

## บทที่ 6

### บทสรุปและ เสนอแนะ

#### บทสรุป

ภาษีศุลกากร เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการนำเข้า และส่งออกสินค้าจากเขตแดนหนึ่งไปยังเขตแดนหนึ่ง ภาษีศุลกากรถือว่าเป็นภาษีที่เก่าแก่ที่สุด เก่าที่ปรากฏหลักฐานทางประวัติศาสตร์ประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีศุลกากรมาตั้งแต่สมัยสุโขทัยเป็นราชธานี ซึ่งขณะนี้เรียกว่า "จกอบ" ทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ภาษีศุลกากรถือว่าเป็นภาษีการบริโภค (Commodity Tax) และเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ ภาษีศุลกากรมีความสำคัญในทางเศรษฐศาสตร์ รัฐสามารถใช้ภาษีศุลกากรกำหนดนโยบายทางเศรษฐกิจ เช่น นอกจากจะเป็นรายได้ของรัฐแล้วยังอาจเป็นเครื่องมือในการส่งเสริม และคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ เป็นต้น ซึ่งนโยบายภาษีอากรจะปรากฏตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจแห่งชาติ แต่แนวโน้มในการจัดเก็บภาษีอากรจะลดลงเรื่อย ๆ ทั้งนี้เป็นเพราะระบบการค้าเสรี แต่ก็ยังคงมีความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีศุลกากรอยู่อย่างน้อย ก็เพื่อเป็นการคุ้มครองอุตสาหกรรมในประเทศ กฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บและประเมินภาษีศุลกากร คือ กฎหมายศุลกากร พระราชกำหนดพิกัดอัตราภาษีศุลกากร และกฎหมายอื่น ๆ เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น การประเมินภาษีศุลกากรต้องคำนึงถึงสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรในขณะที่นำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีศุลกากร ซึ่งสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากร นี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของสินค้าเป็นราย ๆ ไป จึงอาจทำให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างเจ้าพนักงานประเมินอากรกับผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก ซึ่ง ส่วนมากจะเป็นข้อโต้แย้งในเรื่องราคาอันแท้จริง ในท้องตลาด และพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้านำเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณี

ในการจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายภาษีมักจะกำหนดกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทไว้โดยเฉพาะ ซึ่งปกติจะแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือ ขั้นตอนแรกการอุทธรณ์หรือคัดค้านการประเมินต่อฝ่ายบริหาร โดยผู้ที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคือ เจ้าพนักงานประเมินสูง หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขั้นตอนที่สองคือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาลซึ่งกฎหมาย

ภาษีของไทย จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยุติข้อพิพาทอันเกิดจากประเมินภาษีนี้ไว้เช่นกันทุกฉบับ

กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีศุลกากรในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ แต่ก็ประสบปัญหาในการปฏิบัติเพราะบทบัญญัติตามมาตรา 112 ทวิ ดังกล่าวไม่มีความชัดเจนแน่นอน เนื่องจากได้มีการกำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีเท่านั้น แต่มิได้มีบทบัญญัติในเรื่องวิธีพิจารณา และหน้าที่ของฝ่ายบริหาร ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีอื่น ๆ คือ ประมวลรัษฎากร และ กฎหมายภาษีสรรพสามิตแล้วสามารถสรุปปัญหา และข้อบกพร่องของกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีศุลกากรได้ดังนี้

1. เจ็อนไซที่จะอุทธรณ์ได้ จะต้องมีการวางประกันค่าภาษีอากรตามมาตรา 112 เนื่องจากมีปัญหา ในเรื่องจำนวนค่าอากร โดยข้อโต้แย้งอาจจะเกิดจากปัญหาราคา หรือพิกัตอัตราศุลกากร การวางประกันตามมาตรา 112 นี้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินโดยเฉพาะ หากเป็นกรณีผู้นำเข้า หรือผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกเพิ่มราคาและชำระอากรไปก่อน โดยสงวนสิทธิโต้แย้งขอคืนอากรภายหลัง ซึ่งในกรณีนี้กฎหมายศุลกากรไม่ถือว่าเป็นการอุทธรณ์การประเมินแต่ทางปฏิบัติของกรมศุลกากร ก็มีการพิจารณาเรื่องดังกล่าวเสมือนเป็นการอุทธรณ์การประเมินผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเพิ่มเติมบทบัญญัติให้ถือว่าการชำระอากรไปก่อน และสงวนสิทธิขอคืนภายหลังตามมาตรา 10 วรรคห้า เป็นการอุทธรณ์การประเมินวิธีหนึ่งด้วย

2. การอุทธรณ์ การประเมินภาษีศุลกากรต่อฝ่ายบริหารจะต้องทำตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด การที่กฎหมายศุลกากรมิได้บัญญัติหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ที่แน่นอนกลับให้ เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารเป็นการกำหนดระเบียบ ในการยื่นอุทธรณ์ย่อมจะทำให้เกิดความไม่แน่นอน ในการปฏิบัติ เพราะ ระเบียบปกติจะเป็นเรื่องภายในเป็นการยากที่บุคคลภายนอกจะปฏิบัติให้ถูกต้อง และก่อให้เกิดปัญหาการตีความว่า อำนาจในการออกระเบียบของอธิบดีตามมาตรา 112 กว่านี้มีขอบเขตเพียงใด ซึ่งคณะกรรมการทฤษฎีได้ตีความแล้วว่า การออกระเบียบของอธิบดีเกี่ยวกับการอุทธรณ์ การประเมินเงินอากรต้องเป็นระเบียบที่วางหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการยื่นอุทธรณ์เท่านั้น จะกำหนดหลักเกณฑ์เป็นการจำกัดสิทธิของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่ได้ เช่น อธิบดีจะออกระเบียบว่าการอุทธรณ์การประเมินต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบครัน มิฉะนั้นจะไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาหาได้ไม่ เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อความชัดเจน และแน่นอน ในการปฏิบัติ

ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการไว้ในบทบัญญัติของกฎหมาย

3. ผู้พิจารณาอุทธรณ์ ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวิ คืออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ซึ่งแตกต่างจากประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่จะกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (ในส่วนภาษีสรรพสามิตหากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานจะต้องยื่นคำคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย เมื่อมีการวินิจฉัยคำคัดค้านแล้วผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็อาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์) การที่กฎหมายศุลกากรกำหนดให้อำนาจการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์อยู่ที่บุคคลคนเดียวก่อให้เกิดปัญหาการคานอำนาจฝ่ายบริหาร เพราะการพิจารณาโดยบุคคลคนเดียวย่อมไม่มีการคานดุลพินิจเหมือนเช่น ระบบคณะกรรมการ แม้อธิบดีกรมศุลกากรจะออกระเบียบให้การพิจารณาทบทวนคำอุทธรณ์ครั้งที่สองให้กระทำโดยเสนอกคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ และปัญหา ราคา หรือคณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตอัตราศุลกากรพิจารณา รูปแบบของคณะกรรมการก็มีมีข้อองค์กระอิสระ และประกอบด้วยบุคคลจากหลายหน่วยงานเหมือนเช่นตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีสรรพสามิต

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการนำระบบคณะกรรมการมาใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรจะเป็นการทำให้ความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์มากขึ้น เพราะการพิจารณาโดยคณะกรรมการจะมีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และการคานดุลพินิจระหว่างผู้พิจารณาตนเอง และจะเป็นการสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ประเมินตามกฎหมายภาษีอื่น เพื่อมิให้เกิดความสับสนในการปฏิบัติเหมือนที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

4. การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ กฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ว่าในการพิจารณาอุทธรณ์อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายมีอำนาจจะกระทำการใด เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐาน และมีได้กำหนดขอบเขตอำนาจในการวินิจฉัยเหมือนเช่นประมวลรัษฎากร และภาษีสรรพสามิต ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นสิ่งสำคัญที่ควรมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง เพื่อให้มีการปฏิบัติในแนวเดียวกันและมิให้เกิดข้อโต้แย้งขึ้น

5. เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาล ในเรื่องเงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้นประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิต รวมทั้งกฎหมายภาษีอื่น ต่างกำหนดเงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลว่าจะต้องมีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อนหากนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยไม่ดำเนินการตามขั้นตอนของกฎหมายศาลจะไม่รับฟ้องไว้พิจารณา และการอุทธรณ์คำวินิจฉัย

ต่อศาลต้องทำการในเวลาที่ถูกหมายกำหนดด้วยแต่กฎหมายศาลการมิได้มีบทบัญญัติกำหนดเงื่อนไข เช่นว่านี้ ดังนั้นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกก็สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องผ่านขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อน และจะยื่นฟ้องต่อศาลเมื่อใดก็ได้ เพราะกฎหมายศาลการไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นฟ้อง ทำให้เกิดความแน่นอนในทางปฏิบัติ เพราะรัฐจะไม่มีโอกาสทราบว่าผู้เสียหายจะใช้สิทธิทางศาลเมื่อใด

การที่กฎหมายภาษีกำหนดให้มีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหาร ก็เพื่อให้ผู้เสียหาย และฝ่ายบริหารในการทบทวนการประเมิน หากมีการวินิจฉัยและผู้เสียหายเห็นด้วยแล้วก็อาจยุติเรื่องลงในส่วนฝ่ายบริหารโดยไม่ต้องนำเรื่องขึ้นสู่ศาล ซึ่งจะเป็นการแบ่งเบาภาระศาลด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรมีการกำหนดเงื่อนไขในกฎหมายศาลการว่าจะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล

6. ส่วนของภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตที่กรมศาลการจัดเก็บ แทนกรมสรรพากร และกรมสรรพสามิตในส่วนของสินค้านำเข้า และส่งออกนั้น จะต้องมีการแยกไปยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของแต่ละหน่วยงาน มิฉะนั้นศาลจะไม่รับพิจารณา การที่กฎหมายศาลการมิได้กำหนดให้ต้องอุทธรณ์การประเมินก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล ก่อให้เกิดปัญหาความหลักหลั่นในทางปฏิบัติ เพราะหากมีการฟ้องคดีโดยไม่มีการอุทธรณ์การประเมินภาคต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิต แล้วศาลก็จะไม่รับฟ้องในส่วนภาษีของกรมสรรพากรไว้พิจารณา

ทางแก้ไขของปัญหาดังกล่าวอาจกระทำได้ โดยการแก้ไขกฎหมายให้การอุทธรณ์การประเมินภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต อันเกี่ยวกับนำเข้า หรือส่งออกสินค้าให้เสนอต่อกรมศาลการ โดยปฏิบัติตามกฎหมายศาลการ และในส่วนกฎหมายศาลการก็ควรมีให้มีการอุทธรณ์ การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาลก็จะเป็นวิธีการแก้ไขปัญหาคความหลักหลั่นของการปฏิบัติดังกล่าวได้

จากการวิเคราะห์บทบัญญัติกฎหมายศาลการ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้เขียนสามารถสรุปปัญหากระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีศาลการได้ว่าเกิดจากความบกพร่องของพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ.2469 มาตรา 112 ทวิ ซึ่งมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์การประเมินให้ชัดเจนจึงไม่มีการคานอำนาจฝ่ายบริหาร และไม่มียกข้อบังคับให้ต้องมีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อนเหมือนเช่นกฎหมายภาษีอื่น

## เสนอแนะ

ผู้เขียนขอเสนอแนวทางแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ โดยนำรูปแบบของบทบัญญัติของกฎหมายภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในเรื่องการคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์ค่าวินิจฉัยค่าคัดค้านมาเป็นแนวทางพิจารณาเพื่อปรับปรุงแก้ไขการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรดังต่อไปนี้

1. กำหนดหลักเกณฑ์การคัดค้านการประเมิน โดยเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน โดยค่าคัดค้านต้องทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ระยะเวลาในการยื่นค่าคัดค้านอธิบดีมีอำนาจขยายได้แต่ต้องมีเหตุอันควรและต้องแจ้งในคำขอขยายระยะเวลา

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคัดค้านให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเรียกผู้ยื่นค่าคัดค้าน หรือบุคคลอื่นมาให้อธิบายความเป็นพยาน และมีอำนาจสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องวินิจฉัยค่าคัดค้านการประเมินให้เสร็จภายใน หก สิบวัน นับแต่วันที่ได้รับการคัดค้าน และแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผล เป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นค่าคัดค้าน

การวินิจฉัยให้กระทำโดยสิ่งไม่รับค่าคัดค้าน ยกค่าคัดค้าน เพิกถอนการประเมินหรือแก้ไขการประเมินให้ผู้ยื่นค่าคัดค้านเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ กรณีสิ่งไม่รับค่าคัดค้าน ให้ถือว่าวินิจฉัยให้ยกค่าคัดค้าน

2. ผู้ยื่นค่าคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยค่าคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับการวินิจฉัย ระยะเวลายื่นอุทธรณ์นี้ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายอาจอนุญาตให้ขยายได้ แต่ต้องมีเหตุอันควรและต้องแจ้งมาในคำขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์

ในกรณีที่ผู้ยื่นค่าคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน หรือไม่ตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีเหตุอันควร ห้ามมิให้อุทธรณ์ตามวรรคแรก

3. ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลัง หรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ปรึกษากฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวง

กระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ และให้มีกรรมการซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญทางธุรกิจและภาษีอากร โดยได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ

การประชุมต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมด จึงจะเป็นองค์ประชุม ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุม หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้เลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธาน

การวินิจฉัยชี้ขาดให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งมีหนึ่งคะแนนเสียง ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มได้หนึ่งเสียงเป็นเสียงชี้ขาด

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่ออำนาจในการเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อประกอบการพิจารณา วินิจฉัยอุทธรณ์ได้

ในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่ออำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมิน หรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ แล้วแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ ในกรณีที่สั่งไม่รับอุทธรณ์ให้ถือว่าได้วินิจฉัยยกอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ต้องกระทำให้เสร็จสิ้นภายใน 6 เดือน นับแต่วันรับอุทธรณ์

3. เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

4. การยื่นคำคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ต่อศาลนี้ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอทุเลา และอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมด หรือแต่บางส่วน และจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

5. การบังคับชำระภาษีค้างอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่ง เป็นหนังสือ ให้ยึดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

6. การอุทธรณ์การประเมินภาษีการค้า , ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ในส่วนของนำเข้าหรือส่งออกที่กรมศุลกากร เรียกเก็บแทนกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต ให้อุทธรณ์ต่อกรมศุลกากรโดยปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร และการยื่นอุทธรณ์ดังกล่าวให้ถือเสมือนว่าผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์ตามกฎหมายนั้น ๆ แล้ว