

บทที่ 4

การประเมินภาษีศุลกากร และ ข้อพิพาทในการประเมินภาษีศุลกากร

ตามความเข้าใจโดยทั่วไป คำว่า "ภาษี" หมายถึงทรัพย์สินที่รัฐเรียกเก็บจากราษฎร โดยทางตรง เช่นภาษีเงินได้ และ "อากร" หมายถึงทรัพย์สินที่รัฐเรียกเก็บจากราษฎร โดยทางอ้อม แต่คำว่า "ภาษี" และ "อากร" ตามกฎหมายศุลกากรมีความหมายเหมือนกัน โดยมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ได้ให้บทวิเคราะห์ศัพท์ว่าหมายความว่าค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือ ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากผู้นำของเข้ามาในราชอาณาจักร หรือผู้ส่งของออกนอกราชอาณาจักร กฎหมายที่เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีศุลกากรปรากฏอยู่ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "บรรดาค่าภาษีนี้นำให้เรียกเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ และ ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร...." ซึ่งหมายความว่า การเรียกเก็บภาษีศุลกากรนั้น นอกจากจะพิจารณาหลักเกณฑ์ตามกฎหมายศุลกากรแล้วยังต้องพิจารณาจากกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งปัจจุบันคือพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 เพราะกฎหมายศุลกากรจะกำหนดหลักเกณฑ์ใหญ่ ๆ เกี่ยวกับความรับผิดชอบในอันต้องเสียภาษีแต่หลักในการเก็บ และเสียภาษีศุลกากรว่าจะเรียกเก็บในอัตราเท่าใดมีวิธีการอย่างไร จะปรากฏอยู่ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 หน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีศุลกากรคือกรมศุลกากร นอกจากนี้กรมศุลกากรยังได้รับมอบหมายจากกรมสรรพากรให้จัดเก็บภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกตามประมวลรัษฎากร เพื่อกรมสรรพากรและจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้าเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิตเพื่อกรมสรรพสามิตอีกด้วย

ในการจัดเก็บภาษี เราจะได้ทราบจำนวนค่าภาษีอากรก็จากการประเมินภาษี ซึ่งก็หมายถึงการหาฐานภาษีแล้วคำนวณตามอัตราภาษีออกมาเป็นค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ หลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีศุลกากรดังกล่าวต้องพิจารณาจากกฎหมายศุลกากรประกอบกับกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรเป็นสำคัญ

4.1 ความรับผิดในอันต้องเสียภาษีศุลกากร

ความรับผิดในอันต้องเสียภาษีศุลกากร หมายถึงพันธะผูกพัน หรือหน้าที่อันต้องชำระ ภาษีศุลกากรเมื่อมีการนำเข้าสินค้า หรือส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรตามที่ได้กล่าวแล้วว่า การเรียกเก็บเงินจากภาษีอากรของรัฐจะมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ คือการจัดเก็บภาษีอากร ตามปกติจะออกมาในรูปกฎหมาย สำหรับภาษีศุลกากรกฎหมายที่ให้นานาจรรัฐในการจัดเก็บภาษี ศุลกากร คือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 10 วรรคแรก¹ ให้ผู้นำ ของเข้า หรือ ผู้ส่งของออกต้องเสียค่าภาษีอากร เมื่อมีการนำเข้า หรือส่งออกสินค้า ตามที่ กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งถือว่าเป็นบ่อเกิด แห่งมูลหนี้ตามกฎหมาย ซึ่งรัฐสามารถฟ้องบังคับให้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมายลักษณะหนี้²

ภาษีศุลกากรถือว่าเป็นภาษีการขาย (Sale Tax) หรือ ภาษีสิ่งของ, ภาษีบริโภค (Commodity Tax) ฐานภาษีอากร หรือสิ่งที่เป็นมูลเหตุขั้นต้น ในการเสียภาษีศุลกากรหรือสิ่ง รับรองอัตราภาษีศุลกากร คือตัวสินค้าที่มีการนำเข้าหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรนั่นเอง ดังนั้นผู้ เสียภาษีจะต้องเสียภาษีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับตัวสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออก เป็น สำคัญ

4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากร

ผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้า พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 40 บัญญัติว่า "ก่อนที่จะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วน ตามพระราชบัญญัตินี้ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรกับต้องยื่นใบขนสินค้า ถ้าโดย ถูกต้องและเสียภาษีอากรจนครบถ้วน....." จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าผู้มีหน้าที่

¹พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรคแรก บัญญัติว่า "บรรดา ค่า ภาษีนี้นำให้เรียกเก็บตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่า ภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้

²ประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์ มาตรา 194

เสียภาษีอากรขาเข้า คือ "ผู้นำของเข้า" ซึ่งมีคำจำกัดความตามมาตรา 2 ว่า "ผู้นำของเข้า หมายถึงทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วคราวหนึ่งอันของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบไปโดยถูกต้องพ้นจากความอารักขาของพนักงานศุลกากร

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับของที่นำเข้า อาจสรุปได้ว่าได้แก่เจ้าของสินค้า ซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร รวมทั้งตัวแทนของเขาหรือบุคคลอื่นที่มีส่วนได้เสียในสินค้านี้ ดังกล่าว ยกเว้นของที่นำเข้าทางไปรษณีย์ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้มีชื่อรับของหรือผู้รับของ³ เพราะสิ่งของที่ส่งมาทางไปรษณีย์นั้นอาจจะ เป็นของขวัญหรือของกำนัลเล็ก ๆ น้อย ๆ ที่ผู้ส่งในต่างประเทศส่งมาให้ผู้รับในประเทศไทย โดยบุคคลที่มีนามเป็นผู้รับอาจไม่ทราบ หรือไม่ได้เป็นผู้ส่งของนั้นเข้ามา ฉะนั้นจึงไม่ใช่ผู้นำเข้าตามความหมายทั่วไป จึงมีการผ่อนผันให้ผู้มีชื่อรับของหรือผู้รับของเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร⁴

เนื่องจากการปฏิบัติพิธีการศุลกากรมีความยุ่งยากและมีระเบียบปฏิบัติมากมาย ทางปฏิบัติแล้วเจ้าของสินค้า หรือผู้นำของเข้าจะไม่มาปฏิบัติพิธีการศุลกากรด้วยตนเองแต่จะจ้างให้ตัวแทนออกของ (Customs Broker) หรือซิปบิงเป็นผู้มาปฏิบัติพิธีการแทน ตัวแทนออกของที่ได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้านี้ให้ เป็นตัวแทนปฏิบัติพิธีการศุลกากรแทนเจ้าของสินค้าไม่ จะเป็นการมอบอำนาจโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยายแล้ว กฎหมายศุลกากรให้ถือว่าตัวแทนออกของดังกล่าวเป็นเจ้าของสินค้านั้นในกิจการที่ได้รับมอบหมายด้วย⁵

ผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรขาออกคือผู้ส่งของออกซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักรผู้ส่งของ

³พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 35

⁴เชคชัย กุลประภา, "ความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร" วิทยานิพนธ์ ปรัชญามหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ. 2516, หน้า 28

⁵มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532) หน้า 9

นอกจากปฏิบัติให้ครบถ้วน ตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรกับต้อง ยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วน....."

ผู้ส่งออก มีความหมายเหมือนผู้นำเข้า โดยอนุโลมตามบทวิเคราะห์ศัพท์
มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

4.1.2 เวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการชำระภาษีศุลกากร

เวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการชำระภาษีศุลกากร หมายถึงเวลาที่เกิดมูลหนี้ ตามกฎหมาย ในอันที่รัฐมีสิทธิในการเรียกเก็บภาษีอากรตามกฎหมายหรือทำให้รัฐบาลมีสิทธิในค่า ภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระหรือจะชำระ⁶

เวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการชำระภาษีสำหรับของขาเข้านั้น เป็นไปตาม บทบัญญัติในมาตรา 10 ทวิว่า "ความรับผิดชอบอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้น ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ" มาตรา 41 ได้กล่าวถึงความหมายของคำว่านำของเข้าสำเร็จไว้ ว่า "ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อใดใช้รทำนาให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็น อันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อ ส่งของถึง"

จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า เวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการชำระภาษี ศุลกากรก็คือเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ ในกรณีที่เป็นการนำเข้าทางเรือได้แก่เวลาที่เรือ ซึ่งนำ ของนั้นได้เข้ามาในเขตท่า หรือในเขตศุลกากร การนำเข้าสำเร็จหรือไม่เวลาใดจึงเป็นข้อเท็จจริงตามความหมายนี้ เมื่อเรือที่บรรทุกสินค้าเข้ามาในเขตน่านน้ำไทยอย่างเดียวการนำเข้ายัง ถือว่าไม่สำเร็จจนกว่าจะนำเข้ามาถึงเขตท่าหรือในเขตศุลกากรซึ่งต้องเป็นท่าศุลกากรที่รัฐมนตรี กำหนด โดยออกเป็นกฎกระทรวงตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 4 และคำว่า เขตทำนในที่นี้หมายถึงเขตศุลกากรของที่นำเข้าไม่ใช่อำณาเขตของท่าเรือแห่งนั้น เพราะคำว่า เขตศุลกากร ๓ ท่า หรือที่นำเข้าจะมีบริเวณกว้างกว่าอาณาเขตท่าเรือ หรือที่นำเข้าแห่งนั้น

⁶ เรื่องเดียวกัน , หน้า 54-55

ดังนั้นการที่เรือต่างประเทศได้เข้ามาถึงเขตศุลกากรแม้จะยังไม่ได้เข้ามาถึงเขตจอดเรือของท่า
กรุงเทพ ก็ถือว่าได้เข้ามาถึงท่า ตามความหมายมาตรา 41 นี้แล้ว เพราะขณะนั้นเรือได้อยู่ใน
เขตศุลกากรแล้ว และต้องนับว่าการนำเข้าสู่เรือเสร็จลงแล้ว ขณะที่เรือเข้ามายังเขตศุลกากร
ดังกล่าว⁷ เป็นต้น

4.2. การคำนวณภาษีศุลกากร

เมื่อมีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร หรือส่งของออกนอกราชอาณาจักร ภาษี
ศุลกากรที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้นจะเป็นจำนวนเท่าใดขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง
หลายประการ ซึ่งข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบสำคัญในการคำนวณค่าภาษีศุลกากรคือสภาพของ
ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากร สิ่งทั้งสามดังกล่าวย่อมเปลี่ยนแปลงได้ตาม เวลา สถานที่
สภาพเศรษฐกิจ หรือการกระทำของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าในการคำนวณค่าภาษีจะ
ต้องพิจารณาตามสภาพของ ราคา และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่เวลาใด ซึ่งในเรื่องนี้ควร
แยกพิจารณาเป็นกรณีของขาเข้าและในกรณีของขาออกดังนี้

ในกรณีของขาเข้า มาตรา 10 ทวิ วรรคสองบัญญัติว่า ".....การคำนวณค่าภาษี
ให้ถือตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้อง
เสียค่าภาษีเกิดขึ้น....." ซึ่งหมายความว่าเมื่อนาสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร การคำนวณ
ค่าภาษีที่จะต้องชำระนั้นให้คำนวณตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในขณะ
ที่นำของ เข้าสู่สำเร็จไทยไม่คำนึงว่าจะยื่นใบขนสินค้าเมื่อใด แต่มีข้อยกเว้นในเรื่องพิกัดอัตรา
ศุลกากรของของที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าขาเข้าบนมาตรา 10 ทวิ วรรคสองกำหนดให้คำนวณ
ค่าภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้า
ทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิตหรือผสมหรือประกอบเป็น
ของอื่น เพราะฉะนั้นของตามประเภทพิกัดเดียวกันที่นำเข้ามาพร้อมกันหรือครั้งเดียวกันและเก็บ
ไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนอาจต้องคำนวณค่าภาษี โดยอัตราอากรต่างกันแล้วแต่ว่าจะนำออกจากคลัง

⁷โชคชัย กุลประภา ; ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร, หน้า 19

สินค้าที่พบบนเวลาใด

ในกรณีของขาออก มาตรา 10 ทวิ ตริ วรรคสองบัญญัติว่า "การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคา และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้า" ซึ่งแตกต่างจากหลักการคำนวณอากรขาเข้า โดยกฎหมายให้ใช้สภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรในเวลาที่เจ้าหน้าที่ออกใบขนสินค้าให้ ซึ่งมีข้อสงสัยเกิดว่าเวลาที่เจ้าหน้าที่ออกใบขนสินค้าให้ดังกล่าวอาจจะเป็นคนละเวลากับเวลาที่ถือว่าการส่งออกสำเร็จ ซึ่งเป็นเวลาที่ความรับผิดชอบการชำระภาษีขาออกเกิดขึ้น

4.2.1 สภาพของที่ใช้ในการคำนวณภาษี

ในการคำนวณค่าภาษีศุลกากรสำหรับของขาเข้าซึ่งตามมาตรา 10 ทวิ ให้ถือสภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ซึ่งหมายความถึงเมื่อเรือที่บรรทุกสินค้าได้มาถึงยังเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงสภาพของที่นำเข้าที่จะเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรนั้น ต้องเป็นสภาพตามบัญชีสินค้าสำหรับเรือ ซึ่งบัญชีสินค้าสำหรับเรือนั้น นายเรือมีหน้าที่ต้องรายงานเรือเข้าเมื่อเรือเข้ามาถึงท่าภายใน 24 ชั่วโมงพร้อมต้องยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือกับเอกสารต่าง ๆ ก่อนจะเปิดระวางเรือวันแต่ได้รับอนุญาตเป็นพิเศษ⁸ ในบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (manifest) ต้องแสดงรายการบรรทุกของลงตามลำดับเวลา เครื่องหมายเลขหมายที่บ่อ จำนวนที่บ่อ ชนิดของ ชื่อผู้รับตราส่ง เจ้าหน้าที่ของแต่ละรายการและน้ำหนักรวม ซึ่งกรมศุลกากรได้ถือบัญชีสินค้าสำหรับเรือเป็นหลักสำคัญในการตรวจสอบว่า สินค้าใดบรรทุกมากับเรือลำใด มีรายการรายละเอียดอย่างไรบ้าง เมื่อตรวจสอบกับรายการสินค้าตามใบขนสินค้าที่ผู้นำเข้าจัดทำขึ้นเพื่อขอรับของไปจากศุลกากร ถ้าหากปรากฏว่ารายการในใบขนสินค้าไม่ตรงกับบัญชีราคาสินค้าสำหรับเรือ ก็ต้องมีการตรวจสอบแก้ไขให้รายการตรงกันแล้วแต่กรณีจึงจะขอรับของไปจากศุลกากร

เมื่อใบขนสินค้าขาเข้าผ่านการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ประเมินแล้ว ก็จะเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตรวจสินค้าขาเข้าที่จะตรวจสินค้าดูว่า ตรงตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า

⁸พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 36

หรือไม่ หากมีการแตกหักเสียหายก็จะต้องบันทึกไว้เพื่อเป็นหลักฐานในการคืนอากรแก่ผู้นำของเข้าหรือลดหย่อนตามจำนวน ทั้งนี้เพราะความรับผิดชอบค่าภาษีเกิดขึ้นแต่เวลาที่ผู้นำของเข้าสำเร็จ ดังนั้นถ้าหากของเสียหายหรือขาดจำนวนด้วยประการใด ๆ ก่อนเวลานำเข้าสำเร็จก็ไม่ต้องเสียอากรตามจำนวนสินค้าดังกล่าว แต่หน้าที่ในการพิสูจน์ว่าของนั้นเสียหายหรือขาดหายไปก่อนวันนำเข้าสำเร็จหรือไม่เป็นหน้าที่ของผู้นำของเข้าที่จะพิสูจน์ แต่กรณีที่ไม่สามารถทราบได้ว่าของได้เสียหายหรือขาดหายก่อนหรือหลังการนำเข้าสำเร็จ ก็ต้องยกประโยชน์ความสงสัยให้ลูกหนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 11

การกำหนดค่าภาษีศุลกากรสำหรับของขาเข้า มาตรา 10 ตรี ำให้ถือสภาพของที่เป็นอยู่นเวลาที่ยื่นขอลงสินค้าให้ ซึ่งเวลาที่ยื่นขอลงสินค้าให้นี้พระราชบัญญัติศุลกากรมิได้กำหนดว่าหมายถึงเวลาใดโดยเฉพาะ แต่เป็นที่เข้าใจในทางปฏิบัติว่าได้แก่เวลาที่ประทับตราสมบูรณ์ภายหลังการตรวจสอบข้อความ และเอกสารที่เกี่ยวข้องแล้ว เจ้าหน้าที่พออาจว่าผู้ยื่นได้ปฏิบัติตามถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว การประทับตราสมบูรณ์เพื่อรับรองการตรวจสอบขอลงสินค้านั้นจึงถือเป็นการออกใบขอลงสินค้าให้⁹

สภาพของขาออกที่ใช้ในการคำนวณภาษีจะไม่ยุ่งยากนักเพราะผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ส่งออกย่อมรู้ถึงสภาพของที่ตนจะส่งออกว่ามีสภาพเช่นใด การสำแดงรายละเอียดของของสำหรับการส่งออกนั้น ผู้ส่งออกสำแดงรายการในใบขนส่งสินค้าขาออก โดยต้องสำแดงเมืองกำเนิดที่ส่งออก เครื่องหมายและเลขหมายซึ่งจะต้องตรงกับเครื่องหมายและเลขหมายที่ทับห่อจำนวนทับห่อ ในแต่ละรายการยอดรวมของของในใบขนส่งสินค้า ปริมาณ น้ำหนักสุทธิ ชนิดของชื่อผู้รับ และรหัสสินค้าเป็นต้น

4.2.2. ราคาของที่ใช้ในการคำนวณภาษี

ราคาของมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีศุลกากร เพราะการจัดเก็บภาษีศุลกากรส่วนมากจะเก็บตามราคามากกว่าตามสภาพ และในกรณีที่เก็บทั้งอัตราตามราคาและตามสภาพก็ต้องทราบราคาของเพื่อคำนวณว่าอัตราใดสูงกว่าก็ต้องเสียตามอัตรานั้น ราคาหมาย

ถึง 10 ค่า เป็นเงินของสินค้าหรือสิ่งของเพื่อประโยชน์ในการซื้อขายแลกเปลี่ยนราคาหรือค่าเป็นเงินจึงเป็นค่ากลาง ทำให้ต่างราคาเปรียบเทียบหรือกำหนดค่าของสินค้าหรือสิ่งของ ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรนั้นเมื่ออยู่ 3 ประเภทคือ

(1). ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2496 มาตรา 2 วรรคสิบสอง ได้ให้คำจำกัดความว่า " คำว่า ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด " หรือ " ราคา " แห่งของอย่างใดนั้นหมายความว่าราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและที่ที่นำเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณีโดยไม่มี การหักทอนราคาหรือลดหย่อนราคาอย่างใด "

จากคำจำกัดดังกล่าว อาจแยกพิจารณาหลัก หรือองค์ประกอบของราคาอันแท้จริงในท้องตลาดได้ 6 ประการคือ

ก. เป็นราคาขายส่งเงินสด

การขายส่งหมายถึงเป็นการขายคราวละมาก ๆ ในราคาถูกเพื่อให้ผู้ซื้อนำไปขายปลีกต่ออีกทอดหนึ่ง¹¹ โดยทั่วไปการนำเข้าหรือส่งออกเป็นการขายส่งอยู่แล้ว เว้นแต่กรณีที่ได้เห็นได้ชัดและกรมศุลกากรได้วินิจฉัยไว้แล้ว เช่น ของขวัญเล็ก ๆ น้อย ๆ จึงจะถือได้ว่าราคาที่เกี่ยวข้องอาจจะมีใช้ราคาขายส่ง¹² ราคาขายส่งของประเภทและชนิดเดียวกันไม่จำเป็นต้องเท่ากันเสมอไป เพราะในทางการค้าการซื้อขายจำนวนและปริมาณมาก ๆ อาจจะถูกกว่าการซื้อขายจำนวนและปริมาณน้อย

ราคาขายส่งนั้นต้องเป็นราคาเงินสดด้วย ซึ่งหมายถึง ราคาซื้อขายที่มีการชำระเงิน ณ เวลาตามที่กฎหมายกำหนด โดยคำนึงถึงเวลาที่พึงชำระในทางการค้าระหว่างประเทศ

¹⁰เรื่องเดียวกัน , หน้า 85

¹¹เรื่องเดียวกัน , หน้า 85

¹²ประมวลระเบียบวิธีปฏิบัติกรมศุลกากร ข้อ 06 01 18 "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด"

ซึ่งปกติการขายเงินสดต้องมีการซื้อขายตามราคาที่ตกลงไว้โดยการชำระเงินทันทีที่ส่งมอบ¹³ แต่ ธรรมเนียมนั้นในการค้าระหว่างประเทศอาจจะตกลงให้ชำระเงินภายหลังจากเวลาที่กฎหมายกำหนดแต่ อยู่ในปกติวิสัยทางการค้าระหว่างประเทศ โดยไม่คิดดอกเบี้ยรวมไว้ก็ยังคงถือว่าเป็นราคาเงินสด กรณีที่มีการให้หักส่วนลดกรณีชำระเงินสด (cash discount) ได้ก็ยังคงถือว่าเป็นราคาเงินสดแต่ ต้องเป็นกรณีที่ราคาเดิมยอมให้ชำระเงินที่หลังพอสมควร อันทำให้สามารถเห็นได้ว่ามีเหตุอันพึง จะรวมค่าดอกเบี้ยไว้ในราคาด้วย และส่วนลดดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามอัตราปกติเมื่อเทียบกับ อัตราค่าดอกเบี้ยโดยทั่วไป หากไม่มีการขายเงินสดก็ต้องคำนวณออกมาให้ได้ว่า หากจะขายเงินสดจะพึงเป็นเงินเท่าใด เพราะการซื้อขายเงินเชื่อหรือเงินผ่อนผู้ขายย่อมจะบวกดอกเบี้ยเข้าไปในราคาสินค้าทำให้ราคาไม่ตรงความจริง ราคาที่ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีศุลกากรต้อง เป็นราคาอันแท้จริงมิใช่ราคาซื้อเงินเชื่อซึ่งรวมดอกเบี้ยด้วย การคำนวณค่าภาษีต้องหักดอกเบี้ยที่เกิดจากการซื้อเงินเชื่อออกก่อนแล้วจึงเสียภาษี¹⁴

ข. ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร

ในส่วนของที่นำเข้ากฎหมายระบุไว้ชัดเจนว่าไม่รวมค่าอากรการที่ต้องระบุไว้ เช่นนี้ก็เพื่อมิให้มีผลเป็นการเสียภาษีซ้อน เพราะ ณ ที่นำเข้าภาระอากรขาเข้าเกิดขึ้นแล้วราคา ณ ที่ดังกล่าวจึงต้องรวมค่าอากรขาเข้าไว้ด้วยหากไม่มีการกำหนดเป็นอย่างอื่น แต่ในด้านของที่ ส่งออก ณ ที่ส่งออกก่อนที่การส่งออกจะสำเร็จตามกฎหมายยังไม่มีภาระอากรขาออกเกิดขึ้น เมื่อ ราคาที่ส่งออกมิได้รวมค่าอากรขาเข้า¹⁵ หากไม่มีการระบุให้ชัดเจนราคาของที่นำเข้าที่จะ พึงขายได้โดยไม่ขาดทุน จะต้องรวมภาษีอากรไว้ชั้นหนึ่งแล้วจึงคิดภาษีอากรอีกครั้ง อันจะเป็น การคิดภาษีซ้ำซ้อนจึงเป็นไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและเหตุผลอีกอย่างหนึ่งก็คือ ในการประเมิน ราคานั้นยังไม่ทราบอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีอากรตามราคาจะกำหนดได้ต้องทราบราคา

¹³ กรองเกียรติ คมสัน, "ข้อสังเกตเกี่ยวกับราคาที่นำเข้า", หนังสือเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรโดยคณะทำงานเกี่ยวกับความรู้ของศาลภาษีอากรกลาง, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทศรีสมบัติการพิมพ์, 2530) หน้า 154

¹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 332/2531

¹⁵ ประมวลระเบียบวิธีปฏิบัติ กรมศุลกากร ข้อ 06 01 18

เสียก่อน ถ้ากฎหมายบังคับให้ราคาที่จะใช้ให้ประเมินอากรต้องรวมอากรไว้ด้วยก็เท่ากับให้รวมค่า ซึ่งยังไม่ปรากฏ และซึ่งไม่สามารถปรากฏได้จนกว่าจะทราบราคา ส่วนราคาก็ไม่สามารถกำหนดได้เพราะยังไม่ทราบอากร (ที่ต้องคิดรวมด้วย) วนเวียนเช่นนี้ เป็นงูกินหาง¹⁶ ราคาขายส่งเงินสดเช่นว่านี้จึงเป็นราคาขายส่งปลอม เพราะไม่ใช่ราคาขายส่งแท้จริงในการค้า แต่เป็นการขายส่งสมมติเพื่อใช้ในทางศุลกากรเท่านั้น

ค. เป็นราคาซึ่งจะพึงขายของประเภท และชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน

ของประเภทและชนิดเดียวกัน หมายถึงของที่มีแบบ รุ่น ลักษณะ และคุณภาพ เหมือนกันกับของที่นำเข้าซึ่งอาจจะต้องพิจารณาจากชื่อทางการค้า เครื่องหมายทางการค้า ผู้ผลิต และประเทศกำเนิด ที่ต้องคำนึงผู้ผลิตและประเทศกำเนิดก็เพราะของที่ผลิตในประเทศต่างกันทุนการผลิตอาจแตกต่างกันแม้จะเป็นของชนิดหรือประเภทเดียวกันก็ตาม และราคาของผู้ผลิตได้เสนอขายสินค้าประเภทเดียวกันทั่วโลกก็จะนำมาเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด มิได้เพราะภาวะ การตลาดของประเทศต่าง ๆ ไม่เหมือนกัน¹⁷

ราคาซึ่งจะพึงขายได้โดยไม่ขาดทุน หมายถึงราคาที่ตามปกติวิสัยอาจขายของนั้นได้โดยไม่ขาดทุน ได้แก่ราคาต้นทุนของสินค้า รวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าหีบห่อ ค่าบรรจุลงหีบห่อ ค่าประกันภัย และค่าขนส่งที่จะต้องจ่ายในการนำของนั้นมาขาย ณ ที่และเวลาที่กฎหมายกำหนดซึ่งจะต้องเป็นปกติวิสัยในทางการค้าระหว่างประเทศ หรือที่เรียกว่าราคา CIF (cost, insurance and freight) หากไม่มีหลักฐานเกี่ยวกับค่าประกันภัย และค่าระวางบรรทุกก็ต้องคำนวณค่าระวางบรรทุกสินค้านั้นร้อยละ 10 และค่าประกันภัยร้อยละ 5 บวกเพิ่มเข้ากับราคาก็จะเป็นราคา CIF

สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จะต้องนำมารวมเป็นราคาต้นทุนราคาของหรือไม่ นั้นถ้าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรง และเกิดขึ้นก่อนที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นก็จะต้องนำมารวมด้วย กรณีที่ผู้นำของเข้าเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าแต่ผู้เดียวอาจมีข้อสัญญา

¹⁶ มานิต วิทยาเต็ม , ภาษีและกฎหมายศุลกากร , หน้า 90

¹⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 1862/2533

ให้ผู้นำเข้าต้องจ่ายค่าสิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้า (ROYALTY) ค่าสิทธิดังกล่าว หากเป็นเงื่อนไขที่ผู้นำเข้าต้องกระทำเพื่อให้สามารถนำเข้าได้ ถือเป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงและเกี่ยวเนื่องกับการนำเข้าจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นต้นทุนราคาของด้วยสำหรับ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จะต้องนำมารวมเป็นราคาต้นทุนราคาของหรือไม่นั้น ถ้าหากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรง และเกิดขึ้นก่อนที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นก็จะต้องนำมารวมด้วย ซึ่งในเรื่องค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่สำคัญและควรนำมากล่าวถึงก็คือ ค่าสิทธิ หรือ Royalty

ค่าสิทธิ (Royalty)

เรื่องค่าสิทธิ (Royalty) แต่เดิมมานั้นกรมศุลกากรมิได้มีประกาศอันใดที่จะเรียกเก็บอากรจากเงินค่าสิทธิที่ผู้นำเข้าได้ชำระ ให้แก่ผู้ขายหรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศต่อมา ในปี พ.ศ. 2514 กรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมฯ ฉบับที่ 2/2514 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2514 เรื่องการสำแดงรายละเอียดบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ซึ่งมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายสำหรับผู้นำเข้า หรือผู้ที่เกี่ยวข้องทุกคนจะต้องปฏิบัติตามประกาศดังกล่าวคือ ผู้นำเข้าจะต้องสำแดงรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา ฯลฯ และตอนท้ายของประกาศฉบับนี้ได้กำหนดให้ผู้นำเข้าสำแดงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้แก่ ค่าบรรจุภัณฑ์ ค่าเบี้ยประกัน ค่าระวางบรรทุก ค่านายหน้า (ถ้าหากมี) และอื่น ๆ คำว่า "อื่น ๆ" นี้หมายถึงบรรดา ค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ผู้นำเข้าต้องชำระเนื่องจากการนำสินค้านั้นเข้ามาในประเทศจะต้องรวมกับราคาของเพื่อสำแดงเป็นราคาพึงประเมินในใบขนสินค้าด้วยทั้งสิ้น ซึ่งค่าใช้จ่ายอื่น ๆ นี้ จะหมายถึงค่าใช้จ่ายจนกระทั่งถึงท่าหรือที่ที่นำเข้า ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียหลังจากการนำเข้าแล้วจะต้องเอามารวมกับราคาของด้วยหรือไม่อย่างไร จะถือได้หรือไม่ว่าค่าใช้จ่ายภายหลังการนำเข้าไม่เป็นส่วนหนึ่งของราคา (Non dutiable Value) และค่าสิทธิ (Royalty) ที่ผู้ซื้อได้จ่ายให้แก่ผู้ขายไปภายหลังการนำเข้า เช่นนี้จะนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาหรือไม่¹⁸

¹⁸มานะ หลีกทอง. "ราคาทางศุลกากรเกี่ยวกับสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ"

ในระยะหลังจากที่ได้มีประกาศฉบับที่ 2/2514 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2514 ไปแล้ว มีผู้นำเข้าจำนวนมากที่ได้ชำระค่าสิทธิ (Royalty) ไปยังผู้ขาย หรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศแล้วมิได้สำแดงค่าสิทธิที่ตนจะต้องชำระตามสัญญา อนุญาตให้ใช้สิทธิไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาดที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการเรียกเก็บอากรเจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงได้ทำการตรวจค้นและจับกุมบริษัทต่าง ๆ ในฐานะผู้นำเข้าจำนวนมากมาดำเนินคดีเปรียบเทียบปรับในข้อหาสำแดงราคาเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงอากรโดยมิได้สำแดงค่าสิทธิไว้เพื่อเสียค่าภาษีอากร เนื่องจากค่าสิทธิถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งราคาของสินค้าที่จะต้องนำมาบวกกับราคาสินค้าด้วย เมื่อได้มีการจับกุมผู้นำเข้าหลายบริษัทเข้า ก็ได้มีการร้องเรียนและโต้แย้งว่าการใช้อำนาจจับกุมของเจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่ถูกต้อง เพราะประกาศกรมศุลกากร ฉบับที่ 2/2514 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2514 นั้นไม่ถูกต้องและคลุมเครือปัญหาในเรื่องค่าสิทธิได้ก่อความยุ่งยากทั้งในด้านกฎหมายและในทางปฏิบัติ กรมศุลกากรจึงได้มีประกาศกรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 เพื่อกำหนดเรื่องค่าสิทธิที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาไว้อย่างชัดเจน

ค่าสิทธิตามประกาศนี้ให้หมายความรวมถึง ค่าตอบแทนอื่นใดที่ตนเองเดียวกันที่เป็นเงินตัว เงินหรืออาจคำนวณได้เป็นตัวเงินอันเกี่ยวกับของที่นำเข้าเพื่อผลิตตามข้อตกลงหรือนำเข้ามาโดยใช้เครื่องหมายการค้า ชื่อ หรือยี่ห้อของเจ้าของสิทธิในต่างประเทศ หรือการนำของที่ไม่มีเครื่องหมายการค้า ชื่อ หรือยี่ห้อ แต่ใช้เครื่องหมายการค้า ชื่อ หรือยี่ห้อของเจ้าของสิทธิในต่างประเทศหลังการนำเข้า และไม่ว่าจะเป็นการจ่ายก่อนหรือหลังการนำเข้า หรือเป็นการจ่ายครั้งเดียวหรือหลายครั้ง หรือเป็นการจ่ายให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศ หรือ บุคคลที่สามก็ตาม

ค่าสิทธิที่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคา

ก. ของสำเร็จรูปที่นำเข้ามาให้ค่าสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นราคาพึงประเมิน
 ข. ของที่นำเข้ามาเพื่อ ผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ ในกรณีที่มีการดำเนินการในประเทศอย่างง่าย ๆ เช่นจัดทำเครื่องหมายการค้า บรรจุภาชนะขายปลีกคัดเลือก หรือ เปลี่ยนหีบห่อ เป็นต้น ให้หน้าค่าสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นราคาพึงประเมิน

ค. ของที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ ในกรณีที่การดำเนินการในประเทศไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนเกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อยต่อคุณลักษณะ หรือคุณสมบัติอันเป็นสาระสำคัญของสินค้าที่ผลิตสำเร็จรูปในประเทศ เช่น ทำการ

ประกอบหรือผสมอย่างง่าย ๆ ให้หน้าค่าสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นราคาพึงประเมิน

ง. ของที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ กรณีที่ไม่เป็นไปตามข้อ ข. และ ค. ให้หน้าค่าสิทธิบางส่วนมารวมเป็นราคาพึงประเมินตามสัดส่วนระหว่างมูลค่าของของที่นำกับมูลค่าของการผลิตเพิ่มเติมจนเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ

ค่าสิทธิที่ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคา

ก. ของที่นำเข้ามาเป็นของที่ทำซื้อได้ในท้องตลาดทั่วไป หรือ

ข. คุณสมบัติของสินค้าที่ผลิตสำเร็จรูปภายในประเทศ มิได้ขึ้นอยู่กับการใช้ของที่นำเข้า แต่ขึ้นอยู่กับการค้าและการในประเทศหลังนำเข้า หรือ

ค. ของที่นำเข้ามาใช้เป็นส่วประกอบที่ไม่เป็นส่วนสาระสำคัญของสินค้าที่ผลิตสำเร็จรูปในประเทศ

ในปัจจุบันทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าสิทธิศุลกากร กรมศุลกากรเป็นส่วนหนึ่งของราคา พอสรุปได้ดังนี้

ถ้าเป็นสินค้าสำเร็จรูปและมีค่าสิทธิจะต้องเอาค่าสิทธิทั้งจำนวน (100%) มารวมกับราคาที่เป็นอินวอยซ์ด้วย และค่าสิทธินั้นเป็นค่าสิทธิที่คำนวณจากการขายสินค้าที่นำเข้ามา ซึ่งลักษณะการนำเข้ามาแล้ว ผู้นำเข้ามาเปลี่ยนแปลงสภาพเพียงเล็กน้อย ก็ต้องนำค่าสิทธิทั้งจำนวนนั้น มารวมกับราคาสินค้าเข้าเหมือนกัน แต่ในกรณีที่ค่าสิทธินั้นเป็นเรื่องของค่าตอบแทน กรรมวิธีในการผลิตสินค้าหรือเป็นค่าสิทธิตอบแทนวิทยากรและความรู้ในการผลิตสินค้าแล้ว ค่าสิทธินั้นจะถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าเข้าเข้านั้นเพียงบางส่วน สูตรที่การคิดคำนวณนั้นทางกรมศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้แล้วแต่อย่างไรก็ตาม แนวการคิดของวิธีการคิดของกรมศุลกากรนั้นอาจจะเปลี่ยนแปลงแล้ว แต่ข้อมูลของแต่ละบริษัท เช่น บริษัทบริษัทหนึ่งนำสินค้าเข้ามาแล้ว ปรากฏว่ามีค่าสิทธิที่จะต้องจ่ายหลังจากนำสินค้าเข้าสำเร็จแล้ว อีกจำนวน 40 % ของยอดขายในประเทศ เพราะถือว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศไทยนั้น เป็นสินค้าที่ใช้ชื่อเสียงและเกียรติคุณทางการค้าสูง อย่างเช่น สินค้าเครื่องสำอางค์ สินค้าประเภทนี้จัดกันว่าเป็นสินค้าประเภทที่ส่งค่าสิทธิออกไปสูงกว่าสินค้าอื่น คืออาจถึง 40% ของยอดขาย ซึ่งตามหลักเกณฑ์การดำที่กรมศุลกากรได้กำหนดไว้จะมีผลทำให้ผู้นำเข้าสินค้าประเภทนี้ ต้องนำ "ส่วนเพิ่ม" (UPLIFE) มารวมกับราคาใน

Invoice เพื่อเสียอากรในอัตราค่อนข้างสูง¹⁹

ราคาซึ่งจะพึงขายของประเภท และชนิดเดียวกันโดยไม่ขาดทุนนั้นจะต้องไม่ใช่เป็นราคาของของที่กำลังประเมินราคาอยู่ โดยเฉพาะแต่จะต้องเป็นราคาของของชิ้นอื่น ซึ่งเป็นประเภท และชนิดกันได้ด้วย²⁰ คือต้องใช้ราคาของประเภทและชนิดเดียวกันในท้องตลาดเป็นหลัก ในการประเมินซึ่งในทางปฏิบัติของกรมศุลกากร การพิจารณาว่าระดับราคาใด จะถือได้ว่าเป็นระดับที่อาจจะขายได้โดยไม่ขาดทุน จะต้องพิจารณาอยู่เสมอว่าระดับราคาหลังสุดที่จะพึงขาย ณ ที่ที่กฎหมายกำหนดตามระยะเวลาต่าง ๆ เป็นเท่าใดและสำหรับเวลาใดเวลาหนึ่งให้ถือว่าราคาระดับหลังสุดและก่อนหน้านั้นขึ้นไปตามควรแก่กรณี แต่ต้องไม่เกินเดือนเป็นระดับราคาที่จะพึงมีเพื่อขายได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลานั้นๆ²¹ ดังนั้นถ้าราคาของสินค้าที่กำลังประเมินอากรอยู่เป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาของสินค้าประเภท และสินค้าชนิดเดียวกันในท้องตลาดแล้วก็ต้องปรับให้สูงขึ้นเท่ากับราคานท้องตลาดของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกัน แต่มีแนวความคิดหนึ่งที่จะเห็นว่าน่าจะถูกเอาราคาของที่นำเข้าครั้งนั้นๆ เป็นหลักโดยให้เหตุผลว่าการที่มาตรา 2 วรรคสองบัญญัติว่า "พึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน น่าจะเป็นเพียงการรับรองอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการสั่งตีราคา เพิ่มโดยอาศัยเทียบเคียงกับของชนิดเดียวกันที่ผู้นำเข้ารายอื่นนำเข้าเท่านั้น หากไม่มีข้อความเช่นนั้น ก็จะยึดเอาราคาของที่นำเข้า แต่ละครั้งเป็นหลักเพียงอย่างเดียวและไม่สามารถเปรียบเทียบกับผู้นำเข้ารายอื่นในการตีราคาของได้เลย"

ง. เป็นราคา ณ เวลาที่ผู้นำของเข้าหรือส่งออก

ราคาสินค้าประเภท และชนิดเดียวกัน อาจจะแตกต่างกันได้ตามเวลาและสถานที่ ราคามีบทบาทต่อการกำหนดราคาสินค้า เนื่องจากราคาสินค้ามิได้ขึ้นอยู่กับต้นทุนในการผลิตอย่างเดียว แต่ยังสามารถแปรผันตามอัตราค่าขนส่ง ค่าของเงินหรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินและ

¹⁹ เดชอุดม โกรฤทธิ "คำสิทธิ" หรือ "ค่าธรรมเนียม (Royalty)" , วารสารสรรพากรศาสตร์ 5 (กันยายน - ตุลาคม 2526) , หน้า 141

²⁰ มาโนต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร 1

²¹ ประมวลระเบียบวิธีปฏิบัติกรมศุลกากร ข้อ 06 06 14



ยังขึ้นอยู่กับปริมาณสินค้า และความต้องการในตลาดที่เรียกว่า ดีมานด์กับซัพพลาย จึงอาจทำให้ราคาของแตกต่างกันได้

เวลาที่นำของเข้าหมายถึง เวลาที่พึงถือว่าการนำเข้าเป็นอันสำเร็จ ตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 คือเมื่อเรือซึ่งนำของนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงการพิจารณาราคาอันแท้จริงในท้องตลาด จึงควรใช้ราคาขณะเรือเข้ามาในเขตท่าปลายทาง ส่วนที่นำเข้าหมายถึง จุดบนเส้นเขตท่าที่ของเข้ามีการนำเข้าของอากาศยานให้ถือที่ที่อากาศยานลงเป็นที่นำเข้า

สำหรับของขาออก ต้องเป็นราคา ณ ที่ที่ส่งของออกในเวลาที่ยกใบขนส่งสินค้าที่ที่ส่งออก หมายถึงจุดบนเส้นเขตท่าที่ของนั้นส่งออกไปตามนัยมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แต่สำหรับการส่งออกทางอากาศยานให้ถือที่ที่อากาศยานจะขึ้นเพื่อออกไปจากราชอาณาจักรค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อความสะดวกให้คิดถึงชั้นบรรทุกलयานพาหนะที่จะส่งออกไป

การใช้ราคาของที่นำเข้า หรือส่งออกในเวลาอื่นตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นมาเป็นเกณฑ์ในวาระประเมินราคาโดยไม่พิจารณารายละเอียดอื่น ๆ น่าจะไม่สอดคล้องกับมาตรา 2 วรรคสองแต่อาจจะใช้เป็นหลักฐานพิสูจน์ว่าราคาของนำเข้าจะสูงกว่าที่ผู้นำเข้าสามารถให้ได้²²

จ. เป็นราคาที่ไม่มีการหักทอน หรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด

หมายความว่า ราคาที่ตามปกติวิสัยจะพึงขายเป็นการทั่วไปว่าผู้ซื้อจะเป็นผู้ใด หรืออีกนัยหนึ่งเป็นราคาของผู้ซื้อ และผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษมากกว่าการติดต่อทางการซื้อขายกันตามปกติวิสัย ราคาที่ไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคานี้จึงเป็นราคาเต็มที่แม้ผู้ขายจะให้ส่วนลดในเหตุพิเศษ ก็ไม่สามารถนำมาหักจากค่าที่จะกำหนดเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด²³ มีปัญหาว่าหากผู้ขายให้ค่าโฆษณาหรือค่านายหน้าแก่ผู้นำของเข้าแทนการให้ส่วนลดจะถือว่าค่าโฆษณา หรือค่านายหน้าเป็นวิธีการลดหย่อนราคาอย่างหนึ่ง หรือไม่ น่าจะต้องใช้หลักพิจารณาตนเองเดียวกับเรื่องส่วนลดว่าเป็นการให้แก่ผู้ซื้อทุกรายที่สั่งซื้อของภายใต้เงื่อนไขที่

²² กรองเกียรติ คมสัน , "ข้อสังเกตเกี่ยวกับราคาของที่นำเข้า" หน้า 158

²³ มานิติ วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 91

คล้ายคลึงกันหรือไม่ โดยพิจารณาจากปกติประเพณีการค้า หากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องการให้
ค่าโฆษณาหรือค่านายหน้าแก่ผู้ซื้อเฉพาะรายแล้ว ก็น่าจะถือว่าเป็นการลดหย่อนราคาได้
ในเรื่องราคาที่ไม่มีการหักทอน หรือ ลดหย่อนราคาที่มีคาพิพากษาฎีกาที่
น่าสนใจ คือ

คาพิพากษาฎีกาที่ 902/2525 "ราคารถยนต์ที่โจทก์ซื้อแม้จะบวกด้วยค่า
ระวางขนส่งและค่าประกันภัยแล้วก็อาจจะไม่ใช่ราคารถยนต์ที่จะคำนวณภาษีเสมอไป โดยเฉพาะ
คดีนี้โจทก์เองก็น่าสืบว่ารถยนต์ที่โจทก์ซื้อมานั้น เป็นรถยนต์ซึ่งผู้สั่งซื้อไว้ไม่ยอมซื้อบริษัทผู้ขายจึง
ลดราคาให้เป็นพิเศษ ซึ่งแสดงว่าราคารถยนต์ที่โจทก์ซื้อมามีราคาตามปกติ ย่อมจะถือว่าเป็น
ราคารถยนต์ที่น่าเข้า เพื่อคำนวณภาษีได้ไม่เพราะมีราคาขายส่งซึ่งจะพึงขาย ณ เวลาที่ที่
นาของเข้าโดยไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคา"

ซึ่งจากคาพิพากษาฎีกาฉบับนี้ ข้อเท็จจริงในคดีเป็น เรื่องที่บริษัทผู้ขายลดหย่อน
ราคาของให้เป็นพิเศษ เพราะเป็นราคารถยนต์ซึ่งผู้ซื้อไว้ไม่ยอมซื้อจึงมีราคาปกติเพื่อคำนวณ
ภาษีอากร

(2) ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย

พระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 9 บัญญัติว่า "ของ
ที่ต้องเสียอากรตามราคานั้น อธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่าราคาในท้อง
ตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใด กำหนดเป็นเงินเท่าใด ให้ถือว่าราคา
เช่นว่านี้เป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้น แทนราคาอันแท้จริงในท้อง
ตลาดนับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป จนกว่าจะประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง

"การประกาศ การยกเลิก หรือเปลี่ยนแปลงในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศใน
ราชกิจจานุเบกษา"

ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยนี้มีราคาอันแท้จริงในท้องตลาด แต่เป็น
ราคาสมมติ เพื่อใช้ในการประเมินภาษีอากรแทนราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ผู้มีอำนาจกำหนด
ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยคือ อธิบดีกรมศุลกากร

ราคาท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย มีประโยชน์ในการตัดปัญหาการกำหนดหาราคา
อันแท้จริงในท้องตลาด ของใดที่มีความยุ่งยากมากในการกำหนดราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือ
มีข้อโต้แย้งไม่มีที่สิ้นสุดเกี่ยวกับราคา อธิบดีก็ย่อมมีอำนาจที่จะตัดปัญหาดังกล่าว โดยการประกาศ



กำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย ซึ่งไม่มีหลักเกณฑ์ในการกำหนดตัวเลขราคา กฎหมาย
บัญญัติแต่เพียงว่า อธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่าราคาในท้องเป็นรายเฉลี่ย
สำหรับของประเภทหนึ่ง ประเภทใด กำหนดเป็นเงินเท่าใด ดังนั้นอธิบดีย่อมมีอำนาจกำหนด
ราคาเพียงใดก็ได้ โดยไม่คำนึงราคาอันแท้จริงในท้องตลาดของของที่ประเทศนั้น อำนาจอัน
ไม่มีขอบเขตเช่นนี้เป็นเรื่องน่าคิดดังนี้ เนื่องจากอาจใช้อำนาจมีผลทางอ้อม เสมือนว่ากรม
ศุลกากรขึ้นและลดอัตราอากรสำหรับของที่เสียอากรตามราคาได้ โดยไม่ต้องออกกฎหมายแก้ไข
รายการในพิกัดอัตราศุลกากร โดยไม่ผ่านสภานิติบัญญัติแต่อย่างใด²⁴ แต่เมื่อพิจารณาจาก
คำว่า "รายเฉลี่ย" ก็ยังมีหลักเกณฑ์พิจารณาว่า ราคาที่กำหนดนี้ควรจะใกล้เคียงกับราคา
อันแท้จริงในท้องตลาดอย่างน้อยก็ควรเป็นตัวเลขที่ไม่สูง หรือต่ำกว่าราคาในท้องตลาด ที่เคยขึ้น
สูงสุด หรือต่ำสุดในเวลาที่ผ่านมานับนานนัก

และมีข้อสังเกตว่าตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา
9 จะถือว่าอธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของที่อาจต้องเสียอากร
ตามราคาคือของที่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรกำหนดให้เสียอัตราตามราคาได้ หากคำนวณ
แล้วอัตราอากรตามราคาสูงกว่า อัตราอากรตามสภาพหรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็น คำว่า "ต้อง
เสียอากรตามราคา แสดงให้เห็นเจตนารมณ์ ของกฎหมายว่า เฉพาะของที่ต้องเสียอากรตาม
ราคาเท่านั้นที่อธิบดีจะมีอำนาจกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย เพราะหากให้อำนาจ
อธิบดีกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยถึงของที่ต้องชำระอากรตาม ราคา หรือ สภาพ
หากอธิบดีกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสูงจนจำนวนเงินอากร ซึ่งคำนวณตามราคา
ดังกล่าวสูงเกินจำนวนเงินอากรซึ่งประเมินตามสภาพก็มีผล เหมือนกับอธิบดีกรมศุลกากรสามารถ
ใช้อำนาจนิติบัญญัติโดยทำให้ของที่ต้องเสียอากร ทั้งตามสภาพและตามสภาพกลายเป็นของที่ต้อง
เสียอากรตามราคาเพียงอย่างเดียว ซึ่งจะเป็นการขัดต่อบทบัญญัติ และเจตนารมณ์ของพระราช
กำหนดพิกัดอัตราศุลกากร

การที่กฎหมายกำหนดให้ใช้นับแต่วันประกาศ จนกว่าจะมีการประกาศยกเลิก
หรือเปลี่ยนแปลงก็เป็นการมอบอำนาจอธิบดีโดยอ้อม เพราะจะกำหนดไม่ได้ว่าวันใช้บังคับหรือ

ยกเล็กจะเป็นเมื่อใดแน่นอน เพราะต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาซึ่งเป็นการยากที่จะกำหนดว่าจะประกาศฉบับหนึ่ง ฉบับใดลงวันที่ใดตามอำเภอใจได้

ราคานท้องตลาด เป็นรายเฉลี่ยที่อธิบดีประกาศกำหนดในปัจจุบัน ได้แก่ แอบเปิ้ล เม็ดพลาสติก เป็นต้น

3) ราคาเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับ

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 และ 27 ทวิ ได้กำหนดโทษปรับดังนี้ "ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรขาเข้าด้วยแล้ว" และตามมาตรา 103 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็นที่จะประเมินราคาของใด ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับท่านว่าราคาดังนั้นให้พึงถือเอาตามราคาของชนิดเดียวกัน" ซึ่งได้เสียค่าภาษีศุลกากรหรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้วตามที่ซื้อขายในเวลา หรือใกล้เวลาที่กระทำผิดนั้น แต่ผู้กระทำผิดจะเลือกถือเอาตามราคาที่อธิบดีให้ก็ได้

ราคาเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับนี้ แตกต่างจากราคาอันแท้จริงในท้องตลาดที่ว่าได้มีการรวมค่าอากรขาเข้าครบถ้วนแล้ว จึงต้องมีการระบุไว้ชัดเจน เพราะในการคำนวณค่าปรับตามกฎหมายศุลกากรต้องปรับสี่เท่าของราคาของที่ได้รวมค่าอากรแล้ว การให้ถือเวลาที่ใกล้เคียงกับเวลาที่กระทำผิดก็เพราะอาจจะหาระยะเวลาที่สินค้านั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ได้ เช่นไม่รู้ว่าจะนำนั้นลักลอบเข้ามาในประเทศเมื่อใด เป็นต้น

ราคาเพื่อการกำหนดเบี้ยปรับ อาจแบ่งได้เป็น 2 อย่างคือ

ก. เป็นราคาหรือราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 2 บวกด้วยค่าภาษีศุลกากร หรืออากรชั้นใน แต่ค่าอากรที่ได้อาจคำนวณจากราคานท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยก็ได้

ข. เป็นราคาที่อธิบดีกำหนดให้ และผู้กระทำผิดเลือกถือเอาราคาที่อธิบดีกำหนดให้ราคานี้ไม่มีหลักเกณฑ์ว่าต้องมีฐานราคาอย่างไร โดยให้อธิบดีกำหนดได้ตามที่เห็นสมควร

4.2.3 พิกัดอัตราศุลกากรในการคำนวณค่าภาษีศุลกากร

ตามที่ได้กล่าวแล้วว่า บรรดาค่าภาษีศุลกากรนั้นให้เรียกเก็บตามกฎหมาย

ศุลกากร และ กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร²⁵ โดยกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรหมายถึงตัวบทกฎหมายซึ่งกำหนดหลักในการจัดเก็บ และเสียภาษีศุลกากรว่าจะจัดเก็บในอัตราเท่าใด มีวิธีการอย่างไรผู้ที่เกี่ยวข้องกับอำนาจหน้าที่ และสิทธิในการเก็บและเสียภาษีศุลกากรอย่างไร²⁶ พิกัดอัตราศุลกากรมีบทบาทโดยตรงต่อการคลัง การเศรษฐกิจ และสังคม เช่นในบางครั้งรัฐบาลอาจใช้พิกัดอัตราศุลกากรเป็นเครื่องมือในการป้องกัน และส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศโดยการตั้งกำแพงภาษี สำหรับของนำเข้าชนิดเดียวกับที่สามารถผลิตได้ในราชอาณาจักร หรือ ส่งเสริมการเกษตรโดยการยกเว้นอากร สำหรับปุ๋ยที่ใช้ในการเกษตร เป็นต้น

พิกัดอัตราศุลกากรของไทย อยู่ในรูปแบบของพิกัดอัตราเดี่ยว²⁷ (Single Colum Tariff) คือเป็นรูปแบบของการจัดเก็บภาษีที่กำหนดอัตราอากรไว้เพียงอัตราเดียวสำหรับของชนิดหนึ่ง โดยกำหนดอัตราอากรสำหรับใช้โดยทั่วไปและไม่มีการกำหนดอัตราที่ต่ำกว่าหรือสูงกว่า เพื่ออนุเคราะห์ผ่อนผัน หรือ เพื่อโต้ตอบพิกัดอัตราอากรขาเข้าของบางประเทศ

กฎหมายที่เป็นแม่บทของพิกัดอัตราศุลกากรไทยในปัจจุบันคือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งเป็นการจัดระบบพิกัดอัตราศุลกากร ตามรูปแบบของ Harmonized System : HS ระบบดังกล่าวนี้เป็นระบบสากลโดยอาศัยหลักการจำแนกสินค้าให้เป็นหมวดหมู่และแยกประเภทสินค้าเพื่อความสะดวกในการใช้ ส่วนการจำแนกประเภทสินค้าน้อยลงและกำหนดอัตราอากรเป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลังที่จะพิจารณาตามความเหมาะสม ของสภาพเศรษฐกิจสังคมและการเมือง จึงอาจจะมีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา

พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร กำหนดอัตราอากรสำหรับของขาเข้าทั่วไปไว้ในภาค 2 ท้ายพระราชกำหนด โดยจำแนกออกตามประเภท และชนิดเป็น 21 หมวด 97 ตอนแต่ละตอนยังแยกออกเป็นประเภทพิกัดในระดับตัวเลข 4 ตัว รวมทั้งสิ้น 1,241 ประเภท และในระดับเลขรหัส 6 ตัว รวมทั้งสิ้น 5,019 ประเภท สำหรับอัตราอากรขาออกกำหนดไว้ในภาค 3 ท้ายพระราชกำหนด ซึ่งมีจำนวนประเภทสินค้าไม่มากและไม่ยุ่งยากซับซ้อน ทั้งนี้ เป็น

²⁵พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10

²⁶เชดชัย กุลประภา, "ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร", หน้า 83

²⁷มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 7

ไปตามนโยบายเศรษฐกิจของรัฐบาลซึ่งมุ่งจะส่งเสริมการส่งออก สำหรับรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะทั่วไปของพิกัดอัตราศุลกากรนี้ได้กล่าวไว้โดยละเอียดในบทที่ 2 แล้ว

1) การกำหนดอัตราเรียกเก็บภาษีศุลกากร

เมื่อพิกัดอัตราศุลกากรได้มีการจำแนกชนิดของขาเข้า และ ของขาออกเป็นประเภทพิกัดอัตราต่างๆ แล้ววิธีการที่จะกำหนดหรือระบุค่าภาษีอากรที่จะต้องเสียนั้นเป็นอย่างไร เป็นไปตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 4 ซึ่งบัญญัติว่า "ของที่นำเข้ามาหรือพาเข้ามาใน หรือส่ง หรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นให้เรียกเก็บและเสียอากร ตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรแนบท้ายพระราชกำหนดนี้ และมาตรา 5 บัญญัติว่า "ของใดที่ระบุอัตราอากรทั้งตามราคาและสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินที่สูงกว่า" ซึ่งสรุปได้ว่าพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ได้กำหนดอัตราเรียกเก็บภาษีศุลกากร ไว้ 3 ประเภท คือ

ก. อัตราอากรตามราคา (Ad Volorem Duties) คืออัตราอากรที่เรียกเก็บเป็นอัตราส่วนร้อยละของราคาสินค้า ภาษีสำหรับของนั้น ๆ จะเป็นจำนวนเท่าใดสัมพันธ์กับราคา²⁸ เช่นร้อยละ 15 ตามราคาของนั้น ราคา 100 บาท ก็เรียกเก็บภาษี 15 บาท เป็นต้น การเก็บภาษีตามราคามีข้อดีคือ ใช้ได้กับสินค้าทุกประเภท เป็นธรรม ของที่มีราคาสูงจะต้องเสียภาษีมาก ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้มากขึ้นตามภาวะสินค้า หรือค่าของเงิน แต่มีข้อเสียคือสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย โดยอาจมีการแสวงหาราคาสินค้าต่ำกว่าความเป็นจริงเพราะราคาเป็นตัวเลขที่ไม่มีตัวตนยากที่จะพิสูจน์ความจริง

ข. อัตราตามสภาพ (Specific Duties) คือการจัดเก็บภาษีคิดตามสภาพของสินค้าซึ่งสภาพในที่นี้ไม่ได้หมายถึงเก่าหรือใหม่ แต่หมายถึง คำนวณตามปริมาณ หรือน้ำหนัก หรือจำนวนชิ้น หรือหน่วยอย่างอื่นทางองเดียวกัน เช่น ข้าวมอลต์ไม่ได้ตัว อากรกิโลกรัมละ 2.75 บาท จุกจิบ อากรรูส ละ 2.00 บาท เป็นต้น

การเก็บอัตราอากรตามสภาพมีข้อดี และข้อเสีย กลับกันกับการเก็บอัตราตามราคา ข้อดีคือลดความยุ่งยากในการพิจารณาเรื่องราคา เพราะไม่ว่าของจะมีราคาเท่าใด หรือ

คุณภาพเป็นอย่างไรก็ต้องเสียภาษีเท่ากัน การจัดเก็บภาษีตามจำนวนปริมาณ หรือน้ำหนัก ทำให้ยากที่จะหลีกเลี่ยงอากร เพราะสามารถพิสูจน์ได้โดยง่าย ข้อเสียคือทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม แสดงว่าไม่ว่าของจะมีราคาเท่าใด เป็นของคุณภาพดีหรือไม่ ผู้บริโภคก็ต้องแบกรับภาระเท่ากัน

ค. อัตราอากรแบบผสม (Compound) คือการกำหนดอัตราอากรไว้ทั้งตามราคา หรือตามสภาพ กรณีของใดพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรระบุอัตราอากรทั้งตามราคา และตามสภาพ²⁹ การคำนวณค่าภาษีให้คำนวณทั้งตามราคาและตามสภาพแล้วเปรียบเทียบกัน วิธีใดได้ค่าภาษีสูงกว่าก็ใช้วิธีนั้น การจัดเก็บภาษีแบบอัตราผสมมีประโยชน์ในการแก้ไขข้อบกพร่องของอัตราตามราคา และอัตราตามสภาพ โดยเรียกเก็บอัตราตามสภาพแก่ของที่มีการผลิตเป็นมาตรฐานและเห็นได้ง่าย และเก็บอัตราตามราคาแก่ของที่ไม่มีมาตรฐานและราคาเคลื่อนไหวได้ง่าย³⁰

2) หลักเกณฑ์การตีความ และอำนาจในการตีความพิกัดอัตราศุลกากร

เนื่องจากพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ภาค 2 ถึงภาค 4 เป็นกฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีศุลกากร ได้มีการจําแนกรายการของต่าง ๆ ไว้เป็น หมวด ตอน และตอนย่อยโดยละเอียดมาก อัตราอากรที่เรียกเก็บก็แตกต่างกันไปตามแต่ชนิดของ ของที่ นำมาผ่านศุลกากรก็มีหลายอย่างและมีของแปลก ๆ ใหม ๆ มาเสมอ จึงอาจทำให้เกิดปัญหาว่า ของดังกล่าวจะจัดเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใด ต้องชำระอากรในอัตราเท่าใด มีสิทธิ ได้รับการยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีอากรหรือไม่ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรจึงกำหนดหลัก เกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเพื่อเป็นแนวทาง ในการวินิจฉัยตามที่ปรากฏในภาค 1 แห่ง พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ดังต่อไปนี้

หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร

จําแนกประเภทของของในพิกัดอัตราศุลกากรนี้ ให้ถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อยได้กำหนดขึ้นเพื่อให้สะดวกแก่การอ้างอิง เท่านั้นตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจําแนกประเภทให้จําแนกตามความของประเภทนั้น ๆ

²⁹พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 5

³⁰เชดชัย กุลประภา, "ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาเข้าตามกฎหมาย", หน้า 85

ตามหมายเหตุของหมวด หรือของตอนที่เกี่ยวข้อ และตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้ หากว่าประเภท หรือหมายเหตุ ดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น

2. (ก) ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์ หรือยังไม่สำเร็จหากว่าในขณะที่เข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน

ของตามวรรคแรกจะนำเข้ามามากเท่าไรก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

(ข) ประเภทที่ระบุถึงวัตถุ หรือสารใด ให้หมายรวมถึงของผสมหรือของรวมที่มีวัตถุ หรือสารนั้นรวมอยู่กับวัตถุ หรือสารอื่นที่มีความที่ระบุถึงของที่ทำด้วยวัตถุ หรือสารใดให้หมายรวมถึงของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารนั้นล้วน ๆ หรือเพียงบางส่วน การจำแนกประเภทของของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารมากกว่าหนึ่งชนิดขึ้นไปให้จำแนกตามหลักเกณฑ์ข้อ 3

3. ของที่อาจจำแนกประเภทได้ตั้งแต่สองประเภทขึ้นไป ตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ข) หรือตามเหตุผลอื่นใดก็ตาม ให้จำแนกประเภทโดยถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของของไว้โดยเฉพาะ และประเภทอื่นระบุไว้อย่างกว้าง ๆ ให้จัดของนั้นเข้าประเภทที่ระบุไว้โดยเฉพาะอย่างไรก็ตาม เมื่อมีประเภทตั้งแต่สองประเภทขึ้นไปต่างก็ระบุถึงวัตถุหรือสารส่วนหนึ่งส่วนใดที่มีอยู่ในของผสมหรืออันของรวมหรือระบุถึงบางชนิดในของที่ทำขึ้นเป็นชุดเพื่อการขายปลีก ให้ถือว่าประเภทเหล่านั้นระบุโดยเฉพาะถึงของดังกล่าวเท่าเทียมกันถึงแม้ว่าประเภทใดในประเภทต่าง ๆ เหล่านี้ระบุถึงลักษณะของ ของได้สมบูรณ์หรือตรงกว่าก็ตาม

(ข) ของผสม ของรวม ที่ประกอบด้วยวัตถุต่างชนิดกัน หรือทำขึ้นจากองค์ประกอบต่างกัน และของที่ทำขึ้นเป็นชุดเพื่อการขายปลีก ซึ่งไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3(ก)ได้ ให้จำแนกประเภท โดยถือเสมือนว่าของนั้นประกอบด้วยวัตถุ หรือองค์ประกอบที่แสดงลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของนั้นเท่าที่จะใช้หลักนี้ได้

(ค) เมื่อของใดไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ ข้อ 3 (ก) หรือ 3 (ข) ได้ให้จำแนกเข้าประเภทที่ลำดับไว้หลังสุดในบรรดาประเภทที่อาจจำแนกเข้าได้โดยเท่าเทียมกัน

4. ของซึ่งไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้างต้นได้ ให้จำแนกเข้าประเภทเดียวกันกับของซึ่งใกล้เคียงกับของนั้นมากที่สุด

5. นอกจากข้อกำหนดข้างต้นแล้ว หลักเกณฑ์ต่อไปนี้ให้ใช้กับของที่ระบุไว้

(ก) กระเป๋าส่องถ่ายรูป หีบเครื่องดนตรี กระเป๋าเงิน ก่องอุปกรณ์เขียนแบบ ก่องสร้อยคอ และภาชนะบรรจุที่คล้ายกัน ที่ทำรูปทรงหรือขนาดเป็นพิเศษเพื่อบรรจุของหรือ ชุดของของโดยเฉพาะ ใช้ได้คงทน และนำเข้ามาด้วยกันกับของที่มีเจตนาใช้ร่วมกัน ให้จำแนกตามประเภทของของที่บรรจุถ้าตามปกติ เป็นชนิดที่ต้องขายพร้อมกัน อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์นี้ไม่ให้นำใช้กับภาชนะบรรจุที่เห็นได้ว่ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญในตัวเอง

(ข) ภายใต้อัตราของหลักเกณฑ์ข้อ 5 (ก) ข้างต้น วัตถุและภาชนะสำหรับใช้ในการบรรจุที่บรรจุของเข้ามา ให้จำแนกเข้าประเภทเดียวกันกับของนั้นถ้าวัตถุและภาชนะนั้นเป็นชนิดที่ตามปกติใช้สำหรับบรรจุของดังกล่าว อย่างไรก็ตามไม่ให้นำใช้ข้อกำหนดนี้เมื่อเห็นได้ชัดว่าวัตถุ และภาชนะสำหรับใช้ในการบรรจุนั้นเหมาะสำหรับใช้ซ้ำได้อีก

6. ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายการจำแนกประเภทของของเข้าในประเภทย่อยของประเภทใดประเภทหนึ่ง ให้เป็นไปตามความของประเภทย่อยที่เกี่ยวข้องและตามหลักเกณฑ์ข้างต้นโดยอนุโลม โดยพิจารณาเปรียบเทียบในระหว่างประเภทย่อยที่อยู่ในระดับเดียวกันตามวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ให้ใช้หมายเหตุของหมวด และของตอนที่เกี่ยวข้องด้วย เว้นแต่จะมีข้อความระบุไว้เป็นอย่างอื่น

ในเรื่องการตีความพิกัดอัตราศุลกากร เป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรโดยเฉพาะตามที่บัญญัติในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 15 ว่า "อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความในพิกัดอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้ โดยวิธีออกประกาศแจ้งอัตราอากร"

การตีความวรรคหนึ่งมิให้มีผลย้อนหลัง

การตีความ ให้ถือหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะรัฐมนตรีความร่วมมือศุลกากร

อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความโดยวิธีออกประกาศแจ้งอัตราอากรเพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียได้ทราบแน่ชัดเกี่ยวกับของบางอย่างที่อาจจัดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรได้หลายประเภท

ว่ากรมศุลกากรได้วินิจฉัยไว้อย่างไร พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้คำนวณและเรียกเก็บภาษีอากรตามนั้น เมื่อมีการตีความของอธิบดีแล้ว การจำแนกประเภทพิภคของของที่มีการตีความจะต้องถือตามที่อธิบดีวินิจฉัยไว้โดยมีเงื่อนไขว่า

ก. ต้องประกาศแจ้งอัตราอากร

ข. การตีความโดยออกประกาศแจ้งอัตราอากรไม่มีผลย้อนหลัง

พิภคอัตราศุลกากรเป็นกฎหมาย การตีความของอธิบดีเป็นการตีความกฎหมายซึ่งปกติการตีความกฎหมายนั้น เมื่อตีความอย่างไรแปลว่ากฎหมายเป็นอย่างนั้นมาตั้งแต่ต้น ถ้าหากไม่มีบทบัญญัติให้การตีความไม่มีผลย้อนหลัง เมื่อมีการตีความอาจทำให้ของใดต้องอากรในอัตราสูงขึ้น หรือต่ำลง ก็ต้องเรียกเก็บอากรเพิ่ม หรือคืนอากรที่เสียไว้แล้ว ซึ่งเป็นการยุ่งยาก การระงับ การตีความมิให้มีผลย้อนหลัง เช่นนี้เป็นการตัดปัญหาดังกล่าว และสอดคล้องกับหลักการที่ว่า แม้พิภคอัตราศุลกากรจะเป็นกฎหมายแต่การตีความพิภคอัตราศุลกากรเป็นการใช้อำนาจตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษ ดังนั้นจะต้องพิจารณาบังคับตามเจตนารมณ์ และเงื่อนไขของบทบัญญัติพิเศษนั้น³¹

4.3. ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในการประเมินภาษีศุลกากร

ตามที่ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์การประเมินภาษีศุลกากรว่า วิธีการประเมินภาษีศุลกากรเป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงาน การคำนวณค่าภาษีศุลกากรขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสภาพของราคาของ และพิภคอัตราศุลกากร และข้อพิพาทในเรื่องศุลกากร มักจะพิจารณากันเฉพาะสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นส่วนใหญ่ และข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการคำนวณภาษีนี้นั้น เรื่องสภาพของไม่สู้จะมีปัญหามากนัก เพราะเป็นเรื่องที่สามารถตรวจสอบหรือพิสูจน์ได้โดยง่ายปัญหาข้อพิพาทในการประเมินภาษีศุลกากรจึงมักจะเกิดจากปัญหาราคาของ และพิภคอัตราศุลกากร ซึ่งพอจะวิเคราะห์ที่ปัญหาในเรื่องดังกล่าวได้ดังนี้คือ

³¹มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 51

4.3.1 ข้อพิพาทในเรื่องราคาของ

ราคาของมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีศุลกากร เพราะการจัดเก็บภาษีส่วนมากจะเก็บอัตราตามราคามากกว่าตามสภาพ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในเรื่องราคาก็คือข้อพิพาทในปัญหาที่ว่าของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้นมีราคาอันแท้จริงในท้องตลาดเท่าใด ซึ่งปัญหาที่ละเอียดอ่อนและซับซ้อน การพิจารณาต้องยึดหลักบทนิยามคำว่า "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หรือ "ราคา" ตามความในมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เป็นสำคัญ ซึ่งพอจะวิเคราะห์และสรุปคำพิพากษาฎีกาที่วางหลักเกณฑ์ในเรื่องราคาอันแท้จริงในท้องตลาด เฉพาะประเด็นที่มีการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ดังนี้

ประเด็นในเรื่องราคาขายส่งเงินสด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 587/2531) ราคาขายส่งจะเป็นราคาที่ผู้ขายต่างประเทศได้ขายให้แก่ผู้นำเข้าการที่จะพิจารณาว่าราคาของที่นำเข้าจะเป็นราคาขายส่ง หรืออาจจะเทียบเคียงกับราคาขายปลีกในต่างประเทศ ว่าหากราคาที่สำแดงเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาขายปลีกในประเทศผู้ขายมาก จนเชื่อได้ว่ามิใช่ราคาขายส่งเงินสดตามปกติจริง ถือไม่ได้ว่าเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 933/2531) ราคาขายส่งเงินสดที่จะเป็นเกณฑ์ ในการคำนวณค่าภาษีต้องเป็นราคาอันแท้จริงมิใช่ราคาที่ซื้อชื่อ ซึ่งรวมดอกเบี้ยด้วยต้องหักดอกเบี้ยที่เกิดจากการซื้อชื่อออกก่อนแล้วจึงเสียภาษี

ประเด็นในเรื่องราคาซึ่งพึงขายของประเภท และ ชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน

(คำพิพากษาฎีกาที่ 184/2531) การพิจารณหาราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือราคาสินค้านั้นราคาสิ่งนั้นมาเทียบเคียงกันได้ นอกจากจะต้องเป็นประเภทเดียวกันแล้ว ยังต้องเป็นชนิดเดียวกันด้วย สินค้าแช่กคาริน ซึ่งผู้อื่นเคยนำเข้ามาก่อน และ โจทก์ถือว่าเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ในการประเมินภาษีต่อแช่กคารินที่จำเลยนำเข้า แม้จะเป็นแช่กคารินเหมือนกัน และเป็นสินค้าที่สั่งซื้อจากบริษัทเดียวกัน แต่ชื่อต่างกันศาลฎีกาถือว่ามิใช่สินค้าชนิดเดียวกัน

(คำพิพากษาฎีกาที่ 3425/2530) การประเมินโดยถือตามอัตราราคา โดยมีหลักปฏิบัติว่า ถ้าราคาที่สำแดงต่ำกว่าอัตราราคาต้องถือตามอัตราราคา แต่ถ้าสูงกว่าก็ประเมินตามราคาที่สำแดงเป็นวิธีการประเมินที่ไม่ถูกต้อง ทั้งจำเลยมิได้นำสำเนาที่เห็นว่าราคาสินค้าตามบัตร

ราคามีหลักเกณฑ์ และเชื่อถือได้เพียงใดกำหนดให้ใช้เป็นเวลานานเท่าใดการประเมินจึงไม่ชอบ จากคำพิพากษาฎีกาที่ 3425/2530 ได้กล่าวถึงบัตรราคา ซึ่งบัตรราคาดังกล่าว เป็นบัตรราคาที่กรมศุลกากรได้จัดทำขึ้นเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ประเมินภาษีอากร สำหรับของที่นำเข้า เวลาใกล้เคียงกับที่บัตรราคา ก็ให้ใช้บัตรราคาประกอบการพิจารณาการประเมินผู้ซื้อเห็นความเห็นว่าราคาตามบัตรราคาสามารถใช้ประกอบการพิจารณาราคาอันแท้จริง ในท้องตลาดของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่กำลังประเมินอากรอยู่ได้ แต่กรมศุลกากรจะนำสืบเพียงว่าได้ประเมินราคาสินค้าตามบัตรราคาเท่านั้นไม่ได้จะต้องนำสืบให้ได้ว่าราคาที่กำหนดขึ้นนั้นกำหนดด้วยหลักเกณฑ์อย่างไร เป็นราคาที่สอดคล้องกับราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือไม่ด้วย

(คำพิพากษาฎีกาที่ 1862/2533) ราคาที่บริษัทผู้ผลิตเสนอขายสินค้าประเภทเดียวกันทั่วโลก จะนำมาเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาดมิได้ เพราะภาวะการตลาดของประเทศต่าง ๆ ไม่เหมือนกัน

ประเด็นในเรื่องราคา ณ เวลาที่ที่นำของเข้าหรือส่งออก

(คำพิพากษาฎีกาที่ 3596/2534) ราคาสินค้าที่ปรากฏในบัตรราคาสินค้าและบันทึกการวิเคราะห์ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินโจทก์นำมาเทียบเคียง กับราคาสินค้าผู้อื่นนำเข้าเมื่อโจทก์มิได้นำสืบให้ได้ว่าเป็นราคาของสินค้าประเภทเดียวกัน ชนิดเดียวกันกับสินค้าของผู้อื่นซึ่งนำเข้าในราชอาณาจักรมาแล้วในเวลาใกล้เคียงกัน และใกล้เคียงกันกับเวลาที่จำเลยนำเข้า จึงไม่อาจถือเอาราคาดังกล่าวเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาดได้

(คำพิพากษาฎีกาที่ 3534/2534) ของรายพิพาทนำเข้าห่างจากวันที่นำเข้าครั้งแรกก่อน 7 วัน และ ของที่นำเข้าเป็นของชนิดเดียวกันกับบริษัทผู้ผลิตขายในต่างประเทศบริษัทเดียวกัน แสดงให้เห็นว่าน่าจะเป็นของที่ผลิตในคราวเดียวกัน เพราะระยะเวลา 7 วัน ไม่น่าจะผลิตของต่างคราวกันเป็นจำนวนมากได้ ไม่น่าที่ราคาของที่นำเข้าจะทันได้เปลี่ยนแปลงไปเป็นไปไม่ได้ว่า เมื่อของนั้นนำเข้ามาถึงประเทศไทยแล้ว จะมีราคาขายโดยไม่ขาดทุนเท่ากับราคาที่กำหนดไว้ในประเทศของผู้ผลิต ต้องถือว่าราคาของในการนำเข้าคราวก่อนเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 112/2535) คำสั่งทั่วไบบกรมศุลกากรที่ 8/2530 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาราคาที่ใช้ในการประเมินอากร และตรวจสอบใบขนสินค้าเป็นเพียงแนวทางให้เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรใช้สำหรับการพิจารณาราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

โดยการเปรียบเทียบราคากับผู้นำเข้ารายก่อนเท่านั้น แสดงให้เห็นว่าราคาที่มีผู้นำเข้าสูงสุดในระยะเวลา 3 เดือนก่อนโจทก์นำเข้าอาจมีราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 3798/2530) ราคาสินค้าที่โจทก์สาแดงในใบขนส่งสินค้าเข้าและแบบแสดงรายการการค้ามีราคาใกล้เคียงกับราคาของผู้นำเข้ารายอื่น ๆ ที่นำเข้ามาจากประเทศเดียวกัน ในเที่ยวเรือเดียวกัน และแม้จะนำเข้ามาก่อนประมาณ 3 เดือนหรือหลังประมาณ 2 เดือน ก็มีราคาใกล้เคียงกับราคาสินค้าที่โจทก์สาแดงไว้จึงถือไม่ได้ว่าต่ำกว่าราคาตลาดอันแท้จริง

จากคำพิพากษาฎีกาที่ 3798/2530 ในการพิจารณาราคาที่ใช้ในการประเมินอากรนั้น กรมศุลกากรได้ออกระเบียบให้ถือราคาที่มีผู้นำเข้าสูงสุดไม่เกิน 3 เดือน เป็นราคาประเมิน ซึ่งก็เป็นเพียงหลักเกณฑ์ให้พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาในเรื่องราคาอันแท้จริงในท้องตลาดเท่านั้น ราคาดังกล่าวอาจมีราคาอันแท้จริงในท้องตลาดก็ได้ ราคาที่โจทก์นำของรายพิพาทเข้ามา แม้จะมีราคาต่ำกว่าราคานำเข้าสูงสุดดังกล่าว แต่ก็มีราคาใกล้เคียงกับราคาผู้นำเข้ารายอื่น ๆ ที่นำเข้ามาจากประเทศเดียวกัน และเที่ยวเรือเดียวกัน ซึ่งถือว่าเป็นราคา ณ เวลาที่ผู้นำเข้าแล้ว และเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 803/2531) ราคาที่กรมศุลกากรได้รับแจ้งมา เป็นราคาขายภายหลังจากที่จำเลยนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วถึงปีเศษ จึงไม่ใช่ราคาซื้อขายของซึ่งจะพึงขายของชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและที่ผู้นำเข้า

ประเด็นในเรื่องเป็นราคาที่ไม่มีการหักทอน หรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 902/2525) รถยนต์ที่โจทก์นำเข้าเป็นรถยนต์ที่ผู้สั่งซื้อไว้แล้วไม่ยอมซื้อ บริษัทผู้ขายจึงลดราคาให้เป็นพิเศษ ราคารถยนต์ที่โจทก์ซื้อมาจึงไม่ใช่ราคาปกติย่อมถือว่าเป็นราคาเพื่อคานวณภาษีหาได้ไม่ เพราะมีราคาขายส่งซึ่งจะพึงขาย ณ เวลาและที่ผู้นำเข้า โดยไม่มีการหักทอน หรือลดหย่อนราคา

(คำพิพากษาฎีกาที่ 771-772/2532) ผู้ขายในต่างประเทศลดราคารถยนต์พิพาทให้โจทก์ เพื่อเป็นการสนับสนุนการขายและช่วยเหลือตลาดการขายให้มีผู้ซื้อมากขึ้น เพื่อแข่งขันกับรถยนต์ยี่ห้ออื่น ๆ ราคาที่ลดลงเพื่อจุดประสงค์โดยเฉพาะเป็นไป เพื่อประโยชน์ทางการค้าเฉพาะเรื่องเฉพาะราย จึงมีราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 508/2527) ราคากระสุนปืนที่โจทก์นำเข้าเป็นราคา

บริษัท ว. ระบุไว้ตามหนังสือเวียนถึงลูกค้าในประเทศไทย โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องส่งใบสั่งซื้อ ระหว่างเวลาที่กำหนดไว้ และราคากระสุนปืนชนิดและขนาดต่าง ๆ ตามที่ระบุไว้ นั้นจะได้ราคา นี้ได้ต่อเมื่อสั่งซื้อเกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ โดยจะสั่งซื้อเป็นงวด ๆ ก็ได้ ซึ่งเป็นการตั้งราคา ตามที่เคยปฏิบัติกันมา หากลูกค้าทุกคนสั่งซื้อตามเงื่อนไขดังกล่าวก็จะได้ซื้อกระสุนปืนได้ในราคาที่ ตั้งไว้ เจตน์สั่งซื้อกระสุนปืนเกินกว่าจำนวนที่ผู้ขายระบุไว้ในเวลา และเงื่อนไขในหนังสือ เวียน ราคากระสุนปืนที่เจตน์นำเข้าจึงเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

หมายเหตุ คำพิพากษาฎีกาฉบับนี้แตกต่างจากคำพิพากษาฎีกาที่ 771-772 /2532 เพราะการซื้อกระสุนปืนผู้ขายมิได้ลดให้เจตน์เป็นการเฉพาะรายแต่ลดให้ เนื่องจากเจตน์ สั่งซื้อกระสุนปืนตามเงื่อนไขที่ผู้ขายกำหนด ผู้ซื้อทุกคนหากสั่งซื้อตามเงื่อนไขก็ซื้อได้ในราคาเดียวกับเจตน์ แต่คำพิพากษาฎีกาที่ 771-772/2532 ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าเป็นเรื่องและผู้ขายลดราคา ให้โดยเหตุผลพิเศษเฉพาะรายเท่านั้น

ประเด็นในเรื่องคำสิทธิ

ปัญหาในเรื่องคำสิทธิเกิดขึ้นเนื่องจากกฎหมายศุลกากรมิได้มีบทบัญญัติในเรื่อง คำสิทธิไว้ให้ชัดเจน แต่ได้มีการประกาศกรมศุลกากรที่ 2/2514 และ 15/2523 กำหนดเรื่อง คำสิทธิทำให้เกิดปัญหาดังนี้

(1) คำสิทธิจะถือเป็นส่วนหนึ่งของ "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ตามมาตรา 2 วรรค 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้หรือไม่เพียงใด เพราะถ้าถือว่าคำสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของ "ราคา" ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรแล้ว ผู้นำเข้าจะต้องมีการระหรือความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรอันเกิดจากคำสิทธิแต่กรมศุลกากรจะใช้ประกาศ กรมศุลกากรดังกล่าวย้อนหลังเรียกเก็บ และประเมินภาษีผู้นำเข้า และรายได้ไม่ยินยอมชำระก็ จะถูกดำเนินคดีตามมาตรา 27 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้หรือไม่ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ได้ให้ความเห็นว่าประกาศกรมศุลกากรฉบับที่ 23/2523 ไม่ควรมีผลย้อนหลัง ซึ่งผู้เขียน เห็นพ้องกับความเห็นดังกล่าว เพราะประกาศกรมศุลกากรถือได้ว่ามีผลบังคับเป็น กฎหมายได้โดยทันทีไม่จำเป็นต้องมีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาแต่ประการใด ทั้งนี้กฎหมาย พระราชบัญญัติศุลกากรนี้ เป็นกฎหมายเก่า และให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของรัฐ ในการพิจารณาออก ระเบียบใช้บังคับได้โดยถือว่าเป็น เรื่องสำคัญและเร่งด่วนจะรอให้ เ็นเข้าไม่ได้ซึ่งดูแล้วออกจะไม่ เป็นธรรมนัก โดยเฉพาะถ้าพิจารณาถึงความรับผิดชอบที่จะต้องโทษตามพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งมี

อัตราโทษจำคุกสูงถึง 10 ปี หรือปรับเป็นเงิน 4 เท่าของราคาสินค้าหลังจากนำเข้าสำเร็จ หรือทั้งจำทั้งปรับแล้วโทษขนาดนี้จึงไม่ควรจะให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจในการตรา หรือออกระเบียบ ที่อาจจะเป็นการทำให้เสื่อมเสีย หรือกระทบกระเทือนถึงสิทธิของผู้ประกอบการ โดยสุจริตก่อนวันที่ประกาศจะมีผลใช้บังคับ³² แต่ก็ต้องถือตามประกาศกรมศุลกากรที่ 15/2523 ซึ่งกำหนด เรื่องค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดที่ตนเองเดียวกันว่าให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคา

(2) ปัญหาในเรื่องค่าสิทธิที่สำคัญขณะนี้จึงเป็นปัญหาที่ว่าค่าใช้จ่ายประเภทใดที่พึงถือเป็นค่าสิทธิที่จะต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร ในบางครั้งเงินที่ผู้ใช้สิทธิชำระให้แก่ผู้ทรงสิทธินั้น มิใช่เป็นเงินค่าสิทธิที่จะพึงต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาในการประเมินอากร แต่เป็นเงินค่าธรรมเนียมที่มีลักษณะคล้ายกับเงินค่าสิทธิแต่ไม่ใช่เงินค่าสิทธิ เช่นเงินค่าธรรมเนียมที่ผู้ขอใช้สิทธิชำระเป็นครั้งแรกในการขออนุญาตใช้สิทธิ (Initial fee) เงินค่าธรรมเนียมนี้จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับการต่อรองตกลงกันระหว่างคู่สัญญา ซึ่งไม่ถือว่าเป็นเงินค่าสิทธิ เงินค่าสิทธินี้บางครั้งผู้ทรงสิทธิมักจะเลี่ยงไม่ใช้คำว่า "ค่าสิทธิ" (Royalty) แต่จะใช้ในรูปของเงินค่าธรรมเนียม (Fee) เช่นค่าธรรมเนียม หรือค่าใช้จ่ายในการให้ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิค (Technical Aid payment) ค่าธรรมเนียมทางด้านวิศวกรรม (Engineering Fee) ค่าธรรมเนียมในการให้บริการ (Service Fee) ค่าใช้จ่ายเหล่านี้แม้จะมีชื่อเรียกอย่างอื่น แต่เมื่อพิจารณาแล้วค่าใช้จ่ายดังกล่าวก็คือค่าสิทธินั่นเอง ซึ่งจะต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งแห่งราคาของ เป็นต้น

4.3.2 ข้อพิพาทในเรื่องพิกัดอัตราศุลกากร

ข้อพิพาทในเรื่องพิกัดอัตราศุลกากร ก็คือการพิพาทกันในเรื่องว่าของที่นำเข้า หรือส่งออกนั้น จัดอยู่ในพิกัดอัตราศุลกากรประเภทใด จึงจะเป็นการถูกต้องชอบด้วยกฎหมาย การที่ของนำเข้า หรือส่งออกจัดอยู่ในพิกัดอัตราศุลกากรประเภทใดนั้นมีผลต่อการเสียภาษีเพราะอัตราอากรแต่ละประเภทพิกัดอัตราศุลกากรจะแตกต่างกันมาก คดีข้อพิพาทเกี่ยวกับพิกัดอัตรา

³²เดชอุดม ไกรฤทธิ. "ค่าสิทธิ" หรือ "ค่าธรรมเนียม" (Royalty). วารสารสรรพากรสารณ์ , หน้า 135

ศาลากร ซึ่งขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจะมีประเด็นในเรื่องปัญหาการตีความพิกัตอัตราศุลกากรของกรมศุลกากร ว่าชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่ โดยคำพิพากษาฎีกาเหล่านี้เป็นการวินิจฉัยถึงพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2503 ซึ่งพอจะนำมาเป็นหลักเทียบเคียงกับพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 เป็นประเด็น ๆ ได้ดังนี้คือ

ประเด็นเรื่องของที่นำเข้า ควรชำระอากรตามพิกัตอัตราศุลกากรประเภทใด ซึ่งการจะจัดสินค้าเข้าพิกัตอัตราศุลกากรประเภทใด ต้องพิจารณาจาก หลักเกณฑ์การตีความท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 1207/2529 ซิลิโคนบริสุทธิ์ที่เจก่นำเข้ามาใช้ประโยชน์ทั้งสองทางพร้อมกัน คือใช้ได้ทั้งเป็นวัตถุดิบ และวัสดุสำเร็จรูป

การพิจารณาว่าซิลิโคนที่นำเข้ามาใช้เป็นวัตถุดิบหรือไม่ให้ดู "ชนิด" ของซิลิโคนหาชุดการใช้ซิลิโคนจำนวนนั้นจริง ๆ ไม่เมื่อซิลิโคนที่เจก่นำเข้ามาเป็นได้ทั้งชนิดที่ใช้เป็นวัตถุดิบตามพิกัตประเภทที่ 39.01 ก และ วัสดุสำเร็จรูปอันเป็นชนิดอื่น ๆ ตามพิกัตประเภทที่ 39.01 ข จึงเป็นกรณีของชนิดหนึ่งอาจจัดเข้าได้ 2 ประเภท หรือมากกว่านั้น ต้องอาศัยหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากร ตามภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 บังคับกรณีไม่มีประเภทหนึ่งระบุลักษณะของ ของไว้ชัดเจน และอีกประเภทหนึ่งระบุไว้อย่างกว้าง ๆ ตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) ทั้งมีใช้กรณีของซึ่งผสมหรือประกอบด้วยวัตถุต่างชนิดกันตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ข) จึงต้องจัดเข้าประเภทซึ่งมีอัตราสูงที่สุดคือ ประเภทที่ 39.01 ข ตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ค)

-คำพิพากษาฎีกาฉบับนี้ เป็นการตีความพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2503 โดยอาศัยหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากร ตามภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตรารฉบับนี้ แต่หากเป็นคดีที่เกิดขึ้นเมื่อพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ใช้บังคับแล้วหลักเกณฑ์การตีความจะเปลี่ยนแปลงไปโดยให้จำแนกเข้าประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่ลำดับไว้หลังสุด

(คำพิพากษาฎีกาที่ 1851/2531)หลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2503 ภาค 1 มีสาระสำคัญว่าของชนิดใดประกอบด้วยวัตถุ หรือสารตั้งแต่หนึ่งชนิดขึ้นไป และเห็นได้ว่าอาจจัดเข้าได้ 2 ประเภทกรณีไม่อาจจัดเข้าในประเภทที่ระบุไว้โดยชัดเจนให้จัดเข้าในประเภทของวัตถุ หรือ ส่วนควบที่มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญสำหรับของชนิดนั้น เมื่อสายคาตลคไซมันหน้าห้อง โดยเอาไฟฟ้ามี่ชดลวดไฟฟ้า ซึ่งเป็นวัตถุ

อันเป็นสาระสำคัญของสินค้า จึงต้องจัดประเภทสินค้านี้ตามขดลวดไฟฟ้า ทั้งไม่มีข้อยกเว้นตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรให้จัดสินค้านี้ดังกล่าว เข้าในประเภทของวัตถุที่ไม่ใช่สาระสำคัญตั้งนั้นที่โจทก์จัดสายคาดลวดไขมันหน้าห้องโดยใช้ไฟฟ้าเข้าในประเภทที่ 39.07 ตามประเภทวัตถุที่ใช้ทำด้านนอกซึ่งไม่ปรากฏว่าเป็นวัตถุส่วนที่เป็นสาระสำคัญ จึงไม่ชอบด้วยหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร

ในกรณีที่สินค้าที่พิพาท ไม่อาจจัดเข้าในประเภทพิกัดอัตราศุลกากรได้โดยชัดแจ้งจึงต้องตีความโดยอาศัยหลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรในภาค 1 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 คือต้องตีความโดยจัดเข้าในประเภทเดียวกับของที่ซึ่งใกล้เคียงกับชนิดของนั้นมากที่สุด สินค้ารายพิพาทเป็นเครื่องบันทึกเทปโทรทัศน์ที่บันทึกได้ทั้งภาพและเสียงซึ่งมุ่งหมายที่จะใช้ในกิจการโทรทัศน์เพียงอย่างเดียวโดยจะทำหน้าที่อย่างเดียวกับกล้องโทรทัศน์และเป็นอุปกรณ์ของเครื่องส่งโทรทัศน์ทั้งยังมุ่งหมายใช้ในกิจการสื่อสาร และโทรคมนาคม เช่นเดียวกับสินค้าตามพิกัดอัตราศุลกากร ประเภทที่ 85.15ก. จึงมีลักษณะแตกต่างกับสินค้าตามพิกัดประเภทที่ 92.11 ซึ่งเป็นสินค้าที่เกี่ยวกับเสียงแต่เพียงอย่างเดียววนาไปใช้กับภาพไม่ได้เลยและมีใช้สินค้าที่นำไปใช้ในกิจการโทรทัศน์โดยตรง สินค้ารายพิพาทจึงไม่อาจจัดเข้าในพิกัดประเภทที่ 92.11 แต่สมควรจัดอยู่ในพิกัดประเภทที่ 85.15 ก.

ประเด็นในเรื่องของที่นำเข้า อยู่ในข่ายได้รับการลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังหรือไม่

(คำพิพากษาฎีกาที่ 4109/2530) เครื่องวอเตอร์ ซิลเลอร์ เป็นเครื่องปรับอากาศ ที่อาศัยน้ำเป็นสื่อทำความเย็นมาใช้เครื่องท่อน้ำเย็น เมื่อโจทก์นำเข้ามาเพื่อใช้ในอุตสาหกรรม โจทก์จึงมีสิทธิได้ลดอากรเหลือร้อยละ 30 ตามประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. 10 /2525 ข้อ 2 ประเภทที่ 85.15

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราอากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขในการลดอัตราอากร เพื่อควบคุมการลดอัตราอากร ให้อยู่ในขอบเขตอันเป็นความมุ่งหมายที่จะลดอัตราอากรนั้นการตีความจึงต้องตีความตามเงื่อนไขที่กำหนดในประกาศลดอัตราอากรดังกล่าวซึ่งปกติประกาศการลดอัตราอากรจะทำในรูปประกาศกระทรวงการคลัง

ประเด็นในเรื่องอำนาจการตีความพิกัตอัตราศุลกากรของอธิบดีกรมศุลกากร (คำพิพากษาฎีกาที่ 3777/2528) เดิมจำเลยเคยเรียกเก็บภาษีอากรขาเข้า สำหรับสินค้ายาอมแอ็คส์ของโจทก์ตามพิกัตอัตราศุลกากรประเภทที่ 30.02 ง (32) ในลักษณะ ยานอื่น ๆ ในอัตราร้อยละ 10 ของราคาสินค้า แต่ต่อมาอธิบดีกรมจำเลยได้มีคำวินิจฉัยพิกัตอัตรา ใหม่อัตราตามคำวินิจฉัยพิกัตอัตราที่ 151/2519 ให้จัดสินค้ายาอมแก้โรคเจ็บคอ และหวัดประเภท เดียวกับสินค้ายาอมแอ็คส์ของโจทก์ เข้าพิกัตอัตราศุลกากรประเภทที่ 17.04 โดยถือเป็นลูกกวาด ซึ่งต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 65 ของราคาสินค้าหรือกิโลกรัมละ 22 บาท เมื่อคำวินิจฉัยพิกัต อัตราของอธิบดีกรมจำเลยเป็นการตีความพิกัตอัตราศุลกากรโดยชอบ การประเมินเรียกเก็บภาษี อากรของจำเลยย่อมชอบด้วยกฎหมาย แม้โจทก์จะขึ้นทะเบียนตำรับยาสำหรับยาอมแอ็คส์ไว้ต่อ กองอาหารและยา กระทรวงสาธารณสุขก็เป็นการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติอาหารและยา ซึ่งเป็น กฎหมายคนละฉบับและมีวัตถุประสงค์ต่างกัน จะอ้างมาเป็นหลักในการตีความพิกัตอัตราศุลกากร เพื่อการจัดเก็บภาษีหาได้ไม่

- อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความพิกัตอัตราศุลกากร โดยการประกาศแจ้ง อัตราอากรเมื่อมีการตีความของอธิบดีแล้วการจำแนกพิกัตอัตราของของที่มีการตีความ จะต้องถือ ตามที่อธิบดีวินิจฉัยไว้ แต่การตีความของอธิบดีนี้ยังไม่เป็นที่สุด ดังนั้นผู้นำของเข้าอาจโต้แย้งการ ตีความนั้นต่อศาลได้ คดีนี้ศาลพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นการตีความโดยชอบ การเสียภาษีสำหรับ ของที่มีปัญหาจึงต้องเสียตามอัตราอากรที่อธิบดีตีความ

4.4. การชำระและการวางประกันค่าภาษีอากร

โดยหลักแล้วก่อนนำของใด ๆ ไปจากอารักขาศุลกากรหรือก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักร ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแล้วแต่กรณี จะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร และต้องยื่นใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออก แล้วแต่กรณีโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วน หรือได้วางเงินไว้เป็นประกัน โดยการ ชอวางเงินประกันเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด ซึ่งเป็นไปตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรคแรก และ มาตรา 45 วรรคแรก

แต่บางครั้งหลักดังกล่าวก็ต้องมีการยกเว้น เพื่อมิให้เกิดความเสียหายหรือความไม่

สะดวกแก่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก กฎหมายศุลกากรจึงได้บัญญัติให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก อาจนำของออกจากอารักขาศุลกากร หรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรก่อนการชำระค่าภาษีอากร โดยครบถ้วน โดยวิธีการกำหนดให้เพื่อเป็นหลักประกันแก่รัฐ อันอันจะได้รับชำระค่าภาษีอากรจากผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกจนครบถ้วนในภายหลัง วิธีการดังกล่าวคือการวางประกันค่าภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรคสอง , 45 วรรคสอง , มาตรา 19 ตี และ มาตรา 112

การวางประกันค่าภาษีอากรมี 3 ประเภทคือ

ก. การวางประกันด้วยเงินสด

ข. การให้ธนาคารหรือกระทรวงการคลังค้ำประกัน คือให้ธนาคารหรือกระทรวงการคลังค้ำประกันว่าจะใช้เงินแทนภายในวงเงินที่กำหนด หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่ชำระค่าภาษีอากรตามที่เจ้าหน้าที่ได้ประเมิน

ค. การให้หลักประกันอื่น ๆ ซึ่งอธิบดีมีอำนาจกำหนดได้ เฉพาะกรณีที่มีความจำเป็นอันรีบด่วน

สาเหตุที่ทำให้ต้องมีการวางประกันค่าอากรนั้นได้แก่

(1) มีความจำเป็นอันรีบด่วนที่จะส่งของออก หรือนำของไปจากอารักขาศุลกากร

กรณีผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกสามารถจะนำของไปจากอารักขาศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรได้โดยยังไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรนั้น เป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรที่จะอนุมัติตามมาตรา 40 วรรค 2 และมาตรา 45 วรรค 2 คือหากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีความจำเป็นอันรีบด่วนที่จะต้องนำของไปจากอารักขาศุลกากร หรือส่งของออกนอกราชอาณาจักร อธิบดีมีอำนาจที่จะให้นำของนั้นไปจากอารักขาศุลกากร หรือส่งของออกนอกราชอาณาจักร โดยไม่ต้องปฏิบัติตาม มาตรา 40 หรือ 45 แล้วแต่กรณี คือสามารถนำของออกจากอารักขาหรือส่งของออกนอกราชอาณาจักรได้โดยไม่จำเป็นต้องทำใบขนเสียค่าภาษี หรือ ต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบศุลกากรตามกฎหมายเสียก่อน แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด โดยอธิบดีจะอนุมัติได้ต่อเมื่อผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกต้องมีการร้องขอ และ ต้องวางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นจนเป็นที่พอใจอธิบดี เพื่อเป็นการประกันค่าภาษีอากร ในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร การวางประกันอาจจะเป็นเงินหรือธนาคาร หรือกระทรวงการคลัง หรือหลักประกันอย่างอื่นก็ได้ ข้อสำคัญ คือจะต้องปรากฏว่า

ของนั้นต้องเป็นของที่ "อาจต้องเสียภาษีอากร" ฉะนั้นถ้าปรากฏแน่ชัดว่าของนั้นไม่ต้องเสียภาษีอากร อธิบดีย่อมบังคับให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นที่อธิบดีกำหนดเท่านั้นจะบังคับให้วางประกันค่าภาษีอากรมิได้³³

(2) การนำของเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิต หรือผสมหรือประกอบหรือบรรจุเพื่อส่งออก ตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 มาตรา 19 ทวิ บัญญัติให้อธิบดีคืนอากรขาเข้าที่เรียกเก็บไว้แล้ว แก่ผู้นำของเข้ามาเมื่อได้ใช้ของที่นำเข้ามาในผลิต หรือผสม หรือผู้ประกอบ หรือบรรจุแล้วส่งกลับออกไปยังต่างประเทศ หรือส่งออกไปเป็นของใช้ สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปยังต่างประเทศภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า โดยมุ่งหมายจะ ส่งเสริม การส่งสินค้าออก ซึ่งจำเป็นต้องใช้วัตถุดิบ หรือวัสดุจากต่างประเทศ กรณีเป็นไปตาม มาตรา 19 ทวิ ดังกล่าว ผู้นำเข้าก็จะได้รับคืนอากรที่เก็บไว้ในขณะนำเข้าทั้งหมด เพื่อเป็น การส่งเสริมการลงทุนมาตรา 19 ตริ จึงบัญญัติให้ใช้การวางประกันแทนการชำระค่าภาษีอากร ได้โดยบัญญัติว่า "เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่า ของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองท่าต่างประเทศ หรือส่งไปเป็น ของใช้สิ้นเปลืองในเรือ เดินทางไปเมืองท่าต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะอนุญาต ให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสียโดย อาจ กำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออก ซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตาม มาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนเงินประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร"

ซึ่งมีข้อสังเกตในเรื่องการวางประกันตามมาตรา 19 ทวิ นี้จะใช้หลักประกันอย่างอื่น ไม่ได้ นอกจากต้องชำระกระทรวงการคลังหรือธนาคารค้ำประกันเท่านั้น

(3) กรณีมีปัญหาค่าภาษี

ตามที่กล่าวแล้วว่าการคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้น ตามสภาพของ ราคาของ และ พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น (ในกรณีของขาเข้า) หรือในเวลาที่ยปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน (ในกรณีของเก็บในคลัง สินค้าทัณฑ์บน) หรือในเวลาที่ยออกไปขนส่งสินค้าให้ (ในกรณีของขาออก) การชำระภาษีศุลกากรจึง

³³มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 115

ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเช่นชนิดของคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก และราคาตลอดจน พิภคอัตราศุลกากรของของที่นำเข้า หรือส่งออก ซึ่งย่อมแตกต่างกันเป็นราย ๆ ไป จึงอาจทำให้ ความเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย กับพนักงานเจ้าหน้าที่ในข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องดังกล่าวแตกต่างกัน ได้ และเกิดข้อโต้แย้งในการที่จะสรุปข้อเท็จจริง และพิภคอัตราศุลกากรให้เป็นที่ยุติ เพื่อ เป็นหลัก เกณฑ์ในการคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกดังกล่าว

ดังนั้นเมื่อเกิดปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าภาษีอากร อันทำให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกชำระ และพนักงานเจ้าหน้าที่รับชำระค่าภาษีอากรไม่ได้ เพื่อมิให้เกิดความเสียหายหรือความไม่สะดวก แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องดังกล่าว จึงจำเป็นต้องมีมาตรการกำหนดยกเว้นของจากอากรศุลกากร หรือส่งของ ออกไปนอกราชอาณาจักร ไปก่อนการชำระภาษีอากรโดยครบถ้วนได้ เพื่อมิให้ของต้องถูกกักไว้จน อาจเกิดความเสียหายได้ ซึ่งมาตรการดังกล่าวนี้ปรากฏอยู่ในมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469

มาตรา 112 บัญญัติว่า "ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวน ค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร เจ้าหน้าที่ของนั้นไปยังตุลสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง แห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่ และเจ้าของ หรือ ตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหา และเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตาม จำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติม เป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศ กำหนดให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือ ธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็น ประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้"

จากบทบัญญัติดังกล่าวสามารถแยกอธิบายได้เป็นข้อ ๆ ดังนี้

ก. ต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับ จำนวนค่าอากรสำหรับของ ที่กำลังผ่านศุลกากร หมายความว่าของนั้นยังไม่ผ่านศุลกากร แต่เข้ามาสู่การควบคุมของศุลกากร แล้ว และกำลังปฏิบัติบริการศุลกากร เพื่อให้ของนั้นออกจากอากรศุลกากร หรือส่งออกนอ กราชอาณาจักร และ ในขั้นตอนดังกล่าวนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่า อากร ซึ่งอาจจะ เป็นปัญหาเกี่ยวกับชนิดของ คุณภาพ ปริมาณ ราคา หรือพิภคอัตราศุลกากร ซึ่งจากถ้อยคำในมาตรา 112 ดังกล่าวแสดงว่าเฉพาะพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหา กรณีที่จะ เป็นปัญหาจำนวนค่าภาษีอากร ซึ่งจะมีวางประกันตามมาตรานี้หรือไม่ จึงเป็นสิทธิของพนักงาน

เจ้าหน้าที่ฝ่ายเดียว ทางออกของผู้นำเข้าหรือส่งออก ในกรณีดังกล่าว ก็คือปฏิบัติพิธีการศุลกากร และชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน เพื่อนำของไปจากอารักขาศุลกากร หรือส่งของออกนอกราชอาณาจักร โดยแจ้งความต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ขอสงวนสิทธิโต้แย้งเพื่อขอคืนอากร เพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาแห่งของ หรืออัตราอากรสำหรับของนั้น ๆ ก่อนเจ้าหน้าที่ส่งมอบสินค้าหรือก่อนส่งของไปนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 10 วรรค 5 ซึ่งการแจ้งความดังกล่าวจะเป็นการบังคับให้พนักงานศุลกากรตรวจสอบพิสูจน์ของหรือให้ผู้กรณติดลงกันชักตัวอย่างของไว้เพื่อตัดสินปัญหา และถึงแม้จะได้มีการยื่นคำขอคืนค่าอากรแล้วก็ตาม ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องฟ้องคดี เพื่อขอคืนเงินอากรภายในสองปีนี้ด้วย มิฉะนั้นคดีเป็นอันขาดอายุความ

ข. ผู้นำของนั้นไปยังศุลกสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่งไว้แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ และ เจ้าของ หรือตัวแทนจะตกลงกันยอมมาให้เอาตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหา

ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวนี้ตรงกับหลักการตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 และ 45 ที่ว่าของที่ยังมิได้เสียภาษีให้ครบถ้วนจะนำออกไปจากอารักขาศุลกากรหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรไม่ได้ และการกักของก็มีความจำเป็นเพราะตัวของเองเป็นมูลที่เกิดความรับผิดชอบอันต้องเสียภาษี แต่จุดประสงค์ที่สำคัญของการกักหรือเก็บของไว้ดังกล่าวมิใช่เพื่อเป็นการยึดหน่วงตัวของไว้เป็นหลักประกันค่าภาษี แต่เป็นเพราะกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากร การจะพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดจำนวนค่าภาษีที่เกิดเป็นปัญหานั้นผูกพันอยู่กับข้อเท็จจริงในเรื่องสภาพ ชนิด คุณภาพ ราคา ตลอดจนพิสัยอัตราศุลกากรของของดังกล่าว ซึ่งมีผลโดยตรงหรือโดยอ้อมต่อการคำนวณค่าภาษี ดังนั้นหากจะปล่อยของไปก็ไม่มีหลักฐานพิสูจน์ข้อเท็จจริงชี้ขาด แต่มีไว้หากมีปัญหานั้นเรื่องค่าภาษีดังกล่าวเกิดขึ้นแล้วจะต้องนำของไปยังศุลกสถาน หรือ เก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่งเสมอไป หากพนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนตกลงกันได้ว่าจะยอมมาให้เอาแต่ตัวอย่างไว้วินิจฉัยปัญหาแทนก็ไม่จำเป็นต้องกักของไว้ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งทางปฏิบัติหากมีกรณี มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าภาษีดังกล่าว พนักงานเจ้าหน้าที่จะให้ผู้นำเข้าชำระภาษีตามที่สำแดง และให้วางประกันค่าภาษีในอัตราสูงและให้ปล่อยของจากอารักขาศุลกากร หรือส่งของออกนอกราชอาณาจักรโดยให้มีการชักตัวอย่างไว้วินิจฉัยปัญหานั้นภายหลัง

ค. ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแล้วแต่กรณีสำแดงไว้ในใบขนสินค้า ทั้งนี้เพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน มาตรา 112 จึงกำหนดให้ในส่วนค่าอากรตามที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแล้วแต่กรณีสำแดงในใบขนสินค้าให้รับชำระเป็นค่าอากร เพราะเป็นส่วนที่ไม่

ปัญหาแล้วคือทั้งสองฝ่ายเห็นว่าจำนวนที่สำแดงนั้นเป็นส่วนที่อย่างน้อยที่สุด ภาระแน ๆ ปัญหา อยู่ที่ส่วนที่เจ้าหน้าที่ เห็นว่าจะต้องชำระเท่านั้นว่าจะต้องชำระเพิ่ม หรือ ...เท่าใด ตามนัย แห่งความข้อนี้และข้อต่อไปที่ว่าให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวน เงินอากรสูงสุดที่ อาจจะต้องเสียสำหรับของนั้น เป็นการขยายความตอนต้นที่ว่า พนักงานเจ้าหน้าที่" เห็นว่ามี ปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากร" นั้นแปลว่า เจ้าหน้าที่เห็นว่าจำนวนค่าอากรที่ถูกต้องซึ่งจะต้อง เรียกเก็บสำหรับของนั้นสูงกว่าที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกยื่นใบขนสินค้าแสดงไว้³⁴

ง. ให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสีย สำหรับของนั้น

การให้วางประกันเพิ่มเติมดังกล่าว เป็นเพราะ กฎหมายศุลกากรต้องการให้มีเงิน ประกันเพียงพอที่จะชำระค่าภาษีเพิ่มให้ครบถ้วน หากกรณีมีการวินิจฉัยชี้ขาดภายหลังว่าผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น จากที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและได้ชำระไปแล้วส่วนหนึ่ง และหลักประกันที่ดีที่สุดที่สามารถจะบังคับได้ทันทีก็คือ เงินสด แต่ก็มีข้อยกเว้นตามที่จะกล่าววนข้อ ต่อไปคือ

จ. อธิบดีจะประกาศกำหนดให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือธนาคาร แทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควร ก็ได้

แม้หลักประกันที่ดีที่สุดจะเป็นเงินสด แต่กรณีมีข้อยกเว้นโดยเหตุที่จำนวนค่าภาษียังเป็น ปัญหาอยู่ และยังไม่แน่นอนว่า ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือไม่ จำนวนค่าภาษี ก็อาจเป็นจำนวนมาก และระยะเวลาที่ต้องใช้ในการวินิจฉัยก็อาจจะใช้เวลานาน การนำเงิน สดมาวางไว้เป็นประกันจึงเป็นภาระหน้าที่สำหรับผู้ที่เกี่ยวข้อง มาตรา 112 จึงกำหนดมาตรการ ผ่อนคลาย โดยกำหนดให้อำนาจอธิบดีประกาศกำหนดให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือธนาคารแทนการวางประกันเป็นเงินสดเพิ่มเติมได้โดยอธิบดีอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ที่เห็นสมควรได้

เมื่อมีการวางประกัน และปล่อยออกจากอารักขาศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว เจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการกำหนดค่าภาษีโดยการวินิจฉัยปัญหา เช่น หากมีปัญหาค่าใน เรื่องชนิดของ คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ก็ย่อมจะต้องทำการวิเคราะห์ตรวจนับ วัด หรือ ชั่ง เพื่อให้ทราบชนิด คุณภาพ ปริมาณ และน้ำหนักที่แน่นอน หากมีปัญหาค่าในเรื่องราคาที่ต้องมีการ พิจารณาตรวจสอบและกำหนดราคาเป็นเท่าใด หากเป็นปัญหาว่าของดังกล่าวจะต้องชำระอากร ในอัตราใดก็เป็น เรื่องต้องพิจารณาและวินิจฉัยเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรใดพิจารณาจากตัวอย่าง ของของที่ได้กัก, เก็บ หรือชักตัวอย่างไว้ เมื่อมีการวินิจฉัยข้อที่เป็นปัญหาแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะทำ การประเมินเงินอากรอันพึงต้องชำระและดำเนินการตามมาตรา 112 ทวิ ต่อไปดังนี้

(1) เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสีย และ แจ้งให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกทราบ โดยเจ้าหน้าที่จะแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกทราบว่าได้ทำการประเมินราคา และค่าภาษีอากรแล้วเป็นตัวเลขจำนวนเท่าใด มีค่าภาษีอากรต้องชำระเพิ่มเติมเท่าใด หรือไม่ หรือ จะได้รับคืนประกันเท่าใด กรณีที่มีการวางประกันไว้คุ้มครองค่าภาษีที่เจ้าหน้าที่ประเมินแล้วกรม ศุลกากรจะผลักเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าภาษีอากรตามจำนวนที่ได้ประเมินเพิ่มได้ทันที และแจ้ง ให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกทราบจำนวนเงินที่เหลือซึ่งมีสิทธิจะได้รับคืน

(2) กรณีมีเงินอากรต้องชำระเพิ่ม ผู้นำเข้า หรือ ผู้ส่งออกต้องชำระเงินอากรตาม จำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งงานกรณีและผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก มิได้วางประกันเป็นเงินสด หรือ วางประกันเป็นเงินสด แต่ไม่คุ้มครองค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม เจ้าหน้าที่ก็จะมีหนังสือแจ้งให้มาชำระให้ครบถ้วน ซึ่งผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกต้องชำระให้ครบถ้วน ภายในสามสิบวัน หากได้วางประกันเป็นเงินสดไว้คุ้มครองค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มแล้วเจ้าหน้าที่ ก็จะผลักเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าภาษีอากรเพิ่มได้ทันที และถือเสมือนว่าผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก ได้ชำระเงินอากรภายในเวลาที่กำหนดสามสิบวันตามมาตรา 112 ทวิวรรคแรกแล้ว

(3) อุทธรณ์การประเมินได้ กรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและ แจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกทราบแล้ว หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่พอใจ หรือไม่เห็นด้วยกับการ วินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวก็อาจจะอุทธรณ์การประเมินอากรตามมาตรา 112 ทวิ วรรค ท้าย ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดในบทที่ 5 ต่อไป

4.5. มาตรการในการควบคุมการประเมินภาษีอากรให้ถูกต้องเพื่อมิให้มีการหลีกเลี่ยงอากร

ในการประเมินภาษีศุลกากร หลักการคำนวณค่าภาษีต้องงใช้สภาพของ ราคาของ และ พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันต้องเสียภาษีอากรเกิดขึ้น ซึ่งข้อเท็จจริงในเรื่อง สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร เป็นหน้าที่ของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่จะสำแดงในใบขนสินค้าให้ถูกต้องก่อนที่จะนำของใด ๆ ออกจากอารักขาศุลกากรหรือส่งของออกนอกราชอาณาจักร ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 มาตรา 10 กฎหมายศุลกากรก็เหมือนกับกฎหมายภาษีทั่วไป ๆ ที่จะกำหนดมาตรการบังคับไว้เพื่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีศุลกากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ด้วยการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาไว้ เพื่อเป็นมาตรการป้องกันและปราบปรามการกระทำที่ฝ่าฝืนและหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรโดยกำหนดโทษไว้รุนแรง เพราะการกระทำความผิดฐานนี้เป็นการกระทำความผิดที่ผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในรายได้และเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของรัฐ จึงมีการกำหนดโทษไว้สูง

มาตรการที่กฎหมายศุลกากรนำมาใช้เพื่อให้เกิดการคำนวณค่าภาษีเป็นใบโดยถูกต้องก็คือ การกำหนดความผิดในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้แสดงรายการในใบขนสินค้าไม่ถูกต้อง เช่น ชนิดของไม่ถูกต้อง ราคาสินค้าเป็นเท็จ ก็จะเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จ ตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งบัญญัติว่า "ผู้ใดกระทำหรือจัด หรือยอมให้ผู้อื่นกระทำ หรือยื่น หรือจัดให้ผู้อื่นยื่นใบขนสินค้า ถ้าสำแดงใบรับรองบันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้นเป็นความเท็จก็ดี เป็นความไม่สมบูรณ์ก็ดี หรือเป็นการชักพา ให้หลงผิดในรายการใด ๆ ก็ดีหรือ... ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน" และหากการกระทำดังกล่าวเป็นเหตุให้ผู้กระทำชำระภาษีอากรขาด โดยมีเจตนาหนีค่าภาษีก็จะเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า "ผู้ใดนำเข้าหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง เข้ามาในพระราชอาณาจักรไทยก็ดี หรือที่ส่งหรือพาของ เช่นว่านี้ออกไปนอกพระราชอาณาจักรก็ดี หรือช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของ เช่นว่านี้เข้ามาหรือส่งออกไปก็ดี หรือย้ายถอนใบ หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนใบซึ่งของดังกล่าวนั้น จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มันคงหรือโรงเก็บของ โดยไม่ได้รับ

อนุญาตก็ดีหรือให้ที่อาศัยเก็บหรือเก็บหรือช้อนของเช่นนี้ หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นนั้น
ก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการขน หรือย้ายถอนหรือกระทำอย่างใดแก่ของ
เช่นนั้นก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงบท
กฎหมายและข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้นเก็บของในคลัง
สินค้า และการส่งมอบของ โดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว
ที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ก็ดี หรือหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดีสำหรับ
ความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้รับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจาก
ไม่เกินสิบปี หรือทั้งจำทั้งปรับ"

ซึ่งความผิดตามมาตรา 27 และ 99 ดังกล่าวนี มีลักษณะพิเศษคือเป็นความผิดทาง
อาญาที่ไม่ต้องการเจตนา ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9)
พ.ศ.2482 ว่า "การกระทำที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 และ 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร
พ.ศ.2469นั้นให้ถือว่าเป็นความผิดโดยมิต้องคำนึงว่าผู้กระทำจะมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาท
เลินเล่อหรือหาไม่" แต่ในทางปฏิบัติศาลยอมรับเพียงว่า ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรเป็นความ
ผิดอาญาที่ไม่ต้องเจตนา เฉพาะเพียงเจตนากระทำธรรมดาเท่านั้น หาได้ขยายผลไปถึง
"เจตนาจะฉ้อค่าภาษีอากร..."ไม่³⁵การตีความของศาลฎีกาดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าทำให้เกิด
ผลดีและผลเสียในการควบคุมการประเมินภาษีศุลกากรให้ถูกต้องตามกฎหมายดังนี้คือ

ผลดีต่อผู้เสียภาษี

ในการประเมินภาษีศุลกากรอาจมีปัญหาจากการคำนวณค่าภาษี เนื่องจากผู้นำเข้าหรือ
ผู้ส่งออก อาจมีความเห็นแตกต่างจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้วินิจฉัย ทำให้เกิดปัญหาในเรื่อง
จำนวนค่าภาษี ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกก็สามารถที่จะดำเนินกระบวนการทางกฎหมายเพื่อยุติข้อได้
แย้งในเรื่องจำนวนค่าภาษีได้อย่างเต็มที่ โดยมิต้องเกรงกลัวว่าตนจะต้องถูกดำเนินคดีในข้อหา
หลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรเพราะมิใช่ว่าการมีปัญหานั้นเรื่องจำนวนค่าภาษี เช่น ราคาของที่นำเข้า
หรือส่งออกเป็นเท่าใดแน่ หรือสินค้านั้นสมควรจะชำระอากรตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ผู้นำเข้า
สำแดงหรือไม่นั้นจะเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรเสมอไป เนื่องจากรัฐต้องพิสูจน์ให้ได้เสีย

³⁵คำพิพากษาฎีกาที่ 967/2507

ก่อนว่าผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก มีเจตนาจะฉ้อค่าภาษีด้วย อันเป็นการทำให้หลักประกันสิทธิ เสรีภาพแก่ประชาชน

ผลเสียต่อรัฐ

เนื่องจากความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร เป็นความผิดเทคนิคที่มีลักษณะพิเศษการที่มาตรา 16 บัญญัติให้การกระทำความผิดตามมาตรา 27 และ 99 เป็นความผิดโดยไม่ว่าเจตนาที่ นำจะเป็น เพราะลักษณะความผิดดังกล่าว เป็นความผิดเกี่ยวกับเอกสาร และพิธีการศุลกากรที่ ยุ่งยากซับซ้อนยากที่จะสรุปหรือพิสูจน์ได้ว่าผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกมีเจตนาอย่างไร ความประสงค์ ของผู้บัญญัติกฎหมายดังกล่าวก็คงเพื่อตัดปัญหาเกี่ยวกับภาระการพิสูจน์ การที่ศาลฎีกาศึกษาความดัง กล่าวก่อให้เกิดปัญหาในการควบคุมให้การประเมินภาษีเป็นไปโดยถูกต้อง เพราะเมื่อมีปัญหาใน เรื่องจำนวนค่าภาษีเกิดขึ้นก็ไม่สามารถดำเนินคดี กับผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกซึ่งมีเจตนาที่จะฉ้อค่า ภาษีของรัฐ หากกรมศุลกากรไม่สามารถพิสูจน์เจตนาจะฉ้อค่าภาษีให้ประจักษ์ได้ศาลก็ต้องยกฟ้อง ซึ่งอาจทำให้มีปัญหาในการหลีกเลี่ยงอากรต่อไป

จากบทบัญญัติกฎหมายตามพระราชบัญญัติศุลกากร ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายศุลกากรได้ กำหนดมาตรการ เพื่อป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีไว้อย่างเหมาะสมแล้ว แต่การมีปัญหานี้ ทางปฏิบัติ เนื่องจากการตีความแยกเป็นสองทาง คือฝ่ายหนึ่งมุ่งที่จะตีความให้เป็นคุณแก่รัฐ เพราะ การจัดเก็บภาษีรัฐทำในนามมหาชน ประโยชน์ของรัฐย่อมเหนือกว่าประโยชน์ของเอกชน ส่วน ฝ่ายที่สองมุ่งที่จะคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามที่ปรากฏในกฎหมายรัฐธรรมนูญว่า "ใน คดีอาญาให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า ผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด" ซึ่งผู้เขียนมีความเห็น ว่า การกำหนดให้ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร เป็นความผิดโดยไม่ว่าเจตนาที่กระทำจะมีเจตนาหรือ ไม่นั้นเหมาะสม เพราะในการที่จะพิสูจน์ว่าผู้กระทำมีเจตนาฉ้อค่าภาษีหรือไม่นั้นเป็นการยาก จึง มีความจำเป็นต้องนำหลักการดังกล่าวมาใช้ เพื่อรักษาผลประโยชน์ของส่วนรวม แต่ก็ควรต้องม ีการจำกัดขอบเขตและมีบทบัญญัติ หรือวางมาตรการเพื่อผ่อนปรน เช่นหากเป็นกรณีมีปัญห ากี่ยว กับจำนวนอากร และผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้แสดงเจตนาบริสุทธิ์โดยมีการวางประกัน หรือสงวน สิทธิโต้แย้งในเรื่องราคาและพิกัดอัตราศุลกากรตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายศุลกากรกำหนดแล้ว แม้ ผลการพิจารณาของพนักงานเจ้าหน้าที่จะแตกต่างจากผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกก็ตามแต่ก็ไม่ควรถือว่า ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงอากร เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกมี เจตนาเช่นนั้นจริง