

ความรับผิดชอบในค่าภาษีศุลกากร

การคิดภาษีศุลกากรคิดเอาจากของที่นำเข้าหรือส่งออกไม่ว่าของนั้นจะเป็นสินค้าหรือไม่ก็ตาม ตามปกติแล้วอาจกล่าวได้ว่าเมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออก ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องเสียภาษีขาเข้าหรือภาษีขาออกแล้วแต่กรณี เว้นแต่จะปรากฏว่ามีกฎหมายยกเว้นให้ ซึ่งกฎหมายที่ยกเว้นให้นั้นอาจยกเว้นให้แก่บุคคล ยกเว้นให้แก่ของหรือยกเว้นโดยค่านิ่งถึงของและบุคคลประกอบกันก็ได้

การนำสินค้าที่ไม่ได้รับยกเว้นค่าภาษีศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรก็จะต้องเสียค่าภาษีให้ครบถ้วนตามระเบียบวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งพันธะผูกพันในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีศุลกากรมีความสำคัญต่อผู้นำเข้าหรือส่งออกเป็นอย่างมาก เพราะหากไม่มีการชำระค่าภาษีหรือชำระไม่ครบถ้วนแล้วก็ต้องถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเรียกค่าภาษีที่ขาดให้ครบถ้วนในทางแพ่งและอาจจะถูกลงโทษทางอาญาฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรอีกด้วย และเพื่อที่จะให้บรรล่วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจึงต้องมีนโยบายหลักการ และมาตรการบังคับที่เด็ดด้วย

2.1 นโยบายและเหตุผลในการจัดเก็บภาษีศุลกากร

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่ง ซึ่งภาระภาษีจะตกอยู่กับประชาชนผู้บริโภคโดยที่ผู้ชำระไม่รู้ลึกลงตัวว่าต้องรับภาระในการชำระค่าภาษีให้แก่รัฐ ในการจัดเก็บ

ภาษีศุลกากรนั้นอาจกล่าวได้ว่ามีเหตุผลที่ต้องจัดเก็บอยู่โดยทั่วไป 5 ประการ² คือ เพื่อรักษาดุลการชำระเงินเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ เพื่อคุ้มครองการบริโภค เพื่อให้สอดคล้องกับผลตอบแทนจากการได้ประโยชน์ในการดำเนินกิจการของรัฐ และเพื่อรายได้นั้นเอง ซึ่งการจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้นมีทั้งจัดเก็บภาษีขาเข้าและภาษีขาออก หากจะแบ่งแยกเหตุผลและนโยบายในการจัดเก็บภาษีขาเข้าและขาออกอาจจะมีเหตุผลที่แตกต่างกันได้ ดังนี้³

ก. นโยบายและเหตุผลในการจัดเก็บภาษีขาเข้า

1. เพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล เพราะรัฐจำเป็นต้องเข้ามามีบทบาทที่จะส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาด้านเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม รัฐจึงจำเป็นต้องมีรายได้เพื่อใช้ในการบริหารโครงการต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุผลตามเป้าหมายของการพัฒนาที่วางไว้

2. เพื่อส่งเสริมและให้ความคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ เพื่อป้องกันสินค้าจากประเทศอื่นเข้ามาแข่งขันในราคาที่ต่ำกว่า อากาศขาเข้าอาจนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองอุตสาหกรรม ซึ่งรัฐเห็นว่าอุตสาหกรรมดังกล่าวสามารถใช้เป็นกลยุทธ์ในการพัฒนาประเทศ ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลดีต่อส่วนรวมในด้านอื่นอีก

1) เพื่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศ โดยการนำนโยบายอากาศขาเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมมาใช้ ซึ่งจะทำให้มีการผลิตมากขึ้นอันจะมีผลต่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและแรงงานภายในประเทศ อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามไปด้วย

2) เป็นโครงสร้างพื้นฐานในการพัฒนาอุตสาหกรรมซึ่งจะพัฒนาให้เกิดเทคโนโลยีติดตามมา

² RICHARD M. BIRD AND OLIVER OLDMAN, READING ON TAXATION IN DEVELOPING COUNTRIES. THIRD EDITION (THE JOHN HOPKINS UNIVERSITY PRESS LTD., 1975) P. 25

³ พงศ์ชัย จินดา, "ความรับผิดชอบหลักเลี้ยงอากาศศุลกากร" วิทยานิพนธ์ปริณญาณบัณฑิตภาควิชานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 32-34

3. เพื่อส่งเสริมด้านการเกษตร ซึ่งเป็นภาคการผลิตที่มีบทบาทในการพัฒนาประเทศและเป็นแหล่งจ้างงาน รัฐอาจนำนโยบายอากรศุลกากรมาใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งนโยบายอัตราอากรขาเข้า กล่าวคือควรกำหนดอัตราอากรให้ต่ำ หรือไม่เสียเลย สำหรับปัจจัยพื้นฐานในภาคเกษตรกรรม เช่น โคพั้นธันม แม่พั้นธังไก่ ปู๊ย เป็นต้น

4. เพื่อแก้ไขสภาวะทางสังคม

ก) ในด้านการบริโภค ของบางอย่างไม่จำเป็นต้องการครองชีพ (LUXURY GOODS) การบริโภคสิ่งเหล่านี้เป็นพฤติกรรมที่ก่อให้เกิดการใช้จ่ายเงินเกินความจำเป็น อากรศุลกากรจึงเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐในอันที่จะจำกัดการบริโภคที่ไม่จำเป็นดังกล่าว เพื่อเปลี่ยนแนวทางให้การใช้จ่ายของประชาชนมาสู่ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตภายในประเทศโดยการตั้งอัตราอากรสูงเพื่อลดการนำเข้า

ข) ป้องกันความผันผวนในด้านราคาสินค้าอันเนื่องจากการขาดแคลน โดยการลดอัตราอากรขาเข้า เพื่อให้ต้นทุนการนำเข้าต่ำลง เป็นการจูงใจให้มีการนำเข้า เพื่อบรรเทาการขาดแคลนสินค้าบางชนิดในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ

ค) ป้องกันการทุ่มตลาด ของประเทศคู่ค้า ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จากประเทศคู่ค้าที่ประสงค์จะระบายสต็อกสินค้าให้หมดไป หรือมีนโยบายมุ่งทำลายคู่แข่งขันไม่ว่าด้วยวัตถุประสงค์ใด ภาวะเศรษฐกิจและกลไกทางสังคมจะต้องถูกทำลายจนไม่อยู่ในฐานะที่จะแข่งขันทางด้านราคาได้ การเพิ่มอัตราอากรขาเข้าย่อมทำให้ระดับราคาสินค้าที่นำเข้ามาสูงขึ้นจนไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อการผลิตภายในประเทศ

5. เพื่อใช้เป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออก ในด้านการส่งออกเกือบทุกประเทศได้ใช้นโยบายที่จะยกเลิกภาษีส่งออกไว้ในโครงสร้างนิกิต เพื่อลดต้นทุนในการส่งออกให้สามารถแข่งขันกับสินค้าจากต่างประเทศได้ นอกจากนี้การลดอัตราอากรขาเข้าสำหรับสินค้าประเภททุน เครื่องจักร วัตถุดิบบางชนิดที่จำเป็นในกระบวนการผลิตเพื่อส่งออก ย่อมทำให้ผู้ผลิตภายในประเทศสามารถแข่งขันกับผู้ส่งออกในประเทศอื่นได้

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บอากรขาออก

แทบจะกล่าวได้ว่าทุกประเทศมีนโยบายส่งเสริมการส่งออกเพื่อให้สินค้าของตนสามารถแข่งขันกับประเทศคู่แข่งในด้านราคาได้ โดยรัฐพยายามที่จะไม่เรียกเก็บอากรขาออกเลยบางประเทศอาจมีมาตรการช่วยเหลืออย่างอื่นอีกด้วย คงมีแต่เพียงของบางชนิดเท่านั้นที่รัฐยังต้องจัดเก็บอากรขาออกด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1. เพื่อเป็นการอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติ (RESOURCE CONSERVATION) โดยวิธีเก็บอากรขาออก มิให้มีการนำเอาวัตถุดิบและทรัพยากรออกไปมากเกินไป
2. เพื่อรักษาระดับราคาสินค้าภายในประเทศ การเก็บภาษีขาออกจะลดความแตกต่างระหว่างราคาสำหรับผู้ขายจะได้จากการส่งออก และจากการขายภายในประเทศเพื่อมิให้ผู้ส่งออกแย่งกันส่งออก ซึ่งจะมีผลให้ราคาสินค้าภายในประเทศสูงขึ้น เช่น ประเทศไทยได้ใช้วิธีนี้มาช้านานเป็นตัวรักษาระดับราคาข้าวภายในประเทศ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีศุลกากรตามเหตุผลดังกล่าวนี้ต้องมีนโยบายในการบริหารภาษีศุลกากรที่ดีจึงจะสามารถทำให้บรรลุเป้าหมายได้ ซึ่งเหตุผลทุกอย่างต้องนำมาใช้ในการผสมผสานเข้าด้วยกัน และจะเห็นได้ว่าในบางครั้งอาจจะเกิดความขัดแย้งกันเอง เช่น การไม่สนับสนุนให้บริโกลสินค้าบางอย่างที่รัฐเห็นว่าไม่ติดต่อสุขภาพและขัดกับรัฐประศาสนโยบายของรัฐที่จะคุ้มครองผู้บริโภคภายในประเทศ ซึ่งเป็นลักษณะที่เด่นของภาษีศุลกากรนั้นจะมีความขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐ เพราะหากมีการคุ้มครองมาก การนำเข้าจะเกิดขึ้นน้อยการจัดเก็บภาษีก็จะน้อยลงไปด้วยสำหรับประเทศไทยในปัจจุบัน นโยบายภาษีอากรตกอยู่ภายใต้ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 7 (พ.ศ. 2535-2539) โดยมุ่งเน้นในการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีทุกประเภทให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งปรับโครงสร้างและอัตราภาษีอากรให้ทันสมัย

* RICHARD GOODE, GOVERNMENT FINANCE IN DEVELOPING COUNTRIES (THE BROOKING INSTITUTION, WASHINGTON DC., 1984),

และมีผลเอื้ออำนวยต่อการขยายตัวทางด้านการผลิตการค้า การส่งออก ตลอดจนการลงทุนภายในประเทศ รวมทั้งให้เกิดผลทางด้านลดภาระภาษีแก่ผู้มีรายได้น้อยและรายได้ปานกลางตามแผนพัฒนาฉบับที่ 7 นี้ บทบาทของกรมศุลกากรนอกจากจัดเก็บภาษีและป้องกันและปราบปรามแล้ว กรมศุลกากรจะต้องแปรเปลี่ยนตัวเองมาเป็นหน่วยงานที่ให้การส่งเสริมสนับสนุนกิจการค้าระหว่างประเทศด้วย จึงจำเป็นต้องเร่งพัฒนาปรับปรุงระบบการให้บริการให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากร รวมทั้งปรับปรุงขั้นตอนของงานเพื่อจัดอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศด้วย เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

2.2 ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาเข้า

ความรับผิดชอบในค่าภาษีศุลกากรขาเข้านั้นเป็นไปตามมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ...." เนื่องจากค่าภาษีศุลกากรเป็นค่าภาษีที่จัดเก็บสำหรับการนำสินค้าผ่านเข้าหรือออกจากเขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นรัฐในรูปใด ๆ ก็ได้ที่ไม่ขึ้นแก่กัน โดยมีอำนาจแยกเหนือภูมิอาณาเขตเป็นสัดส่วน^๕

การนำสินค้าเข้าเขตแดนหนึ่งจากอีกเขตแดนหนึ่งอาจแบ่งออกเป็น 3 ทางใหญ่ ๆ คือทางบก ทางน้ำ และทางอากาศ ซึ่งในการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไทย ผู้นำเข้าสามารถที่จะนำเข้าทางใดก็ได้ใน 3 ทางดังกล่าว และความรับผิดชอบในค่าภาษีศุลกากรในการนำสินค้าเข้าจะเกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จแต่จะถือว่านำของเข้าสำเร็จเมื่อใดนั้น กฎหมายบัญญัติไว้ต่างกัน

^๕ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 2.

ก. ทางน้ำ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของ เข้า มาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้น ได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือท่า ท่าที่มีชื่อส่งของถึง"

ฉะนั้น เวลาที่นำของเข้าสำเร็จอันเป็นเหตุให้เกิดความรับผิดชอบในค่าภาษี ได้แก่ เวลาที่เรือซึ่งบรรทุกสินค้าได้เข้ามาถึงเขตท่าที่จะทำการขนถ่ายสินค้าลงจากเรือหรือ ท่าที่มีชื่อส่งของถึงเพราะเป็นท่าปลายทางอันจะส่งสินค้าให้แก่ผู้รับแล้ว บางครั้งแม้ว่าจะมี การนำสินค้าเข้ามาในเขตท่าแล้ว หากไม่ใช่เป็นสินค้าที่จะส่งมาประเทศไทย ความรับผิดชอบ ในค่าภาษีก็จะยังไม่เกิด เพราะไม่ใช่เป็นท่าที่จะส่งของถึงอันเป็นท่าปลายทาง เช่น ของ ถ่ายลำเรือหรือของผ่านแดน เป็นต้น

เขตท่าในที่นี้จะต้องเป็นเขตท่าศุลกากรที่รัฐมนตรีเป็นผู้กำหนดโดยออกเป็น กฎกระทรวงตามมาตรา 4 ซึ่งจะกำหนดท่าขึ้นพร้อมทั้งกำหนดอาณาเขตของท่าขึ้นไว้ด้วย และเมื่อเรือเข้าถึงเขตท่าแล้วแม้จะยังไม่ได้เทียบท่าเรือความรับผิดชอบในค่าภาษีศุลกากรก็ เกิดขึ้นแล้ว

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข. ทางบก การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยทางบกนั้น ผู้นำเข้าจะต้องนำสินค้าเข้ามาตามทางอนุมัติเท่านั้น * และการที่จะถือว่าการนำเข้าสำเร็จก็ต่อเมื่อนำสินค้าผ่านพรมแดนเข้ามาในราชอาณาจักรไทยตามทางอนุมัติ แม้ว่า จะเข้ามาไม่ถึงด่านศุลกากรก็ตาม แต่หากว่าไม่ได้นำเข้าตามทางอนุมัติก็จะเป็นการนำเข้าโดยลักลอบหนีศุลกากร ซึ่งจะต้องรับโทษในทางอาญา *

มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 บัญญัติว่า "ห้ามมิให้ผู้ใดขนส่งของหรือพยายามขนส่งของผ่านเขตแดนทางบกเข้าในหรือออกนอกราชอาณาจักรหรือตั้งแต่เขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากร หรือจากด่านศุลกากรไปยังเขตแดนนั้น ตามทางใด ๆ นอกจากทางอนุมัติหรือในเวลาใด ๆ นอกจากเวลาที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษาการขนส่งของตามทางอนุมัติในเวลาอื่นนอกจากที่กำหนดตามวรรคก่อนนั้น จะทำได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากอธิบดีหรือผู้แทน และต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขซึ่งอธิบดีกำหนดขึ้นไว้เป็นพิเศษโดยเฉพาะ ห้ามมิให้ผู้ใดช่วยเหลือการขนส่งอันต้องห้ามดังกล่าวแล้วหรือเก็บหรือซ่อน หรือยินยอมให้เก็บหรือซ่อนหรือจัดให้เก็บหรือซ่อนของใด ๆ โดยรู้อยู่แล้วว่าของนั้น ๆ ได้ขนส่งโดยฝ่าฝืนข้อห้ามดังกล่าวแล้ว"

มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 ได้บัญญัติว่า "ผู้ใดฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 5 ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษดังบัญญัติไว้ในมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 (ปรับ 4 เท่าของราคารวมค่าอากรหรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ) และของทั้งปวงอันเนื่องด้วยการกระทำผิดนั้นให้ริบเสียสิ้น โดยมีพักต้องคำนึงว่าบุคคลผู้ใดจะต้องรับโทษหรือไม่"

ค. การนำเข้าทางอากาศ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 ได้กำหนดว่า "ท่า" ให้ความหมายถึงสนามบินศุลกากรด้วยการนำเข้าทางอากาศสำเร็จจึงต้องถืออนุโลมตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 คือเมื่ออากาศยานได้เข้าถึงเขตท่าที่จะถ่ายของจากอากาศยานหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง เนื่องจากตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 ที่แก้ไขด้วยเรื่องการนำเข้าทางอากาศมิได้บัญญัติไว้โดยตรง

สำหรับการนำสินค้าเข้าทางไปรษณีย์นั้นไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ การนำเข้าสำเร็จเมื่อใดในทางปฏิบัติกรมศุลกากรจึงถือเอาวันเปิดตู้ไปรษณีย์เป็นวันรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีตามราคาของสภาพของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในวันดังกล่าว ซึ่งการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังไม่สอดคล้องกับกฎหมาย เมื่อกรมศุลกากรเห็นว่ากฎหมายที่มีอยู่แล้วไม่เพียงพอที่จะเอื้ออำนวยประโยชน์ต่อการบริหารงานศุลกากรก็ควรจะมีการบัญญัติกฎหมายเพิ่มขึ้นโดยให้ถือว่าเวลาเปิดตู้เมลเป็นเวลาที่นำของเข้าทางไปรษณีย์เพื่อให้สอดคล้องกับหลักปฏิบัติที่มีอยู่แล้ว

2.2.1 การคำนวณค่าภาษีขาเข้า

การคำนวณค่าภาษีขาเข้านั้นเป็นไปตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะของเข้าสำเร็จ ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่า

* พงษ์ชัย จินดา, "ความรับผิดชอบหลักเลี้ยงอากรศุลกากร," วิทยานพนธ์ปริณัยมหาบัณฑิตภาควิชานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 77-

จะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น"

การคำนวณค่าภาษีเข้านั้นกฎหมายให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และนิกัด อัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น * คือในเวลา ที่ออกไปขนสินค้าให้ แต่ปัญหาใหญ่ในการกำหนดค่าภาษีอากรสำหรับของขาเข้าก็คือ การหา ราคาที่แท้จริงของสินค้าที่มีการนำเข้ามา นั้น เพราะในกรณีการเก็บค่าภาษีตามราคาดัง นั้น หากราคาสูงค่าภาษีจะสูงด้วยซึ่งผู้นำเข้าก็มักจะล่าแดงราคาสินค้าที่นำเข้ามาของตนในราคา ต่ำ ซึ่งต้องเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการที่จะหาราคาที่แท้จริงของสินค้านั้น ว่าควรจะเป็น เท่าใด จึงจะเป็นราคาในท้องตลาด ในกรณีนี้จะต้องอาศัยความชำนาญในเรื่องของสินค้า พอลสมควร ซึ่งการประเมินอากรสินค้านำเข้านั้นตามกฎหมายให้อำนาจอันแท้จริงในท้องตลาด คือราคาขายส่ง เงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะนิยามของประเภทและ ชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและที่ที่นำของเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณี โดย ไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด * ซึ่งราคาที่จะนำมาใช้ในการประเมินค่าภาษีคือ ราคา ซี.ไอ.เอฟ. และอาศัยการเทียบเคียงกับสินค้าที่เคยนำเข้ามาก่อนหน้านี้ โดยถือเอา คุณภาพ ชนิด แหล่งกำเนิดเดียวกันมาเปรียบเทียบ และใช้ดุลยพินิจกำหนดราคาออกมาแล้ว มาคำนวณค่าภาษีอากรที่จะต้องเสียอีกครั้งตามอัตราที่กำหนดในนิกัดอัตราภาษีศุลกากร

* ยกเว้นของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ถือเอาเวลาที่ได้นำสินค้าออกจาก คลังสินค้าทัณฑ์บน และของที่ได้นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนในขณะนำเข้า กฎหมายให้ถือเอาวันที่สินค้าสิ้นสุดการยกเว้นหรือลดหย่อนหมดสิ้นลง

* คำนิยาม "ราคาแท้จริงในท้องตลาด" ในมาตรา 2 และระบบในการ กำหนดราคาทางศุลกากรในระดับระหว่างประเทศมีอยู่ 2 ระบบ คือ ระบบราคาตามค่านิยามบรัสเซลส์ (BRUSSELS DEFINITION OF VALUE) และระบบราคาตามความตกลงแกตต์ (GATT VALUATION AGREEMENT) ซึ่งในปัจจุบันนี้ประเทศไทยยังคงใช้ราคาตามค่านิยามบรัสเซลส์ ในการกำหนดราคาศุลกากร แต่จากการที่ประเทศไทยได้เป็นภาคีแกตต์แล้ว ในอนาคต ประเทศไทยก็จะต้องหันมาใช้ราคาตามความตกลงแกตต์ให้เหมือนกับประเทศภาคีสมาชิกของแกตต์

การใช้ราคาที่แท้จริงในท้องตลาดเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีมีประโยชน์ ดังนี้ ⁷

1. เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภค โดยที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีทางอ้อมโดยไม่รู้ตัว ดังนั้นกรมศุลกากรต้องจัดเก็บภาษีขาเข้าจากผู้นำเข้าหลายรายในราคาตลาดเท่ากัน
2. เพื่อคุ้มครองธุรกิจรายย่อยหรือผู้ประกอบการรายย่อยของประเทศไทยมิให้ถูกเอาเปรียบลดราคานำเข้าของธุรกิจรายใหญ่จากต่างชาติ
3. เพื่อป้องกันการทุ่มตลาดไม่ให้เกิดการผูกขาดทางการค้าโดยนายทุนข้ามชาติ
4. สามารถจัดเก็บภาษีรายได้ของรัฐได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

แม้ว่าการใช้ราคาที่แท้จริงในท้องตลาดจะมีประโยชน์ดังกล่าวมาแล้วก็ตาม แต่หากมองในทางปฏิบัติแล้วเห็นว่าเกิดความยุ่งยากมาก เพราะหลักเกณฑ์ที่ได้นำมาใช้ในการกำหนดราคาระนั้นบางครั้งอาจมีการกลั่นแกล้งกันได้ในระหว่างผู้นำเข้าด้วยกัน เช่น ยอมล้งซื้อสินค้าจากต่างประเทศมาในราคาที่สูงมาก ๆ สำหรับสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันกับคู่แข่งเพื่อที่จะทำให้คู่แข่งต้องยอมรับราคาสูงตามไปด้วยเพราะทางปฏิบัติแล้วเจ้าหน้าที่จะใช้ราคาเทียบเคียง และในราคาที่สูงกว่ามาเป็นหลักเกณฑ์ในการหาราคาแท้จริงในท้องตลาดในการกำหนดค่าภาษีอากร

ข้อยกเว้นของการคำนวณค่าภาษีศุลกากรที่ไม่ต้องพิจารณาถึงสภาพของ ราคาของและอัตราอากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น ได้แก่

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁷ สุทิน สินสวัสดิ์, "พิธีการศุลกากรการรับผิดชอบในการเสียภาษี" วารสารผู้ส่งออก, ฉบับที่ 131 ปีที่ 6 (มกราคม 2536), หน้า 12 - 13.

(ก) การนำสินค้าเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน * คือให้คำนวณค่าภาษีตามรายละเอียดแห่งของที่เจ้าหน้าที่ได้จัดไว้ก่อนขนสินค้าเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและให้คำนวณตามนิกิตอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นนอกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ได้ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของอย่างอื่นแล้วก็ตาม แต่ความรับผิดชอบในค่าภาษีสำหรับสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนี้จะเสียเฉพาะการนำสินค้าออกมาใช้หรือจำหน่ายภายในประเทศเท่านั้น หากนำสินค้าที่เก็บในคลังทัณฑ์บนแล้วส่งออกไปต่างประเทศไม่ว่าจะส่งออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือมีการผลิต ผสม ประกอบเป็นของอื่นแล้วก็จะไม่ต้องชำระค่าภาษีศุลกากรทั้งขาเข้าและขาออกด้วย *

(ข) สินค้าที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นอากรในขณะนำเข้าตามพระราชกำหนดนิกิตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 และตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน 2520 โดยให้คิดคำนวณค่าภาษีหลังจากสิ้นสิทธิที่จะได้รับยกเว้นอากรแล้ว

2.2.2 เวลาที่จะต้องชำระค่าภาษีขาเข้า

เมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรและเกิดภาระค่าภาษีเกิดขึ้นแล้วผู้นำสินค้าเข้าจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้ครบถ้วนตามที่กฎหมายศุลกากรกำหนดเจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงจะปล่อยของจากอารักขาได้ และการดำเนินการชำระค่าภาษีแล้วนำของออกจาก

* คลังสินค้าทัณฑ์บนคือ ที่สำหรับเก็บสินค้าซึ่งผู้นำเข้ายังไม่ประสงค์จะเสียค่าภาษีอากรในขณะนั้นหรืออาจแบ่งเบาภาระค่าภาษีโดยการทยอยขนสินค้าออกจากคลังและชำระค่าภาษีเป็นคราว ๆ ไปก็ได้ คลังสินค้าทัณฑ์บนปัจจุบันมี 3 ประเภทคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ประเภทโรงผลิต และประเภทสินค้าปลอดอากร ซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีตาม มาตรา 8, 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

* มาตรา 88 วรรค 2 "ให้คงเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ได้ผลิตหรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น"

อารักขาของศาลฎีกาครั้งนี้ไม่ใช่ว่าผู้นำเข้าจะมาชำระเมื่อไรก็ได้ตามความพอใจเพราะไม่เช่นนั้นจะเกิดความแออัดเกิดขึ้นในโรงพักสินค้าของการท่าเรือแน่นอน พระราชบัญญัติศาลฎีกา พ.ศ. 2469 มาตรา 61 จึงได้กำหนดเวลาให้ผู้นำเข้ามาปฏิบัติพิธีการและชำระค่าภาษีเพื่อนำสินค้าออกไปจากอารักขาของศาลฎีกาภายในระยะเวลาอันสมควรมิฉะนั้นสินค้านั้นจะเป็นของตกค้าง * และอธิบดีกรมศาลฎีกามีอำนาจที่จะนำสินค้า ซึ่งตกค้างออกจำหน่ายเพื่อเก็บเป็นค่าภาษีได้ตามมาตรา 63

ในการชำระค่าภาษีนี้นำเข้าต้องชำระให้ครบถ้วน หากไม่ได้ชำระหรือชำระเพียงบางส่วน กรมศาลฎีกาก็ยังสามารถที่จะเรียกเก็บในส่วนที่ขาดให้จนครบถ้วนได้ตามมาตรา 10 วรรคสอง แต่กรมศาลฎีกาจะต้องใช้สิทธิเรียกร้องดังกล่าวภายในอายุความ และการชำระค่าภาษีอากรไม่ครบอาจจะต้องรับโทษในทางอาญาอีกด้วยต่างหากก็ได้

* มาตรา 61 "ของที่อยู่ในอารักขาของศาลฎีกาในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นของตกค้าง

(1) ของนำเข้าที่เป็นสินค้าอันตรายตามชนิดหรือประเภทที่อธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา 6 (6) ที่ผู้นำของเข้ามิได้เสียอากร และของออกไปจากเขตศาลฎีกาภายในระยะเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(2) ของนำเข้าอื่นใดนอกจาก (1) เมื่ออยู่ในอารักขาของศาลฎีกาถึงสองเดือนโดยไม่มีใบขนสินค้าอันได้รับรองและไม่ได้เสียอากรหรือวางประกันค่าอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้นให้อธิบดีมีคำบอกกล่าวไปยังตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามาโดยพลัน และเมื่อตัวแทนของเรือนั้นได้รับคำบอกกล่าวครบสิบห้าวันแล้ว...." และตามประกาศกรมศาลฎีกาที่ 19/2535

แต่ปัญหาว่าเมื่อนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วเกิดการสูญหาย ถูกทำลายโดยอุบัติเหตุ หรือของที่นำเข้ามาเก็บในคลังสินค้าแล้วถูกโจรกรรมไป ผู้นำเข้ามีภาระอากรศุลกากรหรือไม่นั้น อาจพิจารณาได้ ดังนี้ *

1. ถ้าของที่นำเข้ามาเกิดสูญหาย หรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุ ในขณะที่ของยังอยู่บนเรือ หรือในขณะที่ขนเข้าเก็บในคลังสินค้า หรือในขณะที่อยู่ในคลังสินค้าแล้ว ในกรณีเช่นนี้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจที่จะยกเว้นเงินค่าภาษีที่จะต้องเสียหรือคืนค่าภาษีที่ได้เสียแล้วสำหรับของนั้นได้ (มาตรา 95)

2. ของที่นำเข้ามาเก็บในคลังสินค้าแล้วต่อมาถูกลักไป ก่อนที่ผู้นำเข้ายื่นใบขนสินค้ามีปัญหว่า ผู้นำของเข้าจะต้องชำระค่าภาษีสำหรับของที่ถูกลักไปหรือไม่ ปัญหานี้มีความเห็นอยู่สองความเห็นคือ

ความเห็นที่ 1 เห็นว่า มาตรา 10 ทวิ เป็นบทบัญญัติกำหนดเวลาที่ผู้นำของเข้าเกิดความรับผิดชอบเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาสำเร็จจริงอยู่แม้ผู้นำของเข้าจะต้องเสียค่าภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้ก็ตาม แต่เมื่อ "ของ" ถูกลักไปโดยยังไม่ยื่นใบขนสินค้า จะถือว่าผู้นำของเข้าพ้นความรับผิดชอบเพราะไม่มี "ของ" ออกจากศุลกากรย่อมไม่ถูกต้องที่ถูกต้องควรแปลความว่า "เมื่อของนำเข้ามาสำเร็จแล้วแม้ของจะไม่มี แต่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของนี้ ก็ต้องยื่นคำขอยกเว้นค่าภาษีต่ออธิบดีกรมศุลกากร และอธิบดีกรมศุลกากรยกเว้นให้ตามคำขอ

ความเห็นที่ 2 เห็นว่า การยื่นใบขนสินค้าเพื่อจะนำของออกเมื่อไม่มีของก็ไม่มีความจำเป็นต้องทำ แม้แต่ของมีอยู่ถ้าหากไม่ยื่นใบขนสินค้าและเสียอากรภายในกำหนดก็ถือเป็นของตกค้างตามมาตรา 61 ให้อธิบดีมีอำนาจหักค่าภาษีจากการขายทอดตลาด ไม่ได้ให้อำนาจเรียกค่าภาษีจากผู้นำของเข้า ฉะนั้น ของนำเข้ามาสำเร็จแล้ว แต่ของได้ถูกลักไปก่อนยื่นใบขนสินค้าผู้นำเข้าจึงไม่ต้องเสียค่าภาษี

* ธานนท์ โทธาเรือง, กฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บริษัทประชาชน จำกัด, 2529), หน้า 57-58.

3. ปัญหาดังกล่าวเป็นกรณีของหายก่อนยื่นใบขนสินค้า ถ้ายื่นใบขนสินค้าและชำระค่าภาษีแล้วของเกิดหายจะดำเนินการอย่างไร ก็ต้องหันกลับไปพิจารณาในความเห็นที่หนึ่งกล่าวคือความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นแล้วและยังมีอยู่ ผู้นำของเข้าต้องยื่นคำขอยกเว้นค่าภาษี และขอคืนค่าภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรยกเว้นค่าภาษีให้ผู้นำของเข้าก็จะได้ค่าภาษีคืน ถ้าหากไม่ยกเว้น ผู้นำของเข้าก็ต้องไปไล่เบี้ยเอาแก่ผู้เก็บสินค้าต่อไป

2.3 ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาออก

2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีขาออก

ตามมาตรา 45 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 * ได้บัญญัติให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีขาออกคือผู้ส่งออก ส่วนความหมายของผู้ส่งออกนั้นก็เป็นไปตามคำนิยามในมาตรา 2 ซึ่งเป็นไปในทำนองเดียวกันกับนิยามของผู้นำเข้าซึ่งได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้ "

1. เจ้าของ คือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ซึ่งจะได้แก่ผู้ใด ย่อมเป็นไปตามกฎหมายแห่งและพาณิชย์

2. บุคคลอื่น ซึ่ง

ก. เป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในตัวของ

ข. นับแต่เวลาที่เริ่มปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อส่งของนั้นออกมิใช่ นับแต่เมื่อส่งของนั้นออกสำเร็จตามนัยแห่งมาตรา 46 เพราะเมื่อส่งของออกไปแล้วความเกี่ยวพันของผู้นำออกก็สิ้นสุดลง เว้นแต่มีการค้างการปฏิบัติพิธีการในกรณีกฎหมายเปิดช่องให้กระทำได้

* มาตรา 45 วรรคแรก "ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักร ผู้นำของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

9 มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 19.



ค. จนถึงเวลาที่ศุลกากรได้ตรวจมอบของปล่อยไปเพื่อให้นำออกนอก
ราชอาณาจักร

สำหรับเจ้าของสินค้านอกจากจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่แท้จริงตาม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังให้ถือว่า
บุคคลผู้ได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้าให้เป็นตัวแทนให้มาจัดการในเรื่องสินค้าในเรื่อง
ใด ๆ ก็ตามต่อกรมศุลกากรและเจ้าหน้าที่ได้อนุมัติแล้วก็ถือว่าเป็นเจ้าของสินค้าในกิจการ
นั้น ๆ ด้วย * ซึ่งหากบุคคลนั้นได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้าให้มาจัดการในเรื่อง
ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ก็ต้องถือว่าผู้นั้นเป็นเจ้าของสินค้าที่ส่งออก และต้องมี
หน้าที่เสียภาษีขาออกด้วย

2.3.2 เวลาที่เกิดความรับผิดชอบจะต้องเสียค่าภาษีขาออก

เวลาที่เกิดความรับผิดชอบจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกก็เป็นไปตามบท
บัญญัติของมาตรา 10 ทรี บรรคแรก แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากรศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่
ว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่จะส่งออก
สำเร็จ" และการส่งออกจะถือว่าสำเร็จเมื่อใดก็เป็นไปตามมาตรา 46 คือ การส่งออก
เป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่ส่งของออกได้ออกจากเขตท่าซึ่งออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจาก
พระราชอาณาจักร ดังนั้น หากว่าเรือซึ่งได้บรรทุกสินค้าเพื่อส่งออกต่างประเทศเรียบร้อยแล้ว
และได้ออกจากเขตท่าที่ทำการบรรทุกสินค้าแล้ว แต่ได้วิ่งไปรับสินค้าที่ทำอื่นในราชอาณาจักร
อีก ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาออกก็จะยังไม่เกิดขึ้นเพราะถือว่ายังส่งออกไม่สำเร็จ หากใน
ระหว่างนั้นมีกฎหมายยกเลิกการเก็บภาษีขาออกสำหรับสินค้านั้นผู้ส่งออกก็จะได้รับยก
เว้นค่าภาษีส่งออกไปด้วย

* มาตรา 106 "บุคคลใดได้รับอำนาจจากเจ้าของสินค้าโดยแสดงออก
ชัด ๆ โดยปริยายให้เป็นตัวแทนในเรื่องสินค้านั้น ๆ เพื่อกิจการอย่างใด ๆ ตามพระราช
บัญญัตินี้ และการให้อำนาจนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่ได้อนุมัติแล้วไซ้ ท่านให้ถือว่าบุคคลนั้น
เป็นเจ้าของสินค้าในกิจการนั้น"

สำหรับการส่งออกทางบก ผู้ส่งออกจะต้องทำการขนส่งสินค้าตามทางอนุมัติ หรืออนุมัติชั่วคราวตามมาตรา 3 วรรคแรก และมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ.2480 เช่นเดียวกับการนำสินค้าเข้าและการส่งออกจะสำเร็จก็ต่อเมื่อของที่ส่งออกได้ข้ามพรมแดนออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว

ส่วนการส่งออกทางอากาศยานนั้น การส่งออกสำเร็จเมื่ออากาศยานซึ่งได้ส่งของออกได้ออกจากเขตท่าอากาศยาน ซึ่งเป็นท่าอากาศยานขั้นที่สุดเพื่อออกไปนอกราชอาณาจักร เช่นเดียวกับการส่งออกทางเรือ ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2480 โดยอนุโลม

2.3.3 การคำนวณค่าภาษีขาออก

การคำนวณค่าภาษีขาออกย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 10 ทวิ วรรคสองที่ว่า "การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและนิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้"

ซึ่งจะเห็นว่ามีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์การคำนวณค่าภาษีขาเข้าคือ การคำนวณค่าภาษีขาเข้ามาตรา 10 ทวิ วรรค 2 ให้คำนวณตามสภาพของราคาของและนิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ก็คือวันนำเข้าสำเร็จ ส่วนการคำนวณค่าภาษีขาออกคำนวณตามสภาพของราคาของ และนิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้ ซึ่งวันที่ออกไปขนสินค้าให้อาจจะเป็นคนละวันกับวันที่ส่งออกสำเร็จก็ได้ เวลาที่ออกไปขนสินค้าให้ตามมาตรา 10 ตรินี้ ก็คือเวลาที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบเอกสารคำนวณค่าภาษีขาออกและผู้ส่งสินค้าออกได้ชำระค่าภาษีอากรครบถ้วน

สำหรับของส่งออกนั้นความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ แต่การคำนวณค่าภาษีในเอาเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ ซึ่งหากวันส่งออกสำเร็จมิได้เป็นวันเดียวกับวันออกใบขนสินค้าให้แล้วก็จะเกิดช่องว่าง และหากในระหว่างนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอัตราอากร เช่น เพิ่มขึ้นหรือลดลง ในกรณีเช่นนี้ก็ต้องถือตามอัตราค่าภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้จะไม่มีการเปลี่ยนแปลงเสียเพิ่มหรือขอคืนอีกแม้ว่าการส่งออกจะยังไม่สำเร็จก็ตาม *

2.4 นิติการสำหรับการนำเข้าและส่งออก

การนำสินค้าเข้ามาหรือส่งออกจะต้องผ่านกระบวนการทางด้านศุลกากรเพื่อทำการตรวจสอบว่าสินค้าหรือของที่ได้นำเข้าเข้ามาหรือส่งออกดังกล่าวมีภาระในการชำระค่าภาษีศุลกากรหรือไม่ เป็นของที่อยู่ภายใต้ข้อห้าม ข้อจำกัด ในการนำเข้าส่งออกหรือไม่ ซึ่งกระบวนการในการตรวจสอบและดำเนินการดังกล่าวนี้ ก็คือการปฏิบัตินิติการตามศุลกากรนั่นเอง ซึ่งนิติการต่าง ๆ ในการนำสินค้าเข้าหรือส่งออกนั้นอาจแยกได้เป็น 4 ขั้นตอน ดังนี้

- ก. การยื่นใบขนสินค้า
- ข. การตรวจสอบเอกสารและการประเมินอากร
- ค. การชำระภาษีอากร
- ง. การตรวจสอบปล่อยสินค้า

* สินค้าที่กรมศุลกากรจัดเก็บค่าภาษีอากรขาออกในขณะนี้ มีอยู่ 2 อย่าง ได้แก่ ไม้ และหนังดิบเหตุน้ำที่รัฐจัดเก็บภาษีขาออกเพียงบางชนิดก็เพื่อให้สินค้าส่งออกของไทยส่วนใหญ่ มีต้นทุนน้อยลงพอที่จะสามารถแข่งขันกันจำหน่ายในเวทีการค้าโลกได้ โปรดดูคำสั่งทั่วไปที่ 1/2531 และ คำสั่งทั่วไปที่ 14/2533

เมื่อได้มีการดำเนินการครบตามขั้นตอนต่าง ๆ เสร็จแล้วก็เป็นอย่างที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรครบถ้วนตามกฎหมายแล้ว มิฉะนั้นจะนำของออกจากอารักขาของศุลกากรไม่ได้

พิธีการศุลกากรเป็นระเบียบแบบแผนที่กำหนดให้ผู้ที่นำสินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออกปฏิบัติให้ถูกต้องเพื่อให้การบริหารงานทางด้านการจัดเก็บภาษีเป็นไปด้วยความเรียบร้อย ซึ่งในระดับระหว่างประเทศนั้นคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรได้ก่อตั้งอนุสัญญาพิธีการศุลกากรที่ง่ายและเป็นแบบอย่างเดียวกัน (INTERNATIONAL CONVENTION ON THE SIMPLIFICATION AND HARMONIZATION OF CUSTOMS PROCEDURES) หรือที่เรียกกันว่าอนุสัญญาเกียวโต (KYOTO CONVENTION) ขึ้นมาในปี 1973 ซึ่งเป็นอนุสัญญาที่กำหนดขึ้น เพื่อวางแบบแผนของระบบพิธีการศุลกากรสากล เพื่อเป็นแนวทางสำหรับภาคีอนุสัญญาในการนำไปปฏิบัติเป็นกฎหมายภายใน เช่น บทบัญญัติเกี่ยวกับพิธีการยื่นใบขนสินค้า พิธีการนำเข้า-ส่งออก-ผ่านแดน การนำเข้าชั่วคราว การคืนอากร คลังสินค้า เขตปลอดภาษี เป็นต้น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพิธีการนำเข้าจะกำหนดหลักเกณฑ์ที่ควรกล่าวถึง เช่น การยื่นใบขนสินค้าล่วงหน้า การยื่นใบขนสินค้าตามช่วงเวลาที่กำหนด การชำระภาษีภายหลังการนำเข้า การตรวจปล่อยสินค้าออกที่ทำการศุลกากร เป็นต้น

ความพยายามที่จะให้พิธีการเป็นไปด้วยความสะดวกและเป็นไปในแนวเดียวกันในระดับสากลนั้น มีอุปสรรคอยู่ที่ความตรงกันข้ามกันระหว่างการอำนวยความสะดวกทางการค้า กับการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพ เพราะในขณะที่ตระหนักถึงความสำคัญในการตรวจปล่อยสินค้าให้สะดวกรวดเร็วก็ต้องสำนึกในหน้าที่ของการตรวจสินค้าเพื่อเป็นหลักประกันในการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ การอำนวยความสะดวกในด้านพิธีการศุลกากรให้มากยิ่งขึ้นหรือไม่นั้น จึงพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ว่าประเทศนั้นได้ใช้ภาษีปกป้องหรือภาษีรายได้หรือเป็นประเทศที่พึ่งพาภาษีศุลกากรในอัตราส่วนที่มากหรือน้อย ¹⁰

¹⁰ สติธย์ ลิมพงค์พันธุ์, "กฎหมายศุลกากรระหว่างประเทศ" วารสารศุลกากร, พฤศจิกายน - ธันวาคม 2531 ปีที่ 2 ฉบับที่ 9 หน้า 11.

พิธีการศุลกากรในการการขนส่งทางเรือ ทางอากาศ ทางบก และทางรถไฟที่ประเทศไทยให้อยู่ในปัจจุบันได้รับการแก้ไขปรับปรุงให้มีความเป็นสากลเช่นเดียวกับนานาประเทศไม่ว่าจะเป็นระบบนิศัตราศุลกากร พิธีการศุลกากร ระบบศุลกากรพิเศษ และมาตรการข้อปฏิบัติต่าง ๆ คล้ายคลึงกับวิธีบริหารงานจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศต่าง ๆ ทางยุโรปและสหรัฐอเมริกา จะแตกต่างกันบ้างก็เฉพาะข้อปฏิบัติปลีกย่อยซึ่งจะต้องนำมาแก้ไขดัดแปลงให้เหมาะสมกับสภาวะของประเทศ สำหรับประเทศไทยได้กำหนดพิธีการศุลกากรขึ้น ซึ่งอาจอยู่ในรูปของ

- พระราชบัญญัติ
- พระราชกำหนด
- พระราชกฤษฎีกา
- กฎกระทรวง
- ประกาศกระทรวงการคลัง
- ประกาศกรมศุลกากร
- ประมวลข้อบังคับศุลกากร

ข้อกำหนดเหล่านี้ใช้เป็นกฎเกณฑ์ให้พนักงานศุลกากร ผู้นำสินค้าเข้าและส่งออก ผู้ขนส่งทางเรือ หรือผู้ควบคุมยานพาหนะ ผู้ปกครองโรงพักสินค้าหรือคลังสินค้า ตลอดจนตัวแทนของบุคคลเหล่านี้ปฏิบัติ ส่วนการปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าและส่งออกตามกฎหมายศุลกากรแบ่งออกได้เป็นพิธีการนำเข้าส่งออกทางบก ทางอากาศยาน และทางไปรษณีย์ ซึ่งขั้นตอนในการดำเนินการจะมีหลักเกณฑ์ที่คล้ายคลึงกันจะต่างก็เพียงรายละเอียดปลีกย่อยเท่านั้น โดยเริ่มจากการยื่นใบขนสินค้าที่ต้องแสดงรายการต่าง ๆ คือชนิดของคุณภาพ ปริมาณน้ำหนัก ราคาของสินค้าที่แท้จริงในท้องตลาด พร้อมทั้งลงนามรับรองความถูกต้องของเอกสารดังกล่าวตามบทมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 หลังจากนั้นจะทำใบขนสินค้ามายื่นให้เจ้าหน้าที่เพื่อทำการกำหนดค่าภาษี

สำหรับสินค้าและเมื่อชำระค่าภาษีอากรแล้วจึงจะถึงขั้นตรวจปล่อยของออกมาได้ หากไม่มี การดำเนินการใด ๆ ให้ครบถ้วนเสียก่อนแล้วก็จะนำของออกจากอารักขาของศุลกากรไม่ได้ ดังบทบัญญัติตามมาตรา 40 ในกรณีการนำสินค้าเข้า ซึ่งบัญญัติว่า "ก่อนที่จะนำเข้าของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากรผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และ ตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรกับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษี อากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอรวางเงินไว้เป็นประกันให้เป็นไปตาม ระเบียบที่อธิบดีกำหนด" และตามมาตรา 45 สำหรับของขาออกซึ่งกฎหมายได้บัญญัติใน ทำนองล้องกันกับมาตรา 40 ซึ่งมาตรา 45 บัญญัติไว้ว่า "ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออก นอกราชอาณาจักร ผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติและตามกฎหมาย อื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียอากรจนครบถ้วน หรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอรวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

หลักเกณฑ์ของบทบัญญัติทั้ง 2 มาตราดังกล่าวอาจแยกพิจารณาได้เป็น 3 ประการที่สำคัญคือ

2.4.1 จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้นำเข้าและ ผู้ส่งออกต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร ว่าด้วยเรื่องใบขนสินค้า การเสียภาษี ซึ่งจะต้อง เสียตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ดังได้ กล่าวมาแล้ว พร้อมทั้งต้องปฏิบัติตามกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมาย ว่าด้วยของต้องจำกัด สำหรับของที่อยู่ในข่ายต้องควบคุมการนำเข้าหรือส่งออก ซึ่งผู้นำเข้า หรือส่งออกจะต้องได้รับใบอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่เสียก่อน จึงจะดำเนินการผ่าน พิธีการศุลกากรได้ ของใดจะเป็นของต้องห้ามหรือต้องจำกัดหรือไม่นั้นกฎหมายศุลกากร ไม่ได้บัญญัติไว้แต่จะอยู่ในบทกฎหมายอื่น ๆ ทั้งสิ้น เช่น ตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ พระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ. 2522 เป็นต้น

2.4.2 ต้องยื่นใบขนสินค้าอันถูกต้อง ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ต้องสำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าหรือขาออกให้ถูกต้องครบถ้วน ถ้าสำแดงไว้ขาดตกบกพร่อง ไม่ตรงกับความเป็นจริง ก็อาจมีความผิดตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้ และถ้าหากเป็นเหตุให้ภาษีอากรขาดด้วยก็อาจมีความผิดฐานสำแดงเท็จหลักเลียงอากรตามมาตรา 99 ประกอบกับมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้อีก เมื่อผู้นำเข้าและผู้ส่งออกได้กรอกข้อความในใบขนสินค้าครบถ้วนตามระเบียบแล้ว ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องนำใบขนสินค้าและเอกสารประกอบใบขนสินค้าอันได้แก่ บัญชีราคาสินค้า ใบตราส่งสินค้า ใบอนุญาตให้นำสินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออกสำหรับของต้องจำกัดหรือเอกสารอื่น ๆ ที่จำเป็นไปยื่นให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจสอบรับรอง และทำการประเมินค่าภาษีอากร

2.4.3 ต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน หรือวางเงินประกันโดยถูกต้อง เมื่อใบขนสินค้าได้ผ่านการรับรองจากหน่วยตรวจสอบ และสั่งการตรวจแล้ว ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องนำใบขนสินค้าและเอกสารที่เจ้าหน้าที่ส่งคืนไปชำระอากรให้ครบถ้วน ก่อนที่จะนำต้นฉบับใบขนสินค้าไปดำเนินการขั้นตรวจปล่อยของต่อไป แต่ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาหรือค่าภาษีอากรได้ ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกสามารถที่จะขอวางประกันค่าภาษีอากรไว้ก่อนตาม que เจ้าหน้าที่กำหนดเพิ่มเติมจากค่าภาษีอากรที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าแล้วนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรก่อนได้ เว้นแต่ของนั้นจะเป็นของต้องห้ามหรือต้องจำกัดและไม่มีใบอนุญาตให้นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเก็บตัวอย่างสินค้าไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาตามบทบัญญัติมาตรา 112 ที่ได้บัญญัติว่า "ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากร สำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรให้นำของนั้นไปยังศุลกสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะได้ตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและเพื่อรักษาประโยชน์รายได้แผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณีสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะมีต้องเสียสำหรับของนั้นแต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้"

2.5 คำภาชีอากรเป็นหนี้ทางแพ่ง

คำภาชีอากรเป็นหนี้อย่างหนึ่ง ซึ่งเกิดขึ้นตามกฎหมายบัญญัติ และด้วยอำนาจแห่งมูลหนี้เจ้าหนี้ย่อมบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ตามนัยมาตรา 194 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การไม่ชำระหนี้คำภาชีให้ครบถ้วนตามกฎหมายรัฐจึงมีสิทธิเรียกร้องให้ชำระจนครบได้ภายใต้บทบัญญัติเรื่องอายุความ เนื่องจากเป็นหนี้ทางแพ่งกฎหมายศาลการจึงเป็นมูลกรณีที่เป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ที่สำคัญประการหนึ่ง¹ และหนี้คำภาชีอากรนั้นเป็นหนี้มีบุริมสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับการชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้อื่น ตามมาตรา 130 (6) แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 และเป็นหนี้บุริมสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรา 253 (3) ด้วย

บุริมสิทธิแห่งหนี้ภาชีอากรที่ตราไว้ในกฎหมายทั้ง 2 ฉบับจะไม่นำมาใช้ปนเปกันบุริมสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะใช้ในกรณีทั่ว ๆ ไป ซึ่งไม่มีกฎหมายพิเศษบัญญัติเป็นประการอื่น แต่บุริมสิทธิตามพระบัญญัติล้มละลายเป็นบุริมสิทธิซึ่งตราขึ้นตามพระราชบัญญัติล้มละลาย ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษและได้บัญญัติเรื่องบุริมสิทธิที่ใช้เป็นการเฉพาะแล้ว² ทั้งนี้ โดยมีคำพิพากษาฎีกาที่ 881/2517 วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานว่า แม้หนี้ภาชีอากรจะเป็นบุริมสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่พระราชบัญญัติล้มละลายพุทธศักราช 2483 ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษและบัญญัติขึ้นภายหลังได้กำหนดลำดับสิทธิในการที่เจ้าหนี้จะได้รับชำระหนี้ไว้ตามมาตรา 130 จึงเป็นข้อยกเว้นจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป การขอรับชำระหนี้ภาชีอากรจึงต้องถือตามพระราชบัญญัติล้มละลาย

¹ ก๊าซ พันธุลาก, หนี้ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2529), หน้า 10.

² ทรรดิน ร่มรินสุขารมย์, "มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาชีอากรค้าง" วิทยานพนธ์ชั้นปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529 หน้า 98.

2.6 มาตรการบังคับค่าภาษีอากรตามบทบัญญัติของศาลากร

การที่จะบังคับให้ประชาชนเสียภาษีหรือปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรจำต้องมีบทลงโทษกำหนดไว้ในกฎหมาย^{๑๓} ซึ่งตามบทบัญญัติตามกฎหมายศาลากรก็ได้มีบทลงโทษผู้ที่ฝ่าฝืนไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรให้ถูกต้องไว้หลายประการ

2.6.1 ทางอาญา

เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายศาลากรบรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐอย่างมีประสิทธิภาพ จึงจำเป็นต้องมีอำนาจบังคับเหนือเอกชนหรือมีบทบัญญัติที่มีสภาพบังคับ (SANCTION) โดยการกำหนดความผิดและโทษทางอาญาไว้ในกฎหมายศาลากร ระบุให้การกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติหรือระเบียบพิธีการศาลากรซึ่งกระทบกระเทือนต่อรายได้จากภาษีอากรของรัฐ เป็นความผิดและมีโทษทางอาญา อันได้แก่ โทษจำคุก โทษปรับและโทษริบทรัพย์สิน กฎหมายศาลากรจึงมีลักษณะพิเศษโดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องความรับผิดและโทษทางอาญา โดยเฉพาะต้องนำบทบัญญัติ ซึ่งเป็นหลักทั่วไปในภาคหนึ่งแห่งประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับด้วย ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 17 ว่า "บทบัญญัติในภาคหนึ่งแห่งประมวลกฎหมายนี้ให้ใช้ในกรณีแห่งความผิดอาญาตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้นจะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น" ฉะนั้น ความผิดอาญาตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายศาลากรจึงต้องอยู่ภายในบทบังคับของหลักความรับผิดในทางอาญาโดยทั่วไปเป็นพื้นฐาน อย่างไรก็ตามเมื่อวิเคราะห์ดูจากลักษณะของความผิดในทางศาลากรแล้ว จะเห็นได้ว่าความผิดตามกฎหมายศาลากรนั้นจัดเป็นสภาพความผิดทางเทคนิคกล่าวคือ เป็นความผิดประเภทที่เกิดจากข้อห้าม (MALA PROHIBITA) ซึ่งตรงกันข้ามกับลักษณะของความผิดตามกฎหมายอาญาอันจัดเป็นประเภทความผิดอยู่ในตัวเอง (MALA IN SE) โดยมุ่ง

^{๑๓} ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2527), หน้า 68.

คุ้มครองความสงบเรียบร้อยในสังคม และรักษาระดับศีลธรรมอันดีของประชาชนเป็นหลัก
 ดังนั้น เพื่อความเหมาะสมแก่สภาพและลักษณะแห่งความผิดทั้ง เพื่อให้การใช้กฎหมายดังกล่าว
 เป็นเครื่องมือในการบริหารและดำเนินนโยบายด้านภาษีอากรของรัฐอย่างมีประสิทธิภาพ
 กฎหมายศุลกากรจึงได้มีบทบัญญัติในทำนองยกเว้นจากหลักความรับผิดชอบในทางอาญาโดยทั่วไป
 อยู่หลายประการ เช่นในเรื่องของเจตนาในการกระทำความผิด การลงโทษผู้พยายาม
 กระทำความผิด ผู้สนับสนุนภาระหน้าที่ในการนำสืบต่อศาลและการรับโทษในค่าปรับแทนกันได้
 เป็นต้น

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 นั้น ได้มีบทลงโทษผู้ที่กระทำความ
 ผิดกฎหมายศุลกากรในการที่จะชำระค่าภาษีอากรให้ถูกต้องไว้หลายกรณี เช่น จำคุก ปรับ
 หรือทั้งจำทั้งปรับ และริบทรัพย์สิน ซึ่งโทษริบทรัพย์สินนี้เป็นโทษที่ใช้โดยศาลเท่านั้น โทษ
 ทางอาญาที่จะได้รับนั้นก็แล้วแต่ความหนักเบาของความผิดที่เกิดขึ้น ซึ่งอาจนอนที่จะแยกได้
 เป็น 3 ระดับ คือ

ก. อัตราโทษปรับอย่างเดียวน้อยกว่า 50,000 บาท หรือจำคุกไม่
 เกิน 6 เดือน ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นความผิดเล็ก ๆ น้อยไม่รุนแรง เช่น การไม่ปฏิบัติตามพิธีการ
 หรือตามคำสั่งของเจ้าหน้าที่ให้ถูกต้องตามที่ได้กำหนดหรือเป็นความผิดเกี่ยวกับเรื่องสำแดง
 เอกสารไม่ถูกต้อง เอกสารเป็นเท็จ เป็นต้น

ข. อัตราโทษปรับ 4 เท่าของราคารวมอากรหรือจำคุกไม่เกิน 5
 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ ได้แก่ความผิดเกี่ยวกับการช่วย ซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ซื้อมหรือรับไว้
 ด้วยประการใด ๆ ซึ่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลบหนีภาษีศุลกากร ตามมาตรา

ลักษณะพิเศษในการลงโทษตามกฎหมายศุลกากรโปรดดูเพิ่มเติมจาก
 วิทยานิพนธ์เรื่อง "พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ศึกษาวิเคราะห์แนวคำวินิจฉัย
 ของศาลฎีกาในการกำหนดโทษตามมาตรา 27" ของนายวิระชัย พิษเคนทร์ ภาควิชา
 นิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2534 หน้า 69-78

27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ซึ่งอัตราโทษค่อนข้างจะหนักพอสมควร เพราะความผิดประเภทนี้จะส่งผลให้เกิดการลักลอบหนีภาษีมากขึ้นในทางอ้อม นั่นเอง

ค. อัตราโทษปรับ 4 เท่าของราคารวมค่าอากร หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งความผิดที่มีอัตราโทษสูงเช่นนี้มีอยู่ในหลายฐานความผิด แต่ลักษณะของความผิดส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องการลักลอบ หรือพยายามลักลอบ หรือช่วยเหลือ ในการลักลอบนำของเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลบหนีภาษี หลีกเลี่ยงภาษี ข้อห้าม ข้อจำกัด

การกระทำความผิดตามกฎหมายศาลการมีมากมายหลายสิบประการ ซึ่งอาจตั้งชื่อเรียกเป็นความผิดฐานต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการอ้างอิงความผิดบางฐานอยู่รวมกันหลายฐานในมาตราเดียวกันโดยพรรณาอาการกระทำหรืองดเว้นการกระทำหลาย ๆ อย่าง อันเป็นความผิดเหล่านั้นแล้วระบุโทษเอาไว้¹⁴

แต่อย่างไรก็ดีแม้ว่าความผิดที่มีโทษในทางอาญาตามกฎหมายศาลการจะมีอยู่มากมายหลายฐานความผิดแต่กฎหมายก็เปิดโอกาสให้มีการระงับคดีในชั้นศาลการได้ ถ้าหากผู้กระทำความผิดประสงค์จะระงับคดีและอธิบดีกรมศาลการ หรือคณะกรรมการเปรียบเทียบได้เปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องคดีนั้น ๆ ซึ่งการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลการก็จะ เป็นอันคุ้มครองผู้กระทำความผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นศาลอีกต่อไป

ในการพิจารณาคดีอาญา โดยปกติจะเป็นอำนาจของศาลซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่ทางตุลาการ (JUDICIAL FUNCTION) แต่บทบาทในการดำเนินคดีทางศาลการกลับเป็นอำนาจหน้าที่ของฝ่ายบริหาร (ADMINISTRATION FUNCTION) โดยพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ได้กำหนดอำนาจหน้าที่นี้ไว้ในมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ ให้อธิบดีและคณะกรรมการซึ่งประกอบไปด้วยผู้แทนกรมศาลการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง

¹⁴ มาตรา 102 ทวิ, วินัยวิเทศวิทยา, หน้าที่ 218.

และผู้แทนกรมตำรวจ เป็นผู้มีอำนาจในการเปรียบเทียบคดีศาลการได้ในทุกความผิดทาง
 ศาลการ การให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจในการเปรียบเทียบระงับคดีดังกล่าว เท่ากับเป็นการ
 ให้ฝ่ายบริหารใช้อำนาจหน้าที่ทางตุลาการ แต่เป็นการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (QUASI
 JUDICIAL FUNCTION) เพราะการเปรียบเทียบระงับคดีจะมีผลบังคับก็ต่อเมื่อผู้ถูกกล่าว
 หว่ากระทำความผิดได้ยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบนั้น แต่การดำเนินคดีความผิดทาง
 ศาลการเกือบทั้งหมดจะสิ้นสุดลงด้วยการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลการ

การทำให้คดีสิ้นสุดลงจึงไม่จำเป็นต้องนำคดีฟ้องศาลเสมอไป กฎหมายศาลการ
 ใต้บัญญัติหลักการนี้ไว้ในมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ คือ

มาตรา 102 "ภายในบังคับแห่งมาตรา 102 ทวิ ถ้าบุคคลใดจะต้องถูกฟ้อง
 ตามพระราชบัญญัตินี้ และบุคคลนั้นยินยอมใช้ค่าปรับหรือได้ทำความตกลงหรือทำทัณฑ์บน
 หรือใช้ประกันตามที่อธิบดีจะเห็นสมควรแล้ว อธิบดีจะงดฟ้องร้องเสียก็ได้ และการที่
 อธิบดีงดฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำความผิดในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณี
 แห่งความผิดนั้น

ในกรณีความผิดเกี่ยวกับอากรเล็ก ๆ น้อย ๆ จะออกกฎกระทรวงมอบ
 อำนาจให้พนักงานสอบสวนทำการเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้องก็ได้

ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรที่จะฟ้องบุคคลใดฐานกระทำความผิดหรือยื่นคำสาแดง
 หรือบันทึกเรื่องราวซึ่งเป็นการเท็จ หรือเป็นความไม่บริสุทธิ์ หรือเป็นความชุกพาให้ผิด
 หลงในรายการใด ๆ หรือฐานหลักเลียงด้วยประการใด ๆ บรรดาการเสียอากรตามจำนวน
 ที่ควรต้องเสีย หรือการจำกัดหรือการห้ามให้อธิบดีบันทึกความเห็นว่าเป็นเหตุใดจึงควร
 ฟ้องผู้กระทำความผิด"

มาตรา 102 ทวิ "สำหรับความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2490 และ มาตรา 31 มาตรา 36 มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 5 มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่า 40,000.-บาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนกรมตำรวจ ที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องและการที่คณะกรรมการงดการฟ้องร้องเช่นนั้น ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำผิดในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น"

การมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารในการเปรียบเทียบระงับคดีดังกล่าว ถือเป็นลักษณะพิเศษของกฎหมายศุลกากรที่สำคัญประการหนึ่ง¹⁵ เพราะความมุ่งหมายของการลงโทษตามกฎหมายศุลกากรก็เพื่อต้องการเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ผู้ฝ่าฝืนกฎหมายศุลกากรส่วนมากมิได้มีสันดานเป็นผู้นักฉวยโอกาสที่เอาเปรียบสังคม ความเสียหายที่รัฐได้รับทางด้านเศรษฐกิจและการคลังมีความร้ายแรงไม่น้อยกว่าภัยที่เกิดจากอาชญากรรมเลย ระดับการลงโทษจึงควรให้หนักเข้าไว้เพื่อจะได้เช็ดหลาบกันบ้าง¹⁶

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁵ ศคิน ปงรังษี, "การเปรียบเทียบระงับคดีตามกฎหมายศุลกากร" วิทยานพนธ์ชั้นปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535 หน้า 29-30.

¹⁶ มานะ หลักทอง, ความรับผิดชอบทางกฎหมายและการระงับคดีของผู้นำเข้า-ส่งออก, (กรุงเทพมหานคร : พิมพ์ที่บริษัทพิมพ์ดี จำกัด, 2535), หน้า 156.

โทษทางอาญาเป็นบท SANCTION ที่เป็นผลมาจากการป้องกันและปราบปราม เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีด้วยกันและ เป็นการเร่งรัดให้ รัฐจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเป้าหมายบรรลุตามวัตถุประสงค์ และเมื่อความผิดตามกฎหมาย ศุลกากรส่วนมากแล้วผู้กระทำความผิดจะขอทำความตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรโดยยินยอม ชำระค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน เพราะอาจได้รับการลดหย่อนผ่อนโทษและ รวดเร็วกว่าที่จะต้องฟ้องคดีต่อศาล ดังนั้นย่อมถือได้ว่าการระงับคดีในชั้นศุลกากรเป็น มาตรการที่ช่วยให้รัฐได้รับค่าภาษีอากรเร็วขึ้น

2.6.2 ทางแพ่ง

มาตรการในทางแพ่งสำหรับผู้ชำระค่าภาษีอากรให้แก่กรมศุลกากรไม่ครบ ถ้วน หรือไม่ชำระให้ถูกต้องตรงตามกำหนดเวลาที่กฎหมายบังคับก็จะต้องถูกลงโทษโดยการ ที่จะต้องชำระเงินอีกส่วนหนึ่งต่างหากนอกเหนือจากค่าภาษีอากรที่ค้างชำระคือเงินเพิ่ม ซึ่งมีอยู่ 2 ลักษณะคือ

ก. เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตาม มาตรา 112 ตี

ข. เงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มนับ แต่วันที่ได้รับมอบของจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรโดย ไม่มีการชำระค่าภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน

แต่ในกรณีผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ชำระค่าภาษีไว้ให้กรมศุลกากรเกินกว่า ที่ต้องเสียจริง ก็สามารถที่จะฟ้องเรียกร้องเอาค่าภาษีส่วนที่ได้ชำระ เกินนั้นได้ภายใน อายุความ ซึ่งในกรณีนี้กรมศุลกากรจะต้องคืนเงินพร้อมด้วยดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนให้ด้วย ตามมาตรา 112 จัตวา

เงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรเป็นมาตรการที่ช่วยเร่งรัดให้ผู้ถือค่าน้ำ
ค่าภาษีมาชำระเร็วขึ้นเพราะหากปล่อยปละละเลยยิ่งนานเงินเพิ่มจะยิ่งมากขึ้นเรื่อย ๆ
จนบางครั้งความรับผิดชอบในส่วนของการเงินเพิ่มจะมากกว่าตัวหนี้ค่าภาษีจริงอีก ซึ่งมีปัญหา
โต้แย้งกันเสมอ ซึ่งจะได้ศึกษาถึงสาเหตุและปัญหาในบทต่อไป

ในกฎหมายศุลกากรยังมีบทบังคับให้ผู้ที่มีได้เป็นผู้กระทำความผิดหรือมีส่วน
รู้เห็นในการกระทำความผิดต้องรับผิดชอบในทางแพ่งที่จะต้องชำระค่าปรับหรือเบี้ยปรับแทนผู้
กระทำความผิดด้วยแต่บุคคลนั้นจะต้องรับผิดชอบในทางแพ่งในการใช้ค่าปรับนั้นจะเห็นได้ว่าต้องมี
ส่วนเกี่ยวพันกันในทางกิจการ หรืออยู่ในลักษณะที่เป็นตัวแทนกันอยู่ ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา
105 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ว่า "เจ้าของเรือจะต้องรับผิดชอบในทางแพ่ง
ในการใช้เบี้ยปรับ ซึ่งได้ลงโทษปรับนายเรือสำหรับความผิดใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราช
บัญญัตินี้ และโดยทำนองเดียวกัน เจ้าของรถเจ้าสำนักใด ๆ จะต้องรับผิดชอบใช้ค่าปรับ ซึ่ง
ได้ลงโทษปรับตัวแทนรถผู้ปกครองที่นั้น ๆ ซึ่งกระทำการแทนตนในความคุ้มครองผลประโยชน์
ของตนนั้น" และตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ซึ่ง
บัญญัติว่า "ในกรณีที่ตัวแทนถูกศาลพิพากษาให้ปรับเพราะได้กระทำการใด ๆ ที่เป็นความผิด
ฐานทำหรือยื่นคำลำแดงหรือบันทึกเรื่องราว หรือเอกสาร ซึ่งเป็นความเท็จหรือเป็นความ
ไม่บริบูรณ์ หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใด ๆ หรือฐานหลีกเลี่ยง หรือพยายาม
หลีกเลี่ยงด้วยประการใด ๆ บรรดาการเสียอากรตามจำนวนที่ควรต้องเสีย หรือการกักตุน
หรือการห้ามขึ้นตัวการจะต้องรับผิดชอบในทางแพ่งใช้ค่าปรับนั้น โดยมีหน้าที่ต้องคำนึงว่าตัวแทนจะ
สามารถชำระค่าปรับนั้นได้หรือไม่ หรือมีหน้าที่ต้องคำนึงว่าตัวแทนได้ถูกจำแทนค่าปรับนั้นแล้ว
หรือไม่

เกี่ยวกับความรับผิดชอบในเรื่องค่าปรับของบุคคลภายนอกตามมาตรา 15 และ มาตรา 105 ดังกล่าว มีข้อสังเกตที่ควรนำมาพิจารณา ดังนี้¹⁷

(1) บุคคลภายนอกที่จะต้องเข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในเรื่องค่าปรับ กฎหมาย ได้จำกัดเฉพาะตัวบุคคลและฐานความผิด

(2) สำหรับตัวบุคคลผู้กระทำความผิดโดยตรง ได้แก่ ตัวแทน นายเรือ หรือผู้ประกอบการที่เมื่อได้ถูกศาลพิพากษาให้ลงโทษปรับแล้ว นับเป็นโทษอาญา ฉะนั้น หาก ตัวแทน นายเรือ หรือผู้ประกอบการที่ไม่ชำระค่าปรับตามคำพิพากษาก็จะต้องถูกยึดทรัพย์สินใช้ ค่าปรับหรือถูกกักขังแทนค่าปรับอันเป็นวิธีการบังคับจำเลยในเรื่องโทษปรับตามมาตรา 29 ประมวลกฎหมายอาญาดังที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่สำหรับความรับผิดชอบในเรื่องค่าปรับของตัวการ ของเจ้าของเรือ ของเจ้าของหรือเจ้าสำนักใด ๆ นั้น กฎหมายได้บัญญัติไว้โดยแจ้งชัดแล้ว ว่าเป็นความผิดในทางแพ่งจึงมิใช่โทษในทางอาญา ฉะนั้น หากบุคคลเหล่านี้ไม่ยินยอม ชำระค่าปรับจะใช้วิธีการยึดทรัพย์สินใช้ค่าปรับหรือกักขังแทนค่าปรับตามมาตรา 29 บังคับ กับบุคคลเหล่านี้มิได้ต้องดำเนินการฟ้องร้องเพื่อบังคับคดีในทางแพ่งเท่านั้น

(3) ความรับผิดชอบในเรื่องค่าปรับของตัวการ เจ้าของเรือ เจ้าของหรือ เจ้าสำนักใด ๆ นั้น มีลักษณะเป็นหนี้ร่วมกับจำเลยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉะนั้น บุคคลดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบชำระค่าปรับร่วมกับจำเลยจนครบถ้วน จะอ้างว่าจำเลย ผู้กระทำความผิดซึ่งถูกศาลพิพากษาให้ปรับนั้นสามารถที่จะชำระค่าปรับได้เองโดยลำพัง หรือจำเลยมีทรัพย์สินที่จะให้ยึดเพื่อชำระค่าปรับได้จึงให้ไปบังคับเอากับจำเลยก่อน เช่นนี้ อ้างไม่ได้

¹⁷ ศศิณี ปงรังษิ, การเปรียบเทียบระงับคดีตามกฎหมายศุลกากร

(4) บุคคลภายนอกดังกล่าวนี้จะหลุดพ้นจากความรับผิดในเรื่องค่าปรับที่จำเลยถูกศาลพิพากษาให้ต้องชำระก็ต่อเมื่อจำเลยได้ชำระค่าปรับนั้นต่อศาลตามมาตรา 28 หรือจำเลยถูกยึดทรัพย์สินค้าปรับตามมาตรา 29 จนครบถ้วนจริง ๆ แล้วเท่านั้น หากเป็นกรณีที่จำเลยไม่สามารถชำระค่าปรับ และไม่มีทรัพย์สินให้ยึดใช้ค่าปรับได้แล้ว ศาลสั่งให้กักขังแทนค่าปรับซึ่งมาตรา 30 ให้ถืออัตราเจ็ดสิบบาทต่อหนึ่งวัน ก็จะเอาจำนวนวันที่จำเลยถูกกักขังแทนค่าปรับมาหักจากจำนวนค่าปรับที่ต้องชำระ เพื่อให้บุคคลภายนอกพ้นผิดในเรื่องค่าปรับน้อยลง หรือพ้นความรับผิดในเรื่องค่าปรับไม่ได้ กล่าวคือ การกักขังจำเลยแทนค่าปรับเป็นเรื่องเฉพาะตัวของจำเลยเท่านั้น ซึ่งมีหลักเกณฑ์ว่า ห้ามกักขังจำเลยเกินกำหนด 1 ปี เว้นแต่ในกรณีที่ศาลพิพากษาให้ปรับตั้งแต่สองหมื่นบาทขึ้นไป ศาลจะสั่งให้กักขังจำเลยแทนค่าปรับเป็นระยะเวลาเกินกว่าหนึ่งปี แต่ไม่เกินสองปี ก็ได้อันเป็นวิธีการบังคับจำเลยเกี่ยวกับโทษปรับ ซึ่งเป็นโทษในทางอาญา จึงไม่มีผลต่อกรณีความรับผิดในเรื่องค่าปรับของบุคคลภายนอก ซึ่งเป็นความรับผิดในทางแพ่ง และแม้จำเลยจะถูกกักขังแทนค่าปรับจนครบถ้วนจำนวนค่าปรับแล้ว ซึ่งทำให้จำเลยหลุดพ้นจากโทษปรับไป แต่บุคคลภายนอกก็ยังไม่หลุดพ้นในค่าปรับนั้น หรือในกรณีที่จำเลยถูกกักขังแทนค่าปรับเต็มที่จนครบกำหนดสองปี เมื่อคิดจำนวนวันที่ถูกกักขังหักค่าปรับแล้วก็ยังไม่ครบถ้วนซึ่งศาลจะกักขังจำเลยต่อไปไม่ได้ต้องปล่อยตัวไป บุคคลภายนอกก็ยังไม่หลุดพ้นในเรื่องค่าปรับเต็มจำนวนเช่นกัน

2.6.3 การกักสินค้า

มาตรการในการกักสินค้าเพื่อบังคับให้ผู้ค้างค่าภาษีมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระให้ครบถ้วนนั้นก็เป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใด ๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงิน

อาการที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของ เช่นว่านั้นให้
อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้
ให้หักค่าอาการค้างชำระค่าอาการสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และ
ค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพัน
ต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของ เรือที่นำ
ของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็น
ของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด"

ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะพิจารณาเห็นได้ว่ากฎหมายได้ให้อำนาจแก่อธิบดี
กรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจในการกักสินค้าหรือของใด ๆ ที่กำลังผ่าน
ศุลกากรไว้ได้จนกว่าจะได้มีการชำระค่าภาษีอากรที่ค้างให้ครบถ้วน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์
ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้ตามวัตถุประสงค์นั่นเอง กฎหมายจึงได้ให้อำนาจ
แก่อธิบดีซึ่งเป็นฝ่ายบริหารมีอำนาจที่จะกระทำการดังกล่าวได้ การค้างชำระค่าภาษีอากร
ไม่ว่าสิบเนื่องมาจากกรณีใด ๆ ก็ตามอธิบดีก็สามารถที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 112 แห่ง
นี้ได้เสมอตราบใดที่ผู้มีหน้าที่ชำระค่าอากรยังคงค้างชำระอยู่

การใช้อำนาจกักสินค้าของอธิบดีนั้นตัวสินค้าไม่จำเป็นจะต้องเป็นสินค้า
รายเดียวกันกับสินค้าที่นำเข้ามาในขณะนั้น ถ้าปรากฏว่าผู้นำเข้ายังค้างชำระอากรสำหรับ
สินค้าที่นำเข้ามาในคราวก่อนนั้น พนักงานศุลกากรก็มีอำนาจกักของสำหรับสินค้านี้ที่นำ
เข้ามาใหม่ได้^{๑๑}

ตามปกติเมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาหรือส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร
ผู้นำเข้าหรือส่งออกจะต้องปฏิบัติพิธีการและชำระค่าภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ก็
ต้องวางประกันค่าภาษีไว้ก่อน ซึ่งจะสามารถนำสินค้าออกจากอารักขาของเจ้าหน้าที่ศุลกากร

^{๑๑} คำพิพากษาฎีกาที่ 1179/2530 และคำพิพากษาฎีกาที่ 703/2531

ได้ไม่เช่นนั้นเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะไม่ตรวจปล่อยสินค้าให้และจะกักสินค้าไว้จนกว่าจะได้มีการปฏิบัติให้ถูกต้องเสียก่อนตามบทบัญญัติในมาตรา 40 สำหรับสินค้าขาเข้า และตามมาตรา 45 สำหรับสินค้าขาออก ซึ่งเป็นกรปฏิบัติตามปกติ และกรณีนี้จะไม่ถึงว่าเป็นการค้างชำระค่าภาษีอากรเพราะอยู่ในระหว่างการดำเนินการเพื่อชำระอากร

ส่วนการใช้มาตรการกักสินค้าของอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายตามมาตรา 112 แห่งกฎ นั้นน่าจะเป็นกรณีที่มีการค้างชำระค่าภาษีอากรสำหรับสินค้าที่ได้นำเข้าหรือส่งออกต่อกรมศุลกากรอยู่ก่อนแล้วและผู้นำเข้าหรือส่งออกรายนั้นได้มีการนำเข้าหรือส่งออกสำหรับสินค้าครั้งใหม่อีกก็ต้องเป็นสินค้าคนละรายกัน อธิบดีจึงใช้อำนาจกักสินค้าที่ได้นำเข้าหรือส่งออกครั้งใหม่ไว้ก่อนเพื่อบังคับให้ชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระในการนำสินค้าที่จะกักสินค้าไว้ได้ทั้งสำหรับสินค้าที่กำลังผ่านเข้ามาและยังชำระค่าภาษีอากรไม่ครบ (เว้นแต่กรณีขอร้องประกัน) และกักสินค้าที่ได้นำเข้ามาใหม่และกำลังปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีแม้ว่าผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ชำระค่าภาษีอากรครบถ้วนแล้วสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาครั้งหลัง ก็ยังสามารถที่จะกักสินค้านี้ไว้ได้ตามมาตรา 112 แห่งกฎนี้

มาตราในการกักสินค้านี้มีปัญหาว່ว่าจะนำมาใช้บังคับกับการกักเงินค่าภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนตามมาตรา 19 หรือ 19 ทวิ เพื่อให้ชำระค่าภาษีอากรที่ได้ค้างชำระให้แก่กรมศุลกากรอยู่ได้หรือไม่นั้นมีความพิรุธคดีหมายเลขแดงที่ 1552/2522 * ตัดสินว่า กรมศุลกากรกักเงินที่จะต้องคืนค่าภาษีอากรให้แก่ผู้นำเข้าสำหรับสินค้าที่ได้นำเข้าเที่ยวที่ 8 เพื่อให้ผู้นำเข้าชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระสำหรับการนำสินค้าเข้ามาทั้ง 8 เที่ยวให้ครบถ้วนแล้วจึงจะคืนเงินค่าภาษีตามสิทธินั้นไม่ได้เพราะมาตรา 112 จัดว่า เป็นเรื่องที่ให้อำนาจอธิบดีกักของไว้จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วนเป็นคนละเรื่องกัน

* คดีหมายเลขดำที่ พ 860/2521 คดีหมายเลขแดงที่ 1551/2522
ระหว่างห้างหุ้นส่วนจำกัดเชิงฮวดฯ โจทก์ กรมศุลกากร จำเลย

ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าการกักสินค้าตามมาตรา 112 เบลูจ นั้นเป็นมาตรการในการบังคับค่าภาษีอย่างหนึ่งเพื่อมิให้รัฐต้องนำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลโดยสามารถกักสินค้าเพื่อขายนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ได้ค้างชำระอยู่แก่กรมศุลกากร ข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาดังกล่าวนั้นเงินของผู้ค้างค่าภาษีอยู่ในมือของรัฐอยู่แล้ว ก็เห็นว่ารัฐน่าจะสามารถกักเงินนั้นไว้เพื่อที่จะนำมาชำระค่าภาษีอากรที่ผู้นั้นยังค้างค่าภาษีอากรแก่รัฐในการนำเข้าครั้งก่อน ๆ ได้ แม้ว่าเงินกับของจะเป็นคนละอย่างกันก็ตามเพราะการกักของไว้ตามมาตรา 112 เบลูจนั้นสุดท้ายก็ต้องจำหน่ายเป็นตัวเงินไว้เช่นเดียวกันแล้วค่อยนำมาหักค่าภาษีที่ค้างชำระ การที่ให้กรมศุลกากรชำระเงินส่วนนี้คืนไปแล้วให้กรมศุลกากรไปฟ้องร้องเรียกเอาเงินจากบุคคลคนเดียวกันอีกครั้งหนึ่งเพื่อเรียกเก็บภาษีให้ครบถ้วนนั้นน่าจะไม่ใช่วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีแต่หากว่าสามารถกักเงินไว้ได้ก็เห็นว่าน่าจะก่อให้เกิดความรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีอย่างหนึ่ง ซึ่งกรมศุลกากรน่าจะกระทำได้ตามมาตรา 112 เบลูจ แม้ว่าสิ่งนั้นจะเป็นตัวเงินไม่ใช่ตัวของก็ตาม

2.6.4 ของตกค้าง

เมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และเป็น การนำเข้ามาสำเร็จแล้วสินค้านั้นจะตกอยู่ในความอารักขาของเจ้าหน้าที่ศุลกากรทันที เพื่อควบคุมดูแลให้มีการปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายคือ ปฏิบัติพิธีการและชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ผู้นำเข้าจึงจะนำสินค้าออกจากอารักขาได้แต่ในกรณีที่สินค้าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรและอยู่ในอารักขา

หมวดว่าด้วยของตกค้างได้มีการแก้ไขขึ้นใหม่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2534 หลังจากที่เกิดเพลิงไหม้สารเคมีที่โรงพักสินค้าของการท่าเรือ เพื่อให้กฎหมายมีความรัดกุม และมีมาตรการบังคับที่ชัดเจนโดยเฉพาะที่เป็นสินค้าอันตราย ซึ่งกรมศุลกากรได้มีคำสั่งทั่วไปที่ 19/2535 กำหนดชนิดหรือประเภทของสินค้าอันตราย ตลอดจนวิธีเก็บอากรและเงื่อนไขในการขนถ่ายไว้



ของศุลกากรแล้ว ผู้นำเข้าไม่ยอมมาปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีให้ถูกต้อง ภายในกำหนดระยะเวลาตามที่ได้อนุญาตไว้ในมาตรา 61 (1) (2) และมาตรา 62 ของนั้นก็จะเป็นของตกค้าง ซึ่งเป็นของตกค้าง ซึ่งมาตรา 61 ได้อนุญาตว่า "ของที่อยู่ในอารักขาของศุลกากรในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นของตกค้าง

(1) ของนำเข้าที่เป็นสินค้าอันตรายตามชนิดหรือประเภทที่อธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา 6 (6) ที่ผู้นำของเข้ามิได้เสียอากรและนำของออกไปจากเขตศุลกากรภายในระยะเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(2) ของนำเข้าอื่นใดนอกจาก (1) เมื่ออยู่ในอารักขาของศุลกากรถึงสองเดือนโดยไม่มีใบขนสินค้าอันได้รับรองและไม่ได้เสียอากรหรือวางประกันค่าอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้นให้อธิบดีมีคำบอกกล่าวไปยังตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามาโดยพลัน และเมื่อตัวแทนของเรือนั้นได้รับคำบอกกล่าวครบสิบห้าวันแล้ว...."

และสำหรับของสดของเสียมาตรา 62 ได้อนุญาตว่า "ของสดของเสียซึ่งยังมีได้รับมอบหมายไปโดยยื่นใบขนบริบูรณ์ และมีอาการแสดงชัดว่าของนั้นบูดเน่าแล้ว จะทำลายเสียในเวลาใดเวลาหนึ่งภายหลังที่ของนั้นมาถึงสามวันก็ได้"

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าค่าภาษีศุลกากรเกิดขึ้นตั้งแต่เวลาที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักรสำเร็จ เมื่อความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรเกิดขึ้น แต่หากว่าเจ้าของหรือผู้นำเข้าไม่มายื่นใบขนสินค้าปฏิบัติพิธีการเพื่อชำระค่าภาษีภายในเวลาอันควร จึงต้องมีบทบัญญัติในเรื่องของตกค้างขึ้นมาเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน และเป็นการบังคับให้ผู้นำของเข้ามาปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีภายในเวลาอันสมควร ซึ่งตามมาตรา 61 ได้ให้อำนาจแก่

อธิบดีที่จะนำของนั้นออกทำลายหรือขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นหรือส่งให้ผู้นำเข้าหรือบริษัทตัวแทนเรือที่นำของเข้ามาส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร * ในกรณีที่เป็นการทำลาย การดำเนินการจะต้องเป็นวิธีการที่ปลอดภัยต่อบุคคลสัตว์พืช ทรัพย์สินและสิ่งแวดล้อมด้วย

ในกรณีที่อธิบดีดำเนินการกับของตกค้างออกขายไม่ว่าจะเป็นการขายโดยวิธีการขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นก็ตาม เงินที่ได้จะต้องนำมาจัดสรรชำระหนี้ที่เกี่ยวข้องตามลำดับก่อนหลังคือขั้นแรกให้หักใช้หนี้กรมศุลกากรในค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน หรือค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระอยู่ หากยังมีเงินเหลือให้หักใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้ที่ค้างชำระให้ตัวแทนเรือที่นำของเข้ามาเป็นขั้นที่สอง และหากว่ายังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใด ก็ให้ตกเป็นของแผ่นดินเว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาเงินที่เหลือนี้ภายในหกเดือนนับแต่วันขาย ทั้งนี้ตามบทบัญญัติในมาตรา 63 ซึ่งบัญญัติว่า "เงินที่ได้จากการขายตามมาตรา 61 นั้นให้หักใช้ค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน หรือค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่กรมศุลกากรเสียก่อนเหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้และค้างชำระแก่ตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามา เมื่อได้หักเช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดินเว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขาย"

* มาตรการบังคับให้ผู้นำเข้าหรือบริษัทตัวแทนเรือที่นำสินค้าเข้ามาส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นก็เพื่อเป็นการป้องกันการนำสินค้าที่เป็นพิษหรือไม่มีประโยชน์จากประเทศที่พัฒนาแล้วมาทิ้งให้เป็นภาระแก่ประเทศด้อยพัฒนาหรือประเทศกำลังพัฒนา โดยไม่มีผู้รับสินค้าและปล่อยให้เป็นของตกค้างจึงจำเป็นต้องมีมาตรการดังกล่าวไว้ และหากเป็นกรณีที่นายเรือมีล่วงรู้เห็นเป็นใจหรือไม่อาจพิสูจน์ว่าตนได้ระมัดระวังเต็มวิสัยแล้วอธิบดีอาจสั่งงดการให้ใช้ท่าเรือสนามและบริการต่าง ๆ แก่เรือนั้นหรือทุกลำของเจ้าของเรือนั้นก็ได้ตามมาตรา 63 ทวิ

บทบัญญัติในเรื่องของตกค้างนี้จึงเป็นมาตรการหนึ่งที่ทำให้รัฐได้ค่าภาษีอากรตามความมุ่งหมายและรวดเร็วขึ้นแต่ปัญหาที่มีอยู่ว่าหากว่าได้มีการจำหน่ายสินค้าซึ่งเป็นของตกค้างไปแล้วได้เงินไม่คุ้มค่าภาษีอากรหรือค่าภาระติดพันต่าง ๆ แล้ว กรมศุลกากรจะเรียกเก็บภาษีจากผู้นำเข้าในส่วนที่ขาดได้หรือหรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้กฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติไว้ ผู้เขียนมีความเห็นว่ากรมศุลกากรน่าจะเรียกเก็บภาษีในส่วนที่ขาดจากผู้นำเข้าได้อีกจนครบถ้วน เพราะว่าการที่ความรับผิดในค่าภาษีของผู้นำเข้าเกิดขึ้นสมบูรณ์แล้วตั้งแต่วันนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ การที่ผู้นำเข้าจะมารับของหรือจะปล่อยให้ของนั้นเป็นของตกค้างก็เป็นเรื่องของผู้นำเข้าที่จะดำเนินการแต่ความรับผิดในค่าภาษีเมื่อเกิดขึ้นแล้วกฎหมายบังคับไว้แล้วว่าต้องจ่ายให้ครบถ้วน แต่อาจมีข้อโต้แย้งได้ว่าผู้ที่มีชื่อเป็นผู้นำสินค้าเข้าอาจจะไม่มีส่วนรู้เรื่องในการนำสินค้าที่ตกเป็นของตกค้างนั้นเข้ามา ซึ่งเป็นการโต้แย้งในข้อเท็จจริง ซึ่งน่าจะต้องพิสูจน์ในภายหลังหรือในชั้นศาลหากมีการฟ้องร้องขึ้น แต่ในปัจจุบันกรมศุลกากรจะไม่เรียกเก็บภาษีอากรหรือค่าภาระติดพันที่เกิดจากการขายของตกค้างแล้วไม่คุ้มค่าภาษีหรือค่าภาระติดพันนี้อีก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย