิทุร (บุญช่วย วณิกกุล), อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1, น.95.

2.1.2.2 ขอบเขตการใช้บังคับบทบัญญัติว่าด้วยระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์[6]

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/1 บัญญัติว่า “การนับระยะเวลาทั้งปวง ให้บังคับตามบทบัญญัติแห่งลักษณะนี้ เว้นแต่จะมีกฎหมาย คำสั่งศาล ระเบียบข้อบังคับ หรือนิติกรรมกำหนดเป็นอย่างอื่น” ซึ่งเป็นบทบัญญัติมาตราหลักที่วางขอบเขตการใช้บังคับบทบัญญัติเรื่องการนับระยะเวลา หรือการคำนวณระยะเวลา โดยให้นำวิธีการนับระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้ใช้บังคับแก่การนับระยะเวลาในกิจการทั่วไป โดยไม่คำนึงว่าจะเป็นการนับระยะเวลาที่เกี่ยวกับนิติกรรมหรือไม่เกี่ยวกับนิติกรรม รวมถึงการนับระยะเวลาในเรื่องอายุความการนับระยะเวลาที่เกี่ยวกับนิติเหตุ เช่น ละเมิด หรือการนับระยะเวลาตามกฎหมายอื่นๆ เช่น การนับระยะเวลาตามประมวลกฎหมายอาญา, ประมวลกฎหมายที่ดิน, ประมวลรัษฎากร, พระราชบัญญัติต่างๆ หรือแม้แต่การนับระยะเวลาตามประกาศหรือกิจการอื่นใดที่ไม่เกี่ยวข้องกับกฎหมายก็ต้องใช้หลักทั่วไปนี้บังคับด้วย โดยมีข้อยกเว้นตามความในตอนท้ายของบทบัญญัติในมาตรา 193/1 กำหนดข้อยกเว้นในบางกรณีที่อาจมีการนับหรือคำนวณระยะเวลาโดยวิธีอื่นได้ ซึ่งได้แก่กรณีที่มีการกำหนดการนับระยะเวลาโดยกฎหมาย คำสั่งศาล ระเบียบข้อบังคับหรือโดยนิติกรรม

2.1.2.3 การนับระยะเวลาการเริ่มต้นและการสิ้นสุดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(1) ระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน[7]

การเริ่มต้นนับระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 วรรคสอง บัญญัติว่า “ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปี มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานกันตามประเพณี” จึงมีหลักว่า การเริ่มต้นนับระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน

---

[6] กำชัย จงจักรพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555) น.18.

[7] เพิ่งอ้าง, น.25.

ห้ามมิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นเข้ารวมด้วย ให้เริ่มต้นนับระยะเวลาในวันรุ่งขึ้น เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเอง ตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานกันตามประเพณี

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/2 บัญญัติว่า “การคำนวณระยะเวลาให้คำนวณเป็นวัน แต่ถ้ากำหนดเป็นหน่วยเวลาที่สั้นกว่าวัน ก็ให้คำนวณตามหน่วยเวลาที่กำหนดนั้น” ดังนั้น การคำนวณระยะเวลาจึงต้องนับวันแต่ละวันเป็นหนึ่งวันเต็ม โดยไม่ต้องคำนึงถึงเศษของวัน เพราะหากต้องคำนวณระยะเวลาเป็นเศษของวันแล้วก็จะเป็นเรื่องยุ่งยากแก่การคำนวณ แต่หากระยะเวลาได้กำหนดเป็นหน่วยเวลาที่สั้นกว่าวัน เช่นเป็นชั่วโมงหรือเป็นนาทีแล้ว ก็ต้องคำนวณตามหน่วยเวลาที่กำหนดนั้น กล่าวคือ หากระยะเวลากำหนดเป็นชั่วโมงหรือนาที ก็ต้องคำนวณเป็นชั่วโมง นาทีไป จะปัดส่วนย่อยของชั่วโมงหรือนาทีมิได้[8]

การสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน กรณีของระยะเวลาที่กำหนดไว้เป็นวันจะสิ้นสุดลงเมื่อใด กฎหมายไม่ได้บัญญัติหลักเกณฑ์เอาไว้ แต่สามารถตีความได้ว่าระยะเวลาย่อมสิ้นสุดลงเมื่อครบกำหนดเวลานั้น หมายความว่าสิ้นสุดลงในวันนั้น[9] โดยไม่ต้องคำนึงถึงเศษของวัน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/2 ทั้งนี้การสิ้นสุดของวันในกรณีทั่วไปก็จะหมายถึงระยะเวลารอบ 24 ชั่วโมง คือตั้งแต่เที่ยงคืนแห่งวันหนึ่งจนบรรจบเที่ยงคืนอีกวันหนึ่ง แต่ในกิจการบางอย่าง คือในทางคดีความ ในทางราชการ หรือทางธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรม วันของกิจการนั้นๆ จะหมายถึงเวลาทำการตามที่ได้กำหนดขึ้นโดยกฎหมาย คำสั่งศาล ตามระเบียบข้อบังคับหรือเวลาทำการตามปกติของกิจการนั้น แล้วแต่กรณี[10] ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/4

(2) ระยะเวลาที่กำหนดเป็นสัปดาห์ เดือน หรือปี[11]

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 วรรคสอง บัญญัติว่า “ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือน หรือปี มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานกันตาม

---

[8] พระยาเทพวิทุร (บุญช่วย วณิกกุล), อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1, น.98.

[9] เพิ่งอ้าง, น.106.

[10] เพิ่งอ้าง , น.102-103.

[11] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.34.

ประเพณี” ดังนั้น การเริ่มต้นนับระยะเวลาที่กำหนดเป็นสัปดาห์ เดือนหรือปีจะมีหลักเกณฑ์การเริ่มต้นนับระยะเวลาเช่นเดียวกับหลักเกณฑ์การเริ่มต้นนับระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน คือ มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วย ต้องเริ่มนับวันแรกแห่งระยะเวลาในวันรุ่งขึ้น เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นกรณีที่ได้เริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานกันตามประเพณี

การสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นสัปดาห์ เดือน หรือปี จะมีหลักเกณฑ์แตกต่างกับการสิ้นสุดของระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน โดยจะมีหลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/5 บัญญัติไว้ว่า “มาตรา 193/5 ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นสัปดาห์ เดือนหรือปี ให้คำนวณตามปีปฏิทิน

ถ้าระยะเวลามิได้กำหนดนับแต่วันต้นแห่งสัปดาห์ วันต้นแห่งเดือนหรือปี ระยะเวลาย่อมสิ้นสุดลงในวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งสัปดาห์ เดือนหรือปีสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น ถ้าในระยะเวลานับเป็นเดือนหรือปีนั้นไม่ตรงกันในเดือนสุดท้าย ให้ถือเอาวันสุดท้ายแห่งเดือนนั้นเป็นวันสิ้นสุดระยะเวลา”

ดังนี้ ในกรณีที่ระยะเวลาเริ่มต้นนับในวันต้นแห่งสัปดาห์ (ถือว่าวันอาทิตย์เป็นวันต้นและวันเสาร์เป็นวันสุดท้ายแห่งสัปดาห์[12]) วันต้นแห่งเดือน (คือวันที่1ของเดือน) หรือวันต้นแห่งปี (วันที่ 1 มกราคม ของปีนั้น) ซึ่งระยะเวลานั้นจะสิ้นสุดลงในวันสุดท้ายของสัปดาห์ (คือวันเสาร์) วันสุดท้ายของเดือน (คือวันสิ้นเดือน) และ วันสุดท้ายของปี (คือวันสิ้นปี)

ในกรณีที่ระยะเวลานั้นไม่ได้เริ่มต้นนับในวันต้นแห่งสัปดาห์ วันต้นแห่งเดือน หรือวันต้นแห่งปี ระยะเวลานั้นจะสิ้นสุดในวันก่อนวันสุดท้ายที่ตรงกับวันที่เริ่มต้นระยะเวลา

และในกรณีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/5 วรรคสองตอนท้าย ถ้าในระยะเวลานับเป็นเดือนหรือปีนั้นไม่มีวันตรงกันในเดือนสุดท้าย ให้ถือเอาวันสุดท้ายแห่งเดือนนั้นเป็นวันสิ้นสุดระยะเวลา ซึ่งหลักของมาตรา 193/5 วรรคสองตอนท้ายจะมีใช้เฉพาะในกรณีของเดือนกุมภาพันธ์เท่านั้น โดยในกรณีของเดือนอื่นๆ ที่มี 30 หรือ 31 วัน นั้นไม่มีปัญหาเรื่องจะไม่มีวันตรงกันในเดือนสุดท้ายแต่อย่างใด[13]

---

[12] อัครวิทย์ สุมาวงศ์ ,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3, น.201.

[13] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.41.

(3) การสิ้นสุดของระยะเวลาที่ตรงกับวันหยุด[14]

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/8 บัญญัติว่า “ ถ้าวันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา” ดังนั้น ระยะเวลาที่วันสิ้นสุดระยะเวลาเป็นวันหยุด จะไปสิ้นสุดในวันแรกที่ตรงกับวันเริ่มทำการใหม่

โดย “วันหยุด” ตามมาตรานี้หมายถึงวันหยุดราชการปกติ คือ วันเสาร์ วันอาทิตย์ หรือวันหยุดราชการอื่นๆ ตามที่ได้มีประกาศกำหนดให้เป็นวันหยุดราชการ หรือวันหยุดตามประกาศที่เป็นทางการในกรณีอื่นๆ ซึ่งอาจจะแตกต่างกับวันหยุดของบริษัทห้างร้านทั่วไปก็ได้ เช่น วันหยุดภาคครึ่งปีของธนาคาร[15] กรณีนี้ต้องดูเป็นเรื่องๆ ไปว่าถ้าจะติดต่อกับทางราชการก็ต้องถือวันหยุดราชการ หากจะไปติดต่อกับกิจการของธนาคารหรือบริษัทห้างร้าน ก็ต้องถือวันหยุดทำการตามประเพณีของกิจการนั้นๆ[16] และกรณีที่จะขยายระยะเวลาตามมาตรานี้ จะต้องเป็นกรณีที่วันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดเท่านั้น หากมีวันหยุดอยู่ในช่วงกลางของระยะเวลา แต่วันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันเปิดทำการก็จะไม่ได้ขยายระยะเวลาตามมาตรานี้

วัตถุประสงค์ของการขยายระยะเวลานี้ ก็เพื่อให้สิทธิแก่บุคคลในการที่จะใช้สิทธิหรือปฏิบัติหน้าที่ในวันสุดท้ายแห่งระยะเวลา แต่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือปฏิบัติหน้าที่ได้ เนื่องจากวันสุดท้ายของระยะเวลานั้นเป็นวันหยุดทำการ กฎหมายจึงขยายระยะเวลาให้บุคคลสามารถใช้สิทธิหรือปฏิบัติหน้าที่ได้ในวันเปิดทำการใหม่

2.1.3 ระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง

บทบัญญัติในเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายปกครองนั้นจะต้องนำมาใช้บังคับกับระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรด้วย เนื่องจากกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายภาษีอากรอันมีลักษณะเป็นกฎหมายปกครองอย่างหนึ่ง ประกอบกับที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการปฏิบัติตามขั้นตอนต่างๆ ขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ได้กำหนดให้นำวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติดังกล่าวไปใช้กับกฎหมาย

---

[14] เพิ่งอ้าง, น.48.

[15] เพิ่งอ้าง, น.49.

[16] อัครวิทย์ สุมาวงศ์ ,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3, น.203.

ปกครองอื่นด้วย หากว่ากฎหมายปกครองอื่นนั้นมิได้มีการกำหนดวิธีปฏิบัติในเรื่องนั้นๆ ไว้เป็นการเฉพาะ หรือได้มีการกำหนดไว้แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ทั้งนี้ หากพิจารณาตามกฎหมายปกครองแล้วจะเห็นได้ว่าตามกฎหมายปกครองได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะแตกต่างจากระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเห็นได้จาก หมวด 3 ระยะเวลาและอายุความ มาตรา 64 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 บัญญัติว่า “ กำหนดเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือน หรือปีนั้น มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มการในวันนั้นหรือมีการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นโดยเจ้าหน้าที่

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยแม้ว่าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่

ในกรณีที่บุคคลใดต้องทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดยคำสั่งของเจ้าหน้าที่ ถ้าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่หรือวันหยุดตามประเพณีของบุคคลผู้รับคำสั่ง ให้ถือว่าระยะเวลานั้นสิ้นสุดในวันทำงานที่ถัดจากวันหยุดนั้น เว้นแต่กฎหมายหรือเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ”

จากบทบัญญัติมาตรา 64 ข้างต้นนี้ จะเห็นได้ว่าตามกฎหมายปกครองได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาเป็นการเฉพาะเอาไว้ด้วย ซึ่งจะมีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น การที่ระยะเวลาทางปกครองอาจเกิดขึ้นได้ทั้งโดยผลของกฎหมายหรือโดยพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นผู้กำหนดตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจ ซึ่งรายละเอียดจะได้นำมาอธิบายในส่วนต่อไป

2.1.3.1 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง

ในการพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ที่กฎหมายมีการบัญญัติเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายปกครองไว้นั้น หากพิจารณาจากลักษณะสภาพบังคับของกำหนดระยะเวลาตามกฎหมายจะสามารถแบ่งวัตถุประสงค์ของระยะเวลาตามกฎหมายปกครองได้เป็น 2 วัตถุประสงค์ ได้แก่ กำหนดระยะเวลาเพื่อบังคับ และกำหนดระยะเวลาเพื่อเร่งรัด

การกำหนดระยะเวลาเพื่อบังคับ หมายถึง การกำหนดระยะเวลาเพื่อให้ผู้อยู่ใต้บังคับแห่งกฎหมายนั้นต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งที่กฎหมายกำหนดไว้ภายในระยะเวลานั้น หากไม่กระทำการภายในกำหนดจะมีผลทางกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งที่มีผลกระทบต่อความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำนั้น[17] กล่าวคือ การไม่ปฏิบัติตามระยะเวลาที่กำหนด กฎหมายได้กำหนดสภาพบังคับในเหตุความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการกระทำนั้น หากไม่กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามระยะเวลาที่กำหนดจะส่งผลให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจไม่มีอำนาจตามกฎหมายได้อีกต่อไปหรือมีผลให้สิทธิต่างๆ ที่กำหนดไว้แก่บุคคลนั้นจะเสียไปหรือไม่อาจใช้สิทธิได้อีก โดยมากแล้วกำหนดระยะเวลาเพื่อบังคับนั้นมักจะกำหนดให้มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพประชาชนควบคู่กับเพื่อประสิทธิภาพในการบริหารจัดการภาครัฐในการคุ้มครองประโยชน์ส่วนรวม หรือเป็นระยะเวลาที่กำหนดขึ้นเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพหรือประโยชน์ของราษฎรโดยเฉพาะ การกำหนดระยะเวลานั้นถือว่าเป็นระยะเวลาที่กฎหมายมุ่งหมายให้มีสภาพบังคับ[18]

วัตถุประสงค์ของการกำหนดระยะเวลาเพื่อบังคับสามารถแบ่งได้อีกเป็น 2 ประการ วัตถุประสงค์ของการกำหนดระยะเวลาเพื่อบังคับประการแรก คือเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน โดยกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการหรืองดกระทำการใดอย่างในระยะเวลาใดเวลาหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เพื่อให้มีกรอบระยะเวลาที่ชัดเจนว่าให้เจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจกระทำการใดตามกฎหมายที่กระทบกระเทือนสิทธิเสรีภาพภายในกรอบระยะเวลานั้น ด้วยวัตถุประสงค์ประการนี้ กฎหมายมักจะกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการใดหรืองดเว้นกระทำการใดภายในกำหนด เช่น การออกคำสั่งทางปกครองภายในกำหนด หรือปฏิบัติการทางปกครองภายในกำหนด หากไม่ได้กระทำการหรืองดกระทำการภายในกำหนดเวลาแล้วจะมีผลให้คำสั่งทางปกครองนั้นหรือการปฏิบัติการทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย วัตถุประสงค์ประการที่สองคือเพื่อให้การบริหารงานของรัฐมีประสิทธิภาพสำเร็จลุล่วงภายในระยะเวลาที่กำหนด ด้วยหลักการนี้กฎหมายมักจะกำหนดให้บุคคลหรือเอกชนกระทำการหรืองดเว้นกระทำอย่างใดหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนด หากบุคคลนั้นไม่ได้กระทำการภายในกำหนดก็จะเสียไปซึ่งสิทธิที่มีอยู่หรือไม่อาจ

---

[17] ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, “ระยะเวลาบังคับ (délai imperatif) และระยะเวลาเร่งรัด (délai indicatif),” <http://www.publaw.net/ publaw/view.aspx?id=1917>, กันยายน 2558.

[18] วรเจตน์ ภาคีรัตน์, กฎหมายปกครอง ภาคทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติราษฎร์, 2554) น.178.

ก่อตั้งสิทธิที่จะมีขึ้นได้ ซึ่งมีผลต่ออำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วย หากบุคคลนั้นได้กระทำการล่วงเลยระยะที่กำหนดไว้แล้ว แม้เจ้าหน้าที่ของรัฐจะได้รับไว้ก็ตาม แต่ก็จะไม่มีอำนาจพิจารณา เว้นแต่จะมีกฎหมายให้สามารถทำได้ เช่น กรณีกฎหมายกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายในกำหนด 30 วัน การที่ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนด ส่งผลให้ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะได้การพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีที่ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดระยะเวลาเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่มีอำนาจจะทำการสั่งใดในอุทธรณ์ที่ยื่นมานั้นได้ หรือการที่กฎหมายกำหนดให้ยื่นคำขออนุญาตหรือยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ใดที่กฎหมายก่อตั้งให้ภายในระยะเวลาที่กำหนด หากไม่ยื่นภายในระยะเวลาที่กำหนดส่งผลให้บุคคลนั้นไม่อาจได้รับสิทธิที่กฎหมายก่อตั้งได้อีก

การกำหนดระยะเวลาเพื่อเร่งรัด หมายถึง การกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายบัญญัติเพื่อให้ผู้อยู่ใต้บังคับแห่งกฎหมายนั้น กระทำการหรืองดกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่มิได้กำหนดผลว่าถ้าหากไม่กระทำหรืองดเว้นกระทำการใดภายในระยะเวลาที่กำหนดจะส่งผลต่อความชอบด้วยกฎหมายอย่างไร[19] กล่าวคือ ไม่มีสภาพบังคับของกฎหมายใดๆ ว่าหากไม่กระทำหรืองดกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้วจะส่งผลให้เจ้าหน้าที่ของรัฐนั้นไม่มีอำนาจกระทำการต่อไปหรือบุคคลนั้นสูญสิ้นสิทธิหรือไม่อาจก่อตั้งสิทธินั้นได้ ไม่ได้เป็นระยะเวลาที่ได้รับการกำหนดขึ้นเพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของราษฎร แต่ได้รับการกำหนดขึ้นเพื่อเร่งรัดการปฏิบัติราชการ[20]

การกำหนดระยะเวลาเพื่อเร่งรัดในแง่ผลสภาพบังคับจึงมีความหมายตรงกันข้ามกับการกำหนดระยะเวลาเพื่อบังคับนั้นเอง เพราะการที่กฎหมายกำหนดระยะเวลาไว้เพื่อให้เกิดการเร่งรัดในกระบวนการดำเนินการตามกฎหมาย โดยระบุให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่รวดเร็วตามกรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่แม้จะไม่ได้กระทำการภายในกำหนดก็ไม่ส่งผลให้การกระทำนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายไป ทั้งนี้ อาจด้วยเหตุผลของสภาพการบริหารงานภาครัฐหรือโดยสภาพของการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพประชาชนตามที่กฎหมายกำหนดไม่อาจจะกระทำให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

การกำหนดระยะเวลาเพื่อเร่งรัด โดยมากมักจะกำหนดกรอบระยะเวลาที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐดำเนินกระบวนพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนด เช่น กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จภายในระยะเวลา

---

[19] ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 17.

[20] วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 18, น.179.

90 วัน แต่แม้ว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐจะได้พิจารณาสั่งอุทธรณ์เกินกว่าระยะเวลาที่กำหนดก็ไม่ได้ส่งผลให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือแม้แต่ในกรณีการออกกฎหรือกฎหมายลำดับรองที่ล่วงเลยระยะเวลาที่กฎหมายแม่บทกำหนดให้บัญญัติออกมาภายในระยะเวลาที่กำหนด ก็ไม่มีผลกระทบต่อความชอบด้วยกฎหมายของกฎนั้น เป็นต้น แต่การกระทำการใดหรือการดำเนินการตามกำหนดระยะเวลาเพื่อเร่งรัด แม้ว่าจะล่วงเลยระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็ตามก็จะต้องดำเนินการภายในระยะเวลาอันสมควรด้วย เพราะหากเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการใดหรือดำเนินการใดล่วงเลยระยะเวลาอันสมควรก็อาจเป็นเงื่อนไขก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้อยู่ใต้บังคับของกฎหมายหรือกระบวนการพิจารณาทางปกครองนั้น สามารถฟ้องร้องต่อศาลปกครองเพื่อขอให้พิจารณาหรือดำเนินการให้เสร็จภายในกำหนดระยะเวลาได้ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พุทธศักราช 2542

หรือในกรณีที่มีการกระทำทางปกครองที่เกินระยะเวลาอันสมควร และกระทบสิทธิต่อบุคคลผู้อยู่ตกภายใต้บังคับของการกระทำทางปกครองนั้น ก็อาจเป็นเหตุให้สามารถเพิกถอนการกระทำทางปกครองได้ ถ้าการกระทำทางปกครองได้ดำเนินการด้วยความล่าช้าอันส่งผลให้เป็นการสร้างขั้นตอนเกินความจำเป็นหรือสร้างภาระเกินสมควร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งดำเนินการล่วงเลยกำหนดระยะเวลาเพื่อเร่งรัดที่เกินระยะเวลาอันสมควรไปมากย่อมแสดงให้เห็นได้ว่าเป็นการกระทำโดยไม่สุจริต

2.1.3.2 ประเภทของระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง

ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติที่เป็นกฎหมายปกครองจะสามารถแบ่งตามที่มาของกำหนดระยะเวลาได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

(1) ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด คือ ระยะเวลาที่กฎหมายปกครองได้กำหนดระยะเวลาไว้ในบทบัญญัติ ซึ่งจะมีอยู่ 2 ลักษณะ คือ ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ใช้สิทธิภายในระยะเวลา กับระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติภายในกำหนดระยะเวลา โดยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ใช้สิทธิภายในระยะเวลานั้นกฎหมายจะกำหนดจำนวนระยะเวลาไว้ว่าจะต้องทำการใช้สิทธิภายในระยะเวลาเท่าใด แล้วผู้มีสิทธิจะต้องทำการใช้สิทธิภายในระยะเวลานั้น หากล่วงเลยกำหนดระยะเวลานั้นแล้วก็จะทำให้ไม่สามารถใช้สิทธินั้นได้ หรือคือเป็นระยะเวลาเพื่อบังคับ เช่น กำหนดระยะเวลาที่คู่กรณีจะต้องทำการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายใน 15 วันนับแต่

วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองดังกล่าว[21] เป็นต้น ส่วนระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติภายในกำหนดระยะเวลาเป็นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ที่ได้รับอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายภายในระยะเวลานั้น เช่น ระยะเวลาที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจทำการพิจารณาคำอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองจะต้องทำการพิจารณาและแจ้งคำวินิจฉัยไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์[22]

(2) ระยะเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นผู้กำหนด คือ ระยะเวลาที่กฎหมายให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ให้สามารถกำหนดระยะเวลาโดยออกเป็นคำสั่งทางปกครอง โดยจะเป็นดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองที่จะออกคำสั่งทางปกครองและกำหนดระยะเวลาให้ปฏิบัติตามคำสั่งนั้น เช่น คำสั่งให้ทำการรื้อถอนอาคารที่ก่อสร้างผิดแบบภายในระยะเวลา 60 วัน เป็นต้น

2.1.3.3 การนับระยะเวลาการเริ่มต้นและการสิ้นสุดตามกฎหมายปกครอง

กฎหมายปกครองได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการนับระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะในบางเรื่อง ซึ่งจะมีความแตกต่างกับหลักเกณฑ์การนับระยะเวลาในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยกำหนดให้การนับระยะเวลาที่กำหนดเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปีนั้น มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มการในวันนั้นหรือมีการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นโดยเจ้าหน้าที่ ซึ่งโดยหลักจะมีลักษณะเหมือนอย่างการเริ่มนับระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เว้นแต่ ในส่วนของข้อยกเว้นที่กฎหมายปกครองกำหนดให้เจ้าหน้าที่สามารถที่จะกำหนดการเริ่มนับระยะเวลาให้เป็นอย่างอื่นได้ การเริ่มนับระยะเวลาก็จะต้องเป็นไปตามการเริ่มนับระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนด แต่สำหรับกรณีกำหนดเวลาที่สั้นกว่าวัน พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมิได้กล่าวถึงไว้ กรณีก็ต้องนำหลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้กล่าวคือ ต้องนับระยะเวลาโดยละเอียดเป็นชั่วโมง นาที ตามความเป็นจริง[23]

---

[21] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 44

[22] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 45

[23] ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2556) น.366.

ส่วนการสิ้นสุดลงของระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างไปจากการสิ้นสุดลงของระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ การสิ้นสุดลงของระยะเวลาตามกฎหมายปกครองจะมีการแบ่งหลักเกณฑ์ของการสิ้นสุดลงของระยะเวลาไปตามบุคคลที่มีหน้าที่ต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจำแนกได้เป็น 2 ประเภทคือ การนับระยะเวลาสิ้นสุดกรณีเจ้าหน้าที่และการนับระยะเวลาสิ้นสุดกรณีบุคคลทั่วไป

การนับระยะเวลาสิ้นสุดกรณีเจ้าหน้าที่ คือ กรณีที่เจ้าหน้าที่จะต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด การนับระยะเวลาสิ้นสุดให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลาลงในวันนั้น แม้ว่าวันสุดท้ายของระยะเวลาจะเป็นวันหยุดทำการงานของเจ้าหน้าที่ [24]

การนับระยะเวลาสิ้นสุดกรณีบุคคลทั่วไป คือ กรณีที่บุคคลใดต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้โดยกฎหมายหรือโดยคำสั่งของเจ้าหน้าที่ หากวันสุดท้ายของระยะเวลานั้นเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่หรือวันหยุดตามประเพณี ให้ถือว่าระยะเวลานั้นสิ้นสุดลงในวันทำการแรกที่ถัดจากวันหยุดนั้น ทั้งนี้ก็เพื่อไม่ให้ราษฎรถูกเอาเปรียบจากกลไกของรัฐและเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ทางราษฎร[25] แต่หากมีกฎหมายหรือหรือเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นก็ต้องเป็นไปตามนั้น[26]

2.1.3.4 การขยายระยะเวลาตามกฎหมายปกครอง

ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่งของเจ้าหน้าที่นั้น เจ้าหน้าที่อาจมีการขยายระยะเวลาออกไปอีกได้ และถ้าระยะเวลานั้นได้สิ้นสุดลงไปแล้ว เจ้าหน้าที่อาจขยายโดยกำหนดให้มีผลย้อนหลังได้ ถ้าการสิ้นสุดตามระยะเวลาเดิมจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมที่จะให้สิ้นสุดลงตามนั้น[27] หรือในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย เพราะมีพฤติการณ์ที่จำเป็นอันมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมีคำขอไปยัง

---

[24] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 64 วรรคสอง

[25] สามารถ วราดิศัย, คู่มือปฏิบัติราชการทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2556) น.207.

[26] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 64 วรรคสาม

[27] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 65

เจ้าหน้าที่เพื่อขอขยายระยะเวลาและดำเนินการส่วนหนึ่งส่วนใดที่ล่วงมาแล้ว ทั้งนี้ จะต้องยื่นคำขอภายใน 15 วันนับแต่พฤติการณ์นั้นได้สิ้นสุดลง[28]

นอกจากระยะเวลาที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้นแล้ว หากกฎหมายปกครองในเรื่องนั้นๆ กำหนดเรื่องระยะเวลาเรื่องใดไว้เป็นการเฉพาะแล้วก็ต้องเป็นไปตามบทบัญญัตินั้น แต่หากในกฎหมายปกครองเรื่องนั้นๆ ไม่ได้กำหนดไว้ก็จะนำหลักทั่วไปในเรื่องระยะเวลาในทางแพ่งมาใช้กับระยะเวลาในทางปกครอง เช่น กำหนดระยะเวลาที่น้อยกว่าวัน การเริ่มนับระยะเวลาที่เป็นวันต้นแห่งสัปดาห์ เดือน หรือปี การสิ้นสุดของระยะเวลาในกรณีปกติ เป็นต้น

2.2 อายุความ

กำหนดอายุความนั้นมีบัญญัติอยู่โดยทั่วไปตามบทบัญญัติกฎหมายต่างๆ ทั้งในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายอื่นๆ กำหนดอายุความจะมีระยะเวลามากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องนั้นๆ ซึ่งกำหนดไว้แตกต่างกันไป เช่น สิทธิเรียกร้องค่าเสียหายในมูลละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 448 มีกำหนดอายุความ 1 ปี กรณีผู้ให้เช่าฟ้องผู้เช่าเกี่ยวกับสัญญาเช่ามีกำหนดอายุความ 6 เดือน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 563 หรือในกรณีสิทธิเรียกร้องที่ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดอายุความไว้เป็นอย่างอื่น จะมีกำหนดอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 เช่น คดีฟ้องเรียกให้รับผิดตามสัญญาค้ำประกัน[29] คดีฟ้องเรียกเงินกู้[30] และในกรณีสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรจะมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องอายุความไว้เพียงกรณีที่ให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ตามมาตรา 67 เท่านั้น ดังนั้นในหลักเกณฑ์เรื่องอายุความตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องอื่นๆ จึงจะต้องใช้หลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันเป็นหลักกฎหมายทั่วไปมาปรับใช้ ในส่วนนี้ผู้เขียนจึงจะอธิบายเฉพาะใน

---

[28] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 66

[29] คำพิพากษาฎีกาที่ 8228/2540, 2790/2549 และ147-148/2554

[30] คำพิพากษาฎีกาที่ 5532/2550, 4640/2551 และ5752/2552

ส่วนของอายุความตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และในเรื่องอายุความสะดุดหยุดอยู่ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่มีปรากฏในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเพิ่มเติม

2.2.1 ความหมายของอายุความ

จากการศึกษาพบว่ามีนักวิชาการทางนิติศาสตร์หลายท่านได้ให้ความหมายหรือคำจำกัดความของอายุความไว้ต่างๆ กัน เช่น

อาจารย์สมพร พรหมหิตาธร ให้ความหมายไว้ว่า “ อายุความ คือระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ใช้สิทธิเรียกร้องหรือฟ้องคดี ถ้าเลยกำหนดนั้นไปแล้ว ถือว่าคดีขาดอายุความ ”[31]

อาจารย์สถิต เล็งไธสง ให้ความหมายไว้ว่า “ อายุความ คือระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อการใช้สิทธิเรียกร้อง มีความยาวสั้นไม่เท่ากันทุกกรณีไป ”[32]

ศาสตราจารย์ ดร. ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์ ให้ความหมายไว้ว่า “ อายุความ หมายถึงกำหนดเวลาในการเป็นความกันหรือกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการฟ้องร้องหรือใช้สิทธิเรียกร้อง ”[33]

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากความหมายของอายุความที่ยกมาข้างต้น จึงอาจให้ความหมายของอายุความได้ว่า อายุความ หมายถึง ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อให้คู่กรณีใช้สิทธิเรียกร้องต่อกัน โดยการใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลและหากผู้มีสิทธิเรียกร้องมิได้ใช้สิทธิเรียกร้องภายในกำหนดระยะเวลานั้นแล้ว ย่อมส่งผลให้คู่กรณีสิ้นสิทธิเรียกร้องต่อกันหรือเป็นสิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความ

และมีข้อที่พึงสังเกตว่า อายุความเป็นระยะเวลาอย่างหนึ่ง[34] กล่าวคือกฎหมายกำหนดให้เจ้าหนี้ต้องใช้สิทธิเรียกร้องภายในกำหนดระยะเวลานั้น เมื่ออายุความเป็นระยะเวลาอย่าง

---

[31] สมพร พรหมหิตาธร, อายุความแพ่ง-อาญา และคดีแพ่งเกี่ยวเนื่องกับคดีอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2551), น.1.

[32] สถิต เล็งไธสง, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 2, น.92.

[33] ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4, น.223.

[34] อัครวิทย์ สุมาวงศ์ ,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3, น.204.

หนึ่ง หลักทั่วไปในการนับระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ย่อมนำมาใช้บังคับกับเรื่องอายุความด้วย[35]

2.2.2 ประเภทของอายุความ

ในทางตำราได้แบ่งอายุความออกเป็น 2 ประเภท[36] ได้แก่ อายุความได้สิทธิ (Acquistive Prescription) คือ อายุความที่ทำให้ได้มาซึ่งสิทธิ เนื่องจากการใช้สิทธิติดต่อกันเป็นเวลานานจนครบกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น อายุความการครอบครองปรปักษ์หรืออายุความการได้ภารจำยอมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และอายุความเสียสิทธิ (Extinctive Prescription) คือ อายุความที่ทำให้ผู้ทรงสิทธิต้องเสียสิทธิที่มีอยู่ เพราะการปล่อยปละละเลย ไม่ใช้สิทธิของตนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งอายุความฟ้องคดีเป็นอายุความประเภทเสียสิทธิ ด้วยเหตุผลว่าสิทธิเรียกร้อง ถ้าไม่ใช้สิทธิเป็นเวลานานจะทำให้สิทธินั้นเกิดความไม่แน่นอน พยานหลักฐานที่จะใช้ฟ้องร้องบังคับตามสิทธินั้นอาจสูญหายหรือถูกทำลายไปแล้วก็ได้ เพราะฉะนั้นถ้าสิทธิเหล่านั้นฝ่ายเจ้าหนี้ไม่ได้ขอให้บังคับเสียภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดจะนำมาฟ้องร้องขอบังคับหาได้ไม่ แต่ทั้งนี้ถึงแม้สิทธินั้นจะขาดอายุความฟ้องร้องไปแล้ว ตัวสิทธิเรียกร้องจะยังคงสมบูรณ์อยู่ เพียงแต่จะขาดสิทธิเรียกร้องที่จะฟ้องร้องให้ชำระหนี้เท่านั้นและเจ้าหนี้ยังคงมีสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้อยู่ ดังบัญญัติในมาตรา 193/28 ความว่า “ การชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องซึ่งขาดอายุความแล้วนั้นไม่ว่ามากน้อยเพียงใดจะเรียกคืนไม่ได้ แม้ว่าผู้ชำระหนี้จะไม่รู้ว่าสิทธิเรียกร้องขาดอายุความแล้วก็ตาม... ”

ซึ่งอายุความที่จะกล่าวถึงต่อไปในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะหมายถึงเฉพาะอายุความเสียสิทธิเท่านั้น อันเป็นอายุความที่มีหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในบรรพ 1 ลักษณะ 6 และเป็นอายุความที่มีผลต่อการบังคับตามสิทธิเรียกร้องตามกฎหมายศุลกากร

---

[35] พระยาเทพวิทุร (บุญช่วย วณิกกุล), อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1, น.115.

[36] โสภณ รัตนากร, <u>คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้</u>, (กรุงเทพมหานคร : นิติบรรณการ, 2539), หน้า 14 – 15.

2.2.3 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเรื่องอายุความ

การกำหนดอายุความการฟ้องคดีเป็นนิตินโยบายของรัฐ โดยจากการรวบรวมความเห็นสามารถสรุปวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายได้ 2 ประการ ประการแรก คือ เพื่อจำกัดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ให้สำหรับการฟ้องร้องคดี เป็นหลักประกันในความมั่นคงแน่นอนของสิทธิเรียกร้อง[37] และเพื่อความชัดเจนถูกต้องในการพิสูจน์หาพยานหลักฐานเพราะข้อเท็จจริงหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นแล้วยิ่งเป็นเวลานานเท่าใด ความยากลำบากในการหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ยิ่งมีมากขึ้นเท่านั้น นานไปพยานหลักฐานจะลบเลือน[38] สูญหาย เสียหาย เสื่อมสภาพไปตามเวลา พยานบุคคลอาจเสียชีวิตไปก่อนจะได้ทำการสืบพยาน ความทรงจำของพยานบุคคลอาจมีความหลงลืม คลาดเคลื่อนไป ซึ่งจะส่งผลให้การวินิจฉัยข้อพิพาทนั้นอาจเกิดความไม่เป็นธรรมได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้อายุความยังช่วยปลดเปลื้องภาระของลูกหนี้ไม่ต้องเก็บเอาเอกสารหรือหลักฐานการชำระหนี้ไว้จนตลอดกาล และเพื่อเป็นประโยชน์ต่อศาลในการพิจารณาคดีให้ได้ความแน่ชัดโดยปราศจากข้อสงสัยเคลือบคลุมจากพยานหลักฐานที่เก่าแก่และไม่ชัดเจนจนมีผลให้ศาลไม่มีหลักฐานเพียงพอต่อการตัดสินคดี จึงจำเป็นต้องกำหนดเวลาให้ใช้สิทธิเรียกร้องหรือฟ้องคดีไว้เป็นเกณฑ์[39]

ประการที่สอง คืออายุความมีขึ้นไว้เพื่อกระตุ้นให้ผู้ทรงสิทธิได้ใช้สิทธิของตน มิฉะนั้นอาจจะเสียสิทธินั้นไป[40] เป็นการลงโทษสำหรับเจ้าหนี้ที่ปล่อยปละละเลยไม่ใช้สิทธิเรียกร้องที่ตนมีอยู่จนล่วงเลยระยะที่กำหนดไว้ ส่งผลให้ลูกหนี้เกิดมีสิทธิที่จะปฏิเสธการเรียกร้องของเจ้าหนี้ได้ เป็นเครื่องกระตุ้นเตือนให้บุคคลพึงใช้สิทธิเรียกร้องภายในระยะเวลาอันสมควร ป้องกันการบังคับตามหนี้ของผู้มีสิทธิเรียกร้องตามอำเภอใจเพื่อแกล้งให้ลูกหนี้เดือดร้อน เพื่อประโยชน์แก่ทั้งเจ้าหนี้ ลูกหนี้และสังคม เพื่อความมั่นคงแห่งกิจการและทรัพย์สินของฝ่ายลูกหนี้ เพื่อไม่ให้มีการนำคดีมาฟ้องร้องกันภายหลังเนิ่นนานจนไม่มีที่สิ้นสุดอันเป็นการช่วยลดคดีความไม่ให้ล้นศาล

---

[37] ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4, น.225.

[38] สถิต เล็งไธสง, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 2, น.92.

[39] สมพร พรหมหิตาธร, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31, น.1.

[40] ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4, น.225.

2.2.4 การเริ่มนับอายุความและการสิ้นสุดอายุความ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเริ่มนับอายุความไว้ในมาตรา 193/12 และ 193/13 ซึ่งเป็นหลักทั่วไปที่ใช้กับอายุความในทุกเรื่อง และเนื่องจากอายุความเป็นกำหนดระยะเวลาอย่างหนึ่ง[41] ดังนั้นการเริ่มนับอายุความก็ต้องอยู่ภายใต้บังคับหลักในเรื่องการนับระยะเวลาด้วย กล่าวคือ ต้องอยู่ภายในบังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/1 ถึงมาตรา 193/8[42] ด้วย ดังนั้นแล้ว การนับอายุความนั้นจะต้องเริ่มนับในวันรุ่งขึ้นตามมาตรา 193/3 วรรคสอง และหากวันสุดท้ายแห่งกำหนดอายุความตรงกับวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ก็ให้นับวันเริ่มทำการใหม่ต่อจากที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาด้วย ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 193/8

หลักเกณฑ์ในการเริ่มนับอายุความมีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแยกพิจารณาได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ การเริ่มนับอายุความตั้งแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ และการเริ่มนับอายุความตั้งแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้นตามมาตรา 193/12 กับการเริ่มนับอายุความในกรณีที่จะต้องมีการทวงถาม ตามมาตรา 193/13 โดยจะมีหลักเกณฑ์ดังนี้

2.2.4.1 การเริ่มนับอายุความตั้งแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้

เวลาแรกที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ก็คือเวลาที่หนี้นั้นถึงกำหนดชำระ เพราะเมื่อหนี้ถึงกำหนดชำระแล้วจึงจะสามารถบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้[43] เช่น ทำสัญญากู้เงิน มีกำหนดชำระวันที่ 16 ธันวาคม 2558 อายุความจึงจะเริ่มนับในวันที่ 16 ธันวาคม 2558 เป็นต้นไป ซึ่งเป็นวันที่เจ้าหนี้อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ และจะครบกำหนดอายุความในวันที่ 16 ธันวาคม 2568 หรือกรณีทำสัญญากู้เงิน โดยไม่มีกำหนดชำระเงิน ซึ่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 203 กำหนดให้หนี้ที่มิได้มีกำหนดเวลาชำระไว้ หนี้จะถึงกำหนดชำระโดยพลัน ดังนั้นหนี้นั้นจึงถึงกำหนดชำระในวันที่ทำสัญญานั้นเอง อายุความจึงเริ่มนับตั้งแต่ขณะนั้นเป็นต้นไป[44]

---

[41] คำพิพากษาฎีกาที่ 1871/2534

[42] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.194.

[43] เพิ่งอ้าง, น.195 – 196.

[44] คำพิพากษาฎีกาที่ 5092/2547

เหตุที่กฎหมายบัญญัติให้เริ่มนับอายุความตั้งแต่ขณะที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ก็เพราะความมุ่งหมายประการหนึ่งของอายุความนั้นคือต้องการจะลงโทษเจ้าหนี้ที่ปล่อยปละละเลยไม่บังคับตามสิทธิของตน ซึ่งเมื่ออายุความเริ่มนับตั้งแต่นั้นแล้วถ้าเจ้าหนี้ปล่อยปละละเลยปล่อยให้เวลาพ้นกำหนดอายุความตามกฎหมาย สิทธิเรียกร้องนั้นก็ขาดอายุความ แต่ถ้าหากว่าสิทธิเรียกร้องหรือหนี้รายใดยังไม่ถึงกำหนดชำระอายุความก็ยังไม่เริ่มนับเพราะว่าเจ้าหนี้ยังไม่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้[45]

2.2.4.2 การเริ่มนับอายุความตั้งแต่เวลาที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น

การเริ่มนับอายุความตั้งแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนการกระทำนั้น จะมีเฉพาะในกรณีของสิทธิเรียกร้องหรือหนี้ซึ่งมีวัตถุแห่งหนี้เป็นการงดเว้นกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเหตุที่กฎหมายบัญญัติเช่นนี้ก็เพราะสิทธิเรียกร้องหรือหนี้ที่มีวัตถุแห่งหนี้เป็นการงดเว้นกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งจะไม่มีเวลาเริ่มต้นที่เจ้าหนี้จะบังคับได้ตราบใดที่ลูกหนี้ยังไม่ได้ผิดสัญญาโดยการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งอันเป็นการล่วงสิทธิของเจ้าหนี้ เจ้าหนี้ก็ย่อมยังไม่มีสิทธิอย่างใดที่จะบังคับกับลูกหนี้ได้[46] เช่น การทำสัญญาว่าผู้รับจ้างจะไม่เปิดเผยข้อมูลความลับของบริษัท ต่อมาหากมีการฝ่าฝืนสัญญาคือเอาข้อมูลไปเปิดเผย อายุความก็จะเริ่มนับตั้งแต่เวลาที่ฝ่าฝืนสัญญานั้นเป็นต้นไป

2.2.4.3 การเริ่มนับอายุความในกรณีที่จะต้องมีการทวงถาม[47]

การเริ่มนับอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/13 นี้เป็นกรณีที่เจ้าหนี้มีหน้าที่ที่จะต้องทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อน หน้าที่ของเจ้าหนี้ในการทวงถามนี้ อาจกำหนดไว้ในสัญญาหรือมีบัญญัติไว้ในกฎหมายก็ได้ โดยถ้าเป็นกรณีที่ตามสัญญาหรือตามกฎหมายแล้ว เจ้าหนี้ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องทวงถามแล้ว การเริ่มนับอายุความก็จะเป็นไปตามหลักทั่วไปในมาตรา 193/12 คือตั้งแต่วันแรกที่อาจบังคับได้ตามสัญญา แต่หากเป็นกรณีที่เจ้าหนี้มีหน้าที่ทวงถาม เช่น เรื่องการยืมใช้สิ้นเปลืองตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 652 ซึ่งกำหนดให้ในสัญญายืมใช้สิ้นเปลืองที่ไม่มีกำหนดเวลาให้คืนทรัพย์สิน ผู้ให้ยืมจะต้องบอกกล่าวแก่ผู้ยืม

---

[45] อัครวิทย์ สุมาวงศ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3, น.209.

[46] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.199 – 200.

[47] เพิ่งอ้าง, น.203.

ให้คืนทรัพย์สินภายในเวลาอันควร เป็นกรณีที่จะต้องเริ่มนับอายุความตามมาตรา 193/13 ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ การเริ่มนับอายุความตั้งแต่เวลาแรกที่อาจทวงถามได้ และการเริ่มนับอายุความตั้งแต่ระยะเวลานั้นได้สิ้นสุดไปแล้ว[48]

การเริ่มนับอายุความตั้งแต่เวลาแรกที่อาจทวงถามได้ เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 193/13 ที่ว่า “สิทธิเรียกร้องที่เจ้าหนี้ยังไม่อาจบังคับได้จนกว่าจะได้ทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อน ให้เริ่มนับอายุความตั้งแต่เวลาแรกที่อาจทวงถามได้เป็นต้นไป...” ซึ่งการทวงถามในกรณีนี้เจ้าหนี้ไม่มีหน้าที่ต้องให้ระยะเวลาแก่ลูกหนี้ในการชำระหนี้แต่อย่างใด โดยมีข้อสังเกตว่า ตามมาตรานี้ กฎหมายบัญญัติว่า “...ตั้งแต่เวลาแรกที่อาจทวงถามได้...” ซึ่งแสดงว่าแม้จะยังไม่ได้ทวงถามเลยอายุความก็เริ่มนับ แม้ว่าเจ้าหนี้จะได้ทวงถามแก่ลูกหนี้หรือไม่ก็ตามจะไม่มีผลต่อการเริ่มนับอายุความแต่อย่างใด โดยอายุความก็จะเริ่มนับตั้งแต่เวลาแรกที่อาจทวงถามได้ เพราะหากกำหนดให้เริ่มนับเมื่อเจ้าหนี้ได้ทำการทวงถามแล้ว กำหนดอายุความอาจถูกยืดออกไปไม่มีที่สิ้นสุดเนื่องจากหากเจ้าหนี้ปล่อยปละละเลยไม่ทวงถาม อายุความก็จะไม่สามารถเริ่มนับได้ ซึ่งจะขัดกับหลักเหตุผลของกฎหมายในเรื่องอายุความ อันเป็นนิตินโยบายของรัฐที่ต้องการกระตุ้นให้มีการใช้สิทธิเรียกร้องภายในเวลาอันควร ด้วยเหตุนี้กฎหมายจึงบัญญัติมาตรา193/13 ให้เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 193/12 ให้สามารถเริ่มนับอายุความได้แม้ว่าหนี้จะยังไม่ถึงกำหนดชำระก็ตาม[49]

ส่วนกรณีการเริ่มนับอายุความตั้งแต่ระยะเวลานั้นได้สิ้นสุดลงไปแล้ว เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/13 ตอนท้าย ที่บัญญัติไว้ว่า “...แต่ถ้าลูกหนี้ยังไม่ต้องชำระหนี้จนกว่าระยะเวลาหนึ่งจะได้ล่วงพ้นไปแล้วนับแต่เวลาที่ได้ทวงถามนั้น ให้เริ่มนับอายุความตั้งแต่ระยะเวลานั้นได้สิ้นสุดไปแล้ว” โดยที่การทวงถามของเจ้าหนี้ในกรณีนี้ จะต้องให้ระยะเวลาแก่ลูกหนี้ในการชำระหนี้ด้วย จึงจะเริ่มนับอายุความเมื่อระยะเวลาที่กำหนดไว้นั้นได้สิ้นสุดลงไปแล้ว

---

[48] เพิ่งอ้าง, น.203.

[49] ประกอบ หุตะสิงห์, กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2521), น. 119.

2.2.5 ผลของสิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความ

สิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความไม่ได้ทำให้เจ้าหนี้สิ้นสิทธิที่จะฟ้องร้องบังคับคดีแต่อย่างใด และผลของการที่อายุความครบกำหนดนั้นไม่ได้ทำให้หนี้ตามสิทธิเรียกร้องนั้นระงับสิ้นไป[50] แต่ผลจะเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/10 ที่ว่า " สิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความ ลูกหนี้มีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้ " ดังนั้นหากเมื่อเจ้าหนี้ฟ้องคดีแล้ว ถ้าลูกหนี้ได้ยกเหตุที่สิทธิเรียกร้องนั้นขาดอายุความขึ้นต่อสู้แล้ว ก็อาจถูกศาลพิพากษายกฟ้องได้ ทั้งนี้ตามหลักทั่วไปแล้ว ถ้าลูกหนี้ไม่ได้ยกเรื่องอายุความขึ้นต่อสู้แล้ว ศาลก็จะเอาเหตุที่สิทธิเรียกร้องขาดอายุความมาเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้[51] ทั้งนี้ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/29 กำหนดไว้ว่า"เมื่อไม่ได้ยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ ศาลจะอ้างเอาอายุความมาเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้ "

เมื่อสิทธิเรียกร้องขาดอายุความแล้ว ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/10 และมาตรา 193/28 ให้จำเลยมีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้ได้ แต่ไม่ได้เป็นเหตุให้ "หนี้" นั้นระงับสิ้นไปแต่อย่างใดเพราะเมื่อเป็นหนี้กันแล้ว ไม่ว่าระยะเวลาจะผ่านไปนานเท่าใด หากยังไม่ได้ชำระหนี้ก็ยังคงเป็นหนี้กันอยู่[52] ดังนั้นหากลูกหนี้ตามมูลหนี้ที่ขาดอายุความแล้ว ได้ชำระหนี้บางส่วนแก่เจ้าหนี้ไป จะมีผลเพียงว่าจำเลยจะเรียกเงินที่ชำระไปแล้วคืนไม่ได้ เพราะหนี้ที่ขาดอายุความนั้นกฎหมายไม่ได้บัญญัติว่าจะทำให้หนี้นั้นระงับไป ดังนั้น การชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องซึ่งขาดอายุความแล้วนั้น จะเรียกร้องคืนจากเจ้าหนี้ไม่ได้ แม้ว่าผู้ชำระหนี้จะไม่รู้ว่าสิทธิเรียกร้องขาดอายุความแล้วก็ตาม บุคคลผู้ชำระหนี้ซึ่งขาดอายุความแล้วจะไม่มีสิทธิได้รับคืน ตามบทบัญญัติมาตรา 193/28 วรรคแรก ซึ่งบัญญัติไว้ว่า " การชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องซึ่งขาดอายุความแล้วนั้น ไม่ว่ามากน้อยเพียงใดจะเรียกคืนไม่ได้แม้ว่าผู้ชำระหนี้จะไม่รู้ว่าสิทธิเรียกร้องขาดอายุความแล้วก็ตาม... " ทั้งนี้การที่ลูกหนี้ได้ชำระหนี้บางส่วนไปตามสิทธิเรียกร้องอันขาดอายุความแล้วนี้ไม่ถือว่าเป็นการรับสภาพหนี้โดยการชำระหนี้บางส่วนตามมาตรา 193/14 (1) เพราะ การจะเป็น "รับสภาพหนี้" ได้ จะต้องกระทำระหว่างที่หนี้ยังไม่ขาดอายุความ หากหนี้ขาดอายุความไปแล้วก็ไม่มีกรณีที่จะรับสภาพได้ ดังนั้นการที่ลูกหนี้ชำระหนี้บางส่วนไปภายหลังที่หนี้ขาดอายุความแล้ว จึงไม่เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงและเริ่มต้นนับใหม่ แต่มีผลเพียงว่าลูกหนี้ได้ชำระหนี้ไปเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใดนั้น

---

[50] อัครวิทย์ สุมาวงศ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3, น.220.

[51] คำพิพากษาฎีกาที่ 1261/2547

[52] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.283.

ไม่สามารถเรียกคืนได้ ไม่ว่าลูกหนี้ได้ชำระหนี้ไปโดยรู้หรือไม่รู้ว่า หนี้นั้นขาดอายุความแล้วก็ตาม และสำหรับหนี้ส่วนที่ยังไม่ชำระก็ยังคงขาดอายุความต่อไป ซึ่งลูกหนี้ยังคงมีสิทธิปฏิเสธไม่ชำระหนี้ในส่วนนี้ได้[53]

และสิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความยังมีผลเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องในการชำระหนี้อุปกรณ์ ถ้าสิทธิเรียกร้องส่วนที่เป็นประธานขาดอายุความ สิทธิเรียกร้องส่วนที่เป็นอุปกรณ์ก็ขาดอายุความด้วยเสมอตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/26 เว้นแต่กรณีผู้รับจำนอง ผู้รับจำนำ ผู้ทรงสิทธิยึดหน่วงหรือผู้ทรงบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้อันตนได้ยึดถือไว้ยังคงมีสิทธิบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินที่ยึดถือไว้ได้ แต่จะใช้สิทธินั้นบังคับให้ชำระดอกเบี้ยที่ค้างชำระย้อนหลังเกินห้าปีไม่ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/27[54]

2.2.6 อายุความสะดุดหยุดลง

อายุความสะดุดหยุดลงเป็นกรณีที่เกิดเหตุบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้มีผลให้อายุความสะดุดหยุดลงและเริ่มต้นนับใหม่ เมื่ออายุความสะดุดหยุดลงด้วยเหตุอย่างใดอย่างหนึ่ง จะมีผลทำให้ระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนนั้นไม่นับเข้าในอายุความ และเมื่อเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุดลงในเวลาใด ก็ให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่เวลานั้นเป็นต้นไปตามกำหนดอายุความของหนี้ประเภทนั้นๆ[55] โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงไว้ในมาตรา 193/14 ถึงมาตรา 193/18

---

[53] เพิ่งอ้าง, น.284.

[54] ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4, น.246.

[55] เพิ่งอ้าง, น.245.

เมื่ออายุความสะดุดหยุดลงด้วยเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่บัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (1) - (5) [56] จะมีผลทำให้ระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนนั้นไม่นับเข้าในอายุความ และเมื่อเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุดลงในเวลาใด ให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่เวลานั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/15

การเริ่มนับอายุความใหม่ ในกรณีที่อายุความสะดุดหยุดลงนี้ ให้เริ่มนับตามกำหนดอายุความเดิม ทั้งนี้เพราะการรับสภาพหนี้หรือเหตุอื่นใดที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงนั้นมิได้เป็นการก่อตั้งสิทธิขึ้นมาใหม่แต่อย่างใด เพราะฉะนั้นอายุความที่จะเริ่มต้นนับใหม่นั้นจึงต้องนับตามกำหนดอายุความของมูลหนี้เดิม

สาเหตุที่กฎหมายต้องกำหนดให้เรื่องอายุความสะดุดหยุดลง ก็เพื่อให้สอดคล้องกับเหตุผลของกฎหมายในเรื่องอายุความ กล่าวคืออายุความมีขึ้นเพื่อเพื่อให้เจ้าหนี้ไม่ปล่อยปละละเลยในการใช้สิทธิเรียกร้องของตน จึงจะต้องใช้สิทธิภายในกำหนดอายุความ ดังนั้นหากเจ้าหนี้ได้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้อันถือได้ว่ามีการใช้สิทธิเรียกร้องต่อลูกหนี้แล้ว ไม่ได้ปล่อยปละละเลยในการใช้สิทธิเรียกร้องของตน อายุความที่ล่วงมาแล้วก็ไม่ควรนับเพื่อให้เป็นโทษแก่เจ้าหนี้ต่อไป เหตุผลอีกประการหนึ่งคือการที่เรื่องอายุความเป็นนิตินโยบายของรัฐที่มุ่งจะให้เกิดความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงในสิทธิต่าง ๆ ของบุคคลโดยการป้องกันมิให้นำเรื่องราวที่เกิดขึ้นมานานแล้วมาฟ้องร้องบังคับต่อกัน เพราะเรื่องที่เกิดขึ้นมานานแล้ว ย่อมเป็นการยุ่งยากและลำบากในการหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ หรือแม้จะหาพยานหลักฐานได้ก็อาจมีความคลาดเคลื่อน คลุมเครือ ซึ่งจะทำให้การวินิจฉัยคดีของศาลนั้นไม่ถูกต้องตามสิทธิและหน้าที่ที่แท้จริงของคู่กรณีได้โดยง่าย การกำหนดอายุความจึงเป็นนิตินโยบายที่จะตัดปัญหาความคลุมเครือในการวินิจฉัยคดี ดังนั้นถ้าในระหว่างอายุ

---

[56] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 “ อายุความย่อมสะดุดหยุดลงในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ลูกหนี้รับสภาพหนี้ต่อเจ้าหนี้ตามสิทธิเรียกร้องโดยทำเป็นหนังสือรับสภาพหนี้ให้ชำระหนี้ให้บางส่วน ชำระดอกเบี้ย ให้ประกัน หรือกระทำการใด ๆ อันปราศจากข้อสงสัยแสดงให้เห็นเป็นปริยายว่ายอมรับสภาพหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง

(2) เจ้าหนี้ได้ฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องหรือเพื่อให้ชำระหนี้

(3) เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย

(4) เจ้าหนี้ได้มอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการพิจารณา

(5) เจ้าหนี้ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี ”

ความนั้นลูกหนี้ได้กระทำอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่กฎหมายไว้อันถือได้ว่าเป็นการรับรองหรือยอมรับในหนี้หรือสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้เสียแล้ว ก็ไม่ควรจะให้อายุความนั้นนับต่อเนื่องไป เพราะสามารถพิสูจน์ได้อย่างแน่ชัดแล้วว่าลูกหนี้เป็นหนี้ต่อเจ้าหนี้อยู่จริง[57]

เหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามกฎหมายนั้นอาจเกิดจากการกระทำของเจ้าหนี้หรือลูกหนี้ก็ได้ โดยจะมีเหตุตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 แยกอธิบายได้ดังนี้

(1) การกระทำของลูกหนี้ที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลง

เป็นกรณีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (1) ซึ่งบัญญัติให้อายุความย่อมสะดุดหยุดลงจากการกระทำของลูกหนี้ ในกรณีที่ลูกหนี้รับสภาพหนี้ต่อเจ้าหนี้ตามสิทธิเรียกร้องโดยทำเป็นหนังสือรับสภาพหนี้ให้ ชำระหนี้ให้บางส่วน ชำระดอกเบี้ย ให้ประกัน หรือกระทำการใด ๆ อันปราศจากข้อสงสัยแสดงให้ เห็นเป็นปริยายว่ายอมรับสภาพหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง ซึ่งจะเป็นกรณีที่ลูกหนี้ได้แสดงออกหรือแสดงโดยปริยายแล้วว่าลูกหนี้ได้รับรองหรือยอมรับว่าเป็นหนี้อยู่จริง กฎหมายจึงกำหนดให้อายุความสะดุดหยุดลงเพราะเพียงพอที่จะเชื่อได้แล้วว่ามีหนี้หรือนิติสัมพันธ์เช่นนั้นเกิดขึ้นจริง

ทั้งนี้ การรับสภาพหนี้จะต้องกระทำก่อนที่หนี้นั้นจะขาดอายุความ หากหนี้นั้นได้ขาดอายุความไปแล้ว โดยสภาพอายุความก็ย่อมไม่มีโอกาสที่จะสะดุดหยุดลงได้อีก[58] และการรับสภาพหนี้ที่จะมีผลตามกฎหมายทำให้อายุความสะดุดหยุดลง ต้องเป็นกรณีที่ลูกหนี้หรือผู้ที่ลูกหนี้ตั้งให้เป็นตัวแทนได้ทำการรับสภาพหนี้ต่อเจ้าหนี้เท่านั้น จึงจะมีผลเป็นการรับสภาพหนี้ตามกฎหมาย

(2) เจ้าหนี้ได้ฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องหรือเพื่อให้ชำระหนี้

เป็นกรณีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (2) ซึ่งการฟ้องคดีต่อศาลที่จะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงมี 2 ลักษณะ คือ การฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้อง หมายถึง การฟ้องคดีเพื่อให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งแสดงสิทธิของเจ้าหนี้ที่มีต่อลูกหนี้ใน

---

[57] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.209 - 210.

[58] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 776/2532

มูลหนี้นั้น และการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ หมายถึง การฟ้องคดีเพื่อให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งบังคับให้จำเลยต้องชำระหนี้ให้แก่โจทก์

การฟ้องคดีในทั้ง 2 ลักษณะนี้จะเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงได้ ก็ต่อเมื่อในที่สุดเจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์จะต้องชนะคดีเท่านั้น หากโจทก์แพ้ คดีถูกยกฟ้อง หรือโจทก์ทิ้งฟ้อง ถอนฟ้อง ย่อมไม่เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงและให้ถือว่าอายุความไม่เคยสะดุดหยุดลงมาเลย โดยเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/17 วรรคแรก[59]

การฟ้องคดีของเจ้าหนี้อันเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา193/14 (2) เป็นเรื่องของการฟ้องคดีแพ่งเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม การฟ้องคดีอาญาก็อาจเป็นเหตุให้อายุความทางแพ่งสะดุดหยุดลงได้เช่นกัน หากคดีแพ่งนั้นเป็นคดีแพ่งที่เกี่ยวเนื่องกับคดีอาญา ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 51 วรรคสอง ซึ่งกรณีที่จะเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 51[60] นี้ได้ ต้องเป็นคดีแพ่งที่เกี่ยวเนื่องกับคดีอาญาเท่านั้น คือเป็นคดีแพ่งที่มีมูลมาจากการกระทำความผิดทางอาญา

(3) เจ้าหนี้ยื่นคำรอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย

การยื่นคำร้องขอรับชำระหนี้เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา193/14 (3) ซึ่งจะต้องเป็นการที่เจ้าหนี้ของผู้ล้มละลายยื่นคำร้อง

---

[59] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/17 “ ในกรณีที่อายุความสะดุดหยุดลงเพราะเหตุตามมาตรา 193/14(2) หากคดีนั้นได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ยกคำฟ้อง หรือคดีเสร็จไปโดยการจำหน่ายคดีเพราะเหตุถอนฟ้อง หรือทิ้งฟ้อง ให้ถือว่าอายุความไม่เคยสะดุดหยุดลง

ในกรณีที่คดีนั้นศาลไม่รับหรือคืนหรือให้ยกคำฟ้องเพราะเหตุคดีไม่อยู่ในอำนาจศาล หรือศาลให้ยกคำฟ้องโดยไม่ตัดสิทธิโจทก์ที่จะฟ้องใหม่ และปรากฏว่าอายุความครบกำหนดไปแล้วในระหว่างการพิจารณา หรือจะครบกำหนดภายในหกสิบวันนับแต่วันที่คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นถึงที่สุด ให้เจ้าหนี้มีสิทธิฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องหรือเพื่อให้ชำระหนี้ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นถึงที่สุด ”

[60] ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 51 วรรคสอง “ ถ้าคดีอาญาใดได้ฟ้องต่อศาลแล้ว แต่คดียังไม่เด็ดขาดอายุความซึ่งผู้เสียหายมีสิทธิจะฟ้องคดีแพ่งย่อมสะดุดหยุดลงตามมาตรา 79 แห่งกฎหมายลักษณะอาญา ”

ขอรับชำระหนี้ของตนต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ภายในกำหนดเวลา 2 เดือน นับแต่วันโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 และคำขอรับชำระหนี้นั้นต้องได้ผลตามกฎหมาย หากการยื่นคำร้องขอรับชำระหนี้นั้นไม่ได้ผล เช่น มีการถอนหรือทิ้งคำร้องหรือถูกยกคำร้อง ย่อมไม่เป็นเหตุทำให้อายุความสะดุดหยุดลงและให้ถือว่าอายุความไม่เคยสะดุดหยุดลงเลย ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/18 ซึ่งบัญญัติให้นำมาตรา 193/17 มาอนุโลมใช้ [61]

(4) เจ้าหนี้มอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการพิจารณา

การที่เจ้าหนี้มอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการทำให้อายุความสะดุดหยุดลงเป็นไปตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (4) และจะต้องนำหลักเกณฑ์ในเรื่องเจ้าหนี้ฟ้องคดีต่อศาลแล้วทำให้อายุความสะดุดหยุดลงมาอนุโลมใช้กับเรื่องที่เจ้าหนี้มอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการพิจารณาด้วยเช่นกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/18 ดังนั้น ในการมอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการพิจารณานั้น จะเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงก็ต่อเมื่อผลการตัดสินของอนุญาโตตุลาการนั้น อนุญาโตตุลาการตัดสินชี้ขาดให้เจ้าหนี้เป็นฝ่ายชนะข้อพิพาท แต่หากการมอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการพิจารณาแล้วผลปรากฏว่าเจ้าหนี้เป็นฝ่ายแพ้ก็จะไม่เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง และถือว่าอายุความไม่เคยสะดุดหยุดลง ทั้งนี้โดยอนุโลมตามมาตรา 193/17 วรรคแรก[62]

(5) เจ้าหนี้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี[63]

การที่เจ้าหนี้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี เป็นการกระทำที่แสดงให้เห็นว่า เจ้าหนี้ประสงค์จะบังคับตามสิทธิเรียกร้องของตนอยู่ โดยที่มิได้ปล่อยปละละเลย กฎหมายจึงกำหนดให้อายุความซึ่งเป็นเรื่องที่เป็นโทษแก่เจ้าหนี้นั้นสะดุดหยุดลง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5)

---

[61] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.232 - 233.

[62] เพิ่งอ้าง, น.235.

[63] เพิ่งอ้าง, น.236.

การกระทำอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี เช่น การที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีได้แจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลไปยังผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีได้รับแบบแจ้งการประเมิน นับว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5)[64] ทั้งนี้ เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 12[65] ให้อธิบดีอาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรค้างได้ โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดี จึงเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5) อายุความเรียกร้องให้จำเลยชำระหนี้ค่าภาษีอากรจึงเริ่มนับตั้งแต่วันพ้นกำหนดระยะเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินได้กำหนดให้ชำระเงินค่าภาษีอากร[66]

2.2.7 อายุความสะดุดหยุดอยู่

การที่อายุความสะดุดหยุดอยู่เป็นกรณีที่มีสาเหตุบางประการทำให้เกิดการหยุดนับอายุความระหว่างช่วงเวลาที่มีสาเหตุของการสะดุดหยุดอยู่นี้ และเมื่อไรที่สาเหตุดังกล่าวหมดไปอายุความก็จะกลับมานับใหม่ แต่จะนับรวมกับอายุความที่นับมาก่อนการสะดุดหยุดอยู่ด้วย[67] โดยปกติ

---

[64] คำพิพากษาฎีกาที่ 2639/2534

[65] ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 “ ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน ”

[66] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6451/2550

[67] ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4, น.245.

แล้วอายุความย่อมนับเดินไปตลอดเวลา แต่หากกฎหมายกำหนดให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ หมายถึงการที่กฎหมายกำหนดให้อายุความหยุดนับอยู่ในขณะที่เกิดเหตุการณ์บางอย่าง และให้เริ่มนับอายุความต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นได้สิ้นสุดลง โดยจะนับระยะเวลาต่อจากระยะเวลาเดิมที่ล่วงมาแล้ว เช่น ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 67 พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีผู้บริโภค พ.ศ. 2551 มาตรา 14[68]

อย่างไรก็ตาม สำหรับเรื่องอายความสะดุดหยุดอยู่นี้ มิได้บัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 ในปัจจุบัน เพราะคณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 เห็นว่า อาจก่อให้เกิดความสับสนกับเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงได้[69] แต่อายุความสะดุดหยุดอยู่เป็นหลักเกณฑ์ที่ปรากฏในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 67 ในกรณีที่มีการอุทธรณ์หรือมีการยื่นคำขอต่อคณะกรรมการให้มีการวินิจฉัยชี้ขาดแล้วให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ในนับในระหว่างนั้นจนกว่าจะการพิจารณาจะถึงที่สุดหรือเสร็จไปโดยประการอื่น

2.2.8 การยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้

มาตรา 193/29 บัญญัติว่า “ ...เมื่อไม่ได้ยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ ศาลจะอ้างเอาอายุความเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้ ” ซึ่งเป็นการกำหนดไม่ให้ศาลก้าวล่วงไปวินิจฉัยในประเด็นปัญหาเรื่องอายุความโดยที่ลูกหนี้มิได้ยกเรื่องนี้ขึ้นเป็นข้อต่อสู้ กล่าวคือ แม้ศาลจะรู้ดีว่าสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ได้ขาดอายุความไปแล้ว แต่ถ้าลูกหนี้แห่งสิทธิเรียกร้องนั้นไม่ยกข้อต่อสู้ว่าคดีขาดอายุความ ศาลจะยกเหตุที่คดีขาดอายุความนั้นมาเป็นมูลเหตุยกฟ้องเจ้าหนี้ไม่ได้ ซึ่งเท่ากับว่าคดีนี้จะไม่มีประเด็นเรื่องอายุความที่ศาลต้องหยิบยกขึ้นมาวินิจฉัย[70] และเป็นไปตามหลักที่ว่าอายุความในคดีแพ่งไม่เป็นกรณีเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนที่ศาลจะยกขึ้นมาวินิจฉัยได้เอง ตามคำ

---

[68] พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีผู้บริโภค พ.ศ. 2551 มาตรา 14 บัญญัติว่า “ถ้ามีการเจรจาเกี่ยวกับค่าเสียหายที่พึงจ่ายระหว่างผู้ประกอบธุรกิจและผู้บริโภคหรือผู้มีอำนาจฟ้องคดีแทนผู้บริโภค ให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ไม่นับในระหว่างนั้นจนกว่าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้บอกเลิกการเจรจา”

[69] ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4, น.245.

[70] กำชัย จงจักรพันธ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น.314.

พิพากษาศาลฎีกาที่ 6620/2550[71] ทั้งนี้ การยกข้อต่อสู้ว่าหนี้ขาดอายุความตามมาตรา 193/29 นี้มีผลเฉพาะตัวสำหรับลูกหนี้ที่ยกขึ้นต่อสู้เท่านั้น กล่าวคือ ลูกหนี้คนใดที่ยกขึ้นต่อสู้ย่อมได้ประโยชน์เฉพาะตัวลูกหนี้คนนั้น ลูกหนี้คนอื่นที่ไม่ยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ ย่อมไม่ได้รับประโยชน์ด้วย เว้นแต่ในกรณีที่เป็นลูกหนี้ร่วมในหนี้ซึ่งโดยสภาพไม่สามารถแบ่งแยกจากกันได้ซึ่งหากว่าลูกหนี้ร่วมคนหนึ่งยกข้อต่อสู้ขึ้นว่าหนี้ขาดอายุความขึ้นไว้ย่อมถือว่าเป็นการทำแทนลูกหนี้ร่วมคนอื่นด้วย

---

[71] อย่างไรก็ตาม ท่านศาสตราจารย์ ดร.กำชัย จงจักรพันธ์ มีความเห็นว่า แท้จริงแล้วบทบัญญัติในเรื่องอายุความนั้นถือได้ว่าเป็นบทกฎหมายที่เกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เพราะเป็นบทบัญญัติที่มีเหตุผลมาจากนิตินโยบายของรัฐ บุคคลจึงตกลงยกเว้นเป็นอย่างอื่นมิได้ และหากฝ่าฝืนข้อตกลงเช่นว่านี้ย่อมตกเป็นโมฆะ นอกจากนี้ยังเห็นว่าถ้าถือหลักตามคำพิพากษาฎีกาที่ว่าบทบัญญัติในเรื่องอายุความมิใช่บทบัญญัติที่เกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนแล้ว ผลก็จะเท่ากับว่าคู่กรณีสามารถตกลงกันเป็นอย่างอื่นหรือตกลงกันให้แตกต่างจากที่กำหมายบัญญัติไว้อย่างไรก็ได้ ซึ่งน่าจะคลาดเคลื่อนอยู่ เพราะในเรื่องอายุความนี้ศาลฎีกาเองก็ได้ตัดสินไว้โดยยอมรับว่าบุคคลไม่สามารถตกลงกันกำหนดอายุความเป็นอย่างอื่น หรือไม่สามารถตกลงกันขยายหรือย่นอายุความให้แตกต่างไปจากบทบัญญัติของกฎหมายได้

ดังนั้นเมื่ออายุความเป็นเรื่องเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน โดยหลักแล้วศาลจึงมีอำนาจที่จะหยิบยกขึ้นมาวินิจฉัยได้เสมอ แม้คู่ความจะมิได้ยกขึ้นว่ากล่าวเป็นประเด็นก็ตาม ทั้งนี้ตามมาตรา 142(5) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แต่เหตุผลที่ศาลไม่สามารถยกอายุความมาเป็นเหตุยกฟ้องได้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่ยกขึ้นต่อสู้ก็เนื่องจากมีบทบัญญัติมาตรา 193/29 ซึ่งเป็นบทบัญญัติในทางสารบัญญัติได้บัญญัติยกเว้นไว้เป็นพิเศษโดยได้ห้ามไว้อย่างชัดแจ้งนั่นเอง

บทที่ 3
ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

กฎหมายศุลกากรมีบทบัญญัติที่กำหนดถึงระยะเวลาและอายุความในเรื่องต่างๆ เช่น การดำเนินขั้นตอนวิธีการในการนำเข้าส่งออกและการจัดเก็บภาษีอากร การประเมินอากร การอุทธรณ์การประเมิน การฟ้องเรียกเก็บค่าอากรที่ขาด ซึ่งระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรโดยหลักจะบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แต่ในบางกรณีที่ไม่มีการบัญญัติระยะเวลาและอายุความไว้ ก็จะต้องนำระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายปกครองคือพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และระยะเวลาและอายุความทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ ในบทนี้จึงได้ทำการศึกษาและนำเสนอถึงระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บค่าภาษีอากรทั้งที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายศุลกากรและกรณีที่ต้องนำระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายอื่นมาปรับใช้ด้วย

และเนื่องกรมศุลกากรนั้นมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร และจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทนั้นมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันไปตามบทบัญญัติกฎหมายหมายของภาษีอากรแต่ละประเภท ในการศึกษาปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรจึงต้องศึกษาถึงหลักเกณฑ์ระยะเวลาและอายุความของกฎหมายภาษีอากรอื่นนอกจากภาษีศุลกากรที่กรมศุลกากรมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บด้วย เพื่อให้กฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดสำหรับการนำเข้ามีความสัมพันธ์กันและไม่ขัดแย้งกัน รวมทั้งศึกษาหลักเกณฑ์ของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งจะต้องถือเป็นมาตรฐานขั้นต่ำในการกำหนดขั้นตอนวิธีการในการปฏิบัติต่างๆ ในราชการทางปกครอง เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรต่อไป

3.1 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร

ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรนี้จะเป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งจะเป็นบทบัญญัติที่กำหนดระยะเวลาที่จะต้องปฏิบัติพิธีการทางศุลกากร เช่น ระยะเวลาการยื่นใบขนสินค้า ระยะเวลาการอุทธรณ์การประเมิน และมีระยะเวลาที่เป็นการกำหนดหน้าที่ตามกฎหมาย เช่น ระยะเวลาในการให้เก็บรักษาเอกสารข้อมูล สำหรับกำหนด

อายุความตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 จะมีบทบัญญัติเรื่องอายุความตามกฎหมายศุลกากรที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ ในเรื่องที่ไม่มีการกำหนดระยะเวลาและอายุความไว้ในกฎหมายศุลกากร จะต้องพิจารณานำหลักกฎหมายในเรื่องอื่นมาปรับใช้ต่อไป ซึ่งจะนำมาแยกพิจารณาทำการศึกษาในส่วนนี้ โดยจะนำมาพิจารณาเฉพาะระยะเวลาและอายุความที่มีความสำคัญกับการดำเนินการจัดเก็บค่าภาษีอากร

3.1.1 ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร

ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรคือระยะเวลาต่างๆ ที่กำหนดเอาไว้ในกฎหมายศุลกากร โดยจะเป็นระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีหรือเจ้าหน้าที่ จะต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการบางอย่างตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ทั้งนี้ ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรจะมีทั้งระยะเวลาที่กำหนดให้มีการใช้สิทธิภายในระยะเวลา เช่น ระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ ระยะเวลาอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล และมีระยะเวลาที่เป็นการกำหนดหน้าที่ให้แก่ผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย เช่น ระยะเวลาที่กำหนดให้เก็บรักษาเอกสารหลักฐานที่กฎหมายกำหนด

ในเบื้องต้นสำหรับการพิจารณาหลักเกณฑ์ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรนั้น จะต้องพิจารณาว่ากฎหมายศุลกากรมีการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการในการนับระยะเวลาเริ่มต้นและสิ้นสุดให้แตกต่างจากหลักเกณฑ์ทั่วไปตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ เพราะหากมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้โดยเฉพาะแล้ว ก็จะไม่นำหลักเกณฑ์ตามหลักกฎหมายทั่วไปมาใช้กับระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร

โดยในเรื่องหลักเกณฑ์การนับระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร ในประเด็นปัญหาว่าการที่กฎหมายศุลกากรมีการบัญญัติเกี่ยวกับการนับระยะเวลาไว้ โดยใช้คำว่า “นับแต่” “นับตั้งแต่” หรือ “นับจาก” แล้วแต่กรณี จะถือว่ามีการกำหนดวิธีการนับระยะเวลาเป็นอย่างอื่นแตกต่างจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่

ในปัญหาดังกล่าว สำนักงานอัยการสูงสุดได้วินิจฉัยไว้ว่า กำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายเกี่ยวกับศุลกากรดังกล่าวได้บัญญัติไว้เป็นการกำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือน หรือปี จึงต้องเป็นไปตามหลักทั่วไป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้น รวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำงานกันตามประเพณี การที่กฎหมายศุลกากรกำหนดโดยใช้ถ้อยคำว่า “นับแต่” “นับตั้งแต่” หรือ “นับจาก” แล้วแต่กรณี เป็นการบัญญัติวิธีการนับระยะเวลาตามหลักกฎหมายทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 มิใช่เป็นการบัญญัติให้ใช้วิธีการนับระยะเวลาเป็นอย่างอื่น

ตามนัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/1 เพราะหากกฎหมายจะกำหนดวิธีการนับระยะเวลาเป็นอย่างอื่นแล้ว จำต้องบัญญัติวิธีการนับให้ชัดแจ้งดังที่บัญญัติไว้ในกฎหมายบางฉบับ เช่น ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 21 เป็นต้น[1]

ดังนั้นแล้วการนับระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรจึงจะต้องใช้หลักเกณฑ์และวิธีการตามหลักเกณฑ์ทั่วไปในการนับระยะเวลา ซึ่งก็คือตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 193/1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า “ การนับระยะเวลาทั้งปวง ให้บังคับตามบทบัญญัติแห่งลักษณะนี้ เว้นแต่จะมีกฎหมาย คำสั่งศาล ระเบียบข้อบังคับ หรือนิติกรรมกำหนดเป็นอย่างอื่น ” โดยระยะเวลาต่างๆ ที่มีความสำคัญในการใช้จัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

3.1.1.1 ระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินภาษีศุลกากร

การจัดเก็บค่าภาษีศุลกากรจะเป็นการจัดเก็บภาษีอากรโดยการให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง (Self – Assessment) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่จะต้องยื่นแบบรายการกรอกเอกสารข้อมูลใบขนสินค้าและชำระภาษีอากรด้วยตนเองภายในระยะเวลาที่กำหนด อย่างไรก็ดี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยการประเมินตนเองแล้ว หากต่อมาเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจพบในภายหลังว่าค่าภาษีอากรที่เสียไว้นั้นยังไม่ถูกต้องครบถ้วน กรมศุลกากรมีสิทธิที่จะเรียกเก็บค่าภาษีอากรส่วนที่ขาดได้จนครบ[2] เจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะทำการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้ในภายหลังและแจ้งไปยังผู้เสียภาษีให้มาชำระค่าภาษีตามที่ถูกประเมินนั้น แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ชำระค่าภาษีและนำของออกจากอารักขาของกรมศุลกากรไปแล้ว หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วก็ตาม

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาในการที่เจ้าหน้าที่จะสามารถทำการประเมินภาษีอากรไว้ว่าจะต้องทำการประเมินภายในระยะเวลาเท่าใดนับจากวันที่นำเข้าหรือส่งออกนั้น ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงจะทำการประเมินภาษีอากรเมื่อใดก็ได้ภายในกำหนดอายุความภาษีอากรนั้น เพื่อที่จะสามารถใช้สิทธิเรียกร้องได้ใน

---

[1] คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุดที่ 5/2538 เรื่อง การนับระยะเวลาตามกฎหมายเกี่ยวกับศุลกากร ใน กรมศุลกากร

[2] พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสอง

กำหนดอายุความ ดังนั้น ในการปฏิบัติโดยปกติของเจ้าหน้าที่ศุลกากร เจ้าหน้าที่จะทำการประเมินภาษีอากรได้ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่นำเข้าหรือส่งออกสินค้าในกรณีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า[3]ในกรณีนำเข้าส่งออกปกติหรือภายใน 10 ปีนับแต่เกิดความรับผิดทางภาษีขึ้น[4]ในกรณีอื่น

3.1.1.2 ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากร

ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์เป็นสาระสำคัญประการหนึ่งในการเป็นจุดเริ่มต้นของการยุติข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองและการยุติข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล เพราะถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการยื่นอุทธรณ์การประเมินภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ข้อพิพาททางภาษีนั้นย่อมต้องยุติตามคำสั่งการประเมินภาษี ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์นั้น และทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปสู่การพิจารณาของศาลได้ ตามมาตรา 112 อัฏฐารส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ประกอบมาตรา 7(1) และมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 สำหรับระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112ฉ กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน โดยจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549 ซึ่งให้การอุทธรณ์การประเมินอากรของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสามารถยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตได้ที่กรมศุลกากรจุดเดียว โดยใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินอากร (แบบ กศก.171) ที่แนบท้ายประกาศกรมศุลกากรฉบับนี้พร้อมเอกสารประกอบตามประกาศฉบับนี้ ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ที่ส่วนอุทธรณ์พิกัดศุลกากรหรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กรมศุลกากร หรือกรณีเป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์การประเมินอากรโดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้

เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ กรมศุลกากรจะต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา

---

[3] พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสาม

[4] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ประกอบมาตรา 193/12

อุทธรณ์ก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้องบังคับให้ผู้อุทธรณ์ชำระค่าภาษีได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแก้ไข เปลี่ยนแปลง ยกเลิก เพิกถอนการประเมินตามที่เห็นสมควรได้[5] เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้วินิจฉัยอุทธรณ์ที่ผู้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้ จึงยังไม่แน่ว่าผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องรับผิดตามที่ถูกประเมินหรือไม่ และถือว่ากรมศุลกากรยังไม่ถูกโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ประกอบกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 มาตรา 17[6] ทั้งนี้ เนื่องจากการอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระเงินอากรตามที่เจ้าหน้าที่ทำการประเมิน เว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ก็จะต้องมาชำระภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด[7] ดังนั้นการที่ผู้นำของเข้าไม่ชำระค่าภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินนั้น จึงเป็นการที่ผู้ถูกประเมินค้างชำระค่าภาษีต่อกรมศุลกากร กรมศุลกากรจึงมีอำนาจในการกักของที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในกำกับดูแลของศุลกากรได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ

หากผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินเกินระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่ได้กำหนดผลของการยื่นเกิดกำหนดระยะเวลาไว้ แต่ตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ข้อ 2 01 07 25 (3.6) ซึ่งเป็นระเบียบปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์พิจารณาเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้มีคำสั่ง “ไม่รับอุทธรณ์ไว้วินิจฉัย” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

---

[5] เทียบเคียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 167/2531

[6] เทียบเคียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8229/2549

[7] พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส “ ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือ คำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง ”

ปัญหาว่าระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินจะสามารถขยายได้หรือไม่ ซึ่งการขอขยายระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร หากเป็นกรณีที่มีบทบัญญัติกำหนดให้สามารถทำได้ ก็จะสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้ เช่น การคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 กำหนดให้ต้องส่งออกของที่ได้นำเข้ามา ผลิต ผสม ประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออกภายในหนึ่งปี กรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ ให้อธิบดีมีอำนาจสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้ตามที่เห็นสมควร

แต่ในกรณีของระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากร ตามกฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติให้สามารถขยายระยะเวลาออกไปได้ และมีปัญหาว่าจะนำบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาใช้ขยายระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรได้หรือไม่ ในประเด็นนี้เห็นได้ว่าเมื่อการอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร ได้กำหนดวิธีการไว้โดยเฉพาะแล้ว ก็ต้องบังคับตามบทบัญญัติเฉพาะนั้น จะนำบทบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาใช้ในการขยายระยะเวลาการอุทธรณ์ไม่ได้[8] ดังนั้นในกรณีที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ไม่ว่าจะมีเหตุจำเป็นอย่างไรก็ไม่สามารถขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้

3.1.1.3 ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินแล้วก็จะเป็นการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหน้าที่ต้องพิจารณาคำอุทธรณ์การประเมินนั้นตามข้อมูลและประเด็นที่มีการอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน ให้ยกอุทธรณ์ ให้ลดค่าภาษีอากร หรือให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้นก็ได้

---

[8] บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง การอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 (เลขเสร็จ 643/2544) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ธันวาคม 2544

โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ประกอบด้วยอธิบดีเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกจำนวนไม่น้อยกว่า ห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคน เป็นกรรมการตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 สัตต

ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่ได้มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรอันเป็นบทกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีศุลกากร แต่มีการกำหนดอยู่ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ของกรมศุลกากร โดยมีการกำหนดเป็นขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่รับอุทธรณ์ก่อนที่จะเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะเป็นเจ้าหน้าที่ในส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร หรือกรณีเป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ ซึ่งเป็นขั้นตอนภายในหน่วยงานของกรมศุลกากรเอง โดยจะทำการพิจารณาข้อเท็จจริง เหตุผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ข้อชี้แจง ข้อโต้แย้ง หรือเหตุผลของผู้อุทธรณ์ในเบื้องต้น ก่อนที่จะทำการเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

ตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์พร้อมเอกสารประกอบจากผู้อุทธรณ์การประเมินแล้ว หากข้อมูล เอกสาร หรือข้อเท็จจริงในการพิจารณายังไม่ครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่ออกหนังสือภายใน 3 วันทำการ[9] เพื่อแจ้งให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากร และ/หรือผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าสื่อในรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องอุทธรณ์มาแสดงภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งตามแบบที่กำหนด หากผู้อุทธรณ์ไม่ดำเนินการตามหนังสือเรียก หรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำขอยกเลิกการอุทธรณ์ดังกล่าว ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่ออนุมัติการให้ยกอุทธรณ์ เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ หรือได้ขอยกเลิกการอุทธรณ์แล้วแต่กรณี และให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบ

---

[9] กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ข้อ 2 01 07 25 (3.2)

หากข้อมูล เอกสาร หรือข้อเท็จจริงในการพิจารณาครบถ้วนแล้ว หรือผู้อุทธรณ์ได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียกภายในกำหนดระยะเวลาแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากรแล้วแต่กรณี พิจารณาสรุปเรื่องเสนอความเห็น พร้อมเหตุผลข้อมูลอ้างอิงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องเสนอต่อผู้อำนวยการสำนัก ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับข้อมูลครบถ้วน[10]

เมื่อผู้อำนวยการสำนักเห็นชอบแล้ว ให้สรุปเรื่องตามคำอุทธรณ์ พร้อมเสนอความเห็น เหตุผล ข้อมูลอ้างอิง และข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้าน เพื่อกลั่นกรองและสรุปความเห็น ภายใน 15 วัน และออกรายงานการประชุมพร้อมให้คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับรองรายงานการประชุมภายใน 15 วันหลังจากเสร็จสิ้นการประชุม[11] และให้เสนอข้อเท็จจริงและผลการพิจารณาต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันรับรองรายงานการประชุมของคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้าน[12]

ในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่ได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องดำเนินการทำการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ได้มีการกำหนดขั้นตอนการดำเนินการพิจารณาคำอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ โดยในกรณีที่คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรมีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน นับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรก เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น[13]

---

[10] กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ข้อ 2 01 07 25 (3)

[11] กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ข้อ 2 01 07 25 (3.3)

[12] กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ข้อ 2 01 07 25 (3.4)

[13] กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ข้อ 2 01 07 27 (2)

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียก[14] และหากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจ หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้นเสีย

มีข้อสังเกตว่าการที่ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่ได้มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรอันเป็นบทกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีศุลกากร แต่เป็นการกำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ของกรมศุลกากร ซึ่งเป็นเพียงข้อบังคับสำหรับเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรในด้านพิธีการศุลกากร ตามอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 3 ในการออกข้อบังคับสำหรับกรมตามที่เห็นว่าจำเป็น เพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดยเรียบร้อย และบังคับการให้เป็นไปตามนั้น โดยที่ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 นี้ ไม่ได้มีการกำหนดถึงผลของการที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้แต่อย่างใด ในขณะที่หากผู้ยื่นอุทธรณ์ไม่ได้ปฏิบัติตามหนังสือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ ซึ่งเรียกให้ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน ข้อมูล หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ หรือผู้อุทธรณ์ไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ ได้บัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจที่จะพิจารณายกอุทธรณ์นั้นได้ทันที และยังมีผลให้ผู้อุทธรณ์ไม่มีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาล ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส อีกด้วย

[14] กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ข้อ 2 01 07 26

โดยเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและทำคำวินิจฉัยแล้ว คำวินิจฉัยย่อมมีผลผูกพันตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ปัณรส ซึ่งบัญญัติว่า “ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้น มิให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ในกรณีที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น ” โดยการที่บัญญัติว่าให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุดนั้น หมายความว่าเป็นที่สุดในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้แล้ว แต่หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัย ก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยได้โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยตามเงื่อนไขที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส

3.1.1.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีและประเมินภาษีเพิ่ม ย่อมเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินค่าภาษีอากรและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ ”

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส เป็นสิทธิในการฟ้องคดีเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินค่าภาษีอากรและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน และคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 มาตรา 7 (1) จึงต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรที่มีเขตอำนาจ โดยการยื่นอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส โดยมีข้อยกเว้นคือในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ ซึ่งผู้อุทธรณ์จะใช้สิทธิอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลไม่ได้

3.1.1.5 ระยะเวลาในการให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บรักษาเอกสาร

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 113 ทวิ กำหนดหน้าที่ตามกฎหมายในการเก็บรักษาเอกสาร หลักฐาน โดยให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าวหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนด มีหน้าที่เก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ ที่บุคคลดังกล่าวใช้อยู่ซึ่งเกี่ยวข้องกับของใดๆ ที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากรไว้ ณ สถานที่ประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก และในกรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลข้างต้นเลิกประกอบกิจการ ให้บุคคลหรือนิติบุคคลหรือผู้ชำระบัญชีของนิติบุคคลนั้น เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าว ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดต่อไปอีก 2 ปี นับแต่วันเลิกประกอบกิจการ

โดยผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 113 ทวิ นี้ถือเป็นความผิดทางอาญา ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

3.1.2 อายุความตามกฎหมายศุลกากร

เมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าหรือมูลเหตุอื่นที่ทำให้ต้องเสียภาษีศุลกากร โดยมูลเหตุดังกล่าวถือเป็นนิติเหตุหนึ่ง เป็นเหตุใดๆตามที่กฎหมายกำหนดไว้มีผลก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวแห่งสิทธิหน้าที่ของบุคคลอันก่อให้เกิดหนี้อันเป็นสิทธิเรียกร้องขึ้น กรมศุลกากรผู้เป็นเจ้าหนี้จึงมีสิทธิเรียกร้องให้ลูกหนี้ผู้ต้องเสียภาษีชำระหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งเมื่อมีสิทธิเรียกร้อง กฎหมายได้กำหนดอายุความขึ้นให้เจ้าหนี้ต้องใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กำหนด มิเช่นนั้นหากเลยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หนี้นั้นจะขาดอายุความ ลูกหนี้ก็มีสิทธิที่จะยกอายุความมาปฏิเสธการชำระหนี้ที่ขาดอายุความได้ ดังนั้น การที่กรมศุลกากรจะเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดไปก็จะต้องทำการเรียกร้องภายในกำหนดอายุความ ซึ่งอายุความตามกฎหมายศุลกากรในแต่ละกรณีนั้นมีระยะเวลาที่กำหนดไว้แตกต่างกัน ในส่วนนี้จึงได้ทำการศึกษาถึงอายุความในกรณีต่างๆ ตามกฎหมายศุลกากรและอายุความทั่วไปตามกฎหมายแพ่งที่นำมาใช้กับการเรียกเก็บค่าภาษีศุลกากร รวมทั้งอายุความในกรณีที่ผู้เสียภาษีจะเรียกร้องขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไว้เกินกว่าจำนวนที่ควรจะต้องชำระจริง

3.1.2.1 อายุความเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาด

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดและอายุความเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีศุลกากรไว้ ดังนี้

“ บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และค่าภาษี ที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่งๆ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก ”

จากพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสาม จะสามารถแยกพิจารณาอายุความในการเรียกเก็บเงินอากรที่ขาดได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

(1) การเรียกเก็บเงินอากรที่ขาดในกรณีทั่วไป สิทธิเรียกเก็บของกรมศุลกากรจะมีอายุความ 10 ปี ซึ่งกรณีทั่วไป หมายถึงเงินอากรขาดเพราะเหตุเกี่ยวกับ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของนั้นๆ ถ้าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้เสียภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน เช่น ได้เสียอากรในพิกัดอัตราที่ต่ำกว่าพิกัดอัตรา อากรที่แท้จริงของของชนิดนั้น หรือเสียภาษีอากรโดยสำแดง คุณภาพด้อยกว่า ปริมาณน้อยกว่า น้ำหนักหรือราคาต่ำกว่าความเป็นจริงของของนั้น กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบได้ภายในอายุความ 10 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

(2) การเรียกเก็บเงินอากรที่ขาดในกรณีคำนวณจำนวนเงินอากรผิด โดยการคำนวณเงินอากรผิดหมายถึงการบวก ลบ คูณ หรือหารผิด เป็นความบกพร่องในการคำนวณค่าอากรโดยที่รายการ ชนิด ปริมาณ คุณภาพ และอัตราอากรที่ใช้เรียกเก็บนั้นถูกต้องอยู่แล้ว การที่เสียอากรไว้ไม่ครบเกิดจากการคำนวณที่ผิดพลาดเพียงอย่างเดียว สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเก็บเงินอากรที่ขาดให้ครบถ้วนจะมีอายุความ 2 ปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

(3) อายุความกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร ซึ่งจะเป็นกรณียกเว้นของอายุความตามมาตรา 10 วรรคสามนี้ โดยอายุความเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรจะได้นำไปแยกอธิบายในส่วนต่อไป

ดังนี้แล้วโดยกรณีทั่วไป อายุความในการเรียกเก็บค่าอากรที่ขาดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 จะมีอายุความ 10 ปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก และในกรณีคำนวณเงินอากรผิดจะมีอายุความ 2 ปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก ตามมาตรา10 วรรคสาม โดยอายุความเรียกเก็บเงินอากรที่ขาดนี้ การเริ่มต้นนับอายุความจะต้องเริ่มต้นนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกหรือวันที่ถือว่าเป็นการนำเข้าหรือส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

ในการพิจารณาอายุความในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 จึงจะต้องแยกพิจารณาถึงเวลาที่จะเริ่มต้นนับอายุความคือเวลาที่มีการนำของเข้าหรือส่งของออกและเวลาที่ถือว่าเป็นการนำเข้าหรือส่งของออก ในแต่ละกรณีซึ่งจะแตกต่างกันไป สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) อายุความฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากรที่ขาดสำหรับกรณีการนำเข้าสินค้า

สำหรับการนำเข้าสินค้าความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีจะเป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ ซึ่งบัญญัติว่า “ ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ ”

ดังนั้น กรณีการนำเข้าสินค้า ความรับผิดในค่าภาษีอากรสำหรับการนำเข้าสินค้าจึงมีอายุความ 10 ปีนับแต่เวลาที่นำของเข้าสำเร็จหรือก็คือวันที่นำเข้าสินค้า

คำว่า “นำเข้า” หมายถึงการนำของจากดินแดนต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทย ซึ่งอาจเป็นการนำเข้ามาโดยผ่านเขตแดนทางบก เขตน่านน้ำหรือการนำเข้ามาโดยทางสนามบินใดๆ ในราชอาณาจักร โดยปกติอาณาเขตประเทศไทยมีทั้งที่เป็นเขตแดนทางบก ซึ่งติดต่อกับเขตแดนประเทศอื่น สามารถเดินทางติดต่อกันได้โดยทางรถยนต์ รถไฟ การเดินเท้า เป็นต้น เขตแดนทางบกคือเขตแดนของประเทศไทยที่ติดกับเขตแดนของต่างประเทศโดยทางพื้นดิน การควบคุมการนำของเข้าทางเขตแดนทางบกจะมีด่านศุลกากรหรือที่คอยตรวจสอบและจัดเก็บภาษีอากรแก่ของที่นำเข้ามา ซึ่งด่านศุลกากรนั้นอาจจะตั้งลึกจากเขตแดนทางบกเข้ามาในประเทศโดยอยู่ถัดมาจากด่านพรมแดน โดยมี ทางอนุมัติเชื่อมติดต่อถึงกันระหว่างด่านพรมแดนกับด่านศุลกากร การนำเข้าโดยผ่านเขตแดนทางบกหมายถึงการนำของผ่านเขตแดนเข้ามาในราชอาณาจักร แม้จะยังไม่ได้ผ่านด่านศุลกากรก็เป็นการนำเข้าที่สำเร็จแล้ว ส่วนการนำเข้าทางทะเล พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 41 บัญญัติว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใดๆ เข้ามา จะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซร้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจาก

เรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง” การนำเข้าทางทะเลจึงเป็นการนำเข้าสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามาในเขตท่าเรือที่มีชื่อส่งของถึงหรือจะถ่ายของลงจากเรือ โดยจะต้องเป็นท่าศุลกากรที่รัฐมนตรีกำหนดโดยออกเป็นกฎกระทรวงตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรนี้ด้วย และแม้ว่าจะยังไม่มีการตรวจปล่อยสินค้าหรือผ่านพิธีการศุลกากรก็ตาม ส่วนการนำเข้าทางสนามบิน หมายถึงการนำเข้ามาโดยทางอากาศยานโดยต้องผ่านเข้ามาทางสนามบินที่ได้รับอนุมัติให้เป็นสนามบินศุลกากร เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรเป็นคราวๆไป

(2) อายุความฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากรที่ขาดสำหรับกรณีการส่งออกสินค้า

ความรับผิดในการเสียภาษีอากรสำหรับการส่งออกสินค้า เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ตรี ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

“ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ

การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ ”

โดยคำว่า “การส่งออก” หมายถึง การนำของจากดินแดนภายในราชอาณาจักรออกไปยังดินแดนต่างประเทศ ซึ่งอาจเป็นการออกไปโดยผ่านเขตแดนทางบก ทางเขตน่านน้ำไทย หรือทางอากาศยานใดๆ ซึ่งเวลาที่ส่งของออกสำเร็จนี้ ได้กำหนดไว้ในมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการส่งของใดๆออกจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซร้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออกได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นชั้นที่สุดเพื่อไปจากราชอาณาจักรนั้น” จึงต้องถือว่าสินค้าที่ส่งออกสำเร็จต่อเมื่อเรือที่บรรทุกสินค้าได้ออกไปจากเขตท่าสุดท้ายเพื่อไปจากราชอาณาจักรแล้ว จึงจะเกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จและเริ่มต้นนับอายุความในการเรียกค่าอากรที่ขาด ซึ่งมีอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่มีการส่งของออกสำเร็จนั้น

(3) อายุความฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากรที่ขาดสำหรับกรณีการนำของเข้าหรือออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ในการฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากรที่ขาดสำหรับกรณีการนำของเข้าหรือออกจากคลังสินค้า ซึ่งจะเป็นกรณีที่มีการเกิดความรับผิดในค่าภาษีอากรแตกต่างจากการนำเข้าหรือส่งออกตามปกติ จึงจะต้องพิจารณาจากจุดการเกิดความรับผิดในค่าภาษีอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือนำออกจากคลังสินค้า โดยพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 88 ได้ดังต่อไปนี้

โดยการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และเริ่มต้นนับอายุความนับในการเรียกร้องค่าอากรที่ขาดนับแต่เวลานั้น

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 88 ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และเริ่มต้นนับอายุความในการเรียกร้องค่าอากรที่ขาดนับแต่เวลานั้น

3.1.2.2 อายุความกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรศุลกากรหรือพยายามหลีกเลี่ยงเป็นการกระทำที่เป็นความผิดตามมาตรา 27 แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469 คือความผิดอันเกิดจากการกระทำที่เป็นการนำของที่ต้องเสียค่าภาษีอากรเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยผ่านจุดหรือช่องทางที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ โดยทำการสำแดงรายการอันเป็นเท็จ เพื่อจะไม่เสียค่าภาษีหรือเสียค่าภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสียจริง ทำให้ค่าอากรที่เสียไว้น้อยไปกว่าที่ควรจะต้องเสีย โดยหมายรวมถึงการกระทำในลักษณะที่เป็นตัวการในการนำเข้า ส่งออกของที่ต้องเสียภาษี โดยได้ผ่านพิธีการศุลกากรในลักษณะปกติมิได้ปิดบังซ่อนเร้น และไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เป็นการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายหรือข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้าส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้าและการส่งมอบของ

ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร จะเป็นกรณียกเว้นของพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสาม โดยจะไม่ใช้อายุความ 10 ปีนับแต่ที่เกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีอากร ดังนี้แล้วในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรจึงต้องแยกพิจารณาโดยแยกพิจารณากำหนดอายุความเป็น 2 ส่วน คือ อายุความในคดีอาญาและอายุความในคดีแพ่ง ดังนี้

ส่วนของอายุความในคดีอาญาสำหรับกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรนั้น เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่ได้กำหนดอายุความในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรไว้ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 17 กำหนดให้นำบทบัญญัติในภาค 1 ของประมวลกฎหมายอาญาไปใช้ในกรณีแห่งความผิดตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่ว่ากฎหมายนั้นๆ จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้นจึงต้องนำหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายอาญามาใช้กับโทษทางอาญาตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งจะต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 95 [15] ซึ่งกำหนดอายุความฟ้องร้องสำหรับความผิดที่ต้องระวางโทษจำคุกกว่าเจ็ดปีแต่ยังไม่ถึงยี่สิบปีไว้ให้มีอายุความ 15 ปี นับแต่วันที่กระทำความผิด ดังนั้นการกระทำความผิดในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรนี้ ซึ่งมีกำหนดโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุก

---

[15] ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 95 “ ในคดีอาญา ถ้ามิได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิด มายังศาลภายในกำหนดดังต่อไปนี้ นับแต่วันกระทำความผิดเป็นอัน ขาดอายุความ

1) ยี่สิบปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษประหารชีวิต จำคุก ตลอดชีวิต หรือจำคุกยี่สิบปี

(2) สิบห้าปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าเจ็ดปีแต่ ยังไม่ถึงยี่สิบปี

(3) สิบปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าหนึ่งปีถึงเจ็ดปี

(4) ห้าปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าหนึ่งเดือนถึง หนึ่งปี

(5) หนึ่งปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งเดือน ลงมาหรือต้องระวางโทษอย่างอื่น

ถ้าได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมายังศาลแล้ว ผู้กระทำ ความผิดหลบหนีหรือวิกลจริต และศาลสั่งงดการพิจารณาไว้จนเกิน กำหนดดังกล่าวแล้วนับแต่วันที่หลบหนีหรือวันที่ศาลสั่งงดการพิจารณา ก็ให้ถือว่าเป็นอันขาดอายุความเช่นเดียวกัน ”

ไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ ในส่วนของคดีอาญาจึงมีอายุความ 15 ปี นับแต่วันที่ได้กระทำความผิด[16]

ส่วนอายุความในคดีแพ่งสำหรับกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร เมื่อมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร กรมศุลกากรก็มีสิทธิที่จะสามารถฟ้องให้ผู้เสียภาษีชำระเงินอากรที่ขาดได้ ซึ่งจะเข้าข้อยกเว้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสาม กรณีนี้จึงจะต้องใช้อายุความภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งกำหนดให้สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี และการนับอายุความในกรณีนี้จะเริ่มนับตั้งแต่ขณะที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12

ปัญหาว่าขณะที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปนี้นั้นหมายถึงเวลาใด ในเรื่องนี้มีความเห็นแยกออกเป็นสองความเห็น ดังนี้

ความเห็นแรกเห็นว่า ขณะที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปนี้ หมายถึงวันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบว่ามีการหลีกเลี่ยงอากร[17] โดยเห็นว่าจะต้องตรวจพบการกระทำความผิดการหลีกเลี่ยงอากรก่อน แล้วจึงจะทำให้กรมศุลกากรสามารถบังคับตามสิทธิเรียกร้องในค่าภาษีอากรในส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนได้ หากยังไม่มีการตรวจพบการกระทำความผิดก็จะยังไม่เกิดสิทธิเรียกร้อง อายุความจึงยังไม่เริ่มต้นขึ้นจนกว่าจะมีการตรวจพบการกระทำความผิด เพราะหากยังไม่มีการตรวจพบการกระทำความผิดแล้ว กรมศุลกากรก็จะไม่สามารถรู้ได้ว่ากรณีจะมีค่าภาษีอากรที่ขาดไปเป็นจำนวนเท่าใด

ความเห็นที่สองเห็นว่า เวลาขณะที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปนี้ หมายถึงวันที่นำเข้าหรือส่งออกสินค้านั้น[18] โดยเห็นว่าการนับอายุความต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ บัญญัติว่า ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ และในกรณีส่งออก มาตรา 10 ตรี วรรคแรก บัญญัติให้ ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ ดังนี้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรจึงอาจบังคับได้นับแต่วันที่นำเข้าหรือส่งออกสำเร็จ และ

---

[16] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2369/2532

[17] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2969/2547

[18] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11002/2554

ไม่อาจถือว่าต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจพบการกระทำความผิดได้ อันจะมีผลให้วันเริ่มนับอายุความยาวนานไปได้ไม่มีสิ้นสุด หรือจะเริ่มนับเมื่อใดขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพการทำงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ ย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่อาจไม่ได้หลีกเลี่ยงภาษี แต่ไม่ได้เก็บพยานหลักฐานไว้นานพอที่จะนำมาพิสูจน์ว่าได้ไม่ได้กระทำความผิด

3.1.2.3 อายุความการเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวน

เป็นกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคท้าย ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง เป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก”

กรณีอายุความการใช้สิทธิเรียกคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียภายใน 2 ปีนับแต่วันที่นำเข้าหรือส่งออกนี้ จะต้องเป็นกรณีที่ครบตามหลักเกณฑ์ทั้ง 2 ประการ คือ (1) ต้องเรียกร้องขอคืนภายใน 2 ปี นับแต่ที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี และ(2) ถ้าเสียไว้เกินเพราะเหตุ 6 อย่าง คือ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา หรืออัตราอากร จะต้องแจ้งความให้เจ้าหน้าที่ทราบก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่แล้วก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่ต้องเสียจริง

3.2 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าหรือกรณีที่ถือว่าเป็นการนำเข้าสินค้า เช่น การนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือการนำของออกจากเขตปลอดอากร การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้ากรณีเช่นนี้ จะเป็นอำนาจจัดเก็บของกรมศุลกากรที่มีหน้าที่จัดเก็บแทนกรมสรรพากร ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่ง

ประมวลรัษฎากร แต่งตั้งให้ข้าราชการกรมศุลกากรเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร[19] ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าแทนกรมสรรพากรนั้น เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรก็จะต้องจัดเก็บโดยปฏิบัติตามกฎหมายที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็คือตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีบทบัญญัติเกี่ยวกับระยะเวลาและอายุความที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ โดยสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

3.2.1 ระยะเวลาตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2.1.1 ระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร จะต้องกระทำภายในกำหนดอายุความที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาดังนี้

(1) กรณีสำหรับผู้ประกอบการ

(ก) ต้องประเมินภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

(ข) ต้องประเมินภายใน 2 ปีนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีหลังวันสุดท้ายแห่งกำหนด

---

[19] ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 56) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2555 ข้อ 2 ให้ข้าราชการพลเรือนสามัญดังต่อไปนี้ เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีการรับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและการสั่งงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีดังกล่าว

(1) ข้าราชการพลเรือนสามัญประเภทบริหาร ประเภทอำนวยการประเภทวิชาการและประเภททั่วไประดับชำนาญงานขึ้นไป สังกัดกรมศุลกากรเฉพาะกรณีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่นำเข้า หรือส่งออก และกรณีของตกค้าง ตามมาตรา 78//2 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

ระยะเวลาดังกล่าวใน (ก) แต่ต้องไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

(ค) ต้องประเมินภายใน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี

(2) สำหรับผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการ ต้องประเมินภายในกำหนด 2 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีที่ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล ต้องประเมินภายในกำหนด 2 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

(3) สำหรับผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 ต้องประเมินภายในกำหนด 2 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม

(4) ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ประกอบการ ผู้นำเข้าหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษี แบบใบขนสินค้าหรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี ทำการประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปีนับแต่กำหนดเวลาตาม (1)(ก) (2) และ (3) แล้วแต่กรณี

3.2.1.2 ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อผู้นำเข้าได้รับการแจ้งการประเมินแล้ว ผู้นำเข้ามีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามบทบัญญัติมาตรา 88/5 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในการอุทธรณ์การประเมิน จะต้องทำการอุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาตามที่กำหนดในมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร คือ ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

3.2.1.3 ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ก็จะเป็นหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินนั้น และต้องมีผลวินิจฉัยอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์ต่อไป แต่ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มิได้มีการบัญญัติถึงระยะเวลาที่กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์นั้นให้แล้วเสร็จไว้แต่อย่างใด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงสามารถใช้ระยะเวลาพิจารณาได้ยาวนานโดยไม่มีกำหนด

3.2.1.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) เมื่อคณะกรรมการได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้ โดยจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่กรณีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 33 ได้แก่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งจะมีผลให้ผู้อุทธรณ์เสียสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลต่อไปได้

3.2.1.5 ระยะเวลาในการให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บรักษาเอกสาร

ระยะเวลาในการเก็บรักษาเอกสารข้อมูลสำหรับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มประมวลรัษฎากร มาตรา 87/3 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี และผู้ที่มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงาน เก็บและรักษารายงานใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงรายการดังกล่าวหรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานประกอบการที่จัดทำรายงานนั้นหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงาน แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี หรือผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงาน เก็บและรักษารายงานและเอกสารดังกล่าวข้างต้นที่ตนมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาอยู่ในวันเลิกประกอบ

กิจการต่อไปอีก 2 ปี และในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีจะกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเก็บและรักษาไว้เกิน 5 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 7 ปี

3.2.2 อายุความตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2.2.1 อายุความเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาด

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรนั้นมิได้มีการบัญญัติในเรื่องอายุความเอาไว้ จึงจะต้องใช้อายุความตามที่บัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งบัญญัติว่า “ สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร ให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้อย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ ” โดยการเริ่มต้นนับอายุความจะต้องเริ่มต้นนับอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ซึ่งบัญญัติว่า “ อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องให้กระทำการอย่างใด ให้เริ่มนับแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น ” ดังนั้น อายุความที่รัฐจะเรียกเอาค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงวันที่เกิดความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มหรือวันที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีอากร คือจะเป็นวันที่อาจบังคับตามสิทธิได้และเริ่มต้นในการนับอายุความ 10 ปีนับจากวันนั้น

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78/2 เป็นบทบัญญัติที่กำหนดเวลาที่ให้เกิดความรับผิด (Tax Point) ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีการนำเข้าสินค้า โดยหลักเกณฑ์การเกิดความรับผิดในค่าภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

(1) การนำเข้าสินค้าโดยทั่วไป นอกจากกรณีตาม (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาเข้า เมื่อวางหลักประกันอากรขาเข้า หรือมีการจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า แล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าของกรมศุลกากร

(2) การนำเข้าสินค้าในราชอาณาจักร เข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วนำสินค้าดังกล่าว ออกจากเขตดังกล่าว โดยมิใช่เพื่อการส่งออกตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(12) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่ได้มีการนำสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก โดยมิใช่เพื่อการส่งออก

(3) การนำเข้า กรณีของตกค้างตามกฎหมายศุลกากร ให้จุดความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อทางราชการได้นำมาขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย หรือค่าภาระติดพันตามวิธีการตามกฎหมายศุลกากร

(4) การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในประเภทพิกัดอัตราที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81(2)(ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าพิกัดอัตราศุลกากรอันทำให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 (3) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่าอายุความในการเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาดในกรณีที่เป็นการนำเข้าสินค้า สิทธิเรียกร้องค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาดนั้นจะมีอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่เกิดความรับผิดในค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในการนำเข้านั้น ซึ่งหมายถึง วันที่มีการชำระอากรขาเข้า วันที่วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือวันที่มีการจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า แล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ให้นับแต่วันที่มีการออกใบขนสินค้าของกรมศุลกากร

3.2.2.2 อายุความเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวน

โดยกรณีทั่วไปแล้ว การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ต้องมีภาษีต้องคืน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ผู้ประกอบการจดการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่นให้ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษี ตามบทบัญญัติมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่อายุความในการขอคืนค่าภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า ในกรณีผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ และกรณีผู้ขอคืนภาษีมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ด่านศุลกากรขาเข้า โดยจะต้องกระทำในกำหนดอายุความตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84/2 ซึ่งกำหนดเงื่อนไขไว้ดังนี้

1.ในกรณีผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล การขอคืนค่าภาษีให้กระทำภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

2.ในกรณีผู้นำเข้าที่มิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วและต่อมาได้ส่งสินค้ากลับออกไป การขอคืนภาษี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ

เงื่อนไข และอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับขอคืนอากร

3.3 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

สำหรับการนำเข้าสินค้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต กรมศุลกากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าแทนกรมสรรพสามิต ตามบทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 21[20] และตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง แต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ลงวันที่ 5 เมษายน 2553[21] ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรก็จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิต คือ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ซึ่งมีบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาและอายุความสำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไว้ สามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

3.3.1 ระยะเวลาตามตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

3.3.1.1 ระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 83 กำหนดให้การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ให้กระทำภายในกำหนดเวลา ดังต่อไปนี้

---

[20]พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 21 “ ในกรณีสินค้าที่นำเข้า รัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีเพื่อกรมสรรพสามิตก็ได้และให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดให้ชำระภาษีหรือวางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่น หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเป็นประกันภาษีก่อนที่จะปล่อยสินค้าพ้นไปจากอารักขาของกรมศุลกากร ”

[21]ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง แต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ลงวันที่ 5 เมษายน 2553 ข้อ 3 “ให้ข้าราชการพลเรือนสามัญสังกัดกรมศุลกากร เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 54 และมาตรา 79 ถึง 85 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 เฉพาะสินค้านำเข้า”

1. ต้องทำการประเมินภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษีหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

2. ต้องทำการประเมินภายใน 2 ปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีภายหลังวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาดังกล่าวในข้อ 1. แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี

3. ต้องทำการประเมินภายใน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ในกรณีที่ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี หรือมีการยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี

3.3.1.2 ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิต

เมื่อเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินแล้วแจ้งการประเมินภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 86 บัญญัติให้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน โดยยื่นให้คัดค้านตามแบบที่อธิบดีกำหนด

และอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องทำการวินิจฉัยคำคัดค้านภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน และจะต้องแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยไม่ชักช้า ตามบทบัญญัติมาตรา 88 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527

เมื่อได้รับแจ้งผลการวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 89 กำหนดให้ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านของตน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านนั้น

3.3.1.3 ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อได้มีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว จะเป็นขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน และเมื่อพิจารณาจากข้อมูลและประเด็นที่มีการอุทธรณ์แล้วคณะกรรมการก็จะมีผลการวินิจฉัยอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์การประเมินต่อไป ทั้งนี้

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มิได้มีการบัญญัติถึงกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการจะต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จไว้แต่อย่างใด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 จึงสามารถทำการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้ยาวนานโดยไม่มีกำหนดระยะเวลา

3.3.1.4 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และได้แจ้งผลวินิจฉัยไปยังผู้อุทธรณ์การประเมินแล้ว ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 96 ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยการฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 96 วรรคสอง กำหนดว่าจะทำการฟ้องต่อศาลได้ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนในการคัดค้านการประเมินตามมาตรา 86 และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยตามมาตรา 89 มาแล้วเท่านั้น

3.3.1.5 ระยะเวลาในการให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บรักษาเอกสาร

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 112 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมทำบัญชีประจำวันและงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบ การผลิต และการจำหน่ายสินค้า ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการทำบัญชีประจำวันและงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับรายรับของกิจการสถานบริการ ตามแบบที่อธิบดีกำหนด

โดยกำหนดระยะเวลาให้เก็บรักษาบัญชีประจำวันไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปีที่โรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการพร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงบัญชีดังกล่าว และงบเดือนให้ยื่นต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตและให้มีสำเนาเก็บไว้ที่โรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการไม่น้อยกว่า 5 ปี

3.3.2 อายุความตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

3.3.2.1 อายุความเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาด

เนื่องจากตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มิได้มีการกำหนดในเรื่องของอายุความสำหรับการฟ้องเรียกค่าภาษีสรรพสามิตไว้โดยเฉพาะ ในการดำเนินคดีเรียกค่าภาษีสรรพสามิตที่ขาด จึงจะต้องใช้อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 โดยอายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 [22]

โดยตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 10(3) ในกรณีการนำเข้าสินค้า ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้าที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือว่าความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกนั้นและถ้าผู้นำเข้าหรือบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วแต่กรณี ดังนี้ อายุความการเรียกค่าภาษีสรรพสามิตที่ขาดในกรณีนำเข้าสินค้าจึงมีกำหนดอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่เกิดความรับผิดในค่าภาษีสรรพสามิตซึ่งจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

3.3.2.2 อายุความเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวน

อายุความการเรียกคืนค่าภาษีสรรพสามิตที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 107 ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน โดยการขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดี

---

[22] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2551

มอบหมายภายใน 3 ปีนับแต่วันชำระภาษี และเมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้สั่งคืนโดยมิชักช้า

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะสั่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษี โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลา 3 ปีนับแต่วันชำระภาษี

3.4 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ระยะเวลาและอายุความในทางปกครองนั้นจะต้องนำมาใช้กับระยะเวลาในทางภาษีอากรด้วย เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมายปกครองอย่างหนึ่ง ประกอบกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งเป็นกฎหมายหลักที่กำหนดขั้นตอนและวิธีปฏิบัติขององค์การเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ซึ่งตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 3 มีการกำหนดให้นำวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติดังกล่าวไปใช้กับกฎหมายปกครองอื่นๆ ด้วย หากกฎหมายปกครองอื่นๆ นั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนั้นไว้เป็นการเฉพาะ หรือมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง[23] ซึ่งจะรวมไปถึงวิธีปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากรด้วยเช่นกัน ดังนั้นจึงได้ทำการพิจารณาระยะเวลาและอายุความตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในขั้นตอนต่างๆเพราะจะต้องนำไปปรับใช้กับวิธีปฏิบัติราชการตามกฎหมายศุลกากรในเรื่องที่กฎหมายศุลกากรไม่ได้กำหนดไว้ หรือกำหนดไว้แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

3.4.1 ระยะเวลาตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

3.4.1.1 ระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

ระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 หมวด 2 ส่วนที่ 5 มาตรา 44 บัญญัติให้ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน

---

[23] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 3

15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว โดยคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้งหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย

3.4.1.2 ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 45 ให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา 44 พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว แต่ถ้าเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ โดยให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นที่ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว โดยเจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามวรรคสองให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ บทบัญญัติมาตรานี้ไม่ใช้กับกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น[24]

3.4.1.3 ระยะเวลาการยื่นฟ้องคดีต่อศาล

ในกรณีที่จะยื่นฟ้องอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล จะต้องฟ้องภายในกำหนดระยะเวลาตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พุทธศักราช 2542 ซึ่งบัญญัติให้การฟ้องคดีต่อศาลปกครองจะต้องฟ้องภายใน 90 วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี หรือนับแต่วันที่พ้นกำหนด 90 วันนับแต่วันที่ผู้ฟ้องได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดและไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของ

---

[24] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 45 วรรคสี่

รัฐ หรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่มีเหตุผล แล้วแต่กรณี เว้นแต่จะมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้นการจะยื่นฟ้องอุทธรณ์ผลการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ จะต้องฟ้องภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในกรณีที่ไม่มีการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้ยื่นอุทธรณ์นั้น

3.4.2 อายุความตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พุทธศักราช 2542 กำหนดอายุความการฟ้องคดีปกครองไว้ 3 กรณีด้วยกัน คือ[25]

(1) อายุความในการฟ้องคดีปกครองทั่วไปจะมีลักษณะที่เป็นระยะเวลาเดียวกับระยะเวลาในการยื่นฟ้องคดีปกครองต่อศาล คือในการนำคดีไปฟ้องคดีปกครองต่อศาลปกครองตามบทบัญญัติมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พุทธศักราช 2542 กำหนดให้การฟ้องคดีปกครองจะต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี หรือนับแต่วันที่พ้นกำหนด 90 วันนับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดและไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่มีเหตุผล แล้วแต่กรณี เว้นแต่จะมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

(2) การฟ้องคดีเกี่ยวกับการละเมิดหรือสัญญาทางปกครอง ตามมาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พุทธศักราช 2542 ซึ่งกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีปกครองอีกประเภทหนึ่งว่า ให้ยื่นฟ้องภายใน 1 ปีนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี แต่ไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันที่มีเหตุแห่งการฟ้องคดี คดีปกครองประเภทดังกล่าวได้แก่

(ก) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือจากการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(ข) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

---

[25] นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่4 (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด , 2557), น.540.

(3) การฟ้องคดีเกี่ยวกับการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะหรือสถานะของบุคคลตามมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พุทธศักราช 2542 ซึ่งบัญญัติให้การฟ้องคดีปกครองที่เกี่ยวกับการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะหรือสถานะของบุคคลจะยื่นฟ้องคดีเมื่อใดก็ได้

ทั้งนี้ คู่กรณีที่ประสงค์จะฟ้องคดีต่อศาลปกครอง จะต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเสียก่อน หากไม่ได้อุทธรณ์หรือได้อุทธรณ์เกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ย่อมเป็นอันหมดสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง การอุทธรณ์จึงถือเป็นเงื่อนไขการฟ้องคดีต่อศาลปกครอง ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พุทธศักราช 2542 ที่บัญญัติว่า “ ในกรณีที่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะการฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้ ต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด ”

ในส่วนของอายุความตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้ มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกับอายุความตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อีกประการหนึ่ง คือ การที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 ได้มีการกำหนดให้อายุความมีการสะดุดหยุดอยู่ ตามบทบัญญัติมาตรา 67 ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อมีการอุทธรณ์ตามบทบัญญัติในส่วนที่ 5 ของหมวด 2 แห่งพระราชบัญญัตินี้หรือการยื่นคำขอต่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทหรือคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อให้วินิจฉัยชี้ขาดแล้ว ให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ไม่นับในระหว่างนั้นจนกว่าการพิจารณาจะถึงที่สุดหรือเสร็จไปโดยประการอื่น แต่ถ้าเสร็จไปเพราะเหตุถอนคำขอหรือทิ้งคำขอให้ถือว่าอายุความเรียกร้องของผู้ยื่นคำขอไม่เคยมีการสะดุดหยุดอยู่เลย ”

การที่กฎหมายกำหนดให้อายุความสะดุดหยุดอยู่นั้น หมายถึงหากมีการกระทำตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 67 นี้แล้ว อายุความจะหยุดนับลงเมื่อมีการกระทำนั้นเกิดขึ้น แล้วเมื่อการกระทำเหล่านั้นได้สิ้นสุดลง จึงจะเริ่มนับอายุความต่อจากเหตุการณ์นั้น โดยจะนำระยะเวลาทั้งก่อนที่จะเกิดมูลเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงและระยะเวลาหลังจากที่สิ้นสุดมูลเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงมานับต่อเนื่องกันเป็นอายุความสำหรับเรื่องนั้น

ดังนั้น ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้มีการยื่นอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน หากคู่กรณีต้องการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง จะต้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยทำเป็นหนังสือระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน 15 วันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองนั้น และเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองซึ่งถูกอุทธรณ์ จะต้องพิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผลให้ผู้ยื่นอุทธรณ์ทราบภายในระยะเวลาไม่เกิน 30

วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ตามมาตรา 45 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 และในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้นั้นไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ให้เสนอความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 30 วัน ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน และถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวก็อาจขยายเวลาออกไปได้อีก 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนด แต่ต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ทั้งนี้ ตามมาตรา 45 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 รวมระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ทั้งสิ้นจึงไม่เกิน 90 วัน และเมื่อพ้นระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ 90 วันแล้ว ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จ หากผู้ฟ้องคดีประสงค์จะฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองดังกล่าว ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นฟ้องคดีภายในระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542[26] ผู้อุทธรณ์จึงเกิดสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลปกครองได้ทันทีหากพ้นกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์หรือระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองได้รับหนังสืออุทธรณ์ แม้ว่าผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะยังพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จ โดยไม่ต้องรอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จและแจ้งผลการพิจารณาไปยังผู้อุทธรณ์ก่อน

[26] คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 709/2552

3.1 ตารางระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

	กฎหมายภาษีศุลกากร	กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม	กฎหมายภาษีสรรพสามิต	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539
ระยะเวลาทำการประเมินของเจ้าหน้าที่	ไม่มีกำหนดระยะเวลา สามารถทำการประเมินได้ภายในกำหนดอายุความเรียกค่าภาษีอากรที่ขาด	ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือ 2 ปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้าในกรณีไม่ใช่ผู้ประกอบการ	2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี	ไม่มีกำหนดระยะเวลา
ระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่	30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน	30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน	ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้าน	ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองนั้น
ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์	ไม่มีกำหนดระยะเวลา	ไม่มีกำหนดระยะเวลา	ไม่มีกำหนดระยะเวลา	60 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ (ขยายได้อีกไม่เกิน 30 วันโดยมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลา)
ระยะเวลาอุทธรณ์ผลพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล	30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์	30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์	ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์	กรณีทั่วไปต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วันนับแต่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี
ระยะเวลาให้เก็บรักษาเอกสาร	ไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก	ไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงาน แล้วแต่กรณี	ให้เก็บรักษาบัญชีประจำวันและสำเนางบเดือนไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปีที่โรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการ	ไม่ได้บัญญัติไว้

3.2 ตารางอายุความตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง

	กฎหมายภาษีศุลกากร	กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม	กฎหมายภาษีสรรพสามิต	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539
อายุความเรียกค่าอากรที่ขาด	อายุความ 10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ในกรณีทั่วไป และ 2 ปี ในกรณีคำนวณเงินอากรผิด	10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้	10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้	ไม่มีบัญญัติไว้
อายุความขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกิน	2 ปี นับแต่ที่นำของเข้าหรือส่งของออก โดยมีเงื่อนไขตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคท้าย	ในกรณีนำเข้า ภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี	ภายใน 3 ปีนับแต่วันชำระภาษี	ไม่มีบัญญัติไว้

บทที่ 4

ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรในต่างประเทศ

เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของไทย ในบทนี้จึงได้ทำการศึกษาและนำเสนอระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ โดยได้เลือกทำการศึกษาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป (European Union : EU) ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่รวมตัวกันเป็นสหภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Union) เพื่อที่จะเป็นแนวทางในการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายศุลกากรของไทยให้มีความเหมาะสมสำหรับรองรับการรวมกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (Asean Economics Community : AEC) และศึกษาถึงระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นประเทศที่มีพัฒนาการทางกฎหมายศุลกากรที่ทันสมัยและเป็นประเทศคู่ค้าที่สำคัญของประเทศไทย เพื่อให้กฎหมายศุลกากรของไทยมีพัฒนาการที่ทันต่อความเปลี่ยนแปลงของการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบันและเพื่อให้กฎหมายศุลกากรของไทยได้รับการยอมรับจากต่างประเทศในตลาดการค้าโลก

4.1 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป

ในกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป (European Union : EU) ได้บัญญัติ ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป (the Union Customs Code : UCC) เป็นบทบัญญัติที่เป็นข้อบังคับ (Regulations) โดยสภายุโรป (European Parliament) ซึ่งบังคับใช้แก่ทุกประเทศที่เป็นสมาชิกสหภาพยุโรป โดยมีผลบังคับใช้ทั่วสหภาพยุโรปเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2559[1] บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นการพัฒนาพิธีการศุลกากรให้มีความทันสมัยและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปกับประเทศต่างๆนอกสหภาพยุโรป โดยบทบัญญัติได้กำหนด

---

[1] European Commission , “ UCC – Introduction, ” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2558, จาก http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_code/union_customs_code/ucc/introduction_en.htm.

กรอบแนวทาง รูปแบบของกฎระเบียบและขั้นตอนดำเนินการของทั้งสหภาพยุโรปขึ้นมาทั้งหมด โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

(1) เพื่อปรับปรุงกฎหมายและขั้นตอนพิธีการทางศุลกากร

(2) เพื่อสร้างความเป็นเอกภาพและความมีประสิทธิภาพของกฎหมายศุลกากร

(3) เพื่อเพิ่มความโปร่งใสของการทำงานของเจ้าหน้าที่ศุลกากรทั่วทั้งสหภาพยุโรป

(4) เพื่อลดความซับซ้อนของกฎระเบียบและพิธีการทางศุลกากร อำนวยความสะดวกและเพิ่มประสิทธิภาพในพิธีการศุลกากรให้มีความทันสมัย

(5) เพื่อปรับเปลี่ยนรูปแบบพิธีการให้เป็นพิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร (Paperless) อย่างเต็มรูปแบบ

(6) เพื่อเสริมสร้างความรวดเร็วในพิธีการศุลกากรด้วยระบบผู้ประกอบการที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน (AEO : Authorized Economic Operator)

ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป (the Union Customs Code) นี้ได้ผูกพันโดยสมบูรณ์และมีผลบังคับใช้โดยตรงแก่ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปทุกประเทศ ตามบทบัญญัติมาตรา 288 แห่งสนธิสัญญาว่าด้วยการทำงานของสหภาพยุโรป (Treaty on the Functioning of the European Union หรือ TFEU) โดยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติว่าด้วยระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรสามารถอธิบายได้ดังนี้

4.1.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาตามประมวลกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป

ตามมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายศุลกากรกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาและอายุความไว้ โดยบัญญัติห้ามมิให้มีการขยายหรือลดระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร ห้ามการเลื่อนหรือขยายออกซึ่งกำหนดเวลา เว้นแต่จะมีการกำหนดให้สามารถกระทำให้ และในการนับระยะเวลาหรืออายุความในกรณีที่ไม่มีกฎหมายศุลกากรกำหนดไว้ให้เป็นอย่างอื่น การนับระยะเวลาและกำหนดเวลาจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในบทบัญญัติแห่งสภายุโรป ที่ 1182/71 (Regulation (EEC, Euratom) No 1182/71 of the Council of 3 june 1971) ซึ่งเป็น

บทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปสำหรับวิธีการนับและคำนวณระยะเวลาและกำหนดเวลาตามกฎหมายไว้ในบทบัญญัติมาตรา 3[2] ดังต่อไปนี้

1.หากกำหนดเวลาเป็นชั่วโมง ที่คำนวณนับจากช่วงเวลาที่เกิดเหตุการณ์ขึ้นหรือมีการกระทำเกิดขึ้น ระยะเวลาชั่วโมงที่เหตุการณ์เกิดขึ้นหรือมีการกระทำนั้นเกิดขึ้นจะไม่นำมานับรวมกับระยะเวลาที่คำนวณ

หากกำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปี ที่คำนวณนับจากช่วงเวลาที่เกิดเหตุการณ์ขึ้นหรือมีการกระทำเกิดขึ้น วันที่มีเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นหรือวันที่มีการกระทำเกิดขึ้นจะไม่นำมานับรวมกับระยะเวลาที่คำนวณ

2. ภายใต้บทบัญญัติ ข้อ 1

(ก) ระยะเวลาที่กำหนดเป็นชั่วโมง จะเริ่มต้นนับระยะเวลาเมื่อเริ่มต้นชั่วโมงแรกและหมดลงลงเมื่อสิ้นสุดชั่วโมงสุดท้ายของระยะเวลา

(ข) ระยะเวลาที่กำหนดไว้เป็นวัน จะเริ่มต้นนับเมื่อเริ่มต้นชั่วโมงแรกของวันแรกและจะหมดลงเมื่อสิ้นสุดชั่วโมงสุดท้ายของวันแห่งระยะเวลา

(ค) ระยะเวลาที่กำหนดไว้เป็นสัปดาห์ เดือน หรือปี จะเริ่มต้นระยะเวลาเมื่อเริ่มต้นชั่วโมงของวันแรกแห่งระยะเวลา และจะหมดลงเมื่อสิ้นสุดชั่วโมงสุดท้ายของวันแห่งสัปดาห์ เดือนหรือปีซึ่งจะตรงกับวันแห่งสัปดาห์หรือวันที่ที่เริ่มต้นนับระยะเวลาหรือหากเดือนสุดท้ายของระยะเวลาไม่มีวันที่ตรงกับวันเริ่มต้นแห่งระยะเวลาให้นับระยะเวลาสิ้นสุดลงในวันสุดท้ายแห่งเดือนสุดท้ายนั้น

(ง) หากระยะเวลากำหนดเป็นส่วนของเดือน ในการคำนวณส่วนของเดือนให้คำนวณโดยกำหนดหนึ่งเดือนเท่ากับระยะเวลา 30 วัน

3. การนับระยะเวลาให้นับรวมถึงวันหยุด (public holiday) วันเสาร์และวันอาทิตย์ เว้นแต่ระยะเวลาจะกำหนดยกเว้นไว้หรือกำหนดระยะเวลากำหนดให้นับแต่เฉพาะวันทำการ

4. ระยะเวลาที่ไม่ได้กำหนดเป็นชั่วโมง หากวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาสิ้นสุดลงในวันหยุด(public holiday) วันเสาร์หรือวันอาทิตย์ ให้ระยะเวลานั้นสิ้นสุดลงในชั่วโมงสุดท้ายของวันที่เป็นวันทำการวันแรกหลังจากนั้น

---

[2] Article 3 of Regulation (EEC, Euratom) No 1182/71 of the Council of 3 June 1971 determining the rules applicable to periods, dates and time limits.

5. ระยะเวลาที่มีกำหนด 2 วันหรือมากกว่า จะต้องประกอบได้ด้วยวันทำการอย่างน้อย 2 วัน

4.1.2 ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป

เป็นกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป (the Union Customs Code : UCC) ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะนำมาศึกษาเฉพาะในส่วนของระยะเวลาที่มีลักษณะใกล้เคียงกับระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย เพื่อเปรียบเทียบและเพื่อใช้ศึกษาเป็นแนวทางในการแก้ไขระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรของไทยต่อไป โดยแยกอธิบายได้ดังต่อไปนี้

4.1.2.1 ระยะเวลาที่สามารถทำการประเมินภาษีอากร

ในการแจ้งหนี้ค่าภาษีศุลกากรของเจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายหมายศุลกากรและจะต้องทำการแจ้งไปยังผู้ถูกประเมินให้เสียภาษีภายในกำหนดเวลาที่กำหนด ซึ่งกำหนดระยะเวลาเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 103 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป (the Union Customs Code : UCC) ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่จะต้องทำการแจ้งหนี้ค่าภาษีศุลกากรไปยังลูกหนี้ค่าภาษีศุลกากรภายในระยะเวลา 3 ปีนับจากวันที่มีความรับผิดในค่าภาษีศุลกากรนั้นเกิดขึ้น หากเกินกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่เกิดความรับผิดแล้วจะไม่สามารถเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดไป เว้นแต่หากเป็นกรณีเป็นหนี้ค่าภาษีอากรที่เกิดจากการกระทำผิดที่เป็นความผิดที่อาจนำไปฟ้องเป็นคดีอาญาต่อศาลอาญา ระยะเวลา 3 ปีนี้จะขยายเพิ่มขึ้นเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 5 ปีแต่ไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันที่เกิดความรับผิดทางภาษีเกิดขึ้น

ทั้งนี้ ระยะเวลาในการทำการประเมินเพื่อเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดนี้จะสะดุดหยุดอยู่ (suspended) ในกรณีที่มีการอุทธรณ์ตามมาตรา 44 แห่งประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป ระยะเวลาจะสะดุดหยุดอยู่ตั้งแต่เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์ไปจนกว่าที่กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์นั้นสิ้นสุดลง จึงจะเริ่มนับระยะเวลาต่อไป หรือในกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการคืนอากรไปโดยไม่ถูกต้องตามมาตรา 116(7) ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป กำหนด ให้ระยะเวลาที่จะทำการประเมินเรียกค่าภาษีอากรคืนตามมาตรา 103 นี้สะดุดหยุดอยู่ตั้งแต่ที่มีการยื่นคำร้องขอคืนอากรตามมาตรา 121 ไปจนถึงวันที่มีคำตัดสินในเรื่องของคำร้องขอคืนอากรนั้นจึงจะเริ่มนับระยะเวลาต่อไป

4.1.2.2 การยื่นคำร้องขอให้ทำคำตัดสิน

ตามประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปนั้น ผู้เกี่ยวข้องกับการนำเข้าหรือส่งออกที่ยื่นได้คำร้องตามกฎหมายศุลกากรแก่เจ้าหน้าที่ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ได้พิจารณาและทำคำตัดสิน (Decision) ในเรื่องใดๆ โดยผู้เกี่ยวข้องจะต้องยื่นคำร้องตามกฎหมายพร้อมยื่นเอกสารข้อมูลตามที่กำหนดให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่มีอำนาจ เพื่อให้พิจารณาคำร้องและมีคำตัดสินตามคำร้องนั้นๆ ซึ่งมาตรา 22 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องทำการพิจารณาภายในกำหนดเวลา โดยเมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับเอกสารคำร้องและข้อมูลที่ครบถ้วนตามที่กำหนดไว้แล้ว เจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งภายในกำหนด 30 วันนับแต่ได้รับคำร้องก่อนว่าได้มีการรับคำร้องนั้นไว้พิจารณาแล้ว และเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจจะต้องทำการพิจารณาและทำคำตัดสิน (Decision) แจ้งไปยังผู้ยื่นคำร้องภายในกำหนดระยะเวลา 120 วันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องนั้นไว้พิจารณา [3]

แต่หากว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจนั้นไม่สามารถทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว จะต้องทำการแจ้งถึงเหตุผลความจำเป็นที่จะต้องใช้ระยะเวลามากขึ้นและกำหนดเวลาที่จะพิจารณาแล้วเสร็จ โดยต้องแจ้งไปยังผู้ยื่นคำร้องภายในระยะเวลาเดิม คือภายใน 120 วันนับแต่ได้รับคำร้องนั้นไว้พิจารณา ทั้งนี้ เว้นแต่จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น กำหนดเวลาที่ขยายออกไปในกรณีนี้จะต้องไม่เกิน 30 วัน นอกจากนี้ ผู้ยื่นคำร้องยังอาจขอขยายระยะเวลาทำคำตัดสินออกไปได้ หากผู้ยื่นคำร้องได้ร้องขอเพื่อทำการปรับปรุงแก้ไขคำร้องเพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และเว้นแต่กฎหมายจะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น คำตัดสินของเจ้าหน้าที่นี้ให้มีผลบังคับตั้งแต่วันที่ผู้ยื่นคำร้องได้รับแจ้งคำตัดสินนั้นหรือถือว่าได้รับแจ้งคำตัดสินนั้น

4.1.2.3 ระยะเวลาการอุทธรณ์คำตัดสินของเจ้าหน้าที่

ตามประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปผู้ถูกประเมินค่าภาษีอากรหรือผู้ยื่นคำร้องให้เจ้าหน้าที่ทำคำตัดสิน (Decision) จะยังมีสิทธิอุทธรณ์ (Appeals) การประเมิน

---

[3] European Commision, “ CCC – UCC REPAYMENT OR REMISSIONOF AN AMOUNT OF CUSTOMS DUTY ” สืบค้นเมื่อ 5 มิถุนายน 2559 , จาก http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_code/guidance_rem_rec_en.pdf . P.14.

หรือคำตัดสินนั้นได้ต่อไปได้ โดยที่การยื่นอุทธรณ์จะไม่เป็นการทุเลาการบังคับตามคำตัดสินนั้นแต่อย่างใดตามบทบัญญัติมาตรา 45 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป เว้นแต่เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ให้ทุเลาการบังคับตามคำตัดสินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วน หากเห็นว่าคำตัดสินนั้นไม่สอดคล้องกับกฎหมายศุลกากรหรืออาจทำให้เกิดความเสียหายที่ไม่อาจแก้ไขได้ต่อผู้เกี่ยวข้องใดๆ

สิทธิในการอุทธรณ์ (Appeals) ตามประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป เป็นไปตาม มาตรา 44 ซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิในการอุทธรณ์ของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ในการอุทธรณ์ต่อการประเมินและคำตัดสิน (Decision) ของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ได้มีการประเมินค่าภาษีอากรหรือมีคำสั่งใดๆ ในอำนาจหน้าที่ตามกฎหมาย หรือกรณีผู้ที่ยื่นคำร้องต่อเจ้าหน้าที่ให้พิจารณาและมีคำตัดสิน (Decision) ในเรื่องใดๆแล้ว และหากเจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่ได้ทำการพิจารณาและทำคำตัดสิน (Decision) ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาตามที่บัญญัติในมาตรา 22(3) ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป จะทำให้เกิดสิทธิในการยื่นอุทธรณ์ในเรื่องนั้นๆ ต่อไปทันที โดยที่ไม่ต้องรอให้มีผลการพิจารณาก่อน

โดยสิทธิในการอุทธรณ์ตาม มาตรา 44 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป จะกำหนดให้ประเทศสมาชิกต้องกำหนดขั้นตอนไว้อย่างน้อย 2 ขั้นตอน ได้แก่

(1) ในชั้นต้น โดยให้อุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร เจ้าหน้าที่ทางศาล หรือหน่วยงานที่จัดขึ้นสำหรับการอุทธรณ์ในชั้นต้นนี้

(2) ในชั้นถัดมา โดยจะต้องให้ยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระและมีลำดับชั้นที่สูงกว่า ซึ่งอาจเป็นหน่วยงานศาล หรือหน่วยงานในระดับเทียบเท่าที่เป็นหน่วยงานที่ชำนาญการเฉพาะเรื่อง ตามแต่ที่มีบทบัญญัติใช้บังคับในประเทศสมาชิกนั้นๆ

โดยการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 44 นี้ จะต้องดำเนินการโดยประเทศสมาชิกซึ่งเป็นประเทศเดียวกับที่ได้ทำคำตัดสิน (Decision) ที่มีการอุทธรณ์นั้นหรือเป็นประเทศที่มีการยื่นให้มีการทำคำตัดสิน (Decision) แต่ทั้งนี้ ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาที่จะต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จไว้ในประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป

สิทธิในการอุทธรณ์ (Appeals) ตามมาตรา 43 ถึงมาตรา 45 แห่งประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป นี้เป็นการกำหนดขั้นตอนพื้นฐานไว้ โดยประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะต้องทำการบัญญัติขั้นตอนในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสมาชิกโดยไม่ให้ขัดต่อบทบัญญัติในประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปนี้ และประเทศสมาชิกต้องกำหนดขั้นตอนในการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ที่มีความรวดเร็วและทำให้เกิดความถูกต้องแก่การประเมินหรือคำตัดสิน (Decision) ที่ได้ทำโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรนั้น เช่น ในประเทศอังกฤษกำหนดให้การยุติข้อ

พิพาททางภาษีแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนหลัก คือ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองและการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจะแบ่งเป็นอีกสองขั้นตอน คือการร้องขอให้ทบทวนคำสั่งและขั้นตอนในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณา[4] โดยการร้องขอให้ทบทวนคำสั่งในทางภาษีเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ที่ทำคำสั่ง เช่น การวินิจฉัยพิกัดอัตราอากร การวินิจฉัยคำขอคืนภาษี โดยในการทำคำร้องขอให้ทบทวนคำสั่ง ผู้ยื่นหรือตัวแทนจะต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือพร้อมทั้งแสดงเหตุผลต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรแห่งประเทศอังกฤษ (HM Revenue and Customs : HMRC) ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับคำสั่ง เว้นแต่กรณีมีเหตุอันสมควรที่ทำให้ไม่สามารถยื่นได้ภายในกำหนดระยะเวลาและได้ยื่นทันทีที่สามารถกระทำได้[5]

4.1.2.4 ระยะเวลาพิจารณาการอุทธรณ์การประเมิน

ตามที่กล่าวข้างต้น ตามประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปไม่ได้มีการกำหนดวิธีการและระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรเอาไว้ ซึ่งจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ ในส่วนนี้จึงได้นำบทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปมาศึกษา คือ ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีศุลกากรของประเทศอังกฤษ ทั้งนี้เพื่อให้เห็นถึงตัวอย่างของการดำเนินการตามประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปของประเทศสมาชิก

ในประเทศอังกฤษการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจะแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือ การร้องขอให้ทบทวนคำสั่งและขั้นตอนในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณา เมื่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs : HMRC) ได้รับคำขอให้ทบทวนคำสั่งแล้ว กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs : HMRC) จะต้องดำเนินการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยทบทวนให้แล้วเสร็จภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับคำ

---

[4] Government Digital Service , “Disagree with a tax decision, ” สืบค้นเมื่อ 19 พฤษภาคม 2559, จาก https://www.gov.uk/tax-appeals/overview.

[5] HM Revenue and Customs (HMRC), “decisions – what you can do if you disagree ” สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2559, จาก https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/501450/hmrc1-02-16.pdf, p.1

ขอให้ทบทวนคำสั่ง โดยที่ในระหว่างระยะเวลานั้นผู้ยื่นคำร้องจะยังไม่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ (Tribunals) ได้จนกว่าจะสิ้นสุดระยะเวลาหรือได้รับแจ้งผลการพิจารณาแล้ว[6]

4.1.2.5 ระยะเวลาทำการยื่นอุทธรณ์ผลการพิจารณาต่อศาล

ตามประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปไม่ได้มีการกำหนดวิธีการและระยะเวลาในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้มีอำนาจพิจารณาต่อศาลเอาไว้ กำหนดระยะเวลาในส่วนนี้จึงจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ การพิจารณาในส่วนนี้จึงได้นำกฎหมายของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปคือประเทศอังกฤษมาพิจารณาเพื่อให้เห็นรูปแบบกำหนดระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลในสหภาพยุโรป

ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศอังกฤษ เมื่อผู้ยื่นขอให้ทบทวนคำสั่งได้รับผลการพิจารณาการทบทวนคำสั่งของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs : HMRC) แล้ว ผู้ได้รับคำสั่งยังสามารถยื่นอุทธรณ์ผลการทบทวนคำสั่งนั้นแก่คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ (Tribunals) ซึ่งจะเป็นคณะกรรมการพิเศษ เป็นหน่วยงานอิสระไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี มีรูปแบบองค์ประกอบคล้ายศาล สามารถทำการพิจารณาได้อย่างอิสระและไม่มีระยะเวลากำหนด โดยผู้อุทธรณ์จะต้องทำการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ (Tribunals) ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับผลการทบทวนคำสั่งนั้น[7] โดยคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ (Tribunals) จะทำการพิจารณาคำสั่งทางภาษีในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ปัญหาข้อเท็จจริงจะถือเป็นที่สุดในชั้นคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ (Tribunals) นี้ ส่วนในกรณีที่เป็นปัญหาข้อกฎหมายนั้น ผู้เกี่ยวข้องอาจนำคดีสู่คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ขั้นสูง (The Upper Tribunals) ได้ต่อไป[8]

---

[6] Ibid, p.1

[7] Ibid, p.2.

[8] Government Digital Service, “Appeals and tribunals: an overview for agents and advisers,” สืบค้นเมื่อ19 พฤษภาคม 2559, จาก https://www.gov.uk/guidance/appeals-and-tribunals-an-overview-for-agents-and-advisers.

4.1.2.6 ระยะเวลาการกำหนดให้เก็บเอกสารข้อมูล

ระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บรักษาเอกสารข้อมูลตามกฎหมายของสหภาพยุโรป บัญญัติไว้ในมาตรา 51 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป โดยกำหนดให้ผู้ที่เกี่ยวข้องจะต้องเก็บรักษาเอกสารและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าไว้อย่างน้อย 3 ปี โดยมีจุดประสงค์ให้เจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบเพื่อการควบคุมในทางศุลกากร

ระยะเวลา 3 ปีที่กำหนดให้เก็บรักษาเอกสารจะเริ่มต้นนับระยะเวลาแตกต่างกันในแต่ละเรื่อง โดยในกรณีนำเข้าสินค้าเข้าสหภาพยุโรปและกรณีส่งออกสินค้า จะเริ่มต้นนับระยะเวลาเมื่อสิ้นสุดปีที่ได้ตรวจปล่อยสินค้าตามใบขนสินค้าสำหรับการนำเข้าหรือส่งออก หรือในกรณีอื่นเช่นการใช้สิทธิเขตปลอดอากร (free zone) คลังสินค้าศุลกากร (customs warehousing) จะเริ่มต้นการนับระยะเวลาเมื่อสิ้นสุดปีที่มีตรวจปล่อยสินค้านั้นออกไปจากพิธีการศุลกากรในเรื่องนั้นๆ

และเพื่อประโยชน์ในการจัดการติดตามตรวจสอบหนี้ภาษีศุลกากร เมื่อผู้เกี่ยวข้องได้รับการแจ้งเตือนหนี้ภาษีศุลกากรจากเจ้าหน้าที่แล้ว ให้ระยะเวลาในการเก็บรักษาเอกสารตามมาตรา 51 นี้ นับเพิ่มต่อจากเดิมไปอีก 3 ปีจากระยะเวลาเดิม

หากมีการพิจารณาอุทธรณ์เกิดขึ้นหรือมีการพิจารณาคดีโดยศาลได้เกิดขึ้น เอกสารและหลักฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้องนี้ จะต้องเก็บรักษาไว้จนกว่าขั้นตอนการการพิจารณาอุทธรณ์หรือการพิจารณาของศาลจะยุติลง หรือต้องเก็บไว้จนสิ้นสุดระยะเวลาที่ให้เก็บรักษาเอกสารตามมาตรา 51 นี้ ตามระยะเวลาว่าระยะเวลาใดจะสิ้นสุดลงช้ากว่า

4.1.3 อายุความตามกฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป

4.1.3.1 อายุความเรียกค่าภาษีอากรที่ขาด

อายุความในการเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดตามกฎหมายของสหภาพยุโรปนั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ได้แจ้งภาระหนี้ค่าภาษีศุลกากรตามกฎหมายไปยังผู้ถูกประเมินให้ต้องเสียภาษีโดยได้แจ้งอย่างถูกต้องและปฏิบัติภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ทำการแจ้งหนี้ค่าภาษีตาม มาตรา 103 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป แล้ว และเมื่อค่าภาษีศุลกากรที่ค้างชำระไม่ได้มีการชำระภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มาตรา 113 แห่ง ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป กำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรดำเนินการติดตามให้มาชำระโดยปฏิบัติตามบทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปแต่ละประเทศต่อไป

ดังนี้ ตามประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปจึงไม่ได้มีการกำหนดในเรื่องอายุความที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องทำการเรียกร้องอากรที่ขาดไว้ อายุความในการเรียกร้องค่าภาษีอากรที่ขาดของสหภาพยุโรปจึงจะแตกต่างกันไปตามแต่บทบัญญัติของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ ซึ่งในบางประเทศอาจไม่มีกำหนดอายุความในการเรียกร้องหนี้ค่าภาษีอากรที่ขาดเลย เช่น ประเทศอังกฤษซึ่งตามกฎหมายอายุความ 1980 (Limitation Act 1980) กำหนดให้อายุความในการเรียกร้องให้ชำระหนี้มีกำหนดอายุความ 6 ปีนับแต่วันที่ถึงกำหนดชำระหนี้ แต่บัญญัติไม่ให้นำกฎหมายฉบับนี้ไปใช้กับการเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดรวมทั้งเงินเพิ่มสำหรับค่าภาษีอากรนั้น รวมทั้งการเรียกร้องค่าปรับตามกฎหมายภาษีอากร [9] ดังนั้น อายุความในการเรียกร้องค่าภาษีอากรที่ขาดรวมทั้งค่าปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายของประเทศอังกฤษจึงไม่มีกำหนดเวลาอายุความไว้ สามารถเรียกร้องได้อย่างไม่มีระยะเวลาจำกัด [10] กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรของประเทศอังกฤษ

---

[9] Limitation Act 1980 Section 37 “Application to the Crown and the Duke of Cornwall.

(1)Except as otherwise expressly provided in this Act, and without prejudice to section 39, this Act shall apply to proceedings by or against the Crown in like manner as it applies to proceedings between subjects.

(2)Notwithstanding subsection (1) above, this Act shall not apply to—

(a) any proceedings by the Crown for the recovery of any tax or duty or interest on any tax or duty;

(b) any forfeiture proceedings under the customs and excise Acts (within the meaning of the Customs and Excise Management Act 1979); or

(c) any proceedings in respect of the forfeiture of a ship. ”

[10] HM Revenue & Customs, “ Limits in enforcement proceedings: limitation legislation, ” สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก http://www.hmrc.gov.uk/manuals/dmbmanual/dmbm595080.htm.

(HM Revenue and Customs : HMRC) จึงสามารถเรียกให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ค่าอากรที่ขาดได้โดยไม่มีกำหนดอายุความ หากมีการประเมินค่าภาษีอากรนั้นไว้ก่อนแล้ว[11]

4.1.3.3 อายุความเรียกคืนค่าภาษีอากร

ในกรณีที่มีการชำระค่าภาษีศุลกากรไว้เกินจำนวนที่ควรจะต้องเสีย ตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรปให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะขอคืนค่าภาษีที่ชำระเกินไว้คืนได้ โดยจะต้องทำคำร้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรตามแบบฟอร์มและภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา 121 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาในการยื่นขอคืนอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสียไว้ดังนี้

(1) ในกรณีที่มีการเก็บภาษีอากรไว้เกินจำนวนที่ควรต้องเสีย หรือกรณีเกิดจากความผิดพลาดของเจ้าหน้าที่ หรือกรณีใดๆเพื่อความยุติธรรม (Equity) ต้องยื่นขอคืนอากรภายในระยะเวลา 3 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งหนี้ค่าภาษีอากรนั้น

(2) กรณีที่เป็นสินค้ามีการชำรุดบกพร่อง หรือสินค้าไม่ถูกต้องตามที่ระบุในสัญญาและได้ส่งสินค้านั้นกลับออกไปภายนอกประเทศแล้ว จะต้องยื่นขอคืนอากรภายใน 1 ปีนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งหนี้ค่าภาษีอากรนั้น

ทั้งนี้ ระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายออกไปได้ หากผู้ยื่นคำร้องสามารถแสดงหลักฐานเพื่อพิสูจน์ได้ว่าการที่ไม่สามารถยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมายได้ เป็นไปเพราะพฤติการณ์อันมิอาจคาดหมายได้หรือเป็นไปเพราะเหตุสุดวิสัย

และในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์ตามมาตรา 44 ประมวลกฎหมายศุลกากรแห่งสหภาพยุโรป ระยะเวลาที่จะต้องยื่นขอคืนค่าอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสียนี้ จะสะดุดหยุดอยู่โดยจะเริ่มหยุดอยู่เมื่อได้มีการยื่นอุทธรณ์และจะเริ่มนับต่อเมื่อการพิจารณาอุทธรณ์นั้นได้สิ้นสุดลง

---

[11] Helen Adams, Frank Goldberg, “ HMRC’s powers to collect tax debts, ” สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก http://www.taxjournal.com/tj/articles/hmrc-s-powers-collect-tax-debts-19022015.

4.2 ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

การจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจะควบคุมและบริหารจัดการโดยหน่วยงานศุลกากรของสหรัฐอเมริกา (U.S. Customs and Border Protection : CBP) ซึ่งระยะเวลาและอายุความที่นำมาศึกษาในส่วนนี้จะกำหนดไว้ในบทบัญญัติกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ได้แก่ ประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา (U.S. Code Title 19 : Customs Duties), กฎหมายระเบียบรัฐบาลกลาง บทที่19 (Code of Federal Regulations : Title 19) และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีสหรัฐอเมริกา (U.S. Code Title 28 : Judiciary and Judicial Procedure)

4.2.1 ระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

4.2.1.1 ระยะเวลาที่สามารถทำการประเมินภาษีอากร

การเสียภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้าและส่งออกสินค้าตามกฎหมายศุลกากรของสหรัฐอเมริกาจะมีขั้นตอนที่เป็นการยุติการประเมินของเจ้าหน้าที่ศุลกากร เรียกว่า การสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ซึ่งมีการกำหนดความหมายของการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ไว้ในประมวลระเบียบกลางกฎหมายศุลกากรแห่งสหรัฐอเมริกา (The Code of Federal Regulations of the United States of America Title 19 - CUSTOMS DUTIES) มาตรา 159.1 (Definition of Liquidation) หมายถึง การสิ้นสุดการคำนวณหรือการสืบค้นข้อมูลสำหรับค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการนำไปใช้บริโภคหรือในการขอคืนค่าภาษีอากร (Liquidation means the final computation or ascertainment of duties on entries for consumption or drawback entries.)

ขั้นตอนการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) จึงเป็นการสิ้นสุดระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะสามารถทำการประเมินภาษีอากร อัตราอากร ราคาสินค้า หรือปริมาณสินค้าสำหรับการนำของเข้าหรือส่งของออกสำหรับสินค้านั้นๆแล้ว ซึ่งตามประมวลระเบียบกลางกฎหมายศุลกากรแห่งสหรัฐอเมริกา มาตรา 159.2 จะต้องมีการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) เช่นนี้ในการนำเข้าและส่งออกในทุกครั้ง เว้นแต่จะเป็นกรณีการนำเข้าแบบชั่วคราว

ทั้งนี้ ตามประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา (U.S. Code Title 19 : Customs Duties) มาตรา 1504 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องทำการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ภายในระยะเวลา 1 ปีนับแต่วันที่มีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าหรือในวันที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ไม่ได้ทำการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ภายในระยะเวลาดังกล่าวแล้ว จะมีผลให้เกิดเป็นการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ตามผลของ

กฎหมาย โดยจะเป็นการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ตามอัตราอากร ราคาสินค้า ปริมาณสินค้าและค่าภาษีอากรตามที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นข้อมูลไว้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรในขณะที่ผ่านพิธีการศุลกากร[12]

ตามประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 1504(b) รัฐมนตรีหรือผู้ได้รับมอบอำนาจอาจขยายระยะเวลาในการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) เพื่อให้เจ้าหน้าที่การหาข้อมูลที่จำเป็นเพิ่มเติมหรืออาจโดยการที่ผู้เสียภาษีร้องขอให้ขยายระยะเวลาซึ่งจะต้องแสดงเหตุผลเพียงพอที่จะเห็นสมควรให้ขยายระยะเวลา โดยขยายระยะเวลาออกไปนี้ สามารถขยายได้ไม่เกินครั้งละ 1 ปี และห้ามมิให้ขยายไปจนเกินระยะเวลา 4 ปีนับแต่วันที่มีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าหรือในวันที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และจะต้องแจ้งการขยายระยะเวลาพร้อมเหตุผลไปยังผู้เสียภาษีด้วย[13]

ทั้งนี้ ระยะเวลาในการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) อาจถูกให้หยุดการนับระยะเวลา(suspension) ได้ตามที่กฎหมายกำหนดหรือโดยคำสั่งศาล ซึ่งจะต้องมีการแจ้งการหยุดระยะเวลาไปยังผู้เสียภาษี และเมื่อสิ้นสุดการหยุดระยะเวลาแล้ว เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องทำการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ภายในระยะเวลา 6 เดือนนับจากได้รับแจ้งการยกเลิกการหยุดระยะเวลานั้น[14]

4.2.1.2 ระยะเวลาทำการคัดค้าน (Protest) การประเมินของเจ้าหน้าที่

สิทธิของผู้เสียภาษีตาม มาตรา 1514 (Protest against decisions of Customs Service) ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการยื่นคำคัดค้าน (Protest) ต่อคำสั่ง (Decision) ของเจ้าหน้าที่, การสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) หรือการประเมินใดๆ ของเจ้าหน้าที่ศุลกากร ซึ่งจะ

---

[12] Thomas J. O'Donnell , “ LIQUIDATION OF ENTRIES, ” สืบค้นเมื่อ 10 มิถุนายน 2559, จาก http://www.clarkhill.com/uploads/medium/resource/1150/Liquidation_of_Entries.pdf.

[13] Michael D. Sherman, J. Steven Jarreau, John B. Brew, “ U.S. Customs: A Practitioner's Guide to Principles, Processes, and Procedures ” (American Bar Association : 2009), p.28.

[14] Ibid, p.28.

ถือเป็นที่สุดหากไม่ได้ทำการยื่นคัดค้านตามมาตรานี้ โดยต้องยื่นคัดค้านเป็นหนังสือหรือโดยยื่นข้อมูลทางอิเล็กทรอนิคส์

มาตรา 1514 (c) (3) แห่งประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา การคัดค้าน (Protest) คำตัดสิน, คำสั่ง จะต้องยื่นต่อหน่วยงานศุลกากรภายใน 180 วันนับแต่วันที่มีการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) และห้ามยื่นก่อนที่จะมีการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) หรือในกรณีอื่นๆ ต้องยื่นภายใน 180 วันนับแต่วันที่มีคำตัดสินหรือคำสั่งนั้น[15]

4.2.1.3 ระยะเวลาพิจารณาการคัดค้าน (Protest) การประเมิน

ในกรณีทั่วไป ประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 1515(a) กำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ได้รับมอบหมายให้พิจารณาคำคัดค้านของผู้เสียภาษี จะต้องทำการพิจารณาและมีผลการพิจารณาที่จะอนุญาตหรือปฏิเสธคำคัดค้านทั้งหมดหรือแต่บางส่วนภายในกำหนดระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่มีการยื่นคำคัดค้านนั้น

โดยหลักแล้วเจ้าหน้าที่จะต้องทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสองปีนับแต่วันที่ได้มีการยื่นคำคัดค้านนั้น แต่อย่างไรก็ตามผู้ยื่นคำคัดค้านยังสามารถยื่นคำร้องขอให้พิจารณาโดยเร็ว(accelerated disposition of protests) ได้ ซึ่งโดยมากจะเป็นกรณีที่ผู้คัดค้านมีความมั่นใจว่าตนเองถูกต้องหรือเป็นกรณีที่คาดว่าจะถูกปฏิเสธคำคัดค้านนั้นอย่างแน่นอนจึงต้องการจะยื่นฟ้องต่อศาลโดยไม่ต้องรอผลการพิจารณา ทั้งนี้ การยื่นคำร้องขอให้พิจารณาโดยเร็ว (accelerated disposition of protests) นี้จะสามารถทำได้เมื่อพ้นระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ได้ยื่นคำคัดค้านนั้น และเมื่อยื่นแล้ว หากเจ้าหน้าที่ไม่ได้มีผลการพิจารณาภายใน 30 วันจะถือว่าเจ้าหน้าที่ปฏิเสธคำคัดค้านนั้นทั้งหมด และสามารถฟ้องคดีต่อศาลได้ทันทีเมื่อพ้นกำหนดเวลานั้น[16]

---

[15] U.S. Customs and Border Protection, “protest/petition processing handbook-hb-3500-08a”(U.S. Customs and Border Protection : 2007), p.9.

[16] Lawrence M. Friedman, “Protests and Other Challenges to U.S. Customs,” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 มิถุนายน 2559, จาก http://www.barnesrichardson.com/?t=40&an=7094&format=xml&p=3734 .

4.2.1.4 ระยะเวลาการโต้แย้งผลการวินิจฉัยโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาล

การโต้แย้งผลการวินิจฉัยโดยนำไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลการค้าระหว่างประเทศ (the Court of International Trade) จะต้องปฏิบัติตาม U.S. Code Title 28 – Judicial and judicial Procedure มาตรา 2636 : Time for commencement of action ซึ่งกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำโต้แย้งต่อการปฏิเสธคำคัดค้าน (Protest) ตามกฎหมายศุลกากรของผู้เกี่ยวข้องทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ต่อศาลการค้าระหว่างประเทศ โดยจะต้องทำการยื่นต่อศาลภายในกำหนด 180 วันนับแต่วันที่ได้มีการแจ้งการปฏิเสธคำคัดค้าน (Protest) นั้น

4.2.1.5 ระยะเวลาการกำหนดให้เก็บเอกสารข้อมูล

ตาม ประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 1508 (U.S. Code Title 19 มาตรา 1508 : Recordkeeping) กำหนดให้ผู้เกี่ยวข้องต้องทำการเก็บรักษาที่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า ส่งออก หรือในการขอคืนค่าภาษีอากร โดยจะต้องเก็บตามระยะเวลาที่รัฐมนตรีกำหนดแต่ไม่ให้เกิน 5 ปีนับแต่การนำเข้าหรือส่งออก และในกรณีมีการขอคืนค่าภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรนี้ ให้เก็บรักษาเอกสารข้อมูลไว้จนครบ 3 ปีนับแต่วันที่ได้รับชำระคืนค่าภาษีอากรไปนั้น

4.2.2 อายุความตามกฎหมายศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

4.2.2.1 อายุความเรียกค่าภาษีอากรที่ขาด

อายุความเรียกค่าภาษีศุลกากรที่ขาดของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดไว้ในมาตรา 1621 แห่งประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา กำหนดอายุความการฟ้องร้องเพื่อเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดไปจากที่ควรจะได้ต้องชำระตามกฎหมาย รวมทั้งกรณีการเรียกเงินค่าปรับหรือการริบทรัพย์ตามกฎหมายศุลกากรนี้ โดยการฟ้องร้องต่อศาลนี้จะต้องกระทำภายในกำหนด 5 ปีนับแต่วันที่ได้ตรวจพบการกระทำที่เป็นความผิด หรือในกรณีการฟ้องให้ริบทรัพย์ต้องฟ้องในกำหนด 2 ปีนับแต่วันที่ได้พบทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดที่จะทำการริบทรัพย์นั้น ตามแต่ว่าระยะเวลาใดจะสิ้นสุดลงทีหลัง

เว้นแต่ ในกรณีการเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดไป ที่เกิดจากการกระทำที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาฉ้อโกงค่าภาษีหรือเกิดจากความผิดพลาด (มาตรา 1592) กรณีการขอคืนค่าภาษีโดยไม่ถูกต้อง (มาตรา 1593a) การฟ้องหรือการดำเนินการใดๆจะต้องกระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้มี

การกระทำความผิดนั้น แต่หากเป็นกรณีการกระทำความผิดที่เกิดจากการกระทำโดยมีเจตนาที่จะลักลอบหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร จะสามารถฟ้องร้องหรือดำเนินการใดๆ ได้ภายในกำหนด 5 ปีนับแต่วันที่ได้ตรวจพบการกระทำความผิดนั้นๆ

ทั้งนี้ ระยะเวลาใดๆ ที่ผู้ที่จะต้องได้รับการลงโทษหลบหนีออกนอกประเทศสหรัฐอเมริกา หรือการปิดบังซ่อนเร้น ย้ายหนีซึ่งสิ่งของอันพึงจะถูกริบ จะไม่นำระยะเวลานั้นมานับรวมกับระยะเวลาอายุความ 5 ปีตามมาตรา 1621 แห่งประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกานี้

4.2.2.2 อายุความการขอคืนค่าภาษี

กรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย มีหลักเกณฑ์ตามมาตรา 1520 (§1520 Refunds and errors) แห่งประมวลกฎหมายศุลกากรสหรัฐอเมริกา โดยมีกรณีที่สามารถขอคืนเงินภาษีได้ ได้แก่

(1) กรณีที่มีการชำระค่าภาษีอากรไว้เป็นจำนวนที่มากเกินไป เมื่อมีการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) ซึ่งจะสามารถกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระได้แน่นอนแล้ว หากว่าเงินที่ได้ชำระไว้นั้นมากกว่าจำนวนค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระจริงตามกฎหมาย

(2) ค่าธรรมเนียม (Fees) ค่าภาระติดพัน (charges) หรือเงินบังคับเรียกเก็บ (exactions) ที่ไม่ใช้ค่าภาษีอากร ที่ถูกเรียกเก็บโดยผิดพลาดหรือถูกเรียกเก็บมากเกินที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมาย

(3) เบี้ยปรับ (Fines),ค่าปรับ (penalties) และทรัพย์ที่ถูกริบ (forfeitures) ที่ได้ชำระไว้แล้วภายหลังมีการปรับให้ลดน้อยลงกว่าที่ชำระไว้ หรือมีการยกเลิกการปรับหรือริบนั้น

โดยผู้ชำระภาษีที่ได้ชำระเงินไว้เกินจะต้องทำการโต้แย้ง (protest) ไว้ภายในทำกฎหมายกำหนดให้สามารถโต้แย้งได้ คือระยะเวลา 180 วันนับแต่วันที่มีการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) และห้ามยื่นก่อนที่จะมีการสิ้นสุดการประเมิน (Liquidation) หรือในกรณีอื่นๆ จะต้องยื่นภายใน 180 วันนับแต่วันที่มีคำตัดสินหรือคำสั่งนั้น[17]

---

[17] U.S. Customs and Border Protection, “Post-Importation NAFTA Claims - Information Notice,” สืบค้นเมื่อ 2 มิถุนายน 2559, จาก https://www.cbp.gov/trade/nafta/claiming-preferential-treatment/post-importation-claims/information-notice.

บทที่5

ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร

จากการที่ได้ศึกษาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรและตามกฎหมายภาษีอากรอื่นที่เกี่ยวข้องกับอำนาจจัดเก็บของกรมศุลกากรมาแล้วนั้น จะเห็นได้ว่ายังมีปัญหาในเรื่องของระยะเวลาและอายุความในการจัดเก็บค่าภาษีอากรสำหรับการนำเข้าและส่งออกสินค้าอยู่หลายปัญหาด้วยกัน ในส่วนนี้จึงขอนำเสนอถึงปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรว่ามีอยู่อย่างไร โดยอธิบายแยกออกเป็นปัญหาในเรื่องระยะเวลาและปัญหาในเรื่องอายุความ ดังนี้

5.1 ปัญหาในเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร

5.1.1 ปัญหาระยะเวลาในการประเมินภาษีศุลกากร

เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีอากรให้แก่เจ้าพนักงานประเมิน ในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่จึงนำหลักในเรื่องอายุความมากำหนดระยะเวลา โดยเจ้าหน้าที่จะทำการประเมินภายในกำหนดอายุความสิทธิเรียกร้องให้ชำระค่าภาษีศุลกากรที่ขาด เพื่อให้การประเมินเรียกเก็บภาษีสามารถนำมาบังคับของตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้ ดังนั้นโดยทั่วไปการประเมินเรียกเก็บภาษีศุลกากรของเจ้าพนักงานประเมินจึงสามารถประเมินได้ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่นำเข้าหรือส่งออกตามกำหนดอายุความในการเรียกค่าภาษีอากรที่ขาด ซึ่งจะเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างยาวนานและทำให้เกิดความไม่แน่นอนต่อผู้เสียภาษีว่าจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเมื่อใดหรือไม่ ทั้งยังมีผลกระทบต่อการวางแผนธุรกิจของผู้ประกอบการ เพราะเกิดความไม่แน่นอนในภาระภาษีอากรที่จะต้องรับผิด นอกจากนี้การประเมินภาษีอากรย้อนหลังยังอาจมีความรับผิดในส่วนของเงินเพิ่มค่าอากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา เงินเพิ่มค่าภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1 และเงินเพิ่มค่าภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 137 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ด้วย ซึ่งย่อมไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีที่จะต้องเสียเงินเพิ่มภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นหากเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินย้อนหลังเป็นระยะเวลานาน โดยที่ผู้เสียภาษีอาจจะไม่ได้มีเจตนาที่จะเสียภาษีไม่ครบถ้วนในขณะที่นำเข้าหรือส่งออกสินค้านั้น

และหากว่าเจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินภาษีอากรเมื่อระยะเวลาผ่านไปหลายปีจนอายุความใกล้หมด ผู้ได้รับแจ้งการประเมินยังคงมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมิน ซึ่งหากผู้เสียภาษีทำ

การยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเกิดขั้นตอนที่จะต้องผ่านการพิจารณาโดยคณะกรรมการอีกมากและต้องใช้ระยะเวลาค่อนข้างยาวนานไม่มีกำหนดเวลาที่แน่นอน จนอาจทำให้อายุความที่จะฟ้องคดีให้ชำระค่าภาษีตามการประเมินหมดลงก่อนที่จะสิ้นสุดขั้นตอนการพิจารณา ซึ่งจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้ที่ควรจะได้รับ

ทั้งนี้ หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากร ในส่วนของการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้มีการกำหนดระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะสามารถทำการประเมินได้ ในมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในกรณีการนำเข้า ให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินภายในกำหนดเวลา 2 ปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีที่ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล จะกำหนดระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด และในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้นำเข้าแสดงรายการตามแบบใบขนสินค้าไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีสามารถทำการประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปีนับแต่กำหนดเวลาตามข้างต้น

ในส่วนของภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 กำหนดให้เจ้าหน้าที่จะต้องทำการประเมินภาษีภายในกำหนดเวลา 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ซึ่งในกรณีการนำเข้าก็คือวันที่ผู้นำเข้ายื่นแบบและชำระภาษีในเวลาที่ออกใบขนสินค้าขาเข้า ตามบัญญัติมาตรา 48 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 และระยะเวลานี้อาจขยายให้สามารถทำการประเมินภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ในกรณีที่ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี หรือมีการยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี

ซึ่งจะเห็นได้ว่าการที่ระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะสามารถทำการประเมินภาษีศุลกากรตามกฎหมายศุลกากรไม่ได้มีการกำหนดไว้นั้นจึงไม่สอดคล้องกับระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะสามารถทำการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและระยะเวลาทำการประเมินภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ซึ่งจะทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บและส่งผลกระทบต่อการประเมินภาษีได้ เนื่องจากเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรนั้นมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าด้วย โดยหากเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรได้ทำการประเมินภาษีอากรย้อนหลังไปเกินกว่าระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่ผู้นำเข้ายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือคือการยื่นใบขนสินค้าขาเข้า เห็นได้ว่าการประเมินค่าภาษีศุลกากรนั้นสามารถทำได้ เนื่องจากไม่มีระยะเวลาจำกัด แต่ในส่วนของค่าภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะมีระยะเวลาจำกัดในการทำการประเมินของเจ้าหน้าที่ การคำนวณค่าภาษีอากรของภาษีอากรทั้งสองประเภทนี้ จะต้องนำค่า

ภาษีศุลกากรมาคิดรวมเป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีอากรด้วย จึงเกิดกรณีปัญหาว่าในส่วนของค่าภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะเพิ่มขึ้นหากมีการเปลี่ยนแปลงฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณค่าภาษีนั้นๆแล้ว จะสามารถทำการประเมินย้อนหลังเกินกำหนดระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่ผู้นำเข้ายื่นแบบแสดงรายการภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 หรือตามประมวลรัษฎากรได้หรือไม่ และการที่กำหนดระยะเวลาที่สามารถทำการประเมินค่าภาษีอากรมีความแตกต่างกันนี้ทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีเกิดความไม่สะดวกและสับสนได้

ดังนั้นจึงเห็นว่าควรมีการกำหนดระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่ประเมินตามกฎหมายศุลกากรจะสามารถทำการประเมินภาษีอากร โดยกำหนดระยะเวลาให้ต้องทำการประเมินภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่มีความรับผิดทางภาษีเกิดขึ้น ซึ่งเป็นการกำหนดให้สอดคล้องกับระยะเวลาที่สามารถทำการประเมินของเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88/6 ประมวลรัษฎากรและการประเมินภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 83 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 เพื่อเป็นการเร่งรัดการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อทั้งภาครัฐและผู้เสียภาษีที่จะสามารถดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องต่อไปภายในกำหนดอายุความที่เหลืออยู่ และเห็นว่าควรเพิ่มบทบัญญัติให้เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินได้ภายใน 10 ปีนับแต่เกิดความรับผิดทางภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงค่าภาษีอากรขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของค่าภาษีอากรที่ควรจะต้องเสียจริงตามกฎหมาย เพื่อเป็นลงโทษและเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีใช้บทบัญญัติที่จำกัดระยะเวลาการประเมินค่าภาษีอากรนี้ในการหลีกเลี่ยงการชำระค่าภาษีอากร โดยกำหนดให้ระยะเวลาในการทำการประเมินค่าภาษีอากรที่ขาดนี้สะดุดหยุดอยู่ในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์การประเมินไปจนกว่ากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินนั้นจะสิ้นสุดลงจึงจะเริ่มนับระยะเวลาต่อไป

5.1.2 ปัญหาระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษี

การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรโดยเจ้าพนักงานประเมินได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากร ซึ่งเห็นได้ว่าระยะเวลาดังกล่าวยังน้อยเกินไปสำหรับผู้เสียภาษีซึ่งจะต้องเตรียมข้อมูล ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี เตรียมเอกสารซึ่งอาจจะต้องติดต่อขอเอกสารจากผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศ และการประเมินย้อนหลังโดยมากมักจะเป็นระยะเวลาหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้นำเข้าสินค้าเป็นระยะเวลาหลายปีแล้ว การค้นหาเอกสารจึงจะต้องใช้เวลามาก หรืออาจสูญหาย โดยเฉพาะผู้ประกอบการที่มีการนำเข้าสินค้าปริมาณมาก เป็นเวลาติดต่อกันยาวนาน หากผู้เสียภาษีไม่สามารถเตรียมเอกสารหลักฐานได้ทัน ก็จะ

เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่จะสามารถอ้างอิงแสดงข้อมูลพยานหลักฐานให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เป็นข้อเท็จจริงในการพิจารณา ทั้งระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ก็ไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรที่จะให้อนุญาตขยายระยะเวลาในกรณีที่มีเหตุอันสมควรได้เหมือนอย่างอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 3 อัฏฐ แห่งประมวลรัษฎากร

และหากพิจารณาในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มให้อุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และในส่วนของภาษีสรรพสามิต ตามบทบัญญัติมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 กำหนดให้ผู้ถูกประเมินมีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย จนเมื่อได้รับแจ้งผลการวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว จึงจะมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านนั้นตามบทบัญญัติมาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 จึงเห็นได้ว่าในกรณีนำเข้าหรือส่งออกสินค้าหนึ่งครั้ง ซึ่งอาจมีภาระค่าภาษีอากรหลายประเภท ภาษีอากรแต่ละประเภทกลับมีขั้นตอนและกำหนดระยะเวลาให้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการที่แตกต่างกัน ทำให้เกิดความยุ่งยากและสับสนแก่ผู้เสียภาษี

ในเรื่องนี้จึงเห็นควรกำหนดเพิ่มระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยกำหนดให้ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภายในกำหนด 60 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน เพื่อให้ผู้ได้รับแจ้งการประเมินมีเวลาในการรวบรวมเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอ และเพื่อความเป็นธรรมจึงควรมีการให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการให้อนุญาตขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยให้มีอำนาจในลักษณะเดียวกับอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรและรัฐมนตรีใน

การพิจารณาขยายหรือเลื่อนระยะเวลาออก ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัฏฐ[1] ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือกรณีมีเหตุจำเป็นทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่อาจมีความจำเป็นอย่างแท้จริงที่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการได้ภายในกำหนดระยะเวลาได้

และเห็นควรให้แก้ไขระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 เฉพาะในกรณีนำเข้าหรือส่งออกสินค้าให้สอดคล้องกับระยะเวลาตามพระราชบัญญัติศุลกากรที่เสนอให้แก้ไขนี้ด้วย เพื่อให้เกิดความสอดคล้องไม่ซับซ้อนและไม่ให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษี

5.1.3 ปัญหาระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว และเรื่องที่อุทธรณ์นั้นได้อยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามบทบัญญัติกฎหมายทั้งภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ไม่ได้กำหนดกรอบระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะใช้ในการพิจารณาจนมีผลการพิจารณา ทั้งนี้ โดยปกติคณะกรรมการก็จะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดอายุความเพื่อที่จะสามารถใช้สิทธิเรียกร้องทางภาษีอากรนั้นเรียกร้องได้ภายในกำหนดอายุความ แต่ในปัจจุบันการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นมีเป็นจำนวนมากและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่เพียงองค์คณะเดียว การพิจารณาอุทธรณ์จึงเกิดความล่าช้าอย่างมาก กว่าจะมีการตัดสินผลการพิจารณาก็อาจจะเหลืออายุความในเรื่องนั้นไม่มากนัก เนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากร

---

[1]ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัฏฐ “ กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็ดีกำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ”

ไม่ได้ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงหรือสะดุดหยุดอยู่แต่อย่างใด เมื่อมีผลการพิจารณาอุทธรณ์และแจ้งไปยังผู้เสียภาษีผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษียังมีสิทธิตามกฎหมายที่จะไปฟ้องต่อศาลให้เพิกถอนการประเมินได้ภายใน 30 วันนับแต่ที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งหากผู้เสียภาษีได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลแล้ว อายุความหนี้ค่าภาษีอากรนั้นก็จะยังคงนับต่อไป มิได้สะดุดหยุดลง ต่างกับในกรณีของค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรนั้นมีอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งมีผลให้การแจ้งการประเมินของกรมสรรพากรทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 เพราะว่าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 นั้น อธิบดีกรมศุลกากรไม่มีอำนาจที่มีลักษณะอย่างอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 การแจ้งการประเมินของกรมศุลกากรจึงมิได้ทำให้อายุความสะดุดหยุดลง การใช้สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ค่าภาษีจึงต้องกระทำภายในกำหนดอายุความเดิม แต่หากเมื่อผู้เสียภาษีได้มีการฟ้องต่อศาลภาษีอากรขอให้เพิกถอนการประเมินแล้ว กรมศุลกากรก็จะไม่สามารถบังคับตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้จนกว่าจะมีคำพิพากษาถึงที่สุดในคดีฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินนั้นได้

เมื่อไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในกฎหมายทั้งตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ทำให้เกิดความไม่แน่นอนกับตัวผู้เสียภาษีว่าจะได้รับการวินิจฉัยแล้วเสร็จเมื่อใด ซึ่งบางกรณีอาจจะใช้ระยะเวลายาวนานมากทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหาย และทั้งนี้หากจะพิจารณานำกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาคำอุทธรณ์มาใช้ ซึ่งได้กำหนดให้ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 45 ก็เห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวก็น้อยเกินกว่าที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะสามารถทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพและยากที่จะสามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้ครบถ้วน จึงไม่เหมาะสมที่จะบังคับใช้กับการอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากร และถึงแม้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 3 จะกำหนดให้กรณีที่กฎหมายอื่นไม่มีกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้โดยเฉพาะหรือมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในพระราชวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้ แต่ก็ได้กำหนดมิให้ใช้วิธีปฏิบัติราชการทาง

ปกครองนี้กับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย[2] จึงเห็นว่าไม่สามารถจะนำระยะเวลาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องนี้มาใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เนื่องจาก เป็นกรณีที่เป็นขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดไว้แล้วในกฎหมายพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ถึงแม้ว่าหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์จะมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้ก็ตาม แต่ไม่สามารถเอากฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาปรับใช้ได้ เพราะกรณีนี้เป็นการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่บัญญัติไว้ในกฎหมายเฉพาะ เป็นเรื่องพิเศษที่เกี่ยวกับการดำเนินการต่างๆ ตามกฎหมายนั้นเป็นการเฉพาะ ไม่ใช่กรณีคำสั่งทางปกครองที่กฎหมายเฉพาะไม่ได้กำหนดขั้นตอนหรือระยะเวลาในการอุทธรณ์ไว้ที่จะต้องบังคับตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง[3]

นอกจากนี้ การที่ไม่มีกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จ ซึ่งทำให้คณะกรรมการสามารถใช้เวลาพิจารณาได้ยาวนานอย่างไม่มีกำหนดนี้ ทำให้ผู้อุทธรณ์จะต้องรอให้คณะกรรมการทำการพิจารณาอย่างไม่มีกำหนด ซึ่งจะมีผลกระทบต่อสิทธิในการนำคดีไปฟ้องต่อศาลของผู้อุทธรณ์ เนื่องจากตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 มาตรา 8 [4] กำหนดให้กรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ การจะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อคณะกรรมการได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว ดังนั้นหากคณะกรรมการยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้ว ผู้อุทธรณ์ก็จะยังไม่สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้เลยและไม่มีกำหนดระยะเวลาที่จะรับรองได้ว่าจะได้รับสิทธินำคดีไปสู่ศาลเมื่อใด

---

[2] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 3 วรรคสอง “ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย”

[3] นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2557) น.529.

[4] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 มาตรา 8 “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

ในปัญหาเรื่องนี้ จึงเห็นว่าควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของผู้เสียภาษีเอาไว้ในกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีสรรพสามิต โดยที่อาศัยหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พุทธศักราช 2558 มาตรา 26[5] ซึ่งเป็นบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ได้มีการกำหนดระยะเวลาสำหรับการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และผลของการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา โดยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต จะต้องทำการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยภายในระยะเวลา 180 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการได้รับเอกสารการอุทธรณ์การประเมินจากผู้เสียภาษี และกำหนดให้มีการจัดส่งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้มีคำวินิจฉัย เพื่อเป็นการเร่งรัดการดำเนินการของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำคำวินิจฉัยโดยไม่ล่าช้า ซึ่งอาจมีผลต่ออายุความสิทธิเรียกร้องต่อไป ทั้งนี้ เห็นควรให้อำนาจแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่

---

[5] พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พุทธศักราช 2558 มาตรา 26 “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี ทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนเป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่ วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวันเมื่อพ้น กำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของ คณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มี คำวินิจฉัย

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์”

จะขยายระยะเวลาที่ใช้พิจารณาออกไปได้ไม่เกิน 90 วัน โดยคณะกรรมการต้องมีหนังสือแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์และแสดงเหตุจำเป็นที่ต้องขยายระยะเวลาพิจารณาภายในกำหนดระยะเวลาเดิมด้วย

และควรเพิ่มเติมผลในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้คือ 180 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการได้รับเอกสารการอุทธรณ์การประเมินจากผู้เสียภาษี โดยกำหนดไว้ว่าหากล่วงพ้นระยะเวลา 180 วันนับแต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับเอกสารการอุทธรณ์การประเมินแล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้มีการแจ้งขอขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไปยังผู้อุทธรณ์การประเมินแล้ว ให้ถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำตัดสินให้ยกอุทธรณ์นั้น และให้เกิดสิทธิแก่ผู้อุทธรณ์การประเมินให้สามารถอุทธรณ์การประเมินนั้นต่อศาลได้ทันที โดยไม่ต้องรอให้ได้รับผลการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน

5.1.4 ปัญหาระยะเวลาในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อมีผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายก็กำหนดระยะเวลาที่จะสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้ โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส โดยหากผู้อุทธรณ์การประเมินฟ้องคดีไม่ทันภายในกำหนดระยะเวลาแล้ว จะหมดสิทธิที่จะใช้สิทธิทางศาลได้ต่อไป ซึ่งแม้ว่าการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลจะสามารถนำข้อเท็จจริงและเอกสารที่ใช้ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาเป็นข้อเท็จจริงและเอกสารที่จะยื่นฟ้องต่อศาลได้ แต่ขั้นตอนปฏิบัติในคดีภาษีอากรก็มีความแตกต่างและซับซ้อนกว่าการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การเตรียมร่างคำฟ้อง การเตรียมข้อต่อสู้ ศึกษาข้อกฎหมาย รวมทั้งการรวบรวมพยานหลักฐานก็ต้องใช้ระยะเวลาอย่างมาก การกำหนดระยะเวลาเพียง 30 วันจึงไม่เพียงพอสำหรับผู้เสียภาษีที่จะสามารถเตรียมการฟ้องคดีได้ทัน ซึ่งการที่ไม่สามารถเตรียมคดีได้ทันการหาข้อเท็จจริงที่ประสงค์จะมาใช้อุทธรณ์ต่อศาลได้ไม่ทันก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้

ในส่วนนี้จึงเห็นควรแก้ไขบทบัญญัติโดยเพิ่มระยะเวลาที่จะสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อให้มีระยะเวลาที่เหมาะสมเพียงพอสำหรับการจัดเตรียมข้อมูล เอกสาร

หลักฐาน ข้อต่อสู้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่จะสามารถใช้สิทธิทางศาลได้โดยมีข้อมูลที่ครบถ้วน

ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกันสำหรับภาษีอากรแต่ละประเภทที่เกิดภาระภาษีจากการนำเข้าในคราวเดียวกันคือภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต จึงควรมีการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 30(2) แห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ให้การอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลได้ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นระยะเวลาที่เท่ากันกับระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรที่ได้เสนอให้ปรับแก้ไขบทบัญญัตินี้

5.1.5 ปัญหาระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เก็บเอกสารหลักฐาน

เป็นระยะเวลาที่กำหนดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 113 ทวิ กำหนดให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนออกเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนดให้มีหน้าที่ในการเก็บและรักษาเอกสารใดๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับของใดๆ ที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากร โดยเก็บไว้ที่สถานประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก และในกรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลตามที่กำหนดเลิกประกอบกิจการ กำหนดให้บุคคลหรือนิติบุคคลหรือผู้ชำระบุญชีของนิติบุคคล มีหน้าที่เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าวต่อไปอีก 2 ปีนับแต่วันเลิกประกอบกิจการ ทั้งนี้ ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามจะมีโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ในเรื่องดังกล่าวนี้ เห็นว่าการกำหนดระยะเวลาให้ผู้ประกอบการที่เกี่ยวข้องในการนำของเข้าและส่งของออกนี้ เป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อขั้นตอนในการนำข้อมูลมาใช้เพื่อตรวจสอบเพื่อติดตามเรียกเอาค่าภาษีอากรที่ชำระไม่ครบถ้วน แต่การกำหนดหน้าที่ไว้เช่นนี้ก็จะเป็นการสร้างภาระอย่างมากแก่ผู้ประกอบการ โดยเฉพาะผู้ประกอบการที่มีปริมาณการนำของเข้าหรือส่งของออกเป็นจำนวนมาก ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องมีค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการเก็บรักษาเอกสารจำนวนมาก ทั้งยังเป็นกรณีที่อาจมีความผิดอันมีโทษในทางอาญาด้วย จึงควรที่จะกำหนดหน้าที่ให้เก็บรักษาเท่าที่มีความจำเป็น โดยเห็นว่า ระยะเวลา 5 ปีเป็นระยะเวลาที่เหมาะสมและสอดคล้องกับระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เก็บเอกสารข้อมูลตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตแล้ว และเอกสารที่กำหนดให้เก็บรักษาไว้ตามกฎหมายศุลกากรก็เพียงพอต่อการพิจารณาข้อโต้แย้งในค่าภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้าส่งออกจึงไม่ต้องไปเพิ่มเติมหน้าที่เก็บรักษาเอกสารตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีสรรพสามิตอีก แต่เห็นควรเพิ่มข้อกำหนดในกรณีที่มีการ

แจ้งการประเมินไปยังผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกให้มีหน้าที่เก็บเอกสารหลักฐานตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 113 ทวิ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ถูกประเมินไปอีก 5 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เพื่อให้สามารถใช้เป็นข้อมูลหลักฐานประกอบในการพิจารณาการประเมิน การพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งการพิจารณาคดีของศาลต่อไป

5.2 ปัญหาในเรื่องอายุความตามกฎหมายศุลกากร

5.2.1 ปัญหาอายุความสะดุดหยุดลงในการฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากร

ในเรื่องของการสะดุดหยุดลงของอายุความนั้น อายุความในการฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากรที่ขาดจะมีความแตกต่างกับอายุความในการเรียกค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาดตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสอง ในกรณีของภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรหรือที่มีอำนาจตามมาตรานี้ จะมีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ซึ่งจากอำนาจตามมาตรานี้ ทำให้อายุความตามประมวลรัษฎากรสะดุดหยุดลงเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมิน ทั้งนี้ เป็นเพราะการที่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรได้แจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีจะถือว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการที่เจ้าหนี้ได้ทำการอื่นใด อันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี เป็นการบังคับตามอำนาจกฎหมายเพื่อให้ผู้มีภาษีอากรค้างมาชำระ และหากไม่ชำระ กรมสรรพากรซึ่งมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ก็จะมีอำนาจยึดทรัพย์สินของผู้นั้นมาขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลเสียก่อน ลักษณะเช่นนี้ถือว่าเป็นการที่เจ้าหนี้ได้กระทำการใดอันนับได้ว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 แล้ว การนับอายุความจึงสะดุดหยุดลงนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับการแจ้งการประเมินนั้น[6] และจะเริ่มต้นนับอายุความใหม่เมื่อครบกำหนดเวลาที่ให้ผู้ได้รับแจ้งการประเมินไปชำระค่าภาษีอากรตามการประเมิน

---

[6] คำพิพากษาฎีกาที่ 1330/2522 ,3382/2524 ,3037/2522 ,4143/2532 ,4793/2536 ,55/2540 ,2394/2541 และ2653/2541

และเมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 140[7] ซึ่งให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ได้รับมอบหมายในลักษณะอย่างเดียวกับอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 จึงเห็นได้ว่าอายุความในส่วนของภาษีสรรพสามิตเมื่อได้มีการแจ้งการประเมินไปยังผู้ถูกประเมินแล้ว อายุความในการฟ้องให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 จึงสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 แล้ว เช่นเดียวกับอายุความในการเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดของภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่หากพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แล้ว อธิบดีกรมศุลกากรมิได้มีอำนาจอันมีลักษณะอย่างอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 หรืออำนาจของอธิบดีกรมสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 140 แต่อย่างใด ดังนี้แล้ว การแจ้งการประเมินโดยเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากร จึงไม่มีผลทำให้อายุความในการเรียกให้ชำระภาษีศุลกากรนั้นสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14

---

[7] พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 140

“ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้ต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้ยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด”

ถึงแม้อธิบดีกรมศุลกากรจะมีอำนาจตาม มาตรา 112 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469[8] ที่ให้อำนาจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใดๆที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรของผู้ที่ค้างชำระค่าภาษีได้ เช่นนี้แล้วจะถือว่าเข้าเกณฑ์ตามบทบัญญัติมาตรา 193/14(5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่จะสามารถทำให้การแจ้งการประเมินโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรถือเสมือนว่าเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีและทำให้อายุความสะดุดหยุดลงได้หรือไม่ ในเรื่องนี้ นายชยาวุธ ศิริยุทธ์วัฒนา อธิบดีอัยการ สำนักงานคดีภาษีอากร ได้ให้ความเห็นในประเด็นนี้ไว้ในการสัมมนาเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับการฟ้องคดีทางภาษีอากร ระหว่างกรมศุลกากร และสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร ดังนี้ “ กรณีหมายถึงเฉพาะสินค้าหรือของที่เข้ามาอยู่ในอารักขาของกรมศุลกากร ซึ่งเทียบได้กับสิทธิยึดหน่วง แต่ถ้าดูตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14(5) ซึ่งหมายถึง มีสิทธิที่จะไปยึด อายัด ทรัพย์สินทั้งปวงของลูกหนี้หรือผู้ค้างชำระได้เลย เช่นนั้นจึงจะถือเสมือนว่าเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี ซึ่งถ้าดูเฉพาะประเด็นตรงนี้ เห็นว่ายังกินความไม่ถึงขั้นที่จะเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 193/14(5) ซึ่งจะเทียบกับประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ยังไม่ได้ เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติให้ยึดทรัพย์สินทั้งปวงหรือบังคับเอากับทรัพย์สินทั้งปวงของลูกหนี้มาชำระค่าภาษีที่ค้างชำระได้เลย แต่สำหรับกฎหมายศุลกากร หมายถึงเฉพาะสินค้าที่เข้ามาอยู่ในความครอบครองของกรมศุลกากรเท่านั้น ไม่ว่าจะเข้ามา

---

[8] พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใด ๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของเช่นว่านั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ ให้หักค่าอากรค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด”

ในครั้งแรกหรือครั้งต่อไปก็ตาม ซึ่งยังมีความแตกต่างกันอยู่ "[9] ซึ่งผู้เขียนก็เห็นว่าบทบัญญัตินี้ไม่ได้มีลักษณะที่ชัดเจนอย่างมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร หรือ มาตรา 140 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต ที่บัญญัติไว้ชัดเจนว่าให้สามารถยึด อายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายบังคับ จนถือว่าแจ้งการประเมินของกรมสรรพสามิตหรือกรมสรรพากรเป็นการที่ "เจ้าหนี้ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี" และมีผลให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14(5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรตาม มาตรา 112 เบญจ นี้จึงไม่ได้มีผลทำให้อายุความสะดุดหยุดลง ตามมาตรา 193/14(5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ทั้งนี้ หากพิจารณาในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 57 ซึ่งมีการบัญญัติว่า " คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ใดชำระเงิน ถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ผู้นั้นชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วนได้ "ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ที่ให้นำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้ไปใช้กับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆด้วย จึงอาจสามารถพิจารณาได้ว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรนั้นมีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของที่ค้างชำระค่าภาษีอากร ซึ่งจะมีผลให้เป็นการแจ้งการประเมินของเจ้าหน้าที่ศุลกากรถือว่าเป็นการที่เจ้าหนี้ได้กระทำการใดอันนับได้ว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีและมีผลทำให้อายุความสะดุดหยุดลงได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 ซึ่งในกรณีดังกล่าวข้างต้นนี้ยังไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาหรือคำวินิจฉัยที่จะเป็นแนวทางรองรับแต่อย่างใด

และแม้กรมศุลกากรจะได้มีการออกระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยการยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 พุทธศักราช 2555 แต่ตามประกาศฉบับนี้ กำหนดไว้ให้สามารถใช้บังคับเฉพาะกับการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ทำละเมิดต่อกรมศุลกากรเท่านั้น และไม่สามารถใช้ระเบียบกรมศุลกากรดังกล่าวในการ

---

[9] สรุปรายงานการสัมมนาเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับการฟ้องคดีทางภาษีอากร ระหว่างกรมศุลกากร และสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร เมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2559 ณ ห้องภาสกรวงศ์ กรมศุลกากร

บังคับกับผู้เสียภาษีที่ค้างชำระค่าภาษีกับกรมศุลกากรได้[10] จึงยังไม่มีแนวปฏิบัติที่กรมศุลกากรจะได้นำมาตรการบังคับตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาใช้กับการบังคับยึด อายัด และขายทอดตลาดกับทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระค่าภาษีต่อกรมศุลกากร ที่จะทำให้เห็นว่าอธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตามมาตรานี้ในการบังคับจัดเก็บค่าภาษีอากรที่ค้างและมีผลทำให้อายุความสะดุดหยุดลงได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14

ปัญหาที่เกิดขึ้นต่อมาจากการที่อายุความในส่วนของภาษีศุลกากรไม่สะดุดหยุดลงเมื่อเจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินแล้ว แต่ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตในกรณีที่เป็นการนำเข้าสินค้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสรรพสามิต ที่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรได้ทำการแจ้งการประเมินไป โดยได้กระทำการเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรและตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ตามที่ได้รับแต่งตั้งตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 56) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร และตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง แต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ลงวันที่ 5 เมษายน 2553 กรณีเช่นนี้ เห็นว่าอายุความในส่วนของค่าภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตนั้นจะสะดุดหยุดลงเมื่อผู้เสียภาษีได้รับการแจ้งการประเมินแล้ว แต่อายุความในส่วนของภาษีศุลกากรมิได้สะดุดหยุดลง ทำให้อายุความภาษีอากรแต่ละประเภทที่เกิดจากการนำเข้าสินค้านั้นจะมีอายุความที่ไม่สัมพันธ์กัน เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนในการดำเนินการเรียกร้องให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน

นอกจากนี้หากพิจารณาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาตรา 67 ซึ่งได้กำหนดให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ ในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์ตามส่วนที่ 5 ของหมวด 2 ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง หรือมีการยื่นคำขอต่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทหรือคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อให้วินิจฉัยชี้ขาดแล้ว ให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ไม่นับในระหว่างนั้น ไปจนกว่าการพิจารณาจะถึงที่สุดหรือเสร็จไปโดยประการอื่น แต่หากกรณีเสร็จไปเพราะเหตุถอนคำขอหรือทิ้งคำขอให้ถือว่าอายุความเรียกร้องเฉพาะในส่วนของผู้ยื่นคำขอไม่เคยมีการสะดุดหยุดอยู่เลย ดังนั้นหากพิจารณาว่าการอุทธรณ์การประเมินค่าภาษีเป็นการอุทธรณ์ตามส่วนที่ 5 หมวด 2 แห่ง

---

[10] ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยการยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 พุทธศักราช 2555

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 แล้วการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีจะเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ ตามมาตรา 67 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และจะเริ่มนับอายุความต่อเมื่อการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้สิ้นสุดลง และหากมีการถอนคำอุทธรณ์หรือทิ้งอุทธรณ์ก็ให้ถือว่าอายุความเรียกร้องเฉพาะในส่วนของผู้ยื่นอุทธรณ์ไม่เคยมีการสะดุดหยุดอยู่เลย

ทั้งนี้ เห็นว่าเหตุที่อายุความสะดุดหยุดอยู่ ตามมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 เป็นอายุความของผู้ยื่นคำขอที่ใช้กับกรณีการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองเท่านั้น หากกรณีเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องในค่าภาษีซึ่งกรณีเป็นสิทธิเรียกร้องทางแพ่ง จึงไม่อาจนำมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 มาปรับใช้ได้ ซึ่งที่ผ่านมายังไม่มียังไม่มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ตัดสินในเรื่องนี้ไว้เป็นบรรทัดฐานแต่อย่างใด มีเพียงบันทึกของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่อาจนำมาวินิจฉัยเทียบเคียง โดยมีการให้ความเห็นไว้ว่า “ มาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นเรื่องที่ใช้บังคับกับการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองเท่านั้น ในเรื่องที่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องทางแพ่งจึงไม่อาจนำบทบัญญัติมาตราดังกล่าวมาปรับใช้ได้ ”[11]

ในปัญหาเรื่องนี้ เห็นว่าควรเสนอให้บัญญัติเพิ่มบทบัญญัติที่กำหนดให้อายุความสะดุดหยุดอยู่เมื่อผู้ถูกประเมินได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าหน้าที่และจะเริ่มนับอายุความต่อเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดให้ชำระค่าภาษีอากรตามที่แจ้งการประเมิน แต่หากมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ให้อายุความสะดุดหยุดอยู่จนกว่าที่ผู้อุทธรณ์จะได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดให้ปฏิบัติตามผลการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแล้ว จึงจะเริ่มนับอายุความต่อจากระยะเวลาเดิม ซึ่งเป็นการนำหลักเกณฑ์มาจากบทบัญญัติมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539 ที่ถือเป็นมาตรฐานขั้นต่ำในการกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาปรับใช้กับการปฏิบัติราชการทางปกครอง และเพื่อความเป็นธรรมแก่ทั้งคู่กรณีทั้งสองฝ่ายที่ไม่สามารถนำคดีไปสู่ศาลได้ในขณะที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้มีคำตัดสินผลการพิจารณาอุทธรณ์ออกมา โดยนำไปบัญญัติเพิ่มในบทบัญญัติทั้งกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษี

---

[11] บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง หารือแนวทางปฏิบัติการดำเนินคดีแพ่งในขณะที่คดียังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลปกครอง เรื่องเสร็จที่ 276/2544

สรรพสามิตในกรณีการนำเข้า ให้มีความสอดคล้องกันในทุกบทบัญญัติภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการนำเข้าสินค้า

5.2.2 ปัญหาอายุความฟ้องเรียกค่าภาษีอากรในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร

อายุความในการฟ้องร้องคดีสำหรับความผิดทางอาญาตามกฎหมายศุลกากร จะต้องใช้อายุความตามประมวลกฎหมายอาญา แต่สำหรับการฟ้องเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงนั้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ก็ไม่ได้มีการบัญญัติถึงอายุความในกรณีนี้เอาไว้ เนื่องจากในกรณีหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากร ที่จะฟ้องเรียกเงินอากรที่ขาดจะเข้าข้อยกเว้นตาม มาตรา 10 วรรคสาม จึงจะต้องนำอายุความทางแพ่งมาใช้บังคับ โดยจะต้องใช้อายุความฟ้องเรียกค่าภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งสิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร ให้มีอายุความ 10 ปี และ และการนับอายุความนี้ก็ต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12

กรณีปัญหาคืออายุความ 10 ปีนั้นการนับอายุความต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปนั้น หมายถึงจะต้องเริ่มต้นนับเมื่อใด ซึ่งในเรื่องนี้มีความเห็นแยกออกเป็นสองลักษณะ คือ นับแต่ขณะที่ได้ตรวจพบการกระทำความผิด และเริ่มต้นนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

โดยในฝ่ายที่มองว่าควรเริ่มนับอายุความตั้งแต่เมื่อได้ตรวจพบการกระทำความผิดนั้นมองว่าสิทธิเรียกร้องของกรมศุลกากรในการที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรที่ขาดนั้น จะเกิดขึ้นต่อเมื่อได้ตรวจพบการกระทำความผิดแล้วเท่านั้น เพราะหากยังไม่ตรวจพบการกระทำความผิดหลีกเลี่ยงหรือการพยายามหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร กรมศุลกากรก็จะยังไม่ทราบถึงภาระภาษีที่เกิดขึ้นและไม่อาจมีสิทธิเรียกร้องในค่าภาษีอากรสำหรับของนั้นได้เลย วันที่ตรวจพบว่าผู้กระทำความผิดได้หลีกเลี่ยงอากรหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรจึงเป็นวันที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรเพิ่มในส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนได้[12]

[12] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2969/2547

และความเห็นอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งมองว่าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 ทวิ บัญญัติไว้ว่า ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้นเกิดขึ้นตั้งแต่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ ดังนี้ สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรในส่วนที่ขาดจึงอาจบังคับได้นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้นำเข้าหรือส่งออกสินค้า และไม่อาจถือว่าต้องเริ่มนับอายุความนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบการกระทำผิด อันจะมีผลให้วันเริ่มนับอายุความอาจยาวนานไปได้ไม่มีวันสิ้นสุด หรือจะเริ่มนับเมื่อใดก็ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าหน้าที่ยิ่งมีประสิทธิภาพต่ำก็ยิ่งมีแต่จะเริ่มนับอายุความช้าจนอาจเป็นเวลาหลายสิบปี ซึ่งจะไม่เป็นธรรมแก่ฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่อาจไม่ได้หลีกเลี่ยงภาษี แต่ไม่ได้เก็บพยานหลักฐานไว้นานพอจะพิสูจน์ความบริสุทธิ์ได้ จึงไม่มีเหตุผลที่จะตีความให้เริ่มนับอายุความตั้งแต่วันที่ตรวจพบการกระทำผิด[13]

จากกรณีปัญหานี้ หากพิจารณาถึงการที่บทบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสาม กำหนดถ้อยคำว่า “เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร” ซึ่งอาจสามารถตีความเจตนารมณ์ของบทบัญญัตินี้ได้ว่ากฎหมายไม่ต้องการให้ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรจะให้สิทธิเรียกร้องอากรที่ขาดของกรมศุลกากรมีอายุความ 10 ปีนับแต่นำเข้าหรือส่งออกตามกรณีทั่วไปแต่ก็มิได้บัญญัติไว้ให้ชัดเจนว่าจะให้มีอายุความยาวนานเท่าใด ประกอบกับเหตุผลว่าในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรแล้วผู้กระทำความผิดควรจะได้รับผลร้ายที่มากกว่าผู้เสียภาษีที่ไม่ได้หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร เพื่อให้รัฐไม่สูญเสียรายได้ที่ควรจะได้รับตามกฎหมาย และเห็นว่าควรกำหนดให้ในกรณีหลีกเลี่ยงอากรหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรควรจะมีอายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรที่ขาดที่นานกว่าในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้กระทำความผิด ตามหลักอายุความในการเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดกรณีผู้เสียภาษีมีเจตนากระทำการหลีกเลี่ยงค่าภาษีของประเทศอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเสนอให้บัญญัติแยกไว้อย่างชัดแจ้งให้อายุความกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรให้ไม่มีกำหนดอายุความในการที่กรมศุลกากรจะเรียกร้องค่าภาษีอากรที่ขาด และบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรโดยตรง เพื่อจะไม่ต้องไปนำอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ ทำให้บทบัญญัติมีความชัดเจนและเข้าใจได้ง่ายต่อผู้เสียภาษี

---

[13] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11002/2554

5.2.3 ปัญหาอายุความในการฟ้องเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคท้าย บัญญัติให้ สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง จะต้องทำการเรียกร้องภายในกำหนด 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี และถ้าเป็นคำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

ดังนั้น นอกจากการฟ้องขอคืนภาษีอากรจะต้องฟ้องภายในอายุความที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว ยังจะต้องดูว่ามีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากรไว้หรือไม่ และจะต้องปฏิบัติให้ถูกต้อง มิฉะนั้นจะไม่มีอำนาจฟ้องเพราะมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 บัญญัติว่า “ คดีตามมาตรา 7 (3) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น ”[14] จึงต้องมีการแจ้งสงวนสิทธิการขอคืนภาษีไว้ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนส่งมอบหรือส่งออก ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคท้าย จึงจะมีสิทธิฟ้องเรียกร้องขอคืนได้ในภายหลัง และแม้จะแจ้งสงวนสิทธิดังกล่าวไว้แล้ว การฟ้องร้องก็ต้องฟ้องภายในอายุความ 2 ปี ดังกล่าวมาแล้วข้างต้น

กรณีปัญหาที่จะเกิดขึ้นคือเมื่อกรมศุลกากรได้ทำการประเมินเรียกเก็บค่าภาษีอากรย้อนหลัง หลังจากที่ได้มีการส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว ซึ่งจะเป็นไปไม่ได้เลยที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะสามารถแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องขอคืนไว้ก่อนที่จะมีการส่งมอบหรือส่งออกสินค้าไว้ได้ หรือในกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินย้อนหลังเป็นระยะเวลาเกินกว่า 2 ปี นับแต่วันนำของเข้าหรือวันส่งของออก ซึ่งหากถืออายุความ 2 ปีนับแต่วันนำของเข้าหรือวันส่งของออก ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคท้าย เมื่อ

---

[14] หมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกาที่ 1401/2530 ,ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

ผู้เสียภาษีได้ชำระไปเกินกว่าที่พึงต้องเสียจริงแล้ว ผู้เสียภาษีก็ย่อมเสียสิทธิที่จะเรียกร้องเอาค่าภาษีที่ชำระไปเกินกว่าจำนวนที่พึงจะต้องเสียจริงนั้นคืนได้เลย

ในเรื่องนี้ท่านศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้มีหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 675/2545 อธิบายไว้ว่า การขอให้ศาลภาษีอากรสั่งคืนเงินอากรที่ผู้นำเข้าได้ชำระเพิ่มตามที่ได้รับแจ้งการประเมินมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 มิใช่มีอายุความ 2 ปี ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า เพราะตามมาตรา 10 วรรคท้าย เป็นกรณีขอคืนเงินอากรที่ชำระก่อนรับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากร แต่เงินอากรที่ชำระเพิ่มตามที่ได้รับแจ้งการประเมินเป็นเงินอากรที่ชำระหลังจากรับมอบของไปแล้ว จึงไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 10 วรรคท้าย ที่จะต้องใช้อายุความ 2 ปี และแม้ก่อนชำระเงินอากรเพิ่มผู้นำเข้าจะไม่ได้โต้แย้งสงวนสิทธิที่จะขอคืนเงินอากรไว้ ก็ไม่ตัดสิทธิผู้นำเข้าที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลแต่อย่างใดเพราะตามมาตรา 10 วรรคท้าย[15] และกรณีที่จะต้องโต้แย้งสงวนสิทธินั้นจำกัดเฉพาะกรณีเงินอากรที่ชำระก่อนรับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากรเท่านั้น [16]

และจากที่ได้ทำการศึกษามานี้จะพบว่าระยะเวลาการเรียกร้องขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย ตามกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีกฎหมายสรรพสามิตนั้นมีกำหนดเวลาที่แตกต่างกันอย่างมาก ทั้งระยะเวลาขอคืนค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนำเข้าซึ่งจะต้องขอคืนภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยหรือวันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดตามมาตรา 84/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกำหนดเวลาขอคืนภาษีสรรพสามิตจะต้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันชำระภาษีตามมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527

จึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในส่วนนี้ทั้งตามบทบัญญัติกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีสรรพสามิตเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกันในการดำเนินการขอคืนค่าภาษีอากรที่เกิดจากการนำเข้าสินค้า โดยแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายทั้งสามเรื่องให้ในกรณีนำเข้าสินค้า ให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมีสิทธิเรียกร้องขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าจำนวนที่พึงต้องเสียได้ภายในกำหนดอายุความ 2 ปีนับแต่วันที่ได้มีการชำระเงินที่เกินกว่าจำนวนที่พึงต้องเสียจริงนั้น เว้นแต่มีกรณีที่มีข้อโต้แย้งตามกฎหมายภาษีอากรหรือเป็นคดีในศาลให้นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี โดยที่ไม่ต้องมีการกำหนดเงื่อนไข

---

[15] หมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกาที่ 675/2545

[16] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 118/2539

ให้ผู้ชำระจะต้องแจ้งสงวนสิทธิในการยื่นคำร้องขอคืนเงินที่ชำระเกินว่าจำนวนที่พึงต้องเสียจริงแต่อย่างใด เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่ควรต้องเสียภาษีเกินไปกว่าที่ควรจะต้องชำระ เพียงเพราะตนได้ปฏิบัติตามที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินแล้ว

บทที่6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร เบื้องต้นผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีจะต้องสำแดงรายละเอียดต่างๆ ไว้ในใบขนสินค้า เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่คำนวณว่าจะต้องเสียภาษีอากรเท่าใด หลังจากนั้นเจ้าหน้าที่จะได้ทำการประเมินค่าภาษีอากรจากรายละเอียดที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสำแดงเอาไว้ เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระค่าภาษี การประเมินภาษีศุลกากรโดยเจ้าหน้าที่จะต้องทำการแจ้งการประเมินไปยังผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ซึ่งจะมีผลให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องรับผิดในค่าภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้ง แต่หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง ก็จะมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้ และเมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ทำการชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาที่จะต้องทำการชำระค่าภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรก็จะต้องใช้มาตรการต่างๆ มาเพื่อบังคับชำระหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้าง โดยปฏิบัติเป็นขั้นตอนวิธีการต่างๆ ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้เสนอถึงปัญหาในขั้นตอนต่างๆ กล่าวคือ ปัญหาในเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร ได้แก่ ปัญหาระยะเวลาในการประเมินภาษี ปัญหาระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษี ปัญหาระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ปัญหาระยะเวลาในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล และในส่วนปัญหาในเรื่องอายุความตามกฎหมายศุลกากร ได้แก่ ปัญหาอายุความสะดุดหยุดลงในการฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากร ปัญหาอายุความในการฟ้องเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย ปัญหาอายุความฟ้องเรียกค่าภาษีอากรในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร ซึ่งขั้นตอนต่างๆทั้งหลายนี้ ล้วนมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิในทรัพย์สินและหน้าที่ตามกฎหมายของเอกชนผู้เสียภาษี และมีผลถึงสิทธิของรัฐที่จะเรียกร้องให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระภาษีให้ครบถ้วนตามกฎหมาย

ตามบทบัญญัติกฎหมายศุลกากรนั้นไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องของระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำหลักเกณฑ์ของระยะเวลาทางแพ่งอันเป็นหลักทั่วไปมาใช้กับระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร นอกจากนี้ การที่กฎหมายศุลกากรมีลักษณะเป็นกฎหมายปกครองอย่างหนึ่ง เนื่องจากมีการใช้อำนาจของรัฐฝ่ายเดียวบังคับจัดเก็บภาษีอากรจาก

ประชาชน จึงนำหลักกฎหมายของระยะเวลาในทางปกครองมาใช้กับกฎหมายศุลกากรด้วย โดยในส่วนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในกฎหมายปกครองก็จะต้องนำหลักทั่วไปทางแพ่งมาใช้ เช่น ในกรณีของระยะเวลาทางปกครองที่มีการกำหนดวันเริ่มต้นและวันสิ้นสุดแห่งระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะ จึงนำมาใช้กับระยะเวลาในทางศุลกากร กล่าวคือ หากกำหนดเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปีนั้นมิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มการในวันนั้นหรือมีการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นโดยเจ้าหน้าที่ ส่วนของการสิ้นสุดลงของระยะเวลาในกรณีที่เจ้าหน้าที่จะต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลานั้นแม้ว่าวันสุดท้ายจะเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่ แต่ทั้งนี้สำหรับในกรณีของฝ่ายผู้เสียภาษี การสิ้นสุดลงของระยะเวลาต้องนำหลักทางแพ่งมาใช้คือ หากวันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดทำการของทางราชการให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลาในวันแรกที่เป็นวันเปิดทำการของทางราชการ

และจากการศึกษาระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร ทำให้ทราบถึงปัญหาของระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรว่ามีปัญหาในเรื่องใดบ้าง โดยแยกพิจารณาได้เป็นปัญหาในเรื่องระยะเวลาและปัญหาในเรื่องของอายุความ

ปัญหาในเรื่องระยะเวลา ได้แก่ปัญหาตั้งแต่ในการเริ่มต้นการประเมินของเจ้าหน้าที่ประเมินที่ไม่มีกำหนดระยะเวลาสำหรับการประเมินเอาไว้ ทำให้เจ้าหน้าที่สามารถประเมินได้โดยไม่มีกำหนดระยะเวลาบังคับ ซึ่งอาจเกิดความล่าช้าในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีก็ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในทางภาษีที่อาจเกิดภาระภาษีเพิ่มขึ้นเมื่อไรโดยไม่มีความแน่นอนและจะต้องเสียเงินเพิ่มอากรเพิ่มมากขึ้นหากเจ้าหน้าที่ทำการประเมินล่าช้าไปมาก ต่อมาเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีอากรและแจ้งไปยังผู้เสียภาษีแล้ว ผู้ถูกประเมินจะมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับการแจ้งการประเมิน ซึ่งเห็นได้ว่าระยะเวลา 30 วันนี้ไม่เพียงพอต่อการที่ผู้ถูกประเมินจะทำความเข้าใจขั้นตอนปฏิบัติและเตรียมข้อมูลเอกสารหลักฐานที่ต้องใช้ในการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งจะต้องมีเอกสารหลายชนิดได้อย่างครบถ้วน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจพิจารณาไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์ จนอาจเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้

ในขั้นตอนถัดไปเมื่อผู้ถูกประเมินได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินและคณะกรรมการรับพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินแล้ว การพิจารณาการอุทธรณ์ของคณะกรรมการนี้ก็มิได้มีการกำหนดกรอบระยะเวลาเอาไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงอาจทำการพิจารณายาวนานเท่าใดก็ได้โดยไม่มีกำหนด ซึ่งจะมีผลต่อสิทธิเรียกร้องของกรมศุลกากรในการที่จะใช้สิทธิเรียกร้องต่อไปภายในกำหนดอายุความ เนื่องจากอายุความในส่วนของค่าภาษีศุลกากรยังคงนับต่อเนื่องมาจากวันที่มี

การนำของเข้าหรือส่งของออกนั้น และทำให้เกิดความไม่แน่นอนทางภาษีแก่ผู้ถูกประเมินที่ต้องรอผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้หากผู้ถูกประเมินยังมิได้ชำระค่าภาษีอากรตามที่ถูกประเมินแล้ว ก็จะมีเงินเพิ่มค่าภาษีทั้งในส่วนของภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องทุกเดือนนับแต่วันที่มีการนำของเข้าหรือส่งของออก

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีผลการพิจารณาและได้แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์กรประเมินแล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งเห็นได้เช่นกันว่าระยะเวลา 30 วันนี้ไม่เพียงพอต่อการที่ผู้อุทธรณ์จะสามารถจัดเตรียมเอกสารหลักฐานต่างๆ รวมทั้งการขอคำปรึกษาจากทนายความ การเตรียมข้อต่อสู้ การหาข้อเท็จจริง และการร่างคำฟ้องที่จะยื่นต่อศาลภาษีอากรกลาง จนอาจเกิดความผิดพลาดซึ่งจะเกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีแก่ประชาชนผู้เสียภาษี

และในเรื่องอายุความตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งมีการกำหนดอายุความสิทธิของกรมศุลกากรในการเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น ให้มีอายุความ 10 ปี และในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความ 2 ปี ทั้งนี้นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสาม ซึ่งในกรณีอื่นนอกจากที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับนี้ จะต้องนำหลักอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ คือ ตามบทบัญญัติในมาตรา 193/31 ที่กำหนดให้สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี

เรื่องอายุความตามกฎหมายศุลกากรนี้ก็มีปัญหาเกิดขึ้นหลายปัญหาเช่นกัน ปัญหาอายุความในการฟ้องเรียกคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคท้าย ที่จะต้องทำการเรียกร้องภายในกำหนด 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี และถ้าเป็นคำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก ในเรื่องนี้เกิดปัญหาจากบทบัญญัติซึ่งมีความซับซ้อนและกำหนดหลักเกณฑ์ไว้มากจนทำให้การตีความบทบัญญัตินี้ทำได้อย่างเฉพาะเจาะจง เกิดปัญหาในการนำมาปรับใช้ให้เกิดความเป็นธรรม ในกรณีต่างๆที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน

กรณีปัญหาในเรื่องอายุความต่อมาคือ ในการฟ้องเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงนั้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่ได้มีการบัญญัติถึงอายุความในกรณีนี้เอาไว้ เนื่องจากในกรณีหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากร ที่จะฟ้องเรียกเงินอากรที่ขาดจะเข้าข้อยกเว้นตาม มาตรา 10 วรรคสาม จึงต้องนำอายุความทางแพ่งมาใช้บังคับ โดยจะต้องใช้อายุความฟ้องเรียกค่าภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งสิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร ให้มีอายุความ 10 ปี และ และการนับอายุความนี้ก็ต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ทำให้เกิดปัญหาคืออายุความ 10 ปีนั้นการนับอายุความต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปนั้น หมายถึงจะต้องเริ่มต้นนับเมื่อใด เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจนและเปิดให้มีการตีความต่อไป ซึ่งในเรื่องนี้มีความเห็นแยกออกเป็นสองลักษณะ คือ นับแต่ขณะที่ได้ตรวจพบการกระทำความผิด และเริ่มต้นนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

นอกจากนี้ยังมีกรณีปัญหาในเรื่องอายุความทางศุลกากรที่ไม่มีการที่อายุความสะดุดหยุดลง ซึ่งแตกต่างกับในกรณีของอายุความของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่อายุความจะสะดุดหยุดลงเมื่อได้มีการแจ้งการประเมินโดนเจ้าพนักงานประเมินไปยังผู้ถูกประเมิน โดยเมื่อพิจารณาประกอบกับการที่ระยะเวลาในการประเมินและระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากรในปัจจุบัน ยังไม่ได้มีการกำหนดกรอบระยะเวลาเอาไว้ด้วย จึงทำให้เกิดผลกระทบต่ออายุความในการที่กรมศุลกากรจะทำการเรียกร้องให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระค่าภาษีอากรที่ขาดต่อไป เช่น อาจเกิดปัญหาที่สิทธิเรียกร้องนั้นขาดอายุความไประหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นได้

จากปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรตามที่อธิบายมาทั้งหมดข้างต้นนี้แล้ว เห็นได้ว่าปัญหาต่างๆนี้มีความเกี่ยวเนื่องเชื่อมโยงกันมาตั้งแต่ระยะเวลาเริ่มแรกจนถึงการสิ้นสุดอายุความลง ดังนี้การแก้ปัญหาเหล่านี้จึงต้องทำการแก้ไขอย่างครอบคลุมในแต่ละขั้นตอนเพื่อให้ขั้นตอนต่างๆในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรนี้สามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาถึงระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรตามที่ได้นำเสนอไป รวมถึงปัญหาของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร เห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรยังมีส่วนของระยะเวลาและอายุความที่ยังเป็นปัญหาอยู่ในหลายส่วน ซึ่งเรื่องของระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรนั้นมีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกันอยู่ เมื่อเกิดปัญหาในส่วนหนึ่งก็อาจจะมีผลกระทบต่อระยะเวลาและอายุความในส่วนๆ ได้ต่อไป เช่น การที่กฎหมายศุลกากรไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาทำการประเมินของเจ้าหน้าที่ไว้ หรือการที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่จะทำการพิจารณาการอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งระยะเวลาที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้เหล่านี้ ย่อมมีผลต่ออายุความในการที่จะใช้สิทธิเรียกร้องให้ชำระภาษีของรัฐ อีกทั้งยังกระทบถึงการใช้สิทธิในทางศาลของผู้ถูกประเมินให้เสียภาษี ปัญหาเหล่านี้เป็นปัญหาที่ต้องหาทางแก้ไขเพื่อไม่ให้กระทบกระเทือนต่อสิทธิของรัฐในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ควรจะได้รับ รวมทั้งเพื่อไม่ให้กระทบกระเทือนต่อสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งจะก่อความเสียหายและความไม่เป็นธรรมต่อทั้งรัฐและประชาชนผู้เสียภาษี จึงมีข้อเสนอแนะบางประการในเรื่องดังกล่าว ดังนี้

1. ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มิได้มีการบัญญัติกำหนดถึงระยะเวลาในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินตามกฎหมายศุลกากรเอาไว้ ทำให้ไม่มีกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินค่าภาษีอากรเอาไว้ เกิดความไม่แน่นอนแก่ผู้เสียภาษีที่อาจถูกประเมินในเวลาใดๆ โดยที่ไม่มีกำหนด จึงควรมีการบัญญัติกำหนดระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่จะสามารถทำการประเมินได้เอาไว้ โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินภายในกำหนดระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่มีความรับผิดทางภาษีเกิดขึ้น เพื่อกำหนดให้สอดคล้องกับระยะเวลาที่สามารถทำการประเมินของเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและการประเมินภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 เพื่อเป็นการเร่งรัดการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อทั้งภาครัฐและผู้เสียภาษีที่จะสามารถดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องต่อไปภายในกำหนดอายุความที่เหลืออยู่ได้ต่อไป และบัญญัติให้เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินได้ภายใน 10 ปีนับเกิดความรับผิดทางภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงค่าภาษีอากรขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของค่าภาษีอากรที่ควรจะต้องเสียจริงตามกฎหมาย เพื่อเป็นการลงโทษและทำให้สามารถดำเนินการเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดกับผู้นำเข้าที่มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรได้ ทั้งนี้ ควรกำหนดให้ระยะเวลาในการทำการประเมินค่าภาษีอากรที่ขาดนี้สะดุดหยุดอยู่ในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์การ

ประเมินไปจนกว่ากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินนั้นจะสิ้นสุดลงจึงจะเริ่มนับระยะเวลาต่อไป เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถทำการประเมินตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้

โดยบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม ว่า “การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) สองปีนับแต่วันนับแต่วันที่มีความรับผิดในค่าภาษีอากรเกิดขึ้น

(2) สิบปีนับแต่วันนับแต่วันที่มีความรับผิดในค่าภาษีอากรเกิดขึ้น ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงค่าภาษีอากรขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของค่าภาษีอากรที่ควรจะต้องเสียจริงตามกฎหมาย

ให้กำหนดระยะเวลาตามมาตรานี้สะดุดหยุดอยู่ ไม่นับระยะเวลาเมื่อได้มีการยื่นอุทธรณ์การประเมินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินไปจนกว่ากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินนั้นจะสิ้นสุดลงจึงจะเริ่มนับระยะเวลาต่อไป”

2. การที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ไว้ให้จะต้องทำการอุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งเห็นว่าเป็นระยะเวลาที่น้อยเกินกว่าที่ผู้เสียภาษีจะสามารถจัดการเตรียมข้อมูลเอกสารได้ทันกำหนด เห็นควรให้มีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาการประเมินให้ต้องยื่นภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ถูกประเมินมีเวลาอย่างเพียงพอที่จะสามารถรวบรวมเอกสารหลักฐาน ข้อมูล ได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้อย่างถูกต้องตามความเป็นจริง

และเห็นควรให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการให้อนุญาตขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยให้มีอำนาจในลักษณะเดียวกับอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรและรัฐมนตรีในการพิจารณาขยายหรือเลื่อนระยะเวลาออก ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัฏฐ ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือกรณีมีเหตุจำเป็นทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่อาจมีความจำเป็นอย่างแท้จริงที่ทำให้ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการได้ภายในกำหนดระยะเวลาได้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่อาจมีความเหตุผลที่มีความจำเป็นอย่างแท้จริงที่ทำให้สามารถปฏิบัติได้ทันภายในระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากรได้ จึงควรให้อำนาจแก่อธิบดีกรม

ศุลกากรที่จะพิจารณาให้ขยายกำหนดระยะเวลาระยะเวลาการอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายศุลกากรได้

โดยบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ดังนี้ “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

และบัญญัติเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ วรรคสอง ดังนี้ “กำหนดเวลาการอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ในวรรคแรกนี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ”

ทั้งนี้ ในส่วนของระยะเวลาที่ให้ผู้อุทธรณ์สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินของเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินนี้ เพื่อให้สามารถดำเนินการตามความรับผิดในค่าภาษีอากรสำหรับการนำเข้าได้ครบถ้วน จึงเห็นว่าควรจะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินในกรณีนำเข้าและส่งออกสินค้าสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 และสำหรับภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 มาตรา 89 ให้สอดคล้องกันด้วยเพื่อไม่ให้เกิดความยุ่งยากและสับสนแก่ผู้เสียภาษี

3. การที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่มีกำหนดระยะเวลาที่ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จ ซึ่งทำให้คณะกรรมการสามารถใช้เวลาพิจารณาได้ยาวนานอย่างไม่มีกำหนด ซึ่งจะมีผลกระทบต่อทั้งอายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องให้ชำระค่าภาษีอากรและสิทธิของผู้ถูกประเมินในการที่จะนำคดีไปสู่ศาล จึงเห็นควรให้มีการกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของผู้เสียภาษีเอาไว้ในกฎหมายศุลกากร โดยกำหนดให้คณะกรรมการจะต้องทำการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยภายในระยะเวลา 180 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการได้รับเอกสารการอุทธรณ์การประเมินจากผู้เสียภาษี และกำหนดให้มีการจัดส่งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้มีคำวินิจฉัย เพื่อเป็นการเร่งรัดการดำเนินการของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์

ให้ทำคำวินิจฉัยโดยไม่ล่าช้า ซึ่งอาจมีผลต่อสิทธิอายุความเรียกร้องต่อไป ทั้งนี้ ควรให้อำนาจแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะขยายระยะเวลาที่ใช้พิจารณาออกไปได้ไม่เกิน 90 วัน โดยคณะกรรมการต้องมีหนังสือแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์และแสดงเหตุจำเป็นที่ต้องขยายระยะเวลาพิจารณาภายในกำหนดระยะเวลาเดิมด้วย

และกำหนดถึงผลของการที่คณะกรรมการไม่ได้ทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา 180 วันนับแต่ที่ได้รับเอกสารการอุทธรณ์การประเมินครบถ้วนจากผู้อุทธรณ์และคณะกรรมการไม่ได้มีการแจ้งขอขยายระยะเวลาพิจารณาไปยังผู้อุทธรณ์การประเมินภายในกำหนดเวลานั้น โดยกำหนดให้เกิดสิทธิต่อผู้อุทธรณ์ที่จะยื่นอุทธรณ์การประเมินไปยังศาลได้ทันที โดยที่ไม่ต้องรอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินแจ้งผลการพิจารณาไปยังผู้อุทธรณ์ก่อน เพื่อเป็นการเร่งรัดให้คณะกรรมการเร่งพิจารณาให้แล้วเสร็จและกำหนดเวลาที่แน่นอนเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

โดยบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ วรรคสอง ว่า “ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรได้รับอุทธรณ์และเอกสารถูกต้องครบถ้วน ระยะเวลาดังกล่าวคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกิน 90 วันโดยแจ้งเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ก่อนครบกำหนดระยะเวลาเดิม เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้แจ้งขยายระยะเวลา ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

และเสนอให้มีการนำหลักเกณฑ์และบทบัญญัติข้างต้นไปบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีสรรพสามิตด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างครอบคลุมภาษีอากรแต่ละประเภท ทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์มีความสอดคล้องและมีระยะเวลาที่เท่าๆกัน เพื่อการบังคับจัดเก็บค่าภาษีอากรต่อไปได้อย่างครบถ้วน

4. ปัญหาระยะเวลาที่ผู้อุทธรณ์การประเมินจะทำการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล ที่กำหนดระยะเวลาที่จะสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้ โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส ซึ่งเห็นว่าเป็นระยะเวลาที่น้อยกว่าที่จะสามารถจัดการตระเตรียม คำฟ้อง ข้อต่อสู้ รวมทั้งพยานเอกสารหลักฐานต่างๆ ได้ทันในส่วนนี้จึงเห็นควรแก้ไขบทบัญญัติโดยเพิ่มระยะเวลาที่จะสามารถยื่นอุทธรณ์

ต่อศาลตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อให้มีระยะเวลาที่เหมาะสมเพียงพอสำหรับการจัดเตรียมข้อมูลเอกสารหลักฐาน ข้อต่อสู้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่จะสามารถใช้สิทธิทางศาลได้โดยมีข้อมูลที่ครบถ้วน

โดยบัญญัติแก้ไขในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฏฐารส ดังนี้ “ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ ”

และเพื่อให้ระยะเวลายื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความสอดคล้องกันสำหรับค่าภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้าสินค้า จึงเสนอแนะให้ปรับแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 30(2) แห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ให้มีระยะเวลา 60 วันนับแต่วันที่ผู้อุทธรณ์การประเมินได้รับแจ้งผลวินิจฉัยการอุทธรณ์การประเมินนั้น เพื่อให้เป็นระยะเวลาเดียวกันในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของค่าภาษีอากรทุกประเภท

5. ในเรื่องระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้เกี่ยวข้องทำการเก็บรักษาเอกสาร หลักฐาน และข้อมูล ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 113 ทวิ ซึ่งกำหนดให้ผู้เกี่ยวข้องเก็บและรักษาไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก เห็นว่าควรเพิ่มข้อกำหนดในกรณีที่มีการแจ้งการประเมินไปยังผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกให้มีหน้าที่เก็บเอกสารหลักฐานตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 113 ทวิ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ถูกประเมินไปอีก 5 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เพื่อให้สามารถใช้เป็นข้อมูลต่อไปในการพิจารณาการประเมิน การพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน รวมทั้งในการพิจารณาคดีในชั้นศาลต่อไป

โดยบัญญัติเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 113 ทวิ วรรคแรก โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติต่อว่า “ ... และในกรณีมีการประเมินอากรโดยเจ้าหน้าที่ ให้มีหน้าที่เก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าวซึ่งเกี่ยวข้อง เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินนั้น ”

6. ปัญหาในเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงในการฟ้องเรียกค่าภาษีศุลกากร ซึ่งอายุความในส่วนของค่าภาษีศุลกากรนั้นมิได้สะดุดหยุดลง เมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ทำการแจ้งการประเมินไปยังผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก โดยอายุความในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตนั้นได้สะดุดหยุดลงตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 แต่อายุความในส่วนของภาษีศุลกากรมิได้สะดุดหยุดลง ในปัญหานี้ เห็นควรให้มีการบัญญัติเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหก ดังนี้ “ ให้อายุความสิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดตามมาตรานี้ ให้สะดุดหยุดอยู่เมื่อผู้ถูกประเมินได้รับการแจ้งการประเมิน และให้เริ่มนับอายุความต่อเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้ถูกประเมินมาชำระภาษีหรือหากผู้ถูกประเมินทำการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ให้เริ่มนับอายุความต่อเมื่อผู้ยื่นอุทธรณ์ได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินและสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้อุทธรณ์การประเมินปฏิบัติตามผลการพิจารณาแล้ว ”

นอกจากปรับแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาษีศุลกากรแล้ว เห็นควรในนำหลักการนี้ซึ่งเป็นหลักการที่นำมาจากหลักการตามมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาปรับใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตด้วย โดยนำหลักการและบทบัญญัติตามลักษณะที่กล่าวมาข้างต้นไปบัญญัติเพิ่มในบทบัญญัติกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต เพื่อให้มีการสะดุดหยุดอยู่ของอายุความเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดอันจะเป็นหลักการที่มีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากกว่าการที่ให้อายุความสะดุดหยุดลงโดยการแจ้งการประเมินของเจ้าหน้าที่ตามที่เป็นอยู่ในการดำเนินการในปัจจุบัน

7. ปัญหาอายุความฟ้องเรียกค่าภาษีอากรในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง สำหรับการฟ้องเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงนั้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ก็ไม่ได้มีการบัญญัติถึงอายุความในกรณีนี้เอาไว้ เนื่องจากในกรณีหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะฟ้องเรียกเงินอากรที่ขาดจะเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 10 วรรคสาม จึงจะต้องนำอายุความทางแพ่งมาใช้บังคับ โดยจะต้องใช้อายุความฟ้องเรียกค่าภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งสิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร ให้มีอายุความ 10 ปี และ และการนับอายุความนี้ก็ต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 กรณีปัญหาคืออายุความ 10 ปีนั้นการนับอายุความต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปนั้น

หมายถึงจะต้องเริ่มต้นนับเมื่อใด ซึ่งในเรื่องนี้มีความเห็นแยกออกเป็นสองความเห็น คือ ให้นับแต่ขณะที่กรมศุลกากรได้ตรวจพบการกระทำความผิด หรือให้เริ่มต้นนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ดังนั้นเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการใช้บังคับกฎหมาย และให้เกิดการปฏิบัติที่ถูกต้องตรงกัน จึงเห็นว่าควรกำหนดให้ในกรณีหลีกเลี่ยงอากรหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรควรจะมีอายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรที่ขาดไว้เป็นการเฉพาะ และมีระยะเวลาที่นานกว่าในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้กระทำความผิด โดยบัญญัติให้อายุความกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรให้สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรที่ขาดของกรมศุลกากร สามารถทำการเรียกค่าอากรที่ขาดได้โดยไม่มีกำหนดอายุความ เพราะเป็นกรณีที่ผู้กระทำความผิดมีเจตนาทุจริตในการหลีกเลี่ยงการชำระค่าภาษีอากร

และจากบทบัญญัติมาตรา 10 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ที่กำหนดให้สิทธิเรียกร้องของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาด ให้เริ่มนับอายุความนับแต่วันนำเข้าหรือส่งออก ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการกำหนดอายุความในการเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดตามพระราชบัญญัติศุลกากร ในกรณีอื่นที่ไม่ใช่ในกรณีนำของเข้าหรือส่งของออกตามกรณีทั่วไป เช่น การใช้สิทธิยกเว้นค่าภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พุทธศักราช 2520 แล้วต่อมาภายหลังถูกเพิกถอนสิทธิ หรือกรณีการนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วภายหลังนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งความรับผิดในค่าภาษีอากรที่ขาดจะมิได้เกิดนับแต่วันที่นำเข้าสินค้าตามกรณีทั่วไป ในกรณีเช่นนี้จึงต้องใช้อายุความเรียกค่าภาษีอากรของรัฐตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 190/31 คือมีอายุความสิบปีนับแต่ขณะที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ ดังนั้นเพื่อมิให้เกิดปัญหาในการตีความและเพื่อให้กฎหมายศุลกากรมีความชัดเจน จึงเห็นว่าควรมีกำหนดอายุความที่กรมศุลกากรจะสามารถใช้สิทธิเรียกค่าอากรที่ขาดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร ให้สามารถใช้ครอบคลุมในการเรียกค่าอากรที่ขาดได้ทุกกรณี โดยกำหนดให้การเริ่มนับอายุความสิทธิเรียกร้องให้เริ่มนับแต่วันที่มีความรับผิดในค่าภาษีอากรที่ขาดนั้นเกิดขึ้น

ดังนั้น ในส่วนของมาตรา 10 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เห็นควรให้ยกเลิก วรรคสามเดิมและบัญญัติไว้ว่า “สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกค่าภาษีอากรที่ขาด ให้มีอายุความสิบปีนับแต่วันที่เกิดความรับผิดในค่าอากรนั้น แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปีนับแต่วันที่เกิดความรับผิดในค่าอากรนั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรให้กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดได้โดยไม่มีกำหนดอายุความ ”

8. ปัญหาอายุความในการฟ้องเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคท้าย บัญญัติให้ สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง จะต้องทำการเรียกร้องภายในกำหนด 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี ซึ่งในส่วนนี้เห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในส่วนนี้ ให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมีสิทธิเรียกร้องขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าจำนวนที่พึงต้องเสียได้ภายในกำหนดอายุความ 2 ปีนับแต่วันที่ได้มีการชำระเงินที่เกินกว่าจำนวนที่พึงต้องเสียจริงนั้น เว้นแต่มีกรณีที่มีข้อโต้แย้งตามกฎหมายศุลกากรหรือเป็นคดีในศาลให้นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี โดยที่ไม่ต้องมีการกำหนดเงื่อนไขให้ผู้ชำระจะต้องแจ้งสงวนสิทธิในการยื่นคำร้องขอคืนเงินที่ชำระเกินว่าจำนวนที่พึงต้องเสียจริงแต่อย่างใด เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่ควรต้องเสียภาษีเกินไปกว่าที่ควรจะต้องชำระเพียงเพราะได้ปฏิบัติตามที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินแล้ว

โดยบัญญัติแก้ไขในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยยกเลิกบทบัญญัติ มาตรา 10 วรรคห้า เดิม และบัญญัติใหม่ดังนี้ “สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง เป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับแต่วันที่ได้มีการชำระเงินที่เกินกว่าจำนวนที่พึงต้องเสียจริงนั้น เว้นแต่มีกรณีที่มีข้อโต้แย้งตามกฎหมายศุลกากรหรือเป็นคดีในศาลให้นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี”

และจากการที่กำหนดเวลาที่จะทำการขอคืนค่าภาษีในกรณีนำเข้าสินค้าตามกฎหมายภาษีมูลค่าและกฎหมายภาษีสรรพสามิตมีระยะเวลาที่แตกต่างกันไปตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนั้นๆ จึงเสนอให้มีการแก้ไขโดยปรับแก้ไขมาตรา 84/2 แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 ให้กำหนดระยะเวลาขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสียในกรณีนำเข้าสินค้า ทั้งภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตจะต้องยื่นขอคืนภายในกำหนด 2 ปีนับแต่วันที่ได้ชำระค่าภาษีอากรนั้นๆ เว้นแต่มีกรณีที่มีข้อโต้แย้งตามกฎหมายหรือเป็นคดีในศาลให้นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี อย่างสอดคล้องกันเพื่อมิให้เกิดความสับสนในการขอคืนค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ผู้เสียภาษีควรจะต้องเสียตามกฎหมาย

จากที่กล่าวมาทั้งหมดในเอกสารฉบับนี้ จากทฤษฎีเบื้องต้นในเรื่องระยะเวลาและอายุความ ระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งและกฎหมายปกครอง ซึ่งนำมาปรับใช้ร่วมกับระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร ปัญหาต่างๆในเรื่องระยะเวลาและอายุความ ความคิดเห็นและ

ข้อเสนอแนะทั้งหมดที่นำเสนอมานี้ เพื่อหวังว่าจะเกิดประโยชน์ต่อผู้ที่ทำการศึกษาในเรื่องระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากรต่อไป และเพื่อเป็นการนำเสนอถึงปัญหาแล้วข้อเสนอแนะสำหรับเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพและเกิดความเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมายต่อไป

รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

กำชัย จงจักรพันธ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและสารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ไพฤทธิ์ เศรษฐไกรกุล, ปริญญา ดีผดุง. คู่มือการดำเนินคดีภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2530.

ชูชาติ อัศวโรจน์. ข้อวิเคราะห์ปัจจัยทางด้านกฎหมายที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของศุลกากรและข้อเสนอแนะ. ม.ป.ท., 2538.

ประเสริฐ เสียงสุทธิวงศ์. กำหนดอายุความในคดีแพ่ง. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2549

พระยาเทพวิทุร (บุญช่วย วณิกกุล). ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา บรรพ 1 หลักทั่วไป นิติกรรม ระยะเวลา อายุความ. กรุงเทพมหานคร : กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทิย์, 2556.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร: คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2553.

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

วิชัย มากวัฒนสุข. กฎหมายภาษีและพิธีการศุลกากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2546.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. กฎหมายปกครอง ภาคทั่วไป. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติราษฎร์, 2554

ศักดิ์ สนองชาติ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2524

ศนันท์กรณ์ โสตถิพันธุ์. คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 14 กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2552

สุชาติ สุขสุมิตร, อดิเทพ ถิระวัฒน์. แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเกี่ยวกับคดีภาษีศุลกากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2534

สถิตย์ เล็งไธสง. คู่มือกฎหมายแพ่ง เล่ม 1 ว่าด้วยนิติกรรม สัญญา ระยะเวลา อายุความ และกฎหมายว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรมและคุ้มครองผู้บริโภค. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: ธรรมสาร, 2549

สุธรรม จุลิรัชนีกร, ประเสริฐ โหล่วประดิษฐ์. ปัญหาการทุเลาการชำระหนี้ภาษี. งานวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อศาลภาษีอากรกลางและสถาบันอบรมและวิจัยกฎหมายภาษีอากร, 2552

อัครวิทย์ สุมาวงศ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย นิติกรรม สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2553

หนังสือภาษาต่างประเทศ

EC customs law / Timothy Lyons. - Oxford : Oxford University Press, 2001.

Kathrin Limbach. Uniformity of Customs Administration in the European Union (Modern Studies in European Law) : Bloomsbury, 2015.

Michael D. Sherman, J. Steven Jarreau, John B. Brew. U.S. Customs: A Practitioner's Guide to Principles, Processes, and Procedures : American Bar Association, 2009.

บทความ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. “อายุความเรียกร้องให้ชำระค่าภาษีอากร.” สรรพากรสาส์น ปีที่ 61 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2557): น.81-92.

ประภาส คงเอียด. “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร.” บทบัณฑิตย์ ปีที่ 59 ตอนที่ 3 (กันยายน 2546): น.165.

อัครวัฒน์ เทพหัสดิน ณ อยุธยา. “อายุความในคดีอาญา” สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

วิทยานิพนธ์

จตุรพักตร์ ลับเหลี่ยม. “ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

มิติ ถาวรเจริญรักษ์. “ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีสรรพสามิต”. การศึกษาอิสระนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2555.

รัตนะ นาคมะเริง. “ปัญหาการอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายศุลกากรในชั้นฝ่ายปกครอง”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

ลดาวัลย์ แช่มช้อย. “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539.

วรณัฐ ห้าวเจริญ. “ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้า”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

สุปราณี สกลเดช. “ความผิดอาญาฐานลักลอบและหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529.

อิทธิฤทธิ์ ลีลาดุษฎีเลิศ. “ปัญหาหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในการประเมินการอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างตามกฎหมายศุลกากร”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

<u>สื่ออิเล็กทรอนิกส์</u>

ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, “ระยะเวลาบังคับ (délai imperatif) และระยะเวลาเร่งรัด (délai indicatif),” จาก http://www.publaw.net/ publaw/view.aspx?id=1917, วันที่ 5 กันยายน 2558

สงบ สิทธิเดช. “หลักในการเสียภาษีและอายุความ.” จาก http://dr-sangob-customs-law.blogspot.com/2013/04/10.html, วันที่ 11 พฤษภาคม 2558

<u>ELECTRONICS</u>

European Commision, “ CCC – UCC REPAYMENT OR REMISSIONOF AN AMOUNT OF CUSTOMS DUTY ” from http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_code/guidance_rem_rec_en.pdf, June 9, 2016

Importers - Protesting or petitioning a decision made by CBP. [Online], Available URL: https://help.cbp.gov/app/answers/detail/a_id/296/~/importers---protesting-or-petitioning-a-decision-made-by-cbp

The Union Customs Code: a recast of the Modernised Customs Code [Online], Available URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_code /union_customs_code/index_en.htm

U.S. Code: Title 19 - CUSTOMS DUTIES [Online], Available URL: https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19

กฎหมาย

ประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลกฎหมายอาญา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พุทธศักราช 2539

ประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 56) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร

ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร

เอกสารอื่น

กรมศุลกากร, สรุปรายงานการสัมมนาเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับการฟ้องคดีทางภาษีอากร ระหว่างกรมศุลกากร และสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร เมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2559

ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556

ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พุทธศักราช 2527 พุทธสักราช 2550

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก
ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2556 ภาค 2 พิธีการนำของเข้า

2 01 07 24 การอุทธรณ์การประเมินอากร

(1) การอุทธรณ์การประเมินอากรและคัดค้าน ผู้อุทธรณ์จะต้องใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก. 171) โดยให้ยื่นต้นฉบับ 1 ชุด หากยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตด้วยให้ยื่นสำเนาตามจำนวนประเภทภาษีที่มีสิทธิอุทธรณ์และให้ยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

(1.1) การอุทธรณ์การประเมินอากรและคัดค้านเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร อัตราอากรและถิ่นกำเนิดสินค้า และการยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และการอุทธรณ์กรณีสงวนสิทธิ์โต้แย้งอากรตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ฯที่ ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศุลกากร

(1.2) การอุทธรณ์การประเมินอากรและคัดค้านเกี่ยวกับราคาศุลกากร และเรื่องอื่น ๆ เช่น การอุทธรณ์กรณีสงวนสิทธิ์โต้แย้งอากรตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ยกเว้นการอุทธรณ์ตามหมวด 13 การฟ้องร้อง ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ฯที่ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร

(1.3) กรณีเป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้

(2) ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ จะต้องเป็นผู้นำของเข้าหรือส่งของออกตามความหมายของกฎหมายศุลกากร และเป็นผู้ถูกเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินเรียกเก็บภาษีอากรและจะต้องมีหนังสือแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนค่าภาษีอากรที่ประเมินให้นำเงินไปเสียภาษีอากร หรือเป็นผู้ที่ได้รับหนังสือแจ้งปฏิเสธการคืนอากร

(3) กรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระอากรตามจำนวนเงินที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้

(4) การยื่นอุทธรณ์ให้ยื่นภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินอากร

2 01 07 25 การพิจารณาคาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

ให้สำนักพิกัดอัตราศุลกากร และสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร ดำเนินการดังนี้

(1) ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์ฯ ปฏิบัติดังนี้

(1.1) ตรวจสอบว่าผู้อุทธรณ์ได้กรอกข้อความในคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร ครบถ้วนและเอกสารที่ใช้แนบคำอุทธรณ์ฯ ซึ่งเป็นสำเนาภาพถ่ายที่ได้รับรองสำเนาถูกต้องแล้ว อันประกอบด้วย

(1.1.1) สำเนาแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก

(1.1.2) สำเนาใบเสร็จรับเงินอากรและหรือชำระเงินประกันแล้วแต่กรณี

(1.1.3) สำเนาใบขนสินค้าพร้อมบัญชีราคาสินค้า

(1.1.4) สำเนาหนังสือรับรองการเป็นหุ้นส่วนจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดหรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า กรุงเทพมหานคร

(1.1.5) สำเนาเอกสารอื่น ๆ (ถ้ามี) เช่น สัญญาซื้อขาย Performa Invoice, Price List หรือ Catalogue ฯลฯ

กรณีผู้ยื่นอุทธรณ์ยื่นเอกสารไม่ครบตาม (1.1.1) ถึง (1.1.5) ให้บันทึกรับรองว่าจะนำเอกสารดังกล่าวมายื่นเพิ่มเติมภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ลงลายมือชื่อรับรองไว้

กรณีมีการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือภาษีสรรพสามิตด้วย ให้ตรวจสอบเอกสารที่ใช้แนบคำอุทธรณ์ฯ ว่ามีครบถ้วนตามที่ผู้อุทธรณ์ได้ระบุไว้ในคำอุทธรณ์ฯ

(1.2) ตรวจสอบการลงลายมือชื่อในคำอุทธรณ์ฯ ผู้มีอำนาจลงนามในคำอุทธรณ์ฯ จะต้องเป็นผู้มีอำนาจลงนามในการลงชื่อผูกพันบริษัทได้ ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้กับสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดหรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า กรุงเทพมหานคร จะให้ผู้อื่นลงนามแทนมิได้

(1.3) กรณีผู้อุทธรณ์มอบอำนาจให้บุคคลอื่นเป็นผู้ยื่นคำอุทธรณ์ฯ แทน ให้ตรวจสอบหนังสือมอบอำนาจว่า ผู้อุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจลงนามในการลงชื่อผูกพันบริษัทได้ ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้กับสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดหรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า กรุงเทพมหานคร ถูกต้องหรือไม่ และหนังสือมอบอำนาจดังกล่าวให้ใช้ได้เฉพาะการอุทธรณ์แต่ละครั้งเท่านั้น

(1.4) ตรวจสอบว่า ผู้อุทธรณ์ได้แสดงเหตุผลในการอุทธรณ์และเหตุผลคัดค้าน หรือโต้แย้งในประเด็นข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายที่เป็นเหตุผลในการอุทธรณ์อย่างเพียงพอ

(1.5) การยื่นอุทธรณ์โดยส่งทางไปรษณีย์ โทรเลข จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือวิธีการทำนองเดียวกันไม่ให้รับไว้พิจารณา

(1.6) กรณีตัวอย่างสินค้าประกอบคำอุทธรณ์ฯ ให้ตรวจสอบว่าผู้อุทธรณ์กรอกรายละเอียดของตัวอย่างสินค้าไว้ในคำอุทธรณ์ฯ เช่น เครื่องหมายการค้า ยี่ห้อ รุ่น แบบ ขนาด น้ำหนัก ให้ชัดเจน

(1.7) เมื่อดำเนินการตาม (1.1) ถึง (1.6) ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ให้ลงทะเบียนรับในสมุดทะเบียนรับ – ส่ง เรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากร โดยเรียงลำดับเป็นรายปีปฏิทินพร้อมลงลายมือชื่อและชื่อ – สกุล ด้วยตัวบรรจงกำกับไว้ในช่องเจ้าพนักงานกรอกเองตรงมุมบนซ้ายของคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร

กรณีได้รับคำอุทธรณ์ฯ จากด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาค ให้ใช้เลขทะเบียนของด่านศุลกากร หรือสำนักงานศุลกากรภาค โดยให้ลงทะเบียนตามระบบงานสารบรรณอิเล็กทรอนิกส์

(1.8) ให้บันทึกยืมหลักฐานประกอบการออกแบบแจ้ง และใบตอบรับในประเทศทางไปรษณีย์ที่แจ้งการประเมินอากรดังกล่าวจากหน่วยงานศุลกากรที่เกี่ยวข้อง พร้อมตรวจสอบอายุความกับใบตอบรับในประเทศทางไปรษณีย์ทันที

กรณีใบขนสินค้าวางประกันไม่คุ้มค่าอากร หากตรวจพบว่ายังมิได้ชำระค่าภาษีอากรครบถ้วน ให้ส่งสำเนาคำอุทธรณ์ฯ พร้อมสำเนาเอกสารประกอบไปให้หน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อดำเนินการเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน เว้นแต่ กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้ทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล หากผู้อุทธรณ์มิได้ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรและไม่มาชำระภาษีอากรให้ครบถ้วน ให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีดำเนินการตามประมวลข้อ 2 01 07 31 ต่อไป โดยยกเว้น ข้อ (1.3)

การบันทึกยืมต้นฉบับเอกสารดังกล่าวข้างต้น ให้กำหนดระยะเวลาเพื่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีดำเนินการจัดส่งภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับเรื่องและหากครบกำหนด 15 วันแล้ว ต้นฉบับเอกสารที่ยืมไป ยังไม่ได้รับให้มีการบันทึกทวงถามไปอีกครั้ง ถ้ายังไม่ได้รับต้นฉบับเอกสารดังกล่าวอีกให้เสนอสำนักพิกัดอัตราศุลกากร หรือสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร แล้วแต่กรณี เพื่อพิจารณาดำเนินการตามที่จะเห็นสมควร

(1.9) ให้ส่งคำอุทธรณ์ฯ พร้อมเอกสารประกอบและใบขนสินค้าที่ได้รับไปยังเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อดำเนินการต่อไป

(1.10) กรณีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษีสรรพสามิตด้วย ให้ผู้รับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรส่งสำเนาคำอุทธรณ์ฯ ให้แก่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพสามิตภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ฯ ในกรณีที่ด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคเป็นผู้รับคำอุทธรณ์ฯ ให้ด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคส่งสำเนาคำอุทธรณ์ฯ ให้แก่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพสามิตโดยตรง

(2) สำหรับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร ที่ยื่นต่อด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคให้เจ้าหน้าที่รับคำอุทธรณ์ฯ ปฏิบัติทำนองเดียวกับสำนักพิกัดอัตราศุลกากรหรือสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร โดยอนุโลม และส่งคำอุทธรณ์ฯ ต้นฉบับใบขนสินค้าและเอกสารประกอบ ให้สำนักพิกัดอัตราศุลกากรหรือสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากรแล้วแต่กรณีเพื่อพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

(3) การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

ให้ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากรแล้วแต่กรณี พิจารณาสรุปเรื่องเสนอผู้อำนวยการสำนัก ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่เมื่อได้รับข้อมูลและเอกสารครบถ้วนตามแนวทาง ดังนี้

(3.1) เอกสารหรือหลักฐานประกอบการพิจารณาต้องประกอบด้วย

(3.1.1) ข้อเท็จจริงในการนำของเข้าหรือส่งของออกทั่วไปพร้อมรายละเอียดของชนิดสินค้า

(3.1.2) ข้อกฎหมาย และเหตุผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่

(3.1.3) ข้อชี้แจง ข้อโต้แย้ง และเหตุผลของผู้อุทธรณ์

(3.2) หากข้อมูลเอกสาร หรือข้อเท็จจริงในการพิจารณาไม่ครบถ้วน ให้ออกหนังสือภายใน 3 วันทำการ เพื่อแจ้งให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากร และ/หรือผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องอุทธรณ์มาแสดงภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

(3.3) เมื่อผู้อำนวยการสำนักเห็นชอบแล้ว ให้สรุปเรื่องตามคำอุทธรณ์ฯ พร้อมเสนอความเห็นเหตุผลข้อมูลอ้างอิง และข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้าน เพื่อกลั่นกรองและสรุปความเห็น ภายใน 15 วัน และออกรายงานการประชุมพร้อมให้คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับรองรายงานการประชุมภายใน 15 วันหลังจากเสร็จสิ้นการประชุม

(3.4) เมื่อคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้าน กลั่นกรองเรื่องใดที่ให้ความเห็นชอบแล้วให้นำเสนอข้อเท็จจริงและผลการพิจารณา ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาด ภายใน 15 วัน นับแต่วันรับรองรายงานการประชุมของคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้าน

(3.5) หากคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละด้าน และ/หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้ว ให้หาข้อมูลเพิ่มเติม ให้ดำเนินการตามข้อ (3.1) - (3.4) โดยอนุโลม

(3.6) กรณีผู้อุทธรณ์มิได้ยื่นคำอุทธรณ์ฯ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน หรือกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาไว้แล้ว และภายหลังได้ยื่นขอยกเลิกการอุทธรณ์ดังกล่าว ให้พิจารณาเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังนี้

(3.6.1) “ให้จำหน่ายอุทธรณ์” ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ยื่นอุทธรณ์ไว้ และต่อมาภายหลังได้ขอยกเลิกคำอุทธรณ์ฯ

(3.6.2) “ไม่รับอุทธรณ์ไว้วินิจฉัย” ในกรณีที่ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 112 ฉ

(3.6.3) “ให้ยกอุทธรณ์ ตามมาตรา 112 ทวาทศ” ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์ หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบ ใด ๆ และผู้อุทธรณ์มิได้ปฏิบัติตามมาตรา 112 ทวาทศ เช่น ไม่ส่งบัญชี เอกสารหรือข้อมูลให้แก่กรมศุลกากร และถึงแม้ว่าผู้อุทธรณ์มีหนังสือขอยกเลิกการอุทธรณ์เองในภายหลัง โดยให้นำเสนอคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลั่นกรองก่อน

(3.7) คำอุทธรณ์ฯ เรื่องอื่นๆ ที่มิได้เกี่ยวกับพิกัด อัตราศุลกากร ถิ่นกำเนิดสินค้า และราคาศุลกากร ให้หน่วยงานจัดเก็บภาษี ดำเนินการตามข้อ (3.1) – (3.2) แล้วส่งให้สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร ดำเนินการตามข้อ (3.3) – (3.5) ต่อไป

(3.8) กรรมการผู้ใดมีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยจะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้

2 01 07 26 การเรียกบุคคลและเอกสาร

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียก หรือมอบหมายให้เลขานุการคณะกรรมการ หรือผู้ปฏิบัติราชการแทนออกหนังสือเรียกดังกล่าวก็ได้ และให้ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัด

อัตราศุลกากร หรือ ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร หรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี ตรวจสอบว่า

(1) ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง มาให้ถ้อยคำหรือปฏิบัติตามความจำเป็นอันเกี่ยวเนื่องกับการอุทธรณ์ตามหนังสือเรียกแล้วหรือไม่

(2) ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ยื่นบัญชี เอกสาร ข้อมูล ไม่ว่าในรูปแบบใด ๆ สิ่งของ หรือหลักฐานอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ตามหนังสือเรียก ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วหรือไม่

(3) ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง มาให้ถ้อยคำ หรือยื่นเอกสารหลักฐาน ตาม (1) และ (2) ภายในเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกแล้ว

2 01 07 27 ระยะเวลาในการพิจารณาคำอุทธรณ์

(1) กรณีอุทธรณ์มีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา ให้ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากรพิจารณาคำอุทธรณ์ฯ ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับเอกสารข้อมูลครบถ้วน เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่นๆ

(2) กรณีคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรมีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 45 วัน นับแต่วันที่มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งแรก เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ

(3) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติแล้ว ให้สำนักพิกัดอัตราศุลกากร หรือสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร ดำเนินการ ดังนี้

(3.1) จัดทำร่างรายงานการประชุมพร้อมร่างคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการประชุม

(3.2) เสนอร่างรายงานการประชุมและร่างคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ (3.1) ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตรวจร่างและรับรองภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันจัดส่งร่างรายงานดังกล่าว

(3.3) จัดทำรายงานการประชุม และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามข้อทักท้วงของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในข้อ (3.2) ให้แล้วเสร็จภายใน 7 วันทำการ (ถ้ามี) ส่งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับรองรายงานการประชุม และลงนามในคำวินิจฉัยอุทธรณ์

2 01 07 28 การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

(1) ให้ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรและถิ่นกำเนิดสินค้า สำนักพิกัดอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร ดำเนินการดังนี้

(1.1) ส่งสำเนาคาวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่เกี่ยวข้องทราบในวันที่อนุมัติ หรืออย่างช้าภายในวันทำการถัดไป

(1.2) ทำหนังสือแจ้งคาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบตามแบบที่กำหนดไว้ โดยวิธีลงทะเบียนตอบรับทางไปรษณีย์ภายใน 7 วันทำการนับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกคำวินิจฉัย

2 01 07 29 การประเมินอากรเมื่อได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อการพิจารณาคำอุทธรณ์มีผลให้ต้องประเมินอากรใหม่ ซึ่งต่ำกว่าการประเมินอากรเดิม ให้ส่งเรื่องให้หน่วยงานจัดเก็บค่าภาษีอากรเป็นผู้พิจารณาและบันทึกการทำ Reassessment ในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร และดำเนินการตามระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องต่อไป

ภาคผนวก ข

The Union Customs Code

Article 22

Decisions taken upon application

1. Where a person applies for a decision relating to the application of the customs legislation, that person shall supply all the information required by the competent customs authorities in order to enable them to take that decision.

A decision may also be applied for by, and taken with regard to, several persons, in accordance with the conditions laid down in the customs legislation.

Except where otherwise provided, the competent customs authority shall be that of the place where the applicant's main accounts for customs purposes are held or accessible, and where at least part of the activities to be covered by the decision are to be carried out.

2. Customs authorities shall, without delay and at the latest within 30 days of receipt of the application for a decision, verify whether the conditions for the acceptance of that application are fulfilled.

Where the customs authorities establish that the application contains all the information required in order for them to be able to take the decision, they shall communicate its acceptance to the applicant within the period specified in the first subparagraph.

3. The competent customs authority shall take a decision as referred to in paragraph 1, and shall notify the applicant without delay, and at the latest within 120 days of the date of acceptance of the application, except where otherwise provided

Where the customs authorities are unable to comply with the time-limit for taking a decision, they shall inform the applicant of that fact before the expiry of that time-limit, stating the reasons and indicating the further period of time

which they consider necessary in order to take a decision. Except where otherwise provided, that further period of time shall not exceed 30 days.

Without prejudice to the second subparagraph, the customs authorities may extend the time-limit for taking a decision, as laid down in the customs legislation, where the applicant requests an extension to carry out adjustments in order to ensure the fulfilment of the conditions and criteria. Those adjustments and the further period of time necessary to carry them out shall be communicated to the customs authorities, which shall decide on the extension.

4. Except where otherwise specified in the decision or in the customs legislation, the decision shall take effect from the date on which the applicant receives it, or is deemed to have received it. Except in the cases provided for in Article 45(2), decisions adopted shall be enforceable by the customs authorities from that date.

5. Except where otherwise provided in the customs legislation, the decision shall be valid without limitation of time.

6. Before taking a decision which would adversely affect the applicant, the customs authorities shall communicate the grounds on which they intend to base their decision to the applicant, who shall be given the opportunity to express his or her point of view within a period prescribed from the date on which he or she receives that communication or is deemed to have received it. Following the expiry of that period, the applicant shall be notified, in the appropriate form, of the decision.

The first subparagraph shall not apply in any of the following cases:

(a) where it concerns a decision referred to in Article 33(1);

(b) in the event of refusal of the benefit of a tariff quota where the specified tariff quota volume is reached, as referred to in the first subparagraph of Article 56(4);

(c) where the nature or the level of a threat to the security and safety of the Union and its residents, to human, animal or plant health, to the environment or to consumers so requires;

(d) where the decision aims at securing the implementation of another decision for which the first subparagraph has been applied, without prejudice to the law of the Member State concerned;

(e) where it would prejudice investigations initiated for the purpose of combating fraud;

(f) in other specific cases.

7. A decision which adversely affects the applicant shall set out the grounds on which it is based and shall refer to the right of appeal provided for in Article 44.

Article 44

Right of appeal

1. Any person shall have the right to appeal against any decision taken by the customs authorities relating to the application of the customs legislation which concerns him or her directly and individually.

Any person who has applied to the customs authorities for a decision and has not obtained a decision on that application within the time-limits referred to in Article 22(3) shall also be entitled to exercise the right of appeal.

2. The right of appeal may be exercised in at least two steps:

(a) initially, before the customs authorities or a judicial authority or other body designated for that purpose by the Member States;

(b) subsequently, before a higher independent body, which may be a judicial authority or an equivalent specialised body, according to the provisions in force in the Member States.

3. The appeal shall be lodged in the Member State where the decision was taken or was applied for.

4. Member States shall ensure that the appeals procedure enables the prompt confirmation or correction of decisions taken by the customs authorities.

Article 45

Suspension of implementation

1. The submission of an appeal shall not cause implementation of the disputed decision to be suspended.

2. The customs authorities shall, however, suspend implementation of such a decision in whole or in part where they have good reason to believe that the disputed decision is inconsistent with the customs legislation or that irreparable damage is to be feared for the person concerned.

3. In the cases referred to in paragraph 2, where the disputed decision has the effect of causing import or export duty to be payable, suspension of implementation of that decision shall be conditional upon the provision of a guarantee, unless it is established, on the basis of a documented assessment, that such a guarantee would be likely to cause the debtor serious economic or social difficulties.

Article 51

Keeping of documents and other information

1. The person concerned shall, for the purposes of customs controls, keep the documents and information referred to in Article 15(1) for at least three years, by any means accessible by and acceptable to the customs authorities. In the case of goods released for free circulation in circumstances other than those referred to in the third subparagraph, or goods declared for export, that period shall run from the end of the year in which the customs declarations for release for free circulation or export are accepted. In the case of goods released for free circulation duty-free or at a reduced rate of import duty on account of their end-use, that period shall run from the end of the year in which they cease to be subject to customs supervision. In the case of goods placed under another customs procedure or of goods in temporary storage, that period shall run from the end of the year in which the customs procedure concerned has been discharged or temporary storage has ended.

2. Without prejudice to Article 103(4), where a customs control in respect of a customs debt shows that the relevant entry in the accounts has to be corrected and the person concerned has been notified of this, the documents and information shall be kept for three years beyond the timelimit provided for in paragraph 1 of this Article. Where an appeal has been lodged or where court proceedings have begun, the documents and information shall be kept for the period provided for in paragraph 1 or until the appeals procedure or court proceedings are terminated, whichever is the later.

Article 55

Periods, dates and time-limits

1. Unless otherwise provided, where a period, date or time- limit is laid down in the customs legislation, such period shall not be extended or reduced and such date or time-limit shall not be deferred or brought forward.

2. The rules applicable to periods, dates and time-limits set out in Regulation (EEC, Euratom) No 1182/71 of the Council of 3 June 1971 determining the rules applicable to periods, dates and time-limits (1) shall apply, except where otherwise provided for in the customs legislation.

Article 103

Limitation of the customs debt

1. No customs debt shall be notified to the debtor after the expiry of a period of three years from the date on which the customs debt was incurred.

2. Where the customs debt is incurred as the result of an act which, at the time it was committed, was liable to give rise to criminal court proceedings, the three-year period laid down in paragraph 1 shall be extended to a period of a minimum of five years and a maximum of 10 years in accordance with national law.

3. The periods laid down in paragraphs 1 and 2 shall be suspended where:

(a) an appeal is lodged in accordance with Article 44; such suspension shall apply from the date on which the appeal is lodged and shall last for the duration of the appeal proceedings; or

(b) the customs authorities communicate to the debtor, in accordance with Article 22(6), the grounds on which they intend to notify the customs debt; such suspension shall apply from the date of that communication until the end of the period within which the debtor is given the opportunity to express his or her point of view.

4. Where a customs debt is reinstated pursuant to Article 116(7), the periods laid down in paragraphs 1 and 2 shall be considered as suspended from the date on which the application for repayment or remission was submitted in accordance with Article 121, until the date on which the decision on the repayment or remission was taken.

Article 113

Enforcement of payment

Where the amount of import or export duty payable has not been paid within the prescribed period, the customs authorities shall secure payment of that amount by all means available to them under the law of the Member State concerned.

Article 121

Procedure for repayment and remission

1. Applications for repayment or remission in accordance with Article 116 shall be submitted to the customs authorities within the following periods:

a) in the case of overcharged, amounts of import or export duty, error by the competent authorities or equity, within three years of the date of notification of the customs debt;

(b) in the case of defective goods or goods not complying with the terms of the contract, within one year of the date of notification of the customs debt;

(c) in the case of invalidation of a customs declaration, within the period specified in the rules applicable to invalidation. The period specified in points (a) and (b) of the first subparagraph shall be extended where the applicant provides evidence that he or she was prevented from submitting an application within the prescribed period as a result of unforeseeable circumstances or force majeure.

2. Where the customs authorities are not in a position, on the basis of the grounds adduced, to grant repayment or remission of an amount of import or export duty, it is required to examine the merits of an application for repayment or remission in the light of the other grounds for repayment or remission referred to in Article 116.

3. Where an appeal has been lodged under Article 44 against the notification of the customs debt, the relevant period specified in the first subparagraph of paragraph 1 shall be suspended, from the date on which the appeal is lodged, for the duration of the appeal proceedings.

4. Where a customs authority grants repayment or remission in accordance with Articles 119 and 120, the Member State concerned shall inform the Commission thereof

ภาคผนวก ค

U.S. Code Title 19 : Customs Duties

§1504. Limitation on liquidation

(a) Liquidation

(1) Entries for consumption

Unless an entry of merchandise for consumption is extended under subsection (b) of this section or suspended as required by statute or court order, except as provided in section 1675(a)(3) of this title, an entry of merchandise for consumption not liquidated within 1 year from—

(A) the date of entry of such merchandise,

(B) the date of the final withdrawal of all such merchandise covered by a warehouse entry,

(C) the date of withdrawal from warehouse of such merchandise for consumption if, pursuant to regulations issued under section 1505(a) of this title, duties may be deposited after the filing of any entry or withdrawal from warehouse,

(D) if a reconciliation is filed, or should have been filed, the date of the filing under section 1484 of this title or the date the reconciliation should have been filed, whichever is earlier; or

(E) 1 if a reconfigured entry is filed under an import activity summary statement, the date the import activity summary statement is filed or should have been filed, whichever is earlier; shall be deemed liquidated at the rate of duty, value, quantity, and amount of duties asserted by the importer of record. Notwithstanding section 1500(e) of this title, notice of liquidation need not be given of an entry deemed liquidated.

(2) Entries or claims for drawback

(A) In general

Except as provided in subparagraph (B) or (C), unless an entry or claim for drawback is extended under subsection (b) or suspended as required by statute or court order, an entry or claim for drawback not liquidated within 1 year from the

date of entry or claim shall be deemed liquidated at the drawback amount asserted by the claimant or claim. Notwithstanding section 1500(e) of this title, notice of liquidation need not be given of an entry deemed liquidated.

(B) Unliquidated imports

An entry or claim for drawback whose designated or identified import entries have not been liquidated and become final within the 1-year period described in subparagraph (A), or within the 1-year period described in subparagraph (C), shall be deemed liquidated upon the deposit of estimated duties on the unliquidated imported merchandise, and upon the filing with the Customs Service of a written request for the liquidation of the drawback entry or claim. Such a request must include a waiver of any right to payment or refund under other provisions of law. The Secretary of the Treasury shall prescribe any necessary regulations for the purpose of administering this subparagraph.

(C) Exception

An entry or claim for drawback filed before December 3, 2004, the liquidation of which is not final as of December 3, 2004, shall be deemed liquidated on the date that is 1 year after December 3, 2004, at the drawback amount asserted by the claimant at the time of the entry or claim.

(3) Payments or refunds

Payment or refund of duties owed pursuant to paragraph (1) or (2) shall be made to the importer of record or drawback claimant, as the case may be, not later than 90 days after liquidation.

(b) Extension

The Secretary of the Treasury may extend the period in which to liquidate an entry if—

(1) the information needed for the proper appraisement or classification of the imported or withdrawn merchandise, or for determining the correct drawback amount, or for ensuring compliance with applicable law, is not available to the Customs Service; or

(2) the importer of record or drawback claimant, as the case may be, requests such extension and shows good cause therefore. The Secretary shall give notice of an extension under this subsection to the importer of record or drawback claimant, as the case may be, and the surety of such importer of record or drawback claimant. Notice shall be in such form and manner (which may include electronic transmittal) as the Secretary shall by regulation prescribe. Any entry the liquidation of which is extended under this subsection shall be treated as having been liquidated at the rate of duty, value, quantity, and amount of duty asserted by the importer of record, or the drawback amount asserted by the drawback claimant, at the expiration of 4 years from the applicable date specified in subsection (a).

(c) Notice of suspension

If the liquidation of any entry is suspended, the Secretary shall by regulation require that notice of the suspension be provided, in such manner as the Secretary considers appropriate, to the importer of record or drawback claimant, as the case may be, and to any authorized agent and surety of such importer of record or drawback claimant.

(d) Removal of suspension

Except as provided in section 1675(a)(3) of this title, when a suspension required by statute or court order is removed, the Customs Service shall liquidate the entry, unless liquidation is extended under subsection (b), within 6 months after receiving notice of the removal from the Department of Commerce, other agency, or a court with jurisdiction over the entry. Any entry (other than an entry with respect to which liquidation has been extended under subsection (b)) not liquidated by the Customs Service within 6 months after receiving such notice shall be treated as having been liquidated at the rate of duty, value, quantity, and amount of duty asserted by the importer of record or (in the case of a drawback entry or claim) at the drawback amount asserted by the drawback claimant.

§1508. Recordkeeping

(a) Requirements

Any—

(1) owner, importer, consignee, importer of record, entry filer, or other party who—

(A) imports merchandise into the customs territory of the United States, files a drawback claim, or transports or stores merchandise carried or held under bond, or

(B) knowingly causes the importation or transportation or storage of merchandise carried or held under bond into or from the customs territory of the United States;

(2) agent of any party described in paragraph (1); or

(3) person whose activities require the filing of a declaration or entry, or both; shall make, keep, and render for examination and inspection records (which for purposes of this section include, but are not limited to, statements, declarations, documents and electronically generated or machine readable data) which—

(A) pertain to any such activity, or to the information contained in the records required by this chapter in connection with any such activity; and

(B) are normally kept in the ordinary course of business.

(c) Period of time

The records required by subsections (a) and (b) shall be kept for such periods of time as the Secretary shall prescribe; except that—

(1) no period of time for the retention of the records required under subsection (a) or (b)(3) may exceed 5 years from the date of entry, filing of a reconciliation, or exportation, as appropriate;

(2) the period of time for the retention of the records required under subsection (b)(2) of this section shall be at least 5 years from the date of signature of the NAFTA Certificate of Origin; and

(3) records for any drawback claim shall be kept until the 3rd anniversary of the date of payment of the claim.

§1514. Protest against decisions of Customs Service

(c) Form, number, and amendment of protest; filing of protest

(1) A protest of a decision made under subsection (a) shall be filed in writing, or transmitted electronically pursuant to an electronic data interchange system, in accordance with regulations prescribed by the Secretary. A protest must set forth distinctly and specifically—

(A) each decision described in subsection (a) as to which protest is made;

(B) each category of merchandise affected by each decision set forth under paragraph (1);

(C) the nature of each objection and the reasons therefor; and

(D) any other matter required by the Secretary by regulation.

Only one protest may be filed for each entry of merchandise, except that where the entry covers merchandise of different categories, a separate protest may be filed for each category. In addition, separate protests filed by different authorized persons with respect to any one category of merchandise, or with respect to a determination of origin under section 3332 of this title, that is the subject of a protest are deemed to be part of a single protest. Unless a request for accelerated disposition is filed under section 1515(b) of this title, a protest may be amended, under regulations prescribed by the Secretary, to set forth objections as to a decision or decisions described in subsection (a) which were not the subject of the original protest, in the form and manner prescribed for a protest, any time prior to the expiration of the time in which such protest could have been filed under this section. New grounds in support of objections raised by a valid protest or amendment thereto may be presented for consideration in connection with the review of such protest pursuant to section 1515 of this title at any time prior to the disposition of the protest in accordance with that section.

(2) Except as provided in sections 1485(d) and 1557(b) of this title, protests may be filed with respect to merchandise which is the subject of a decision specified in subsection (a) by—

(A) the importers or consignees shown on the entry papers, or their sureties;

(B) any person paying any charge or exaction;

(C) any person seeking entry or delivery;

(D) any person filing a claim for drawback;

(E) with respect to a determination of origin under section 3332 of this title, any exporter or producer of the merchandise subject to that determination, if the exporter or producer completed and signed a NAFTA Certificate of Origin covering the merchandise; or

(F) any authorized agent of any of the persons described in clauses (A) through (E).

(3) A protest of a decision, order, or finding described in subsection (a) shall be filed with the Customs Service within 180 days after but not before—

(A) date of liquidation or reliquidation, or

(B) in circumstances where subparagraph (A) is inapplicable, the date of the decision as to which protest is made.

A protest by a surety which has an unsatisfied legal claim under its bond may be filed within 180 days from the date of mailing of notice of demand for payment against its bond. If another party has not filed a timely protest, the surety's protest shall certify that it is not being filed collusively to extend another authorized person's time to protest as specified in this subsection.

§1515. Review of protests

(a) Administrative review and modification of decisions

Unless a request for an accelerated disposition of a protest is filed in accordance with subsection (b) of this section the appropriate customs officer, within two years from the date a protest was filed in accordance with section 1514 of this title, shall review the protest and shall allow or deny such protest in whole or in part. Thereafter, any duties, charge, or exaction found to have been assessed or collected in excess shall be remitted or refunded and any drawback found due shall be paid. Upon the request of the protesting party, filed within the time allowed for

the filing of a protest under section 1514 of this title, a protest may be subject to further review by another appropriate customs officer, under the circumstances and in the form and manner that may be prescribed by the Secretary in regulations, but subject to the two-year limitation prescribed in the first sentence of this subsection. Within 30 days from the date an application for further review is filed, the appropriate customs officer shall allow or deny the application and, if allowed, the protest shall be forwarded to the customs officer who will be conducting the further review. Notice of the denial of any protest shall be mailed in the form and manner prescribed by the Secretary. Such notice shall include a statement of the reasons for the denial, as well as a statement informing the protesting party of his right to file a civil action contesting the denial of a protest under section 1514 of this title.

(b) Request for accelerated disposition of protest

A request for accelerated disposition of a protest filed in accordance with section 1514 of this title may be mailed by certified or registered mail to the appropriate customs officer any time concurrent with or following the filing of such protest. For purposes of section 1581 of title 28, a protest which has not been allowed or denied in whole or in part within thirty days following the date of mailing by certified or registered mail of a request for accelerated disposition shall be deemed denied on the thirtieth day following mailing of such request.

§1520. Refunds and errors

(a) Cases in which refunds authorized

The Secretary of the Treasury is authorized to refund duties or other receipts in the following

cases:

(1) *Excess deposits.*—Whenever it is ascertained on liquidation or reliquidation of an entry or reconciliation that more money has been deposited or paid as duties than was required by law to be so deposited or paid.

(2) *Fees, charges, and exactions.*—Whenever it is determined in the manner required by law that any fees, charges, or exactions, other than duties and taxes, have been erroneously or excessively collected.

(3) *Fines, penalties, and forfeitures.*—Whenever money has been deposited in the Treasury on account of a fine, penalty, or forfeiture which did not accrue, or which is finally determined to have accrued in an amount less than that so deposited, or which is mitigated to an amount less than that so deposited or is remitted.

(4) *Prior to liquidation.*—Prior to the liquidation of an entry or reconciliation, whenever an importer of record declares or it is ascertained that excess duties, fees, charges, or exactions have been deposited or paid.

§1621. Limitation of actions

No suit or action to recover any duty under section 1592(d), 1593a(d) of this title, or any pecuniary penalty or forfeiture of property accruing under the customs laws shall be instituted unless such suit or action is commenced within five years after the time when the alleged offense was discovered, or in the case of forfeiture, within 2 years after the time when the involvement of the property in the alleged offense was discovered, whichever was later; except that—

(1) in the case of an alleged violation of section 1592 or 1593a of this title, no suit or action (including a suit or action for restoration of lawful duties under subsection (d) of such sections) may be instituted unless commenced within 5 years after the date of the alleged violation or, if such violation arises out of fraud, within 5 years after the date of discovery of fraud, and

(2) the time of the absence from the United States of the person subject to the penalty or forfeiture, or of any concealment or absence of the property, shall not be reckoned within the 5-year period of limitation

.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นาย พนัส เหล่าจรุงเภสัชกร
วันเดือนปีเกิด	29 มกราคม 2532
ตำแหน่ง	นิติกรปฏิบัติการ กรมศุลกากร
ประสบการณ์ทำงาน	2557 – ปัจจุบัน : นิติกรปฏิบัติการ สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร 2556 : นักวิชาการศุลกากรปฏิบัติการ สำนักงานศุลกากรท่าเรือแหลมฉบัง กรมศุลกากร