

การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านสุจริต

นายบุญยกร พนมอุปการ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2555

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)

are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

VOLUNTARY AUDIT CUSTOMS PERSPECTIVE

Mr.Bunyakon phanoomupparkan

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of law

Chulalongkorn University

Academic Year 2012

Copyright of Chulalongkorn University

| | |
|---------------------------------|---|
| หัวข้อวิทยานิพนธ์ | การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านศุลกากร |
| โดย | นายบุญยกร พนมอุปการ |
| สาขาวิชา | กฎหมายการเงินและภาษีอากร |
| อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก | อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล |
| อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม | อาจารย์กฤติกา ปั้นประเสริฐ |

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้รับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา วนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(อาจารย์ประภาศ คงเอียด)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(อาจารย์กฤติกา ปั้นประเสริฐ)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์มานิต วิทยาเต็ม)

บุญยกร พนมอุปการ : การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านศุลกากร.
(VOLUNTARY AUDIT CUSTOMS PERSPECTIVE) อ. ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก :
อ. ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล,อ. ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์ร่วม:อ. กฤติกา บัณฑิตประเสริฐ, 192
หน้า.

จากการศึกษาการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ
(Voluntary Audit) ในปัจจุบันพบว่าวิธีการที่ใช้อยู่ยังไม่มีความเหมาะสมที่จะนำมาบังคับใช้
เนื่องจากการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจที่กรมศุลกากรนำมาใช้นั้นมีเนื้อหาสาระเป็น
การนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ที่จะต้องมีกฎหมายกำหนดให้อำนาจและวิธีปฏิบัติ
ที่ชัดเจน ตลอดจนการนำมาใช้จะต้องมีกรอบหรือขอบเขตที่เหมาะสม จึงจะก่อให้เกิดประโยชน์
ตามความมุ่งหมายของการนิรโทษกรรมทางภาษีและสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี จึง
ต้องมีการปรับปรุงการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)
โดยศึกษาเปรียบเทียบกับกรณีการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรของกรมสรรพากร และมาตรการการ
ตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในองค์การการค้าโลก (World Trade
Organization : WTO) และประเทศแคนาดา

ผลจากการศึกษาแสดงว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ
(Voluntary Audit) ของกรมศุลกากรจะต้องมีการปรับปรุงในเรื่องของการออกมาตรการ
ดังกล่าวให้สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรโดยมีกฎหมายรองรับ
มาตรการอย่างชัดเจน และกำหนดขอบเขตของการใช้มาตรการอย่างจำกัดเท่าที่จำเป็น
เพื่อให้สอดคล้องกับความมุ่งหมายของการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรและการอำนวยความสะดวก
ระดวกทางการค้า ตลอดจนสอดคล้องกับหลักการสากลด้วย

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร.ลายมือชื่อนิสิต

ปีการศึกษา 2555.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

5386004434 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS : CUSTOMS / VOLUNTARY AUDIT / TAX AMNESTY / VOLUNTARY
DISCLOSURE

BUNYAKON PHANUMUPPARKAN : VOLUNTARY AUDIT CUSTOMS
PERSPECTIVE. ADVISOR : AUAAREE ENGGHANIL, Ph.D., CO-ADVISOR
:KRITTIKA PANPRASERT, 192 pp.

According to the study of the Voluntary Audit Measures Application recently, the measures is not appropriate to be enforced as such. Since the Voluntary Audit Measure which the Customs Department employed has the nature of Tax Amnesty that must be empowered by Law providing the authority and clear, within throughout appropriate frameworks and scope of the application, for the purpose of the Tax Amnesty, to be fulfilled and conform with The Principles of Good Tax Administration. This study to reform the application of Voluntary Audit Measure, is done by comparing with The Tax Amnesty Measure of Revenue Department and the Voluntary Audit Measure of World Trade Organization (WTO) and that of Canada.

The outcome of the study indicated clearly that the Application of the Customs Department Measure, on Voluntary Audit, need to be supported by law empowering to the issuance of the measures to comply with the principles of the taxation legitimate. The measures must be clear and based on law and the application of the measure must designate limited framework as necessary, to conform with the intention of the Tax Amnesty, and expedite to the commercial community along the line of the international principles.

Field of Study : Finance and Tax Laws..... Student's Signature

Academic Year : 2012..... Advisor's Signature

Co-Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสะดวกจากท่านคณะกรรมการทุกท่าน โดยผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล ที่ให้ความกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาหลักและท่านอาจารย์กฤติกา ปั้นประเสริฐ ที่ให้ความกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ซึ่งท่านอาจารย์ทั้งสองได้เมตตากรุณาตลอดเวลาอันมีค่าในการให้ความรู้คำแนะนำ ตลอดจนจนถึงการให้คำปรึกษาในเรื่องอื่นๆจนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ประกาศ คงเอียด ที่รับเป็นประธานกรรมการและท่านอาจารย์มานิต วิทยาเต็ม ที่รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ โดยท่านอาจารย์ทั้งสองได้ตลอดเวลาและให้ความรู้ ตลอดจนให้ข้อมูลต่างๆที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทั้งสิ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณครอบครัวที่ได้ให้การสนับสนุนกำลังใจผู้เขียนตลอดมาและขอบพระคุณ คุณยายเสริมสุข แซ่ตัน ที่ได้กรุณาอบรมสั่งสอนให้ผู้เขียนมีความอดทนต่อความยากลำบากและให้ความรักความเมตตาเพียงหวังให้ผู้เขียนเป็นคนดีและประสบความสำเร็จในชีวิตโดยไม่หวังสิ่งตอบแทนแม้แต่น้อย นอกจากนี้ยังมีคุณสุปรียาราช ธนพิทักษ์ และคุณรวีรญา สีสุขที่เป็นเพื่อนที่คอยช่วยเหลือในยามยากลำบากเสมอมา ตลอดจนเพื่อนๆภาชีรุ่น 2 และบุคคลอีกมากมายที่ผู้เขียนไม่สามารถกล่าวชื่อได้หมดที่ได้ให้ความช่วยเหลือและให้กำลังใจผู้เขียนตลอดมา

สุดท้ายนี้ผู้เขียนหวังว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจกฎหมายศุลกากรไม่มากนักน้อย โดยหากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนต้องขออภัยไว้ ณ ที่นี้

สารบัญ

| | หน้า |
|---|----------|
| บทคัดย่อภาษาไทย..... | ง |
| บทคัดย่อภาษาอังกฤษ..... | จ |
| กิตติกรรมประกาศ..... | ฉ |
| สารบัญ..... | ช |
| สารบัญตาราง..... | ฌ |
| | |
| บทที่ 1 บทนำ..... | 1 |
| 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา..... | 1 |
| 1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษาวิจัย..... | 4 |
| 1.3 สมมติฐาน..... | 5 |
| 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย..... | 5 |
| 1.5 วิธีการศึกษาวิจัย..... | 5 |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย..... | 6 |
| บทที่ 2 ความทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร..... | 7 |
| 2.1 ความหมายความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของภาษีศุลกากร..... | 7 |
| 2.1.1 ความหมายของภาษีศุลกากร..... | 7 |
| 2.1.2 ความเป็นมาของภาษีศุลกากร..... | 8 |
| 2.1.3 วัตถุประสงค์ของภาษีศุลกากร..... | 12 |
| 2.2 ลักษณะของกฎหมายศุลกากร..... | 16 |
| 2.2.1 กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายพิเศษ..... | 16 |
| 2.2.2 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับเจตนา..... | 18 |
| 2.2.3 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับหน้าที่นำสืบ..... | 18 |

| | |
|---|----|
| 2.2.4 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการลงโทษฐานพยายามกระทำความผิด.... | 19 |
| 2.2.5 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการรับโทษแทนกัน..... | 20 |
| 2.2.6 การมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารในการเปรียบเทียบระงับคดี..... | 20 |
| 2.3 หลักเกณฑ์และวิธีในการจัดเก็บศุลกากร..... | 22 |
| 2.3.1 การคำนวณค่าภาษี..... | 22 |
| 2.3.2 การเก็บค่าภาษี..... | 23 |
| 2.3.3 ราคาศุลกากร (Customs Valuation)..... | 25 |
| 2.3.4 พิกัดอัตราศุลกากร..... | 33 |
| 2.3.4.1 คำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากร (Explanatory Notes).... | 35 |
| 2.3.4.2 หลักเกณฑ์การตีความพิกัด..... | 36 |
| 2.3.5 การปฏิบัติพิธีการศุลกากร..... | 39 |
| 2.3.6 หลักถิ่นกำเนิดของสินค้า (Rules of Origin)..... | 43 |
| 2.3.6.1 ความสำคัญของกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า (Rules of Origin)..... | 44 |
| 2.3.6.2 วัตถุประสงค์ของกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า (Rules of Origin)..... | 44 |
| 2.3.6.3 หลักเกณฑ์ของกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้า (Rules of Origin)..... | 45 |
| 2.4 หลักการในการออกกฎหมายและลำดับชั้นของกฎหมาย..... | 48 |
| 2.4.1 หลักความชอบด้วยกฎหมาย..... | 48 |
| 2.4.1.1 หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดกับกฎหมาย..... | 48 |
| 2.4.1.2 หลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจ..... | 49 |
| 2.4.2 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร..... | 49 |

| | | |
|---------|--|----|
| 2.4.2.1 | หลักการตกลงยินยอมทางภาษี..... | 50 |
| 2.4.2.2 | การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร..... | 50 |
| 2.4.2.3 | การควบคุมการบังคับใช้ภาษีโดยองค์การตุลาการ..... | 50 |
| 2.4.2.4 | ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร..... | 50 |
| 2.4.3 | หลักลำดับชั้นของกฎหมาย..... | 51 |
| 2.4.3.1 | การจัดลำดับศักดิ์ของกฎหมาย..... | 51 |
| 2.4.3.2 | ผลของการจัดลำดับศักดิ์ของกฎหมาย..... | 53 |
| 2.5 | การนิรโทษกรรมทั่วไปและการนิรโทษกรรมทางภาษี..... | 53 |
| 2.5.1 | ความเป็นมาและลักษณะทั่วไปของการนิรโทษกรรม..... | 53 |
| 2.5.1.1 | ความเป็นมาและภูมิหลังของการนิรโทษกรรม..... | 53 |
| 2.5.1.2 | ความหมายของการนิรโทษกรรมทั่วไป..... | 55 |
| 2.5.1.3 | วัตถุประสงค์ของการนิรโทษกรรมทั่วไป..... | 56 |
| 2.5.1.4 | ผลทางกฎหมายของการนิรโทษกรรมทั่วไป..... | 58 |
| 2.5.1.5 | กฎหมายนิรโทษกรรมที่ปรากฏในประเทศไทย..... | 59 |
| 2.5.2 | ลักษณะทั่วไปของการนิรโทษกรรมทางภาษี..... | 61 |
| 2.5.2.1 | ความหมายของการนิรโทษกรรมทางภาษี..... | 61 |
| 2.5.2.2 | วัตถุประสงค์ของการนิรโทษกรรมทางภาษี..... | 63 |
| 2.5.2.3 | ผลของการนิรโทษกรรมทางภาษี..... | 65 |
| 2.6 | การนิรโทษกรรมทางภาษีสรรพากรในประเทศไทยเปรียบเทียบกับภาษี ศุลกากร..... | 66 |
| 2.7 | ความเกี่ยวข้องระหว่าง การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับการนิรโทษกรรมทางภาษี..... | 69 |

| | |
|---|-----------|
| บทที่ 3 การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย และกฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้อง..... | 71 |
| 3.1 การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย..... | 71 |
| 3.1.1 ความเป็นมาในประเทศไทย..... | 71 |
| 3.1.2 นิยามของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)..... | 74 |
| 3.1.3 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย..... | 75 |
| 3.1.4 ความจำเป็นในการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทย..... | 76 |
| 3.1.5 ผลกระทบข้อดีข้อเสียของการนำมาตรการการตรวจสอบตนเอง ด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทย..... | 76 |
| 3.1.6 ขั้นตอนวิธีการและคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้ารับการตรวจสอบ ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย..... | 79 |
| 3.1.6.1 ขั้นตอนการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)..... | 79 |
| 3.1.6.2 คุณสมบัติของผู้ที่จะเข้ารับการตรวจสอบตนเองด้วย ความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย..... | 81 |
| 3.1.7 ผลของการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย..... | 81 |
| 3.2 ฐานความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการตรวจสอบ ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)..... | 89 |
| 3.2.1 ความผิดฐานล่าแดงเท็จตามมาตรา 99 พระราชบัญญัติศุลกากร | |

| | |
|---|-----|
| พุทธศักราช 2469..... | 89 |
| 3.2.2 ความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469..... | 91 |
| 3.2.3 ความผิดฐานรับของผิดศาลการตามมาตรา 27 ทวิ..... | 94 |
| 3.2.4 ความผิดฐานไม่ปฏิบัติพิธีการศาลการ..... | 95 |
| 3.2.5 กรณีความผิดฐานอื่นๆ..... | 96 |
| 3.3 การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศาลการ..... | 97 |
| 3.3.1 การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องในคดีอาญา..... | 97 |
| 3.3.2 การเปรียบเทียบระดับคดีศาลการ..... | 98 |
| 3.3.2.1 โดยอธิบดีกรมศาลการ..... | 99 |
| 3.3.2.2 โดยคณะกรรมการเปรียบเทียบ..... | 100 |
| 3.3.2.3 โดยพนักงานสอบสวน..... | 101 |
| 3.3.3 วิธีการดำเนินการในการเปรียบเทียบระดับคดีมีวิธีการสี่ประการ ดังนี้..... | 103 |
| 3.3.3.1 ให้ใช้ค่าปรับ..... | 103 |
| 3.3.3.2 ให้ทำความตกลง..... | 103 |
| 3.3.3.3 อำนาจให้ทำทัณฑ์บน..... | 103 |
| 3.3.3.4 ให้ประกัน..... | 103 |
| 3.3.4 เกณฑ์การเปรียบเทียบระดับคดีและงดการฟ้องร้องในปัจจุบัน (แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมศาลการที่ 18/2550 และบันทึกข สกม. ที่ กค.0503 (ส)/ว 3 ลงวันที่ 13 มีนาคม 2552)..... | 103 |

| | |
|--|-----|
| บทที่ 4 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในต่างประเทศ..... | 115 |
| 4.1 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ตามแนวทางขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO)..... | 115 |
| 4.1.1 หลักทั่วไปของการกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในองค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO)..... | 115 |
| 4.1.2 ความจำเป็นในการบังคับใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ตามแนวทางที่องค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) กำหนด..... | 116 |
| 4.1.3 แนวทางกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO)..... | 117 |
| 4.1.4 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ในประเด็นอื่นๆ..... | 118 |
| 4.2 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ของประเทศแคนาดา..... | 119 |
| 4.2.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)..... | 119 |
| 4.2.2 หลักการสำคัญของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในแคนาดา..... | 120 |
| 4.2.3 เงื่อนไขและขั้นตอนของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในแคนาดา..... | 121 |
| 4.2.3.1 เงื่อนไขของการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) | |

| | |
|---|------------|
| ในแคนาดา..... | 121 |
| 4.2.3.2 ขั้นตอนของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศแคนาดา..... | 123 |
| บทที่ 5 วิเคราะห์การนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทย..... | 124 |
| 5.1 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยจากการนำหลักการตรวจสอบตนเอง ด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้..... | 124 |
| 5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับหลักความชอบด้วยกฎหมายจากการใช้มาตรการ การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยไม่ มีกฎหมายให้อำนาจที่ชัดเจน..... | 124 |
| 5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับหลักความเสมอภาคในการใช้มาตรการการ ตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้แก่ ผู้กระทำความผิด..... | 128 |
| 5.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการประชาสัมพันธ์โครงการการตรวจสอบตนเอง ด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ไม่ทั่วถึงและทราบเพียง แค่บุคคลเฉพาะกลุ่ม..... | 131 |
| 5.1.4 ปัญหาการดำเนินการตามขั้นตอนตามมาตรการการตรวจสอบ ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่มิได้เริ่มต้นที่ความ สมัครใจของผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการตั้งแต่นั้น..... | 133 |
| 5.1.5 ปัญหาการอนุรักษ์วัฒนธรรมตามความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งยังเป็น ประเด็นปัญหาว่าในเวทีการเจรจาระดับโลกมีแนวโน้มให้ มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นไปในทิศทางใด..... | 135 |
| 5.1.6 ปัญหาความโปร่งใสในการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการตาม มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีสิทธิได้รับเงินรางวัลจากการดำเนินการ..... | 137 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 5.1.7 | ปัญหาว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ควรเปิดโอกาสเฉพาะผู้กระทำผิดกฎหมาย สุจริตที่ไม่มีเจตนาทุจริตหรือไม่..... | 139 |
| 5.1.8 | ปัญหาผู้กระทำผิดกฎหมายสุจริตที่มีความผิดทางกฎหมายอื่น ปนอยู่ด้วยจะสามารถใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจ (Voluntary Audit) เพื่อให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทาง ภาษีครอบคลุมถึงความผิดตามกฎหมายอื่นได้หรือไม่..... | 140 |
| 5.2 | แนวทางการกำหนดหลักการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้สอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี... | 141 |
| 5.2.1 | มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับหลักความเป็นธรรม (Equity)..... | 142 |
| 5.2.2 | มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับหลักความแน่นอน (Certainly)..... | 144 |
| 5.2.3 | มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับหลักความสะดวก (Convenience)..... | 146 |
| 5.2.4 | มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับหลักความประหยัด (Economy)..... | 147 |
| 5.3 | ปัจจัยที่ไม่เอื้อให้ผู้กระทำผิดกฎหมายสุจริตเลือกใช้วิธีดำเนินการทาง สุจริตวิธีปกติ และปัจจัยที่ทำให้มีการกระทำผิดกฎหมายสุจริตโดยไม่ ตั้งใจ..... | 148 |
| 5.3.1 | การกำหนดให้ความผิดสุจริตบางฐานถือเป็นความผิดโดยไม่ จำเป็นต้องมีเจตนา..... | 149 |
| 5.3.2 | บทกำหนดโทษทางสุจริตที่มีโทษปรับที่รุนแรงในบางฐาน ความผิดถึงสี่เท่าราคาของรวมค่าอากรด้วย..... | 152 |
| 5.3.3 | ความยุ่งยากในเรื่องของกฎหมายต้องห้ามต้องจำกัดซึ่งมีจำนวน มาก..... | 154 |

| | |
|---|------------|
| 5.3.4 การกำหนดให้กรรมการผู้จัดการต้องรับผิดชอบ..... | 155 |
| 5.3.5 การผลักระหน้าที่นำสืบให้จำเลย..... | 156 |
| 5.3.6 ความยุ่งยากในการตีความพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศาลการ พุทธศักราช 2530... | 157 |
| 5.3.7 ความผิดพลาดที่อาจเกิดในช่วงการปฏิบัติพิธีการศาลการ..... | 158 |
| 5.4 วิเคราะห์มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยกับเกณฑ์การเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศาลการตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ..... | 159 |
| บทที่ 6 สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ..... | 164 |
| 6.1 บทสรุป..... | 164 |
| 6.2 ข้อเสนอแนะ..... | 173 |
| รายการอ้างอิง..... | 181 |
| ภาคผนวก..... | 185 |
| ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์..... | 192 |

สารบัญตาราง

| ตารางที่ | | หน้า |
|----------|--|------|
| 1 | จำนวนภาษีศุลกากรที่กรมศุลกากรจัดเก็บได้จากการใช้มาตรการการ ตรวจสอบตนเองด้วยความสมัคร (Voluntary Audit)..... | 72 |

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านสุจริต (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่มีผลต่อบุคคลเฉพาะกลุ่มโดยจะประกาศใช้เป็นการชั่วคราว ด้วยเหตุนี้จึงไม่มีผู้ให้ความสนใจในมาตรการดังกล่าวเท่าที่ควร ทั้งนี้โดยเนื้อหาของสาระของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจนั้นมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีสุจริต กล่าวคือ¹ การนิรโทษกรรมจะเป็นเหตุให้ไม่ใช้กฎหมายในขณะกระทำความผิดบังคับแก่ตัวผู้กระทำความผิด โดยกฎหมายนิรโทษกรรมเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นภายหลังการกระทำความผิดซึ่งจะมีผลย้อนหลังไปในเวลาที่มีการกระทำความผิดและทำให้ผู้กระทำความผิดไม่ถูกดำเนินคดีในความผิดที่ได้กระทำความผิดคล้อยกับการนำมาตราการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมาใช้ที่กำหนดให้ผู้เข้ารับดำเนินการตามโครงการดังกล่าวได้รับการนิรโทษกรรมทางภาษีสุจริต โดยได้รับการผ่อนผันการปรับและไม่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระ และมีผลในการดำเนินคดีทางสุจริตในวิธีการปกติทำให้คดีข้อพิพาทได้รับการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องคดีทำให้คดีระงับสิ้นไปในชั้นสุจริต ตลอดจนได้รับประโยชน์อื่นเช่นไม่ต้องไปดำเนินพิธีการตามทำเรื่องหรือที่ต่างๆตามที่กฎหมายสุจริตกำหนด ดังนั้นมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านสุจริตจึงน่าที่จะต้องมีการศึกษาค้นคว้าในผลตามกฎหมายดังกล่าวโดยละเอียด

ตามวิธีปฏิบัติหรือพิธีการสุจริตแต่ดั้งเดิมนั้นการตรวจสอบของนำเข้า-ส่งออกจะใช้วิธีการตรวจสอบของหมดทุกอย่างเพราะในอดีตสินค้านำเข้า-ส่งออกนั้นยังมีจำนวนไม่มากเหมือนเช่นในปัจจุบันจึงมีการตรวจสอบของทุกอย่าง ทำให้มีขั้นตอนในการตรวจสอบมากมายหลายขั้นตอน ซึ่งพิธีการสุจริตเหล่านี้ส่งผลให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ไม่สุจริตประพฤติมิชอบตามกฎหมายทุจริตคอร์รัปชันเกิดขึ้นได้ อีกทั้งการดำเนินการสุจริตในลักษณะนี้ก่อให้เกิดต้นทุนต่อเอกชนมาก ด้วยเหตุนี้จึงไม่เหมาะสมที่จะปฏิบัติการตรวจสอบของนำเข้า-ส่งออกเต็มอัตราตามวิธีการดั้งเดิมอีกต่อไป จึงมีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้นำหลักการบริหารความเสี่ยง (Risk

¹ สุรพล คงลาภ, “นิรโทษกรรม: ศึกษาเกี่ยวกับเงื่อนไขและผลทางกฎหมาย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), หน้า1.

management) มาใช้ในศุลกากรไทย กล่าวคือ เป็นวิธีการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยของนำเข้า-ส่งออกไปแล้วโดยมิได้ทำการตรวจของทุกชิ้นดังเช่นในอดีต แต่อย่างไรก็ตามการลดการตรวจสอบลงก็มีความเสี่ยงอยู่มาก จึงต้องมีการตรวจสอบภายหลังทั้งทางบัญชีและเอกสารซึ่งสอดคล้องกับความนิยมในต่างประเทศแถบยุโรป เช่น เยอรมัน เป็นต้น จึงเกิดเป็นวิธีการตรวจสอบของนำเข้า-ส่งออกขึ้นในปัจจุบันเรียกว่า Post Audit

ปัจจุบันการตรวจสอบของนำเข้า-ส่งออกของกรมศุลกากรใช้วิธีการที่เรียกว่า การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) ซึ่งมีความหมายถึง² กระบวนการตรวจสอบเอกสารภายหลังการตรวจปล่อยสินค้าไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษีศุลกากร ตลอดจนการปฏิบัติพิธีการศุลกากร ซึ่งในวิธีการนี้มีกฎหมายศุลกากรให้อำนาจไว้โดยชัดเจนในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 115 ทวิ ให้ผู้มีหน้าที่ตรวจสอบสามารถตรวจสอบความถูกต้องของการสำแดงในใบขนสินค้าด้วยวิธีการตรวจสอบเอกสาร รายงาน สมุดบัญชี ระบบธุรกิจ และข้อมูลทางการค้าอื่นของบุคคลหรือนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมในการนำเข้า-ส่งออก ณ สถานที่ประกอบการของผู้นำเข้า-ส่งออก เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจโดยชัดแจ้งเพื่อให้ผู้มีหน้าที่ตรวจสอบตามกฎหมายสามารถทำการตรวจสอบผู้นำเข้า-ส่งออกว่าได้มีการเสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมายศุลกากรหรือไม่ หากไม่เสียภาษีหรือเสียไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนกรณีจะต้องรับโทษตามกฎหมายศุลกากรโดยมีเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และนอกจากนี้ยังมีโทษทางอาญาอีกด้วย แต่เมื่อพิจารณามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านศุลกากร (Voluntary Audit) จะเห็นได้ว่าไม่มีกฎหมายกำหนดให้อำนาจหน้าที่ชัดเจนไว้ดังเช่นวิธีการการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) แต่อย่างไรก็ดี

จากการนำวิธีการการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) มาใช้นั้นเห็นได้ว่าศุลกากรได้ให้ความสำคัญกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade facilitation) โดยหลักนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะลดต้นทุนทางธุรกรรมและการขนย้ายสินค้านี้ระหว่างประเทศโดยยกเลิกภาระด้านบริหารจัดการและเอกสารต่างๆที่ไม่จำเป็น และหลักนี้ยังครอบคลุมถึงความ

² วันเพ็ญ จิระวิษฐา, “ประสิทธิภาพในการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยของสำนักตรวจสอบอากรกรมศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), หน้า12.

โปร่งใสในกระบวนการทางศุลกากรและกฎระเบียบต่างๆที่ต้องมีความชัดเจนด้วย³ ฉะนั้นการปล่อยของไปเสียจากอากรขาของศุลกากรไปก่อนแล้วค่อยดำเนินการตรวจสอบในภายหลังนั้นจึงเป็นวิธีการที่ศุลกากรไทยในปัจจุบันปฏิบัติตามกรอบที่กฎหมายให้อำนาจไว้นั่นเอง

ในปัจจุบันการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบันมีการพัฒนาไปอย่างมาก ทั้งในรูปแบบที่หลากหลายและปริมาณสินค้าที่มากขึ้น ส่งผลให้ภาระงานของกรมศุลกากรเพิ่มมากขึ้น ประกอบกับตัวบทกฎหมายศุลกากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อนกรณีจึงอาจทำให้มีความผิดพลาดในการจัดเก็บภาษีศุลกากรไม่ว่าความผิดพลาดโดยมิตั้งใจของกรมศุลกากรเองหรือความผิดพลาดในฝ่ายเอกชนที่ต้องเสียภาษีเพราะกฎหมายภาษีศุลกากรมีความซับซ้อนทั้งในเรื่องพิกัดอัตราภาษีและวิธีการคำนวณตลอดจนการควบคุมของต้องห้ามต้องกำกวด การใช้วิธีการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) ก็ยังไม่สามารถกระทำได้อย่างสมบูรณ์จึงอาจทำให้การจัดเก็บภาษีของศุลกากรเองหรือฝ่ายเอกชนเกิดความผิดพลาดขึ้นได้ ดังนั้นมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านศุลกากร (Voluntary Audit) เป็นมาตรการหนึ่งที่สามารถลดความเคร่งครัดของตัวบทกฎหมาย โดยการใช้อำนาจศุลกากรมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade facilitation) สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วเสียไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนได้เพิ่มขึ้นและยังทำให้ศุลกากรได้ประโยชน์จากข้อมูลที่ไม่ได้รับการเปิดเผยของผู้เข้ารับดำเนินการตามโครงการอื่นทำให้สามารถจัดเก็บภาษีในครั้งถัดไปเพิ่มขึ้นด้วย

แต่อย่างไรก็ตามมาตรการดังกล่าวแม้จะมีประโยชน์ในหลายด้าน แต่ปรากฏว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ของศุลกากรไม่มีกฎหมายรองรับชัดเจน ซึ่งหากเป็นเช่นนี้เมื่อกรณีมีข้อพิพาทเกิดขึ้นว่าผู้เข้ารับการตรวจสอบจะได้รับการนิรโทษกรรมทางกฎหมายหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า มีโอกาสมากที่ศาลจะไม่รับรองให้เป็นไปตามมาตรการดังกล่าว ซึ่งส่งผลให้ภาคเอกชนไม่มั่นใจในมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ และในขณะเดียวกันภาครัฐ (เจ้าหน้าที่ศุลกากร) ก็ไม่มั่นใจที่จะบังคับใช้มาตรการเพื่อรักษาประโยชน์ของรัฐ และอาจเสี่ยงต่อการปฏิบัติหน้าที่โดยขัดต่อกฎหมาย โดยในเหตุผลนี้ผู้เขียนขออ้างคำพิพากษาฎีกาทางภาษีสรรพากรที่ 8292/2540 ซึ่งในคำพิพากษานี้พบว่าผู้เสียภาษีบางส่วนที่ได้ยื่นขอชำระภาษีอากรตามโครงการนิรโทษกรรมในทางสรรพากรแล้วกลับถูกเจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบภาษีย้อนหลังอีกเพราะมาตรการนั้นไม่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทาง

³ ชมเพลิน สุวรรณภาณุ, การอำนวยความสะดวกทางการค้า, (กรุงเทพ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548) หน้า 1-11.

ภาษี โดยศาลวินิจฉัยว่าหากประกาศกระทรวงการคลังได้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี ผู้เสียภาษีไม่ถูกต้องจะมีโอกาสยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีให้ถูกต้องต่อไป โดยผู้ยื่นไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มและไม่ต้องรับผิดทางอาญา แต่ถ้าประกาศใดที่ไม่ใช่การนิรโทษกรรมให้แก่ผู้เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องก่อนหน้านี้ แม้ได้ยื่นชำระภาษีเพิ่มเติมแล้วก็หาพ้นความผิดไม่และต้องถูกตรวจสอบประเมินภาษีใหม่ในภายหลัง ซึ่งจากการเทียบเคียงเห็นได้ชัดว่าหากมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่มีกฎหมายรองรับให้ถูกต้องตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย ผู้เข้ารับการตรวจสอบตามโครงการก็อาจถูกตรวจสอบย้อนหลังได้อีก ทำให้ขาดหลักประกันแก่ผู้ที่เข้ารับการตรวจสอบตามโครงการว่าเมื่อตนได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแล้วจะได้รับการนิรโทษกรรมทางกฎหมายศุลกากรหรือไม่

จากปัญหาดังกล่าวเห็นได้ว่าการใช้มาตรการที่ขาดการสนับสนุนโดยกฎหมายที่ชัดเจน ผู้ประกอบการอาจต้องจ้างวานบุคคลอื่น ๆ ให้ความเข้าใจระเบียบข้อบังคับต่างๆ ทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายขาดความแน่นอน (certainty)⁴ เพราะในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ บางครั้งไม่มีกฎหมายสนับสนุนอย่างแน่ชัด และหากกฎหมายไม่มีความยืดหยุ่น (flexibility) ตามสถานการณ์เนื่องจากความล้าสมัยจะทำให้ตามสภาพความเป็นจริงทางเศรษฐกิจไม่ทันทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade facilitation) ฉะนั้นการมีมาตรการ Voluntary Audit ที่มีหลักประกันทางกฎหมายที่ชัดเจนจะช่วยเยียวยาปัญหาดังกล่าวข้างต้นได้

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษามูลเหตุ แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) และความเกี่ยวข้องกับการนิรโทษกรรมทางภาษี
2. เพื่อศึกษาสภาพปัญหาและข้อจำกัดของการบังคับใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ตลอดจนข้อดีข้อเสีย
3. เพื่อศึกษาและพัฒนาแนวทางการปรับปรุงมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้เหมาะสมสำหรับประเทศไทย โดยมุ่งเน้นถึงรูปแบบ วิธีการ คุณสมบัติของบุคคลที่เข้ารับการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ

⁴ ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย, “กฎหมายและปัญหาที่เกี่ยวกับการนำเข้าการลงทุนและการนำเข้าส่งออก,” *วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย* ปี 11 (มีนาคม 2529): หน้า198-199.

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

มาตรการในการให้ผู้เสียภาษีตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจในด้านศุลกากร (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่ไม่มีกฎหมายรองรับโดยตรง ทำให้ภาคเอกชนไม่มีความมั่นใจในผลของมาตรการว่าจะเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย และในขณะเดียวกันภาครัฐก็ไม่สามารถบังคับใช้มาตรการดังกล่าวโดยชอบด้วยกฎหมาย จึงควรนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary audit) มากำหนดให้เป็นรูปธรรมในกฎหมายศุลกากรเพื่อใช้เยียวยาปัญหาดังกล่าวทำให้ระบบศุลกากรมีมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary audit) ที่มีหลักประกันทางกฎหมายที่ชัดเจน

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงหลักการบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในต่างประเทศเพื่อนำมาใช้ในประเทศไทย ตลอดจนทั้งหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการบังคับใช้ และความเกี่ยวข้องระหว่างการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับการนิรโทษกรรมทางภาษี ตลอดจนสามารถใช้มาตรการดังกล่าว ที่เหมาะสมกับประเทศไทย ทั้งนี้จะศึกษาอยู่ในขอบเขตของกฎหมายศุลกากรเท่านั้น โดยไม่รวมถึงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าและวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยอาศัยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารอันประกอบด้วย ตำรา บทความ กฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ตำรา บทความ เอกสารสัมมนา ข้อบังคับ วิทยานิพนธ์ วารสาร เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและข้อมูลจากเครือข่ายอินเตอร์เน็ตทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ตลอดจนความเห็นของนักกฎหมาย โดยข้อมูลส่วนใหญ่ได้ดำเนินการขอตรวจดูและขออนุญาตคัดถ่ายเอกสารจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการทำวิทยานิพนธ์นี้ และได้มีการค้นคว้าข้อมูลจากห้องสมุดหรือหอสมุดต่าง ๆ ด้วยการวางกรอบข้อมูลที่ต้องการค้นคว้า และค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมจาก Web site และฐานข้อมูลในห้องสมุดหรือหอสมุดนั้น ๆ มีโดยนำข้อมูลความรู้ที่ได้มาทั้งหมดมาทำการศึกษาและวิเคราะห์ที่เทียบเคียงและนำเสนอในลักษณะพรรณนาวิเคราะห์ (Analytical Descriptive) นอกจากนี้ยังมีการวิจัย โดยการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิด้วย

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบมูลเหตุ แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) และความเกี่ยวข้องกับการนิรโทษกรรมทางภาษี
2. ทำให้เข้าใจสภาพปัญหาและข้อจำกัดของการบังคับใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ตลอดจนข้อดีข้อเสีย
3. พัฒนาแนวทางการปรับปรุงมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้เหมาะสมสำหรับประเทศไทย โดยมุ่งเน้นถึงรูปแบบ วิธีการ คุณสมบัติของบุคคลที่เข้ารับการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ

บทที่ 2

ความทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร

2.1 ความหมายความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของภาษีศุลกากร

2.1.1 ความหมายของภาษีศุลกากร

ในปัจจุบันกรมศุลกากรมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก¹ และนอกจากนี้ยังมีอำนาจหน้าที่ป้องกันและปราบปรามการลักลอบหนีศุลกากร การหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร ตลอดจนความผิดอื่น ๆ เช่น ความผิดในเรื่องของต้องห้ามต้องจำกัด ฉะนั้นโดยลักษณะงานของกรมศุลกากรจึงเป็นเสมือนนายประตูดุควบคุมดูแลการนำเข้าส่งออกให้เป็นไปตามกฎหมาย

คำว่า “ศุลกากร” แปลว่า² ค่าอากรที่เก็บจากสินค้าขาเข้าและขาออก การเก็บภาษีจากสินค้าเข้าและออกมีมาตั้งแต่สมัยโบราณ เพราะเมื่อเกิดมีบ้านเมืองขึ้นแล้ว ใครนำสินค้ามาขายหรือส่งออกไปจำหน่ายยังบ้านเมืองอื่น จะต้องเก็บภาษีอากรเป็นทำนองส่วนชักจากสินค้านั้นบ้าง แต่การเก็บในสมัยโบราณนั้นคงเก็บอย่างง่าย ๆ ไม่ได้มีลักษณะกิจจะลักษณะเหมือนเช่นปัจจุบัน

กฎหมายศุลกากรจึงหมายถึง³ วัตถุประสงค์กำหนดอำนาจหน้าที่ของศุลกากรและความรับผิดชอบของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและการส่งออก รวมทั้งหลักปฏิบัติทั่วไป ตลอดจนฐานความผิดต่างๆ และโทษ

กฎหมายศุลกากรนับตั้งแต่ฉบับพุทธศักราช 2469 นับได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นและเป็นกฎหมายแม่บทของการศุลกากร ซึ่งต่อมาได้มีการแก้ไขปรับปรุงให้ทันต่อสภาพข้อเท็จจริงของเหตุการณ์บ้านเมืองนั้นๆ โดยจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 3 ให้อำนาจอธิบดีที่จะออกข้อบังคับของกรมศุลกากรได้ตามที่เห็นว่าจำเป็นโดยสามารถออกระเบียบให้เกิดความยืดหยุ่น

¹ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2520), หน้า 6.

² ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดศึกษาสัมพันธ์, 2517), หน้า 1.

³ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 6.

แก่การค้าระหว่างประเทศและอำนวยความสะดวกแก่ภาคเอกชน⁴ ตราบเท่าที่ระเบียบนั้นไม่ขัดกับกับกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจไว้ซึ่งสอดคล้องกับหลักการทางกฎหมายมหาชน และโดยเหตุที่กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายมหาชนเช่นกัน โดยที่กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่มีแนวคิดพื้นฐานของกฎหมายปกครองเพื่อแสวงหารายได้มาใช้ในด้านการบริการสาธารณะและเพื่อพัฒนาประเทศ ฉะนั้นกฎหมายศุลกากรจึงจัดเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายปกครอง⁵ ที่ต้องอยู่บนหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองด้วย

2.1.2 ความเป็นมาของภาษีศุลกากร

ความเป็นมาทางประวัติศาสตร์ของการเก็บภาษีศุลกากรเท่าที่ปรากฏพบนั้นได้แก่ศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหง ซึ่งมีความว่า “เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหง เมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลาในนามีข้าว เจ้าเมืองบ่เอาจกอบในโล่งทาง” อันเป็นหลักฐานที่ชี้ให้เห็นว่าเมื่อก่อนพ่อขุนรามคำแหงนั้น เจ้าเมืองเคยเอาจกอบ กล่าวคือ เคยเก็บภาษีมาก่อน เพิ่งมายกเลิกการเก็บภาษีในสมัยสุโขทัย

“จกอบ” เป็นคำเขมร หมายถึงภาษีชนิดหนึ่งที่เก็บแก่สัตว์ หรือสิ่งของที่นำเข้ามาจำหน่าย ในสมัยอยุธยาสถานที่เรียกเก็บจกอบเรียกว่า “ขนอน” นิยมตั้งที่ปากทางหรือปากแม่น้ำเพื่อดักเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย พระยาอนุমানราชชนได้อ้างเอกสารฉบับหนึ่งไว้ในหนังสือตำนานศุลกากรว่า⁷ “เมื่อเรือเข้าปากน้ำเจ้าพระยามาสักหน่อยก็ถึงเมืองบางกอก เป็นเมืองเล็กมีกำแพง ที่มีด่านศุลกากรเป็นด่านแรกตั้งอยู่ เรียกว่าขนอนบางกอก เรือสำเภาและเรือกำปั่นทุกชาติต้องหยุดทอดสมอและแจ้งให้นายขนอนทราบว่ามีประสงคอะไร มาจากไหน เป็นชาติอะไร มีเครื่องศรีศตาวุธใหญ่น้อยอะไรบ้าง บรรทุกสินค้าอะไรบ้าง เสร็จแล้วก็แล่นต่อไปถึงขนอนอีกแห่งหนึ่งเรียกว่าขนอนตะนาว อยู่ในวัดพนัญเชิง เป็นต้นทางเรือที่จะเข้าไปในพระนครศรีอยุธยา” ฉะนั้น จะเห็นได้ว่าเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บจกอบ การตั้งขนอนจึงต้องตั้งอยู่ที่ปากแม่น้ำทางที่จะเข้าเมือง ซึ่งในสมัยนั้นมีการเก็บจกอบเรือสินค้าโดยคิดตามขนาดความยาวของเรือวาระหนึ่งบาท ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บในสมัยพระนารายณ์มหาราช

⁴ มาโนช รอดสม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 7.

⁵ อมร จัทรสมบุญ, “Law Enforcement” วารสารกฎหมายปกครอง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเล่มที่ 1 (เมษายน 2525): หน้า 117

⁶ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 1.

⁷ เรืองเดียวกัน, หน้า 1.

เป็นว่าเรือลำใดมีปากเรือกว้าง 6 ศอก แม้จะมีความยาวไม่ถึง 6 วาก็ให้เก็บล้าละ 6 บาท และต่อมามีการจัดเก็บเป็นใช้ความกว้างของปากเรือและจำนวนครั้งที่เรือเข้ามาค้าขายเป็นเกณฑ์ กำหนดอัตราอากร กล่าวคือ เรือมีปากเรือกว้างตั้งแต่ 4 วา ขึ้นไป หากเป็นเมืองที่มีราชไมตรีต่อกัน และไปมาค้าขายด้วยกันไม่ขาดแล้วจะเก็บวาละ 12 บาท ถ้าเป็นเรือเมืองอื่นและไม่มาค้าขายสม่ำเสมอจะเก็บวาละ 20 บาท นอกจากนี้ยังมีการจัดเก็บจกอบสินค้าโดยเก็บค่าผ่านด่านขนอนในอัคราร้อยละ 20 ด้วย⁸

ในยุครัตนโกสินทร์ตอนต้นมีการจัดเก็บที่คล้ายคลึงกับสมัยอยุธยา คือยังคงจัดเก็บจากปากเรือและจากสินค้าที่เข้าออกโดยในสมัยรัชกาลที่ 2 ได้มีการจัดเก็บโดยสินค้าที่บรรทุกมากับเรือที่เข้าออกเป็นประจำต้องเสียอากรในอัคราร้อยละ 3 สินค้าที่บรรทุกมากับเรือที่เข้ามาเป็นครั้งคราวต้องเสียในอัคราร้อยละ 8 ส่วนสินค้าขาออกเสียอากรในอัตราที่ต่างกันออกไปตามประเภทสินค้า เช่น น้ำตาลเก็บหาบละ 5 สตางค์ เป็นต้น ส่วนค่าปากเรือได้มีการปรับปรุงเช่นเดียวกันโดยใช้จำนวนเสาเรือเป็นเกณฑ์คือ เรือสามเสาเก็บวาละ 80 บาท และเรือสองเสาครั้งเก็บวาละ 40 บาท⁹ ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 3 ได้มีการเปลี่ยนวิธีการเก็บให้มีผู้ประมูลผูกขาดตัดตอน โดยจัดเก็บเป็นส่วนชกจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ในสิ่งของซึ่งได้กำหนดไว้เป็นเฉพาะอย่างๆไป ผู้ที่ได้รับการผูกขาดเรียกเก็บค่าภาษีเรียกว่า “เจ้าภาษี” และเรียกสถานที่ตั้งเก็บว่า “โรงภาษี” โดยที่สินค้าหรือสิ่งที่ผูกขาดบางชนิดได้รวมถึงภาษีศุลกากรด้วย จึงต้องตั้งท่าเลที่สินค้าผ่านไปมาเป็นทำนองเดียวกับขนอน แตกต่างกันแต่เพียงว่าขนอนเป็นสถานที่ซึ่งเจ้าพนักงานไปตั้งเก็บ แต่โรงภาษีเจ้าภาษีซึ่งเป็นเอกชนที่ประมูลได้เป็นผู้เก็บเอง¹⁰ ซึ่งเรียกวิธีการนี้ว่าระบบการจัดเก็บภาษีของนายอากรเอกชน¹¹ อันเป็นวิธีที่รัฐและเอกชนได้ทำข้อตกลงร่วมกันโดยเอกชน (นายอากร) ยอมรับที่จะชำระภาษีแบบประเมินเหมา แล้วนำส่งให้แก่รัฐโดยที่เอกชนนั้นจะไปทำการเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีในภายหลัง ลักษณะดังกล่าวเป็นการตกลงระหว่างรัฐกับเอกชนในรูปของการประมูลจัดเก็บภาษี ดังนั้นในสมัยนี้นายขนอนจึงไม่มีบทบาทในการเก็บภาษี

⁸ เสถียร สุภโสภณ, ประวัติศาสตร์ไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1 (พระนคร: โรงพิมพ์อักษรเจริญทัศน์: 2515), หน้า 80

⁹ ม.ร.ว.แสงโสม เกษมศรี และวิมล พงศ์พิพัฒน์, ประวัติศาสตร์สมัยรัตนโกสินทร์ (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์สำนักนายกรัฐมนตรี: 2523), หน้า 234.

¹⁰ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 2.

¹¹ ศุภลักษณ์ พิณจิววอดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชนจำกัด: 2547), หน้า 221.

แล้ว ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้เลิกวิธีผูกขาดเปลี่ยนเป็นรัฐบาลจัดเก็บภาษีเอง สถานที่จัดเก็บภาษีก็เปลี่ยนจาก “โรงภาษี” เป็น “ด่านภาษี” และต่อมาในที่สุดก็กลายเป็น “ด่านศุลกากร” จนถึงทุกวันนี้ คำว่าจกอบและขนอนจึงเปลี่ยนไปนับแต่นั้นเป็นต้นมา

การค้าขายในสมัยนั้นนอกจากการเก็บจกอบแล้วรัฐบาลยังได้ออกข้อบังคับอีกหลายอย่างเป็นการผูกมัด¹² เช่นหากนำของที่จำเป็นต้องใช้ในราชการหรืออาวุธยุทธภัณฑ์เข้ามา รัฐบาลจะไม่ยอมขายแก่ผู้อื่นนอกจากรัฐบาล หรือถ้าเป็นสินค้าธรรมดา รัฐบาลต้องเลือกซื้อไว้ในราชการเสียก่อน เหลือออกจากรัฐบาลจึงให้ซื้อขายกันได้ ในสมัยรัชกาลพระเจ้าปราสาททองได้ขยายการหาผลประโยชน์โดยจัดตั้งคลังสินค้าของหลวงขึ้นเป็นที่รวมสินค้าซึ่งเหมาะซื้อจากฝรั่งและเป็นที่ยอมรับกันทั่วเมืองเพื่อขายแก่ฝรั่งทำให้การเก็บภาษีในสมัยนั้นมีข้อพิพาทระหว่างพ่อค้ากับเจ้าพนักงานเป็นประจำเป็นต้นว่าสินค้าที่หลวงรับซื้อไว้ให้ราคาถูกแต่สินค้าที่หลวงขายให้ราคาแพง

ในปีพุทธศักราช 2364 ผู้สำเร็จราชการเมืองอินเดียของอังกฤษได้ส่งนายยอนครอฟฟอร์ด เป็นทูตเข้ามาเจริญสัมพันธไมตรีขอเจรจาเรื่องเมืองไทรบุรี และขอลดหย่อนวิธีที่ให้เจ้าพนักงานไปเลือกซื้อสิ่งของที่ต้องพระราชประสงค์หรือต้องการใช้ในราชการเสียก่อน แต่ไม่ประสบความสำเร็จ ในปีพุทธศักราช 2369 ผู้สำเร็จราชการอังกฤษได้ส่งร้อยเอกเฮนรี เบอร์นี เข้ามาขอทำสัญญาใหม่จึงเป็นผลสำเร็จลงได้ โดยมีข้อความสำคัญในสัญญาคือ ยอมให้ไทยเก็บค่าปากเรือซึ่งบรรทุกสินค้าเข้ามาขายตามขนาดความกว้างของเรือคิดเป็นวาละ 1700 บาท ถ้าเป็นเรือเปล่าบรรทุกแต่อับเฉาเข้ามาซื้อสินค้าเก็บวาละ 1500 บาท เมื่อได้เก็บค่าปากเรือเช่นนี้แล้วรัฐบาลไทยจะไม่เก็บภาษีอากรอย่างอื่นอีกจากสินค้าที่บรรทุกเข้ามาและออกไป

ในปีพุทธศักราช 2398 เซอร์ ยอน เบาริง ผู้สำเร็จราชการเมืองฮ่องกง ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากพระนางเจ้าวิกตอเรียที่ 2 กษัตริย์อังกฤษ ได้เข้ามาเจรจาขอทำการค้าอีกครั้ง ข้อความในสนธิสัญญาเบาริงที่เกี่ยวกับภาษีศุลกากรคือ ให้ยกเลิกการเก็บค่าธรรมเนียมปากเรือ เปลี่ยนมาเป็นเก็บภาษีสินค้าในอัตราร้อยละสาม ซึ่งเรียกกันว่าภาษีขาเข้าร้อยละสาม และตามข้อตกลงนี้มีผลกระทบต่อการตกลงทำสัญญาทางการค้ากับชาติอื่นๆ ต่อมาเพราะเมื่อชาติอื่นเห็นว่าไทยยอมทำสัญญานี้กับอังกฤษต่างจึงเรียกร้องที่จะขอใช้วิธีการเดียวกันนี้ด้วย การมีข้อสัญญาดังกล่าวทำให้รัฐในช่วงนั้นต้องขาดรายได้จากภาษีศุลกากรไปเป็นจำนวนมาก

¹² ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า3.

ต่อมาในสมัยสงครามโลกครั้งที่ 1 ประเทศไทยจึงขอเสนอที่จะแก้ไขสัญญาดังกล่าวโดยมีนายฟรานซิส บี แทร์ ชาวสหรัฐอเมริกาเป็นผู้เจรจาแทนประเทศไทยจนสำเร็จ และประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ยอมให้เอกราชทางศาลและทางศุลกากรแก่ประเทศไทย โดยมีเงื่อนไขว่า ไทยจะต้องแก้ไขกฎหมายให้สอดคล้องกับนานาประเทศให้เสร็จสิ้นภายใน 10 ปี¹³

เนื่องจากเหตุดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเป็นเหตุสำคัญที่ประเทศไทยสูญเสียอำนาจอธิปไตยไปบางส่วนนั้นเป็นผลให้ไทยเสียอิสรภาพในทางศุลกากรด้วย ทำให้ประเทศไทยต้องเซ็นสัญญา¹⁴ “เบาริง” กับอังกฤษเมื่อวันที่ 8 เมษายน 2398 และวันที่ 13 พฤษภาคม 2399 อันมีบทบังคับให้เลิกล้มการเก็บภาษีเบิกร่องหรือค่าปากกระวาง และให้จัดตั้งสถานศุลกากร (Custom House) ขึ้นจัดเก็บภาษีขาเข้าร้อยละสามและภาษีขาออกตามที่ระบุไว้ท้ายสัญญาแล้ว “โรงภาษี” ก็ได้ถูกจัดตั้งขึ้นที่ปากคลองผดุงกรุงเกษมและระบบการศุลกากรแบบใหม่ก็ได้ถูกนำมาใช้แต่ครั้งนั้น แต่ยังมีได้มีบทกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่แน่นอนแต่อย่างใด การดำเนินงานก็อาศัยที่ปรึกษาและเจ้าหน้าที่ชาวต่างประเทศเป็นกำลังสำคัญในงานเทคนิคบางอย่าง จนถึงปี 2452 กรมศุลกากรจึงได้ร่าง Trade and Customs Regulation 128 ขึ้นโดยร่างตามหลักในกฎหมายอังกฤษฉบับหนึ่ง ลงวันที่ 24 กรกฎาคม ค.ศ. 1879 ชื่อ Customs Consolidation Act, 1879 และโดยอัยการไม่ตรีรัฐบาลไทยได้ส่ง Draft of proposed Trade and Customs Regulations for the Kingdom of Siam, R.S 128 นี้ไปให้ประเทศที่ไทยได้มีสัมพันธไมตรีกันอยู่ได้พิจารณาด้วย การพิจารณาร่างข้อบังคับการค้าและการศุลกากรดังกล่าวได้ยึดเยื่อมาจนกระทั่งไทยเจรจาแก้ไขสนธิสัญญากับนานาประเทศเสร็จสิ้นลงไปในปี 2496 อันมีผลผ่อนคลายข้อผูกมัดต่างๆลงเป็นอันมาก โดยเฉพาะอิสรภาพในภาษีศุลกากร ร่าง Trade and Customs Regulation 128 จึงได้รับการปรับปรุงแก้ไขตราออกใช้ในปีนั้นในรูป “พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469” อันเป็นการวางรากฐานแห่งการศุลกากรลงไว้และใช้ปฏิบัติสืบมาจนบัดนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 จึงถือเป็นรากฐานของกฎหมายศุลกากรที่เก่าแก่ฉบับหนึ่งและต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรให้มีความเหมาะสมกับสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรดังกล่าวทำให้เห็นถึงบทบาทและหน้าที่ของศุลกากรที่เปลี่ยนไป ปัจจุบันศุลกากรได้ให้ความสำคัญกับการสนับสนุน

¹³ กฎญา ทงธรรมชาติ, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดี, 2536) หน้า3.

¹⁴ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า5.

ส่งเสริมทางการค้าระหว่างประเทศ ควบคุมกำกับดูแลการนำเข้าสินค้าที่อาจเป็นภัยต่อสังคมและประชาชน¹⁵ รวมถึงลดถึงการให้สิทธิประโยชน์ในด้านต่างๆแก่ผู้ประกอบการ เพื่อให้สามารถแข่งขันในเวทีการค้าระหว่างประเทศและทัดเทียมกับนานาอารยประเทศ

2.1.3 วัตถุประสงค์ของภาษีศุลกากร

สำหรับภาษีศุลกากรในปัจจุบันนั้นถือเป็นแหล่งรายได้หนึ่งของรัฐและนอกจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรแล้วนั้น กฎหมายศุลกากรยังมีวัตถุประสงค์อย่างอื่นอีกซึ่งจะขอกล่าวต่อไป สำหรับระบบภาษีศุลกากรนั้นมีทฤษฎีในทางภาษีศุลกากรกล่าวถึงภาษีศุลกากรใน 2 รูปแบบใหญ่ คือ ภาษีเพื่อรายได้ (Revenue Duties) และภาษีเพื่อปกป้อง (Protective Duties)¹⁶

ภาษีเพื่อรายได้ (Revenue Duties) มีจุดประสงค์หลักเพื่อการจัดเก็บรายได้จากภาษี โดยมุ่งหมายให้ประเทศได้รับเงินรายได้จำนวนมากจากการจัดเก็บภาษี เพื่อนำรายได้เหล่านี้มาใช้จ่ายในประเทศ

ภาษีเพื่อปกป้อง (Protective Duties) มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อปกป้องอุตสาหกรรมในประเทศจากการแข่งขันของต่างประเทศและการปรับปรุงการลดดุลการค้า การลดเงินเพื่อ ตลอดจนการปรับปรุงฐานะทางเศรษฐกิจภายในประเทศ ซึ่งเป็นการกล่าวในความหมายอย่างกว้าง โดยรวมไปถึงทั้งในแง่มุมมองการเป็นเครื่องมือสำหรับนโยบายทางเศรษฐกิจ หรือนโยบายทางการค้า โดยการเก็บภาษีปกป้องจะพิจารณาว่าสินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้ามาที่ส่งผลกระทบต่อสินค้าภายในควรจัดเก็บภาษีหรือจัดเก็บให้สูงขึ้นจากอัตราภาษีเดิมเพื่อเป็นการตั้งกำแพงภาษี ส่วนสินค้าที่ไม่กระทบต่อธุรกิจในประเทศนั้นควรได้รับประโยชน์จากการไม่จัดเก็บภาษี

สำหรับประเทศที่พัฒนาแล้วการเก็บภาษีศุลกากรจะมีความมุ่งหมายไปในทางเพื่อการปกป้อง (Protective Duties) มากกว่าการจัดเก็บรายได้โดยจะใช้ภาษีศุลกากรในฐานะที่เป็นเครื่องมือทางนโยบายอย่างหนึ่งทางเศรษฐกิจ และเนื่องจากการที่ประเทศยังพัฒนา ก็ยังมี

¹⁵ วิชัย มากวัฒนะสุข, *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร*, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: อินพอร์มิเดียบุ๊ก: 2553), หน้า 23.

¹⁶ สติติย์ ลิ้มพงศ์พันธ์, "กฎหมายศุลกากรระหว่างประเทศ." *วารสารศุลกากร* (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2531): 10.

ความจำเป็นที่จะต้องเข้าทำสนธิสัญญาทางการค้าต่างๆซึ่งมีผลให้มีความตกลงที่ต้องลดอัตราภาษีศุลกากรลงเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางการค้าด้านอื่นๆแทนนั้น ดังนั้นการศุลกากรในปัจจุบันจึงให้ความสำคัญกับความโปร่งใสและอำนวยความสะดวกทางการค้าให้กับผู้ประกอบการมากขึ้น

จากที่กล่าวมาเห็นได้ว่า นโยบายการจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้นมีความสัมพันธ์โดยตรงต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศการจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้นส่งผลกระทบต่อทั้งในด้านการผลิตภายในประเทศ การบริโภค และปริมาณการค้าขายกับต่างประเทศทำให้ภาษีศุลกากรมีวัตถุประสงค์ดังจะกล่าวต่อไปนี้

2.1.3.1 วัตถุประสงค์ในการจัดหารายได้เข้ารัฐ การหารายได้เข้ารัฐเพื่อนำไปใช้ในการบริหารประเทศเป็นภารกิจที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐบาล หากรัฐบาลมีรายได้มากย่อมสามารถนำเงินรายได้ดังกล่าวมาพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าได้มากกว่า การหารายได้ของรัฐอาจมีที่มาได้หลายอย่าง ซึ่งการจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นวิธีการหนึ่งที่ทำให้รัฐมีรายได้เพื่อใช้บริหารประเทศ ภาษีศุลกากรจึงเป็นเครื่องมือทางการคลังอย่างหนึ่งที่รัฐใช้สำหรับหารายได้เพื่อเป็นรายจ่ายสาธารณะ¹⁷ จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงเป็นไปเพื่อหารายได้เข้ารัฐ แต่อย่างไรก็ตามนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว รัฐอาจใช้นโยบายทางภาษีศุลกากรเพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่นได้อีกหลายประการ ดังจะได้กล่าวต่อไปนี้

2.1.3.2 วัตถุประสงค์เพื่อการจำกัดการบริโภค หากในช่วงที่รัฐต้องการจำกัดการบริโภคภายในประเทศ ลดการสูญเสียเงินตราออกไปนอกประเทศรัฐอาจใช้นโยบายทางศุลกากรเพื่อจำกัดการบริโภคได้ เช่นเพิ่มอัตราภาษีสำหรับสินค้าขาเข้าบางประเภทที่ต้องการจำกัดการบริโภคให้สูงขึ้น ราคาของสินค้านั้นจึงสูงขึ้นตามไปด้วย ผู้บริโภคที่จะสามารถซื้อสินค้านั้นได้โดยไม่เดือดร้อนจึงถูกจำกัดลงเหลือเฉพาะผู้บริโภคที่มีกำลังซื้อเพียงพอเท่านั้น โดยเฉพาะการขึ้นภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ

2.1.3.3 วัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการผลิตส่งออก สินค้าบางประเภทหากรัฐไม่ต้องการให้มีการนำเข้ามาเพราะเห็นว่าจะเป็นการกระทบต่อธุรกิจการผลิตสินค้านั้นๆในประเทศ รัฐก็สามารถใช้นโยบายทางภาษีศุลกากรเพื่อควบคุมการนำเข้าสินค้าในต่างประเทศได้โดยการเพิ่มอัตราภาษีแก่สินค้านั้น แต่หากสินค้านั้นใดมีความจำเป็นที่จะต้องใช้

¹⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 35.

ในการผลิตภายในประเทศเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศรัฐก็สามารถใช้มาตรการทางภาษีศุลกากรโดยลดอัตราภาษีให้กับสินค้าประเภทนั้นเพื่อกระตุ้นให้เกิดการนำเข้าได้เพราะการลดอัตราภาษีย่อมทำให้ราคาสินค้าต่ำลง ส่งผลให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าต่ำลงและสามารถส่งออกไปแข่งขันสินค้ายังต่างประเทศได้ ซึ่งเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าและทำให้เกิดการผลิตเพื่อส่งออกได้มากขึ้น

2.1.3.4 วัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมแบบทารก¹⁸ ซึ่งหมายถึง อุตสาหกรรมที่รัฐบาลส่งเสริมให้มีการจัดตั้งภายในประเทศ ซึ่งในช่วงระยะเวลาแรกผู้ประกอบการในประเทศยังไม่มีความชำนาญในการผลิตสินค้า ทำให้ต้นทุนในการผลิตสูงและสินค้ามีคุณภาพต่ำ รัฐจึงให้ความคุ้มครองโดยหวังว่าในอนาคตเมื่ออุตสาหกรรมนั้นมีความเชี่ยวชาญและเจริญเติบโตแล้วอุตสาหกรรมนั้นจะทำการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพทำให้ต้นทุนในการผลิตต่ำและสามารถแข่งขันกับสินค้าของประเทศอื่นๆในตลาดโลกได้ ซึ่งในวัตถุประสงค์นี้มีนักเศรษฐศาสตร์ที่มีชื่อเสียงด้านการค้าระหว่างประเทศยอมรับว่าเป็นเหตุผลที่ยอมรับได้และมีน้ำหนักโดยปรากฏหลักฐานในเชิงประวัติศาสตร์ยืนยันว่าประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมันเคยใช้มาตรการในทางศุลกากรโดยตั้งกำแพงภาษีปกป้องคุ้มครองอุตสาหกรรมในประเทศมาแล้ว¹⁹

2.1.3.5 วัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองผู้บริโภคภายในประเทศ²⁰ โดยเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องปกป้องคุ้มครองผู้บริโภคจากการบริโภคสินค้านำเข้าที่ไม่ปลอดภัย โดยสินค้าอุตสาหกรรมที่ไม่ปลอดภัยและบางกิจการอาจมีความอันตรายแก่ผู้บริโภคเช่น เต้าไมโครเวฟที่ไม่ผ่านมาตรฐานความปลอดภัยซึ่งอาจมีรังสีรั่วออกมาขณะใช้ทำให้เกิดอันตรายแก่ผู้ใช้ได้ หรือสินค้าประเภทเกษตรหรืออาหารที่ไม่ปลอดภัยเนื่องจากการผลิตที่ไม่สะอาด ภาชนะบรรจุภัณฑ์ที่ไม่เหมาะสมที่จะใช้บรรจุหรือมีสารเคมีตกค้างเกินมาตรฐานความปลอดภัย

2.1.3.6 วัตถุประสงค์เพื่อการตอบโต้การทุ่มตลาดหรืออุดหนุนการส่งออก โดยในกรณีที่มีการส่งสินค้าเข้ามาในประเทศไทยโดยรัฐผู้ส่งออกได้ให้การอุดหนุนไม่ว่าในรูปใด

¹⁸ ศักดา ธนิตกุล, กฎหมายกับธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่2(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2552), หน้า 220.

¹⁹ Paul Krugman and Maurice Obstfeld, INTERNATIONAL ECONOMIC: THEORY AND POLICY, 1998, pp.254-255

²⁰ ศักดา ธนิตกุล, หมายกับธุรกิจ, หน้า222.

ส่งผลให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าที่นำเข้ามานั้นต่ำกว่าความเป็นจริงจึงทำให้สินค้านั้นขายได้ในราคาถูกลง หรือในกรณีที่มีการทุ่มตลาดโดยการนำเข้าสินค้าที่มีปริมาณมากและขายในราคาต่ำกว่าต้นทุน กรณีดังกล่าวจะทำให้ผู้ประกอบการในประเทศไทยเสียหายเพราะราคาสินค้าสูงกว่าสินค้าที่นำเข้ามา หรือในกรณีที่สินค้าส่งออกจากประเทศไทยถูกเรียกเก็บภาษีขาเข้าในอัตราสูง หรือถูกกีดกันด้วยวิธีการค้าในรูปแบบอื่นๆ อาทิเช่นการให้โควตานำเข้าที่จำกัด เหล่านี้รัฐอาจใช้มาตรการทางภาษีเพื่อตอบโต้การกระทำดังกล่าวสำหรับสินค้าของประเทศนั้นที่จะนำเข้ามาในประเทศไทยได้เช่นกัน เช่นการตั้งกำแพงภาษีให้สูงขึ้นหรือการเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติมหรือการเก็บอากรพิเศษเพื่อตอบโต้การทุ่มตลาด เป็นต้น

แต่ในปัจจุบันนั้นมาตรการทางการค้าโดยใช้มาตรการทางภาษีได้ลดบทบาทลงอย่างมากเนื่องจากองค์การการค้าโลก (World Trade Organization) ได้วางกฎกติการ่วมกันไว้ มิให้นำมาตรการทางภาษีมาใช้กีดกันทางการค้าระหว่างกัน ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความยุติธรรมทางการค้า มาตรการกีดกันทางการค้าปัจจุบันจึงเปลี่ยนรูปแบบเป็นมาตรการกีดกันที่ไม่ใช่มาตรการทางภาษี (Non-Tariff Barrier) เช่น การให้สิทธิพิเศษทางภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า (Rules of Origin) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.1.3.6.7 มาตรการด้านภาษีนำเข้า (Tariff measure) เป็นมาตรการที่มีผลในการคุ้มครองอุตสาหกรรมในประเทศอย่างตรงไปตรงมาและชัดเจน โดยเป็นกรณีที่รัฐบาลของประเทศผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรประกอบกับอำนาจว่าด้วยพิกัดศุลกากรเก็บภาษีนำเข้าเอาจากสินค้านำเข้าจากต่างประเทศซึ่งผลของการเก็บภาษีนำเข้าคือราคาสินค้านำเข้าสูงขึ้น²¹

2.1.3.6.8 มาตรการทางการค้าที่ไม่ใช่ภาษี (Non-Tariff Barriers) มีความสำคัญเพิ่มมากขึ้นเพราะหลังจากที่แกตต์ได้ถือกำเนิดขึ้นและมีจุดมุ่งหมายหลักที่จะลดอัตราภาษีทางการค้าระหว่างประเทศเพื่อที่จะนำไปสู่การค้าเสรี จึงทำให้มาตรการทางภาษีมีบทบาทลดลงเพราะประเทศสมาชิกได้ตกลงที่จะลดอัตราภาษีของตนลงในการเจรจาขอบต่างๆของแกตต์ แม้จะมีใช้การยกเลิกมาตรการภาษีไปทั้งหมด แต่มีผลทำให้ประเทศที่ต้องการจะกีดกันทางการค้าเริ่มหาวิธีเพื่อที่จะให้บรรลุจุดมุ่งหมายในการกีดกันการนำเข้าและแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้นประเทศต่างๆจึงหามาตรการเพื่อช่วยเหลือผู้ผลิตภายในประเทศ และในทาง

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า222.

กลับกันเพื่อกระตุ้นการแข่งขันจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ ส่งผลให้อุปสรรคทางการค้าที่มีใช้ภาษีใหม่ๆเกิดขึ้นอย่างมาก²²

2.1.3.7 วัตถุประสงค์ในการอำนวยความสะดวกทางการค้า โดยที่ปัจจุบันเทคโนโลยีพัฒนาไปอย่างต่อเนื่อง ทำให้การค้าระหว่างประเทศมีการพัฒนาตามไปด้วยอย่างรวดเร็ว การศุลกากรในปัจจุบันจึงต้องมีการปรับปรุงไปในทิศทางที่จะอำนวยความสะดวกทางการค้าเพื่อส่งเสริมการค้าการลงทุนในระหว่างประเทศ ตามที่ได้มีการทำความตกลงตามอนุสัญญาโดฮา ซึ่งในความตกลงดังกล่าวได้มีหลักการสำคัญ คือ เน้นให้ประเทศภาคีหรือประเทศสมาชิกทำพิธีการศุลกากรของตนเองให้มีความเรียบง่ายและเป็นไปในทิศทางเดียวกันตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาเพื่อความโปร่งใสและความสะดวกทางการค้า (Transparency and Trade Facilitation)

2.2 ลักษณะของกฎหมายศุลกากร

2.2.1 กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายพิเศษ²³

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 120 “เมื่อใดบทพระราชบัญญัตินี้แตกต่างกับกฎหมาย หรือประกาศที่ใช้อยู่ ณ บัดนี้ ท่านว่าในเรื่องเกี่ยวแก่ศุลกากรนั้น ให้ยกเอาพระราชบัญญัตินี้ขึ้นใช้บังคับและกฎหมายพระราชบัญญัติหรือประกาศใดที่จะใช้ในภายหน้านั้น มิให้ถือว่าเพิกถอน จำกัด เปลี่ยนแปลงหรือถอนไปเสียซึ่งอำนาจและบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่กฎหมายพระราชบัญญัติหรือประกาศใหม่นั้นจะแสดงไว้โดยชัดแจ้งว่ามีประสงค์ให้เป็นเช่นนั้น”

กฎหมายศุลกากรจึงมีลักษณะเฉพาะที่กำหนดให้การศุลกากรต้องใช้กฎหมายในส่วนของกฎหมายศุลกากรเป็นการเฉพาะเท่านั้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

2.2.1.1 ถ้ามีกฎหมาย พระราชบัญญัติหรือประกาศอื่นแสดงไว้โดยชัดแจ้งว่า มีความประสงค์จะให้ยกเว้นจากการใช้กฎหมายศุลกากรบังคับก็ต้องเป็นไปตามนั้น กฎหมายที่ได้แสดงไว้โดยชัดแจ้งว่ามีความประสงค์จะให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายศุลกากร

²² ทัชชมัย ทองอุไร, แอกตต์และองค์การการค้าโลก, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน: 2554), หน้า 69.

²³ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 10.

ได้แก่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 28 มาตรา 36 ได้บัญญัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนรับยกเว้นอากรขาเข้าที่เรียกเก็บตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรเป็นต้น²⁴

คำว่า “ประกาศ” ที่จะให้มีผลยกเว้นกฎหมายศุลกากรได้นั้นต้องเป็นประกาศที่มีผลใช้บังคับเสมือนกับพระราชบัญญัติ เพราะตามหลักกฎหมายนั้นการยกเลิกเพิกถอนจำกัดเปลี่ยนแปลงอำนาจและบทแห่งพระราชบัญญัติ หากออกในรูปกฎหมายอื่นที่รองลงมา เช่น พระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงที่กฎหมายศุลกากรมิได้ให้อำนาจไว้ก็ไม่อาจมีผลตามกฎหมาย²⁵ ดังนั้นประกาศที่มีผลเสมือนพระราชบัญญัติได้แก่ประกาศของคณะปฏิวัติซึ่งออกใช้บังคับในระหว่างที่คณะปฏิวัติยังมีได้ประกาศใช้ธรรมนูญการปกครอง เพราะในระหว่างนั้นอำนาจอธิปไตยโดยเฉพาะอย่างยิ่งอำนาจนิติบัญญัติตกเป็นของคณะปฏิวัติโดยสิ้นเชิง ตัวอย่างของประกาศคณะปฏิวัติที่มีผลเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากรในอดีตได้แก่ ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 31 ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน 2501 ความว่า “บรรดาเครื่องจักรและวัตถุดิบที่นำเข้ามาจากต่างประเทศอันพึงได้รับการงดหรือลดอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมอุตสาหกรรมนั้น ให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจผ่อนผันส่งมอบไปได้ โดยถือเอาการค้าประกันของธนาคารที่เชื่อถือได้แทนการวางเงินเป็นประกันเงินอากรที่พึงเรียกเก็บตามความในมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482” ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้มีผลให้ศุลกากรส่งมอบของไปจากศุลกากรได้โดยไม่ต้องเสียอากรหรือวางเงินประกันก่อนอันเป็นการยกเว้นหลักการทั่วไปข้างต้น

2.2.1.2 การกระทำผิดต่อกฎหมายหลายบทต้องเป็นไปตามหลักกฎหมายทั่วไป²⁶ หลักกฎหมายทั่วไปของกฎหมายอาญามีหลักว่า การกระทำอันใดเป็นกรรมเดียวผิดต่อกฎหมายหลายบทให้ใช้กฎหมายที่มีโทษหนักที่สุดลงโทษแก่ผู้กระทำความผิด ดังนั้นถ้าความผิดที่กระทำต่อกฎหมายศุลกากรและผิดต่อกฎหมายอื่นในกรรมเดียวกันนั้น โดยที่กฎหมายอื่นมีโทษหนักกว่าแม้การกระทำนั้นเป็นความผิดเกี่ยวกับศุลกากรก็ตาม ผลตามกฎหมายคือต้องใช้กฎหมายอื่นที่มีโทษหนักกว่านั้นลงแก่ผู้กระทำความผิด²⁷

²⁴ วิชัย มากวัฒนะสุข, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: อินฟอรมีเดียบุ๊ก: 2553), หน้า29.

²⁵ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า11.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า11.

²⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 942/2487

2.2.2 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับเจตนา

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 16 “การกระทำที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 27 มาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 นั้น ให้ถือว่าเป็นความผิด โดยมีพิกัดหนึ่งว่า ผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่”

โดยปกติถ้าการกระทำที่จะเป็นความผิดอย่างไรก็ดี กฎหมายต้องการลงโทษจาก เหตุที่กระทำโดยประมาทหรือโดยไม่มีเจตนาแล้ว กฎหมายก็จะบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งในมาตรา นั้นๆ โดยที่ในประมวลกฎหมายอาญานั้นมีส่วนความผิดที่ไม่ต้องการเจตนาในเรื่องของความผิด ลหุโทษซึ่งมีโทษที่เบาว่าการกระทำโดยเจตนา²⁸ เหตุที่เป็นเช่นนี้เพราะเหตุว่าการศุลกากรมีการ นำเข้าส่งออกเป็นจำนวนมาก ประกอบกับความผิดที่เกี่ยวข้องกับเอกสารและพิธีการศุลกากรมี ความยุ่งยากซับซ้อนทำให้ยากต่อการพิสูจน์ว่าผู้ถูกกล่าวหาจะมีเจตนาที่จะกระทำความผิดหรือไม่ ด้วยเหตุนี้กฎหมายจึงได้กำหนดการกระทำบางอย่างที่พิสูจน์เจตนาได้ยากยิ่งเป็นความผิดโดยไม่ ต้องคำนึงถึงเจตนา²⁹

2.2.3 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับหน้าที่นำสืบ

ในหน้าที่นำสืบพยานหลักฐานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84/1 บัญญัติไว้ว่า “คู่ความฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงเพื่อสนับสนุนคำคู่ความของตนให้ คู่ความฝ่ายนั้นมีภาระการพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้น...” หรือในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ อาญาที่กำหนดให้หน้าที่นำสืบเป็นของโจทก์เสมอ อันเป็นการให้หน้าที่นำสืบพยานหลักฐานตกอยู่ แก่ผู้กล่าวอ้างนั้นอันเป็นหลักการทั่วไปของกฎหมายพยานหลักฐาน

แต่ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2496 มาตรา 100 บัญญัติว่า “ในการ ฟ้องร้องคดีอันเกี่ยวข้องกับซึ่งต้องยึดเพราะไม่เสียภาษีหรือเพราะเหตุพึงริบโดยประการอื่นก็ได้ หรือยึดเพื่อเอาปรับตามพระราชบัญญัตินี้ก็ดี ถ้ามีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นว่าค่าภาษีสำหรับของนั้นๆ ได้ ส่งชำระถูกต้องแล้วหรือไม่ หรือว่าของนั้นๆ ได้นำเข้ามา ได้ขนขึ้นจากเรือ ได้ส่งออก ได้บรรทุกลง เรือ ได้ย้ายขึ้นไป ได้เก็บได้ขายหรือได้จัดการอย่างอื่นโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ไซ้ร้ ท่านว่า หน้าที่พิสูจน์ตกอยู่แก่จำเลยคดีทุกคดีไป”

²⁸ วิชัย มากวัฒน์สุข, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร, หน้า 29.

²⁹ พงศ์ชัย จินดา, “ความรับผิดชอบหลักเสียอากรศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะ นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531) หน้า 157.

และนอกจากนี้กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติข้อสันนิษฐานที่เป็นคุณแก่ศุลกากรอีกหลายมาตราเป็นต้นว่ามาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติว่า “ถ้าปรากฏว่าผู้ใดมีสิ่งซึ่งต้องห้ามหรือสิ่งซึ่งมีเหตุอันควรสงสัยว่าเป็นสิ่งต้องกักตุนหรือเป็นสิ่งลักลอบหนีศุลกากรไว้ในครอบครอง ให้อธิบดี พนักงานศุลกากรผู้ได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษจากอธิบดี พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ มีอำนาจบันทึกข้อเท็จจริงที่ตนได้พบเห็น บันทึกนี้ถ้าเสนอต่อศาลในเมื่อมีการดำเนินคดี ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นความจริงตามข้อเท็จจริงที่จดแจ้งไว้ในบันทึกนั้น และผู้นั้นได้นำสิ่งนั้นเข้ามาโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือนำเข้ามาโดยการลักลอบหนีศุลกากรแล้วแต่กรณี เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น” ซึ่งมาตราดังกล่าวเป็นข้อสันนิษฐานที่เป็นคุณแก่ศุลกากร ถึงแม้จะเป็นคนละเรื่องกับหน้าที่นำสืบก็ตาม แต่ก็ยังเป็นประโยชน์แก่ศุลกากรในการดำเนินคดี³⁰ เพราะตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 84/1 มีหลักสำคัญว่า “..ถ้ามีข้อสันนิษฐานไว้ในกฎหมายเป็นคุณแก่คู่ความฝ่ายใด คู่ความฝ่ายนั้นต้องพิสูจน์แต่เพียงว่าตนได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งการที่ตนจะได้รับประโยชน์จากข้อสันนิษฐานนั้นครบถ้วนแล้ว...” อันเป็นบทมาตราที่ให้ประโยชน์แก่ศุลกากรในการนำสืบข้อเท็จจริงในชั้นศาลต่อไป

ดังนั้นในกฎหมายศุลกากรจึงบัญญัติถึงหน้าที่นำสืบที่แตกต่างกับหลักการทั่วไปของกฎหมายพยานหลักฐานโดยเป็นการผลัดภาระการพิสูจน์ซึ่งเดิมเป็นของผู้กล่าวอ้าง(โจทก์)ไปยังจำเลย ทำให้จำเลยมีหน้าที่ต้องนำสืบก่อนเสมอ แต่หน้าที่ของจำเลยที่ต้องนำสืบก่อนนั้นต้องเป็นการนำสืบก่อนในคดีที่เกี่ยวกับการลักลอบหนีภาษีขาเข้า-ขาออกหรือสมรู้ในการนั้น หรือหลีกเลี่ยงโดยเจตนาจะจ่ายค่าภาษีเท่านั้น³¹ และนอกจากนี้กฎหมายศุลกากรยังมีบทกฎหมายที่เป็นข้อสันนิษฐานที่เป็นคุณแก่ศุลกากรอีกด้วย ซึ่งเป็นลักษณะพิเศษของกฎหมายศุลกากรอีกข้อหนึ่งที่แตกต่างจากหลักการทั่วไปในกฎหมายอาญา

2.2.4 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการลงโทษฐานพยายามกระทำความผิด

การพยายามกระทำความผิดแล้วกระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผลนั้นโดยปกติประมวลกฎหมายอาญาลงโทษแก่ผู้พยายามกระทำความผิดโดยทั่วไปเพียงสองในสามส่วนของอัตราโทษที่กำหนดไว้ หรืออาจได้รับเพียงกึ่งหนึ่งหากการกระทำนั้นไม่สามารถบรรลุผลได้อย่างแน่แท้ แต่กฎหมายศุลกากรบางมาตราได้ลงโทษการพยายามกระทำความผิดเท่ากับโทษที่ได้ทำความผิดสำเร็จดังเช่นความบางตอนของมาตรา 72

³⁰ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า16.

³¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 1038/2507

แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรที่ว่า “ถ้าผู้ใดทำผิดหรือเกี่ยวข้องกับในการกระทำความผิดต่อข้อบังคับนี้ กิติ หรือพยายาม หรือเกี่ยวข้องกับในการพยายามกระทำความผิดต่อข้อบังคับนี้กิติท่านว่าผู้นั้นมีความผิด...” และกฎหมายมาตรานี้ลงโทษเท่ากันไม่ว่าจะกระทำความผิดสำเร็จหรือเพียงแต่พยายามกระทำความผิด

2.2.5 ลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการรับโทษแทนกัน

โทษในทางอาญาใช้ลงแก่ผู้กระทำความผิดโดยเฉพาะ แต่กฎหมายศุลกากรบาง มาตราได้บัญญัติให้บุคคลบางรายต้องร่วมรับผิดชอบในโทษทางอาญาในเรื่องเบี่ยงปรับด้วย ดังเช่นมาตรา 105 ดังนี้ “เจ้าของเรือจะต้องรับผิดชอบในทางแพ่งในการใช้เบี่ยงปรับ ซึ่งได้ลงโทษปรับนายเรือสำหรับความผิดใดๆอันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ และโดยทำนองเดียวกัน เจ้าของเรือหรือเจ้าสำนักใดๆจะต้องรับผิดชอบใช้ค่าปรับซึ่งได้ลงปรับตัวแทนหรือผู้ปกครองที่นั่นๆซึ่งกระทำการแทนตนหรือควบคุมดูแลผลประโยชน์ของตนนั้น” จากมาตราดังกล่าวเห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรได้บัญญัติไว้ให้เจ้าของเรือ เจ้าของหรือเจ้าสำนักใดๆตลอดจนตัวการต้องรับผิดชอบในการใช้เบี่ยงปรับด้วย

2.2.6 การมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารในการเปรียบเทียบระดับคดี

ในการดำเนินคดีความผิดตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรไม่จำเป็นต้องนำคดีฟ้องร้องศาลเสมอไป กฎหมายศุลกากรได้เปิดช่องให้อำนาจอธิบดี พนักงานสอบสวน หรือคณะกรรมการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องได้โดยกำหนดไว้ในมาตรา 102 และมาตรา 102ทวิ ดังนี้

มาตรา 102 “ภายในบังคับแห่งมาตรา 102 ทวิ ถ้าบุคคลใดจะต้องถูกฟ้องตามพระราชบัญญัตินี้และบุคคลนั้นยินยอมและใช้ค่าปรับหรือได้ทำความตกลงหรือทำทัณฑ์บนหรือให้ประกันตามที่อธิบดีจะเห็นสมควรแล้ว อธิบดีจะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และการที่อธิบดีงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำความผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีความผิดอันนั้น

ในกรณีความผิดเกี่ยวกับอากรเล็กน้อยจะออกกฎกระทรวงมอบอำนาจให้พนักงานสอบสวนทำการเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้องก็ได้”

มาตรา 102 ทวิ “สำหรับความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 มาตรา 96 และความผิดตามมาตรา 5 มาตรา 5 ทวิ และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศาลการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง และการที่คณะกรรมการงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือเป็นอันคุ้มกันผู้กระทำความผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น”

การระงับคดีโดยอำนาจของเจ้าพนักงานโดยไม่เกี่ยวข้องกับอำนาจตุลาการนั้น อาจพบในกฎหมายบางฉบับด้วยเช่นกันซึ่งหากพิจารณาในกฎหมายฉบับนั้นๆแล้วจะให้อำนาจเจ้าพนักงานเปรียบเทียบระงับคดีในกรณีที่กำหนดโทษไว้ไม่สูงมากนัก แต่ในกฎหมายศาลการกลับมีความพิเศษโดยไม่ว่าจะเป็นโทษที่จะกำหนดไว้หนักเพียงใดก็สามารถมอบหมายให้อธิบดีพนักงานสอบสวนหรือคณะกรรมการระงับคดีได้แล้วแต่กรณี โดยในกรณีศาลการนั้นได้กำหนดว่า ในกรณีโทษปรับมีจำนวนสูงตามที่กฎหมายกำหนดจะให้อำนาจการระงับคดีกระทำรูปของคณะกรรมการเพื่อป้องกันมิให้อธิบดีมีอำนาจมากเกินไป ซึ่งนับเป็นความพิเศษของกฎหมายศาลการ³² ซึ่งในเรื่องการระงับคดีในชั้นศาลการนี้ผู้เขียนจะขอกล่าวโดยละเอียดต่อไป

ความพิเศษของกฎหมายภาษีศาลการเหล่านี้ถือว่ามีความสอดคล้องกับหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากกฎหมายภาษีศาลการเป็นกฎหมายที่อยู่ในสาขาของกฎหมายมหาชนเพราะ³³ เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอำนาจรัฐที่บังคับกับทรัพย์สินหรือสถานะของบุคคล จึงสามารถมีลักษณะพิเศษหรือมีลักษณะเป็นเอกเทศไปตามแต่ละประเภทภาษีได้ ฉะนั้นผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติของภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่ละประเภทมีความหมายหรือลักษณะแตกต่างกัน

แต่อย่างไรก็ตามการที่กฎหมายภาษีศาลการจะสามารถบัญญัติให้มีความเป็นเอกเทศได้ แต่การบัญญัติกฎหมายภาษีก็ต้องขึ้นอยู่กับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรโดยขึ้นอยู่กับพื้นฐานของการหลักการนิติบัญญัติที่ถูกตั้งด้วย ดังคำกล่าวที่ว่า อำนาจการจัดเก็บภาษี

³² ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศาลการ, หน้า 20.

³³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 84.

มิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากกรอนุวัติของประชาชนหรือปวงชน
นั่นเอง³⁴

2.3 หลักเกณฑ์และวิธีในการจัดเก็บศุลกากร

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายหนึ่งที่มีรายละเอียดซับซ้อนในการจัดเก็บไม่ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ หรืออื่นๆ ซึ่งความซับซ้อนของกฎหมายศุลกากรนี้เองก่อปัญหายุ่งยากในการตีความในการจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะในฝ่ายศุลกากรเองหรือในฝ่ายเอกชนก็ตามทำให้เกิดความผิดพลาดในการเสียภาษีได้ไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม โดยหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีดังจะกล่าวต่อไปนี้

2.3.1 การคำนวณค่าภาษี

การคำนวณค่าภาษีศุลกากรนั้นไม่ว่าสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก จะเป็นเงินเท่าใดจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงต่างๆหลายประการ โดยข้อเท็จจริงที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการคำนวณภาษีศุลกากรนั้นได้แก่ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งสำหรับของที่นำเข้าส่งออกนั้นอาจมีสภาพ ราคา และพิกัดที่ไม่แน่นอนอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามเวลาและสถานที่หรือการกระทำของบุคคลที่เกี่ยวข้อง³⁵ ดังนั้นปัญหาจึงเกิดขึ้นในการคำนวณค่าภาษีศุลกากรว่าจะถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาใด เรื่องนี้สามารถแยกเป็นสองกรณีคือ

2.3.1.1 ในกรณีสินค้านำเข้า การคำนวณภาษีศุลกากรนั้นมาตรา 10 ทวิ กำหนดไว้ว่า “การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบนั้นจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น” (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับที่ 18 พุทธศักราช 2543) ซึ่งในกรณีนี้มีข้อยกเว้นอยู่ในเรื่องสินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนว่า กรณีสินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นให้คำนวณตามพิกัดอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือสภาพอื่น ดังนั้นการคำนวณภาษีศุลกากรจึงต้องพิจารณาว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อใดเช่นเดียวกับภาษีประเภทอื่นๆ กล่าวคือความรับผิดชอบในการเสียภาษีศุลกากรนั้นเกิดขึ้นเมื่อวันที่มีการนำเข้าสำเร็จ หรือวันที่เรือที่

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า75.

³⁵ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า59.

นำเข้าซึ่งของหรือสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง แม้ว่าสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรจะเปลี่ยนแปลงไปในภายหลังก็ไม่มีผลต่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีศุลกากร (Tax Point) อีกต่อไปเพราะความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันใด การคำนวณต้องถือว่าสินค้านั้นมีสภาพ ราคา และพิกัดอัตราศุลกากรเป็นอยู่ในเวลานั้นเช่นกัน

2.3.1.2 ในกรณีสินค้าส่งออก หลักในเรื่องนี้มีความแตกต่างกับกรณีสินค้านำเข้ากล่าวคือ³⁶ มิได้ใช้เวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น หากแต่กำหนดไว้ในมาตรา 10 ตรีว่า “การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้” ซึ่งในปัจจุบันนั้นสินค้าส่งออกที่ต้องชำระค่าภาษีศุลกากรขาออกมีเพียง 3 ประเภทเท่านั้น คือไม้ซุงและไม้แปรรูป หนังโคและหนังกระบือดิบที่ยังไม่ฟอก และสินค้าที่นำออกจากพื้นที่พัฒนาร่วม ตามกฎหมายว่าด้วยองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย

2.3.2 การเก็บค่าภาษี

ในการเก็บค่าภาษีศุลกากรนั้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคแรกบัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามบทบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้” ดังนั้นเมื่อพิจารณามาตรานี้แล้วจะเห็นได้ว่าการบังคับจัดเก็บภาษีศุลกากรต้องบังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรประกอบกัน ซึ่งกฎหมายศุลกากรในฐานะที่เป็นกฎหมายมหาชนที่ไปกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้ง กล่าวคือ³⁷ ภาษีต้องได้รับการตกลงยินยอมตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับการตกลงยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้ การตกลงยินยอมดังกล่าวเป็นการอนุมัติจัดเก็บภาษีของฝ่ายนิติบัญญัติในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตย ด้วยเหตุนี้กรอบในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายแม่บททั้งสองคือพระราชบัญญัติศุลกากรและพระราชกำหนดศุลกากรประกอบกัน และจะออกระเบียบปฏิบัติที่เกินเลยหรือขัดกับกฎหมายทั้งสองนี้มิได้ แยกพิจารณาการจัดเก็บภาษีศุลกากรดังนี้

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

³⁷ ศุภลักษณ์ พิณจิวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 77.

2.3.2.1 การเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติฉบับนี้

คำว่า “พระราชบัญญัติฉบับนี้” หมายถึงพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และรวมความถึงฉบับแก้ไขเพิ่มเติมต่อมานั้นเอง โดยที่พระราชบัญญัติศุลกากร จะเป็นกฎหมายที่กำหนดสารบัญญัติในเรื่องของสิทธิและหน้าที่ระหว่างภาครัฐ ว่าตัวศุลกากรเอง กับบุคคลที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก นายเรือ ผู้ควบคุมยานพาหนะ หรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าวมีสิทธิและหน้าที่ระหว่างกันอย่างไร³⁸ รวมทั้งเรื่องการยกเว้นการเรียก เก็บอากรในบางกรณี เช่น การยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่ปล่อยไปจาก คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พุทธศักราช 2469 เป็นต้น

2.3.2.2 การเก็บตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

คำว่า “กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร” หมายถึง พระราชกำหนดพิกัด อัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530 นั้นเอง ซึ่งในกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรจะพูดถึงเรื่องการ จัดเก็บ ตลอดจนอัตราอากรที่จะจัดเก็บ รวมถึงการลดการยกเว้น และการเก็บอากรเพิ่มเติมจาก อัตราปกติ ซึ่งหากไม่นำพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร 2530 มาใช้ ผลก็คือไม่สามารถ คำนวณค่าภาษีศุลกากรที่จะต้องเสียได้ และนอกจากนี้พระราชกำหนดดังกล่าวยังกล่าวถึง สาระสำคัญของ

อัตราอากรตามราคา (Ad valorem Duty) หมายถึง อัตราที่จะจัดเก็บนั้นให้ เก็บเป็นจำนวนร้อยละของราคาสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณี โดยไม่ต้องคำนึงว่าของที่ นำเข้าหรือส่งออกนั้นจะมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใด ซึ่งอากรขาเข้าจะคิดจากราคา C.I.F. (Cost-Freight-Insurance) ส่วนอากรขาออกคิดจาก F.O.B. (Free on Board) เช่น สินค้า A ให้ จัดเก็บในอัตรา 40% หมายความว่า หากผ้าผืนนั้นมีราคาประเมิน 1,000 บาท ให้เก็บภาษีร้อยละ 40 ของ 1,000 บาท นั้น เป็นเงิน 400 บาท เป็นต้น

อัตราอากรตามสภาพ (Specific rate of duty) คือการจัดเก็บภาษีตาม ปริมาณ หรือน้ำหนัก หรือหน่วยของสินค้านั้นๆ กล่าวคือเป็นอัตราอากรที่กำหนดให้จัดเก็บอากร

³⁸ กฤติกา ปันประเสริฐ. กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2552) หน้า 55.

ตามหน่วยนับของของ หรือตามจำนวนของของที่นำเข้าหรือส่งออก³⁹ โดยคิดตามน้ำหนักโลกรั้ม ละ ตามความยาวไหลละ ตามจำนวนเช่นตัวละ ขึ้นละ คู่ละ ผืนละ ตัวอย่างเช่น ยางรถยนต์เก็บ เส้นละ 100 บาท เป็นต้น ดังนั้นการเก็บภาษีตามสภาพจึงมิได้หมายความว่าเก็บจากสภาพเก่า สภาพใหม่ หรือสภาพชำรุดแต่อย่างใด หากแต่เป็นการจัดเก็บภาษีจากหน่วยของสินค้านั้นเอง

อัตราอากรแบบผสม (Mix Rate) หมายถึง⁴⁰ ประเภทพิกัตที่มีอัตราอากรทั้ง อัตราตามราคาและอัตราตามสภาพอยู่ในประเภทสินค้าชนิดเดียวกัน เพียงแต่กฎหมายกำหนดให้ เรียกเก็บในอัตราอากรตามราคาหรือตามสภาพอย่างหนึ่งอย่างใดขึ้นอยู่กับว่าอัตราใดจะคิดเป็น จำนวนเงินค่าภาษีได้สูงกว่าก็ให้ใช้อัตรา นั้นเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าอากร

จากที่กล่าวมาจึงเห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัตอัตรา มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด โดยในการจัดเก็บค่าภาษีจะต้องใช้กฎหมายทั้งสองประกอบกัน ไม่ สามารถใช้กฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งเพียงฉบับเดียวได้ โดยกฎหมายศุลกากรจะกล่าวถึงสิทธิและ หน้าที่ของผู้ที่เกี่ยวข้องแต่ละฝ่ายว่ามีอยู่อย่างไร ส่วนกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากรจะเป็นกฎหมาย ที่กำหนดวิธีการจัดเก็บว่า ของใดจะจัดเก็บภาษีหรือไม่ อย่างไร วิธีการจำแนกประเภทสินค้า ตลอดจนกำหนดอัตราภาษีที่จะจัดเก็บไว้สำหรับสินค้าแต่ละประเภท แต่ละพิกัต⁴¹

2.3.3 ราคาศุลกากร (Customs Valuation)

ราคาคือ⁴² ค่าเป็นเงินของสินค้าหรือสิ่งของ เพื่อประโยชน์ในการซื้อขาย แลกเปลี่ยน ราคาหรือเงินจึงเป็นค่ากลางทำให้สามารถเปรียบเทียบ หรือกำหนดค่าของสินค้าหรือ สิ่งของเมื่อต้องการจะทราบว่าสิ่งใดมีค่าน้อยกว่ากันอย่างไรก็ตามค่ากลาง คือราคาเป็นจำนวน เงินแล้วจึงเปรียบเทียบกัน

³⁹ วิชัย มากวัฒนะสุข, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร, หน้า71.

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า72.

⁴¹ กฤติกา บันประเสริฐ, กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ, หน้า58.

⁴² มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า62.

ราคาของมีความสำคัญและจำเป็นมากในปัจจุบัน เพราะราคาของมีผลโดยตรงต่อจำนวนค่าภาษีศุลกากรโดยจะถูกนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษี ดังนั้นเราจึงอาจแยกความจำเป็นในการที่ต้องทราบราคาได้ดังต่อไปนี้⁴³

2.3.3.1 เพื่อคำนวณเงินอากร

ราคาของสินค้ามีนัยสำคัญต่อการประเมินค่าภาษีอากรเพราะการเก็บภาษีอากรส่วนใหญ่จะคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าส่งผลให้การทราบราคาของหรือสินค้านั้น ยิ่งมีความใกล้เคียงตามราคาอันถูกต้องเท่าจริงมากเท่าใด ศุลกากรก็ยังสามารถจัดเก็บภาษีได้ถูกต้องตามกฎหมายขึ้นตามไปด้วยเท่านั้น และดังจะเห็นได้จากที่กล่าวมาแล้วในเรื่องการเก็บภาษีศุลกากรที่มีวิธีแบบผสม (Mix Rate) หากของใดที่ระบุไว้ให้เสียภาษีศุลกากรได้ทั้งตามราคาและตามสภาพ กฎหมายศุลกากรกำหนดให้เสียภาษีศุลกากรในวิธีที่คิดเป็นเงินแล้วสูงกว่า ฉะนั้นจึงต้องคำนวณอากรตามราคาด้วยเพื่อเปรียบเทียบว่าอัตราอากรใดสูงกว่า หากไม่อาจทราบราคาของที่จะประเมินภาษีศุลกากรหรือทราบโดยคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง จะส่งผลให้การคำนวณเงินภาษีศุลกากรผิดพลาดคลาดเคลื่อนไปด้วย

2.3.3.2 เพื่อการกำหนดโทษ

ความผิดสำคัญตามกฎหมายศุลกากร ได้แก่ ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร ความผิดฐานฝ่าฝืนข้อห้ามข้อจำกัดตลอดจนความผิดอื่นๆ ซึ่งรวมกันอยู่ในมาตรา 27 และมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยในมาตราทั้งสองนั้นจะมีบทกำหนดโทษไว้ โดยเฉพาะโทษปรับจะปรับเป็นจำนวนเงินเท่าใดนั้น จำต้องพิจารณาจากราคาของกลางในการกระทำความผิดด้วย หากมีอาจทราบได้ว่าราคาของกลางในการกระทำความผิดมีจำนวนเท่าใดก็ไม่อาจจะกำหนดค่าปรับได้ เพราะบทกำหนดโทษของมาตราทั้งสองบัญญัติว่า “สำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว....” ฉะนั้นหากไม่ทราบราคาของกลางก็ไม่อาจที่จะปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของได้นั่นเอง

⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 63.

2.3.3.3 เพื่อกำหนดขอบเขตอำนาจอธิบดี

ในการเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศาลการนั้น โดยหลักเป็นอำนาจของอธิบดีที่จะมีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีให้สิ้นสุดลงในชั้นศาลการ แต่อย่างไรก็ตามอำนาจดังกล่าวนั้นก็ถูกจำกัดโดยมาตรา 102 ทวิ ให้กระทำในรูปของคณะกรรมการเพื่อจำกัดอำนาจของอธิบดีมิให้มากเกินไป โดยกฎหมายให้พิจารณาราคากลางรวมค่าอากรเข้าด้วยกันแล้วถ้าเกินจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ กรณีดังกล่าวต้องเปรียบเทียบระดับคดีโดยคณะกรรมการเท่านั้น อธิบดีไม่อาจเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศาลการไปโดยลำพัง ซึ่งมาตรา 102 ทวิ บัญญัติว่า “สำหรับความผิดตามมาตรา 27ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยกันแล้วเกินกว่าสี่แสนบาทให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลังและผู้แทนกรมตำรวจที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง” ดังนั้นการทราบราคาของจะสามารถกำหนดขอบเขตอำนาจอธิบดีในเรื่องการเปรียบเทียบระดับคดีว่า กรณีใดต้องกระทำในรูปแบบคณะกรรมการ หรือกรณีใดอธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีและงดการฟ้องร้องไปได้ทันที โดยในเรื่องการเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศาลการนั้นผู้เขียนจะขอกล่าวโดยละเอียดต่อไป

2.3.3.4 นอกจากประโยชน์และความจำเป็นดังที่กล่าวมาแล้ว ราคาของยังมีความสำคัญในการบริหารอำนาจของอธิบดีด้วย กล่าวคือในการบริหารงานนั้น โดยปกติอธิบดีย่อมมีความจำเป็นที่จะต้องมอบหมายอำนาจหน้าที่ไปยังเจ้าพนักงานศุลกากรในระดับต่างๆรองจากตนเองไปเพื่อประโยชน์ในการบริหารงาน การมอบหมายเช่นนี้หลายครั้งถือมูลค่าของที่เกี่ยวข้องเป็นเครื่องกำหนดอำนาจหรือกิจการที่มอบหมายนั่นเอง

จากความจำเป็นที่จะต้องทราบราคาศุลกากรดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในปัจจุบันการค้าระหว่างประเทศถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญและได้พัฒนารูปแบบทางการค้าไปเป็นอันมาก ฉะนั้นกฎหมายศุลกากรจึงต้องพัฒนาตัวกฎหมายเองให้ทันและสอดคล้องกับการค้าระหว่างประเทศด้วย ราคาศุลกากรที่เป็นไปอย่างถูกต้อง สอดคล้องกับความเป็นจริงในทางปฏิบัติและประเพณีทางการค้าจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์และมีความเป็นธรรมมากขึ้นเพราะราคาศุลกากรนอกจากจะเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งแล้วยังเป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากรและภาษีอื่นๆ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย หากสินค้าชนิดเดียวกันมีราคาศุลกากรต่างกันย่อมทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกันได้ ฉะนั้น⁴⁴ โดยหลักการจะให้ใช้ราคาที่ซื้อขายกับจริง (Transaction Value) เป็น “ราคาศุลกากร” ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการประเมินภาษี หากมี

⁴⁴ กฤติกา ปันประเสริฐ, กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ, หน้า 81.

ความสัมพันธ์บางอย่างที่มีอิทธิพลต่อราคา หรือทำให้ราคาบิดเบือนไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น เช่นในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายเป็นบริษัทในเครือเดียวกันโดยมีผู้บริหารเป็นบุคคลเดียวกัน เช่นนี้อาจทำให้ราคาที่ซื้อขายกันจริงเป็นราคาที่มีได้บวกกำไรมาตรฐานซึ่งแตกต่างไปจากราคาสินค้าชนิดเดียวกันที่ผู้ขายขายให้แก่ผู้ซื้อรายอื่น จึงต้องพิจารณาราคาโดยกำหนดราคาในวิธีอื่นตามลำดับต่อไป

ในปัจจุบันไทยได้ทำความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดศุลกากรและการค้า (The General Agreement on Tariff and Trade, 1994: GATT) โดยได้กำหนดวิธีการในการหาราคาสินค้าไว้ใน Article 7 และรายละเอียดในความตกลงดังกล่าวนั้น ประเทศไทยได้นำมาอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในประเทศแล้ว การประเมินราคาศุลกากรของประเทศไทยในปัจจุบันจึงเป็นไปในแนวทางและมาตรฐานเดียวกันกับศุลกากรของประเทศต่างๆทั่วโลก เพราะหากมีการประเมินราคาศุลกากรที่ไม่เหมาะสมหรือมีแนวโน้มไปคนละทิศทาง กรณีอาจเป็นอุปสรรคทางการค้าที่ไม่ใช่ภาษี (Non-Tariff Barrier) อย่างหนึ่งได้ องค์การศุลกากรโลกจึงได้กำหนดให้ประเทศภาคีสมาชิกใช้หลักเกณฑ์ในการประเมินราคาศุลกากรโดยมีมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและความเป็นธรรมทางการค้าระหว่างประเทศมากขึ้น⁴⁵ ด้วยเหตุดังที่กล่าวมาประเทศไทยนำความตกลงดังกล่าวมาอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในตามพระราชบัญญัติศุลกากร เกิดเป็นวิธีการในการกำหนดราคาศุลกากรขึ้นดังนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 2 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พุทธศักราช 2543) ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคาแห่งของอย่างใดนั้น” ว่า

“(1) ในกรณีส่งของออก หมายความว่า ราคาขายส่งเงินสด ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และสถานที่ที่ส่งของออกโดยไม่หักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด หรือ

(2) ในกรณีนำของเข้า หมายความว่า ราคาของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

⁴⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 82.

(ข) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

(ค) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

(ง) ราคาหักทอน

(จ) ราคาคำนวณ

(ฉ) ราคาย้อนกลับ

ทั้งนี้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคาตาม (ก) (ข) (ค) (ง) (จ) และ(ฉ) ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง"

ในอดีตกรมศุลกากรได้ใช้ “ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด” เป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีศุลกากร แต่นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นมา เพื่อรองรับระบบราคาเกณฑ์ที่ประเทศไทยมีพันธกรณีต้องนำมาใช้ตามข้อผูกพันที่มีต่อองค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) กรมศุลกากรได้นำคำว่า “ราคาศุลกากร” มาใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีศุลกากรแทน ซึ่งเป็นวิธีการที่กำหนดขึ้นมาจากความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariff and Trade หรือ GATT)⁴⁶ ซึ่งในกรณีของการนำเข้าจะมีวิธีในการหาราคาเพื่อการประเมินอากรขาเข้าได้ 6 วิธี ดังต่อไปนี้

(1) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value)

ราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นเป็นวิธีที่ใช้มากที่สุดโดยถือราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของเมื่อได้ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศไทย โดยได้มีการปรับราคาแล้ว และไม่มีข้อจำกัดหรือเงื่อนไขใดๆ รวมทั้งมีความเป็นอิสระต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายด้วย กล่าวโดยละเอียดคือต้องมีองค์ประกอบ 4 ประการคือ⁴⁷

(ก) ต้องมีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักรไทย คือตัวสินค้าที่ซื้อขายกันต้องนำเข้ามาในประเทศไทยด้วย หากมีการทำสัญญาซื้อขายกันภายในประเทศแต่มีได้นำสินค้าเข้ามาในประเทศไทยโดยมีการส่งสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศอื่น ดังนี้ก็จะไม่นำราคาดังกล่าวมา

⁴⁶ มาโนช รอดสม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและพิกัตอัตราศุลกากร, หน้า64.

⁴⁷ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ข้อ 8-16

คำนวณภาษีศุลกากร เพราะภาษีศุลกากรจะเก็บเมื่อมีการนำเข้าสินค้า มิได้เก็บเมื่อมีการชำระราคาสินค้าแต่อย่างใด⁴⁸

(ข) ต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริง หรือราคาที่ต้องชำระ สำหรับของดังกล่าว ในการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศ การชำระสินค้ากันเสร็จเด็ดขาดในคราวเดียวกันเกิดขึ้นไม่มากนัก เพราะส่วนใหญ่มักจะต้องมีการวางมัดจำบางส่วนเสียก่อน บางครั้งก็เป็นการหักลบกลบหนี้กันทางบัญชี และบางครั้งก็มีเงื่อนไขในการชำระค่าสินค้า เช่นจ่ายค่าสินค้าไปก่อน 25% ส่วนที่เหลือจะจ่ายเมื่อทดลองและติดตั้งเครื่องจักรแล้ว เป็นต้น ดังนั้น⁴⁹ ราคาที่ปรากฏอยู่ในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) จึงอาจมิใช่ราคาที่ชำระจริง การประเมินราคาตามวิธีนี้จึงต้องใช้ราคาที่มีการชำระจริงหรือที่ต้องชำระ มิใช่จะถือตามราคาปรากฏใน Invoice เสมอไป

(ค) ต้องเป็นราคาที่ได้มีการปรับราคาแล้ว การปรับราคาหมายถึง การนำค่าใช้จ่ายบางส่วนมารวมเป็นราคาซื้อขายด้วย และการหักค่าใช้จ่ายบางส่วนออกจากราคานั้น เช่นให้นำค่าสิทธิค่าประกันภัย ค่าธรรมเนียม หรือค่าบำเหน็จ ตัวแทนและนายหน้า ค่าวัสดุ ค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อ มารวมเพื่อคิดเป็นราคาศุลกากรด้วย แต่ค่าใช้จ่ายบางอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง ประกอบ บำรุงรักษา หรือค่าใช้จ่ายในการให้ความช่วยเหลือด้านวิชาการที่กระทำภายหลังนำของนั้นเข้ามา หรือค่าขนส่งภายหลังการนำเข้าสำเร็จ เหล่านี้มีให้นำมารวมเป็นราคาศุลกากร

(ง) ราคานั้นต้องมีใช้ราคาที่มีเงื่อนไขต่างๆ ได้แก่ ข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้ของ เช่นซื้อรถยนต์ยี่ห้อหนึ่งในราคา 3 แสนบาท แต่มีข้อจำกัดว่าห้ามเอารถยนต์ดังกล่าวไปเป็นรถแท็กซี่ ดังนี้ถือไม่ได้ว่าราคานั้นเป็นราคาทางศุลกากรเพราะมีข้อจำกัดในการใช้ของ หรือกรณีมีเงื่อนไขว่าหากผู้ซื้อนำของที่ซื้อไปขายต่อจะต้องแบ่งรายได้ส่วนหนึ่งให้ผู้ขาย เป็นต้น

ดังนั้นจะใช้วิธีการประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามวิธีการข้างต้นเท่านั้น หากเป็นราคาที่มีเงื่อนไขต่างๆที่กล่าวมา หรือไม่สามารปรับราคาได้ตามที่กล่าวมาแล้ว แม้จะเป็นราคาที่ใช้ในการซื้อขายของกันจริง ศุลกากรก็ไม่อาจรับราคาดังกล่าวเพื่อเป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรขาเข้าได้ ต้องไปใช้วิธีอื่นแทนตามลำดับ

⁴⁸ กฤติกา ปันประเสริฐ, กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ, หน้า 84.

⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 84.

(2) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Identical Goods Value)

ของที่เหมือนกัน (Identical Goods Value) หมายถึงของที่มีลักษณะทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียงเหมือนกันทุกประการ⁵⁰ การประเมินราคาวิธีนี้จะต้องตรวจสอบว่าในช่วงเวลาเดียวกันหรือระยะเวลานำเข้าที่ใกล้เคียงกัน (30 วันก่อนหรือหลังวันที่ออกใบตราส่ง) เคยมีของที่เหมือนกันจากประเทศกำเนิดเดียวกันนำเข้ามาหรือไม่ และหากมีกรมศุลกากรเคยรับราคาโดยวิธีที่ 1 เป็นราคาเท่าใดก็ให้ใช้ราคานั้นเป็นราคาทางศุลกากร ซึ่งการพิจารณาราคาซื้อขายของที่เหมือนกันซึ่งเคยนำเข้าในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันนี้ หากมีหลายราคา เช่นมีทั้งราคาขายในระดับการค้าเดียวกันและปริมาณเดียวกันกับราคาขายในระดับการค้าและ/หรือปริมาณที่ต่างกัน ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีรายละเอียดของธุรกรรมที่ใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้ามามากที่สุด เช่น ผู้ผลิต เวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไขในการชำระเงิน เงื่อนไขในการส่งมอบ วิธีขนส่ง และอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมซื้อขาย แต่หากยังมีราคาหลายราคาอยู่ ก็ให้นำราคาที่ดีที่สุดมากำหนดเป็นราคาศุลกากรโดยวิธีที่สองนี้⁵¹

(3) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Similar Goods Value)

หากไม่อาจหาราคาศุลกากรตามหลักการใช้ราคาที่ 1 หรือที่ 2 ได้ ให้ใช้วิธีที่ 3 คือราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Similar Goods Value) ซึ่งหมายถึงของที่เหมือนกันแต่ไม่ได้เหมือนกันทุกด้านโดยมีลักษณะและวัสดุส่วนประกอบอย่างเดียวกัน ทำหน้าที่อย่างเดียวกัน ใช้ทดแทนกันได้ในการค้า (โดยคำนึงถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้า) เช่น แก้วน้ำแบบมีก้านกับแก้วน้ำที่ไม่มีก้าน ถือได้ว่าเป็นของที่คล้ายกัน คือเป็นแก้วน้ำแต่ไม่ได้เหมือนกันในทุกด้าน คือมีก้านกับไม่มีก้านโดยทำจากวัสดุอย่างเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกัน ตลอดจนใช้ทดแทนกันได้ แต่หากเป็นแว่นตากับคอนแทคเลนส์แม้จะทำหน้าที่อย่างเดียวกันแต่ก็ไม่ถือเป็นของที่คล้ายกันเพราะวัสดุและส่วนประกอบต่างกัน เป็นต้น

การหาราคาศุลกากรวิธีที่ 3 นี้มีวิธีพิจารณาเช่นเดียวกับวิธีที่ 2⁵² คือต้องตรวจสอบว่าในช่วงระยะเวลานำเข้าช่วงเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน มีของที่คล้ายกัน

⁵⁰ สันติขุม ศรีรัฐเพชร, “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการประเมินราคาทางศุลกากรและการจำแนกพิศัตต์อัตราศุลกากร”, 25 มีนาคม 2549. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

⁵¹ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ข้อ 17-20

⁵² กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2549) ข้อ 23

(Similar Goods) นี้ นำเข้ามาจากประเทศกำเนิดเดียวกันหรือไม่ และของนั้น กรมศุลกากรเคยรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามวิธีที่ 1 เป็นเท่าใด หากเคยรับราคาไว้แล้วก็ให้ใช้ราคาดังกล่าวเป็นราคาศุลกากรในฐานะราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่คล้ายกัน และมีหลายราคาก็ให้ใช้ราคาที่ต่ำที่สุดเป็นราคาศุลกากรเช่นเดียวกัน แต่หากไม่สามารถหาราคาโดยราคาวิธีที่ 3 ได้ให้ใช้ราคาตามวิธีที่ 4 หรือ 5 ต่อไป

(4) ราคาหักทอน (Deductive Value)

ในการพิจารณาราคาหักทอนนี้ ตามปกติต้องใช้ต่อจากวิธีที่ 3 แต่หากผู้นำของเข้าร้องขอให้ใช้วิธีที่ 5 (ราคาคำนวณ) ก่อนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบก็สามารถใช้วิธีที่ 5 ก่อนวิธีที่ 4 ได้⁵³

การใช้ราคาหักทอน เป็นการนำราคาซึ่งเป็นราคาขายของ (ต่อหน่วย) ที่เหมือนกันหรือของนำเข้าที่คล้ายกันซึ่งนำเข้ามาและขายในประเทศในสภาพเดียวกับที่นำเข้าโดยหักค่าใช้จ่ายต่างๆออก ได้แก่ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า กำไร และค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการขาย ค่าประกันภัยค่าขนส่ง ค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งนั้นที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร ตลอดจนค่าอากรและค่าภาษีอื่นๆที่ต้องชำระในราชอาณาจักร เนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้น

(5) ราคาคำนวณ (Computer Value)

ราคาคำนวณมีวิธีคิดแตกต่างกับวิธีที่ 4 (ราคาหักทอน) กล่าวคือวิธีที่ 4 จะนำราคาขายของที่นำเข้าซึ่งขายในประเทศมาลบออกจากค่าใช้จ่ายต่างๆเพื่อให้เหลือราคาทุนของของนั้น แต่ถ้าเป็นวิธีการหาราคาศุลกากรตามวิธีที่ 5 นี้ ให้คำนวณโดยใช้ต้นทุนของๆนั้นมารวมกัน ดังนั้น ราคาที่ได้รับจึงเป็นผลรวมของรายการดังนี้คือ ต้นทุนและการจัดทำหรือวิธีการใดๆที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า บวกกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่นเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร บวกค่าภาษีบริวารที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า บวกค่าวัสดุและอุปกรณ์ ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ บวกค่าของการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบแปลน และภาพร่างที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิต

⁵³ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ข้อ 28

ของที่นำเข้าที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักรโดยคิดมูลค่าของการให้บริการดังกล่าวจากผู้ผลิต (ถ้ามี)⁵⁴

(6) ราคาย้อนกลับ

การหาราคาศุลกากรตามวิธีการนี้นั้นเป็นกรณีที่ไม่อาจจะหาราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1-5 ได้แล้ว จึงต้องใช้วิธีการที่ 6 คือใช้ราคาย้อนกลับ ซึ่งมีหลักว่า ให้กลับไปพิจารณาราคาวิธีที่ 1-5 ลงมาตามลำดับอีกครั้งหนึ่งโดยให้ผ่อนปรนหรือผ่อนผันหลักเกณฑ์วิธีการในการใช้ราคาและการกำหนดราคาอย่างสมเหตุสมผล⁵⁵ เช่นถ้าระยะเวลานำเข้าใกล้เคียงกัน คือ 30 วันไม่มีการนำเข้าของที่เหมือนกัน ก็ให้ขยายเวลาออกไปครั้งละ 30 วันแต่รวมแล้วไม่เกิน 1 ปี เป็นต้น

ทั้งนี้การคิดราคาศุลกากรต้องอยู่บนพื้นฐานของมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (Article 7 of the Agreement on Tariff and Trade) ให้มากที่สุด ซึ่งในมาตรา 7 ได้กำหนดหลักการในการกำหนดราคาศุลกากรไว้ ดังนี้⁵⁶

(ก) ราคาศุลกากรควรอยู่บนพื้นฐานของ “มูลค่าอันแท้จริง” หรือราคาสำหรับของที่ได้ขายไปตามปกติในสภาพการค้าที่มีการแข่งขันกัน และในปริมาณปกติ และควรหลีกเลี่ยงการใช้ราคาที่สูงขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์พิเศษทางการค้า

(ข) ถ้าไม่มีข้อมูลอันแท้จริง หรือมูลค่านั้นไม่น่าเชื่อถือ ให้ใช้มูลค่าที่เท่าเทียมกับข้อ (ก) ให้มากที่สุด

2.3.4 พิกัดอัตราศุลกากร

ดังได้กล่าวมาแล้วว่าบรรดาค่าภาษีศุลกากรนอกจากจะเรียกเก็บตามกฎหมายพระราชบัญญัติศุลกากรแล้ว ยังต้องเรียกเก็บตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรอีกด้วย ซึ่งกฎหมายพิกัดทำให้ทราบว่าสินค้าประเภทนั้นจัดอยู่ในพิกัดใดตามกฎหมายเพื่อประโยชน์ในการทราบอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดนั่นเอง พิกัดอัตราศุลกากรจึงมีบทบาทโดยตรงต่อการคลังการเศรษฐกิจสังคม⁵⁷ และในขณะเดียวกันพิกัดอัตราศุลกากรยังมีประโยชน์ในการส่งเสริมการเกษตร

⁵⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ข้อ 29.

⁵⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ข้อ 31.

⁵⁶ กฤติกา ปันประเสริฐ, กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ, หน้า 88.

⁵⁷ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 82.

อุตสาหกรรม การค้าขาออกโดยใช้พิกัดอัตราศุลกากรเป็นเครื่องมือได้อีกด้วยตราบเท่าที่ไม่ขัดกับความตกลงที่ไทยได้ทำไว้กับต่างประเทศ

แต่เดิมการจัดเก็บภาษีศุลกากรมิได้มีความยุ่งยากซับซ้อนมากนักเพราะชนิดหรือประเภทของสินค้าในอดีตมีไม่กี่ประเภท แต่ในปัจจุบันจะเห็นได้ว่าการค้าระหว่างประเทศตลอดจนเทคโนโลยีมีการพัฒนาไปอย่างมาก ความต้องการของผู้บริโภคก็มีมากขึ้น ส่งผลให้ในปัจจุบันรูปแบบของสินค้ามีความหลากหลาย บางชนิดจัดเป็นสินค้าขั้นต้น บางชนิดจัดเป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือกึ่งสำเร็จรูป ดังนั้นจึงเกิดความคิดว่าควรต้องมีการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าต่างๆในอัตราที่แตกต่างกัน เช่น สินค้าประเภทวัตถุดิบควรเก็บต่ำกว่าสินค้าสำเร็จรูปเพื่อเป็นการกระตุ้นให้เกิดการผลิตในประเทศ ดังนั้น⁵⁸ จึงต้องมีการแบ่งกลุ่มหรือจำแนกพิกัดศุลกากรให้แก่สินค้า ทั้งนี้เพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างเหมาะสมและสามารถเก็บข้อมูลสถิติได้อีกด้วย

ในปัจจุบันประเทศไทยได้ทำการค้ากับประเทศต่างๆทั่วโลก ในสังคมการค้าระหว่างประเทศจึงต้องมีการกำหนดความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันว่าสินค้าที่ทำการซื้อขายนั้นมีชื่ออย่างไร เพื่อความสะดวกขององค์กรศุลกากรโลก (WCO) จึงได้กำหนดตัวเลขขึ้นเพื่อใช้เป็นสื่อกลางในการเข้าใจความหมายร่วมกัน โดยตัวเลขนั้นจะมีคำอธิบาย (Description) ว่าสินค้านั้นๆจะจัดเข้าพิกัดใด ซึ่งการจำแนกตัวเลขนี้คือการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรนั่นเอง ในปัจจุบันประเทศไทยใช้ระบบฮาร์โมนิซ (Harmonized System) ซึ่งเป็นมาตรฐานสากลตาม “อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการจัดทำพิกัดศุลกากรในระบบฮาร์โมนิซ” (The International Convention on the Commodity Description and Coding System) โดยจะแบ่งกลุ่มสินค้าออกเป็นกลุ่มๆรวมทั้งสิ้น 99 กลุ่ม ในแต่ละกลุ่ม (Chapter) จะมีรายละเอียดของสินค้านั้นๆแยกย่อยไปอีกเป็นตัวเลข 6 หลัก เช่นพิกัดของ Ground-nuts in shell คือ 1202.10 เป็นต้น⁵⁹ แต่ในหลักที่ 7 เป็นต้นไปแต่ละประเทศสามารถไปกำหนดเองได้เพื่อประโยชน์ของประเทศนั้นๆเอง เช่นในอาเซียนกำหนดพิกัดเป็น 8 หลัก (AHTN) เพื่อใช้ภายในกลุ่มอาเซียนเอง เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยนั้นได้ใช้ระบบพิกัดอัตราศุลกากรเป็นระบบพิกัดฮาร์โมนิซ (Harmonized System: HS) ดังเช่นนานาอารยประเทศ แต่ไทยได้ทำการจำแนกพิกัดของสินค้านั้นๆไปอีกเป็น 8 หลักเพื่อความเหมาะสมสอดคล้องกับลักษณะธรรมชาติของสินค้าหรือของที่มีการนำเข้าส่งออกจากประเทศไทย ซึ่งในกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย กำหนดว่า ของที่

⁵⁸ กฤติกา ปันประเสริฐ, กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ, หน้า 59.

⁵⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

นำเข้าหรือพาเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราอากรแนบท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร โดยในพิกัดอัตราอากรแนบท้ายนี้แบ่งออกเป็น 4 ภาคคือ

ภาค 1 ว่าด้วยหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร

ภาค 2 ว่าด้วยพิกัดอัตราอากรขาเข้า

ภาค 3 ว่าด้วยพิกัดอัตราอากรขาออก

ภาค 4 ว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้น

พิกัดอัตราอากรขาเข้าแบ่งออกเป็น 21 หมวด 97 ตอน โดยจัดแยกลำดับเป็นหมวดๆ จากสินค้าเกษตร อาหาร เคมีภัณฑ์ เครื่องจักร ยานพาหนะ เป็นต้น โดยแต่ละหมวดแต่ละตอนตลอดจนแต่ละประเภทได้จำแนกของตั้งแต่เป็นวัตถุดิบไปจนกระทั่งเป็นของสำเร็จรูป และสรุปรวมของใดก็ตามที่ไม่สามารถจัดเข้าประเภทใดได้ไว้ในตอนสุดท้าย

2.3.4.1 คำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากร (Explanatory Notes)

แม้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530 จะได้กำหนดตัวเลขหรือพิกัดตลอดจนอธิบายความ (Description) ไว้แล้วว่าของที่จะจัดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรใดได้นั้นจะต้องมีลักษณะอย่างไร แต่ในทางปฏิบัตินั้นการที่จะพิจารณาว่าของใดจัดเข้าพิกัดประเภทใดนั้นเป็นเรื่องที่พิจารณายากพอสมควร ยิ่งในปัจจุบันของหรือสินค้านั้นยิ่งทวีความซับซ้อนของลักษณะและคุณสมบัติการใช้งาน เช่น เดิมโทรศัพท์มือถือถือย่อมต้องจัดเข้าเป็นพิกัดของโทรศัพท์มือถือ ต่อมาปรากฏว่าโทรศัพท์มือถือสามารถถ่ายรูปได้หรือฟังเพลงได้ด้วย ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าจะจัดเข้าพิกัดใด กรณีจะจัดเข้าพิกัดกล้องถ่ายรูปหรือเครื่องวิทยุ เป็นต้น จากปัญหาดังกล่าว คณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร (Customs Co-Operation Council: CCC) ซึ่งในปัจจุบันรู้จักกันในนามของ World Customs Organization ได้มองเห็นถึงปัญหาดังกล่าวจึงได้มีการจัดทำคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากร (Explanatory Notes: EN) ขึ้นเพื่อให้ประเทศต่างๆ ที่เป็นภาคีสมาชิกนำไปใช้เป็นคู่มือในการตีความเพื่อให้การวินิจฉัยพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศภาคีเป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยในประเทศไทยนั้นผู้กักกันที่จะใช้คำอธิบายหรือ Explanatory Notes ในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายในเพราะประเทศไทยได้นำความตกลงดังกล่าวมาอนุวัติการในมาตรา 15 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ความว่า “....การ

ตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัตอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนีของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรซึ่งทำเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2493 และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2515” ดังนั้นการจัดพิกัตอัตราศุลกากรให้แก่สินค้าใด หากมีปัญหาที่สามารถใช้คำอธิบายดังกล่าวช่วยในการตีความได้ตามกฎหมาย

2.3.4.2 หลักเกณฑ์การตีความพิกัต

ในการจัดประเภทพิกัตอัตราศุลกากรให้แก่สินค้าใดๆนอกจากจะดู Description ประกอบกับ Explanatory Notes แล้วในพระราชบัญญัติพิกัตอัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530 ยังได้บัญญัติหลักเกณฑ์การตีความไว้ในภาค 1 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากรดังกล่าวด้วย มีหลักเกณฑ์ 6 ข้อคือ

1. หลักเกณฑ์ข้อหนึ่ง คือ ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้สะดวกต่อการอ้างอิงเท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนกตามความของประเภทนั้นๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้อง

2. หลักเกณฑ์ที่สองแบ่งเป็น

(ก) ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายความรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วและให้หมายความรวมถึงของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน ของที่นำเข้ามากรณีนี้จะนำเข้ามาต่างวาระก็ได้โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

(ข) ประเภทที่ระบุถึงวัตถุหรือสารใด ให้หมายความรวมถึงของผสมหรือของรวมที่มีวัตถุหรือสารนั้นรวมอยู่กับวัตถุหรือสารอื่น ความที่ระบุถึงของที่ทำด้วยวัตถุหรือสารใด ให้หมายความรวมถึงของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารนั้นล้วนๆ หรือบางส่วน การจำแนกประเภทของของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารมากกว่าหนึ่งชนิดขึ้นไป ให้จำแนกตามหลักเกณฑ์ข้อสาม

3. หลักเกณฑ์ข้อที่สาม คือกรณีของที่อาจจำแนกประเภทได้ตั้งแต่สองประเภทขึ้นไปตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ข) หรือตามเหตุผลอื่นใดก็ตาม ให้จำแนกประเภทโดยถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของของไว้โดยเฉพาะและประเภทอื่นระบุไว้อย่างกว้างๆ ให้จัดของนั้นเข้าประเภทที่ระบุไว้โดยเฉพาะ อย่างไรก็ตามเมื่อมีประเภทตั้งแต่สองประเภทขึ้นไปต่างก็ระบุถึงวัตถุหรือสารส่วนหนึ่งส่วนใดที่มีอยู่ในของผสมหรือในของรวมหรือระบุถึงของบางชนิดในของที่จัดทำขึ้นเป็นชุดเพื่อการขายปลีก ให้ถือว่าประเภทเหล่านั้นระบุโดยเฉพาะถึงของดังกล่าวเท่าเทียมกัน ถึงแม้ว่าประเภทใดในประเภทต่างๆ เหล่านั้นระบุถึงลักษณะของของได้สมบูรณ์หรือตรงกว่าก็ตาม

(ข) ของผสม ของรวม ที่ประกอบด้วยวัตถุต่างชนิดกันหรือทำขึ้นจากองค์ประกอบต่างกัน และของที่จัดทำขึ้นเป็นชุดเพื่อการขายปลีกซึ่งไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) ได้ ให้จำแนกประเภทโดยถือเสมือนว่าของนั้นประกอบด้วยวัตถุหรือองค์ประกอบที่แสดงลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของนั้นเท่าที่จะใช้หลักเกณฑ์นี้ได้

(ค) เมื่อของใดไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) หรือ 3 (ข) ได้ ให้จำแนกเข้าประเภทที่ลำดับไว้หลังสุดในบรรดาประเภทที่อาจจำแนกเข้าได้โดยเท่าเทียมกัน

4. หลักเกณฑ์ข้อที่สี่ คือกรณีของที่ไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้างต้นได้ ให้จำแนกเข้าประเภทเดียวกันกับของซึ่งใกล้เคียงกับของนั้นมากที่สุด

5. หลักเกณฑ์ต่อไปนี้จะใช้กับของที่ระบุไว้

(ก) กระจเป่า กล้องถ่ายภาพ หีบเครื่องดนตรี กระจเป่าปืน กล้องอุปกรณ์เขียนแบบ กล้องสัร้อยคอ และภาชนะบรรจุที่คล้ายกันที่ทำรูปทรงหรือขนาดเป็นพิเศษเพื่อบรรจุของหรือชุดของของโดยเฉพาะ ใช้ได้คงทนถาวรและนำเข้ามาด้วยกันกับของที่มีเจตนาใช้ร่วมกัน ให้จำแนกตามประเภทของของที่บรรจุ ถ้าตามปกติเป็นชนิดที่ต้องขายพร้อมกัน อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์นี้ไม่ให้ใช้กับภาชนะที่เห็นได้ว่ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญในตัวเอง

(ข) ภายใต้บังคับของหลักเกณฑ์ข้อ 5 (ก) ข้างต้น วัตถุและภาชนะสำหรับใช้ในการบรรจุที่บรรจุของเข้ามา ให้จำแนกเข้าประเภทเดียวกันกับของนั้น ถ้าวัตถุและภาชนะนั้น

เป็นชนิดที่ตามปกติใช้สำหรับบรรจุของดังกล่าว อย่างไรก็ตามไม่ให้ใช้ข้อกำหนดนี้เมื่อเห็นได้ชัดว่า วัตถุและภาชนะสำหรับใช้ในการบรรจุนั้นเหมาะสำหรับใช้ซ้ำได้อีก

6. ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายการจำแนกประเภทของของเข้าใน ประเภทย่อยของประเภทใดประเภทหนึ่ง ให้เป็นไปตามความของประเภทย่อยที่เกี่ยวข้องและตาม หลักเกณฑ์ข้างต้นโดยอนุโลม โดยพิจารณาเปรียบเทียบในระหว่างประเภทย่อยที่อยู่ในระดับ เดียวกัน ตามวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ให้ใช้หมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้องด้วย เว้นแต่จะมีข้อความระบุไว้เป็นอย่างอื่น

จากที่กล่าวมาข้างต้นจึงเห็นได้ว่าการกำหนดพิกัดของสินค้านำเข้าจึงมี ความสำคัญเป็นอย่างมากกล่าวคือ การกำหนดพิกัดสินค้านำเข้ามีประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร ขาเข้า ตลอดจนสามารถใช้เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บสถิติ โดยเมื่อทราบว่าสินค้านั้นๆจัดอยู่ใน ประเภทพิกัดใดก็จะมี การเก็บสถิติของสินค้านำเข้าในรหัสนั้นๆของแต่ละปีเพื่อที่จะนำมาใช้ ประโยชน์ในการวิเคราะห์ต่อไปได้ และยังมีประโยชน์ในด้านอื่นๆดังต่อไปนี้

(ก) เพื่อกำหนดการนำเข้าของที่อยู่ในข่ายควบคุม เช่น ยาเสพติด หรือสาร เคมีภัณฑ์ที่ทำลายโอโซนในบรรยากาศ ก็อาจจะมีการกำหนดกลุ่มสินค้านำเข้าไว้โดยเฉพาะเพื่อ ประโยชน์ในการติดตามว่าสินค้านั้นๆมีการนำเข้าและส่งออกมากแค่ไหน

(ข) เพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้าระหว่างประเทศ กล่าวคือเมื่อบอกพิกัด แล้วประเทศไทยเองจะเข้าใจตรงกันกับนานาประเทศที่ใช้ระบบพิกัดเช่นเดียวกันนั้นตามที่ได้เป็น ภาควิชของอนุสัญญาฮาร์โมนี

(ค) เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดถิ่นกำเนิดของสินค้า (Rules of Origin) กล่าวคือ การที่จะบอกว่าสินค้านั้นๆได้ถิ่นกำเนิดของประเทศใดหรือไม่ ส่วนหนึ่งที่จะนำมาใช้ในการ พิเคราะห์การกำหนดสัญชาติของสินค้า คือการใช้พิกัดอัตราศุลกากรเป็นตัวกำหนด

ดังนั้นกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรจึงมีความยุ่งยากและซับซ้อนในการตีความ และในทางปฏิบัติบ่อยครั้งที่ก่อให้เกิดกรณีพิพาทระหว่างเอกชนกับศุลกากรว่าสินค้านั้นๆควรจัดอยู่ใน พิกัดใดเพราะ การกำหนดพิกัดผิดพลาดย่อมมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้อง และยังมี ผลกระทบถึงว่าสินค้านั้นๆจะได้ถิ่นกำเนิดในประเทศที่อยู่ภายใต้เขตการค้าเสรีหรือไม่

2.3.5 การปฏิบัติพิธีการศุลกากร

พิธีการทางศุลกากร หมายถึง⁶⁰ วิธีการศุลกากร ซึ่งได้มีการบัญญัติไว้โดยทั่วไปในพระราชบัญญัติศุลกากร เพื่อให้การบริหาร การควบคุมการจัดเก็บภาษีศุลกากร การนำเข้าและการส่งออก ตลอดจนการควบคุมของต้องห้ามต้องจำกัดอยู่ในกรอบและเป็นระเบียบเรียบร้อย รวมทั้งเพื่อเป็นมาตรการป้องกันมิให้เกิดช่องโหว่ในการหลีกเลี่ยงตัวบทกฎหมาย ดังนั้น พิธีการศุลกากรจึงเริ่มตั้งแต่การนำเข้า หรือส่งของออก จนกระทั่งรับของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วนั่นเอง โดยมีพระราชบัญญัติศุลกากรเป็นแม่บท

ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้ปรับปรุงวิธีการศุลกากรให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลบนพื้นฐานของเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร ด้วยการนำระบบประเมินราคาศุลกากรในระบบแกตต์ (GATT Valuation) มาใช้ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร รวมทั้งในการนำหลักการบริหารความเสี่ยง (Risk Management) กำหนดเงื่อนไขในการตรวจปล่อยสินค้า ได้แก่ วิธีส่งมอบ วิธียกเว้นการตรวจ และวิธีเปิดตรวจเพื่อลดปริมาณการตรวจสินค้าลงโดยนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ ทั้งนี้เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้าระหว่างประเทศ เพิ่มความโปร่งใส (Transparency and Trade Facilitation) เพื่อให้มีความรวดเร็วและกรอบในการปฏิบัติงานที่ชัดเจนยิ่งขึ้น⁶¹

อย่างไรก็ตามการที่จะเน้นหรือให้ความสำคัญไปกับหลักใดหลักหนึ่งนั้น ย่อมกระทบต่ออีกหลักหนึ่งเช่นกัน กล่าวคือ การให้ความสำคัญต่อหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้าย่อมทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีลดลง เพราะการให้ความสำคัญในการตรวจปล่อยของไปอย่างรวดเร็วโอกาสผิดพลาดในการจัดเก็บภาษีย่อมเพิ่มขึ้นด้วย ดังนั้น⁶² เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเพื่อให้การอำนวยความสะดวกทางการค้าและการควบคุมทางศุลกากรมีความสมดุลกันจึงมีการนำเอาหลักในการบริหารความเสี่ยง (Risk Management) และเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ในการดำเนินงานของศุลกากรในปัจจุบัน

⁶⁰ บุญชนะ อุตถากร และพวง สายัณห์วิภิกสิต, ภาษีศุลกากร (พระนคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2506), หน้า 120.

⁶¹ วิชัย มากวัฒน์สุข, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร, หน้า 436.

⁶² ธัญลักษณ์ เจริญศักดิ์, “การดำเนินคดีศุลกากรศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับความผิดอาญาศุลกากร”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552).

จากที่กล่าวมากรมศุลกากรจึงต้องพัฒนาระบบป้องกันและปราบปรามและควบคุมทางศุลกากร (Customs Control) ด้วยการนำระบบการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Clearance Control) มาใช้เพื่อตรวจสอบและควบคุมการนำเข้าส่งออก การเสียภาษีและการปฏิบัติพิธีการศุลกากรภายหลังจากที่ได้ส่งมอบของไปจากอารักขาศุลกากรหรือส่งออกนอกอาณาจักรแล้ว ประกอบไปด้วย 2 ขั้นตอนคือ⁶³

2.3.5.1 การทบทวนหลังการตรวจปล่อย (Post Release Review)

หมายถึงการตรวจสอบพิธีการศุลกากรและการประเมินอากรใบขนสินค้าขาเข้า-ขาออกและเอกสารประกอบของผู้นำเข้าหรือส่งออกโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร ภายหลังจากที่ได้ส่งมอบของไปจากอารักขาศุลกากรหรือส่งออกต่างประเทศแล้วเพื่อให้การปฏิบัติพิธีการศุลกากรและการจัดเก็บรายได้ของศุลกากรเป็นไปโดยถูกต้องครบถ้วน

2.3.5.2 การตรวจสอบบัญชีเอกสารหลังการตรวจปล่อย ณ สถานที่

ประกอบกร (Post Clearance Audit) หมายถึงการที่พนักงานศุลกากรเข้าไปในสถานที่ประกอบการของผู้นำเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าวหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อสอบถามข้อเท็จจริงหรือเรียกบัญชี เอกสารหลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อแบบใด หรือสิ่งของอื่นที่เกี่ยวข้องกับการทำความผิด หรือยึดหรืออายัดบัญชี เอกสารหลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อแบบใด หรือสิ่งของอื่นที่อาจใช้พิสูจน์ความผิดตามกฎหมายศุลกากรหรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรเพื่อเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ชำระขาดให้ครบถ้วนและดำเนินคดีตามกฎหมายต่อไป

การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยนั้นเป็นพิธีการทางศุลกากรที่มีบทกฎหมายให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้งในมาตรา 115 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ความว่า “ในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าได้มีการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัตินี้หรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีคำสั่งเป็นหนังสือให้เป็นผู้มีหน้าที่ตรวจสอบมีอำนาจดังต่อไปนี้

⁶³ วิชัย มากวัฒนสุข, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร, หน้า 437.

(1) เข้าไปในสถานที่ประกอบการของผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้อง หรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องของบุคคลดังกล่าว ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการ ในกรณีนี้ให้มีอำนาจส่งบุคคลดังกล่าวหรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้นให้ปฏิบัติเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

(2) สอบถามข้อเท็จจริงหรือเรียกบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอื่นที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด จากผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือตัวแทนของบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับการนำเข้าหรือการส่งออก

(3) ยึดหรืออายัดบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอื่นที่อาจใช้พิสูจน์ความผิดตามพระราชบัญญัตินี้หรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร

ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามความในวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

แตกต่างกับกรณีการใช้วิธีการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ศุลกากรได้นำวิธีการนี้มาใช้โดยออกคำสั่งภายในโดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจที่ชัดเจน ทั้งเป็นการออกระเบียบปฏิบัติที่มีผลเป็นการยกเว้นบทบัญญัติศุลกากรอันเป็นกฎหมายแม่บท ขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หากมีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลในอนาคตแล้ว จะเกิดกรณีที่ศาลไม่อาจที่จะบังคับไปตามความมุ่งหมายของการใช้วิธีการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้ ซึ่งในกรณีนี้จะขอล่าโดยละเอียดต่อไป

ในปัจจุบันการที่ศุลกากรได้นำการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยมาใช้ในการตรวจของนำเข้านั้น ก็ด้วยเหตุผลว่าในความเป็นจริง สินค้านำเข้าส่งออกมีปริมาณมหาศาล การที่กรมศุลกากรจะตรวจสินค้าโดยละเอียดทุกชิ้นย่อมมีอาจกระทำได้ อีกทั้งภาระงานที่มีเป็นจำนวนมากกล่าวคือ นอกจากกรมศุลกากรจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรแล้ว ศุลกากรยังต้องปฏิบัติตามกฎหมายอื่นอีก เช่นกฎหมายเกี่ยวกับของต้องห้ามต้องกำกัดเพื่อเป็นการป้องกันความสงบเรียบร้อยของสังคม หรือการช่วยเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตหรือมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรเหล่านี้ จึงต้องนำหลักการบริหารความเสี่ยง (Risk Management) มาใช้

ฉะนั้น การที่กรมศุลกากรนำหลักการบริหารความเสี่ยงมาใช้ โดยปรากฏในรูปแบบของการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Clearance Control) ย่อมมีโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดในการจัดเก็บภาษีขึ้นได้ไม่ว่าโดยฝ่ายเอกชนเองที่เสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือฝ่ายรัฐเองอาจเป็นผู้ประเมินเรียกเก็บภาษีผิดพลาดไปโดยไม่ตั้งใจ เหล่านี้จึงจำเป็นต้องหาวิธีการที่มีความยืดหยุ่นมาปรับใช้ทางกฎหมายเพื่อลดความเคร่งครัดของตัวบทกฎหมายศุลกากรที่มีบทลงโทษที่รุนแรง ซึ่งจะขอล่าวโดยละเอียดในบทวิเคราะห์ต่อไป

ในพิธีการนำเข้าส่งออกในปัจจุบัน นอกจากนำหลักการบริหารความเสี่ยงมาใช้แล้ว การดำเนินงานของกรมศุลกากรยังต้องการเอกสารสำคัญต่างดังต่อไปนี้ด้วย

1. ใบขนสินค้า (Entry) หมายถึงแบบพิมพ์ของทางราชการ กรมศุลกากรกำหนดขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 11 โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้นำเข้ายื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบและมีคู่ฉบับเป็นจำนวนเท่าที่อธิบดีต้องการ ในใบขนสินค้าจะแสดงรายการต่างๆของสินค้าที่กรมศุลกากรต้องการใช้ เพื่อการตรวจสอบและเรียกเก็บภาษีอากร ตลอดจนใช้เป็นหลักฐานในการทำสถิติทางศุลกากรด้วย โดยใบขนสินค้าแบ่งเป็นใบขนสินค้าขาเข้า ใบขนสินค้าขาออก ใบขนสินค้าถ่ายลำ

2. บัญชีราคาสินค้า (Invoice) หมายถึง เอกสารที่แจ้งราคาสินค้าซึ่งซื้อขายกันมาให้ผู้ซื้อทราบ และถือเป็นเอกสารที่สำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีอากร บัญชีราคาสินค้าต้องเป็นต้นฉบับ รายการที่แสดงต้องสมบูรณ์ตามหลักการค้าสากล กล่าวคือ ต้องมีรายการเกี่ยวกับประเทศที่ซื้อ ประเทศที่ส่ง เมืองกำเนิดสินค้า ข้อความที่แสดงว่าซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือไม่ ราคาต่อหน่วย การซื้อขายเป็นเงินสดใด คิดเป็นเงินเท่าใด ราคาที่ซื้อขายเป็นราคา F.O.B. หรือ C.I.F. ตลอดจนรายละเอียดที่เกี่ยวกับชนิด ปริมาณ เครื่องหมายหีบห่อ และลายมือชื่อผู้ส่งของในต่างประเทศด้วย

3. บัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) กรมศุลกากรต้องเรียกให้ตัวแทนเรือยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือขณะรายงานเรือเข้า เพื่อทราบถึงสภาพขณะนำเข้า และจะต้องถูกต้องตรงกันกับที่สำแดงในใบขนส่งสินค้า ซึ่งเป็นไปตามความในมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ส่วนของส่งออกนั้น นายเรือหรือตัวแทนเรือจะต้องยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือรายละเอียดเกี่ยวกับชนิดสินค้าว่าจะไปไหน จำนวนหีบห่อ เครื่องหมาย ชื่อของผู้ส่งออก ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญชีสินค้าสำหรับเรือนี้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติพิธีการศุลกากรที่สำคัญด้วย

4. ใบตราส่งสินค้า ใบตราส่งสินค้านั้นในกรณีที่น่าเข้าหรือส่งออกทางเรือจะเรียกว่า Bill of Lading แต่หากเป็นกรณีที่น่าเข้าหรือส่งออกทางอากาศยานจะเรียกว่า Airway Bill ใบตราส่งสินค้าแต่ละฉบับ ก็คือรายการในบัญชีสินค้าสำหรับเรือซึ่งแสดงรายการบรรทุกของลงเรือตามท่า และลำดับเวลาที่บรรทุกนั่นเอง

5. เอกสารประกอบใบขนสินค้าตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ในการยื่นใบขนสินค้าสำหรับของต้องกำกับ ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องสำแดงรายการใบอนุญาต หรือเลขที่และวันที่ของใบอนุญาตลงในใบขนสินค้าด้วย

2.3.6 หลักถิ่นกำเนิดของสินค้า (Rules of Origin)

กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้า หมายถึง กฎ ระเบียบ หรือข้อบังคับ รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับการบริหารการใช้ถิ่นกำเนิดสินค้าหรือบริการในการกำหนดหรือพิสูจน์ทราบประเทศที่เป็นถิ่นกำเนิดสินค้าหรือบริการ เพื่อประโยชน์ในทางการค้าระหว่างประเทศ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือการกำหนดหรือหาสัญชาติของสินค้าหรือบริการ⁶⁴

กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้านั้นเกิดจากการประชุมรอบสุดท้ายของแกตต์ (The General Agreement on Tariff and Trade: GATT) ซึ่งเรียกว่าการเจรจาการค้าพหุภาคีรอบอุรุกวัย (Uruguay Round) ที่ได้สิ้นสุดลงเมื่อวันที่ 15 เมษายน ค.ศ. 1994 ณ เมืองมาราเกช ประเทศโมร็อกโค รัฐมนตรีประเทศภาคีแกตต์ จึงมีมติเอกฉันท์รับรองร่างกรมสารสุดท้าย (Final Act) ซึ่งเป็นระเบียบด้านการค้าที่เป็นผลมาจากการเจรจารอบอุรุกวัย⁶⁵ และได้มีการจัดตั้งองค์การการค้าโลก (The World Trade Organization: WTO) ขึ้น ทำให้เกิดมีกฎเกณฑ์ระหว่างประเทศเกิดขึ้นหลายประการ โดยหลักถิ่นกำเนิดของสินค้านั้นเป็นหลักการหนึ่งที่เกิดขึ้นเพื่อเป็นกฎเกณฑ์พื้นฐานที่ใช้กับกฎเกณฑ์ต่างๆ ขององค์การการค้าโลกทำให้ทราบถิ่นกำเนิดของสินค้านำเข้าหรือส่งออกนั่นเอง

⁶⁴ Hiroshi Imagawa, "Rules of origin and Customs in the globalised trading system", p.9 อ้างถึงใน เต็มศิริ ปัญญาวัฒน์ชัย. กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้าในเขตการค้าเสรีอาเซียน: ศึกษากรณีสินค้าอุตสาหกรรม. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547 หน้า 17.

⁶⁵ ทักษะชัย ฤกษ์สุต, แกตต์และองค์การการค้าโลก (WTO), พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), หน้า 27.

2.3.6.1 ความสำคัญของกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า (Rules of Origin)

กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้านั้นมีความสำคัญในการค้าระหว่างประเทศ เพราะ กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้านั้นเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดสินว่าสินค้าแต่ละประเภทมีถิ่นกำเนิดมาจากประเทศใด ซึ่งสินค้าที่ได้ถิ่นกำเนิดจะต้องมีใบรับรองถิ่นกำเนิด (Certificate of Origin: C/O) และในปัจจุบันที่การค้าระหว่างประเทศมีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น การผลิตสินค้านำเข้าวัตถุดิบจากหลายๆประเทศเข้ามาผลิตในประเทศ หรือสินค้าชนิดเดียวกันมีการส่งต่อผลิตในหลายๆประเทศ จึงเกิดปัญหาขึ้นว่า สินค้าดังกล่าวจะต้องมีถิ่นกำเนิดของประเทศใด เหล่านี้จึงต้องนำหลักถิ่นกำเนิดของสินค้าเข้ามาพิจารณาว่า สินค้านั้นมีถิ่นกำเนิดของประเทศใดเพื่อประโยชน์ในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางการค้าต่อไปนั่นเอง ฉะนั้นในปัจจุบัน กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้าจึงมีบทบาทสำคัญที่จะต้องทำความเข้าใจ ดังจะเห็นได้จากความตกลงต่างๆที่ประเทศไทยได้กระทำในความตกลงเขตการค้าเสรีต่างๆ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องให้หลักว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้านั้นไว้ในความตกลงนั้นๆ เพื่อป้องกันปัญหาการแอบอ้างสิทธิประโยชน์ตามความตกลงเขตการค้าเสรีของประเทศที่สาม

2.3.6.2 วัตถุประสงค์ของกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า (Rules of Origin)

วัตถุประสงค์สำคัญของหลักว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้านั้นก็เพื่อให้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร กล่าวคือเป็นการให้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรที่ให้แก่สินค้าที่นำเข้าโดยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีศุลกากรหรือได้รับลดหย่อนภาษีศุลกากร สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรในลักษณะดังกล่าวสามารถแบ่งแยกได้เป็น 4 ประเภท คือ⁶⁶

2.3.6.2.1 การให้สิทธิพิเศษตามระบบสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรเป็นการทั่วไป ซึ่งเป็นระบบประเทศที่พัฒนาแล้วให้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรแก่สินค้าที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศกำลังพัฒนา ทั้งนี้เพื่อช่วยประเทศกำลังพัฒนาให้มีความสามารถที่จะส่งสินค้าที่ตนผลิตได้ออกไปแข่งขันในตลาดโลกให้กว้างขวางยิ่งขึ้น

⁶⁶ กาญจนา ประภาพัฒน์, “แนวทางในการกำหนดกฎเกณฑ์ว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าภายใต้ความตกลงเขตการค้าเสรีของประเทศไทยเพื่อป้องกันการแอบอ้างถิ่นกำเนิดสินค้า”, (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 8.

2.3.6.2.2 การให้สิทธิพิเศษที่ประเทศพัฒนาแล้วให้แก่ประเทศกำลังพัฒนาหรือพัฒนาน้อยที่สุดเป็นการเฉพาะกลุ่ม เช่น สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรที่สหภาพยุโรป ให้แก่สินค้าที่นำเข้าจากกลุ่มประเทศในแอฟริกา แคริบเบียนและแปซิฟิก เป็นต้น

2.3.6.2.3 การแลกเปลี่ยนสิทธิพิเศษระหว่างประเทศกำลังพัฒนา (The Global System of Trade Preferences among Developing Countries: GSTP) เป็นความตกลงระหว่างประเทศสมาชิกกลุ่ม 77 จำนวน 48 ประเทศที่นามในข้อตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนสิทธิพิเศษระหว่างกัน

2.3.6.2.4 การแลกเปลี่ยนสิทธิพิเศษระหว่างประเทศสมาชิกของเขตการค้าเสรีซึ่งเป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีศุลกากรระหว่างสมาชิกของประเทศในกลุ่มเขตการค้าเสรีด้วยกัน เช่น เขตการค้าเสรีอาเซียน เขตการค้าเสรีอเมริกาเหนือ เป็นต้น

2.3.6.3 หลักเกณฑ์ของกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้า (Rules of Origin)

จากที่กล่าวมาแล้วว่ากฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้าเป็นหลักที่มีไว้เพื่อประโยชน์ในการแยกแยะว่าสินค้านั้นมีสัญชาติของประเทศใดเพื่อที่จะสามารถพิจารณาได้ว่าสินค้าของประเทศนั้นได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้ความตกลงทางการค้าหรือไม่ ซึ่งกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้า (Rules of Origin) นั้นจะมีรายละเอียดปลีกย่อยที่แตกต่างกันไปตามความตกลงทางการค้าแต่ละฉบับ แต่โดยหลักการสำคัญสามารถแยกได้ดังนี้

2.3.6.3.1 หลักเกณฑ์ทั่วไปในการกำหนดถิ่นกำเนิดของสินค้า (General Rule) แบ่งได้ดังนี้

(ก) เกณฑ์สินค้าที่ผลิตหรือได้มาจากวัตถุดิบในประเทศใดประเทศหนึ่งแต่ประเทศเดียว (Wholly Obtained Goods Definition) หมายถึง สินค้าที่ผ่านการผลิต หรือมีแหล่งกำเนิดในประเทศนั้นแต่ประเทศเดียวโดยไม่ผ่านการผลิตจากประเทศอื่นๆเลย ซึ่งมีรายละเอียดสืบประการดังนี้ดังนี้

(1) พืชและผลิตภัณฑ์พืชที่ปลูกและเก็บเกี่ยวในประเทศนั้น ตัวอย่างเช่น ซ้อเมล็ดพันธุ์ส้มมาแล้วเอามาปลูกในประเทศไทย ได้ผลส้มมาดังนี้ถือว่าการปลูกและการเก็บเกี่ยวเกิดในประเทศไทยทั้งหมด ผลส้มจึงเป็นสินค้าสัญชาติไทยตามหลัก Wholly Obtained

(2) สัตว์หรือสิ่งมีชีวิตที่เติบโตในประเทศนั้นๆ ตัวอย่างเช่น สัตว์ฟอสฟอรัสหมูมาจากสิงคโปร์ เมื่อนำมาผสมพันธุ์ในไทย เกิดเป็นลูกหมูโดยมีการเลี้ยงและเติบโตในประเทศไทยทั้งหมด ดังนั้นลูกหมูย่อมจัดเป็นสินค้าสัญชาติไทยตามหลัก Wholly Obtained แม้ฟอสฟอรัสจะเป็นสิงคโปร์ก็ตาม

(3) ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากสัตว์มีชีวิตในข้อ (2) ตัวอย่างเช่น เอาหมูที่ได้แหล่งกำเนิดในประเทศไทยไปฆ่าและแปรรูปเป็นเนื้อหมูส่งออกต่างประเทศ เนื้อหมูฆ่าและแปรรูปได้แหล่งกำเนิดในประเทศไทยด้วย หรือขน หรือนมจากสิ่งมีชีวิตในข้อ (2) ก็เช่นเดียวกัน

(4) ผลิตภัณฑ์ที่ได้มาจากการล่า การดัก การประมง การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การรวบรวมหรือการจับที่กระทำในประเทศนั้น ตัวอย่างเช่น ปลาที่จับได้ในประเทศไทยย่อมได้แหล่งกำเนิดของไทยตามหลัก Wholly Obtained

(5) แร่ธาตุ หรือสารอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติซึ่งไม่รวมอยู่ในข้อ (1)-(4) ที่สกัดหรือได้มาจากพื้นดิน พื้นน้ำ ท้องทะเล พื้นดินท้องทะเล หรือใต้พื้นดินท้องทะเลในประเทศนั้น ตัวอย่างเช่น ขุดดินพบทองคำก็ถือว่าเป็นแร่ธาตุที่เกิดขึ้นจากธรรมชาติ ณ ประเทศนั้น

(6) ผลิตภัณฑ์ที่ได้มาจากน้ำ พื้นทะเลหรือใต้พื้นทะเลนอกเขตแดนของแต่ละประเทศซึ่งได้จากการขุด จากดิน น้ำ หรือเขตพื้นทะเล หรือใต้พื้นทะเลนอกเขตแดนตามกฎหมายสหประชาชาติว่าด้วยอาณาเขตทางทะเล ในกรณีที่แต่ละประเทศมีสิทธิในการใช้ประโยชน์จากน้ำ พื้นทะเลและใต้ทะเลตามกฎหมายว่าด้วยอาณาเขตการทำประมง

(7) ผลิตภัณฑ์ประมง และผลิตภัณฑ์ประมงอื่นที่จับมาโดยเรือจากการจับปลาทะเลและผลิตภัณฑ์ทางทะเลอื่น ๆ ที่ได้มาจากนอกเขตแดนของตน โดยใช้เรือของชาติตนและมีสิทธิชักรงของประเทศนั้น ตัวอย่างเช่น จับปลาในทะเลหลวงนอกเขตแดนของตนโดยใช้เรือที่ได้จดทะเบียนของประเทศไทยและชักรงของไทยจับปลาในทะเลหลวง เป็นต้น

(8) ผลิตภัณฑ์ที่ผ่านกระบวนการแปรรูปและ/หรือทำบนเรือโรงงาน โดยเฉพาะจากผลิตภัณฑ์ที่ระบุไว้ในข้อ (7)

(9) สิ่งของต่างๆที่ได้จากการรวบรวมแต่ไม่อยู่ในสภาพที่จะนำไปใช้งานได้ ตามความมุ่งประสงค์เดิมของสิ่งของนั้น หรือไม่สามารถกลับคืนสู่สภาพเดิมหรือซ่อมแซมและเหมาะกับการกำจัดซึ่งหมายถึงเศษและของเหลือใช้ทั้งหมดที่นำมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้า

ใหม่ ตัวอย่างเช่นพลาสติกเก่า ถูกรวบรวมมาจากต่างประเทศแล้วนำมาหลอมในประเทศไทย แม้ว่าพลาสติกจะถูกนำมาจากประเทศอื่นก็ถือว่าประเทศไทยเป็นประเทศที่ให้ถิ่นกำเนิดพลาสติกที่หลอมขึ้นใหม่

(10) ผลิตภัณฑ์ที่ได้มา หรือผลิตในประเทศสมาชิกนั้น จากผลิตภัณฑ์ที่ระบุไว้ในข้อ (1)-(9) ข้างต้น

2.3.6.3.2 กฎการแปรสภาพอย่างเพียงพอ (Substantial Transformation: ST)

เป็นกรณีที่ต้องพิจารณาเมื่อปรากฏว่าสินค้านั้นๆมิได้ใช้วัตถุดิบของประเทศตนเองทั้งหมด จึงต้องมีการกำหนดอัตราหรือสัดส่วนของสินค้าว่าต้องเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนเพียงใดจึงจะได้ถิ่นกำเนิดของประเทศนั้นๆ โดยวิธีการหนึ่งที่น่ามาใช้คือการเปลี่ยนแปลงในการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากร กล่าวคือ เป็นหลักที่พิจารณาว่าสินค้านำเข้าเข้ามาจากต่างประเทศได้มีการแปรสภาพในประเทศอย่างเพียงพอหรือไม่โดยใช้ระบบพิกัดศุลกากรเป็นตัววัดถึงถิ่นกำเนิดสินค้านั้นๆ ตัวอย่างเช่น⁶⁷ ประเทศไทยนำเข้าเส้นด้ายตามประเภทพิกัด 52.07 จากประเทศเวียดนามมาถักเป็นเสื้อยืดตามประเภทพิกัด 61.09 แล้วส่งไปจำหน่ายที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้นถือว่ามี การเปลี่ยนแปลงอย่างมากพอที่จะเรียกว่าเสื้อยืดมีแหล่งกำเนิดจากประเทศไทย เป็นต้น

กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้า (Rules of Origin) จึงเป็นอีกหลักเกณฑ์หนึ่งทางศุลกากรที่มีความซับซ้อน ผู้นำเข้า-ส่งออกที่ต้องการจะได้รับสิทธิประโยชน์จากความตกลงต่างๆ เช่น FTA จึงต้องศึกษาทำความเข้าใจหรือจ้างวานนักกฎหมายที่เชี่ยวชาญเข้ามาช่วยเหลือในการที่จะปฏิบัติให้ถูกต้อง แต่ถึงกระนั้นก็ยังคงมีปัญหาความผิดพลาดตามมาเพราะความซับซ้อนของกฎหมาย ผลที่ตามมาภายหลังคือโทษตามกฎหมายนั้นๆอันได้แก่เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และอาจมีโทษทางอาญาตามมาด้วยซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการศุลกากรในปัจจุบันที่มุ่งอำนวยความสะดวกทางการค้าเป็นสำคัญ

⁶⁷ วรณพวรรณ เมตตาวิหारी, “กฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้าขององค์การการค้าโลก(WTO),” เอกสารเผยแพร่ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2542.

2.4 หลักการในการออกกฎหมายและลำดับชั้นของกฎหมาย

2.4.1 หลักความชอบด้วยกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมาย หมายถึง⁶⁸ การกระทำใดๆของฝ่ายปกครองจะต้องเคารพต่อกฎหมายจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดและจะทำนอกขอบอำนาจที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ ดังนั้นแม้ในทางปฏิบัติฝ่ายปกครองจะมีอำนาจมากเพียงใดก็ตาม ฝ่ายปกครองก็ต้องดำเนินการตามกรอบของกฎหมาย หลักดังกล่าวทำให้เกิดผลตามมาคือการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายปกครองจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายให้อำนาจ และในเมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองก็ไม่สามารถที่จะดำเนินการใดๆได้ ดังนั้นกฎหมายจึงเป็นทั้งที่มาของการใช้อำนาจฝ่ายปกครองและเป็นข้อจำกัดอำนาจของการใช้อำนาจฝ่ายปกครองด้วย หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของหลักนิติรัฐ ประกอบไปด้วยหลักการย่อย 2 หลักการคือ⁶⁹

2.4.1.1 หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดกับกฎหมาย

หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย กำหนดให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่จริงในบ้านเมือง การผูกพันตนต่อกฎหมายขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอาจมีได้ในสองลักษณะ คือ กรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ องค์กรฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่หากกฎหมายไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ กล่าวคือเป็นกรณีที่องค์กรฝ่ายปกครองตัดสินใจดำเนินการตามแผนการปกครองเพื่อให้ชีวิตความเป็นอยู่ของราษฎรดีขึ้น เช่น สร้างสวนสาธารณะ หรือการดำเนินการจัดกิจกรรมเพื่อส่งเสริมศิลปวัฒนธรรมเหล่านี้ฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องละเว้นไม่กระทำการดังกล่าวนี้ให้ขัดต่อกฎหมายบ้านเมืองที่ใช้บังคับอยู่ เหตุผลพื้นฐานของการกำหนดให้การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมายก็เนื่องมาจากหลักความเป็นเอกภาพของอำนาจรัฐและความเป็นเอกภาพในระบบกฎหมาย เพราะหากยอมให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการอันขัดต่อกฎหมายได้โดยไม่มีผลร้ายใดๆตามมาแล้ว กฎหมายที่

⁶⁸ นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2553), หน้า 295.

⁶⁹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2549), หน้า 17-25.

ตราขึ้นเพื่อใช้บังคับในรัฐก็จะไม่มีความหมาย ด้วยเหตุนี้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงไม่สามารถกำหนดมาตรการทางกฎหมายใดๆให้ขัดต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในบ้านเมืองได้

2.4.1.2 หลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจ

หลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจ กำหนดว่า องค์กรฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้แก่องค์กรฝ่ายปกครองในการกระทำนั้น ในขณะที่หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย เรียกร้องแต่เพียงให้องค์กรฝ่ายปกครองกระทำการอยู่ในกรอบของกฎหมายเท่านั้น ยิ่งไปกว่านั้นการกระทำขององค์กรฝ่ายปกครองซึ่งแสดงออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นต้องมีฐานทางกฎหมายรองรับ

2.4.2 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร⁷⁰

กฎหมายภาษีอากรประกอบด้วยหลักการพื้นฐานทางกฎหมายมหาชนที่นำไปสู่การกำหนดส่วนแบ่งสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างเป็นธรรมภายใต้หลักการที่ประกอบขึ้นเป็นสาระแห่งบทกฎหมายภาษีอากรซึ่งหลักการหนึ่งที่สำคัญได้แก่หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร อันมีความหมายสองนัยคือ

ความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ลักษณะสอดคล้องตามกฎหมาย กล่าวคือ การอนุมัติภาษี การบริหารภาษีและการจัดเก็บภาษีต้องกระทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น

ความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงอนุมัติจัดเก็บภาษีและระบบภาษีอยู่ภายใต้ขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมาย

รายได้ประเภทภาษีแตกต่างจากรายได้ของภาคเอกชนในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของการมีอำนาจอธิปไตยและการจัดตั้งหรือการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว ซึ่งในปัจจุบันหมายถึงการที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี ทำให้ภาษีมีลักษณะของการบังคับจัดเก็บ อย่างไรก็ตามในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การจัดตั้งภาษีกระทำได้ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านผู้แทนของประชาชน ดังนั้นอำนาจในการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้

⁷⁰ ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า72-87.

อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากอารมณ์ของประชาชนหรือปวงชนนั่นเอง ซึ่งหลักความชอบด้วยกฎหมายมีองค์ประกอบที่สำคัญดังนี้

2.4.2.1 หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

หลักการตกลงยินยอม (Con-sentement fiscal) หมายถึงภาษีต้องได้รับการตกลงยินยอมตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับการตกลงยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้ ดังนั้น การตกลงยินยอมทางภาษีเป็นการอนุมัติจัดเก็บภาษีของฝ่ายนิติบัญญัติในระบบปกครองประชาธิปไตยนั่นเอง นอกจากนี้ การกำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรต้องตราเป็นกฎหมาย (พระราชบัญญัติ)

2.4.2.2 การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากการปกครองระบอบประชาธิปไตย กฎหมายกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรด้วย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติที่บังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากรโดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ด้วยเหตุที่กฎหมายเป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการภายใต้กรอบของกฎหมาย ดังนั้นภายใต้หลักการตกลงยินยอมทางภาษี บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเป็นบทบัญญัติที่บังคับใช้ต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีพร้อมกัน

2.4.2.3 การควบคุมการบังคับใช้ภาษีโดยองค์กรตุลาการ

การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย องค์กรตุลาการเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือองค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษี

2.4.2.4 ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่อยู่ในสาขาของกฎหมายมหาชนเพราะเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอำนาจรัฐที่บังคับกับทรัพย์สินหรือสถานะของบุคคล

กฎหมายภาษีอากรจึงมีลักษณะพิเศษเป็นเอกเทศด้วย กล่าวคือ การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่ละประเภทมีความหมายหรือลักษณะแตกต่างกัน

2.4.3 หลักลำดับชั้นของกฎหมาย

ลำดับศักดิ์ของกฎหมายนั้นคือ⁷¹ ลำดับความสูงต่ำของกฎหมายที่ไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งความไม่เท่าเทียมกันของกฎหมายแต่ละฉบับนั้น พิจารณาได้จากองค์กรที่มีอำนาจในการออกกฎหมายต่างกัน เช่น รัฐธรรมนูญจัดทำโดยองค์กรนิติบัญญัติสูงสุดของประเทศคือรัฐสภา พระราชบัญญัติก็ออกโดยรัฐสภาเช่นกัน ในขณะที่เดียวกันกฎหมายเหล่านี้ก็อาจมอบให้องค์กรอื่นออกกฎหมายได้เช่นเดียวกันเช่นพระราชบัญญัติมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารออกกฎหมายในรูปของพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงเพื่อความเหมาะสมบางประการ ซึ่งโดยปกติกฎหมายไทยนั้นส่วนใหญ่เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรอันมีระดับชั้นต่างกัน โดยที่รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายแม่บทในการวางระเบียบการบริหารประเทศย่อมมีความสำคัญเป็นอันดับหนึ่ง รองลงมาเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ และสุดท้ายเป็นกฎหมายระดับรองที่ออกโดยอาศัยกฎหมายระดับกฎหมายบัญญัติ

2.4.3.1 การจัดลำดับศักดิ์ของกฎหมาย⁷²

เมื่อพิจารณาถึงการจัดลำดับศักดิ์ของกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งมีลำดับชั้นของกฎหมายย่อมจะเรียงลดหลั่นกันดังต่อไปนี้

2.4.3.1.1 รัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดที่กำหนดรูปแบบของรัฐและการจัดระเบียบของการใช้อำนาจอธิปไตย ไม่ว่าจะเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ขององค์กร การสรรหาบุคคลเข้าไปใช้อำนาจหน้าที่ของแต่ละองค์กร ความสัมพันธ์ระหว่างแต่ละองค์กรเพื่อให้เกิดดุลยภาพกันในการ

⁷¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, หลักกฎหมายมหาชน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2554), หน้า 81.

⁷² เรื่องเดียวกัน, หน้า 81.

คุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน เป็นต้น ดังนั้นรัฐธรรมนูญจึงเป็นกฎหมายแม่บททุกฉบับ กฎหมายอื่นใดจะขัดหรือแย้งรัฐธรรมนูญมิได้

2.4.3.1.2 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 ได้กำหนดให้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญมีศักดิ์หรือลำดับชั้นทางกฎหมายสูงกว่าพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นใดที่มีค่าบังคับเท่าพระราชบัญญัติ เพราะกำหนดเงื่อนไขขั้นตอนการตรายากกว่าพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นใดที่มีค่าบังคับเท่าพระราชบัญญัติ แต่มีศักดิ์หรือลำดับชั้นต่ำกว่ารัฐธรรมนูญ

2.4.3.1.3 พระราชบัญญัติหรือกฎหมายที่มีค่าบังคับเท่าพระราชบัญญัติ

พระราชบัญญัติหรือกฎหมายที่มีค่าบังคับเท่าพระราชบัญญัติ คือ พระราชกำหนด ประมวลกฎหมาย กฎมณเฑียรบาล ประกาศของคณะปฏิวัติ และกฎอัยการศึก กฎหมายเหล่านี้ในประเทศไทยถือว่าอยู่ในลำดับศักดิ์ของกฎหมายในระดับเดียวกันซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์ต่ำกว่ารัฐธรรมนูญ กฎหมายเหล่านี้ออกมาโดยอาศัยอำนาจรัฐธรรมนูญ รวมไปถึงกฎหมายที่ออกโดยใช้อำนาจของการปฏิวัติหรือรัฐประหารออกประกาศคณะปฏิวัติหรือคำสั่งคณะปฏิรูป ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับกฎหมายบัญญัติ

2.4.3.1.4 พระราชกฤษฎีกาที่ออกโดยอาศัยอำนาจรัฐธรรมนูญ

พระราชกฤษฎีกาที่ออกโดยอาศัยอำนาจรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายระดับกฎหมายลำดับรองที่มีศักดิ์ต่ำกว่ากฎหมายระดับกฎหมายบัญญัติ แต่มีลำดับศักดิ์ของกฎหมายที่สูงกว่ากฎหมายระดับกฎหมายลำดับรองอื่น

2.4.3.1.5 กฎหมายระดับกฎหมายลำดับรอง

กฎหมายระดับกฎหมายลำดับรอง คือพระราชกฤษฎีกาที่ออกโดยอาศัยอำนาจพระราชบัญญัติ กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง มติคณะรัฐมนตรีที่มีฐานะเป็นกฎ กฎข้อบังคับที่ออกโดยองค์กรศาล กฎข้อบังคับที่ออกโดยองค์กรรัฐธรรมนูญ กฎที่ออกโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กฎที่ออกโดยองค์กรมหาชน กฎที่ออกโดยรัฐวิสาหกิจ กฎที่ออกโดยองค์กรเอกชนที่ได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครอง รวมไปถึงประกาศคณะปฏิวัติที่มีค่าบังคับเท่า

กฎ แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายระดับกฎหมายลำดับรองที่ออกมาบังคับใช้จะขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญมิได้

2.4.3.2 ผลของการจัดลำดับศักดิ์ของกฎหมาย⁷³

ผลของการจัดลำดับศักดิ์ของกฎหมายคือเมื่อมีการต้องการทำการวินิจฉัยตัดสินเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ต้องทราบว่าสามารถนำกฎหมายฉบับใดเรื่องใดมาปรับใช้แก่กรณี การจัดลำดับชั้นแห่งกฎหมายจะทำหน้าที่แก้ไขปัญหาความขัดแย้งแห่งกฎหมายและบอกให้เราทราบว่า จะใช้กฎหมายฉบับใดมาบังคับใช้แก่คดีซึ่งมีหลักการโดยสรุปดังนี้

2.4.3.2.1 กรณีที่กฎหมายแม่บทและกฎหมายลำดับรองบทยึดแย้งกันต้องใช้บังคับตามกฎหมายแม่บท

2.4.3.2.2 กรณีที่กฎหมายลำดับสูงและลำดับต่ำกว่าขัดแย้งกัน กฎหมายลำดับต่ำเป็นโมฆะและใช้บังคับไม่ได้ เช่นพระราชบัญญัติขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญจะใช้บังคับไม่ได้เป็นต้น

2.4.3.2.3 กรณีที่กฎหมายที่ออกมาภายหลังขัดแย้งกับกฎหมายฉบับก่อน ต้องใช้บังคับกฎหมายฉบับหลังซึ่งในกรณีดังกล่าวจะต้องเป็นกฎหมายในระดับเดียวกัน

2.5 การนิรโทษกรรมทั่วไปและการนิรโทษกรรมทางภาษี

2.5.1 ความเป็นมาและลักษณะทั่วไปของการนิรโทษกรรม

เนื่องจากการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยนั้น หากพิจารณาโดยละเอียดจะเห็นว่าโดยเนื้อหามีความเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ฉะนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษากฎหมายการนิรโทษกรรมเพื่อที่จะได้นำมาวิเคราะห์โดยละเอียดต่อไป

2.5.1.1 ความเป็นมาและภูมิหลังของการนิรโทษกรรม

ในอดีตนั้น การนิรโทษกรรมเป็นการใช้สิทธิพิเศษหรือเอกสิทธิ์ของผู้ปกครองแผ่นดิน โดยมีเค้าเงื่อนมาจากทฤษฎีของกษัตริย์ ซึ่งมีผลทำให้ความประพฤติของผู้รับ

⁷³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

นิรโทษกรรมถูกถือว่าเป็น “ไม่เกิดเป็นความผิดขึ้น และโทษซึ่งเป็นผลสำหรับการนั้นไม่จำเป็นต้องถูกนำมาบังคับใช้”⁷⁴ โดยผลของการนิรโทษกรรมจะเกี่ยวกับตัวผู้กระทำผิดนั่นเองซึ่งถูกถือว่าเป็นการผิดกฎหมาย และโดยนัยเช่นนี้ความผิดซึ่งจะตกไปยังตัวบุคคลผู้ปฏิบัติเช่นนั้นย่อมต้องถูกลบล้างตามไปด้วย

เมื่อมีการใช้ความรุนแรงสิ้นสุดลง (ไม่ว่าภายนอกสงครามหรือภายในจากการเมือง) สิ้นสุดลงแล้ว ผู้ที่ได้รับชัยชนะจึงมีความจำเป็นที่จะต้องให้ความสำคัญกับการบรรเทาความคิดที่จะล้างแค้นซึ่งกันและกันเพื่อความมุ่งหมายที่จะนำสันติสุขและเสถียรภาพกลับคืนมา ซึ่งการให้มีการนิรโทษกรรมถือว่าเป็นวิธีการหนึ่งที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ ยกตัวอย่างการนิรโทษกรรมระดับระหว่างประเทศในสนธิสัญญาสันติภาพเวสต์ฟาเลียเมื่อปี ค.ศ. 1648 ซึ่งทำขึ้นเพื่อยุติสงครามสามสิบปี จนถึงในระดับชาติซึ่งจะเห็นได้จากกฎหมายนิรโทษกรรมของฝรั่งเศสเมื่อปี ค.ศ. 1951 โดยมีเจตนาสนับสนุนขบวนการปลดปล่อยดินแดน หรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการสนับสนุนปลดปล่อยประเทศฝรั่งเศสโดยเฉพาะ ตัวอย่างที่กล่าวมาจึงเห็นได้ว่าการนิรโทษกรรมแสดงให้เห็นถึงการที่จะทำให้ลืมการกระทำบางอย่างเสียเพื่อประโยชน์แห่งการฟื้นฟูความสงบสุขและความเป็นระเบียบเรียบร้อยในบ้านเมือง⁷⁵

การนิรโทษกรรมได้กลายเป็นเครื่องมือให้เกิดความสมัครสมานของคนในชาติที่มีความขัดแย้งกันในสังคมนั้นๆ และอาจเป็นเครื่องมือในการเยียวยาภาวการณ์ร้ายแรงต่างๆ นับตั้งแต่สงครามกลางเมืองไปจนถึงการชุมนุมสาธารณะ การนัดหยุดงาน และสถานการณ์ฉุกเฉิน แต่ก็มีกรณีการนิรโทษกรรมมาใช้ในกรณีอื่นด้วย เช่น เพื่อเป็นที่ระลึกถึงวันสำคัญในการเฉลิมฉลองสำหรับพระมหากษัตริย์หรือประธานาธิบดี หรือเพื่อแก้ปัญหาด้านการปฏิบัติอาทิเช่นเมื่อมีผู้ต้องขังล้นเรือนจำดังที่เคยทำในอังกฤษและในประเทศโปรตุเกส หรือการนิรโทษกรรมที่ถูกนำมาใช้เพื่อความมุ่งหมายทางการเมืองในฐานะที่เป็นวิถีทางสร้างความสงบสุขและการปรองดองกันในชาติอันเป็นสัญลักษณ์แสดงถึงการกลับคืนสภาวะปกติในสังคม⁷⁶ หรือการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรที่ให้ผู้อยู่นอกระบบภาษีอากรเข้ามาในระบบภาษีโดยยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มให้ เป็นต้น

⁷⁴ ดำรง ธรรมารักษ์, “การนิรโทษกรรม,” ใน ครอบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทย์ (กรุงเทพฯ : คณะนิติศาสตร์ จุฬาฯ, 2537), หน้า150.

⁷⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า150.

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า152.

การนิรโทษกรรมในประเทศไทยมักจะใช้ในกรณีความผิดทางการเมือง ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความปรองดองของคนในชาติภายหลังเหตุไม่สงบทางการเมืองได้เกิดขึ้น⁷⁷ นอกจากนี้ยังพบว่ามีกรนำการนิรโทษกรรมมาใช้กับความผิดอื่นๆอีกหลายกรณีโดยรัฐมักจะใช้เป็นเครื่องมือในการจัดระเบียบ ด้วยการออกกฎหมายให้มีผลเสมือนว่าการกระทำบางการกระทำที่ผ่านมานั้นไม่เป็นความผิดและไม่ต้องรับผลในความผิดนั้นเพื่อจูงใจให้ผู้กระทำผิดได้เริ่มต้นการกระทำที่ถูกกฎหมายต่อไป กฎหมายประเภทนี้มักจะไม่ใช่คำว่านิรโทษกรรมโดยตรง แต่เนื้อหาของบทบัญญัติแสดงให้เห็นว่าหากได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายที่ได้ออกมาบังคับใช้ภายหลังแล้ว ผู้กระทำผิดก็จะได้รับการยกเว้นความผิดและไม่ต้องถูกลงโทษจากการกระทำนั้น ตัวอย่างของกฎหมายนิรโทษกรรมประเภทนี้ได้แก่ พระราชบัญญัติอาวุธปืน เครื่องกระสุนปืน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิง แลสิ่งเทียมอาวุธปืน (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2530 ที่บัญญัติยกเว้นโทษเพื่อจูงใจให้ประชาชนที่มีอาวุธปืนและอุปกรณ์ต่างๆที่บัญญัติไว้ มาขอรับอนุญาตจากนายทะเบียนและให้นำอาวุธสงครามมามอบให้แก่ทางราชการ หรือกรณีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อจูงใจให้ผู้ที่ไม่เคยเสียภาษีหรือเสียไม่ครบถ้วนให้เข้ามาเสียภาษีโดยจะไม่ถูกดำเนินคดีทั้งทางแพ่งและทางอาญา

2.5.1.2 ความหมายของการนิรโทษกรรมทั่วไป

Black's Law Dictionary ให้ความหมายของการนิรโทษกรรมว่า หมายถึง การลื้ม โดยเป็นการลื้มสาเหตุของการขัดแย้งโดยการยกโทษให้ หรือเป็นการอภัยให้กับความผิดที่เกิดขึ้น โดยจะไม่ถือว่าเป็นการกระทำความผิดตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และการนิรโทษกรรมจะส่งผลให้ผู้กระทำผิดมาแล้วพ้นจากโทษตามกฎหมายและไม่ถือว่าเป็นผู้กระทำผิดด้วย ดังนั้นการนิรโทษกรรมจึงมีผลเป็นการลบล้างการกระทำเสียทั้งหมดโดยเสมือนไม่มีการกระทำนั้นเกิดขึ้น

การนิรโทษกรรม หมายถึง⁷⁸ การกระทำของรัฐบาลอธิปไตย (Sovereign act) ที่จะไม่จดจำ หรือลื้มการกระทำต่างๆในอดีต โดยรัฐบาลจะนิรโทษกรรมให้กับบุคคลผู้ซึ่งมีความผิด

⁷⁷ ศราวุธ ทอนโพธิ์, “การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554) หน้า 6.

⁷⁸ สุรพล คงลาภ, “การนิรโทษกรรม: ศึกษาเกี่ยวกับเงื่อนไขและผลทางกฎหมาย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), หน้า 11.

ทางอาญา และมักจะมีเงื่อนไขที่ให้ผู้คณนั้นกลับมาอยู่ภายใต้บังคับบัญชาและปฏิบัติหน้าที่ภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยปกติจะนิรโทษกรรมให้แก่ความผิดทางการเมืองที่กระทำแก่รัฐ และจะนิรโทษกรรมให้แก่กลุ่มบุคคลหรือชุมชน โดยการนิรโทษกรรมจะกระทำในรูปกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ

ในประเทศไทยได้มีนักกฎหมายอธิบายความหมายของการนิรโทษกรรมไว้ว่า หมายถึง การที่กฎหมายไม่ถือว่าการกระทำบางอย่างเป็นความผิด ซึ่งปกติการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดและโทษซึ่งเป็นผลสำหรับการกระทำนั้นไม่จำเป็นต้องถูกนำมาบังคับใช้ถือเสมือนว่ามีเคียดต้องโทษนั้นมาเลย กล่าวคือให้ลืมการกระทำความผิดนั้นเสียโดยผลของการนิรโทษกรรมนั้นมุ่งโดยตรงไปที่การกระทำความผิดนั้นทำให้ความผิดที่จะตกไปยังตัวบุคคลผู้กระทำนั้นต้องถูกลบล้างไปด้วย⁷⁹

ฉะนั้นโดยสรุปความหมายของการนิรโทษกรรมนั้นมีผลทางกฎหมายที่จะไปลบล้างการกระทำความผิดครั้งก่อนของบุคคลที่เกิดขึ้นโดยถือเสมือนหนึ่งว่ามีได้มีการกระทำความผิดนั้นเกิดขึ้นเลย โดยที่กฎหมายนิรโทษกรรมให้ผลเช่นนี้เพราะเหตุมีวัตถุประสงค์บางอย่างตามแต่กฎหมายนิรโทษกรรมฉบับนั้นๆ ต้องการโดยต้องเป็นเหตุผลที่ประชาชนยอมรับได้ผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติที่ถูกต้อง ซึ่งมีนักกฎหมายในประเทศไทยเห็นว่า การนิรโทษกรรมถือเป็นอำนาจขององค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งจะต้องกระทำในรูปของพระราชบัญญัติ เว้นแต่กรณีเร่งด่วนรัฐบาลถึงสามารถตราเป็นพระราชกำหนดนิรโทษกรรมขึ้นใช้บังคับโดยผ่านความเห็นชอบของฝ่ายนิติบัญญัติภายหลัง⁸⁰

2.5.1.3 วัตถุประสงค์ของการนิรโทษกรรมทั่วไป

การนิรโทษกรรมเป็นการตรากฎหมายย้อนหลังเป็นคุณแก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำผิดทางอาญา โดยบุคคลดังกล่าวจะไม่ตกอยู่ภายใต้การดำเนินคดีตามกฎหมาย โดยทั่วไปจะถูกนำไปใช้กับการกระทำผิดทางการเมือง ซึ่ง ท่านอาจารย์ จิตติ ดิงศภัทย์ มีความเห็นว่า การจะเป็นความผิดทางการเมืองนั้นต้องเป็นการกระทำผิดต่อ

⁷⁹ สราวุธ เบญจกุล, ควรใช้กฎหมายนิรโทษกรรมเท่าที่มีเหตุจำเป็น[ออนไลน์], 15 พฤษภาคม 2555. แหล่งที่มา : www.bangkokbiznews.com/2007/special/total_article/pdf/law1.html

⁸⁰ ไพโรจน์ ชัยนาม, คำอธิบายกฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ, ครั้งที่2(พระนคร: โรงพิมพ์อักษรนิติ, 2495), หน้า215.

องค์การการเมืองแห่งรัฐ ต่อรูปแบบการปกครอง หรือต่อสิทธิทางการเมืองของประชาชน ซึ่งอาจพิจารณาได้จากสภาพความผิดหรือมูลเหตุจูงใจ หรือจุดประสงค์ในการกระทำความผิด ทั้งนี้กฎหมายนิรโทษกรรมที่เกี่ยวกับความผิดทางการเมืองมีทั้งที่เกี่ยวกับการปฏิวัติรัฐประหารไม่ว่าจะสำเร็จหรือไม่ก็ตาม⁸¹ โดยกรณีที่ทำกรปฏิวัติรัฐประหารสำเร็จมักจะอ้างเหตุในการนิรโทษกรรมว่าผู้ประกอบการกระทำไปด้วยความปรารถนาดีต่อชาติบ้านเมือง มิได้ปรารถนาแสวงหาประโยชน์ส่วนตนหรือบำเหน็จตอบแทนแต่อย่างใด

นอกจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว การนิรโทษกรรมยังมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ คือเพื่อยุติปัญหาความขัดแย้งระหว่างประเทศ⁸² เพื่อใช้เป็นมาตรการที่จะลดความแค้นของผู้ต้องโทษในเรือนจำหรือใช้เป็นมาตรการในการจูงใจผู้กระทำความผิดให้หันกลับมาเริ่มทำการที่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งวัตถุประสงค์ในประการสุดท้ายนี้จะเป็นประโยชน์แก่รัฐในอันที่จะทราบตัวผู้ที่ฝ่าฝืนกฎหมายและสามารถควบคุมให้ผู้นั้นปฏิบัติโดยถูกต้องตามกฎหมายและในทางกฎหมายภาษีอากรนั้นได้มีการนำวิธีการนิรโทษกรรมมาใช้เพื่อริเริ่มให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรแต่ไม่เคยชำระภาษีเลย หรือผู้ชำระภาษีไม่ถูกต้องได้เข้ามาในระบบภาษีอากรโดยกฎหมายภาษียอมยกเว้นเงินเพิ่ม หรือเบี้ยปรับให้แก่ผู้ที่สมัครใจเข้ารับการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax amnesty)

กรมศุลกากรในฐานะที่ใช้กฎหมายศุลกากร ในการจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้านำเข้าและส่งออก ได้มีการนำการนิรโทษกรรมทางภาษีมาใช้เช่นกัน โดยมีชื่อโครงการว่าการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งเมื่อศึกษาจะพบว่าโดยเนื้อหาของวิธีการดังกล่าวคือ การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) กล่าวคือ กรมศุลกากรเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีศุลกากรโดยไม่ถูกต้องตามกฎหมายมีโอกาสเข้ามาเสียภาษีศุลกากรให้ถูกต้องโดยได้รับการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตลอดจนงดการฟ้องร้องดำเนินคดีตามกฎหมายศุลกากร และสิทธิพิเศษในการที่จะไม่ต้องไปดำเนินพิธีการศุลกากรที่กำหนดไว้ โดยวิธีการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีอากรที่ขาดให้ได้มากขึ้น และเป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้าตามหลักศุลกากรสากล

⁸¹ สราวุธ เบญจกุล, ควรใช้กฎหมายนิรโทษกรรมเท่าที่มีเหตุจำเป็น[ออนไลน์], 15 พฤษภาคม 2555. แหล่งที่มา : www.bangkokbiznews.com/2007/special/total_article/pdf/law1.html

⁸² ศราวุธ ทอนโพธิ์, "การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร.", หน้า 9.

2.5.1.4 ผลทางกฎหมายของการนิรโทษกรรมทั่วไป

2.5.1.4.1 ผลในทางอาญา

การนิรโทษกรรมทำให้สิทธิในการฟ้องร้องระงับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา 39 (7)⁸³ ระงับสิ้นไป กล่าวคือ⁸⁴ อำนาจที่จะดำเนินการต่อไปเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดเป็นอันไม่มีหรือระงับไป การนิรโทษกรรมจึงมีผลให้ผู้กระทำความผิดพ้นจากการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีสำหรับการกระทำผิดนั้น และมีผลต่อการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางอาญาด้วย หากผู้กระทำความผิดกำลังรับโทษอยู่ให้ถือว่า การลงโทษนั้นสิ้นสุดลงนั่นเอง

2.5.1.4.2 ผลเป็นการลบล้างคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษ

การนิรโทษกรรมนอกจากจะเป็นการลบล้างการกระทำครั้งก่อนๆมาแล้ว ในกรณีที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษผู้กระทำผิดแล้ว หากภายหลังมีการนิรโทษกรรมเกิดขึ้นจะให้ถือว่าผู้นั้นไม่เคยต้องคำพิพากษาว่ากระทำผิดหรือต้องโทษสำหรับการกระทำนั้นด้วย คำพิพากษาว่ากระทำผิดที่ถึงที่สุดแล้วภายหลังได้รับการนิรโทษกรรมจะไม่สามารถนำมาใช้เพื่อเอาผิดแก่ผู้กระทำผิดได้ ซึ่งในหลายๆประเทศเช่นประเทศฝรั่งเศสจะกำหนดให้การนิรโทษกรรมมีผลเป็นการลบล้างคำพิพากษาให้ลงโทษนั้นออกจากประวัติอาชญากรรมของผู้กระทำผิดด้วย⁸⁵

2.5.1.4.3 ผลต่อการรับผิดทางแพ่ง

เนื่องจากการนิรโทษกรรมส่วนใหญ่จะถูกกำหนดขึ้นเป็นครั้งคราวตามสถานการณ์ความจำเป็นของบ้านเมืองในขณะนั้น กฎหมายนิรโทษกรรมแต่ละฉบับจึงให้สิทธิหรือปลดความรับผิดของผู้กระทำความผิดแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์และความจำเป็นของการนิรโทษกรรมครั้งนั้นๆ ซึ่งบางกรณีนอกจากกำหนดให้พ้นจากความรับผิดทางอาญาแล้ว ผู้ได้รับ

⁸³ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา 39 บัญญัติว่า สิทธินาคืออาญามาฟ้องระงับดังต่อไปนี้ (7) เมื่อมีกฎหมายยกเว้นโทษ.

⁸⁴ คะเน็ง ภาไชย, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, เล่ม1(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ตีรณสาร, 2521), หน้า108.

⁸⁵ Pierre Bouzat et Jean Pinatel, Traite de Droit Pénal et de Criminologie, Tome I, pp. 853-854.

การนิรโทษกรรมอาจได้รับการยกเว้นความรับผิดชอบไปถึงทางแพ่งด้วย⁸⁶ โดยในกฎหมายนิรโทษกรรมฉบับนั้นๆจะกำหนดไว้โดยชัดเจนถึงการยกเว้นโทษทางแพ่ง เช่น ในพระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการปฏิวัติเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 2501 กำหนดว่า “หากการกระทำนั้นผิดต่อกฎหมาย ก็ให้ผู้กระทำพ้นจากความผิดและความรับผิดชอบโดยสิ้นเชิง” หรือในพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ที่มีลักษณะเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีนั้นจะมีผลเป็นการยกเว้นความรับผิดชอบในทางแพ่งในส่วนของเงินเพิ่ม เป็นต้น

2.5.1.5 กฎหมายนิรโทษกรรมที่ปรากฏในประเทศไทย

จากการศึกษากฎหมายที่มีลักษณะเป็นการนิรโทษกรรมในประเทศไทยนั้น ในอดีตจนถึงปัจจุบันได้มีการออกกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการนิรโทษกรรมหลายฉบับ ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติคืนยศ บรรดาศักดิ์ เครื่องราชอิสริยาภรณ์ และสิทธิในการรับเบี้ยหวัดบำเหน็จและบำนาญ พุทธศักราช 2489

(2) พระราชบัญญัติคืนฐานะเดิมแก่ข้าราชการพลเรือน ทหาร หรือตำรวจ ซึ่งกระทำการต่อต้านการดำเนินการสงครามของญี่ปุ่น พุทธศักราช 2489

(3) พระราชบัญญัติยกความผิดให้แก่ผู้กระทำความผิดพระราชบัญญัติลักษณะเกณฑ์ทหารและผู้ขาดหนีราชการทหารและตำรวจ พุทธศักราช 2475

(4) พระราชกำหนดนิรโทษกรรมในคราวเปลี่ยนแปลงการปกครองแผ่นดิน พุทธศักราช 2475

(5) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมในการจัดการให้คณะรัฐมนตรีลาออก เพื่อให้มีการเปิดสภาผู้แทนราษฎรตามรัฐธรรมนูญ พุทธศักราช 2476

(6) พระราชกำหนดนิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำความผิดฐานกบฏและจลาจล พุทธศักราช 2488

⁸⁶ จิตติ ติงศภักดิ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญาภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษาเนติบัณฑิตยสภา, 2529), หน้า 52.

- (7) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการต่อต้านการดำเนินการสงครามของญี่ปุ่น พุทธศักราช 2489
- (8) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการรัฐประหาร พ.ศ. 2490
- (9) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้ที่ได้นำรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2475 กลับมาใช้ พ.ศ. 2494
- (10) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมในโอกาสครบรอบ 25 พุทธศตวรรษ พ.ศ. 2499
- (11) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมในโอกาสครบ 25 พุทธศตวรรษ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2502
- (12) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการยึดอำนาจการบริหารราชการแผ่นดิน เมื่อวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2500
- (13) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการปฏิวัติ เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 2501
- (14) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการปฏิวัติ เมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2514
- (15) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษาและประชาชน ซึ่งกระทำความผิดเกี่ยวเนื่องกับการเดินขบวนเมื่อวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2516
- (16) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการยึดอำนาจปกครองประเทศเมื่อวันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ. 2519
- (17) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการอันเป็นความผิดต่อความมั่นคงของรัฐภายในราชอาณาจักรระหว่างวันที่ 25 และวันที่ 26 มีนาคม 2520
- (18) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้ซึ่งกระทำความผิดเนื่องในการชุมนุมในมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ระหว่างวันที่ 4 ถึงวันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ. 2519 พ.ศ. 2524

(19) พระราชกำหนดนิรโทษกรรมแก่ผู้ก่อความไม่สงบเพื่อยึดอำนาจการปกครองแผ่นดิน ระหว่างวันที่ 31 มีนาคมถึงวันที่ 3 เมษายน พ.ศ. 2524 พ.ศ. 2524

(20) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้ก่อความไม่สงบเพื่อยึดอำนาจการปกครองแผ่นดินระหว่างวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2528 พุทธศักราช 2531

(21) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการอันเป็นความผิดต่อความมั่นคงต่อรัฐภายในราชอาณาจักร ตามประมวลกฎหมายอาญาและความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันการทำอันเป็นคอมมิวนิสต์ พ.ศ. 2532

(22) พระราชบัญญัตินิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำการยึดและควบคุมอำนาจการปกครองแผ่นดินเมื่อวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2534 พ.ศ. 2534

(23) พระราชบัญญัติอาวุธปืน เครื่องกระสุนปืน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิง และสิ่งเทียมอาวุธ (ฉบับที่ 1 ถึงฉบับที่ 8) พ.ศ. 2491 ถึง 2530

จะเห็นได้ว่ากฎหมายนิรโทษกรรมของประเทศไทยในอดีตไม่ว่าจะเป็นกฎหมายที่มุ่งจะลบล้างความผิดทางการเมือง หรือความผิดทางอาญาก็ตาม ต้องมีการตราเป็นพระราชบัญญัติหรืออย่างน้อยต้องตราเป็นพระราชกำหนดเพื่อให้มีลำดับศักดิ์ทางกฎหมายที่เท่าเทียมกับพระราชบัญญัติเพื่อที่ต่อไป หากมีกรณีพิพาทเกิดขึ้นบุคคลที่ได้รับการนิรโทษกรรมจะได้รับการรับรองผลของการนิรโทษกรรมทางกฎหมายที่ชัดเจน

2.5.2 ลักษณะทั่วไปของการนิรโทษกรรมทางภาษี

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าการนิรโทษกรรมในอดีตจะเน้นไปในเรื่องของความผิดทางการเมืองหรือความผิดทางอาญาด้านอื่นๆเท่านั้น แต่ต่อมาได้มีการนำเอาการนิรโทษกรรมมาใช้ในเรื่องของภาษีอากรด้วยเรียกว่าการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax amnesty) โดยมีหลักเกณฑ์สำคัญเหมือนกับการนิรโทษกรรมทั่วไป แตกต่างกันเพียงเงื่อนไขและวัตถุประสงค์บางประการตามความเฉพาะเรื่องของกฎหมายภาษีอากรนั้นๆ

2.5.2.1 ความหมายของการนิรโทษกรรมทางภาษี

Black's Law Dictionary ให้ความหมายว่าการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) เป็นการให้โอกาสแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะกลุ่มภายในเวลาอันจำกัด ในการจ่าย

ภาษีเป็นจำนวนที่กำหนดไว้ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการปลดปล่อยภาระทางภาษี (เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม) ที่ตนมีภาระก่อนหน้าหรือช่วงระยะเวลาก่อนการนิรโทษกรรมทางภาษีโดยจะได้รับการยกเว้นโทษทางอาญาด้วย ซึ่งการนิรโทษกรรมทางภาษีนี้อาจจะไม่สามารถใช้ได้หากผู้มีอำนาจประเมินภาษี เริ่มต้นทำการสืบสวนการเสียภาษีในอดีตว่าถูกต้องหรือไม่ และในบางกรณีปรากฏว่าการนิรโทษกรรมทางภาษียังมีบทขยายและกำหนดบทลงโทษที่รุนแรงกว่าเดิมหากผู้มีสิทธิได้รับการนิรโทษกรรมทางภาษีไม่ได้เข้ารับดำเนินการตามกฎหมายนิรโทษกรรมทางภาษีนั้น

จากการศึกษาพบว่ารัฐบาลในต่างประเทศได้มีการเปิดให้มีการนิรโทษกรรมทางภาษีอยู่บ่อยครั้ง โดยการนิรโทษกรรมทางภาษีมักจะช่วยให้บุคคลหรือบริษัทที่ค้างจ่ายภาษีก่อนหน้าที่จะมีการนิรโทษกรรมให้ไม่ต้องตกอยู่ภายใต้การลงโทษทั้งหมดของโทษทางแพ่งและทางอาญา ข้อเท็จจริงปรากฏว่าในช่วงยี่สิบปีที่ผ่านมาเกือบสี่สิบล้านรัฐในสหรัฐอเมริกา มีการตรากฎหมายเกี่ยวกับการนิรโทษกรรมทางภาษีและในหลายมลรัฐมีการตรามากกว่าหนึ่งครั้ง และนอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วยังมีการใช้การนิรโทษกรรมทางภาษีในประเทศอื่นๆอีกหลายประเทศ เช่นในยุโรปได้แก่ เบลเยียม ฝรั่งเศส ไอร์แลนด์ อิตาลี เม็กซิโก ปานามา หรือในเอเชียได้แก่ อินเดีย มาเลเซีย ปากีสถาน ศรีลังกา เป็นต้น⁸⁷

ในประเทศไทยนั้นนักกฎหมายเห็นว่า⁸⁸ การนิรโทษกรรมทางภาษีในช่วงแรกจะหมายถึงการลดหย่อน (ภายในระยะเวลาที่กำหนด) ความรับผิดทางภาษีของผู้เสียภาษี ทั้งที่ได้ยื่นรายการและไม่ได้ยื่นรายการชำระภาษีซึ่งการลดหย่อนดังกล่าวสามารถทำได้หลายวิธี เช่น โดยการลดหรือดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการไม่รายงานหรือไม่ได้ยื่นรายการชำระภาษี หรืออาจกระทำโดยการลดหรือยกเว้นในส่วนของภาระภาษีที่พึงชำระก็ได้ (หรืออาจจะทำทั้งสองวิธีรวมกัน) อย่างไรก็ตามในระยะหลังการนิรโทษกรรมทางภาษีอาจจะมีความหมายกว้างขึ้นคือรวมถึงการงดหรือยกเว้นโทษทั้งทางแพ่งและอาญา

การนิรโทษกรรมทางภาษีอาจแตกต่างจากการผ่อนชำระภาษี (Payment Installment Arrangement)⁸⁹ โดยที่การนิรโทษกรรมทางภาษีอาจจะทำให้ส่วนลดทั้งหมดของความรับผิดทางภาษีแก่ผู้เสียภาษี (เช่น การลดภาษีสุทธิ ลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม) ในขณะที่ข้อตกลงการ

⁸⁷ James Alm, Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty[Online], October 1998. Available : www.aysps.asu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf.

⁸⁸ ศราวุธ ทอนโพธิ์, “การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร,” หน้า22.

⁸⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า22.

ผ่อนชำระภาษีโดยหลักจะรวมภาษีสุทธิ ซึ่งจะมีการทำสัญญาระหว่างหน่วยจัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี ซึ่งตกลงจะผ่อนชำระด้วยระยะเวลาที่นานกว่าปกติ และตกลงชำระหนี้ภาษีสุทธิตั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้เสียภาษี

2.5.2.2 วัตถุประสงค์ของการนิรโทษกรรมทางภาษี

2.5.2.2.1 ภายหลังจากที่มีการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรนั้นจะได้รับประโยชน์จากการกระทำดังกล่าวทันทีคือ เรื่องของจำนวนภาษีอากรที่เรียกเก็บย้อนหลังโดยจำนวนเงินดังกล่าวสามารถเรียกได้ในจำนวนมากในระยะเวลาอันสั้น⁹⁰ โดยเฉพาะธุรกิจการค้าที่ไม่อยู่ในระบบภาษีเช่นธุรกิจที่สรรพากรไม่สามารถไปดำเนินการจัดเก็บภาษีได้ในทางปฏิบัติหรือธุรกิจใต้ดิน (Undeclared) เป็นต้น ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรในปี 2009 โดยรัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกาได้อนุญาตให้มีการนิรโทษกรรมให้กับผู้เสียภาษีกว่า 14,700 ราย โดยในเมืองลอสแอนเจลิสสามารถเก็บรวบรวมจำนวนเงินจากการนิรโทษกรรมทางภาษีในปีนั้นได้ถึง 18,600,000 ดอลลาร์สหรัฐ⁹¹ และในรัฐหลุยเซียนา สามารถรวบรวมจำนวนเงินจากการนิรโทษกรรมทางภาษีรวมสามครั้งเป็นเงิน 450,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ⁹² ฉะนั้นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรสามารถนำมาใช้เพื่อยกระดับรายได้ในระยะเวลาอันสั้นเพื่อนำเงินเข้าคลังและนำไปใช้บริหารประเทศต่อไป

2.5.2.2.2 เพื่อเปิดโอกาสให้กับผู้เสียภาษีได้แก้ไขความผิดพลาดในอดีต เนื่องจากการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรนั้นเป็นการเรียกภาษีย้อนหลังซึ่งเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระภาษีไว้น้อยกว่าตามที่กฎหมายกำหนด หรือไม่ได้ชำระภาษีอากรเลย ซึ่งจำนวนเงินภาษีอากรเหล่านี้ไม่เคยถูกแจ้งให้รัฐทราบเพราะผู้เสียภาษีเกรงกลัวว่าจะได้รับโทษตามกฎหมายภาษีอากรอันได้แก่เบี้ยปรับและเงินเพิ่มการนิรโทษกรรมทางภาษีจึงเป็นการที่รัฐเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เคยเสียภาษีหรือเสียไว้น้อยกว่าที่ควรต้องครบถ้วนได้มีโอกาสแก้ไขความผิดพลาดดังกล่าว โดยรัฐเสนอประโยชน์ให้บางอย่าง เช่นการงดหรือยกเว้นเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม หรือในกรณีที่ภาระภาษีถูกมองว่ามากเกินไปทำให้ผู้เสียภาษีพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้นส่งผลให้ยาก

⁹⁰ James Alm, Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty[Online], October 1998. Available: www.aysps.asu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf.

⁹¹ Robert Travis Scott, The Times-Picayune[Online], 21 May 2555. Available : WWW.nola.com/business/index.ssf/2009/12/Louisiana_tax_amnesty_program_3.html

⁹² Ibid.

ต่อการตรวจสอบเป็นผลให้รัฐต้องนำวิธีการนิรโทษกรรมทางภาษีมาใช้กับปัญหาที่เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้เสียภาษีแก้ไขความผิดพลาดในอดีต⁹³

2.5.2.2.3 เพื่อชักจูงผู้ลงทุนให้นำเงินกลับมาลงทุนในประเทศ วัตถุประสงค์ข้อนี้มักใช้ในประเทศแถบยุโรป ยกตัวอย่างเช่นประเทศเยอรมัน ที่รัฐบาลของประเทศเยอรมันเคยนำการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรมาใช้ด้วยคำความหมายว่าจะสามารถเรียกคืนเงินทุนจากบัญชีในธนาคารต่างประเทศกลับมา หลังจากที่มีรัฐบาลกลางเพิ่มภาษีจากเงินทุนในต้นปี 1990 เป็นผลให้คนรวยหลายพันคนโอนทรัพย์สินไปยังดินแดนที่เก็บภาษีในอัตราต่ำ เช่นสวิตเซอร์แลนด์และลักซ์แซมเบิร์ก ผู้ที่มีอำนาจออกกฎหมายในเยอรมันจึงออกกฎหมายนิรโทษกรรม (The Act to Promote Tax Honesty) เพื่อให้โอกาสผู้ที่หนีภาษีในระหว่างปี 1993 ถึงปี 2003 กลับตัวโดยการแสดงรายได้ที่แท้จริง และชำระภาษีในอัตราพิเศษ (อัตราที่ลดลง) โดยหวังว่าจะได้เงินที่รั่วไหลออกนอกประเทศกลับมาเป็นทุนของรัฐต่อไป⁹⁴

2.5.2.2.4 เพื่อเพิ่มความสมัครใจของผู้เสียภาษีภายหลังจากการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรแล้ว โดยจะทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่ถูกต้องมีมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ เมื่อมีการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ผู้เข้ารับการนิรโทษกรรมดังกล่าวจะมีความรู้สึกที่รัฐเปิดโอกาสให้ตนกลับใจแก้ไข ฉะนั้นความรู้สึกต่อต้านหรือการพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะลดลงตามมา⁹⁵

2.5.2.2.5 เพื่อเป็นมาตรการเสริมในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กล่าวคือ เมื่อผู้ที่เคยหลีกเลี่ยงภาษีได้เข้าร่วมโครงการนิรโทษกรรมแล้ว ข้อมูลของผู้เข้าร่วมโครงการก็จะถูกบันทึกในฐานระบบข้อมูลของรัฐ ดังนั้นโอกาสในการหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลเหล่านี้ในอนาคตจึงเกิดขึ้นได้ยาก⁹⁶ กล่าวคือรัฐสามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรโดยวิธีการปกติต่อไปในอนาคตได้โดยมีฐานข้อมูลที่จะใช้ในการปฏิบัติตามกฎหมายเพิ่มมากขึ้นและเป็นข้อมูลที่มีความเป็นปัจจุบันโดยลดข้อมูลที่บิดเบือนหรือปกปิดข้อมูลในอันจะหลีกเลี่ยงภาษีได้

⁹³ ศราวุธ ทอนโพธิ์, “การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร,” หน้า24.

⁹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า24.

⁹⁵ James Alm, Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty[Online], October 1998. Available : www.aysps.asu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf.

⁹⁶ ศราวุธ ทอนโพธิ์, “การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร,” หน้า24.

2.5.2.2.6 วัตถุประสงค์อื่นๆ เช่นเพื่อลดค่าใช้จ่ายในการบริหารกล่าวคือ การนิรโทษกรรมทางภาษีอากรสามารถลดขั้นตอนการดำเนินงานตามกระบวนการทางภาษี ตามปกติ อาทิเช่น การตรวจสอบได้ส่วน การประเมิน การฟ้องศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งขั้นตอน เหล่านี้ย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ฉะนั้นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรสามารถลด ขั้นตอนดังกล่าวลงโดยเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรที่ยังชำระภาษีไม่ถูกต้องเข้ารับการดำเนินการ นิรโทษกรรมโดยเป็นการเข้ามาโดยสมัครใจ ทำให้รัฐลดขั้นตอนการตรวจสอบได้ส่วนและอื่นๆลง ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารลดลงด้วย⁹⁷

2.5.2.3 ผลของการนิรโทษกรรมทางภาษี

การนิรโทษกรรมทางภาษีอากรนั้นเมื่อพิจารณาโดยละเอียดแล้วนั้น ก็คือ การนำเอาวิธีการนิรโทษกรรมทั่วไปที่เคยเกิดขึ้นในอดีตที่ใช้ในความผิดทางการเมืองหรืออาญา มาใช้กับความรับผิดทางภาษีอากร เพื่อวัตถุประสงค์ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้นการ นิรโทษกรรมทางภาษีอากรจึงให้ผลดังเช่นการนิรโทษกรรมทั่วไปด้วย ดังนี้

2.5.2.3.1 ผลต่อความรับผิดทางอาญา

การนิรโทษกรรมทางภาษีอากรของไทยและการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจด้านสุทธการ (Voluntary Audit) มีผลต่อความรับผิดทางอาญาเป็นอย่างเดียวกันคือ ผู้มี หน้าที่เสียภาษีที่เข้ารับการดำเนินการตามโครงการจะได้รับการยกเว้นความรับผิดทางอาญา โดย จะไม่ถูกเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายภาษีอากรหรือสุทธการดำเนินการตามกระบวนการทาง อาญา โดยหากเป็นการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) แล้วเจ้าหน้าที่ผู้มี อำนาจตามกฎหมายสุทธการจะงดการฟ้องร้องดำเนินคดีทางอาญาแก่ผู้เข้ารับดำเนินการตาม โครงการทันที ซึ่งในประเด็นนี้ยังมีปัญหาในเรื่องหลักความชอบด้วยกฎหมายอยู่ว่ามีกฎหมาย รองรับชัดเจนเหมือนเช่นการนิรโทษกรรมอื่นๆที่กระทำในรูปพระราชบัญญัติหรือ พระราชกำหนดหรือมีกฎหมายแม่ให้อำนาจไว้หรือไม่ซึ่งผู้เขียนจะขออธิบายโดยละเอียดต่อไป

⁹⁷ James Alm, Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty[Online] October 1998. Available : www.aysps.asu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf.

2.5.2.3.2 ผลต่อความรับผิดชอบทางแพ่ง

เพื่อเป็นการจูงใจให้การนิรโทษกรรมทางภาษีอากรประสบผลตามวัตถุประสงค์ การยกเว้นโทษหรือความรับผิดชอบทางแพ่งจึงเป็นสิ่งที่เป็นการจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้ารับการนิรโทษกรรมทางภาษี กล่าวคือผู้ที่เข้ารับการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรและเข้ารับการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านศุลกากร (Voluntary Audit) จะได้รับยกเว้นเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งในประเด็นการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านศุลกากร (Voluntary Audit) มีปัญหาอีกเช่นกันว่ามีกฎหมายรองรับให้ดำเนินการดังกล่าวหรือไม่โดยประเด็นนี้จะขอกกล่าวโดยละเอียดต่อไป

2.5.2.3.3 ผลในประการอื่นๆ

การนิรโทษกรรมทางภาษีอากรนอกจากจะมีผลในสองประการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีผลในประการอื่นๆอีก เช่น ได้รับการยกเว้นไต่สวน หรือการประเมินภาษีย้อนหลัง และสั่งให้เสียภาษีอากรเพิ่มเติม ซึ่งในการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจด้านศุลกากร (Voluntary Audit) ยังมีผลอื่นๆเพิ่มเติมอีกเช่น ไม่ต้องไปดำเนินการพิธีการศุลกากรตามท่าหรือที่ต่างๆ เป็นต้น

2.6 การนิรโทษกรรมทางภาษีสรรพากรในประเทศไทยเปรียบเทียบกับภาษีศุลกากร

จากการศึกษาพบว่ากรมสรรพากรมีนํ้าการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรมาใช้เช่นกันซึ่งปรากฏในกฎหมายภาษีในทางสรรพากร คือ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ.2529 อันมีรายละเอียดดังนี้

มาตรา 30 “ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรผู้ใดซึ่งยังไม่ได้เสียภาษีอากรหรือเสียไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ได้ยื่นคำขอเสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเดือนกรกฎาคม พ.ศ.2529 และได้ชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียตามมาตรา นี้ ภายในระยะเวลาและหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด ซึ่งต้องไม่เกินสองปีนับแต่วันยื่นคำขอให้นั้นได้รับยกเว้นจากการเรียกตรวจสอบไต่สวน ประเมิน หรือสั่งให้เสียภาษีอากรและความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรสำหรับเงินได้หรือรายรับที่มีอยู่ก่อนหรือในปีภาษี พ.ศ.2527 หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนหรือในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2527

การคำนวณภาษีอากรตามวรรคหนึ่งให้คำนวณดังนี้

(1) ในอัตราร้อยละ 3.0 ของมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดหักด้วยมูลค่าของหนี้สินทั้งหมดที่มีอยู่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2527 หรือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในปี พ.ศ.2527

(2) ในอัตราร้อยละของยอดเงินได้ดังต่อไปนี้

| | | |
|-----------------------|-------------|------------|
| ยอดเงินได้ไม่เกิน | 100 ล้านบาท | ร้อยละ 1.5 |
| ยอดเงินได้ส่วนที่เกิน | 100 ล้านบาท | |
| แต่ไม่เกิน | 500 ล้านบาท | ร้อยละ 1.0 |
| ยอดเงินได้ส่วนที่เกิน | 500 ล้านบาท | ร้อยละ 0.5 |

ยอดเงินได้ หมายความว่าถึง ยอดเงินได้พึงประเมินหรือยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ถัวเฉลี่ยตามจำนวนปีที่มีเงินได้หรือรายได้แต่ไม่เกินห้าปีก่อนปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดก่อนหรือในวันที่ 31 ธันวาคม 2527 ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีจากยอดเงินได้หรือยอดรายได้จำนวนใด ในปีภาษีใด หรือในรอบระยะเวลาบัญชีใด การคำนวณเฉลี่ยดังกล่าวให้ถือยอดเงินได้หรือยอดรายได้จำนวนนั้นเป็นเกณฑ์สำหรับปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการประเมิน

ภาษีอากรที่คำนวณตาม (1) หรือ (2) ถ้าจำนวนใดสูงกว่า ให้เสียตามจำนวนนั้น

ในกรณีภาษีอากรที่ผู้ใดขอชำระตามวรรคหนึ่งถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้าไม่ชำระไม่ทั่วทั้งหมดหรือบางส่วนภายในระยะเวลาและตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะได้รับการยกเว้นตามวรรคหนึ่ง และไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีอากรจำนวนที่ชำระไว้แล้ว

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กฎหมายมิได้บัญญัติให้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ

(2) บุคคลที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหรือสั่งให้เสียหรือนำส่งภาษีอากรสำหรับเงินได้หรือรายรับที่มีอยู่ก่อนหรือในปี พ.ศ. 2527 หรือสำหรับเงินได้หรือรายรับที่มีอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนหรือในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2527 โดยทำการประเมินหรือสั่งก่อนวันที่พระราชกำหนดนี้ใช้บังคับ ทั้งนี้ เฉพาะส่วนและสำหรับระยะเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินได้สั่งให้เสียหรือนำส่ง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีอากรตามบทบัญญัติมาตรานี้ จะนำผลขาดทุนสุทธิที่มีอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนหรือในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2527 มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2528 ไม่ได้”

จากมาตรา 30 ของพระราชกำหนดดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการออกกฎหมายนิรโทษกรรมทางภาษีที่ชัดเจนนั้นคือออกมาในรูปแบบของพระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนดอันมีศักดิ์ที่เทียบเท่าพระราชบัญญัติเพื่อลดปัญหาการตีความ แต่ถึงกระนั้นกรมสรรพากรก็เคยใช้มาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรในการออกกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีเช่นเดียวกัน โดยมาตราดังกล่าวบัญญัติว่า “กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

กำหนดเวลาต่างๆที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

ซึ่งมาตราดังกล่าวเป็นการขยายกำหนดเวลาโดยอธิบดีหรือรัฐมนตรีแล้วแต่กรณี โดยเป็นผลให้ผู้ต้องเสียภาษีหรือนำส่งไม่ต้องรับโทษใดๆในประมวลรัษฎากรโดยการใช้อนุมาตรา 3 อัญญา นี้มีนัยกฎหมายเห็นว่าเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรอย่างหนึ่งด้วย ซึ่งจากข้อเท็จจริงได้มีการใช้อำนาจตามมาตรานี้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการตามมาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่องค์กรของรัฐบาล หรือล่าสุดปรากฏว่าได้มีการใช้มาตรา 3 อัญญา วรรคสองขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีในท้องที่ที่เกิดอุทกภัยสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีทุกประเภทในที่ได้รับผลกระทบจากเหตุอุทกภัยครั้งใหญ่ออกไปจนถึงวันที่ 30 ธันวาคม 2554 โดยได้รับยกวันเบี้ยปรับเงินเพิ่มและยกเว้นโทษทางอาญาด้วย⁹⁸

⁹⁸ เติลนิวัสส์, การขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร[ออนไลน์], 29 พฤศจิกายน 2554. แหล่งที่มา www.dailynews.co.th/article/944/961

แต่อย่างไรก็ตามหากพิจารณาด้วยมาตรา 3 อัญญา โดยละเอียดแล้วจะพบว่ากรณีเป็นการขยายระยะเวลาในการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี โดยไม่ได้กำหนดอำนาจของรัฐมนตรีว่ากระทรวงการคลังสามารถออกกฎหมายลำดับรองให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีได้โดยชัดเจนจึงมีนักกฎหมายอีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า⁹⁹ อาจเกิดปัญหาตามมาในภายหลัง เพราะจะตีความถึงกับว่ากระทรวงการคลังสามารถออกแถลงการณ์ หรือประกาศกระทรวงการคลังให้เป็นการนิรโทษกรรมความรับผิดทางแพ่งและทางอาญาจะเป็นการเกินเลยไปกว่าที่กฎหมายระบุ

จากที่กล่าวมาจะเห็นว่ากรมสรรพากรเองก็ได้มีการนำการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) มาใช้ในประเทศไทยอยู่บ่อยครั้ง โดยที่การนิรโทษกรรมทางภาษีอากรที่มีความชัดเจนและไม่มีปัญหาการตีความในเรื่องของหลักความชอบด้วยกฎหมายนั้นจะต้องออกมาในรูปกฎหมายระดับพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนด แต่ในเชิงข้อเท็จจริงสรรพากรเคยใช้มาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรออกเป็นกฎหมายลำดับรอง (ประกาศกระทรวงการคลัง) เพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีอากรด้วยซึ่งประการหลังนี้ยังมีความเห็นของนักกฎหมายเป็นสองแนวอยู่ดังที่กล่าวไว้เบื้องต้น ฉะนั้นผู้เขียนเห็นว่าหากจะนำการนิรโทษกรรมทางสรรพากรมาเปรียบเทียบกับทางศุลกากรแล้วจะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกันในเชิงข้อเท็จจริง เพราะในการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ด้านศุลกากร ซึ่งโดยเนื้อหาเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีด้วยนั้นไม่ปรากฏว่าทำในรูปกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนด หรืออ้างตัวบทกฎหมายใดๆในพระราชบัญญัติศุลกากรว่าให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองไว้เลย ดังนั้นหากเกิดปัญหาขึ้นสู่ศาลในการตีความว่าการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จะมีผลเป็นการยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและโทษทางอาญาตามกฎหมายหรือไม่ ศาลย่อมไม่อาจตีความให้การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีผลเป็นการนิรโทษกรรมตามกฎหมายที่ถูกต้องได้

2.7 ความเกี่ยวข้องระหว่างการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับการนิรโทษกรรมทางภาษี

จากที่กล่าวมาในบทการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อพิจารณาโดยละเอียดการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่เกิดขึ้นในกรมศุลกากรที่ผ่านมาโดยเนื้อแท้ก็คือการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรที่ต้องกระทำบนฐานที่มี

⁹⁹ ศราวุธ ทอนโพธิ์, “การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร,” หน้า92.

กฎหมายรองรับให้ถูกต้องตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นมาตรการที่กรมศุลกากรไปยกเว้นเบี้ยปรับเงินเพิ่มและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีทางอาญาให้แก่ผู้เข้ารับดำเนินโครงการมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทั่วไปและการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร ฉะนั้นการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่เป็นประเด็นปัญหาที่สมควรแก่การวิจัยดังจะได้ดำเนินการต่อไปในกระบวนการของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

บทที่ 3

การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยและกฎหมาย ศุลกากรที่เกี่ยวข้อง

3.1 การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย

3.1.1 ความเป็นมาในประเทศไทย¹

กรมศุลกากรได้เคยอนุมัติให้ สำนักตรวจสอบอากร ดำเนินโครงการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) 5 ครั้ง ดังนี้

ครั้งที่หนึ่ง สำนักตรวจสอบอากรกรมศุลกากร เสนอโครงการ ซึ่งอนุมัติโครงการ เมื่อวันที่ 5 เมษายน 2547 หลักการคือเป็นการกำหนดระเบียบปฏิบัติในการแจ้งเดือนให้ผู้ประกอบการที่สุจริต แต่อาจชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน ได้ทบทวนตนเองและมาชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนด้วยความสมัครใจตามประเด็นการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ โดยให้เจ้าหน้าที่เป็นผู้เริ่มด้วยการตรวจสอบข้อมูลการนำเข้าส่งออก หากพบข้อสงสัยว่าผู้ประกอบการอาจชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง น่าจะเป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาด ก็ให้รายงานเหตุแห่งความสงสัยให้ผู้ประกอบการทบทวนตนเองตามประเด็นข้อสงสัย เมื่อผู้ประกอบการได้ทบทวนตนเองตามประเด็นที่ได้รับแจ้งแล้วหากมีข้อสงสัยเกี่ยวกับประเด็นตามที่แจ้งหรือสงสัยว่ายังมีประเด็นอื่นอีกหรือไม่ก็ให้เจ้าหน้าที่เจ้าของเรื่องดำเนินการตรวจสอบตามที่ผู้ประกอบการร้องขอเป็นหนังสือก็ได้ การดำเนินการของเจ้าหน้าที่หากตรวจสอบพบว่าการชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วนให้ถือเป็นการตรวจพบความผิดโดยการสำรวจเงินอากรขาด ทั้งนี้ได้มีการกำหนดระยะเวลาดำเนินโครงการตั้งแต่เดือนเมษายน 2547 ถึงเดือนกันยายน 2547

ครั้งที่สอง อนุมัติโครงการเมื่อวันที่ 7 ตุลาคม 2547 เนื่องจากกรมศุลกากรให้เหตุผลว่า มีผู้ประกอบการหลายรายให้ความร่วมมือเป็นอย่างดี ประกอบกับหอการค้าจังหวัดสมุทรปราการ และสมาคมนายจ้างอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์ ขอขยายระยะเวลาตรวจสอบ โดยให้เหตุผลสรุปได้ว่าโครงการดังกล่าวเป็นวิธีการที่ดี สร้างความเป็นธรรมให้ผู้ประกอบการที่

¹ กรมศุลกากร, “บันทึกข้อความสำนักตรวจสอบอากรที่ กค. 0514(3) เรื่องขออนุมัติโครงการตรวจสอบการเสียภาษีอากรให้ผู้ประกอบการ,” 27 เมษายน 2553. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

สุจริต แต่อาจชำระภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน ซึ่งสำนักตรวจสอบอากร ได้พิจารณาแล้วว่าโครงการตรวจสอบผู้ประกอบการด้วยวิธีสมัครใจเป็นโครงการที่สร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างกรมศุลกากรกับผู้ประกอบการ สามารถเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บรายได้ อีกทั้งสร้างความเป็นธรรมทางการค้าสอดคล้องกับพันธกิจของกรมศุลกากร โดยได้กำหนดระยะเวลาในการดำเนินโครงการครั้งที่ 2 นี้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2547 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2548

ครั้งที่สาม อนุมัติโครงการ เมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2548 เนื่องจากสภาพหอการค้าแห่งประเทศไทย ขอย้ายระยะเวลาทั้งนี้ได้มีการกำหนดระยะเวลาดำเนินโครงการตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549 ถึง 30 มิถุนายน 2549

ครั้งที่สี่ อนุมัติโครงการเมื่อวันที่ 18 มกราคม 2550 เนื่องจากผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบอากร เสนอโครงการ โดยให้เหตุผลว่าโครงการตรวจสอบผู้ประกอบการด้วยวิธีสมัครใจ (voluntary audit) เป็นโครงการที่สร้างประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บรายได้พิจารณาจากข้อมูลสถิติการดำเนินการที่ผ่านมา 3 ครั้ง สามารถจัดเก็บอากรศุลกากรได้เพิ่มขึ้น โดยมีกำหนดระยะเวลาดำเนินโครงการตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 ถึง 30 มิถุนายน 2550

ครั้งที่ห้า เป็นครั้งล่าสุดเกิดขึ้นเมื่อ 15 พฤษภาคม ถึงวันที่ 30 กันยายน 2553

โดยการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ทั้งห้าครั้งที่ผ่านมามีของกรมศุลกากรมีเหตุผลเพื่อเสริมสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างกรมศุลกากรกับผู้ประกอบการ อีกทั้งเป็นการส่งเสริมภาพลักษณ์ที่ดีของกรมศุลกากรในการอำนวยความสะดวกทางการค้าจากขั้นตอนและกฎหมายศุลกากรที่มีความซับซ้อนและเคร่งครัดลงได้ และเหตุผลประการสำคัญที่กรมศุลกากรนำมาตรการดังกล่าวมาใช้นั้นก็เพื่อที่จะเรียกเก็บเงินค่าภาษีศุลกากรที่ชำระขาดไป อันเป็นวิธีการหนึ่งที่จะเรียกเม็ดเงินภาษีที่รั่วไหลกลับเข้าคลังได้ภายในระยะเวลาอันสั้นเพราะมาตรการดังกล่าวเกิดขึ้นได้เพราะได้รับการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ชำระภาษีศุลกากรขาดไปนั่นเอง ทำให้ลดขั้นตอนของการฟ้องร้องดำเนินคดีในการดำเนินการแก่ผู้กระทำผิดไม่ว่าในชั้นศาล หรือชั้นเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศุลกากรด้วย

จากข้อเท็จจริงในการดำเนินมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ของกรมศุลกากรทำให้กรมศุลกากรจัดเก็บรายได้จากภาษีศุลกากรที่จะต้องเสียให้ถูกต้องได้ดังนี้²

| ครั้งที่ | ภาษีศุลกากร(บาท) | ภาษีมูลค่าเพิ่ม(บาท) |
|----------|------------------|----------------------|
| 1 | 645,390,834.00 | 655,716,741.34 |
| 2 | 151,699,516.00 | 140,280,944.88 |
| 3 | 437,101,047.00 | 317,838,992.10 |
| 4 | 65,113,985.00 | 34,231,284.73 |

รวมการจัดเก็บทั้งสิ้นคิดเป็นเงินภาษีศุลกากรจำนวน 1,299,305,382.00 บาท และสามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้จำนวน 1,148,067,963.05 บาท (กฎหมายกำหนดให้ศุลกากรช่วยเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าด้วย) ซึ่งหากพิจารณาแล้วเห็นได้ว่าเป็นไปตามความมุ่งหมายของการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) และการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บรายได้ที่รั่วไหลไปภายในระยะเวลาอันสั้น

โครงการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ศุลกากรนำมาใช้ถึงห้าครั้งศุลกากรได้ให้เหตุผลความจำเป็นในการใช้ว่าเป็นการใช้เพื่อสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างกรมศุลกากรกับผู้ประกอบการเพราะเป็นการชำระค่าภาษีศุลกากรโดยไม่มีค่าปรับอันเป็นการลดความเคร่งครัดของพระราชบัญญัติศุลกากรลง และเป็นการอำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษีอากรที่ขาดโดยกำหนดให้สำนักตรวจสอบอากรเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษีเองไม่ต้องไปดำเนินพิธีการตามท่าหรือที่ต่างๆเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกและลดค่าใช้จ่ายของภาคเอกชนเอง ตลอดจนทำให้กรมศุลกากรจัดเก็บรายได้ที่รั่วไหลกลับมาให้รัฐได้ในเวลาอันสั้น³

² เรื่องเดียวกัน.

³ เรื่องเดียวกัน.

3.1.2 นิยามของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)

การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นั้นไม่มีนิยามหรือความหมายโดยตรง แต่จากการศึกษาพบว่ามาตรฐานดังกล่าวนั้นในต่างประเทศมีความเห็นว่าเป็น⁴ การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจด้วยตนเอง และต้องมีผลต่อการทำบัญชีและการชำระค่าอากรและ/หรือภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากรและพิกัดอัตราศุลกากร และในต่างประเทศได้มีการใช้มาตรฐานนี้ในการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรตัวอื่นๆด้วย เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ฉะนั้นการเปิดเผยข้อมูลจึงต้องเป็นข้อมูลเชิงกลยุทธ์ขององค์กร เช่น ลักษณะจุดเด่นและกลยุทธ์เป้าหมายขององค์กร หรือข้อมูลที่นอกเหนือจากข้อมูลทางการเงิน เช่น แนวปฏิบัติในเรื่องความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรในด้านต่างๆ และข้อมูลด้านการเงิน เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับราคาหุ้น เป็นต้น

มาตรฐานการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยนั้นก็ไม่มีนิยามของนักกฎหมายโดยชัดเจนเช่นกัน แต่เมื่อพิจารณาการใช้มาตรฐานดังกล่าวในชั้นศุลกากรที่ผ่านมาทั้งสิ้น 5 ครั้งนั้น ล้วนมีเนื้อหาสาระสอดคล้องกับการนิรโทษกรรมทางภาษีทั้งสิ้น กล่าวคือมีผลเป็นการลดภาระการทำความผิดในเรื่องของเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และงดการฟ้องร้องดำเนินคดีตามกฎหมายด้วย ซึ่งการใช้มาตรฐานการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ดังกล่าวในประเทศไทยไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ามาตรฐานการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จึงมีความหมายว่า “เป็นมาตรฐานที่เปิดโอกาสให้ผู้กระทำผิดตามกฎหมายศุลกากรมีโอกาสกลับใจแก้ไขการกระทำผิดครั้งก่อนๆของตน โดยเมื่อดำเนินการตามมาตรฐานแล้วจะได้รับการลดภาระการทำความผิดเหล่านั้นไม่ต้องถูกกรมศุลกากรฟ้องร้องดำเนินคดีและงดเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรนั่นเอง”

⁴ Voluntary Disclosures Program[Online] September 30,2002. Available

3.1.3 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย⁵

3.1.3.1 เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีหน้าที่ชำระภาษีศุลกากรโดยไม่ถูกต้องสามารถชำระภาษีศุลกากรขาดโดยไม่ต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่ม อันเป็นการจูงใจให้ผู้ที่ทำผิดกฎหมายศุลกากรที่สุจริตอันเกิดจากการไม่ตั้งใจได้มีโอกาสกลับใจแก้ไขความผิดพลาดในอดีต

3.1.3.2 เพื่อจัดเก็บรายได้ค่าภาษีอากรขาดที่รั่วไหลไปกลับมาให้รัฐอีกครั้งหนึ่งโดยใช้ระยะเวลาในการจัดเก็บอันสั้นแต่ได้จำนวนเงินค่าภาษีศุลกากรขาดเป็นจำนวนมาก

3.1.3.3 เป็นการอำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษีอากรที่ขาดโดยเปิดโอกาสให้ผู้ชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วนโดยสุจริตได้ทบทวนตนเองตามประเด็นข้อสงสัย และมาชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายได้แจ้งไว้ อันเป็นการลดขั้นตอนที่ยุ่งยากและซับซ้อนทางศุลกากรลง เช่นไม่ต้องไปดำเนินการพิธีการตามท่าหรือที่กฎหมายกำหนด หรือไม่ถูกต้องดำเนินคดีทางศาล

3.1.3.4 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บค่าภาษีอากรให้กับภาครัฐอีกทางหนึ่ง⁶ อันเป็นมาตรการเสริม นอกจากมาตรการในการจัดเก็บภาษีอากรในทางปกติ อีกทั้งมีผลทางอ้อมในทางจิตวิทยาทำให้ฝ่ายเอกชนลดความรู้สึกต่อต้านรัฐ เสริมสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างศุลกากรและฝ่ายเอกชน

3.1.3.5 วัตถุประสงค์อื่นๆ เช่น เพื่อต้องการได้ข้อมูลทางการค้าของผู้นำเข้า-ส่งออกที่เป็นปัจจุบัน อันจะได้เป็นประโยชน์ในการใช้จัดเก็บภาษีศุลกากรโดยวิธีปกติต่อไป

⁵ กรมศุลกากร, “บันทึกข้อความสำนักตรวจสอบอากรที่ กค. 0514(3),” 27 เมษายน 2553.

⁶ กรมศุลกากร, กรมศุลกากรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการที่ชำระค่าภาษีย้อนหลัง[ออนไลน์], 3 มิถุนายน 2553. แหล่งที่มา www.customs-ccs.com/index.php?option=content&view=article&catid=30%3A2010-02-12-10-59-45&id=218%3A2010-06-03-11-18-50&Itemid=29&lang=th

3.1.4 ความจำเป็นในการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทย

ในปัจจุบันได้มีการพูดคุยประเด็นเรื่องการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในเวทีระดับโลกโดยองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ได้บรรจุวาระการประชุมเรื่องนี้ไว้ในหัวข้อการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiation Group on Trade Facilitation :NGTF) อันเป็นส่วนหนึ่งของการเจรจาการค้าพหุภาคีรอบโดฮา⁷ ซึ่งเมื่อมีความตกลงในเรื่องนี้เป็นอันยุติในเวทีการค้าโลกแล้ว ประเทศไทยจำเป็นต้องอนุวัติการกฎหมายภายในให้เป็นไปตามความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ต้องศึกษาถึงการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ให้ถูกต้องตามหลักความชอบด้วยกฎหมายเพื่อเป็นหลักประกันในผลของมาตรการดังกล่าวในทางกฎหมายที่ชัดเจน เพราะปัจจุบันประเทศไทยได้นำเอามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนซึ่งจะส่งผลถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายต่อไปได้

และนอกจากนี้การนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ควรกำหนดแนวทางให้เหมาะสมกับประเทศไทย โดยพิจารณาถึงความจำเป็นและให้สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรด้วย เพราะการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยมีสาระสำคัญและเนื้อหาเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) อยู่ในตัว ผู้เขียนเห็นว่ามาตรการดังกล่าวจึงเป็นหลักการที่ไปยกเว้นหลักทั่วไปของกฎหมายศุลกากร กรณีจึงต้องใช้เมื่อมีเหตุจำเป็นและมีกรอบที่จำกัดอำนาจของฝ่ายบริหารที่ชัดเจนซึ่งจะวิเคราะห์โดยละเอียดต่อไป

3.1.5 ผลกระทบข้อดีข้อเสียของการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทย

เมื่อการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยนั้นมีเนื้อหาสาระของการกระทำเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ฉะนั้นการใช้มาตรการดังกล่าวในชั้นศุลกากรย่อมส่งผลกระทบต่อทั้งภาครัฐ (กรมศุลกากร) และ

⁷ กรมศุลกากร, “บันทึกข้อความที่กค.0503(3)/206 เรื่องการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า,” 28 กันยายน 2554. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

ภาคเอกชนที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการดังกล่าว ซึ่งผู้เขียนขอแยกประเด็นข้อดีและข้อเสียของมาตรการดังกล่าวไว้ดังนี้

3.1.5.1 ข้อดีของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) แบ่งเป็น

ประการที่หนึ่ง มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) สามารถยกระดับฐานรายได้ของกรมศุลกากรภายในระยะเวลาอันสั้นเพราะการใช้มาตรการนี้ของกรมศุลกากรในปัจจุบันถือเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ซึ่งเป็นการให้โอกาสแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรเฉพาะกลุ่มผู้ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรโดยไม่ถูกต้องมีโอกาสจ่ายภาษีให้ครบถ้วนเพื่อแลกเปลี่ยนกับการปลดเปลื้องภาระทางภาษีอันได้แก่เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตลอดจนงดการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญา ฉะนั้นมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จึงมีข้อดีสำคัญประการแรกในการเรียกเก็บภาษีศุลกากรย้อนหลังเพื่อยกระดับรายได้ในระยะเวลาอันสั้น ซึ่งจากการศึกษาพบข้อเท็จจริงว่า กรมศุลกากรสามารถรวบรวมจัดเก็บภาษีศุลกากรที่ชำระขาดไปเป็นจำนวนถึง 1,299,305,382 บาท ภายใต้การดำเนินการตามมาตรการนี้เพียง 4 ครั้งเท่านั้นซึ่งจัดเป็นเม็ดเงินที่สูง โดยหากเปรียบเทียบกับกรณีที่กรมศุลกากรจะฟ้องร้องดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิดศุลกากรในชั้นศาลเพื่อให้ชำระค่าภาษีศุลกากรที่ชำระขาดไป ผู้เขียนเห็นว่า แม้ผลสุดท้ายกรมศุลกากรจะชนะคดีก็ตาม แต่กรณียอมส่งผลกระทบต่อภาคเอกชนในเรื่องของการให้ความร่วมมือแก่รัฐในอนาคต และเป็นอุปสรรคต่อการค้าระหว่างประเทศที่อาจส่งผลให้นักลงทุนต่างประเทศเลือกฐานการลงทุนในประเทศอื่นแทน

ประการที่สอง มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) สามารถทำให้กรมศุลกากรได้ข้อมูลเพิ่มเติมของผู้นำเข้า-ส่งออกทำให้ข้อมูลในการที่จะใช้บริหารจัดการเก็บแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรเป็นปัจจุบันมากขึ้น ส่งผลให้กรมศุลกากรสามารถที่จะเอาข้อมูลดังกล่าวมาใช้เป็นแนวทางในการกำหนดนโยบายในการบริหารงานทั้งในแง่การบริหารจัดเก็บ หรือใช้เป็นข้อมูลเพื่อนำมาพิจารณาส่งเสริมการนำเข้า-ส่งออกด้วย

ประการที่สาม การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่ยืดหยุ่นสอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade Facilitation) ที่มีวัตถุประสงค์ให้การค้าระหว่างประเทศมีความคล่องตัว กล่าวคือ มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่จะมายกเว้นหลักการทั่วไปของภาษีศุลกากร

ที่มีความเคร่งครัดของโทษ เช่นการปรับสี่เท่าราคาของรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วซึ่งเป็นโทษที่สูงทำให้คดีพิพาทระงับไปอย่างรวดเร็วในชั้นศาล การไม่ต้องพิพาทไปถึงชั้นศาลที่จะต้องมีการใช้ระยะเวลาในการพิจารณาคดีศาลการเป็นเวลานาน

ประการที่สี่ มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) สามารถลดรายจ่ายของภาคเอกชนในการที่ไม่ต้องไปดำเนินพิธีการตามท่า หรือที่ต่างๆ และลดรายจ่ายในการที่เอกชนจะต้องดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นศาล ซึ่งเป็นการประหยัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายทั้งฝ่ายภาครัฐ (กรมศุลกากร) และเอกชนผู้นำเข้า-ส่งออก

ประการที่ห้า มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ยังมีประโยชน์ในด้านอื่นๆ เช่น การใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่เป็นมาตรการที่ให้โอกาสผู้เสียภาษีศุลกากรไว้ไม่ถูกต้อง เข้ารับการเสียภาษีศุลกากรให้ถูกต้องตามกฎหมายโดยได้รับยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และระงับคดีลงในชั้นศาล การนั้น เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้กระทำผิดมีโอกาสกลับใจแก้ไขเป็นผลเมื่อดี ทำให้ผู้กระทำผิดเปิดใจและยอมรับที่จะกระทำให้ถูกต้องตามกฎหมายในการนำเข้า-ส่งออกครั้งต่อไป อันเป็นการเสริมสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างภาครัฐและฝ่ายเอกชน

3.1.5.2 ข้อเสียของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)

เหรียญย่อมมีสองด้านเสมอ การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ก็เช่นเดียวกันที่มีข้อดีแล้วในทางกลับกันก็ก่อผลเสียอีกด้านหนึ่งได้เช่นเดียวกัน ดังนี้

ประการที่หนึ่ง เนื่องจากการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) รูปแบบหนึ่ง ฉะนั้น หากมีการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้บ่อยเกินไปจะส่งผลให้สร้างแรงจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรไม่ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร กล่าวคือ⁸ ประชาชนจะคาดหวังว่ารัฐ (ศุลกากร) จะประกาศใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ออกมาเป็นช่วงๆ เสมอ ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

⁸ ศราวุธ ทอนโพธิ์, “การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร,” หน้า 29.

ศุลกากรที่ถูกต้อง แต่จะพยายามหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรไว้จนถึงเวลาหนึ่งเมื่อมีการประกาศใช้มาตรการดังกล่าวก็จะเข้ามารับดำเนินการเพื่อให้ตนเองได้รับการนิรโทษกรรมทางภาษี ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่ารัฐ (ศุลกากร) ควรใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นหลักที่ไปยกเว้นหลักทั่วไปอย่างเคร่งครัด กล่าวคือต้องบัญญัติกฎหมายออกมาให้ชัดเจนว่าให้มาตรการดังกล่าวมีขอบเขตแค่ไหนเพียงไร และจำกัดกรอบของระยะเวลาที่จะนำมาตรการนี้มาใช้ให้ชัดเจนเพื่อไม่ให้นำมาใช้บ่อยเกินไป ตลอดจนนำมาใช้เท่าที่จำเป็นเมื่อมีเหตุผลรองรับ เช่นกรณีการนิรโทษกรรมทางภาษีของกรมสรรพากรที่ล่าสุดนำมาใช้เพราะเกิดเหตุอุทกภัยครั้งใหญ่เมื่อปลายปี 2554 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่มีเหตุผลและมีความจำเป็นรองรับมาตรการดังกล่าวของฝ่ายรัฐ

ประการที่สอง ในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เพื่อนิรโทษกรรมทางศุลกากรแม้จะสร้างรายได้ให้กับรัฐในระยะเวลาอันสั้น แต่รัฐย่อมมีรายจ่ายในการบริหารโครงการเสมอเพราะในทางปฏิบัติขณะนี้ศุลกากรไทยเริ่มต้นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยเป็นผู้ตรวจสอบข้อมูลให้ก่อนในเบื้องต้นแล้วจึงแจ้งไปยังผู้กระทำความผิด ฉะนั้นการบริหารงานในส่วนนี้ย่อมใช้เวลาและค่าใช้จ่ายในการบริหาร และที่สำคัญคือ⁹ศุลกากรต้องสูญเสียรายได้จากเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้กับผู้ที่เข้าร่วมในโครงการดังกล่าว ดังนั้นในเบื้องต้นผู้เขียนเห็นว่าหากจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ควรชั่งน้ำหนักระหว่างจำนวนภาษีที่รั่วไหลอันจะได้รับกลับมากับค่าใช้จ่ายและเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่เสียไปว่าสมควรหรือไม่ที่จะนำมาตรการดังกล่าวมาใช้ในช่วงเวลานั้น และศุลกากรได้ประโยชน์ในด้านอื่นๆเพิ่มขึ้นหรือไม่

3.1.6 ขั้นตอนวิธีการและคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้ารับการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย

3.1.6.1 ขั้นตอนการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)¹⁰

⁹ เรื่องเดียวกัน.

¹⁰ กรมศุลกากร, “คำสั่งสำนักตรวจสอบอากรที่ 21/2553 เรื่องการตรวจสอบการเสียภาษีอากรให้ผู้ประกอบการ,” 31 พฤษภาคม 2553. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

3.1.6.1.1 เมื่อเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบอาคาร ตรวจสอบข้อมูลการนำเข้าส่งออกของผู้ประกอบการรายใด และพบข้อสงสัยว่าอาจชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน แต่เห็นได้ว่ามิได้เกิดจากเจตนาทุจริต ให้รายงานเหตุความสงสัยต่อผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบอาคาร พร้อมขออนุมัติเข้าโครงการตรวจสอบการเสียภาษีอากรให้ผู้ประกอบการ เพื่อทำการทบทวนตนเองตามประเด็นข้อสงสัยของเจ้าหน้าที่

3.1.6.1.2 หากผู้ประกอบการทบทวนตนเองตามประเด็นข้อสงสัย แล้วปรากฏว่า ผู้ประกอบการมีข้อสงสัยว่าจะชำระภาษีอากรไว้ขาด และได้นำเอกสารหลักฐานมาให้เจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบอาคารตรวจสอบภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ ให้เจ้าหน้าที่เจ้าของเรื่องทำการบันทึกการรับเอกสารที่ผู้ประกอบการนำมาให้ตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบให้แล้วเสร็จโดยเร็ว ถ้าตรวจพบว่าชำระภาษีอากรไว้ขาด ให้สรุปประเด็นการตรวจพบและมีหนังสือแจ้งให้ผู้ประกอบการทราบ และดำเนินการเรียกเก็บภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าตรวจพบว่าชำระภาษีอากรไว้ถูกต้องแล้ว ให้รายงานผลการตรวจสอบ และขออนุมัติคืนเอกสารต่อผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบอาคารต่อไป

3.1.6.1.3 ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับหนังสือแจ้งให้ทบทวนตนเองแล้วไม่สามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ และได้ร้องขอเป็นหนังสือให้ขยายเวลาการตรวจสอบออกไป ให้เจ้าหน้าที่เจ้าของเรื่องพิจารณาขอขยายระยะเวลาได้ครั้งละ 30 วัน ครั้งแรกให้เสนอหัวหน้าฝ่าย และครั้งที่สองให้เสนอผู้อำนวยการส่วนเป็นผู้พิจารณาอนุมัติ หากมีการขอขยายระยะเวลาเพิ่มเติมอีกให้เสนอผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบอาคารเพื่อพิจารณาอนุมัติ

3.1.6.1.4 ผู้ประกอบการรายใด ละเลยไม่ทบทวนตนเองตามประเด็นที่ได้รับแจ้ง และไม่แจ้งผลการทบทวนหรือเหตุขัดข้องให้สำนักตรวจสอบอาคารทราบภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ ให้เจ้าหน้าที่เจ้าของเรื่องพิจารณาว่าสมควรจะเสนออนุมัติเข้าทำการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย ณ สถานประกอบการหรือไม่ (Post Audit)

3.1.6.1.5 การที่เจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบอาคาร มีหนังสือแจ้งประเด็นข้อสงสัยให้ผู้ประกอบการทบทวนตนเอง และผลการตรวจสอบพบว่าผู้ประกอบการชำระภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน ให้ถือว่าเป็นกรณีตรวจสอบพบความผิดโดยการสำรวจเงินอากรขาด

3.1.6.2 คุณสมบัติของผู้ที่จะเข้ารับการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย¹¹

3.1.6.2.1 ผู้ประกอบการที่นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยลักลอบหนีศุลกากร หรือมีเจตนาทุจริตอันปรากฏพยานหลักฐานชัดเจนในการหลีกเลี่ยงอากร หรือนำเข้าสินค้าอันเป็นของต้องห้ามต้องจำกัด หรือสินค้าละเมิดทรัพย์สินทางปัญญาหรืออยู่ระหว่างการดำเนินการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย ตรวจค้น หรือถูกดำเนินคดีในความผิดทางศุลกากรโดยหน่วยงานอื่น เช่น กรมสอบสวนคดีพิเศษ ไม่สามารถดำเนินการตามโครงการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้

3.1.6.2.2 ผู้ประกอบการที่เคยเข้าร่วมโครงการตรวจสอบผู้ประกอบการด้วยวิธีสมัครใจหรือดำเนินการตามโครงการนี้แล้ว ไม่สามารถดำเนินการตามโครงการนี้ได้อีกเป็นครั้งที่ 2 เว้นแต่เป็นประเด็นใหม่

3.1.7 ผลของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทย

3.1.7.1 ผลในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องคดีตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

ผลของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยนั้นเสมือนเป็นการงดการฟ้องร้องดำเนินคดีทางศุลกากรโดยปริยายเพราะเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามกฎหมายศุลกากรจะไม่ดำเนินการทางคดีอาญาศุลกากรตามวิธีการทางปกติแก่ผู้ที่เข้ารับดำเนินการตามโครงการดังกล่าว ซึ่งในกรณีนี้ยังมีปัญหาในประเด็นความชอบด้วยกฎหมายว่า การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีผลทางกฎหมายเป็นการระงับคดีในชั้นศุลกากรตามมาตรา 102* และ/หรือมาตรา

¹¹ เรื่องเดียวกัน.

* มาตรา 102 ภายในบังคับแห่งมาตรา 102 ทวิ ถ้าบุคคลใดจะต้องถูกฟ้องตามพระราชบัญญัตินี้ และบุคคลนั้นยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันตามที่อธิบดีจะเห็นสมควรแล้วอธิบดีจะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และการที่อธิบดีงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำความผิดนั้น ในการที่จะถูกฟ้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น"

102 ทวิ** หรือไม่ เพราะเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่ารายละเอียดของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ศาลากรใช้อยู่ในปัจจุบันนี้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) ด้วยในตัวซึ่งต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน แต่ปรากฏว่าในเชิงข้อเท็จจริงศาลากรได้กำหนดให้บุคคลที่เข้ารับดำเนินการตามโครงการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่ต้องรับโทษทางอาญา โดยงดการฟ้องร้องดำเนินคดีในทางศาลและศาลากรอ้างว่าเป็นกรณีที่ศาลากรเองมีอำนาจเปรียบเทียบระดับดีในชั้นศาลากรตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ ซึ่งผู้เขียนจะศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในมาตราดังกล่าวโดยละเอียดต่อไปเพื่อเปรียบเทียบว่าเป็นกรณีถูกต้องตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายหรือไม่

3.1.7.2 ผลในการไม่เรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตี๋ แห่งพระราชบัญญัติศาลากร พุทธศักราช 2469

ผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยจะได้รับสิทธิประโยชน์เป็นการจูงใจให้เข้ามาในโครงการดังกล่าวโดยดเงินเพิ่มตามกฎหมายศาลากรลง ซึ่งก็เป็นข้อเท็จจริงที่ปรากฏชัดว่าเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้กระทำผิดกลับใจแก้ไขโดยเสนอประโยชน์เป็นการจูงใจนั่นเอง ซึ่งเป็นกรณีที่สอดคล้องกับการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) อีกเช่นกัน ที่มีวัตถุประสงค์จะให้ผู้ที่กระทำผิดกฎหมายภาษีอากรที่ต้องการกลับใจแก้ไขและต้องการจะเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมายได้รับการให้ออกสลับตัวเป็นผู้เสียภาษีโดยถูกต้อง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

เงินเพิ่มคือ¹²เงินซึ่งกำหนดให้เก็บเพิ่มจากค่าภาษีอากรที่พึงต้องเสียตามพิกัตอัตราศาลากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก โดยในพระราชบัญญัติศาลากรมีบทบัญญัติ

**มาตรา 102 ทวิ สำหรับความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศาลากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศาลากร (ฉบับที่ 11) พุทธศักราช 2490 และมาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศาลากร พุทธศักราช 2469 และมาตรา 5 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศาลากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนศาลากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง และการที่คณะกรรมการงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มกันผู้กระทำผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น"

¹² มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศาลากร, หน้า 141.

เกี่ยวกับเงินเพิ่มไว้สองมาตราคือ มาตรา 112 ตริซึ่งเป็นเงินเพิ่มในลักษณะเบี้ยปรับ และมาตรา 112 จัตวาซึ่งเป็นเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ย ซึ่งมาตรา 112 ตริมีบัญญัติไว้ดังนี้

“ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วน ภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือมาตรา 45 อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร”

เงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตริอันเป็นเงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับนั้นเหตุที่เรียกว่าเบี้ยปรับเพราะมีลักษณะเทียบเคียงได้กับเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381บัญญัติว่า “ถ้าลูกหนี้ได้สัญญาไว้ว่า จะให้เบี้ยปรับเมื่อตนไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร เช่นว่าไม่ชำระหนี้ตรงตามเวลาที่กำหนดไว้เป็นต้น นอกจากให้ชำระหนี้ เจ้าหนี้จะเรียกเอาเบี้ยปรับอันจะพึงรับนั้นอีกด้วยก็ได้” ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบตามกฎหมายศุลกากรกับประมวลกฎหมายแพ่ง มาตราดังกล่าวแล้วจะมีข้อเหมือนในส่วนที่กล่าวว่าเป็นการเรียกเพิ่มจากหนี้ประธานโดยต้องชำระหนี้เต็มและเบี้ยปรับที่กำหนดไว้ นั้น แต่ที่แตกต่างกันคือเบี้ยปรับในประมวลแพ่งและพาณิชย์นั้นเกิดจากมูลนิติกรรมสัญญาที่ลูกหนี้ก่อไว้ แต่ตามกฎหมายศุลกากรนั้นเป็นกรณีที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย อธิบดีจึงมีอำนาจเรียกได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ต้องอาศัยนิติกรรมสัญญาใดๆทั้งสิ้น¹³ ซึ่งเงินเพิ่มตามมาตรานี้สามารถเรียกเก็บได้ดังนี้

กรณีที่หนึ่ง เป็นกรณีที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดสำหรับของที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรที่ต้องชำระ เช่น ปัญหาด้านพิกัตอัตราหรือปัญหาด้านราคาศุลกากร และได้มีการวางประกันค่าอากรไว้แล้วตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียทำให้ต้องเสียเพิ่มจากที่วางประกันไว้และได้ออกแบบแจ้งการประเมินอากรให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกให้มาชำระเพิ่มใน 30 วันแล้ว แต่ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกไม่มาชำระภายในเวลาที่กำหนด อธิบดีอาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนที่ต้องเสียเพิ่มตามมาตรา 112 ตริก็ได้¹⁴

กรณีที่สอง กรณีที่ผู้นำของเข้ามิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดสำหรับกรณีของขาเข้าที่นำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วนตามมาตรา 40 วรรคสอง

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า142.

¹⁴ วิชัย มากวัฒน์สุข, กฎหมายและพิธีการศุลกากรระบบ E- Customs, หน้า209.

แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เนื่องจากมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน โดยที่ยังไม่ได้จัดทำใบขนสินค้าปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ครบถ้วน แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เช่น ต้องยื่นใบขนสินค้า ปฏิบัติพิธีการศุลกากรและชำระอากรให้ครบภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากร แต่ไม่มายื่นภายในกำหนด เมื่อมาปฏิบัติพิธีการยื่นใบขนสินค้าเพื่อขอชำระอากรหลังจากที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว อธิบดีอาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกร้อยละยี่สิบของเงินอากรที่ต้องเสียเพิ่มก็ได้ ถือเป็นภาระของผู้นำของเข้าเพื่อป้องกันไม่ให้มาชำระค่าภาษีอากรล่าช้า¹⁵

กรณีที่สาม กรณีที่ผู้ส่งออกมิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดเนื่องจากมีความจำเป็นที่จะต้องส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยรีบด่วนตามมาตรา 45 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยยังไม่ต้องทำใบขนสินค้าและเสียภาษีอากรให้ครบถ้วน แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เช่น ต้องยื่นใบขนสินค้าปฏิบัติพิธีการศุลกากรและชำระอากรให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร แต่ไม่มายื่นภายในกำหนด เมื่อมาปฏิบัติพิธีการยื่นใบขนสินค้าเพื่อขอชำระอากรหลังจากที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว อธิบดีอาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกร้อยละยี่สิบของเงินอากรที่ต้องเสียเพิ่มก็ได้ ถือเป็นภาระของผู้ส่งออกเพื่อป้องกันไม่ให้มาชำระค่าภาษีอากรล่าช้าด้วยเช่นกัน¹⁶

มีข้อสังเกตว่าเงินเพิ่มลักษณะเบี่ยงปรับนี้กำหนดอัตราโทษขั้นสูงไว้ไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม โดยมีได้กำหนดอัตราโทษไว้ตายตัว ดังนั้น เงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรีจึงสามารถเรียกน้อยกว่าร้อยละยี่สิบได้ และแม้ที่สุดอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะไม่เรียกเก็บเลยก็ได้¹⁷ ฉะนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าหากนำมาตรวจการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้แล้วพบว่าผู้เข้ารับดำเนินการตามโครงการมีเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรีที่ต้องเสียแล้ว กรมศุลกากรก็สามารถลดหรืองดเงินเพิ่มโดยอาศัยมาตรานี้ได้อยู่แล้ว กรณีจึงต้องพิจารณาเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวาต่อไป

3.1.7.3 ผลในการไม่เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระตามมาตรา 112 จัตวาวรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า209.

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า209.

¹⁷ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า144.

เงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัดว่าเป็นเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ยเพราะเหตุที่ลักษณะของการเก็บนั้นเป็นการคิดดอกเบี้ยแก่หนี้ภาษีอากรค้าง หรือล่วงเลยเวลาชำระหนี้เอง กล่าวคือ คิดเพิ่มขึ้นในอัตราคงที่ตามระยะเวลาที่ค้าง หากชำระช้าเท่าใดยอดเงินเพิ่มก็มากขึ้นตามระยะเวลานั้น ฉะนั้นการคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จึงเป็นการคิดดอกเบี้ยเอาจากหนี้เงินค่าอากรซึ่งมิได้ชำระไว้ในเวลาที่ต้องชำระหนี้เอง¹⁸ ซึ่งมาตราดังกล่าวมีรายละเอียดคือ

มาตรา 112 จัดว่า “เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออกให้ เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้ำประกัน แต่ในกรณีที่เงินประกันนำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากรให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย

ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้ถือเป็นเงินอากร”

เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “เงินเพิ่มลักษณะของดอกเบี้ย” เป็นการเรียกเก็บตามอัตราเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปีนับตั้งแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระเพื่อเร่งรัดการเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนในเวลาอันควร ซึ่งการเรียกเก็บตามมาตรา 112 เป็นการเรียกเก็บเงินเพิ่มลักษณะตายตัวโดยไม่ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีที่จะสั่งงดเว้นการเรียกเก็บจึงแตกต่างกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรี ซึ่งอาจเรียกเก็บหรือไม่ก็ได้¹⁹ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าการนำมาตรากการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ศุลกากรนำมาใช้แล้วมีผลเป็นการงดหรือลดเงินเพิ่มนั้น หากเป็นเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัดว่าแล้วศุลกากรจะไม่มีอำนาจงดหรือลดได้เพราะกรณีเป็นเงินเพิ่ม

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 147.

¹⁹ วิชัย มากวิวัฒนสุข, กฎหมายและพิธีการศุลกากรระบบ E- Customs, หน้า 212.

ที่มีลักษณะตายตัว หากสุคลากรใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เพื่อลดเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ผู้เขียนเห็นว่ากรณีจะเป็นการที่ไม่มีกฎหมายรองรับซึ่งจะส่งผลเสียตามมาแก่บุคลากรเองในอนาคตได้ ซึ่งจากปัญหานี้เองผู้เขียนเล็งเห็นว่าหากในอนาคตกรมสุคลากรจะนำมาตราการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ให้ถูกต้องควรเขียนบรรยายกฎเกณฑ์การงดหรือลดเงินเพิ่มที่จะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีสุบุคลากรให้ชัดเจนโดยละเอียด ว่าให้มีผลเป็นการงดเว้นหรือลดเงินเพิ่มเพียงใด ครอบคลุมถึงเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัดว่าด้วยหรือไม่

3.1.7.4 ผลในการจ่ายเงินรางวัลให้แก่เจ้าหน้าที่สุคลากรตามมาตรา 102 ตรี(3) แห่งพระราชบัญญัติสุบุคลากร พุทธศักราช 2469

การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่สุบุคลากรได้ใช้ อยู่ในปัจจุบันได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่สุบุคลากรปฏิบัติหน้าที่ในการดำเนินมาตรการดังกล่าวได้รับ เงินรางวัลด้วย ซึ่งด้วยความเคารพผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับผลในการจ่ายเงินรางวัลให้แก่พนักงาน เจ้าหน้าที่ เพราะมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ควรเกิดจากความคิดริเริ่มที่จะกลับใจแก้ไขของผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุบุคลากรเองตามหลักการของการนิรโทษกรรมทางภาษี แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่าสุบุคลากรโดยเจ้าหน้าที่จะเป็นผู้เริ่มหาหลักฐานแล้วแจ้งแก่ผู้ที่กระทำผิดกฎหมายสุบุคลากรก่อน ต่อมาจึงให้โอกาสผู้นั้นที่จะเข้ารับการตรวจสอบแก้ไขซึ่งผิด หลักการในการนิรโทษกรรมทางภาษี กล่าวคือในการนิรโทษกรรมทางภาษีหากเจ้าหน้าที่ตรวจพบ การกระทำผิดก่อนที่ผู้นั้นจะเข้ารับดำเนินการนิรโทษกรรมทางภาษี ผู้นั้นจะหมดสิทธิที่จะเข้ารับการนิรโทษกรรมทางภาษีทันทีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปทันที แต่ การที่สุบุคลากรตรวจพบก่อนแล้วจึงแจ้งไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้เข้ารับดำเนินการตามมาตรา การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ตามความเห็นของผู้เขียนเห็นว่า หากใช้ เป็นกรณีสมัครใจตามหลักการนิรโทษกรรมทางภาษีไม่ ซึ่งจุดนี้เองที่ส่งผลให้การแจ้งการกระทำแก่ ผู้เสียภาษีถือเป็นการตรวจพบอาชญากรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ได้เงินรางวัล ซึ่งในกฎหมาย สุบุคลากรได้กำหนดรายละเอียดในเรื่องเงินรางวัลไว้ดังนี้

เงินรางวัล หมายถึง²⁰ เงินที่จ่ายเป็นบำเหน็จตอบแทนแก่พนักงาน เจ้าหน้าที่ซึ่งจับกุม หรือร่วมในการจับกุมการกระทำผิดไม่ว่าจะมีผู้แจ้งความนำจับหรือสืบ

²⁰ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายสุบุคลากร, หน้า307.

ทราบเองซึ่งมาตรา 102 ตี (3) ได้บัญญัติว่า “ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งจ่ายเงินสินบนและรางวัลตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรี ในกรณีต่อไปนี้...

(3) กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบ เป็นผลให้เรียกอากรเพิ่มเติมได้ ให้จ่ายเงินรางวัลร้อยละ 10 ของเงินอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพิ่มเติมได้”

หลักเกณฑ์การจ่ายเงินสินบนและรางวัลตามมาตรา 102 ตี ให้จ่ายตามหลักเกณฑ์ตามระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการจ่ายเงินสินบนและรางวัล พ.ศ. 2517 ลงวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2517 ดังต่อไปนี้...

ข้อ 4 “เงินสินบนและรางวัลตามมาตรา 102 ตี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเพิ่มเติมตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 ให้จ่ายตามหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่จับกุมกระทำความผิดตามกฎหมายในกรณีความผิดนั้นๆ และจะต้องเป็นผู้สั่งการให้จับกุม ตรวจพบการกระทำความผิด หรือช่วยเหลือในการจับกุมนั้นเป็นผลสำเร็จ

(2) ในกรณีที่มีการจับกุมเป็นผลสำเร็จโดยการร่วมวางแผนหรือร่วมดำเนินการก่อนการจับกุมให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ผู้ร่วมในการวางแผนหรือดำเนินการดังกล่าวมีสิทธิได้รับเงินรางวัลด้วย

(3) ในกรณีที่มีการจับกุมเป็นผลสำเร็จเนื่องจากการดำเนินการภายหลังการจับกุมด้วยให้พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้สั่งการหรือดำเนินการจับกุม เห็นว่าได้ดำเนินการภายหลังการจับกุมเป็นประโยชน์ช่วยในการจับกุมเป็นผลสำเร็จ มีสิทธิได้รับรางวัลด้วย

(4) อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจชี้ขาดว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ใดมีสิทธิได้รับเงินรางวัลหรือไม่ในฐานะอะไรและมีอำนาจเกณฑ์การแบ่งรางวัลให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่เห็นสมควร

(5) เงินรางวัลจะไม่จ่ายให้ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นว่าความผิดที่เกิดขึ้นเป็นความผิดที่ตามปกติวิสัยจะตรวจพบอยู่แล้ว เช่นเป็นความผิดเกี่ยวกับพิธีการหรือเอกสาร เป็นต้น

(6) อธิปไตยกรมศุลกากรจะจ่ายเงินรางวัลให้กับบุคคลอื่นที่มีใช้พนักงานเจ้าหน้าที่แต่ได้ช่วยเหลือในการจับกุมหรือตรวจสอบพบเป็นผลสำเร็จ โดยอนุโลมตามระเบียบนี้เท่าที่จะเห็นสมควรก็ได้

ข้อ 7 เงินรางวัลตามข้อ 4(3) ให้จ่ายแก่เจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังนี้

(1) เจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรมีสิทธิได้รับเงินรางวัล จะต้องมิใช่เจ้าหน้าที่ในสำนักหรือหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับพิธีการนำเข้าหรือส่งออก การประเมินอากร การตีราคา การชั้นสูตร รับชำระอากร การตรวจปล่อยของ

(2) การตรวจพบการเก็บอากรขาดที่จะมีสิทธิได้รับเงินรางวัลจะต้องเป็นการตรวจพบภายหลังที่ได้ตรวจปล่อยของซึ่งได้ชำระอากรไปแล้ว

ข้อ 8 เงินรางวัลตามข้อ 4 ในคดีหรือกรณีหนึ่งๆ ให้จ่ายเฉพาะตาม (1) (2) หรือ (3) ข้อหนึ่งข้อใดเท่านั้น เว้นแต่คดีนั้นมีการแยกการลงโทษตามฐานความผิดต่างกันให้จ่ายได้ตามฐานความผิดแต่ละฐาน

ข้อ 9 เงินรางวัลตามข้อ 4(1) และ (2) จะจ่ายให้เมื่อคดีถึงที่สุดและได้จำหน่ายของกลางและหรือได้มีการชำระค่าปรับเรียบร้อยแล้ว ส่วนเงินรางวัลตามข้อ 4(3) จะจ่ายให้เมื่อศุลกากรเรียกเก็บเงินอากรเพิ่มได้แล้ว ทั้งนี้ ทุกกรณีมีหลักฐานเป็นที่พอใจของอธิบดีกรมศุลกากร

ฉะนั้นผู้เขียนเห็นว่าในอนาคตหากจะนำมาตรากฎการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทยให้ถูกต้องควรยกเลิกการให้เงินรางวัลแก่เจ้าหน้าที่ เพราะการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ควรเกิดจากความสมัครใจของผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรเองตั้งแต่ต้นมิใช่เกิดจากการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิดตามกฎหมายศุลกากรแล้วจึงแจ้งให้เข้ารับการตรวจสอบ และแม้ว่าตามบทบัญญัติของกฎหมายนั้นผู้มีอำนาจสั่งจ่ายเงินรางวัลคืออธิบดีก็ตามแต่เพื่อความโปร่งใส (Transparency) ตามหลักภาษีศุลกากรที่ต้องมีความโปร่งใส การจ่ายเงินรางวัลแก่เจ้าหน้าที่จึงเป็นเรื่องละเอียดอ่อนกระทบต่อความรู้สึกของประชาชนโดยทั่วไปได้

3.1.7.5 ผลประการอื่นๆ

การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่สุลกากรในประเทศไทยใช้นั้นมีผลให้สำนักตรวจสอบอากรกรมสุลกากรเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดให้โดยผู้ประกอบการไม่ต้องไปดำเนินพิธีการตามท่าหรือที่ต่างๆตามที่กฎหมายสุลกากรกำหนด

3.2 ฐานความผิดตามกฎหมายสุลกากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)

ดังที่ได้กล่าวไว้ในเบื้องต้นแล้วว่า มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่กรมสุลกากรใช้อยู่ในปัจจุบันนั้นไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน แต่มาตรการดังกล่าวได้มีการใช้ในทางข้อเท็จจริงโดยให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีสุลกากรในความผิดฐานต่างๆ ฉะนั้นในหัวข้อนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาความผิดสุลกากรที่สำคัญในฐานต่างๆรวมถึงข้อกฎหมายสุลกากรที่มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีผลไปเกี่ยวข้องด้วยต่อไป

3.2.1 ความผิดฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 99 พระราชบัญญัติสุลกากร พุทธศักราช 2469

มาตรา 99 “ผู้ใดกระทำหรือจัดหรือยอมให้ผู้อื่นกระทำ หรือยื่นหรือจัดให้ผู้ยื่นยื่นซึ่งใบขนสินค้า คำแสดง ใบรับรอง บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใด ๆ อันเกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้นเป็นความเท็จ กิติ เป็นความไม่บริบูรณ์กิติ หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใด ๆ กิติ หรือถ้าผู้ใดซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับให้ตอบคำถามอันใดของพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้ตอบคำถามอันนั้น โดยสัตย์จริงกิติ หรือถ้าผู้ใดไม่ยอม หรือละเลยไม่ทำไม่รักษาไว้ซึ่งบันทึกเรื่องราว หรือทะเบียน หรือสมุดบัญชี หรือเอกสาร หรือตราสารอย่างอื่น ๆ ซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับไว้กิติ หรือถ้าผู้ใดปลอมแปลงหรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้วซึ่งเอกสารบันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นที่พระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ให้ทำ หรือที่ใช้ในกิจการใด ๆ เกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้กิติ หรือแก้ไขเอกสารบันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นภายหลังที่ได้ออกไปแล้วในทางราชการกิติ หรือ ปลอมดวงตราลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานกรมสุลกากร หรือซึ่งพนักงานกรมสุลกากรใช้เพื่อการอย่างใด ๆ อันเกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้กิติ ท่านว่าผู้ผู้นั้นมีความผิด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับครั้งหนึ่งๆไม่เกินห้าแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ”

มาตรานี้ การกระทำที่เป็นความผิดมีหลายลักษณะแตกต่างกันรวมเป็นกลุ่มใหญ่ ซึ่งสามารถแยกเป็นข้อย่อย หรือฐานความผิดได้ดังนี้²¹

3.2.1.1 กระทำ หรือจัด หรือยอมให้ผู้อื่นกระทำ หรือยื่นหรือจัดให้ผู้ยื่นยื่น ซึ่งใบขนสินค้า คำสำแดง ใบรับรอง บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติศุลกากรหรืออันพระราชบัญญัติศุลกากรบังคับให้กระทำนั้น เป็นความเท็จก็ดี เป็นความไม่บริบูรณ์ก็ดี หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใด ๆ ก็ดี

3.2.1.2 ผู้ใดซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากรบังคับให้ตอบคำถามอันใดของพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้ตอบคำถามอันนั้นโดยสัตย์จริง

3.2.1.3 ไม่ยอมหรือละเลยไม่ทำ ไม่รักษาไว้ซึ่งบันทึกเรื่องราวหรือทะเบียน หรือสมุดบัญชี หรือเอกสารหรือตราสาร หรือเอกสารอย่างอื่นซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากรบังคับไว้

3.2.1.4 ปลอมแปลงหรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้วซึ่งเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นที่พระราชบัญญัติศุลกากรบังคับไว้ให้ทำ หรือที่ใช้ในกิจการใด ๆ เกี่ยวกับพระราชบัญญัติศุลกากร

3.2.1.5 แก้ไขเอกสารบันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นภายหลังที่ได้ ออกไปแล้วในทางราชการ

3.2.1.6 ปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานศุลกากร หรือซึ่งพนักงานศุลกากรใช้เพื่อการอย่างใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติศุลกากร

ความผิดทั้ง 6 ข้อนั้นมีความผิดเท่ากันหมด โดยแม้ความผิดบางข้อจะมีใช้การ สำแดงเท็จโดยตรงแต่ก็เป็นเสมือนเครื่องมือที่จะใช้ในการกระทำความผิดฐานสำแดงเท็จในภาย หน้า หรือเป็นอุปสรรคแก่การพิสูจน์หรือตรวจสอบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องแน่ชัดใน ภายหลัง การกระทำผิดข้อหนึ่งจึงอาจเป็นการเริ่มต้นเพื่อกระทำผิดอีกข้อหนึ่งต่อไปได้²² ซึ่งการ กระทำความผิดฐานนี้ให้ถือเป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงถึงว่าผู้กระทำมีเจตนา หรือกระทำโดย

²¹ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า265.

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า265.

ประมาทเดินเล่อหรือหาไม่ เพราะความผิดฐานล่าแดงเท็จตามมาตรา 99 นี้พิสูจน์เจตนายาก การที่จะให้ศาลการมีหน้าที่นำสืบก่อนตามกฎหมายจะเป็นอุปสรรคในการดำเนินการหาพยานหลักฐานเป็นอันมากตามมา²³

3.2.2 ความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469

มาตรา 27 “ผู้ใดนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องกำกวด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศาลการโดยถูกต้องเข้ามาในพระราชอาณาจักรสยามก็ดี หรือส่ง หรือพาของเช่นว่านี้ออกไปนอกพระราชอาณาจักรก็ดี หรือช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของ เช่นว่านี้เข้ามา หรือส่งออกไปก็ดี หรือย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของดังกล่าว นั้น จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้าที่มั่นคงหรือโรงเก็บของ โดยไม่ได้รับอนุญาตก็ดี หรือให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของเช่นว่านี้ หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านี้ก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ

ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำอย่างใดแก่ของเช่นว่านี้ก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศาลการ หรือในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาล ของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ก็ดีหรือหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี *สำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ”

แม้ในบทบัญญัติมาตรา 27 จะมีได้พูดถึงฐานความผิดเอาไว้ว่าการกระทำดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 เรียกว่าความผิดฐานใด แต่ในทางปฏิบัติมักเรียกความผิดตามมาตรา 27 ว่า “ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร” อย่างไรก็ตาม ในมาตรา 27 ประกอบด้วยการกระทำผิดหลายลักษณะ โดยลักษณะหลีกเลี่ยงอากรเป็นเพียงลักษณะหนึ่งในฐานความผิดตามมาตรา 27 นี้เท่านั้น ซึ่งมาตราดังกล่าว แยกเป็นฐานความผิดได้ถึง 8 ฐานดังต่อไปนี้²⁴

3.2.2.1 ความผิดฐานนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียภาษี หรือของต้องกำกวด หรือของต้องห้ามหรือของที่ยังมิได้ผ่านศาลการโดยถูกต้อง เข้ามาในราชอาณาจักร ความผิดฐาน

²³ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศาลการ, หน้า 295.

²⁴ กฤติกา บันประเสริฐ, กฎหมายศาลการกับการค้าระหว่างประเทศ, หน้า 105.

นี่มีองค์ประกอบกระทำเพียงแค่นำหรือพาของที่มีลักษณะดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรเท่านั้น ก็เป็นความผิดแล้ว และของที่นำหรือพาเข้ามาไม่จำเป็นต้องเป็นของที่ต้องอากรขาเข้าเท่านั้นจึงจะเป็นความผิดได้ แม้จะเป็นของที่ไม่ต้องอากรขาเข้าหรือเป็นของที่ได้รับยกเว้นอากรก็เป็นความผิดตามมาตรานี้ได้เช่นกัน หากของนั้นยังมีได้นำมา “ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง” เช่นเพชรดิบ แม้จะเป็นของที่ไม่ต้องอากรขาเข้า คือไม่ต้องเสียภาษี แต่การจะนำเพชรดิบจะต้องดำเนินการตามกฎหมายศุลกากรด้วย กล่าวคือต้องทำใบขนสินค้าและยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อตรวจสอบก่อน หากมิได้ดำเนินการดังกล่าว ย่อมมีความผิดฐานนำของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ผู้กระทำจะต้องรู้ด้วยว่าของดังกล่าวเป็นของที่ยังมิได้เสียภาษี หรือเป็นของต้องห้าม ต้องกักตุน หรือเป็นของที่ยังไม่ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องจึงครบองค์ประกอบความผิด

3.2.2.2 ความผิดฐานนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องกักตุน หรือของต้องห้ามหรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง ออกไปนอกราชอาณาจักร ความผิดฐานนี้ มีองค์ประกอบเช่นเดียวกับฐานความผิดในข้อ 1 แต่เป็นการนำหรือพาของเช่นว่านี้ออกไปนอกราชอาณาจักร

3.2.2.3 ความผิดฐานช่วยเหลือด้วยประการใดๆ ในการนำของที่ยังมิได้เสียภาษีหรือของต้องกักตุนหรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาหรือออกไปนอกราชอาณาจักร ในความผิดฐานนี้ แม้ผู้กระทำจะกระทำเพียงแค่ช่วยเหลือ ไม่ว่าจะด้วยวิธีการใดๆ ในการนำหรือพาของดังกล่าวเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักร ก็จะมี ความผิดและระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการ

3.2.2.4 ความผิดฐานย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไป ซึ่งของที่ยังมิได้เสียภาษี หรือของต้องกักตุน หรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องออกไปจากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคงหรือโรงเก็บของโดยไม่ได้รับอนุญาต องค์ประกอบด้านการกระทำของความผิดฐานดังกล่าว คือย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของดังกล่าวโดยมิได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่

3.2.2.5 ความผิดฐานให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บหรือซ่อนของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องกักตุนหรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านั้น ในความผิดฐานนี้ผู้กระทำจะเป็นผู้กระทำจะเป็นผู้เก็บของดังกล่าวไว้เอง คืออยู่ในความครอบครองของตนเอง หรือเพียงแต่ให้ที่อาศัยเก็บเท่านั้นก็เป็นความผิดสำเร็จ

แล้วหรือเพียงแต่ยอมให้เก็บ หรือจัดให้ผู้อื่นกระทำการเก็บของดังกล่าวไว้ก็เป็นความผิด เช่นเดียวกัน

3.2.2.6 ความผิดฐานเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำการอย่างใดแก่ของที่ยังมีได้เสียค่าภาษี ของต้องกำกวด หรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมีได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง ในความผิดฐานนี้ บัญญัติถ้อยคำค่อนข้างกว้าง คือใช้คำว่า “เกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ” ดังนั้นจึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไปว่าลักษณะการกระทำดังกล่าว ถือได้หรือไม่ว่าเป็นการเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการขน หรือย้ายถอนของเช่นว่านั้น เช่น นาย ก. ต้องการขนของหนีภาษีประเภทบุหรี่จากพรมแดนฝั่งที่ติดกับประเทศมาเลเซียเข้ามาในประเทศไทย นาย ข. มีรถยนต์บรรทุกสิบล้อ และเป็นเพื่อนกับนาย ก. รู้เรื่องดังกล่าวจึงให้ยืมรถไปขนของดังกล่าว เช่นนี้ถือได้ว่า นาย ข. เกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการย้ายถอน หรือขนของดังกล่าวแล้ว

3.2.2.7 ความผิดฐานเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร หรือหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำเข้า ส่งออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ในความผิดฐานนี้ อาจแยกย่อยได้เป็นสองฐานความผิด คือ

3.2.2.7.1 ความผิดฐานเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยงอากรสำหรับของนั้น

3.2.2.7.2 ความผิดฐานเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัดสำหรับของนั้น

ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรนั้น แม้เป็นเพียงชั้นพยายามหลีกเลี่ยงอากร ก็เป็นความผิดและมีโทษเท่าเทียมกับความผิดสำเร็จแล้ว และในความผิดฐานนี้จะต้องเป็นของที่ต้องอากรด้วย จึงจะครบองค์ประกอบความผิดฐานนี้ได้ หากของใดไม่ต้องอากร แม้จะมีการหลีกเลี่ยงอากรไปได้(แต่อาจเป็นความผิดฐานอื่นที่กล่าวมาแล้วในข้อ 1-6) แม้ในมาตรา 16 ในพระราชบัญญัติศุลกากร(ฉบับที่) พ.ศ. 2482 จะบัญญัติให้ผู้กระทำความผิดแม้จะมีได้มีเจตนาอย่างไรก็ตาม ในตอนท้ายของมาตรา 27 นี้ ได้มีข้อความว่า “โดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีแห่งรัฐ...”

ดังนั้น องค์ประกอบของความผิดในมาตราดังกล่าว แม้จะไม่ต้องการเจตนาธรรมดา แต่ก็ยังคงต้องการเจตนาพิเศษ คือ ข้อคำภาษีแห่งรัฐด้วย จึงจะครบองค์ประกอบความผิดฐานนี้

ส่วนความผิดฐานเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัดสำหรับของนั้น ไม่ว่าของนั้นจะเป็นของต้องอากรหรือไม่ก็มิใช่สาระสำคัญ แต่สาระสำคัญอยู่ที่ว่าของนั้นมีข้อห้าม หรือมีข้อจำกัดหรือไม่ ถ้าหากมีและได้มีการกระทำใดๆ อันเป็นการเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัดนั้น ย่อมถือได้ว่าเป็นการกระทำผิดฐานนี้แล้ว

3.2.2.8 ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นๆ ในความผิดฐานนี้ ผู้กระทำหรือตัวการเป็นผู้ลงมือกระทำเอง เช่นมีการนำ หรือพาของเข้ามาในราชอาณาจักรโดยจัดทำใบขนสินค้าครบถ้วนตามมาตรา 40 แต่สำแดงปริมาณของเป็นเท็จเพื่อจะได้ชำระภาษีให้น้อยลง เช่นนี้เรียกได้ว่าเป็นการกระทำครบองค์ประกอบความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรแล้ว หรือนำของเข้าไม่ต้องอากรขาเข้าแต่เป็นของที่มีข้อจำกัด คือต้องได้รับอนุญาตก่อนจึงจะนำเข้าได้ ถ้าหากมีการนำเข้ามา แม้จะจัดทำใบขนสินค้าครบถ้วนถูกต้อง แต่ก็จะเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัดได้ เพราะยังมีได้รับอนุญาตให้นำเข้า

3.2.3 ความผิดฐานรับของผิดศุลกากรตามมาตรา 27 ทวิ

มาตรา 27 ทวิ “ผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อ รับจำหน่าย รับไว้โดยประการอื่นใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร ข้อห้าม ข้อจำกัด มีความผิดต้องระวางโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยกันแล้ว หรือจำคุกไม่เกินห้าปี หรือทั้งปรับทั้งจำ”

ความผิดฐานรับของหนีภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากรเป็นการตรากฎหมายโดยมีฐานความคิดเช่นเดียวกับฐานความผิดเรื่องรับของโจรตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 357 ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อรับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใดหรือทรัพย์อันได้มาโดยการกระทำความผิด...” ดังนั้นการใช้บทบัญญัติมาตรา 27 ทวิในพระราชบัญญัติศุลกากรจึงมีการดำเนินคดีไปในแนวทางเดียวกับความผิดฐานรับของโจรในประมวลกฎหมายอาญา โดยการกระทำความผิดตามมาตรา 27 ทวินี้ต้องพิสูจน์ว่า ผู้รับของต้องรู้อยู่ว่าเป็นของหนีภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน และความผิดฐานนี้จะต้องเกิดขึ้นภายหลังการกระทำความผิดฐานลักลอบหรือหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 27 สำเร็จก่อนแล้วด้วย

ในอดีตก่อนที่จะมีบทบัญญัติมาตรานี้ ข้อเท็จจริงปรากฏว่าคดีศุลกากรมีความยากลำบากในการดำเนินคดีเป็นอันมาก โดยในการฟ้องคดีฐานลักลอบหนีศุลกากรจะหาประจักษ์พยานที่เป็นประจักษ์พยานนั้นยากมาก และส่วนมากการจับกุมจะจับได้หลังการกระทำความผิดไปแล้ว ซึ่งจากข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ทำให้จำเลยต่อสู้ว่าตนเป็นแต่เพียงผู้รับซื้อของกลางจากผู้กระทำความผิดเท่านั้น ส่งผลให้จำเลยพ้นความรับผิดชอบไป เพราะกฎหมายมาตรา 27 ไม่อาจลงโทษผู้สนับสนุนหรือผู้สมรู้ร่วมคิดได้ คดีศุลกากรจึงถูกยกฟ้องเป็นจำนวนมาก ฉะนั้นมาตรา 27 ทวิ จึงได้บัญญัติขึ้นโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2499 เพื่อลงโทษแก่ผู้รับของหนีภาษีเช่นเดียวกับรับของโจรนั่นเอง²⁵

3.2.4 ความผิดฐานไม่ปฏิบัติพิธีการศุลกากร

ความผิดฐานไม่ปฏิบัติพิธีการศุลกากรแบ่งออกเป็นดังนี้²⁶

3.2.4.1 กรณีเกี่ยวกับการเก็บของในโรงพักสินค้าหรือที่มั่นคงหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน เช่น การลอบเข้าไปในโรงพักสินค้าหรือที่มั่นคงโดยมิชอบตามมาตรา 6 อนุมาตรา 2 หรือความผิดฐานลักลอบเปิดคลังสินค้าหรือล่องเข้าไปถึงของที่อยู่ในคลังสินค้านั้นโดยไม่มีอำนาจตามมาตรา 93 หรือ ผู้ปกครองสินค้าไม่แสดงของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าในเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรเรียกร้อง เป็นต้น

3.2.4.2 กรณีเกี่ยวกับเรือที่เดินทางมาจากต่างประเทศ เช่น ต้องกระทำการหรือปฏิบัติการตามที่กฎหมายกำหนดเมื่อถึงด่านตรวจมาตรา 21 หรือการที่จะต้องรายงานเรือเข้าภายในยี่สิบสี่ชั่วโมงนับแต่เมื่อเรือมาถึงท่าตามมาตรา 38

3.2.4.3 กรณีเกี่ยวกับเรือที่จะเดินทางไปต่างประเทศ เช่นการจะเดินเรือออกไปต่างประเทศจะต้องได้รับใบปล่อยของและรายงานเรือออกตามมาตรา 49 หรือการนำเรือออกนั้นจะต้องชั่งรชลาขึ้นที่เสาน้ำตามมาตร 57

3.2.4.4 กรณีเกี่ยวกับการค้าชายฝั่ง เช่น กรณีบรรทุกของในทะเลเล็กหรือเปลี่ยนทางเดินโดยไม่มีพฤติการณ์อันมิอาจก้าวล่วงเสียได้ หรือแวะนอกพระราชอาณาเขตแล้ว

²⁵ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า292.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า295.

มิได้แจ้งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบในทันทีทันใด ณ ท่าแรกต้องระวางโทษตามกฎหมายมาตรา 66

3.2.4.5 กรณีเกี่ยวกับที่ทอดเรือภายนอก เช่น การฝ่าฝืนข้อบังคับซึ่งได้กำหนดถึงเวลาและสถานที่เพื่อขนถ่ายและบรรทุกสินค้า ณ ที่ทอดเรือภายนอกตามมาตรา 72 หรือกรณีการบรรทุกสินค้าลงเรือหรือขนถ่ายสินค้าออกจากเรือ ณ ที่ทอดเรือภายนอกก็ดี หรือ ณ ที่แห่งใดต้องได้รับความยินยอมจากอธิบดีตามมาตรา 74

3.2.5 กรณีความผิดฐานอื่นๆ

ความผิดฐานอื่นๆคือกรณีความผิดนอกจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ส่วนมากมีความมุ่งหมายที่จะป้องกันและปราบปรามการลักลอบหนีศุลกากร²⁷ ได้แก่

3.2.5.1 ในกรณีเครื่องหมาย ดวงตรา กุญแจ หรือเครื่องผูกมัดใดๆซึ่งพนักงานศุลกากรได้จัดทำไว้แก่ของใดๆ หากได้มีผู้ถอน หรือเปิดออก หรือหักต่อย หรือเปลี่ยนแปลงไปโดยจงใจ ให้นายเรือต้องรับผิดตามมาตรา 15

3.2.5.2 กรณีขึ้นไปบนเรือเดินต่างประเทศขณะที่อยู่ในราชอาณาจักรโดยมิได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 15 ทวิ

3.2.5.3 กรณีปรากฏว่าลำใดอยู่ในเขตท่ามีสินค้าในเรือ และภายหลังปรากฏว่าเรือลำนั้นเบาโดยตัวขึ้นมีแต่อับเฉา หากนายเรือไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าขนสินค้าขึ้นโดยชอบด้วยกฎหมาย ให้นายเรือมีความผิดตามมาตรา 28

3.2.5.4 กรณีปรากฏว่า เรือลำใดมีหีบห่อซึ่งมีขนาด ชื่อ ลักษณะขัดต่อกฎหมายศุลกากร หรือกฎหมายอื่น หรือประกาศอื่น ให้นายเรือมีความผิดตามมาตรา 30

3.2.5.5 กรณีปรากฏว่ามีความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรเกิดขึ้นเกี่ยวกับเรือที่มีระวางบรรทุกเกินสองร้อยห้าสิบตัน ให้นายเรือมีความผิดถ้าไม่สามารถจะพิสูจน์ได้ว่า ตนได้จัดการเต็มวิสัยที่จัดได้เพื่อที่จะสืบค้นให้พบและป้องกันเสียซึ่งการกระทำผิดนั้นตามมาตรา 33

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 298.

3.2.5.6 ผู้ขอคืนภาษีสำหรับของที่ส่งออก ให้มีความผิดถ้าตรวจพบว่าของนั้นไม่ตรงตามที่สำแดงไว้ในเอกสารตามมาตรา 60

3.3 การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร

3.3.1 การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องในคดีอาญา

การเปรียบเทียบระงับคดีในทางอาญาคือ²⁸ กระบวนการดำเนินคดีอาญาในความผิดเล็กน้อยๆ ให้เสร็จสิ้นไปในชั้นเจ้าพนักงาน เพื่อเป็นการลดภาระของศาลและพนักงานเจ้าหน้าที่ในการดำเนินคดีความผิดเล็กน้อยๆ แบ่งเป็น

3.3.1.1 การเลิกคดีอาญาโดยการยอมชำระค่าปรับตามมาตรา 37(1) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาบัญญัติว่า “ในคดีโทษปรับสถานเดียว คดีอาญาเลิกกันได้เมื่อผู้กระทำความผิดยินยอมเสียค่าปรับในอัตราอย่างสูงสำหรับความผิดนั้นแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนศาลพิจารณา” ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นว่ากฎหมายอาญายอมให้คดีอาญาลิ้นสุดลงได้โดยการชำระค่าปรับเป็นการเลิกคดีอาญาระหว่างรัฐกับผู้ถูกกล่าวหา โดยในกรณีนี้เป็นเป็นการเลิกคดีกรณียอมชำระค่าปรับเท่ากับจำนวนสูงสุดของโทษปรับที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น และเมื่อผู้ถูกกล่าวหายอมชำระเต็มจำนวนแล้วก็เป็นอันหมดสิ้นกัน²⁹

3.3.1.2 การเลิกคดีอาญาโดยการเปรียบเทียบตามคำเปรียบเทียบของเจ้าพนักงานตามมาตรา 37 (2)-(4) เป็นกรณีที่ผู้กระทำความผิดชำระค่าปรับตามคำเปรียบเทียบของเจ้าพนักงานซึ่งแตกต่างกับข้อ (ก) ตรงที่ข้อ (ก) เป็นเรื่องผู้กระทำความผิดยินยอมรับผิดและยอมรับโทษเต็มตามที่กฎหมายบัญญัติ แต่การเปรียบเทียบปรับตามข้อนี้เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติความผิดไว้เล็กน้อยๆ ซึ่งเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่เปรียบเทียบปรับนั้นมีอำนาจเท่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น กล่าวคือ³⁰ เป็นคดีความผิดลหุโทษและความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกินสองพันบาทและความผิดที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะให้เปรียบเทียบได้ การเปรียบเทียบอาจเริ่มดำเนินการโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเปรียบเทียบเองหรือคำสั่งของพนักงานอัยการก็ได้ แต่การ

²⁸ คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 310.

²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 346.

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 347.

เปรียบเทียบที่จะมีผลตามกฎหมายได้นั้นเจ้าพนักงานจะต้องกระทำให้ถูกต้องตามกฎหมายด้วย มิฉะนั้นย่อมไม่มีผลคุ้มครองผู้กระทำผิดมิให้ถูกฟ้องร้องดำเนินคดีต่อไป³¹ เช่นหากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเปรียบเทียบคดีไปโดยสำคัญผิดว่ามีอำนาจเปรียบเทียบได้กรณีนี้คดีอาญาไม่ระงับสิ้นไป

เมื่อมีการเปรียบเทียบระงับคดีโดยถูกต้องแล้วถือเป็นกระบวนการพิจารณาที่ไม่อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ และส่งผลให้สิทธิที่จะนำคดีอาญามาฟ้องระงับสิ้นไปตามกฎหมายตามมาตรา 39 (3) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

3.3.2 การเปรียบเทียบระงับคดีศาลการ

กฎหมายศาลการมีลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการดำเนินคดีในความผิดเกี่ยวกับพระราชบัญญัติศาลการแตกต่างจากการกระทำความผิดตามกฎหมายอื่น โดยที่อธิบดีกรมศาลการหรือพนักงานสอบสวนหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องใช้อำนาจงดการฟ้องร้อง โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ เพื่อให้การดำเนินคดีเสร็จสิ้นไปโดยไม่ต้องฟ้องศาล โดยในกฎหมายศาลการกำหนดวิธีดำเนินการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องไว้แตกต่างกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้เพราะการบัญญัติกฎหมายศาลการในอดีตผู้บัญญัติกฎหมายเห็นว่าผู้กระทำผิดกฎหมายศาลการมิใช่ผู้ร้ายหรืออาชญากรที่ชั่วร้าย หากแต่เป็นผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการคลังเบียดบังข้อโกงค่าภาษีของรัฐเท่านั้น หากผู้กระทำผิดกฎหมายศาลการรู้สึกสำนึกผิดและพร้อมเข้ามารับโทษตามกฎหมาย การเปรียบเทียบระงับคดีและงดการฟ้องร้องย่อมเป็นประโยชน์ต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีความรวดเร็วและประหยัด ทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายเอกชน อีกทั้งยังเป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade Facilitation) ตามหลักศาลการสากล แทนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลที่จะต้องใช้เวลาในการตัดสินคดีและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความประหยัด

พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 มาตรา 102บัญญัติว่า “ภายในบังคับแห่งมาตรา 102 ทวิ ถ้าบุคคลใดจะต้องถูกฟ้องตามพระราชบัญญัตินี้ และบุคคลนั้นยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันตามที่อธิบดีจะเห็นสมควรแล้วอธิบดีจะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และการที่อธิบดีงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มครองผู้กระทำผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น

³¹ อานิส เกศวิพัทธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเล่มที่ 1, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551), หน้า 515.

ในกรณีความผิดเกี่ยวกับอากรเล็ก ๆ น้อย ๆ จะออกกฎกระทรวงมอบอำนาจให้พนักงานสอบสวนทำการเปรียบเทียบปรับ และงดการฟ้องร้องก็ได้”

และมาตรา 102 ทวิบัญญัติว่า “สำหรับความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พุทธศักราช 2490 และมาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และมาตรา 5 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง และการที่คณะกรรมการงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มกันผู้กระทำผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น”

จากบทบัญญัติที่กล่าวมาในเบื้องต้นจะเห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรได้บัญญัติเรื่องการเปรียบเทียบระดับคดีไว้กว้างกว่าประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเพราะมีความมุ่งประสงค์ที่จะให้คดีเสร็จสิ้นไปในฝ่ายบริหาร แต่อย่างไรก็ตามการให้อำนาจศุลกากรในลักษณะดังกล่าวก็เชื่อว่าจะไม่มีการขอหรือขอเขตกำหนดอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแต่อย่างใด เพราะผู้บัญญัติกฎหมายเองก็เล็งเห็นถึงอำนาจดังกล่าวเกรงว่าจะถูกใช้ไปอย่างไร้ขอบเขตจึงได้บัญญัติอำนาจในการเปรียบเทียบระดับคดีตามกฎหมายศุลกากรเอาไว้ 3 กรณี ตามระดับอัตราโทษกฎหมายศุลกากรดังต่อไปนี้

3.3.2.1 การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องโดยอธิบดีกรมศุลกากร

อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมายที่จะเปรียบเทียบระดับคดีความผิดศุลกากรได้ทุกฐานความผิดไม่ว่าจะเป็นฐานความผิดใดในพระราชบัญญัติศุลกากร เว้นแต่ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติมาตรา 102 ทวิ กล่าวคือหากเป็นกรณีความผิดบางฐานตามมาตรา 102 ทวิและราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบไปด้วยบุคคลตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ถึงจะมีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดี แต่ถ้าเป็นกรณีความผิดฐานอื่น ๆ นอกจากที่มาตรา 102 ทวิบัญญัติไว้แม้ว่าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาทก็อยู่ในอำนาจของอธิบดีที่จะทำการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องได้ โดยกฎหมายศุลกากรกำหนดว่าอธิบดีจะมีอำนาจในการระดับคดีก็ต่อเมื่อจำเลยยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน ประการใดประการ

หนึ่งหรือหลายประการรวมกันทั้งนี้ต้องเป็นการยินยอมพร้อมใจทั้งสองฝ่าย คือผู้ถูกฟ้องต้องยินยอมและอธิบดีเห็นสมควร และการยินยอมต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อป้องกันข้อโต้เถียงถึงรายละเอียดในภายหลัง³²

ในปัจจุบันอธิบดีกรมศุลกากรมิได้เป็นผู้ดำเนินการเปรียบเทียบระดับคดีด้วยตนเอง แต่จะมอบหมายให้รองอธิบดีกรมศุลกากร ผู้อำนวยการกอง ผู้อำนวยการสำนักงานศุลกากรภูมิภาค และนายด่านศุลกากรปฏิบัติราชการแทนในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องดำเนินการเกี่ยวกับคดีที่สามารถเปรียบเทียบระดับคดีได้ตามกฎหมาย³³

3.3.2.2 การเปรียบเทียบระดับคดีโดยคณะกรรมการเปรียบเทียบ

การเปรียบเทียบระดับคดีเป็นมาตรการที่ต้องการลดอำนาจของอธิบดีลงมาเพื่อไม่ให้มีอำนาจมากเกินไป กล่าวคือถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรสูงเกินกว่าสี่แสนบาทแทนที่จะให้อธิบดีเปรียบเทียบระดับคดีแต่เพียงผู้เดียวก็ให้บุคคลอื่น ๆ ในรูปของคณะกรรมการทำการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องแทนเพราะลักษณะของคดีมีทุนทรัพย์สูงและมีอัตราโทษที่รุนแรง แต่กฎหมายศุลกากรให้คณะกรรมการมีอำนาจเปรียบเทียบสำหรับฐานความผิด 6 มาตราเท่านั้นตามมาตรา 102 ทวิ ดังนั้นความผิดฐานอื่น ๆ นอกจากนั้นถึงแม้ราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยเกินกว่าสี่แสนบาทก็ตามอธิบดีก็มีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีได้แต่ผู้เดียว³⁴

ความผิดที่คณะกรรมการเปรียบเทียบมีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีได้มีดังนี้คือ ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร ความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร หลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัดตามมาตรา 27 ความผิดฐานนำหรือเกี่ยวข้องในการนำของที่ต้องเสียค่าภาษี ของต้องห้ามต้องจำกัดซึ่งอาจเป็นทางแก่การข้อประโยชน์รายได้ของแผ่นดินตามมาตรา 31 ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร ความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร หลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัด แก่ของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปทางไปรษณีย์มาตรา 36 และความผิดตามมาตรา 96 เรื่องย้ายขนของออกไปจากคลังสินค้าโดยมิได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานและความผิดฐานนำของเข้า ส่งของออกนอกทางอนุมัติตามมาตรา 5 และ 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480

³² ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า258.

³³ กรมศุลกากร, “คำสั่งศุลกากรที่ 307/2551,” 4 ธันวาคม 2551.

³⁴ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า366.

เมื่อสังเกตด้วยมาตรา 102 ทวิจะเห็นได้ว่ามาตราดังกล่าวมิได้กำหนดวิธีการเปรียบเทียบระดับคดีเหมือนเช่นอำนาจของอธิบดีในการปรับ ทำความตกลง ให้ทัณฑ์บน หรือเรียกประกัน กรณีจึงมีปัญหาว่าคณะกรรมการจะมีขอบเขตวิธีการในการเปรียบเทียบเพียงใด ซึ่งในปัญหานี้ท่านอาจารย์ประพันธ์ เนตรนพรัตน์มีความเห็นว่า³⁵ กฎหมายใช้คำว่าเปรียบเทียบ แทนที่จะใช้คำว่าเปรียบเทียบปรับดังที่ให้อำนาจพนักงานสอบสวน ฉะนั้นอำนาจของคณะกรรมการในการระงับคดีจึงควรทำได้เช่นเดียวกับอำนาจของอธิบดี เพราะเจตนารมณ์ของกฎหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อลดอำนาจของอธิบดีไม่ให้มีอำนาจมากเกินไป

3.3.2.3 การเปรียบเทียบระดับคดีโดยพนักงานสอบสวน

กฎหมายศุลกากรได้ให้อำนาจพนักงานสอบสวนในการเปรียบเทียบระดับคดีได้เช่นกัน แต่ต้องปรากฏว่าเป็นการเปรียบเทียบระดับคดีในความผิดทางศุลกากรในฐานความผิดเล็กน้อยเท่านั้น ซึ่งปัญหาว่าแค่ไหนเพียงใดถึงจะเรียกว่าเล็กน้อยนั้นได้มีกฎกระทรวงการคลังกำหนดไว้แล้วเพื่อเป็นกรอบในการใช้ดุลพินิจของพนักงานสอบสวนในการเปรียบเทียบระดับคดีดังนี้

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกกฎกระทรวงฉบับวันที่ 18 ลงวันที่ 28 มิถุนายน พ.ศ. 2497 ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ความว่า “ความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2490 ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดย มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พุทธศักราช 2490 มาตรา 31 มาตรา 36 มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2496 และมาตรา 5 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 เกี่ยวกับอากรเล็กน้อยเฉพาะรายที่มีอัตราโทษปรับอย่างสูงไม่เกินกว่าหนึ่งหมื่นบาท ให้พนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามีอำนาจทำการเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้อง

ตามกฎกระทรวงนี้ ฐานความผิดที่มอบอำนาจให้พนักงานสอบสวนเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้องได้แก่ฐานความผิดในกลุ่มมาตรา 27 และมาตราที่เกี่ยวข้องหรือเกี่ยวโยงกับมาตรา 27 เช่นเดียวกับฐานความผิดที่คณะกรรมการเปรียบเทียบมีอำนาจเปรียบเทียบตามมาตรา 102 ทวิ นั้นเอง โดยโทษปรับสูงสุดสำหรับความผิดในกลุ่มนี้คือปรับสี่เท่า

³⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า366.

ราคาของรวมค่าอากร ดังนั้นเมื่อกฎกระทรวงกำหนดโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท ย่อมหมายความว่าคดีนั้นมียุทธศาสตร์กลางรวมค่าอากรไม่เกินสองพันห้าร้อยบาทนั่นเอง³⁶

แต่การเปรียบเทียบโดยพนักงานสอบสวนนั้นยังมีปัญหาในทางปฏิบัติ หลายประการซึ่งพนักงานสอบสวนไม่สามารถแบ่งเบาภาระของกรมศุลกากรได้จริงในทางปฏิบัติ เพราะยังมีข้อกฎหมายอีกหลายประการที่จำเป็นต้องอาศัยกลไกทางศุลกากร ฉะนั้นในความเป็นจริงพนักงานสอบสวนจึงมีความจำเป็นต้องนำคดีมายังศุลกากรเพื่อให้ศุลกากรเองเป็นผู้เปรียบเทียบระดับคดีเป็นส่วนใหญ่แม้ว่าโทษปรับสูงสุดจะอยู่ในอำนาจของพนักงานสอบสวนก็ตาม ซึ่งปัญหาเหล่านี้ได้แก่ปัญหาการคิดค่าของกลางที่มีวิธีการคิดที่ซับซ้อนจึงต้องให้ศุลกากรเป็นผู้ประเมินราคาและอากร เป็นต้น³⁷

จากที่กล่าวมาในหัวข้อการเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศุลกากรนี้จะเห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรมีลักษณะพิเศษที่มุ่งเน้นให้คดีศุลกากรเสร็จสิ้นไปอย่างรวดเร็วในชั้นศุลกากร โดยบทบัญญัติกฎหมายศุลกากรให้อำนาจอธิบดี คณะกรรมการเปรียบเทียบปรับ และพนักงานสอบสวน มีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีให้เสร็จสิ้นไปได้ภายในขอบเขตหรือกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว สอดคล้องกับมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่มีความยืดหยุ่นและทำให้คดีศุลกากรเสร็จสิ้นไปในชั้นศุลกากรเช่นกัน หากศุลกากรไทยนำเอามาตรการดังกล่าวมาใช้ให้ถูกต้องตามหลักความชอบด้วยกฎหมายก็จะเป็นอีกทางเลือกที่จะทำให้คดีเสร็จสิ้นไปอย่างรวดเร็วตามหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade Facilitation) ทำให้การดำเนินธุรกิจทางการค้าระหว่างประเทศมีความคล่องตัว หากปล่อยให้ภาคเอกชนมีภาระทางศาลติดต่อเป็นเวลานานย่อมไม่เป็นผลดีต่อการลงทุน ซึ่งการที่ฝ่ายบริหารมีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีนั้นมักกฎหมายเห็นว่าเป็นการให้ฝ่ายบริหารใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) อย่างหนึ่ง³⁸ ฉะนั้นผู้เขียนเห็นว่าเมื่อมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่มีผลให้มีการระงับคดีในชั้นศุลกากรเช่นกัน การใช้อำนาจดังกล่าวจะต้องมีการกำหนดกรอบของกฎหมายให้ถูกต้องและชัดเจน ซึ่งในปัจจุบันยังมีปัญหาในข้อเท็จจริงอยู่ว่ามาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ

³⁶ มานิต วิทยาเต็ม, *ภาษีและกฎหมายศุลกากร*, หน้า306.

³⁷ มานิต วิทยาเต็ม, *ภาษีและกฎหมายศุลกากร*, หน้า306.

³⁸ ศศิน ปงรังสี, “การเปรียบเทียบระดับคดีตามกฎหมายศุลกากร” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า42.

(Voluntary Audit) ที่ประเทศไทยนำมาใช้มีกฎหมายให้อำนาจหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนจะขอก้าวโดยละเอียดในบทวิเคราะห์ต่อไป

3.3.3 วิธีการดำเนินการในการเปรียบเทียบระดับคดีมีวิธีการสี่ประการดังนี้

3.3.3.1 ให้ใช้ค่าปรับ³⁹ โดยหลักการให้ใช้ค่าปรับนั้นต้องปฏิบัติตามโทษที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่นความผิดฐานล่าช้าตามมาตรา 99 กำหนดโทษไว้ไม่เกินห้าแสนบาท ซึ่งการเปรียบเทียบระดับคดีจะเปรียบเทียบปรับมากกว่าโทษขั้นสูงที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ได้

3.3.3.2 ให้ทำความเข้าใจ การดำเนินการเปรียบเทียบโดยวิธีนี้เป็นอำนาจที่ให้แก่ฝ่ายบริหารค่อนข้างกว้างซึ่งคู่กรณีจะประนีประนอมอย่างไรก็ได้ตามที่เห็นสมควรหากเป็นความผิดเล็กน้อย⁴⁰ แต่อย่างไรก็ตาม การทำความเข้าใจเพื่อระงับการฟ้องร้องคดีนี้ก็มีความที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรอยู่ หากใช้กรณีที่จะตกลงเช่นใดโดยปราศจากกรอบของดุลพินิจไม่ซึ่งปัจจุบันกรมศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การระงับคดีไว้แล้วในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พุทธศักราช 2544

3.3.3.3 อำนาจให้ทำทัณฑ์บน เป็นกรณีที่สั่งให้ผู้กระทำผิดให้ถ้อยคำหรือทำหนังสือสัญญาว่าจะไม่ประพฤติละเมิดตามเงื่อนไขที่ได้ให้ไว้⁴¹ โดยปกติวิธีการนี้จะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและมักจะใช้กับผู้กระทำผิดที่เป็นส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ

3.3.3.4 ให้ประกัน เป็นวิธีการเปรียบเทียบระดับคดีโดยสั่งให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งทำสัญญาประกันเพื่อมิให้ผู้กระทำผิดกระทำความผิดซ้ำอีกหรือมิให้หลบหนีการประกันตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 98 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรพุทธศักราช 2469

3.3.4 เกณฑ์การเปรียบเทียบระดับคดีและงดการฟ้องร้องในปัจจุบัน (แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมศุลกากรที่ 18/2550 และบันทึกฯ สกม. ที่ กค.0503 (ส)/ว 3 ลงวันที่ 13 มีนาคม 2552)

ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้ออกกฎหมายลำดับรองเพื่อใช้เป็นกรอบในการเปรียบเทียบระดับคดีศุลกากรให้เป็นไปตามความมุ่งประสงค์ของมาตรา 102 และ 102 ทวิ แห่ง

³⁹ วิชัย มากวัฒน์สุข, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร, หน้า508.

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน.

⁴¹ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า259.

พระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งแสดงให้เห็นว่าอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีของกรมศุลกากรนั้นแท้จริงแล้วก็มีกรอบของดุลพินิจกำหนดไว้ หากใช้จะตกลงระดับคดีไปเพียงใดก็ได้ ดังนี้

(1) ให้ผ่อนผันการปรับในความผิดฐานสำแดงเท็จกรณีต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีสำแดงเป็นเหตุให้อากรเกินจากที่ต้องชำระ

ข้อ 2 กรณีสำแดงเป็นเหตุให้อากรขาดไม่เกิน 5,000 บาท

ข้อ 3 กรณีที่ขอวางเงินประกันอากรไว้ในอัตราสูงก่อนที่เจ้าหน้าที่จะตรวจพบความผิด

ข้อ 4 กรณีผู้กระทำความผิดตรวจพบความผิดเองแล้วร้องขอแก้ไขให้ถูกต้องโดยแสดงแจ้งชัดเป็นลายลักษณ์อักษรต่อเจ้าหน้าที่ ก่อนที่เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด ทั้งนี้ โดยไม่มีเหตุทุจริตด้วยประการใดๆ

ข้อ 5 กรณีเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากร ทักท้วง

ข้อ 6 กรณีสำแดงชนิดหรือปริมาณของใช้ในบ้านเรือนและของใช้ส่วนตัว คลาดเคลื่อนจากของที่นำเข้าจริงเพียงเล็กน้อย และเห็นได้ว่ามิได้นำเข้าเพื่อประโยชน์ทางการค้า

ข้อ 7 กรณีสำแดงเท็จแต่ไม่มีผลกระทบต่อค่าอากร หรือกรณีที่อากรไม่ขาดแต่ภาษีมูลค่าเพิ่ม และ/หรือภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยขาด หรือภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) ให้พิจารณาตามคำสั่งกรมสรรพากร และ/หรือคำสั่งกรมสรรพสามิต

ข้อ 8 กรณีมีคำชี้แจงพอใจหรือเมื่อข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานฟังเป็นที่ยุติได้ว่าผู้กระทำไม่มีเจตนาทุจริตหรือการกระทำนั้นไม่ทำให้รัฐต้องเสียหาย

(2) กรณีความผิดฐานสำแดงเท็จเกี่ยวกับการไม่รักษาเอกสาร บันทึกเรื่องราว ทะเบียน สมุดบัญชีหรือตราสารอย่างอื่นซึ่งกฎหมายศุลกากรบังคับไว้ หรือเป็นการกระทำให้เจ้าหน้าที่ผิดหลง ให้ปรับ 1,000 บาท

กรณีการสำแดงเท็จเกี่ยวกับข้อมูลในใบขนสินค้าอันได้แก่รหัสสถิติสินค้า มูลค่า การนำเข้าและส่งออก ปริมาณหรือน้ำหนักตามหน่วยที่จัดเก็บสถิติ รหัสประเทศที่เป็นสากล อัตรา แลกเปลี่ยน และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ปรับ 500 บาท

กรณีความผิดฐานสำแดงเท็จที่มีข้อเท็จจริงและหลักฐานเห็นได้ว่ามูลเหตุแห่งการ กระทำผิดเกิดจากผู้กระทำความผิดไม่ใช้ความระมัดระวังให้เพียงพอ ให้ปรับร้อยละ 10 ของอากร ที่ขาดไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 50,000 บาท และให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วน

กรณีความผิดฐานสำแดงที่อยู่และ/หรือสถานประกอบการในใบขนสินค้าขาเข้า ใบขนสินค้าขาออกหรือเอกสารอื่นๆ เป็นเท็จ หรือการสำแดงเอกสารดังกล่าวให้เจ้าหน้าที่ผิดหลง ซึ่งที่อยู่หรือสถานประกอบการโดยสถานที่ดังกล่าวไม่มีสภาพแห่งการเป็นสถานประกอบการอย่าง แท้จริง หรือมีการแอบอ้างสถานที่โดยฉ้อฉลให้เปรียบเทียบปรับ 50,000 บาท

(3) ความผิดฐานไม่จัดเก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และข้อมูลไม่ ว่าในสื่อรูปแบบใดๆที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากรแล้ว ไม่เก็บเอกสารไว้ ณ สถานประกอบการ หรือสถานที่อื่นๆ ที่อธิบดีกำหนดให้เปรียบเทียบปรับ 50,000 บาท

(4) การกระทำใดๆ อันเกี่ยวกับสินค้าที่ส่งออก หรือประสงค์จะส่งออกเพื่อขอ คืนอากรหรือชดเชยค่าภาษีอากร หากข้อเท็จจริงและหลักฐานปรากฏในคดีเป็นความผิดฐาน สำแดงเท็จ ให้ปรับร้อยละ 10 ของจำนวนค่าอากรที่อาจจะได้รับคืนหรือเงินชดเชยที่จะพึงได้รับเกิน กว่าความจริง ทั้งนี้ ค่าปรับต้องไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 50,000 บาท

(5) การสำแดงเท็จเกี่ยวกับของที่นำเข้าเก็บในและนำออกจาก คลังสินค้า ทัณฑ์บน หรือเขตนิคมอุตสาหกรรมส่งออก หรือเขตปลอดอากร หรือขอใช้สิทธิประโยชน์จาก คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งอาจเป็นช่องทางให้ทุจริตได้ แม้จะอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะยกเว้น หรือลดหย่อนอากรให้ได้ก็ตาม ให้ปรับไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 5,000 บาท

(6) การแก้ไขเพิ่มเติม ตัดทอน ข้อความแห่งเอกสารโดยไม่ได้รับอนุญาต การปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็น ความผิดฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 หากการ

กระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร และ/หรือ ใช้เอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 264 และ/หรือ มาตรา 268 ซึ่งอัตราโทษในความผิดฐานปลอมเอกสาร และ/หรือ ใช้เอกสารปลอมสูงกว่าอัตราโทษในความผิดฐานสำแดงเท็จ ไม่ว่าจะเป็นการกระทำความผิดเพียงเป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบทหรือต่างกรรมต่างวาระ ให้ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดี

(7) ความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากร หรือความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรให้ปรับสองเท่าของอากรที่ขาด และให้ชำระภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยที่ขาด (ถ้ามี)

การแก้ไข เพิ่มเติม ตัดทอน ข้อความแห่งเอกสารโดยไม่ได้รับอนุญาต การปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาด ให้ปรับสี่เท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยที่ขาด (ถ้ามี) ทั้งนี้ ค่าปรับต้องไม่น้อยกว่า 50,000 บาท

(8) ความผิดฐานสำแดงเพื่อหลีกเลี่ยงอากรในกรณี que เห็นได้ว่าเป็นการนำของชุกช่อนมากับของที่สำแดงโดยวิธีการอันแยบยลเพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ตรวจพบของที่ชุกช่อนไว้ นั้น ให้ปรับสี่เท่าของอากรที่ขาดกับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยที่ขาด(ถ้ามี) และให้ยกของที่ชุกช่อนมานั้นให้เป็นของแผ่นดิน

(9) การกระทำความผิดตามมาตรา 60 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังนี้

ข้อ 1 การกระทำที่เป็นการสำแดงเท็จหรือการกระทำอื่นใดให้ของที่จะส่งออกไม่ถูกต้องตามที่สำแดงในใบขนสินค้า หรือเอกสาร หรือหลักฐานการส่งของออก เว้นแต่การส่งของออกขาดจำนวนที่ได้ปฏิบัติ

ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด และการกระทำดังกล่าวทำให้ในใบขนสินค้าขาออก หรือเอกสาร หรือหลักฐานการส่งออกนั้น อาจใช้ขอคืนเงินอากรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ได้โดยมิชอบ หรือมากกว่าที่พึงจะได้โดยถูกต้องสำหรับการส่งของออกนั้น ให้ปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินอากรที่อาจได้รับคืนโดย

มิชอบ หรือมากกว่าที่พึงจะได้โดยถูกต้องสำหรับการส่งของออกนั้น และให้ยกของส่วนที่ผิดซึ่งเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบให้เป็นของแผ่นดิน

ข้อ 2 การขอคืนเงินอากรเป็นเท็จ หรือการกระทำอื่นใดเกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรเป็นเท็จ ตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และทำให้คำขอ หรือเอกสารนั้นอาจได้รับการคืนเงินอากรโดยมิชอบหรือมากกว่าที่พึงจะได้โดยถูกต้องให้ปรับสองเท่าของจำนวนเงินอากรที่คืนโดยมิชอบหรือมากกว่าที่พึงจะได้โดยถูกต้อง และให้ยกของส่วนที่ผิดให้เป็นของแผ่นดิน

(10) ความผิดฐานพยายามลักลอบหนีศุลกากร พยายามนำของต้องห้าม ของต้องกักตักเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักร เช่น ความผิดซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบในห้องตรวจผู้โดยสารที่ท่าอากาศยานหรือตรวจพบที่ด่านพรมแดน หรือด่านศุลกากร เป็นต้น ให้ผู้ต้องหาของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(11) ความผิดฐานนำหรือพา หรือพยายามนำหรือพาเงินตราออกไปนอกราชอาณาจักรโดยมิได้รับอนุญาต ให้ผู้ต้องหาเงินตราของกลางให้เป็นของแผ่นดินและคืนเงินตราให้แก่ผู้ต้องหาตามจำนวนที่มีสิทธิจะนำติดตัวออกไปโดยไม่ต้องขออนุญาตจากเจ้าพนักงาน เว้นแต่กรณีผู้ต้องหาได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานก่อนถูกจับกุมให้นำเงินตราออกไปจำนวนเท่าใด ก็ให้คืนเงินตราจำนวนที่ได้รับอนุญาต และที่มีสิทธิจะนำติดตัวออกไปโดยไม่ต้องขออนุญาต

(12) ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร ให้ปรับสองเท่าของราคาของรวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟื้องมหาดไทย และภาษีอื่นๆ(ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ข้อ 1 ในกรณีเจ้าหน้าที่ตรวจพบและจับกุมผู้ต้องหาขณะอยู่ในช่องเขียว (GREEN CHANNEL) หรือผ่านพ้นช่องเขียวออกไปแล้วแต่ยังไม่พ้นห้องตรวจผู้โดยสารของท่าอากาศยาน ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ข้อ 2 ในกรณีเจ้าหน้าที่ตรวจพบและจับกุมผู้ต้องหาภายหลังผ่านพ้นห้องตรวจผู้โดยสารของท่าอากาศยาน ให้ปรับสองเท่าของรวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ข้อ 3 ในกรณีที่ของกลางเป็นของที่ไม่ต้องชำระอากรศุลกากร ไม่ว่าจะตรวจพบ ณ ที่ใด ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ข้อ 4 ในความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรตามที่กล่าวมาข้างต้น ถ้าเป็นการนำเข้ามาในลักษณะชุกชอนโดยวิธีการอันแยบยลเพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ตรวจพบ ให้ปรับสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากร และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ในกรณีที่ผู้ต้องหา หรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ได้กระทำการโดยอุกฉกรรจ์ เช่น ใช้กำลังต่อสู้ ขัดขวาง หรือทำร้ายร่างกายเจ้าหน้าที่ผู้ทำการจับกุม ไม่หยุดยานพาหนะที่บรรทุกของลักลอบหนีศุลกากรให้ตรวจค้นโดยมีเจตนาฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าหน้าที่ หรือเยี่ยงของกลางหรือทำลายของกลาง ที่เจ้าหน้าที่จับกุมหรือยึดไว้ หรือทำลายเครื่องหมายดวงตรา กุญแจ หรือเครื่องมือมัดใดๆ ที่เจ้าหน้าที่ได้ทำหรือหมายไว้ที่ของกลางนั้น ให้ปรับสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากร และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน และให้แจ้งความดำเนินคดีกับบุคคลที่ต่อสู้ขัดขวางการจับกุมตามควรแก่กรณี หากการต่อสู้ขัดขวางดังกล่าวเป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำการจับกุมได้รับอันตราย ให้ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีโดยไม่รับทำความตกลงงดการฟ้องร้อง

ข้อ 5 ในกรณีลักลอบนำน้ำมันเชื้อเพลิงเข้ามาปริมาณตั้งแต่ 5,000 ลิตรขึ้นไป ให้ปรับสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากร และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน หากลักลอบเข้ามาปริมาณต่ำกว่า 5,000 ลิตร ให้ปรับสองเท่าของราคารวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(13) ความผิดฐานเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการลักลอบหนีศุลกากรเข้ามาใน หรือออกไปนอกราชอาณาจักร

ข้อ 1 นายเรือ หรือผู้ควบคุมเรือให้ปรับร้อยละ 10 ของราคาของแต่ไม่เกิน 200,000 บาท

ข้อ 2 ผู้ควบคุมยานพาหนะประเภทรถยนต์หรือรถบรรทุก ให้ปรับร้อยละ 10 ของราคาของแต่ไม่เกิน 100,000.- บาท

ในกรณียานพาหนะตามข้อ 1 และข้อ 2 ได้มีการจัดทำที่ปิดบังที่พราง หรือที่ซุกซ่อนของกลาง เพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ตรวจพบ ให้ปรับร้อยละ 20 ของราคาของ แต่ไม่น้อยกว่า 100,000.- บาท

ข้อ 3 ลูกเรือ หรือผู้ช่วยเหลือผู้ควบคุมยานพาหนะ ให้ปรับร้อยละ 5 ของราคาของแต่ไม่เกินคนละ 20,000 บาท

(14) ความผิดตามมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2496 ให้ผู้ต้องหายกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ในกรณีที่ของกลางเป็นเสื้อผ้าหรือเสื้อผ้ายนต์ หรือส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของเสื้อผ้าหรือเสื้อผ้ายนต์ ให้ปรับร้อยละ 25 ของราคาของกลางและให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ในกรณีที่ของกลางเป็นของที่ตามสภาพพึงรู้ได้ว่าเป็นของที่ไม่ได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นสินค้าเกษตรประเภท กระเทียม หอมหัวใหญ่ (รวมเมล็ดพันธุ์หอมหัวใหญ่) หอมแดง มันฝรั่ง และเส้นไหม ให้ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ(ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ในกรณีมีน้ำมันเชื้อเพลิงไว้ในครอบครองปริมาณตั้งแต่ 5,000 ลิตรขึ้นไป ให้ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ(ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน หากมีไว้ในครอบครองปริมาณต่ำกว่า 5,000 ลิตร ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ในกรณีที่ยานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิดได้มีการจัดทำที่ปิดบังที่พรางหรือที่ซุกซ่อนของกลางเพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ตรวจพบ ให้ปรับผู้ควบคุมยานพาหนะร้อยละ 10 ของราคาของกลาง ไม่น้อยกว่า 20,000 บาท แต่ไม่เกิน 50,000 บาท

(15) ความผิดเกี่ยวกับของต้องห้าม ต้องกำกวดในการนำเข้ามาใน หรือส่งออก ไปนอกราชอาณาจักร

ข้อ 1 ของใดๆ ซึ่งเป็นของต้องห้ามนำเข้า หรือส่งออก ให้ปรับหนึ่งเท่าของ อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟ้อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยก ของกลางให้เป็นของแผ่นดิน และในกรณีที่เห็นได้ว่าของนั้นเป็นของที่มีคุณค่าทางศิลปวัตถุ โบราณวัตถุ ประวัติศาสตร์ หรือโบราณคดี ให้ลงโทษปรับด้วยตามความเหมาะสมแก่กรณี

ในกรณีที่ของต้องห้ามตามวรรคแรกเป็นวัตถุลามก หรือสื่อลามกหรือเป็น ของที่ละเมิดลิขสิทธิ์หรือทรัพย์สินทางปัญญา ให้ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากรกับอีกหนึ่ง เท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟ้อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยกของ กลางให้เป็นของแผ่นดิน

ข้อ 2 ของใดๆ ซึ่งเป็นของต้องกำกัดในการนำเข้า หากหน่วยราชการผู้มี หน้าที่ออกใบอนุญาตได้ออกใบอนุญาตให้ภายหลังวันนำเข้า หรือได้แจ้งให้กรมศุลกากรทราบเป็น ลายลักษณ์อักษรว่าผ่อนผันให้นำเข้ามาได้ หรืออนุญาตให้นำเข้ามาได้และให้ส่งกลับออกไปนอก ราชอาณาจักร ให้ปรับร้อยละ 10 ของราคาของไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท โดยไม่คำนึงถึงว่าของนั้นๆ จะต้องเสียอากรหรือไม่ แต่ในกรณีที่หน่วยราชการผู้มีหน้าที่ออก ใบอนุญาตได้ออกใบอนุญาตให้ล่าช้าเกินกว่าหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้นำของเข้าร้องขอ ซึ่งเห็นได้ว่า ผู้นำของเข้าพยายามปฏิบัติให้ถูกต้องแล้ว ให้ปรับร้อยละ 5 ของราคาของไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 10,000 บาท

กรณีมีใบอนุญาตหลายฉบับ ให้ปรับเป็นรายใบอนุญาต แต่กรณีที่มี ใบอนุญาตฉบับเดียวใช้กับใบขนสินค้าหลายฉบับ ให้ปรับเป็นรายใบขนสินค้า

ในกรณีที่หน่วยราชการผู้มีหน้าที่ออกใบอนุญาตมิได้ออกใบอนุญาต หรือ มิได้แจ้งให้กรมศุลกากรทราบเป็นลายลักษณ์อักษรดังกล่าวในวรรคแรก ให้ปรับหนึ่งเท่าของอากร ขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟ้อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยกของ กลางให้เป็นของแผ่นดิน

กรณีของต้องกำกัดตามวรรคสาม เป็นของประเภทอาวุธปืน เครื่อง กระจุณปืน วัตถุระเบิด ให้ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟ้อมหาดไทย และภาษีอื่นๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ความในวรรคหนึ่ง วรรคสอง วรรคสาม และวรรคสี่ ให้ใช้เป็นหลักเกณฑ์ ในการพิจารณาแก่ของต้องกำกัดในการส่งออกด้วยโดยอนุโลม

ข้อ 3 กรณีนำอาหาร ยา เครื่องสำอาง วัตถุอันตราย ปุ๋ยเคมี หรือพันธุ์พืช ฯลฯ เข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่ปฏิบัติตามประกาศอันเกี่ยวกับฉลาก หรือใบรับรองการวิเคราะห์ หรือเอกสารกำกับ หรือเงื่อนไขเกี่ยวกับการนำของนั้นเข้ามา แล้วแต่กรณี ให้ปรับ 1,000 บาท หากของที่นำเข้ามีจำนวนมากให้ทำหนังสือแจ้งสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยาหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย

ข้อ 4 กรณีนำอาหารที่อยู่ในข่ายควบคุมการนำเข้า ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 102 (พ.ศ.2529) แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 116 (พ.ศ.2531) เข้ามาในราชอาณาจักรใช้หลักเกณฑ์ ดังนี้

(1) กรณีผู้นำของเข้านำอาหารมาในราชอาณาจักร โดยไม่มีหนังสือรับรองความปลอดภัยของสถาบันของทางราชการที่เชื่อถือได้ของประเทศที่เป็นแหล่งกำเนิดตามข้อ 3 ของประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับดังกล่าวมาแสดงในขณะผ่านพิธีการ แต่ผลการวิเคราะห์ของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา ปรากฏว่ามีกัมมันตรังสีไม่เกินกำหนดตามประกาศ ให้ปรับร้อยละ 5 ของราคาของไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 10,000 บาท

(2) กรณีผู้นำของเข้านำอาหารเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีหนังสือรับรองความปลอดภัยตามข้อ 3 ของประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับดังกล่าวมาแสดง และผลการวิเคราะห์ของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา ปรากฏว่ามีกัมมันตรังสีเกินกำหนดตามประกาศ ให้ปรับร้อยละ 10 ของราคาของไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท แล้วให้ส่งอาหารนั้นกลับออกไปนอกราชอาณาจักร

(3) กรณีผู้นำของเข้านำอาหารเข้ามาในราชอาณาจักร โดยไม่มีหนังสือรับรองความปลอดภัยตามข้อ 3 ของประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับดังกล่าวมาแสดง และผลการวิเคราะห์ของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา ปรากฏว่ามีกัมมันตรังสีเกินกำหนดประกาศ ให้ปรับร้อยละ 20 ของราคาของไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท แล้วให้ส่งอาหารนั้นกลับออกไปนอกราชอาณาจักร

ข้อ 5 กรณีนำปุ๋ยเคมีเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ตรงตามประกาศกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ และพระราชบัญญัติปุ๋ย พ.ศ.2518 ใช้หลักเกณฑ์ดังนี้

(1) ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามาไม่ตรงตามขนาดบรรจุในใบสำคัญการขึ้นทะเบียน ให้ปรับ 1,000 บาท และให้ผู้นำเข้าของเข้าจัดการบรรจุตามขนาดในใบสำคัญการขึ้นทะเบียนแล้วให้ผ่านพิธีการไปได้

(2) ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามาที่มีความชื้นสูงเกินกำหนด ให้ปรับ 1,000 บาท และให้ผู้นำเข้าของเข้าลดความชื้นให้ถูกต้องโดยนำหลักฐานผลการวิเคราะห์มาแสดง แล้วให้ผ่านพิธีการไปได้

(3) ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามาที่มีเกณฑ์คลาดเคลื่อนของปริมาณธาตุอาหารรับรองไม่ตรงตามกำหนด โดยผู้นำของเข้ายื่นคำร้องขอสู่มตัวอย่างไปวิเคราะห์ยังกรมวิชาการเกษตร และผลการวิเคราะห์ 2 ใน 3 ครั้ง มีเกณฑ์คลาดเคลื่อนของปริมาณธาตุอาหารรับรองตรงตามกำหนด ให้ผ่านพิธีการศุลกากรไปได้โดยไม่ต้องพิจารณาความผิด

(4) ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามาที่มีสูตรหรือเกรดไม่ตรงตามใบสำคัญการขึ้นทะเบียน ต่อมาผู้นำของเข้าได้ขอลดเกรดและขอขึ้นทะเบียนตามสูตรใหม่ต่อกรมวิชาการเกษตร ให้ปรับสูตรละ 10,000 บาท และให้ผู้นำเข้าของเข้าจัดการแก้ไขสูตรหรือเกรดที่ภาชนะบรรจุให้ตรงตามที่ขอขึ้นทะเบียน

ข้อ 6 กรณีการนำเมล็ดพันธุ์ซึ่งเป็นของควบคุมการนำเข้าตามพระราชบัญญัติพันธุ์พืช พ.ศ. 2518 เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการค้า และปรากฏว่ามีคุณภาพต่ำกว่ามาตรฐานที่กำหนดใช้หลักเกณฑ์ ดังนี้

(1) กรณีผู้นำของเข้าประสงค์จะส่งเมล็ดพันธุ์ที่นำเข้ามากลับออกไปนอกราชอาณาจักร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแจ้งให้กรมศุลกากรทราบว่าผอนผันให้นำเข้ามาในราชอาณาจักรได้โดยมีเงื่อนไขให้ส่งกลับออกไป ให้ปรับร้อยละ 10 ของราคาของไม่น้อยกว่า 1,000 บาทแต่ไม่เกิน 20,000 บาท

(2) กรณีผู้นำของเข้าไม่ประสงค์จะส่งของกลับออกไปนอกราชอาณาจักรให้ปรับร้อยละ 10 ของราคาของไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท และให้ยกของให้เป็นของแผ่นดิน

(16) ความผิดเกี่ยวกับการนำของที่มีประเทศกำเนิดเป็นเท็จเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(17) ความผิดฐานส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักรโดยไม่ผ่านพิธีการศุลกากรให้ถูกต้อง

ข้อ 1 กรณีผู้ส่งของออก ส่งข้อมูลการส่งออกในระบบ EDI และกรมศุลกากรได้ออกเลขที่ใบขนสินค้าขาออกให้ก่อนเรือเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร แต่ผู้ส่งของออกมิได้นำใบขนสินค้าไปให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจปล่อย และตามข้อเท็จจริงผู้ส่งของออกมิได้มีเจตนาทุจริตในการลักลอบหนีศุลกากรหรือหลีกเลี่ยงอากร ให้ปรับตัวแทนเรือและผู้ส่งของออกร่วมกันเป็นเงิน 10,000 บาท และให้ระงับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

กรณีกระทำความผิดซ้ำครั้งต่อไปในรอบปีปฏิทินให้เพิ่มโทษแก่ตัวแทนเรือและ/หรือผู้ส่งของออกอีกร้อยละห้าสิบของโทษที่ได้รับครั้งแรก

ข้อ 2 กรณีผู้ส่งของออก ส่งข้อมูลการส่งออกในระบบ EDI และกรมศุลกากรได้ออกเลขที่ใบขนสินค้าขาออกให้ภายหลังเรือได้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว (การส่งออกไม่ได้จัดทำใบขนสินค้าและไม่ผ่านการตรวจปล่อย) และตามข้อเท็จจริงผู้ส่งของออกมิได้มีเจตนาทุจริตในการลักลอบหนีศุลกากรหรือหลีกเลี่ยงอากร ให้ปรับตัวแทนเรือและผู้ส่งของออกร่วมกันเป็นเงิน 50,000 บาท และให้ระงับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

กรณีกระทำความผิดซ้ำครั้งต่อไปในรอบปีปฏิทินให้เพิ่มโทษแก่ตัวแทนเรือและ/หรือผู้ส่งของออกอีกร้อยละห้าสิบของโทษที่ได้รับครั้งแรก

(18) ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 115 ทวิ วรรคหนึ่ง ให้เปรียบเทียบปรับไม่น้อยกว่า 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 50,000 บาท

(19) ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดละเลยหรือฝ่าฝืนระเบียบที่กฎหมายกำหนดเกี่ยวกับพิธีการศุลกากร ให้ปรับ 1,000 บาท และหากมีสัญญาประกันที่ไว้ต่อกรมศุลกากรให้พิจารณาบังคับสัญญาประกันตามควรแต่กรณี

กรณีละเลยหรือฝ่าฝืนระเบียบพิธีการเกี่ยวกับการขอใช้สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากร โดยขอให้สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภายหลังได้ผ่านพิธีการศุลกากรไปแล้ว ให้ปรับใบขนละ 5,000 บาท

(20) ความผิดฐานทำให้เสียหายหรือทำลายดวงตราหรือตราที่เจ้าหน้าที่ประทับไว้ตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ให้ปรับ 10,000 บาท

(21) ความผิดฐานขึ้นไปบนเรือต่างประเทศโดยไม่ได้รับอนุญาต ตามมาตรา 15 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ให้ปรับ 1,000 บาท

(22) ความผิดตามมาตรา 38,49,51,58 และ 118 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งข้อเท็จจริงเห็นได้ชัดเจนว่าไม่ใช่เป็นการกระทำเพื่อลักลอบหนีศุลกากร หลีกเลี่ยงอากร หรือหลีกเลี่ยงข้อห้าม ข้อจำกัด ให้ปรับ 1,000 บาท

(23) ในกรณีผู้กระทำความผิดเป็นส่วนราชการ หน่วยงานอื่นของรัฐ รัฐวิสาหกิจ สถานทูต องค์การ สาธารณกุศล ผู้เชี่ยวชาญ หรือผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์ใดๆ ตามข้อผูกพันกับประเทศไทย หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาฉบับนานาชาติ ให้ทำทัณฑ์บนหรือทำหนังสือตักเตือนให้ปฏิบัติพิธีการให้ถูกต้องในโอกาสต่อไป

(24) ในกรณีที่ผู้ให้กระทำความผิดต้องยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน แต่ไม่มีของกลาง เช่น ผู้กระทำความผิดได้จำหน่ายของกลางไป หรือของกลางได้ถูกทำลายไปแล้ว ให้ผู้กระทำความผิดชดใช้เงินตามมูลค่าของกลางในราคารวมค่าภาษีอากรทุกประเภทแทนการยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

บทที่ 4

มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ใน ต่างประเทศ

4.1 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ตามแนวทางของ องค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO)

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายหนึ่งที่มีในปัจจุบันมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนด
ทิศทางและแนวทางปฏิบัติตามกฎหมายให้มีความสอดคล้องกับความตกลงระหว่างประเทศหรือ
สนธิสัญญาต่างๆที่ประเทศไทยได้ตกลงไว้เพื่อให้กฎหมายศุลกากรของประเทศสมาชิกไม่เป็น
อุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศและอำนวยความสะดวกต่อการค้าการลงทุน โดยกฎเกณฑ์
หรือกติกาที่ได้ตกลงร่วมกันนี้จะทำให้เกิดมาตรฐานและความเป็นธรรมทางการค้าระหว่างประเทศ
ฉะนั้นการกำหนดกฎหมายหรือมาตรการใดๆทางศุลกากร กรณีจึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณา
แนวโน้มหรือทิศทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการค้าการขนส่งและการศุลกากรขององค์การการค้าโลก
ว่ามีแนวโน้มหรือทิศทางใด

4.1.1 หลักทั่วไปของการกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในองค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO)

มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็น
มาตรการที่ในปัจจุบันเป็นประเด็นสำคัญระดับโลกที่กำลังเจรจาอยู่ในขณะนี้และยังไม่มีข้อยุติว่า
ประเทศสมาชิกควรกำหนดมาตรการดังกล่าวไปในทิศทางใด ซึ่งการเจรจามาตรการดังกล่าวถูก
บรรจุอยู่ในวาระการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiating
Group on Trade Facilitation: NGTF) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการเจรจาการค้าพหุภาคีรอบโดฮา ซึ่ง
ดำเนินการภายใต้คณะกรรมการเจรจาการค้าขององค์การการค้าโลก (World Trade
Organization : WTO) โดยมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)
จัดอยู่ในกรอบความตกลงเรื่องการอำนวยความสะดวกทางการค้า หรือเรียกย่อว่า “TF”
(Trade Facilitation)¹ ซึ่งกรอบเจรจาดังกล่าวสามารถแบ่งเป็นสองส่วนคือ²

¹ กรมศุลกากร, “บันทึกข้อความส่วนกฎหมายต่างประเทศที่ กค0503(3)/206 เรื่องการประชุมกลุ่ม
เจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า,” 28 กันยายน 2554.(เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

² เรื่องเดียวกัน.

4.1.1.1 ส่วนที่หนึ่งประกอบด้วย 15 Articles ซึ่งเกี่ยวข้องกับการอำนวยความสะดวกทางการค้า เช่น การเข้าถึงข้อมูลต่างๆเกี่ยวกับการนำเข้า-ส่งออก ค่าภาษีอากร กฎระเบียบ การแจ้งพิกัดอัตราอากรล่วงหน้า สิทธิในการอุทธรณ์ การตรวจปล่อยสินค้า การผ่านแดน เป็นต้น

4.1.1.2 ส่วนที่สองเป็นเรื่องเกี่ยวกับการให้ความอนุเคราะห์เป็นพิเศษแก่สมาชิกประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาน้อยที่สุด ที่ไม่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลงอย่างเคร่งครัด กล่าวคือให้ปฏิบัติตามความสามารถที่จะทำได้ของแต่ละประเทศซึ่งขึ้นอยู่กับระดับการพัฒนา ความสามารถทางการเงิน ความต้องการทางการค้า เป็นต้น

การประชุมกลุ่มย่อยดังกล่าวจะมีสองลักษณะ คือการประชุมแบบเต็มคณะ และการประชุมกลุ่มย่อย ซึ่งการประชุมกลุ่มย่อยประเภทที่ประชุมจะเป็นอาสาสมัครจากประเทศสมาชิกเรียกว่า facilitator เพื่อให้ผลการประชุมแต่ละครั้งมีความก้าวหน้ามากขึ้นก็จะนำข้อคิดเห็นที่สมาชิกได้แสดงความเห็นในที่ประชุมกลุ่มย่อยเข้าหารือในที่ประชุมแบบเต็มคณะเพื่อหาข้อสรุปในการประชุมแต่ละรอบ³

มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จัดเป็นประเด็นย่อยในการเจรจาในหัวข้อ “Penalty Disciplines ใน Article 6.2” โดยมีเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องกำหนดทิศทางของมาตรการนี้ให้ไปในแนวทางเดียวกันมากที่สุด ก็เพราะมาตรการศุลกากรที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันของประเทศสมาชิกรวมกัน จะทำให้การค้าระหว่างประเทศเป็นไปโดยสะดวกและมาตรการดังกล่าวจะไม่ถูกนำมาใช้ให้เป็นอุปสรรคทางการค้าที่มีใช่ภาษี (Non-Tariff Barrier)⁴

4.1.2 ความจำเป็นในการบังคับใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ตามแนวทางที่องค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) กำหนด

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า การกำหนดทิศทางของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในอนาคตมีความจำเป็นที่กรมศุลกากรของประเทศไทยจะต้องมีการเตรียมพร้อมว่าในอนาคตองค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) จะ

³ เรื่องเดียวกัน.

⁴ เรื่องเดียวกัน.

กำหนดแนวทางของมาตรการดังกล่าวไปในทิศทางใด เพราะประเทศไทยมีความจำเป็นที่จะต้องนำความตกลงระหว่างประเทศนั้นมาอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในเพื่อให้มีผลบังคับใช้ทางกฎหมาย ดังนั้นการกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ของประเทศไทยในอนาคตมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดวิธีการให้มีความสอดคล้องกับความตกลงที่ประเทศไทยเป็นภาคีสมาชิกด้วยนั่นเอง หากกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) แตกต่างไปจากความตกลงดังกล่าวในสาระสำคัญ กรณีย่อมอาจเกิดข้อพิพาททางการค้าขึ้นได้

4.1.3 แนวทางกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO)

ปัจจุบันการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiating Group on Trade Facilitation: NGTF) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการเจรจาการค้าพหุภาคีรอบโดฮา อันเป็นเวทีการเจรจาการค้าระดับโลกมีการเจรจาในประเด็นมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ยังไม่เป็นที่ยุติว่าทิศทางของมาตรการดังกล่าวจะเป็นไปในทิศทางใด โดยยังมีความเห็นแบ่งออกเป็นสองฝ่ายดังนี้

4.1.3.1 ฝ่ายแรกเห็นว่า ควรกำหนดทิศทางของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นไปในแนวทางที่ให้ผลของมาตรการเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) โดยหากผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการมีคุณสมบัติครบตามเงื่อนไขของมาตรการก็จะได้รับการยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีศุลกากรซึ่งเป็นการลดล้างการกระทำผิดของผู้ที่สมัครใจและยอมเปิดเผยการกระทำผิดด้วยตนเอง⁵

4.1.3.2 ฝ่ายที่สองเห็นว่า⁶ ควรกำหนดทิศทางของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไปในทิศทางว่า การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจนั้น

⁵ เรื่องเดียวกัน.

⁶ Article 6.2 ใน TN/TF/W/165/Rev 10 [2.5 When a person voluntarily discloses to a Member's customs administration the circumstances of a breach of a customs law, regulation, or procedural requirement prior to the discovery of the breach by the customs administration, the Member shall consider this fact as a potential mitigating factor when penalty is established for that person. Where

เป็นเพียงเหตุปัจจัยในการบรรเทาโทษเท่านั้น (The Member shall consider this fact as a potential mitigating factor) เพื่อบรรเทาภาษี (Mitigations Purposes) ในกรณีที่บุคคลเปิดเผยการกระทำที่เป็นความผิด โดยกำหนดให้บุคคลผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการแก้ไขการกระทำ ความผิดภายในเวลาที่เหมาะสมเพื่อจ่ายค่าภาษีอากรที่ชำระขาดไปและค่าธรรมเนียม โดยจะได้รับการลดหย่อนผ่อนโทษตามกฎหมายศุลกากรในเรื่องบรรเทาภาระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มลง

4.1.4 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ในประเด็นอื่นๆ

มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในขณะนี้ไม่มีบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายศุลกากรของไทย และเมื่อพิจารณาตามร่างความตกลงในการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiating Group on Trade Facilitation: NGTF) จะเห็นว่าการใช้มาตรการดังกล่าวไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงเจตนาของผู้กระทำความผิด ดังนั้นในการพิจารณาว่าบุคคลใดจะสามารถเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจได้หรือไม่ตามร่างความตกลงจึงยังไม่ชัดเจน กล่าวคือ หากเกิดกรณีผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการที่มีเจตนากระทำผิดกฎหมายศุลกากรโดยเจตนากระทำ ความผิดกรณีจะได้รับการดำเนินการตามมาตรการนี้หรือไม่

ปัญหาดังกล่าวได้มีความเห็นของกรมศุลกากรที่สังเกตเห็นถึงปัญหานี้และได้มีการเสนอเพิ่มเติมเนื้อหาใน Article 6.2 Penalty Disciplines ข้อ 2.5 ว่า “...โดยอำนาจการบริหารของกรมศุลกากรในการยกเว้นหรือลดโทษตามกฎหมาย บุคคลใดที่สมัครใจเปิดเผยการกระทำที่ละเมิดต่อกระบวนการ กฎระเบียบ หรือกฎหมายศุลกากร ก่อนที่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรจะตรวจพบความผิดโดยผู้กระทำผิดนั้นต้องไม่มีเจตนาทุจริต”⁷ ดังนั้นทิศทางในการกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ยังไม่ชัดเจนว่ากรณีผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรโดยเจตนาทุจริตจะสามารถเข้ารับดำเนินการตามมาตรการนี้ได้หรือไม่นั้น ในประเด็นนี้กรมศุลกากรมีความเห็นไปใน

the disclosing person can correct the breach, a Member may require that the person correct it within a reasonable period of time, including paying any duties, taxes, and fees owed.]

⁷ กรมศุลกากร, “บันทึกข้อความส่วนกฎหมายต่างประเทศที่ กค0503(3)/206.เรื่องการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า,” 28 กันยายน 2554.(เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

แนวทางว่า ผู้ที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยนั้นจะต้องเป็นผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรที่ไม่มีเจตนาทุจริตโดยเป็นการกระทำความผิดศุลกากรที่เกิดจากข้อบกพร่องผิดพลาดโดยไม่ตั้งใจเท่านั้นจึงจะสามารถเข้ารับดำเนินการตามมาตรการได้

4.2 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ของประเทศแคนาดา

4.2.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)⁸

เป้าหมายของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ของศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) นั้นก็เพื่อเป็นการส่งเสริมการปฏิบัติตามหลักการบัญชี การชำระค่าอากร และบทบัญญัติของกฎหมายภาษีต่างๆภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากร (Customs Act) พิกัดอัตราศุลกากร (Customs Tariff) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต โดยที่มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นั้นจะเป็นการกระตุ้นให้ผู้เข้าร่วมโครงการ (Clients) ได้ดำเนินการเปิดเผยข้อมูลและแก้ไขข้อบกพร่องจากหน้าที่ทางกฎหมายของตนด้วยตนเอง ทั้งนี้โครงการดังกล่าวเป็นโครงการที่มีความยุติธรรมโปร่งใสที่มีเป้าหมายให้ผู้เข้าร่วมดำเนินโครงการได้มีโอกาสในการแก้ไขสิ่งที่ตนได้เคยละเว้นการปฏิบัติตามกฎหมายในอดีตโดยเปิดโอกาสให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้องด้วยตนเอง ซึ่งโดยวิธีการดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่าโครงการดังกล่าวได้ให้ความยุติธรรมกับผู้เข้าร่วมโครงการและผู้เกี่ยวข้องต่างๆที่เพิ่มมากขึ้นอีกด้วย

กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา⁹ (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) มีอำนาจตามกฎหมายในการยกเว้นหรือยกเลิกการลงโทษทั้งหมดหรือบางส่วนตามหลักการมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ภายใต้หลักกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

⁸ Voluntary Disclosures Program[Online], September 30,2002. Available : http://www.yourcfo.ca/pdf/Corporate_Tax-Other/Voluntary%20Tax%20Disclosure%20CRA%20IC00-1R.pdf

⁹ Ibid.

- subsection 220 (3.1) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (The Income Tax Act)
- section 88 และ section 281.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (The Excise Tax Act)
- section 3.3(1) พระราชบัญญัติศุลกากร (The customs Act)
- section 126(1) พิกัดอัตราศุลกากร (The Customs Tariff)

4.2.2 หลักการสำคัญของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในแคนาดา¹⁰

ผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการสามารถทำการเปิดเผยข้อมูลของตนเพื่อแก้ไขข้อมูลที่ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ หรือเพื่อเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เคยได้แจ้งและรายงานมาก่อน ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าร่วมอาจจะเคยไม่ได้ปฏิบัติตามหน้าที่ตามกฎหมายภาษีในกรณีที่มีการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่ถูกต้อง การไม่ได้แจ้งหรือนำส่งที่มาในการหักลดหย่อน หรือไม่ได้นำส่งข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีศุลกากรที่ถูกต้อง ทั้งนี้มาตรการดังกล่าวนี้ จะถูกพิจารณาเป็นรายกรณี (Case-by-case) ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ผู้เข้าร่วมที่มีการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจอย่างถูกต้อง จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีต่างๆตามที่ตนได้ค้างชำระอยู่ พร้อมทั้งดอกเบี้ย ในกรณีเช่นนี้กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) สามารถลดหย่อนหรือบรรเทาโทษต่างๆและการดำเนินคดีที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายต่างๆที่ระบุไว้ข้างต้นได้และที่เกิดจากส่วนได้เสียประโยชน์เฉพาะสำหรับกรณีของพิกัดอัตราศุลกากร

แต่สินค้าเฉพาะที่ถูกระบุไว้ภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากรในเรื่องการริบทรัพย์หรือการจับกุม หรือการกระทำใดๆที่เป็นผลจากมาตรการทางปกครองหรือทางบริหารของกรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) ภายใต้กฎหมายอื่นหรือสัญญาต่างๆจะไม่อยู่ภายใต้นโยบายของมาตรการดังกล่าวนี้ กล่าวคือ การกระทำใดๆที่ตกอยู่ภายใต้บังคับของบทกฎหมายอื่นจะไม่สามารถเข้ารับดำเนินการตามมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในแคนาดาเพื่อที่จะรับประโยชน์ในการยกเว้นโทษหรือลดหย่อนโทษ

¹⁰ Ibid.

4.2.3 เงื่อนไขและขั้นตอนของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในแคนาดา

4.2.3.1 เงื่อนไขของการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องของการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในแคนาดานั้นประกอบไปด้วยเงื่อนไขต่างๆ ดังนี้

4.2.3.1.1 กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) จะเป็นผู้กำหนดและพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลนั้นกระทำโดยสมัครใจหรือไม่

การเปิดเผยข้อมูลนั้นต้องกระทำโดยสมัครใจ โดยที่ผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการจะต้องเริ่มต้นกระบวนการเปิดเผยด้วยตนเอง อย่างไรก็ตามการเปิดเผยดังกล่าวอาจจะไม่เข้าเงื่อนไขของการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจตามนโยบาย(หรือเงื่อนไข)ที่กำหนดไว้ก็ได้ โดยเป็นข้อยกเว้นว่า หากพบว่ากรเปิดเผยดังกล่าวเกิดจากกระบวนการตรวจสอบ สืบสวนหรือการกระทำทางปกครองอื่นๆที่เกิดจาก CCRA หรือหน่วยงานหรือส่วนราชการอื่นๆที่ CCRA มีความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันที่ต้องเป็นข้อมูลที่ชัดเจน

4.2.3.1.2 กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) จะเป็นผู้กำหนดและพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวนี้ สมบูรณ์

ผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการที่ทำการเปิดเผยข้อมูลนั้นจะถูกคาดหวังไว้ว่าได้ให้ข้อมูลที่ถูกต้องและครบถ้วนแล้วทุกเรื่องเกี่ยวกับข้อมูลที่ไม่ครบถ้วน ไม่สมบูรณ์ หรือข้อมูลที่ไม่ได้แจ้งและนำเสนอในอดีตที่ผ่านมาทั้งนี้หลังจากที่ กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) ได้หารือกับผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการแล้วนั้น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามมาตรการอาจร้องขอเอกสารตามที่ระบุไว้เพิ่มเติมเพื่อใช้ในการยืนยันจำนวนเงินตามที่ได้เปิดเผยไว้ซึ่งผู้เข้าร่วมก็จะถูกคาดหวังว่า จะต้องปฏิบัติตามคำร้องขอต่างๆนั้นและให้ข้อมูลรายละเอียดที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ยืนยันข้อมูลอย่างเพียงพอเช่นกัน

กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) จะพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลนั้นสมบูรณ์หรือไม่ตามข้อตกลงและเงื่อนไขต่างๆที่ได้แจ้งให้กับผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการได้ทราบ และในขณะเดียวกันข้อมูลที่ทำกร

เปิดเผยนั้นจะต้องเป็นข้อมูลที่ต้องสมบูรณ์อย่างมีสาระสำคัญ หรือก็คือแม้มีความผิดพลาดหรือความตกหล่นเล็กน้อยเกิดขึ้นก็ไม่เป็นเหตุให้การเปิดเผยข้อมูลนั้นไม่สมบูรณ์หรือไม่เข้าเงื่อนไขของการเปิดเผยข้อมูลที่สมบูรณ์ แต่อย่างไรก็ตาม หากพบว่าการเปิดเผยข้อมูลนั้นมีข้อผิดพลาดหรือตกหล่นจำนวนมาก การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวก็จะไม่เข้าเกณฑ์ของการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจซึ่งจะเป็นผลทำให้ข้อมูลที่ได้เปิดเผยมาแล้วนั้นถูกนำไปใช้ในการประเมิน (ภาษี) รวมถึงดอกเบี้ยและความรับผิดตามกฎหมายเต็มจำนวนด้วย

4.2.3.1.3 การเปิดเผยต้องเกี่ยวข้องกับโทษหรือความรับผิดตามกฎหมาย (Penalty)

การเปิดเผยข้อมูลนั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับโทษหรือความรับผิดตามกฎหมายอย่างน้อยที่สุดหนึ่งความรับผิด หากไม่มีความรับผิดอันเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ถูกนำมาเปิดเผย ผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการก็ไม่มีผลบังคับที่จะเลือกใช้ มาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีและความรับผิด แต่ทั้งนี้ ข้อมูลต่างๆ เหล่านี้ก็ยังควรที่จะต้องแจ้งและเปิดเผยต่อกรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) อยู่เพื่อใช้ในการประเมินและในการดำเนินการด้านต่างๆ ด้วย

4.2.3.1.4 ข้อมูลที่เปิดเผยต้องเป็นข้อมูลที่

ประการที่หนึ่ง ผ่านมาแล้วอย่างน้อยที่สุด 1 ปีที่ล่วงมาแล้ว

ประการที่สอง หากน้อยกว่า 1 ปีที่ล่วงมาแล้ว ข้อมูลนั้นจะต้องไม่ใช่ข้อมูลที่ใช้เพื่อการหลบเลี่ยงการยื่นแบบชำระหรือการผ่อนชำระเบี้ยปรับ (ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต)

จากเงื่อนไขต่างๆ ดังกล่าว มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นั้นไม่ได้ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อให้ผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการใช้เป็นเครื่องมือหรือช่องทางในการหลบเลี่ยงหน้าที่และความรับผิดตามกฎหมายฉบับต่างๆ ในความดูแลของกรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA)

ในกรณีของภาษีศุลกากรนั้นการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจเองตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นั้นต้องมีผลต่อการทำบัญชีและการชำระค่าอากรและ/หรือภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากรและพิกัดอัตราศุลกากร

4.2.3.2 ขั้นตอนของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศแคนาดา¹¹

บุคคลที่ต้องการเข้าสู่มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจนั้นต้องติดต่อกกรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) โดยตรงหรือติดต่อเป็นลายลักษณ์อักษรโดยแจ้งรายละเอียดของการเปิดเผยข้อมูลและแสดงถึงความครบถ้วนในเงื่อนไขทั้ง 4 ที่กำหนดไว้ของตน โดยที่อาจยื่นข้อมูลในเบื้องต้นไว้ก่อน ทั้งนี้การยื่นข้อมูลขั้นสุดท้ายและครบถ้วนนั้นจะต้องกระทำภายในระยะเวลาที่กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Custom and Revenue Agency: CCRA) กำหนดไว้ (ซึ่งโดยปกติคือ 90 วัน นับจากวันที่เริ่มต้นการเปิดเผยข้อมูล)

ในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจนั้นแต่ละรายนั้นจะต้องมีการยื่นเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอเพื่อใช้ในการพิจารณาความสมบูรณ์ถูกต้อง ผู้เข้าร่วมดำเนินการตามมาตรการจะถูกสันนิษฐานว่าได้มีการยื่นบัญชี บันทึก เอกสารต่างๆและรวมถึงข้อมูลรายละเอียดอื่นๆที่เกี่ยวข้องตามที่เจ้าหน้าที่ได้ร้องขอ

สถานะหรือตัวตนของบุคคลที่ทำการยื่นเปิดเผยข้อมูลตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจนั้นจะได้รับความคุ้มครองภายใต้บทบัญญัติเรื่องข้อมูลความลับของกฎหมายฉบับต่างๆตามที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว

¹¹ Canada Custom and Revenue Agency, Customs Voluntary Disclosures Program Information for Clients[Online], December 21, 2001. Available : www.cbsa-asfc.gc.ca/help-vdp-eng.pdf.

บทที่ 5

วิเคราะห์การนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทย

5.1 สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยจากการนำหลักการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้

5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับหลักความชอบด้วยกฎหมายจากการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจที่ชัดเจน

ดังที่ได้เกริ่นนำในเบื้องต้นแล้วว่าการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทยในขณะนี้เป็นการนำมาใช้โดยไม่มีกฎหมายศุลกากรรองรับที่ชัดเจน กรณีจึงเกิดปัญหาทั้งในส่วนของกรณีความของนักกฎหมายว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) หรือไม่ และยังเกิดปัญหาในส่วนของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามกฎหมายศุลกากรว่า การที่ตนในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติหน้าที่ไปตามคำสั่งบังคับบัญชาของหัวหน้า หากมีการดำเนินการไปตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) แล้วจะเป็นการปฏิบัติหน้าที่ไปโดยมีกฎหมายรองรับหรือไม่ เพราะหากมาตรการดังกล่าวไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนก็เสี่ยงที่จะเป็นการกระทำที่ปราศจากอำนาจหน้าที่

นอกจากนี้ความไม่ชัดเจนของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ว่ามีกฎหมายรองรับให้ทำได้หรือไม่นั้น ยังส่งผลถึงว่ามาตรการดังกล่าวจะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) อันจะมีผลย้อนหลังไปถึงการกระทำผิดทางอาญาให้ระงับสิ้นไป ตลอดถึงการยกเว้นโทษปรับและเงินเพิ่มด้วยหรือไม่ กล่าวคือ หากมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่ไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนแล้ว การเปรียบเทียบระดับคดี และการยกเว้นเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามผลของมาตรการดังกล่าวย่อมไม่อาจเกิดขึ้นได้ตามกฎหมาย และเท่ากับว่าการที่ศุลกากรได้ดำเนินการตามมาตรการนี้เป็นการไม่ดำเนินการตามกรอบและขอบเขตของพระราชบัญญัติศุลกากรอันเป็นแม่บทใหญ่ของกฎหมายศุลกากรเองด้วย เหล่านี้จึงเป็นปัญหาที่ต้องการความชัดเจนว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีกฎหมายรองรับว่าให้กระทำได้จริงหรือไม่ในขณะนี้

เมื่อวิเคราะห์โดยละเอียดในประเด็นนี้ สิ่งผู้เขียนจำเป็นต้องกล่าวถึงและมีความจำเป็นที่จะใช้วิเคราะห์อย่างหลีกเลี่ยงเสียไม่ได้ คือหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองและหลักทฤษฎีลำดับศักดิ์ของกฎหมายซึ่งเป็นหลักการในกฎหมายมหาชนที่มีความเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดต่อกฎหมายภาษีอากร เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง ฉะนั้นในการออกกฎหมายและการใช้กฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงหลักการสำคัญทางกฎหมายมหาชนนี้ด้วย

ในเรื่องของหลักความชอบด้วยกฎหมายในปัจจุบันมีความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายปกครองเป็นไปในแนวทางเดียวกันว่า การกระทำใดๆของฝ่ายปกครองจะต้องเคารพต่อกฎหมายโดยต้องเป็นไปในแนวทางที่กฎหมายกำหนดและจะกระทำนอกขอบอำนาจที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ได้¹ สอดคล้องกับหลักทฤษฎีทางภาษีอากรสำคัญในเรื่องการตีความกฎหมายภาษีอากรที่จะต้องกระทำโดยเคร่งครัด กล่าวคือไม่ควรให้ฝ่ายบริหารตีความขยายอำนาจของฝ่ายบริหารผู้ทำการจัดเก็บภาษีอากรด้วยตนเองเพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษี การเปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารมีดุลพินิจในการบริหารจัดการจัดเก็บที่ไม่ชัดเจนจะทำให้การจัดเก็บมีแนวโน้มไปในทางที่จะใช้อำนาจนั้นไปโดยไม่มีกรอบของดุลพินิจที่แน่ชัดได้ ฉะนั้นในการจัดเก็บภาษีศุลกากร และรวมตลอดถึงการยกเว้นเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จำต้องมีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และขอบเขตที่ชัดเจน ผ่านกระบวนการนิติบัญญัติที่ถูกต้องตามหลักการตรากฎหมายทุกประการ

ในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นอกจากต้องคำนึงถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายแล้ว กรณียังมีหลักการที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ หลักทฤษฎีลำดับชั้นของกฎหมาย เพราะการที่จะถือว่ากฎหมายฉบับใดจะนำมาปรับใช้กับกรณีใดได้หรือไม่เมื่อมีปัญหาความขัดแย้งแห่งกฎหมาย ดังนี้จะต้องนำหลักลำดับชั้นของกฎหมายมาพิจารณาในเบื้องต้นว่ากฎหมายที่ขัดแย้งกันนั้นให้ใช้บังคับตามกฎหมายใดข้อเท็จจริงได้ความว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ศุลกากรนำมาใช้ในปัจจุบันเป็นการออกข้อปฏิบัติที่มีหลักการไปยกเว้นหลักซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไป

¹ นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2553), หน้า 295.

กล่าวคือออกข้อปฏิบัติไปยกเว้นพระราชบัญญัติศุลกากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่ ซึ่งในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นกรณีที่มีการออกข้อปฏิบัติซึ่งยังมีข้อน่าพิจารณาอยู่ว่าจะจะเป็นกฎหมายหรือไม่ไปขัดหรือแย้งกับกฎหมายแม่บทซึ่งก็คือพระราชบัญญัติศุลกากร ฉะนั้นหากมีปัญหาลงสู่ศาลปกครองเพื่อพิจารณาประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งมีลำดับศักดิ์ต่ำกว่าพระราชบัญญัติศุลกากรจะเป็นอันตกไปในที่สุด และไม่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรในส่วนของ การเปรียบเทียบระดับคดี หรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มในทางศุลกากรใดๆทั้งสิ้น

ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้นำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยมีปัญหาทางกฎหมายในเรื่องของหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองและทฤษฎีลำดับศักดิ์ของกฎหมายดังนี้

5.1.1.1 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน กล่าวคือการออกมาตรการดังกล่าวมาใช้เพื่อนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) เป็นการออกมาตรการทางศุลกากรที่มีผลเป็นการลดล้างความผิดทางศุลกากร โดยเป็นการออกมาตรการมายกเว้นหลักการทั่วไปทางศุลกากรและขยายอำนาจของกรมศุลกากรในการใช้ดุลพินิจให้ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรเข้ามาดำเนินโครงการ แต่เมื่อศึกษาโดยละเอียดแล้วพบข้อเท็จจริงว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนซึ่งมาตรการดังกล่าวจะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) โดยจะมีผลไปยกเว้นพระราชบัญญัติศุลกากรอันเป็นกฎหมายแม่บททางศุลกากรให้การกระทำความผิดทางศุลกากรเป็นอันระงับไปและสามารถยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้หรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นปัญหาเกี่ยวกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย เพราะหากพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายศุลกากรได้ดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งกรมศุลกากรเองเป็นผู้ออกใช้ขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย จะทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานดังกล่าวเป็นการกระทำที่เกินขอบอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายภาษีศุลกากร กรณีนี้จะทำให้การกระทำต่างๆตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ของศุลกากรที่ผ่านมาไม่มีผลทางกฎหมายให้เป็น การนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ส่งผลให้ผู้ที่จะตกลงสมัครใจเข้ารับดำเนินการตามโครงการในอนาคตไม่มั่นใจที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการดังกล่าว และในแง่ของการค้าระหว่างประเทศผู้เขียนเห็นว่าอาจเป็นอุปสรรคทางการค้าที่มีใช้ภาษีได้ (Non Tariff Barriers) อัน

ส่งผลถึงความเชื่อมั่นของนักลงทุนต่างประเทศต่อไปในอนาคตเพราะความไม่ชัดเจนของมาตรการดังกล่าวทำให้ฝ่ายเอกชนมีขั้นตอนเพิ่มมากขึ้นในการจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายส่งผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินพิธีการศุลกากรที่ตามมาเป็นทอดๆทำให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่มีฐานทางกฎหมายรองรับและไม่สอดคล้องคล้อยกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade Facilitation)

ฉะนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่า หากกรมศุลกากรมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ดำเนินการเพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรให้ถูกต้องในอนาคตควรต้องมีการนำมาตรการดังกล่าวมาบัญญัติให้มีฐานทางกฎหมายรองรับที่ชัดเจนตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย เพื่อที่จะทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีความมั่นใจที่จะดำเนินการตามมาตรการดังกล่าว และผู้ที่กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่จะเข้ารับดำเนินการตามโครงการก็มั่นใจว่าเมื่อเข้ารับดำเนินการตามโครงการที่ถูกต้องแล้วจะได้รับการนิรโทษกรรมทางภาษีโดยมีฐานทางกฎหมายที่ชัดเจน

5.1.1.2 ปัญหามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากรซึ่งมีศักดิ์ทางกฎหมายสูงกว่า กล่าวคือการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในปัจจุบันเป็นการออกโดยคำสั่งของกรมศุลกากรซึ่งมีปัญหาว่ามีกฎหมายให้อำนาจในการออกคำสั่งนี้หรือไม่ ซึ่งข้อเท็จจริงพบว่ามีเนื้อหาระเบียบการยกเว้นหลักทั่วไปทางศุลกากร ยกตัวอย่างเช่น มาตรา 112 จัตวา ในเรื่องเงินเพิ่มอันมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติให้เก็บจากผู้เสียภาษีไม่ต้องครบถ้วนโดยมิได้ให้อำนาจกรมศุลกากรในอันที่จะงดหรือลดเองได้ แต่จากการศึกษาพบว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กลับมีเนื้อหาระเบียบในทางขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากรว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวาสามารถงดเงินเพิ่มแก่ผู้เข้ารับดำเนินการตามโครงการได้ ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการออกมาตรการซึ่งยังมีปัญหาในเรื่องขาดฐานทางกฎหมายมารองรับที่ชัดเจน แล้วยังเป็นการออกขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากรที่มีศักดิ์สูงกว่า ซึ่งหากเป็นดังที่ผู้เขียนกล่าวในเบื้องต้น ผลทางกฎหมายในเรื่องนี้จะทำให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งมีศักดิ์ต่ำกว่าพระราชบัญญัติศุลกากรเป็นอันตกไป ฉะนั้นหากกรมศุลกากรจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ให้ถูกต้องจำเป็นเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องคำนึงถึงหลักลำดับชั้นของกฎหมายประกอบหลักความชอบด้วยกฎหมายอันเป็นหลักทางกฎหมายมหาชนทางภาษีด้วย

จากที่กล่าวมาในหัวข้อนี้หากจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยปราศจากปัญหาเรื่องหลักความชอบด้วยกฎหมายนั้น กรมศุลกากรควรผลักดันให้มีการแก้ไขการออกมาตรการดังกล่าว โดยต้องออกเป็นมาตรการที่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน โดยอาจจะออกมาในรูปแบบของพระราชกำหนดเหมือนเช่นที่กรมสรรพากรเคยใช้นิรโทษกรรมทางภาษีมาแล้วซึ่งกรมสรรพากรจะออกพระราชกำหนดขึ้นเป็นครั้งแรกตามความจำเป็นและวัตถุประสงค์ของเหตุการณ์บ้านเมืองในขณะนั้น หรืออาจบัญญัติมาตรการนี้ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรให้ชัดเจนว่าให้สามารถออกกฎหมายลำดับรองในการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยอาจบัญญัติให้มีลักษณะคล้ายมาตรา 3 อัญญาในประมวลรัษฎากรแล้วจึงออกมาตรการนี้มาใช้ตามกรอบของกฎหมายที่จำกัดเท่าที่จำเป็น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัติกฎหมายศุลกากรให้สามารถดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้นั้นจะต้องมีความชัดเจนมากกว่ามาตรา 3 อัญญา โดยบัญญัติให้เห็นโดยชัดเจนว่าสามารถยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และงดการฟ้องร้องดำเนินคดีได้ เพราะในปัจจุบันกรมสรรพากรเองแม้จะใช้มาตรา 3 อัญญาในการอ้างเป็นกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจในการออกประกาศที่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีก็ตาม แต่กรณีนี้ก็ยังมีนักกฎหมายหลายท่านเห็นว่าสามารถออกประกาศถึงขั้นเป็นการยกเว้นความผิดทางภาษีสรรพากรได้หรือไม่ เนื่องจากมาตรา 3 อัญญาแห่งประมวลรัษฎากรเองเขียนไปในทำนองให้อำนาจที่จะขยายระยะเวลาเท่านั้น ฉะนั้นจากที่กล่าวมาทั้งหมดในหัวข้อนี้จึงเป็นประเด็นปัญหาและความเห็นของผู้เขียนในเบื้องต้นซึ่งจะทำให้ปัญหาความชอบด้วยกฎหมายในการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้หมดไปทำให้มาตรการดังกล่าวมีฐานทางกฎหมายที่กรมศุลกากรและพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ที่ชัดเจนต่อไปได้ ซึ่งทั้งสองวิธีที่กล่าวมามีความแตกต่างกันพอสมควรในแง่ของการบริหารงานโดยผู้เขียนจะกล่าวโดยละเอียดในบทเสนอแนะต่อไป

5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับหลักความเสมอภาคในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้แก่ผู้กระทำความผิด

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรนั้นเป็นหลักการสำคัญที่ฝ่ายรัฐต้องคำนึงถึงเมื่อจะบัญญัติหรือออกแบบการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหลักการนี้ คือ² หลักการหรือแนวทางการ

² ศุภลักษณ์ พิณจิววดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร(กรุงเทพฯ:วิญญูชน,2547), หน้า 106.

ชำระภาษีของผู้เสียภาษีบนพื้นฐานของความเท่าเทียมกัน ด้วยเหตุนี้จึงควรนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณากำหนดจำนวนภาษี และรวมตลอดถึงนำมาพิจารณาในการยกเว้นภาษีด้วย

แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาหลักความเสมอภาคโดยละเอียด การจัดเก็บภาษีโดยยืนอยู่บนพื้นฐานของหลักการนี้ มิได้แปลความว่า จะต้องจัดเก็บภาษีเท่ากันหมดทุกคน หากแต่มีสาระสำคัญว่ารัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของบุคคลแต่ละกลุ่ม การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญแตกต่างกันก็ดี หรือการปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันก็ดี ย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค³ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรแก่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงสามารถจัดเก็บในอัตรา วิธี หรือยกเว้นให้กับบุคคลที่มีคุณสมบัติหรือสาระสำคัญที่แตกต่างกันได้โดยไม่ถือว่าเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาค ตราบเท่าที่มีเหตุผลที่หนักแน่นเพียงพอรองรับ

เหตุที่ผู้เขียน ต้องกล่าวถึงปัญหาในเรื่องหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรนั้น เพราะการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรนั้นโดยหลักจะต้องบังคับใช้โดยเสมอภาคทั่วทุกคนตราบเท่าที่ทุกคนมีสาระสำคัญหรือคุณสมบัติของบุคคลเข้าตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีอากร หากบุคคลใดที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายย่อมได้รับโทษอันได้แก่เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและโทษทางอาญา ซึ่งกฎหมายศุลกากรก็เป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะดังที่กล่าวมาเช่นเดียวกัน โดยหากผู้นำเข้า-ส่งออก ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีศุลกากรให้ถูกต้อง กรณีย่อมต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดเช่นกัน

แต่จากการศึกษาพบว่ามาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งกรมศุลกากรได้นำมาใช้ในปัจจุบันนี้มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) กล่าวคือ ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่มีคุณสมบัติและเข้าเงื่อนไขที่จะดำเนินการตามมาตรการดังกล่าวจะได้รับประโยชน์จากการที่ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และความรับผิดทางอาญา ตลอดจนได้รับประโยชน์จากการไม่ต้องไปดำเนินการพิธีการศุลกากรตามท่าหรือที่ต่างๆตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งถือเป็นการให้ประโยชน์แก่บุคคลผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรเฉพาะกลุ่มเท่านั้น กรณีดังกล่าวอาจทำให้ผู้ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรที่ถูกต้องตลอด

³ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540, (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2543), หน้า95-95.

มา เกิดความรู้สึกที่ไม่เป็นธรรมจากการที่รัฐออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ว่าเหตุใดกรมศุลกากรจึงให้ความสำคัญแก่ผู้กระทำความผิดในขณะที่ตนเสียภาษีศุลกากรโดยถูกต้องตลอดมา ซึ่งข้อเท็จจริงเหล่านี้จะถือได้หรือไม่ว่าเป็นการที่รัฐปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีศุลกากรโดยขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอันเป็นการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน

จากประเด็นที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า การนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในปัจจุบัน หากมีเหตุผลที่หนักแน่นเพียงพอและใช้เพียงพอที่จำเป็นตามขอบเขตของวัตถุประสงค์ของการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ที่ถูกต้อง กรณีถือได้ว่ามาตรการนี้ทำได้ขัดกับหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากรไม่ เพราะตามความเห็นทางกฎหมายของท่านอาจารย์วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ เห็นว่า การออกกฎหมายที่แตกต่างเพื่อใช้บังคับแก่กลุ่มบุคคลที่มีสาระสำคัญที่แตกต่างกันเป็นการทั่วไปเหมือนกันนั้นสามารถทำได้กรณีไม่ได้ขัดกับหลักความเสมอภาคแต่ประการใด ฉะนั้นการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมาใช้ หากกรมศุลกากรออกแบบมาตรการดังกล่าวมาเพื่อใช้บังคับแก่กลุ่มบุคคลผู้กระทำความผิดอันมีสาระสำคัญทั่วไปเหมือนกัน แม้จะเป็นการใช้บังคับแก่กลุ่มบุคคลเฉพาะกลุ่มเท่านั้น กรณีก็มีใช่เป็นการเลือกปฏิบัติที่จะทำให้ขัดต่อหลักความเสมอภาคไม่

และการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยมิให้ขัดกับหลักความเสมอภาคจะต้องมีเหตุผลที่เพียงพอมารองรับเสมอ เพราะมาตรการดังกล่าวเป็นการแบ่งแยกบุคคลออกเป็นประเภท (แยกผู้กระทำความผิดออกจากผู้ที่เสียภาษีศุลกากรโดยถูกต้อง) และปฏิบัติต่อบุคคลแต่ละประเภทแตกต่างกันออกไป จึงมีความเห็นของนักกฎหมายว่า⁴ รัฐจะต้องสามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใดรัฐจึงกระทำการอันก่อให้เกิดผลกระทบหรือเป็นการให้ประโยชน์แก่บุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งเหตุผลดังกล่าวจะต้องหนักแน่นเพียงพอ หรือเป็นเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟัง ในทางกลับกันหากรัฐปฏิบัติต่อบุคคลแต่ละประเภทแตกต่างออกไปโดยปราศจากเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟังแล้วก็เท่ากับว่า การใช้อำนาจของรัฐดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจ ซึ่งย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค ฉะนั้น⁵ กรณีมิได้หมายความว่า ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องชำระภาษีด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน หรือจะต้องตก

⁴ อรพิน ผลสุวรรณโสบายรูป, “หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบภาษีอากรของไทย,” รายงานวิจัยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505, หน้า 4.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

อยู่ในระบบภาษีเดียวกันเสมอไป แต่ท่านอาจารย์อรพิน ผลสุวรรณ เห็นว่ากฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่มีบทบัญญัติที่แบ่งแยกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรไม่ว่าจะเป็นเรื่องของเพศ ชาติกำเนิด ศาสนา หรือเชื้อชาติก็ตาม

ฉะนั้น หากกรมศุลกากรจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยปราศจากปัญหาเรื่องหลักความเสมอภาค กรมศุลกากรควรให้เหตุผลในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองให้ได้ว่ามีความจำเป็นเพราะเหตุใดในการออกประกาศมาตรการในครั้งนั้น เช่น อาจให้เหตุผลว่าเพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจการลงทุน อันเนื่องจากช่วงนี้มีวิกฤตเศรษฐกิจ รัฐจึงจำเป็นต้องนำวิธีการทางศุลกากรมาเป็นเครื่องมือในทางบริหาร เป็นต้น และในการให้เหตุผลนี้อาจจะมีการบัญญัติกฎหมายว่า หากจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมาใช้รัฐจะต้องเขียนเหตุผลในประกาศการใช้มาตรการดังกล่าวเสมอ เพื่อมิให้มีการนำมาตรการนี้มาใช้บ่อยจนเกินไปจนอาจทำให้ผู้เสียภาษีศุลกากรคาดหวังว่าจะขอใช้สิทธิตามมาตรการนี้ โดยไม่ให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรที่ถูกต้อง

5.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการประชาสัมพันธ์โครงการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ไม่ทั่วถึงและทราบเพียงแค่ว่าบุคคลเฉพาะกลุ่ม

มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นั้นเป็นมาตรการที่ยืดหยุ่นสอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade Facilitation) กล่าวคือ สามารถทำให้การค้าระหว่างประเทศดำเนินไปโดยสะดวก ลดความเคร่งครัดของตัวบทกฎหมายศุลกากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อนที่ต้องอาศัยการตีความของนักกฎหมายส่งผลให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้นในฝ่ายเอกชนซึ่งไม่สอดคล้องกับการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบันเหล่านี้เป็นเหตุผลสนับสนุนมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งนับว่ามีข้อดีที่จะนำมาตรการดังกล่าวมาใช้ให้ถูกต้อง

แต่จากการศึกษาพบว่า มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นอกจากจะมีการนำมาใช้โดยไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนแล้ว ยังพบว่า มาตรการนี้ยังขาดการประชาสัมพันธ์ให้บุคคลทราบเป็นการทั่วไปอีกด้วย ทำให้ประชาชนโดยทั่วไปไม่อาจทราบถึงความมีอยู่ของมาตรการดังกล่าวหรือแม้จะทราบ แต่ก็ทราบในวงจำกัด และยังขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องและชัดเจนในมาตรการนี้ แม้แต่ตัวพนักงานเจ้าหน้าที่เองก็ยังขาดความชัดเจนในการปฏิบัติตามมาตรการนี้ว่าจะดำเนินการเช่นไร เพราะเหตุว่ามาตรการดังกล่าวไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน จึงมิได้ผ่านกระบวนการนิติบัญญัติที่ถูกต้อง ผลที่ตามมา

คือ มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่ได้รับการประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป

จากปัญหาข้างต้นทำให้ประสิทธิภาพของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ลดลง กล่าวคือ การที่ผู้กระทำผิดเพียงบางส่วนเท่านั้นที่ทราบข่าวสารของมาตรการนี้เข้ารับดำเนินการตามโครงการทำให้ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรอีกจำนวนหนึ่งมิได้เข้ารับดำเนินการตามโครงการ เพราะเหตุไม่ทราบข่าวสารหรือข้อมูลเกี่ยวกับมาตรการนี้แต่ประการใด ทำให้จำนวนผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการมีจำนวนน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ส่งผลกระทบต่อไปถึงจำนวนภาษีศุลกากรที่จัดเก็บตามมาตรการนี้ที่จะถดถอยตามไปด้วย

จำนวนผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่น้อยกว่าที่ควรจะเป็นเพราะเหตุไม่ทราบข่าวประชาสัมพันธ์ ยังส่งผลถึงโอกาสที่กรมศุลกากรจะได้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันของผู้มีหน้าที่เสียภาษีน้อยลงไปด้วย ทำให้กรมศุลกากรต้องนำมาตรการนี้มาใช้บ่อยครั้ง ซึ่งประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นั้นไม่ควรจะถูกนำมาใช้บ่อยครั้งจนเกิดความคาดหวังว่าในอนาคตจะมีการใช้มาตรการนี้ต่อไปโดยไม่มีข้อจำกัด เพราะจะเกิดผลเสียในเรื่องของการกระทำผิดกฎหมายศุลกากรบ่อยขึ้นโดยผู้กระทำผิดคาดหวังว่าหากตนกระทำผิดกฎหมายศุลกากร ตนก็อาจไม่ต้องรับโทษโดยเข้ามาในมาตรการนี้เพื่อให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty)

ปัญหาการประชาสัมพันธ์มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จะลดลงได้ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรนำมาตรการนี้มาบัญญัติให้ถูกต้องตามหลักการนิติบัญญัติเพื่อเมื่อมีการประกาศเป็นกฎหมายที่ชัดเจนก็จะได้รับการตีพิมพ์ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งนอกจากจะมีประโยชน์ในแง่ของการทำให้ประชาชนรู้หรือทราบเป็นการทั่วกันแล้ว การผ่านกระบวนการนิติบัญญัติยังเป็นการถ่วงดุลอำนาจผ่านผู้แทนราษฎรอันเป็นตัวแทนของประชาชน เพื่อพิจารณาว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจควรเป็นไปในทิศทางและมีกรอบหรือขอบเขตของการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารเพียงใด ทั้งนี้การผ่านนิติบัญญัติก็เพื่อเป็นไปตามหลักการตกลงยินยอมทางภาษี (Con-sentement Fiscal) ว่า⁶ การบริหารจัดการเก็บหรือการยกเว้นภาษีอากรต้องได้รับการอนุมัติจัดเก็บของฝ่ายนิติบัญญัติในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตย

⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 76-77.

อย่างไรก็ตามการประกาศในราชกิจจานุเบกษานั้นสามารถทำให้ประชาชนทราบข้อมูลข่าวสารของมาตรการนี้ในระดับหนึ่งเท่านั้น เพราะเหตุว่าในความเป็นจริงนั้นจะมีประชาชนสักเพียงใดที่สนใจอ่านราชกิจจานุเบกษา ฉะนั้นผู้เขียนเห็นว่า วิธีแก้ปัญหาในเบื้องต้นดังกล่าวสามารถลดปัญหาความไม่รู้ข่าวสารของมาตรการนี้ในระดับหนึ่งเท่านั้น กรมศุลกากรควรมีมาตรการเสริมในทางบริหารโดยมีการให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรการนี้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ของตนเสียก่อนในเบื้องต้นเพื่อให้ในการปฏิบัติตามมาตรการนี้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ต่อมากรมศุลกากรจึงควรจัดให้มีความรู้ความเข้าใจแก่ประชาชนในมาตรการนี้โดยอาจจัดพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากรโดยตั้งเป็นหน่วยงานย่อยในกรมศุลกากรในการให้ความรู้ผ่านเว็บไซต์ของกรมศุลกากรเอง หรือทางสื่อหรือช่องทางอื่น ก็จะเป็นวิธีการที่มาช่วยสนับสนุนในการลดปัญหาในหัวข้อนี้ลงได้

5.1.4 ปัญหาการดำเนินการตามขั้นตอนตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่มีได้เริ่มต้นที่ความสมัครใจของผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการตั้งแต่ต้น

กล่าวคือ จะมีขั้นตอนเริ่มต้นจากการที่เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตามกฎหมายตรวจสอบข้อมูลแล้วแจ้งการกระทำผิดไปให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรเข้ารับการตรวจสอบตามมาตรการดังกล่าว ซึ่งตรงจุดนี้เองถือว่าการผิดหลักของการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) เพราะการนิรโทษกรรมมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นให้ผู้เข้ารับดำเนินการสมัครใจเข้ารับการตรวจสอบด้วยตนเองจริงๆ มิใช่เกิดจากการที่เจ้าหน้าที่ตรวจพบการกระทำผิดก่อนแล้วจึงแจ้งไปยังผู้กระทำความผิดมาให้เข้ามาในโครงการ ดังนี้เท่ากับผิดวัตถุประสงค์สำคัญของการนิรโทษกรรมทางภาษีที่ต้องการให้ผู้กระทำความผิดกลับใจแก้ไขการกระทำผิดครั้งก่อนๆ ของตนด้วยตนเอง และด้วยความเคารพในประเด็นนี้การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบการกระทำผิดแล้วไม่ดำเนินการตามกฎหมายในวิธีการตามที่กฎหมายกำหนด กรณีอาจมีความผิดทางวินัยได้

จากการศึกษาพบว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศแคนาดานั้นจะมีหลักสำคัญที่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายแคนาดาจะต้องยึดถือปฏิบัติเป็นหลักสำคัญในการดำเนินการตามมาตรการ กล่าวคือการดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศแคนาดาต้องเกิดจากการสมัครใจของผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเปิดเผยข้อมูลด้วยตนเอง

เท่านั้น หากมีข้อเท็จจริงว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากร แคนาดาแล้วกรณีนี้พนักงานเจ้าหน้าที่แคนาดาจะต้องดำเนินการตามกฎหมายศุลกากรเท่านั้นไม่อาจนำตัวผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเข้ามารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้

หลักการของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศแคนาดาสอดคล้องกับความหมายของการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ใน Black's Law Dictionary ให้ความหมายว่า “เป็นการให้โอกาสแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะกลุ่ม ภายในเวลาอันจำกัด ในการจ่ายภาษีเป็นจำนวนที่กำหนดไว้ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการปลดปล่อยภาระทางภาษี (เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม) ที่ตนมีภาระก่อนหน้าหรือช่วงระยะเวลาก่อนการนิรโทษกรรมทางภาษีโดยจะได้รับการยกเว้นโทษทางอาญาด้วย ซึ่งการนิรโทษกรรมทางภาษีนี้จะไม่สามารถใช้ได้หากผู้มีอำนาจประเมินภาษี เริ่มต้นทำการสืบสวนการเสียภาษีในอดีตว่าถูกต้องหรือไม่...” ในประเด็นนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในต่างประเทศและรวมตลอดการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (Tax Amnesty) นั้นจะให้ความสำคัญกับความบริสุทธิ์ใจหรือความสมัครใจของผู้กระทำความผิดที่จะกลับใจแก้ไขการกระทำครั้งก่อนๆของตนซึ่งรัฐเองในฐานะผู้ออกกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการนิรโทษกรรมก็ให้โอกาสผู้กระทำผิดในการกลับใจแก้ไขด้วยตนเองแล้วรัฐจึงยินยอมลดล้างการกระทำความผิดนั้นให้ ดังนั้นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยก็ไม่ควรที่จะนำมาใช้หากผู้มีอำนาจประเมินภาษีเริ่มต้นทำการตรวจสอบการกระทำความผิดหรือพบเจอการกระทำความผิดแล้วนั่นเอง

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยขัดกับหลักการสากลนี้นั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าหากต่อไปมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตราการนี้มาใช้ให้ถูกต้องแล้วควรใช้ไปในแนวทางเดียวกับหลักการของต่างประเทศที่จะไม่ยินยอมให้ผู้ที่ไม่สมัครใจเข้ารับการตรวจสอบตนเองตั้งแต่ต้นเข้ารับดำเนินการตามมาตรการ และเห็นด้วยกับการที่หลักเกณฑ์มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในต่างประเทศได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าหากพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบการกระทำความผิดจะต้องดำเนินการตามกฎหมายเท่านั้น จะเปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเข้ารับดำเนินการตามมาตรการนี้ได้

5.1.5 ปัญหาการอนุวัติการตามความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งยังเป็นประเด็นปัญหาว่าในเวทีการเจรจาในระดับโลกมีแนวโน้มให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นไปในทิศทางใด

ในปัจจุบันมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้เป็นประเด็นที่ได้มีการพูดคุยเจรจากันในเวทีการเจรจาในระดับโลกโดยได้มีการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiation Group on Trade Facilitation: NGTF) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการเจรจาการค้าพหุภาคีรอบโดฮา ซึ่งดำเนินการภายใต้คณะกรรมการเจรจาการค้าของ World Trade Organization : WTO

มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จัดเป็นประเด็นย่อยในการเจรจาในหัวข้อ "Penalty Disciplines ใน Article 6.2" โดยมีเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องกำหนดทิศทางของมาตรการนี้ให้ไปในแนวทางเดียวกันมากที่สุด ก็เพราะมาตรการศุลกากรที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันของประเทศสมาชิกนั้น จะทำให้การค้าระหว่างประเทศเป็นไปโดยสะดวกและมาตรการดังกล่าวจะไม่ถูกนำมาใช้ให้เป็นอุปสรรคทางการค้าที่มีใช้ภาษี (Non-Tariff Barrier)

ในการเจรจาดังกล่าว หากผู้แทนของประเทศไทยได้ทำความตกลงอย่างใด ๆ ในความตกลงโดยถูกต้องตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว กรณีจะมีผลผูกพันให้ประเทศไทยต้องปฏิบัติตามความตกลงที่ตนได้กระทำไป โดยประเทศไทยจะต้องอนุวัติการความตกลงให้เป็นกฎหมายภายในเพื่อให้มีค่าบังคับตามกฎหมายภายในประเทศ

แต่จากการศึกษาพบว่าในการประชุมเจรจาดังกล่าว ยังไม่เป็นที่ยุติว่าควรกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นไปในทิศทางใดระหว่างการกำหนดให้มาตรการนี้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) หรือจะกำหนดให้มาตรการนี้เป็นเพียงเหตุปัจจัยในการบรรเทาโทษเท่านั้น (the member shall consider this fact as a potential mitigating factor...) ซึ่งทั้ง 2 กรณีให้ผลต่างกัันดังนี้ คือ

5.1.5.1 หากในการเจรจาได้กำหนดทิศทางของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นไปในแนวทางที่ให้ผลของมาตรการเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีกรณีจะทำให้การกระทำความผิดใดๆของผู้รับดำเนินการตามมาตรการถูกลบล้างเสียทั้งสิ้น โดยงดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีทางอาญา เหล่านี้การ

อนุวัติการตามความตกลงจะต้องนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายให้ถูกต้องตามกระบวนการนิติบัญญัติที่ต่องำเนินถึงหลักการออกกฎหมายนิรโทษกรรมโดยทั่วไปด้วย กล่าวคือ ต้องมีกฎหมายรองรับถึงกระบวนการนิรโทษกรรมว่าให้มีผลลบล้างการกระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่ผ่านมาให้ชัดเจนถูกต้องตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยเนื้อหาในความตกลงต้องอิงเปรียบเทียบกับกฎหมายภายในประเทศคือพระราชบัญญัติศุลกากรเป็นหลักด้วย ซึ่งความเห็นในการกำหนดทิศทางความตกลงให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีนี้ ตรงกับมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ประเทศไทยนำมาใช้โดยไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนในปัจจุบัน กล่าวคือ กรมศุลกากรกำหนดให้มีมาตรการนี้โดยให้ผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการโดยสมัครใจ ได้รับประโยชน์ในเรื่องของการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตลอดจนงดการฟ้องดำเนินคดีอาญาศุลกากรด้วย

5.1.5.2 หากในการเจรจาได้กำหนดทิศทางของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไปในทิศทางว่า การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจนั้น เป็นเพียงเหตุปัจจัยในการบรรเทาโทษเท่านั้น กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจจะเป็นมาตรการที่มีเนื้อหาที่ใช้การนิรโทษกรรมทางภาษีอีกต่อไป และเป็นมาตรการที่ให้ผลแตกต่างกับมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ประเทศไทยนำมาใช้โดยไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนในปัจจุบันด้วยซึ่งในอนาคตผู้เขียนเห็นว่า หากจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ตามแนวทางเพื่อเหตุปัจจัยบรรเทาโทษนั้น กรณีควรจะบัญญัติกฎหมายเพื่อเป็นกรอบหรือขอบเขตของการบรรเทาโทษให้ชัดเจน เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีแนวทางในการดำเนินการตามมาตรการที่ชัดเจน และเป็นการจำกัดอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ดุลพินิจมิให้มีมากเกินไป

จากที่กล่าวมาไม่ว่า World Trade Organization จะกำหนดแนวทางมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจไปในทิศทางใดก็ตาม กรณีย่อมมีผลกระทบต่อประเทศไทยทั้งสิ้นเพราะท้ายที่สุดเมื่อมีความตกลงระหว่างประเทศเสร็จสิ้นแล้วประเทศไทยในฐานะประเทศสมาชิกย่อมต้องปฏิบัติตามความตกลงนั้นๆ ฉะนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ในการเจรจานั้นๆ ผู้เจรจาจะต้องตั้งข้อสงวนในประเด็นที่ไม่เห็นด้วย และเลือกแนวทางความตกลงที่ประเทศไทยจะได้ประโยชน์สูงสุด

ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า การเจรจาโดยกำหนดให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีแนวทางไปในผลว่าเป็นการนิรโทษกรรม

ทางภาษี (Tax Amnesty) ในข้อ(ก) น่าจะมีความเหมาะสมสอดคล้องกับทางปฏิบัติที่ประเทศไทย เคยปฏิบัติมา เพราะการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจตั้งแต่อดีตเป็นต้นมา ล้วนมีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมเสียทั้งสิ้น แม้จะยังไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนก็ตาม ฉะนั้นหากในอนาคตกรมศุลกากรจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรการนี้ อีก การเลือกแนวทางการ เจรจาในความตกลงว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiation Group on Trade Facilitation :NGTF) ในแนวทางตามข้อ(ก) จะเหมาะสมมากกว่าหากแต่ต้องพิจารณาปรับปรุง รายละเอียดในหลายเรื่องเพื่อจำกัดอำนาจและขอบเขตของพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้สอดคล้อง กับมาตรฐานสากลและปรับปรุงให้มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนต่อไป อย่างไรก็ตามหากประเทศไทยจะ เลือกใช้วิธีการตามข้อ (ก) ซึ่งให้คุณมากกว่าแก่ผู้ประกอบการค้าก็ย่อมไม่มีประเทศสมาชิกอื่น ขัดข้อง

5.1.6 ปัญหาว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบ ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ควรจะได้รับเงินรางวัลจากการดำเนินการหรือไม่

เนื่องจากการดำเนินการตามมาตรการของกรมศุลกากรเพื่อการตรวจสอบตนเอง ด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ตรวจพบการกระทำผิดผู้ ซึ่งสามารถแจ้งให้ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรเข้ารับดำเนินการตามมาตรการดังกล่าวได้ ให้ถือว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้นั้นเป็นผู้ตรวจพบเงินอากรขาดและมีสิทธิได้รับเงินรางวัลตามส่วนที่ตรวจ พบโดยให้จ่ายเงินรางวัลแก่พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นจำนวนร้อยละ 10 ของเงินอากรที่เรียกเก็บเพิ่ม ได้

ในประเด็นนี้เมื่อพิจารณากฎหมายในต่างประเทศในการเปิดช่องให้ใช้มาตรการ การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นั้นกรณีจะพบว่าไม่มีบทบัญญัติใด เปิดช่องให้พนักงานเจ้าหน้าที่ได้เงินรางวัลจากการดำเนินการตามมาตรการนี้เลยเพราะด้วย ขั้นตอนในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ใน ต่างประเทศ จะไม่มีการตรวจสอบข้อมูลการกระทำผิดให้ก่อนเหมือนเช่นของไทย โดย กำหนดเป็นกฎเกณฑ์ที่เคร่งครัดในเรื่องของการตรวจพบหากพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบการ กระทำผิดมีทางเลือกเดียวคือจะต้องดำเนินการตามกฎหมายเท่านั้น ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากร จะใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มิได้เป็นอันขาด จึงทำ

ให้ไม่มีช่วงของขั้นตอนที่จะกำหนดมาตรการนี้ให้มีเนื้อหาสาระไปในทางที่เจ้าพนักงานสามารถรับเงินรางวัลได้

นอกจากนี้จากการศึกษาพบว่าในการเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiation Group on Trade Facilitation : NGTF) มีทิศทางของการจ่ายเงินรางวัลในกรณีนี้ว่ามีให้มีการจ่ายเงินรางวัลตามสัดส่วนหรือเป็นเปอร์เซ็นต์จากค่าภาษีที่เรียกเก็บได้จากการดำเนินมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งสอดคล้องตรงกับการใช้มาตรการนี้ในแคนาดาที่มีได้กำหนดให้ พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ได้รับเงินรางวัลแต่ประการใด

กรณีต่างกับการได้รับเงินรางวัลตามมาตรา 102 ตรี(3) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ที่เป็นกรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบเงินอากรขาด แล้วดำเนินการทางกฎหมายศุลกากรในวิธีปกติไปตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดเงินรางวัลเพื่อให้เจ้าหน้าที่เกิดแรงใจหรือแรงกระตุ้นในการตรวจสอบเพื่อนำผู้กระทำผิดมาลงโทษมากขึ้น

ดังนั้นในประเด็นปัญหานี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากกรมศุลกากรจะนำมาตราการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในอนาคต ควรยกเลิกการจ่ายเงินรางวัลให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่เพราะหลักการของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ถูกต้องนั้นควรเริ่มจากความสมัครใจที่จะเข้ารับการตรวจสอบตามมาตรการด้วยตนเองของผู้กระทำผิดมิใช่เริ่มจากการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานภาครัฐนั้น ดังนั้นเมื่อผู้เขียนเสนอให้มีการเริ่มต้นในการดำเนินการตามมาตรการนี้โดยผู้กระทำผิดตั้งแต่ต้นในข้อ 5.1.4 การดำเนินการตามมาตรการของเจ้าหน้าที่จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจ่ายเงินรางวัลเพราะไม่มีช่วงของขั้นตอนการดำเนินการใดๆในการตรวจสอบให้แก่ผู้กระทำผิดทราบอีกต่อไป หากในอนาคตกรมศุลกากรมีความจำเป็นต้องนำมาตราการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้อีก ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรนำมาใช้ให้ถูกต้องและยกเลิกหลักเกณฑ์เรื่องเงินรางวัลที่จะจ่ายให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย

5.1.7 ปัญหาว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ควรเปิดโอกาสเฉพาะผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่ไม่มีเจตนาทุจริตหรือไม่

ในพระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้มีนิยามศัพท์หรือความหมายของคำว่า “ทุจริต” ไว้โดยตรง เมื่อกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดความหมายของเรื่องนี้ไว้ จึงต้องกลับไปพิจารณากฎหมายทั่วไปว่า “ทุจริต” มีความหมายอย่างไร

ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 1(1) ให้ความหมายของคำว่าทุจริตหมายความว่า “เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น” กล่าวคือ⁷ เป็นการกระทำใดๆเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นประโยชน์ในทางทรัพย์สินหรือไม่ก็ได้โดยผู้กระทำไม่มีสิทธิหรือไม่มีอำนาจที่จะได้มาซึ่งประโยชน์นั้น ฉะนั้นเมื่อนำมาเทียบเคียงกับฐานความผิดทางศุลกากรที่ถือว่าผู้กระทำมีเจตนาทุจริต ผู้เขียนเห็นว่า กรณีคือฐานความผิดที่เกิดจากการที่ผู้กระทำมีเจตนาที่จะฉ้อค่าภาษีศุลกากรไม่ว่าจะโดยวิธีการใดๆมาตั้งแต่ต้น โดยมีใช้ฐานความผิดที่เกิดจากความผิดพลาด บกพร่อง โดยไม่ตั้งใจแต่ประการใด

ปัจจุบันประเทศไทยโดยกรมศุลกากรได้นำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ โดยมีหลักการเงื่อนไขว่า ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการนี้ได้ จะต้องมีความประพฤติที่สำคัญประการหนึ่ง คือจะต้องไม่ปรากฏว่าได้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรโดยมีเจตนาทุจริตอันเป็นคุณสมบัติของผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการที่สำคัญ หากผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรมีเจตนาทุจริตในการกระทำผิดตั้งแต่ต้นจะไม่มีสิทธิที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เพื่อลดล้างการกระทำผิดของตนเอง ซึ่งเป็นการออกแบบมาตรการที่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีโดยไม่เปิดโอกาสให้ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรในฐานความผิดที่เป็นความผิดที่ร้ายแรง แสดงถึงเจตนาของผู้กระทำผิดว่ามีเจตนาเป็นโจร

แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะมีหลักการกำหนดคุณสมบัติของผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่เป็นความผิดที่มีลักษณะถึงความทุจริตโดยห้ามเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการ

⁷ บุญเพราะ แสงเทียน, กฎหมายอาญา1, (กรุงเทพฯ:วิทย์พัฒนจำกัศ,2552), หน้า31.

ตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยเด็ดขาด แต่จากการศึกษาพบว่า หลักการนี้ถูกเขียนไว้แต่เพียงกว้างๆว่า ห้ามผู้กระทำผิดที่ทุจริตเข้ารับดำเนินการตามมาตรการ โดยมีได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่า คำว่า ทุจริต นั้นมีความหมายเพียงใด และฐานความผิดทางศุลกากรฐานใดบ้างที่ถือว่าเป็นความผิดโดยทุจริต โดยผู้เขียนเห็นว่า อาจเป็นเพราะฐานความผิดทางศุลกากรมีความซับซ้อนจึงยากแก่การจำแนกแยกแยะให้เห็นชัดเจนว่า กรณีใดจึงเป็นการกระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่มีเจตนาทุจริต

จากที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่กรมศุลกากรมิได้กำหนดหลักการเรื่องของเจตนาทุจริตให้ชัดเจนไว้เพราะเป็นเรื่องยากที่จะต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไปว่า แค่ไหนเพียงใดถึงจะเข้าข่ายทุจริต และการกำหนดหลักการเรื่องนี้อย่างไปผู้เข้ารับดำเนินการอาจเกรงว่าเมื่อเสนอเรื่องต่อศุลกากรแล้วศุลกากรอาจเห็นว่าเป็นกรณีทุจริตที่ทำให้ไม่อาจขอรับดำเนินการตามโครงการได้ ฉะนั้นการกำหนดเงื่อนไขข้อนี้จึงไม่ส่งเสริมการเข้าร่วมโครงการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ และจะเห็นได้ว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ว่าผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการได้ต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ยังมีได้ตรวจพบการกระทำผิดมาก่อนจึงน่าจะเป็นการเพียงพอแล้ว

5.1.8 ปัญหาผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่มีความผิดตามกฎหมายอื่นปนอยู่ด้วยจะสามารถใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เพื่อให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีครบไปถึงความผิดตามกฎหมายอื่นได้หรือไม่

ในการปฏิบัติหน้าที่ของกรมศุลกากรโดยหลักจะใช้กฎหมายแม่บทสำคัญในการดำเนินงานศุลกากรผ่านกฎหมายสองฉบับ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร แต่อย่างไรก็ตามด้วยเหตุที่กรมศุลกากรมีหน้าที่สำคัญที่นอกจากจะต้องจัดเก็บภาษีศุลกากรแล้ว ยังจะต้องมีหน้าที่ปกป้องความสงบเรียบร้อยของสังคม โดยเป็นนายด่านแรกมิให้สินค้าผิดกฎหมาย หรือสิ่งของที่เป็นอันตรายโดยสภาพและไม่ได้มาตรฐานผ่านเข้ามาในราชอาณาจักรไทย ด้วยเหตุนี้กรมศุลกากรจึงต้องเป็นผู้มีหน้าที่ใช้กฎหมายในเรื่องของต้องห้ามต้องกักตุน อันเป็นกฎหมายตามพระราชบัญญัติอื่นที่มีใช้ควบคู่กฎหมายศุลกากร เช่น พระราชบัญญัติควบคุมยาง พุทธศักราช 2542 พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค

พุทธศักราช 2522 พระราชบัญญัติสิทธิบัตร พุทธศักราช 2522 พระราชบัญญัติอาวุธปืน เครื่องกระสุน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิง และสิ่งเทียมอาวุธปืน พุทธศักราช 2490 เป็นต้น

จึงเกิดกรณีข้อเท็จจริงในทางปฏิบัติว่า ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรกระทำกรรมเดียวผิดต่อกฎหมายหลายบท และมีฐานความผิดอื่นที่มีโทษความผิดตามกฎหมายศุลกากรปะปนอยู่ด้วย กรณีจึงเป็นปัญหาว่า หากมีกรณีนี้เกิดขึ้นผู้กระทำความผิดจะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้หรือไม่ และจะดำเนินการอย่างไร

ในประเด็นนี้มีนักกฎหมายศุลกากรฝ่ายหนึ่งเห็นว่า หากเกิดการกระทำกรรมเดียวผิดต่อกฎหมายหลายบทขึ้น และอัตราโทษตามกฎหมายศุลกากรสูงกว่าอัตราโทษตามกฎหมายอื่น ก็ให้สามารถดำเนินการตามมาตรการเพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีอากรได้ แต่หากเป็นกรณีที่มีโทษตามกฎหมายอื่นสูงกว่าอัตราโทษกฎหมายศุลกากร ผู้กระทำผิดก็ไม่ควรได้รับการดำเนินการตามมาตรการนี้

ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า เมื่อมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่มีวัตถุประสงค์ในการนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากร ฉะนั้นในการใช้มาตรการดังกล่าวก็ไม่ควรที่จะก้าวล่วงไปถึงเป็นการลบล้างการกระทำความผิดตามกฎหมายหรือพระราชบัญญัติอื่น มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจควรมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีเฉพาะในส่วนของกฎหมายศุลกากรเท่านั้น ความผิดตามกฎหมายอื่นก็อาจเปรียบเทียบระดับคดีไปตามกรอบอำนาจเท่าที่กรมศุลกากรสามารถจะทำได้เท่านั้น หากไม่อยู่ในกรอบอำนาจของกรมศุลกากร กรณีนี้ก็ต้องดำเนินการไปตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

5.2 แนวทางการกำหนดหลักการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้สอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith⁸ แม้จะมีใช้ตัวบทกฎหมายภาษีอากรก็ตามแต่ก็ถือเป็นหลักการสำคัญ 4 ประการเกี่ยวกับภาษี (Four Maxim Regarding Taxes

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า60-61.

in General) ซึ่งเป็นหลักที่ทุกประเทศยอมรับโดย Adam Smith ได้ประมวลวิธีที่ประชาชาติต่างๆ คิดขึ้นและปฏิบัติอยู่ ได้แก่

- (1) หลักความเป็นธรรม (Equity)
- (2) หลักความแน่นอน (Certainly)
- (3) หลักความสะดวก (Convenience)
- (4) หลักความประหยัด (Economy)

ซึ่งทั้งสี่หลักดังกล่าวสามารถวิเคราะห์ความเกี่ยวข้องของว่าสอดคล้องกับมาตรการ การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) หรือไม่อย่างไรดังจะกล่าวต่อไปนี้

5.2.1 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับ หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรม (Equity) เป็นหลักการสำคัญในทางภาษีอากร กล่าวคือ⁹ วิธีการจัดเก็บภาษีตลอดจนขั้นตอน วิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีต้องมีหลักเกณฑ์ในการวัด ความสามารถและหลักในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีในกรณีใดๆนั้นผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึง จำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน ดังนั้นประเด็นสำคัญในการกำหนด มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้ถูกต้องสอดคล้องกับหลัก ความเป็นธรรมนั้นอยู่ที่การยกเว้นภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่บุคคลผู้กระทำผิดกฎหมาย ศาลาการที่ต้องมีการใช้บังคับเป็นการทั่วไปเสมอหน้ากัน

จากการศึกษามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) พบว่ามาตรการดังกล่าวได้มีการปฏิบัติแก่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีศาลาการ ออกเป็นสองกลุ่มใหญ่ๆคือ กลุ่มแรกเป็นกลุ่มผู้มีหน้าที่เสียภาษีศาลาการผู้ปฏิบัติตามกฎหมาย ศาลาการโดยถูกต้องทุกประการซึ่งกลุ่มนี้กรมศาลาการได้ดำเนินการเก็บภาษีศาลาการโดยถูกต้อง ด้วยกฎหมายเต็มเม็ดเต็มหน่วย ส่วนกลุ่มที่สองเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีศาลาการเช่นกันแต่เป็นกลุ่ม คนผู้ที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายศาลาการโดยถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งหากบุคคลตามกลุ่มนี้เข้า

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า61.

เงื่อนไขและคุณสมบัติตามที่กำหนดในมาตรฐาน กรมศุลกากรจะดำเนินการตามมาตรฐานการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตลอดจนการฟ้องร้องดำเนินคดีตามกฎหมายศุลกากรต่อไป

จากการปฏิบัติต่อบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรเช่นเดียวกันโดยบุคคลทั้งสองกลุ่มมีความสามารถในการเสียภาษีศุลกากรเท่าเทียมกันทุกประการ เหล่านี้จะส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า ในแง่ความรู้สึกของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรกลุ่มแรกที่ยกเว้นภาษีโดยถูกต้องเสมอมาจะมีความรู้สึกว่าจะไม่ได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่เท่าเทียมกันโดยมีความรู้สึกที่ไม่เป็นธรรมว่าเพราะเหตุใดรัฐ (ศุลกากร) จึงต้องเปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรให้ได้รับประโยชน์จากการดำเนินการตามมาตรฐานการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ด้วย เมื่อตรวจพบการกระทำความผิดแล้วรัฐควรดำเนินการไปตามกฎหมายศุลกากรซึ่งความรู้สึกนี้อาจรุนแรงไปถึงขั้นทำให้ผู้เสียภาษีศุลกากรกลุ่มแรกมีความรู้สึกว่าจะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรให้ถูกต้องอีกต่อไป เพราะอย่างไรเสียตนก็สามารถได้รับการนิรโทษกรรมทางภาษีโดยเข้ารับดำเนินการตามมาตรฐานการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้อยู่แล้วอันเป็นความเป็นธรรมในความรู้สึกของประชาชนว่ากฎหมายศุลกากรมีการเลือกปฏิบัติหรือไม่

หลักความเป็นธรรมตามกฎหมายนั้นเป็นหลักที่ใกล้เคียงและต้องพิจารณาควบคู่ไปกับหลักความเสมอภาค¹⁰ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่า การที่ผู้บัญญัติกฎหมายออกมาตรการหรือหลักเกณฑ์ใดๆก็ตามแก่ผู้มีคุณสมบัติ สาระสำคัญ เป็นการทั่วไปเพื่อใช้บังคับแก่กลุ่มบุคคลนั้นๆ แล้ว กรณีถือว่าเป็นมาตรการที่มีความเป็นธรรมสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีแม้จะขัดกับความรู้สึกของประชาชนอยู่บ้าง แต่หากมีการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นการทั่วไปแก่บุคคลเสมอหน้ากันแล้วกรณีย่อมไม่ถือว่าขัดกับหลักความเป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เสียภาษีไว้บกพร่องจะต้องมิได้รับประโยชน์จากการยกเว้นเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ยที่รัฐคิดเอาจากผู้เสียภาษีล่าช้าจากกำหนดเวลาปกติตามกฎหมาย

แต่อย่างไรก็ตามการที่ผู้บัญญัติกฎหมายจะกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนในอนาคตและสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ทั้งความเป็นธรรมในความรู้สึกของประชาชนและความเป็นธรรมในแง่กฎหมายกรณีจะต้องคำนึงถึงความสมดุลของความรู้สึกของผู้เสียภาษีศุลกากรโดย

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

ถูกต้องด้วยมีให้เกิดความรู้สึกว่าถูกเอาเปรียบหรือรู้สึกว่ารัฐให้ประโยชน์แก่ผู้กระทำผิดมากกว่ามุ่ง
ลงโทษ

ในต่างประเทศได้กำหนดให้มาตรการที่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีแม้จะ
เปิดโอกาสให้ผู้กระทำได้รับประโยชน์จากการนิรโทษกรรมก็ตามแต่ก็มีการบัญญัติขอบเขตที่
ชัดเจนโดยมีให้มีการนำมาตราการที่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีมาใช้บ่อยจนเกินไป หากแต่
นำมาใช้โดยเว้นช่วงของระยะเวลาพอสมควร ซึ่งกรณีการกำหนดขอบเขตของมาตรการการ
ตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ชัดเจนนั้นจะช่วยลดความรู้สึกของผู้เสีย
ภาษีกลุ่มแรกที่เสียภาษีถูกต้องเสมอมาว่าตนมิได้ถูกเอาเปรียบและพร้อมที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย
ศุลกากรโดยถูกต้องต่อไป

5.2.2 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับ
หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอนไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการ
ประเมินและวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่มาจาก
การกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี และเหตุที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีให้
สอดคล้องกับหลักความแน่นอนเพราะการจัดเก็บที่ขัดกับหลักการนี้จะนำมาซึ่งความเดือดร้อนของ
ประชาชน¹¹

ฉะนั้นการออกมาตราการใด ๆ รวมถึงมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ
สมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งมีผลเป็นการยกเว้นวิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากรหรือการดำเนินการ
ทางกฎหมายศุลกากรวิธีการปกติก็จะต้องคำนึงถึงหลักความแน่นอนและชัดเจนด้วยเช่นกัน
มิฉะนั้นจะเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายมีอำนาจดุลพินิจที่กว้างขวางไม่มี
กรอบของดุลพินิจที่ชัดเจนทำให้มาตรการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงาน
ของกรมศุลกากรที่มีประโยชน์ประการหนึ่งถูกนำไปใช้โดยไม่ถูกต้องและเกิดประโยชน์เท่าที่ควรได้

จากการศึกษาพบว่า การนำมาตราการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ
(Voluntary Audit) มาใช้ในปัจุบันขาดกฎหมายรองรับที่ชัดเจนจึงมีประเด็นในเรื่องหลัก
ความชอบด้วยกฎหมายว่ามาตรการดังกล่าวจะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรหรือไม่

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า62.

ประเด็นนี้ทำให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจที่กรมศุลกากรปฏิบัติเรื่อยมาขาดความแน่นอน ทั้งในแง่ของความแน่นอนในผลของมาตรการว่ามีกฎหมายรับรองหรือไม่ และเมื่อไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนจึงทำให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่มีหลักเกณฑ์ คุณสมบัติ ตลอดจนเงื่อนไข และรูปแบบที่ได้รับการประกาศในรูปของกฎหมายที่ชัดเจนตามมาด้วย กล่าวคือไม่มีหลักเกณฑ์ คุณสมบัติ เงื่อนไข และรูปแบบที่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนโดยตรงนั่นเอง ส่งผลต่อความมั่นใจของผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการว่าเมื่อเข้ารับดำเนินการแล้วตนเองจะได้รับการนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรในอันที่จะได้รับยกเว้น เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาศุลกากรต่อไป

จากข้อเท็จจริงดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่กรมศุลกากรนำมาใช้อยู่ในปัจจุบันยังไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน (Certainly) เท่าที่ควรเพราะยังขาดความชัดเจนว่า เมื่อผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการแล้วจะได้รับการนิรโทษกรรมทางศุลกากรแค่ไหนเพียงใด เมื่อสร้างหลักเกณฑ์ที่แน่นอนไม่ได้ความมั่นใจย่อมเกิดขึ้นไม่ได้เช่นกัน

ฉะนั้นการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ให้สอดคล้องกับหลักความแน่นอนจะทำให้ผู้กระทำความผิดศุลกากรที่มีความประสงค์จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการดังกล่าวหมดความลังเลสงสัยที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการ และหากต่อไปในภายหน้ากรมศุลกากรมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ก็ควรที่จะกำหนดเงื่อนไข หลักเกณฑ์ คุณสมบัติ และผลของการดำเนินการตามมาตรการให้ชัดเจน และออกแบบมาตรการให้มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะมีประโยชน์ทั้งในด้านพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะมีหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติตามมาตรการที่ชัดเจน และฝ่ายเอกชนก็มีความมั่นใจในการเข้ารับดำเนินการตามมาตรการที่ชัดเจนแน่นอนไม่คลุมเครือว่าตนได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายอย่างแน่แท้หากเข้ารับดำเนินการตามมาตรการ

5.2.3 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับหลักความสะดวก (Convenience)

การจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงหลักการนี้มีหลักว่า¹²วิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุดและสถานที่จัดเก็บภาษีก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อหรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งหลักการนี้ต้องสอดคล้องและประสานกันกับหลักความแน่นอน

ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้มีการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงหลักความสะดวก กล่าวคือ มีการอำนวยความสะดวกในการนำเข้า-ส่งออกสินค้าผ่านพิธีการนำเข้าโดยมีการนำเอา ระบบ EDI ซึ่งเป็นระบบข้อมูลออนไลน์มาใช้เพื่อเพิ่มศักยภาพในการตรวจสอบ หรือการนำระบบ พิศดมาใช้จำแนกแยกแยะประเภทสินค้าซึ่งในปัจจุบันมีประเภทสินค้าเป็นจำนวนมาก เหล่านี้เป็น การแสดงให้เห็นว่าในกฎหมายศุลกากรก็ให้ความสำคัญและคำนึงถึงหลักความสะดวก (Convenience) เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร

ในอดีตกรมศุลกากรได้ใช้วิธีการตรวจสอบสินค้าที่มีการนำเข้า-ส่งออกทุกชิ้นเพราะ จำนวนและชนิดของสินค้าในสมัยนั้นยังไม่มากเท่าปัจจุบัน ต่อมาเมื่อสินค้ามีจำนวนมากขึ้นจน เกินกำลังของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะทำการตรวจสอบได้หมดทุกชิ้นจึงมีการนำวิธีการตรวจสอบ หลังการตรวจปล่อย (Post Audit) มาใช้เพื่อเพิ่มความสะดวกในการค้าระหว่างประเทศ กล่าวคือ ให้สินค้าผ่านด่านศุลกากรไปก่อนแล้วจึงไปตรวจสอบย้อนหลังทางบัญชี ณ สถานที่ประกอบ การของผู้นำเข้า-ส่งออก

แต่อย่างไรก็ตาม การใช้วิธีการการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยสินค้า (Post Audit) อาจมีกรณีความบกพร่องผิดพลาดเกิดขึ้นได้โดยไม่ตั้งใจทั้งในฝ่ายเอกชนผู้นำ เข้า-ส่งออก หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ต้องปฏิบัติพิธีการนำเข้า-ส่งออกที่มีปริมาณสินค้าเข้า ออกเป็นจำนวนมากซึ่งทั้งหมดนี้เป็นความผิดพลาดที่มีได้มีเจตนาทุจริตหรือมิได้มีเจตนาที่จะ ข้อฉลาดภาษีศุลกากร ฉะนั้นการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้จะเป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้าแก่ฝ่ายเอกชนได้ทางหนึ่ง เพราะมาตรการดังกล่าวนอกจากจะมีประโยชน์จูงใจเพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีให้แก่ผู้กระทำ ความผิดแล้วยังเป็นมาตรการที่มีความยืดหยุ่นลดความเคร่งครัดของกฎหมายศุลกากร สอดคล้อง

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า63.

กับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้าเพราะจากการศึกษาพบว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีการให้ความสะดวกแก่ผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการโดยไม่ต้องไปดำเนินการพิธีการนำเข้าตามท่าหรือที่ที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย

ดังนั้นหากกรมศุลกากรมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยมีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน ควรออกหลักเกณฑ์ของมาตรการนี้ให้ชัดเจนในเรื่องของสถานที่ดำเนินการตามมาตรการ ตลอดจนเปิดโอกาสให้ผู้มีคุณสมบัติที่จะเข้ารับดำเนินการสามารถยื่นคำร้องขอเข้ารับดำเนินการตามมาตรการโดยสะดวกที่สุด เช่นสามารถกรอกข้อมูลออนไลน์ หรือสามารถส่งคำขอผ่านทางไปรษณีย์และอาจมีการแบ่งเขตการให้บริการแก่ผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการเพื่ออำนวยความสะดวก ตลอดจนแบบในการกรอกข้อมูลคำร้องในรูปแบบพิมพ์ต้องเข้าใจง่ายโดยถือว่าการขอเข้ารับดำเนินการตามมาตรการนี้เป็นพิธีการศุลกากรเรื่องหนึ่ง

5.2.4 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กับหลักความประหยัด (Economy)

หลักการนี้มีความหมายว่า¹³รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็น่าจะเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการที่จะชำระภาษีนั้นให้น้อยที่สุดด้วยทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทางหรือความยุ่งยากอื่นที่เกิดจากวิธีการชำระภาษีเป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ ดังนั้นจึงมีความเห็นของนักกฎหมายภาษีอากรว่า¹⁴รัฐต้องมีการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุดโดยแม้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อยแต่ก็จำเป็นที่จะต้องมีระบบการจัดเก็บที่ประหยัดแต่มีประสิทธิภาพ

แต่จากการศึกษาพบว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ขาดกฎหมายรองรับที่ชัดเจนยังส่งผลถึงการดำเนินงานในฝ่ายพนักงานศุลกากรที่ชัดเจนตามมาอีกด้วย ดังนั้นกรณีนี้จึงส่งผลให้ฝ่ายเอกชนที่อยากจะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการไม่มั่นใจที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการนี้ด้วยตนเองโดยตรง และได้ดำเนินการจ้างบริษัทกฎหมายให้ช่วยเหลือในการดำเนินการตามมาตรการนี้ซึ่งแน่นอนว่าทำให้ค่าใช้จ่ายใน

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า63.

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า63.

การดำเนินการตามมาตรการนี้เพิ่มมากขึ้นกว่าที่ควรจะเป็น กรณีจึงเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในการดำเนินการตามมาตรการไม่สอดคล้องกับหลักความประหยัด (Economy)

หากต่อไปในอนาคตกรมศุลกากรมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ให้ถูกต้องสอดคล้องกับหลักความประหยัดนั้น ผู้มีหน้าที่นิติบัญญัติควรคำนึงถึงหลักการนี้โดยควรกำหนดหลักเกณฑ์ในมาตรการให้ชัดเจนเพื่อลดการตีความและลดความไม่เข้าใจถึงมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เพื่อให้ฝ่ายเอกชนผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการสามารถปฏิบัติตามขั้นตอนของมาตรการไปโดยไม่ต้องจ้างวานสำนักกฎหมายหรือจ้างวานในจำนวนที่น้อยที่สุดเพื่อลดค่าใช้จ่ายในฝ่ายเอกชนด้วย เพราะผู้เขียนมีความเห็นว่าหากยังคงให้มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตามมาตรการที่สูงเกินไปแล้วก็จะไม่เป็นการจูงใจเอกชนให้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการด้วย ด้วยเหตุที่ประโยชน์ที่ฝ่ายเอกชนจะได้รับคือการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ฉะนั้นถ้าค่าใช้จ่ายในการดำเนินการมีจำนวนที่สูงใกล้เคียงกับจำนวนเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้วฝ่ายเอกชนอาจตัดสินใจไม่เข้ารับดำเนินการตามมาตรการนั่นเอง

5.3 ปัจจัยที่ไม่เอื้อให้ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรเลือกใช้วิธีดำเนินการทางศุลกากรวิธีปกติ และปัจจัยที่ทำให้มีการกระทำผิดกฎหมายศุลกากรโดยไม่ตั้งใจ

ในการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายศุลกากรกฎหมายได้กำหนดขั้นตอน วิธีการ ระเบียบ ขอบเขตของดุลพินิจในเรื่องต่างๆ เพื่อเป็นแนวทางให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการตามกฎหมายเมื่อตรวจพบการกระทำผิดทางศุลกากรพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดตามขั้นตอนวิธีการที่กฎหมายกำหนด เพราะแม้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะเป็นผู้มีอำนาจในการใช้กฎหมาย แต่ในทางกลับกันพนักงานเจ้าหน้าที่เองก็อยู่ในกรอบที่มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายด้วย ฉะนั้นเมื่อตรวจพบการกระทำผิดพนักงานเจ้าหน้าที่จะใช้อำนาจตามอำเภอใจที่จะยกเว้นเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มมิได้ เว้นแต่กรณีเข้าหลักเกณฑ์ในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายศุลกากรเท่านั้นที่อาจมีการใช้ดุลพินิจในการบรรเทาโทษผู้กระทำความผิดและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นศาลโดยทำให้ออพิพาทระงับไปในชั้นศุลกากรอันเป็นการใช้อำนาจในฝ่ายบริหารที่มีลักษณะกึ่งตุลาการ

แต่อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ที่ใช้ในปัจจุบันได้มีการบัญญัติไว้เป็นเวลานานพอสมควร แม้จะมีการปรับปรุงแก้ไขมาแล้วหลายครั้งก็ตาม แต่เนื้อหาทางกฎหมายศุลกากรยังมีความเคร่งครัดไม่สอดคล้องกับการอำนวยความสะดวกทางการค้าอยู่

มาก เช่น การกำหนดให้บุคคลต้องรับผิดชอบในทางสุจริตได้โดยไม่จำเป็นต้องมีเจตนากระทำ ความผิดซึ่งเป็นเทคนิควิธีในการบัญญัติกฎหมายเพื่อความสะดวกในการบังคับใช้กฎหมายของ พนักงานเจ้าหน้าที่ในสมัยนั้นที่มีพนักงานเจ้าหน้าที่จำนวนน้อยไม่สามารถหาพยานหลักฐานมา พิสูจน์ความผิดต่อศาลถึงเจตนากระทำ ความผิดกฎหมายสุจริตได้ทั้งหมดจึงได้มีการบัญญัติ กฎหมายในลักษณะนี้เป็นต้น จากตัวอย่างจึงเป็นปัจจัยประการหนึ่งที่ทำให้ผู้ต้องหว่ากระทำ ความผิดกฎหมายสุจริตบางรายไม่มีเจตนาที่จะทุจริตหากแต่เกิดจากความผิดพลาดโดยไม่ ตั้งใจ

ฉะนั้นการดำเนินการตามขั้นตอน วิธีการทางสุจริตโดยปกติในการดำเนินคดี แก่ผู้กระทำความผิดต่อศาล ย่อมส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศในแง่ของการไม่อำนวยความสะดวกทางการค้าระหว่างประเทศ ในต่างประเทศจึงได้มีการนำหลักการตรวจสอบตนเอง ด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้เพื่อผ่อนคลายปัญหาดังกล่าวข้างต้นลง แต่การจะนำ หลักการดังกล่าวมาใช้จำเป็นต้องมีการวิเคราะห์ปัจจัยภายในประเทศไทยเองว่ามีความ เหมาะสมหรือไม่ที่จะนำมาตรึงการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มา ใช้และควรใช้ไปในทิศทางใด มีข้อจำกัดในการนำมาใช้หรือไม่ ดังนั้นผู้เขียนจึงขอกล่าวถึงปัจจัย ต่างๆที่ไม่เอื้ออำนวยให้ผู้กระทำความผิดกฎหมายสุจริตดำเนินวิธีการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้น ศาลโดยสมควรมีมาตรการที่ยืดหยุ่นเพื่อใช้บรรเทาความเคร่งครัดของกฎหมายสุจริตดังนี้

5.3.1 การกำหนดให้ความผิดสุจริตบางฐานถือเป็นความผิดโดยไม่จำเป็นต้อง มีเจตนา

ประเด็นนี้ถือเป็นการบัญญัติความรับผิดทางกฎหมายสุจริตที่มีหลักการตรง ข้ามกับความรับผิดทางอาญาทั่วไปเพราะในประมวลกฎหมายอาญานั้นบุคคลจะต้องรับผิดชอบใน การกระทำของตนก็ต่อเมื่อมีเจตนากระทำผิดเท่านั้นไม่ว่าจะเป็นเจตนาประเภทประสงค์ต่อผลหรือ เจตนาประเภทเล็งเห็นผลก็ตาม เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดชอบเมื่อได้กระทำโดย ประมาท หรือความผิดลหุโทษอันเป็นความผิดเล็กน้อยที่กฎหมายบัญญัติว่าเป็นความผิดได้แม้ ไม่เจตนาหรือไม่ประมาท

มีนักกฎหมายเห็นว่า¹⁵ เหตุที่ตัวบทกฎหมายศุลกากรบัญญัติเช่นนี้เพราะเหตุว่าการศุลกากรมีการนำเข้าส่งออกเป็นจำนวนมากประกอบกับความผิดศุลกากรเป็นความผิดที่เกี่ยวข้องกับเอกสารและพิธีการศุลกากรที่มีความยุ่งยากซับซ้อนทำให้ยากต่อการพิสูจน์ว่าผู้ถูกกล่าวหาจะมีเจตนาที่จะกระทำความผิดหรือไม่ ด้วยเหตุนี้เองพระราชบัญญัติศุลกากรจึงได้กำหนดให้การกระทำผิดบางฐานที่พิสูจน์เจตนาได้ยากยิ่งเป็นความผิดโดยไม่ต้องคำนึงถึงเจตนา”

จากการบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากรในลักษณะนี้เอง ผู้เขียนเห็นว่าก็เสมือนเหรียญสองด้านที่ในแง่หนึ่งกรมศุลกากรได้ประโยชน์ในแง่การดำเนินการฟ้องร้องแก่ผู้ต้องหาศุลกากรโดยลดความยุ่งยากในการค้นหาพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาและเป็นการลดภาระการพิสูจน์พยานหลักฐานในชั้นศาลลงอย่างมาก เพราะกรณีจะถือว่าเป็นความผิดโดยเด็ดขาดที่แม้ไม่มีเจตนากระทำก็เป็นความผิดกฎหมายศุลกากร แต่อีกด้านหนึ่งก็ส่งผลกระทบต่อผู้ต้องหาศุลกากรที่ตกเป็นผู้ถูกกล่าวหาในฐานะความผิดที่กำหนดให้เป็นความผิดโดยไม่ต้องมีเจตนาเพราะไม่อาจกล่าวอ้างพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนเอง

เหตุที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 สามารถบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้ได้เพราะกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายพิเศษโดยเป็นกฎหมายภาษีที่มีลักษณะทางมหาชนทางเศรษฐกิจที่ต้องคำนึงถึงประโยชน์มหาชนเป็นหลัก ผู้บัญญัติกฎหมายจึงสามารถนิติบัญญัติให้มีเนื้อหาสาระแตกต่างไปจากหลักกฎหมายทั่วไปได้ตามหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรตามวัตถุประสงค์เฉพาะเรื่องของสาขาภาษีนั่นๆ

อีกทั้งจากการศึกษาพบว่าความผิดบางฐานในพระราชบัญญัติศุลกากรนั้นถือเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอันเป็นการกระทำผิดหรืออาชญากรรมที่สร้างความเสียหายให้แก่ประชาชนได้มากกว่าอาชญากรรมทั่วไป แต่กลับมีผลทางจิตใจของประชาชนทั่วไปว่าเป็นอาชญากรรมที่ไม่มีลักษณะของความรุนแรงชั่วร้ายเหมือนเช่นการฆ่าหรือปล้นทรัพย์ ฉะนั้นเมื่อพิจารณาโดยละเอียดความผิดศุลกากรบางฐานที่ไม่ต้องการเจตนาก่อให้เกิดความเสียหายและเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศได้เป็นอันมากเช่นความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรซึ่งนอกจากทำให้ภาครัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีศุลกากรได้แล้ว กรณียังทำให้เป็นอุปสรรคต่อการค้าระหว่างประเทศในเรื่องของชื่อเสียงของประเทศที่เสียไปด้วย ดังนั้นจึงมีความจำเป็นต้องบัญญัติกฎหมายในฐานะความผิดที่พิสูจน์ยากให้เป็นความรับผิดโดยเด็ดขาด และเมื่อกฎหมายศุลกากรเป็น

¹⁵ พงศ์ชัย จินดา, “ความรับผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), หน้า 157.

กฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บรายได้ภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศ การบัญญัติกฎหมายศุลกากรในบางฐานความผิดจึงต้องมีการบัญญัติให้มีลักษณะของความรับผิดโดยเด็ดขาด เพราะผู้บัญญัติกฎหมายต้องคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมอันเป็นประโยชน์มหาชนมากกว่าพึงเล็งถึงประโยชน์ของฝ่ายเอกชนผู้นำเข้า-ส่งออกที่มุ่งหากำไรส่วนตนเท่านั้น

ด้วยเหตุดังกล่าวในปัจจุบันจึงมีความพยายามที่จะผ่อนคลายนัยของความรับผิดโดยเด็ดขาดนี้ลง ด้วยการเปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดศุลกากรสามารถใช้วิธีการเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศุลกากรได้ตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 หากเข้าเงื่อนไขที่จะเปรียบเทียบระดับคดีได้ โดยส่วนใหญ่ผู้กระทำความผิดจะยินยอมเข้ารับการเปรียบเทียบระดับคดีตามกฎหมายให้เสร็จสิ้นไปในชั้นศุลกากร เพราะหากจะดำเนินคดีฟ้องร้องขึ้นไปในชั้นศาลโอกาสที่ฝ่ายเอกชนจะชนะคดีก็จะเป็นไปได้ยากโดยเหตุที่จะเข้ากรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดโดยเด็ดขาดนั่นเอง ส่งผลให้สิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่ายไม่สอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade Facilitation)

แต่จากการศึกษาพบว่า การใช้วิธีการเปรียบเทียบระดับคดีนั้นยังมีเรื่องของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่ฝ่ายผู้กระทำความผิดต้องยินยอมชำระให้แก่ศุลกากรนอกเหนือจากจำนวนค่าภาษีที่ต้องชำระตามส่วนของดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายอันได้แก่ อธิบดี หรือคณะกรรมการเปรียบเทียบที่จะลดเบี้ยปรับให้ตามกรอบของระเบียบที่ออกตามความในมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ ดังนั้นความเห็นของผู้เขียนจึงเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายยังไม่มีอำนาจโดยชัดเจนที่จะยกเว้นเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มทั้งจำนวนเหมือนเช่นมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศแคนาดา ด้วยเหตุนี้เองจึงมีความพยายามนำหลักมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทยเพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรให้แก่ผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรโดยไม่ตั้งใจ เพื่อผ่อนคลายนัยความเคร่งครัดของมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ในเรื่องของความรับผิดโดยเด็ดขาดนั่นเอง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นการผ่อนคลายนัยความเคร่งครัดของกฎหมายศุลกากรลงอีกระดับหนึ่งมากกว่าการใช้การเปรียบเทียบระดับคดีตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ ซึ่งอย่างไรเสียต้องกระทำด้วยความระมัดระวังเท่าที่จำเป็นและมีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนด้วย

5.3.2 บทกำหนดโทษทางศุลกากรที่มีโทษปรับที่รุนแรงในบางฐานความผิดถึงตีเท่าราคาของรวมค่าอากรด้วย

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เป็นกฎหมายฉบับหนึ่งที่มีโทษปรับที่สูง กรณีจึงเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรให้พยายามปกปิดความผิดที่ตนก่อขึ้นต่อไปเรื่อยๆ トラบเท่าที่จะถูกพบการกระทำผิดโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร ฉะนั้นกฎหมายศุลกากรจึงได้กำหนดโทษที่สูงเพื่อใช้ลงโทษผู้กระทำความผิดให้หลายจำและไม่กล้าที่จะกระทำผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรซ้ำอีกเพื่อให้วัตถุประสงค์สำคัญในการจัดเก็บภาษีศุลกากรอันเป็นความมุ่งหมายในทางมหาชนอันเป็นการที่รัฐกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่รัฐมีความจำเป็นจะต้องนำเงินรายได้จากการจัดเก็บภาษีศุลกากรดังกล่าวมาใช้ในการบริหารประเทศให้สัมฤทธิ์ผล การบัญญัติกฎหมายศุลกากรให้มีโทษสูงก็เพื่อเป็นการยับยั้งป้องปรามมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรจนทำให้การจัดเก็บภาษีลดลง ตลอดจนจนเป็นการสร้างแรงจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรพยายามที่จะปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรให้ถูกต้องนั่นเอง

ความมุ่งหมายที่จะให้การจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นไปด้วยความสะดวกเรียบร้อย ดังกล่าวข้างต้นย่อมกระทบต่อฝ่ายเอกชนโดยตรงกล่าวคือ บทกำหนดโทษที่มีความรุนแรงโดยมุ่งป้องปรามผู้กระทำความผิดแต่เพียงอย่างเดียวย่อมส่งผลกระทบต่อความรู้สึกของผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าไม่ได้รับความยุติธรรมเพราะการกระทำผิดฐานสำคัญในกฎหมายศุลกากรนั้นตนมิได้มีเจตนากระทำความผิดแต่อย่างใดซึ่งความรู้สึกนี้เมื่อสะสมเป็นเวลานานผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมไม่อยากจะปฏิบัติตามกฎหมายและท้ายที่สุดอาจเปลี่ยนฐานการลงทุนไปยังประเทศที่ตนยอมรับและรู้สึกว่ามีความเป็นธรรมมากกว่า

จากการศึกษาพบว่าบทกำหนดโทษที่รุนแรงนี้หากมีการดำเนินคดีภาษีศุลกากรในชั้นศาล กฎหมายจะมุ่งประสงค์ให้ศาลต้องปรับเป็นเงินตีเท่าราคาของรวมค่าอากรเท่านั้นโดยไม่เปิดโอกาสให้ศาลมีดุลพินิจในการลดค่าปรับแต่อย่างใด ดังนั้นบทกำหนดโทษศุลกากรจึงมีความรุนแรงและเคร่งครัดมากเมื่อผู้กระทำผิดถูกดำเนินคดีในชั้นศาลแล้ว ด้วยเหตุนี้ฝ่ายบริหารจึงมีแนวคิดว่าหากเป็นเช่นนี้ต่อไปจะส่งผลกระทบต่อภาคธุรกิจเป็นแน่ จึงมีการนำวิธีการที่มีความยืดหยุ่นลดความเคร่งครัดของกฎหมายดังกล่าวลงโดยเปิดโอกาสให้กรมศุลกากรซึ่งเป็นฝ่ายบริหารมีอำนาจเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องดำเนินคดีตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่สามารถใช้อำนาจดุลพินิจในการเปรียบเทียบคดีได้ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยทั่วไปจะใช้อำนาจดุลพินิจ

เปรียบเทียบระดับคดีโดยมีเงื่อนไขตามควรแก่กรณี เช่นอาจลงโทษปรับร้อยละ 10 ของอากรที่ขาด และชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน หรือให้ปรับสองเท่าของอากรที่ขาดและชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน ซึ่งเหล่านี้เป็นการเยียวบาปจ้จยในเรื่องของโทษที่สูงเกินไปลงได้ประการหนึ่ง

มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ก็เป็นอีก มาตรการหนึ่งที่กรมศุลกากรนำมาใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดความเคร่งครัดของบทกำหนดโทษ ดังกล่าวลงเหมือนดังเช่นการใช้การเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศุลกากรตามมาตรา 102 และ มาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 หากแต่มาตรการการตรวจสอบ ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีความยืดหยุ่นและให้ประโยชน์ด้านเบี้ยปรับเงินเพิ่ม แก่ผู้กระทำผิดศุลกากรสูงกว่า กล่าวคือมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) นอกจากจะงดการฟ้องร้องดำเนินคดีเพราะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมแล้ว กรณี ยังงดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มแก่ผู้กระทำผิดทั้งจำนวนด้วย ส่งผลให้ผู้เข้ารับดำเนินการตาม มาตรการมีหน้าที่เพียงเสียภาษีที่ชำระไว้ขาดเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่าแม้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จะมีวัตถุประสงค์สอดคล้องกับหลักการเปรียบเทียบระดับคดีตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และจะมีความสอดคล้อง กับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้าก็ตาม แต่การนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้นั้นควรจะมีกรอบหรือขอบเขตในการนำมาใช้อย่างจำกัด เช่นกัน มิฉะนั้นพระราชบัญญัติศุลกากรอันเป็นกฎหมายแม่บทในการลงโทษผู้กระทำผิดซึ่งเป็นหลักในการดำเนินคดีทางศุลกากรโดยทั่วไปหมดความสำคัญและผู้กระทำผิดอาจเห็นว่า เมื่อกระทำผิดกฎหมายศุลกากรแล้วอย่างไรเสียก็สามารถเข้ารับการนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากร โดยใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้อยู่แล้ว ฉะนั้นการ ใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จึงควรใช้เป็นมาตรการ เสริมที่ศุลกากรควรนำมาใช้เมื่อมีความจำเป็นจริงๆ และมีเหตุผลรองรับที่หนักแน่นพอสมควร ตลอดจนการนำมาใช้ควรมีการจำกัดระยะเวลาของมาตรการที่ชัดเจนเพื่อไม่ให้นำมาใช้บ่อยเกินไปและผู้เขียนมีความเห็นในการจำกัดการยกเว้นเบี้ยปรับลักษณะดอกเบียด้วยดังกล่าวไว้ใน ข้อ 5.2.1

5.3.3 ความยุ่งยากในเรื่องของกฎหมายต้องห้ามต้องจำกัดซึ่งมีจำนวนมาก

ตามพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 และกฎหมายพิทักษ์อัตราศาลการ ไม่ได้มีบทบัญญัติห้ามหรือกำกวดการนำเข้าของใดๆเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งของใดจะต้องห้ามหรือต้องจำกัดจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายอื่น แต่กฎหมายศาลการถือว่าเมื่อของใดต้องห้ามการนำเข้าหรือส่งออกแล้วการนำเข้าหรือส่งออกก็เป็นความผิด และของต้องจำกัดก็เช่นกันที่จะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามข้อจำกัดบังคับสำหรับของนั้นๆ มิฉะนั้นการนำเข้าหรือส่งออกก็เป็นผิดกฎหมาย¹⁶

การที่กรมศาลการมีหน้าที่ต้องควบคุมการนำเข้า-ส่งออกเกี่ยวกับของต้องห้ามหรือของต้องกำกวดนั้น กรมศาลการต้องเป็นผู้ควบคุมและใช้กฎหมายในระดับพระราชบัญญัติอื่นๆ เป็นจำนวนมาก เช่น พระราชบัญญัติอาวุธปืนเครื่องกระสุน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิงและสิ่งเทียมอาวุธปืน พ.ศ. 2490 หรือพระราชบัญญัติควบคุมยาง พ.ศ. 2451 พระราชบัญญัติยาเสพติดให้โทษ พ.ศ. 2522 ฯลฯ เป็นต้น ซึ่งกฎหมายเหล่านี้เป็นกฎหมายเฉพาะเรื่องที่ต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะในเรื่องนั้นๆ ด้วยและเป็นกฎหมายที่มีรายละเอียดปลีกย่อยเป็นจำนวนมาก ฉะนั้นการที่กรมศาลการโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแบกรับภาระในการควบคุมของต้องห้ามต้องจำกัดจึงเป็นภาระหน้าที่ที่หนักพอสมควร ส่งผลให้การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการในเรื่องของต้องห้ามต้องจำกัดอาจเกิดข้อผิดพลาดขึ้นโดยไม่ตั้งใจไม่ว่าจะผิดพลาดในฝ่ายพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือในฝ่ายเอกชนเองก็ตามในเรื่องของต้องจำกัดที่กฎหมายมุ่งจำกัดปริมาณ จำนวน หรือมาตรฐานแห่งของนั้น

การผิดพลาดในประเด็นนี้ยังเป็นปัญหาในเรื่องว่า ควรกำหนดให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีผลเป็นการนิรโทษกรรมตามกฎหมายอื่นด้วยหรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วว่ามาตรการในทางศาลการไม่ควรจะไปมีผลเป็นการยกเว้น หรือนิรโทษกรรมกฎหมายอื่นได้ โปรดดูข้อ 5.1.8

¹⁶ กฎญา ทองธรรมชาติ, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศาลการ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดี, 2536) หน้า 8.

5.3.4 การกำหนดให้กรรมการผู้จัดการต้องรับผิดชอบ

มาตรา 115 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ หรือผู้ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าการกระทำนั้นได้กระทำโดยตนมิได้รู้เห็นหรือยินยอมหรือตนได้จัดการตามสมควรเพื่อป้องกันมิให้เกิดความผิดนั้นแล้ว”

การบัญญัติกฎหมายดังที่ปรากฏในมาตรา 115 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 นั้นเป็นการบัญญัติกฎหมายที่มีลักษณะเคร่งครัด กล่าวคือ กำหนดให้กรรมการผู้จัดการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการหรือผู้ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลต้องร่วมรับผิดชอบสำหรับการกระทำผิดตามพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 ด้วยโดยไม่ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงว่าบุคคลดังกล่าวมีส่วนร่วมในการกระทำผิดหรือไม่เป็นหลัก แล้วจึงบัญญัติเป็นข้อยกเว้นว่า เว้นแต่บุคคลเหล่านั้นพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนร่วมรู้เห็นขึ้นอันเป็นการบัญญัติกฎหมายเป็นบทสันนิษฐานเป็นคุณแก่ฝ่ายศาลการซึ่งเป็นฝ่ายรัฐเพื่อความมุ่งหมายให้กรรมการผู้จัดการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้มีอำนาจดำเนินการหรือควบคุมนิติบุคคลให้ดำเนินการทางการค้าให้ถูกต้องตามกฎหมายศาลการเพื่อให้บุคคลผู้มีอำนาจควบคุมนิติบุคคลสอดส่องดูแลมิให้นิติบุคคลกระทำการฝ่าฝืนกฎหมายศาลการด้วยอีกทางหนึ่ง

การบัญญัติกฎหมายในลักษณะที่มีความเคร่งครัดนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อความรู้สึกของฝ่ายเอกชนผู้เป็นกรรมการผู้จัดการและหุ้นส่วนผู้จัดการว่าในเมื่อตนมิได้มีส่วนร่วมรู้เห็นในการกระทำผิด เหตุใดพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 จึงบัญญัติให้ตนต้องรับผิดชอบตามกฎหมายศาลการด้วย เพราะบทลงโทษในพระราชบัญญัติศาลการนั้นตามมาตรา 27 กำหนดให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ ดังนั้นบทลงโทษทางศาลการจึงเป็นบทลงโทษที่สูงและมีโทษจำคุกด้วย หากเกิดกรณีการกระทำผิดของนิติบุคคลเกิดขึ้นการที่กรมศาลการจะใช้มาตรา 115 จัตวาบังคับแก่กรรมการผู้จัดการ ฯลฯ โดยเคร่งครัดย่อมส่งผลต่อการค้าระหว่างประเทศเป็นแน่ ในทางปฏิบัติกรมศาลการจึงมีการใช้วิธีการเปรียบเทียบระบับคดีในชั้นศาลการขึ้นเพื่อให้กรรมการผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการมีโอกาสระบับคดีให้เสร็จสิ้นไปในชั้นศาลการอันเป็นการลดหรือผ่อนคลายความเคร่งครัดที่ไม่เอื้ออำนวยให้กรมศาลการเลือกใช้วิธีการในการดำเนินคดีอย่างเด็ดขาดในชั้นศาล อีกทั้งมาตรา 115 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศาลการนี้ยังเข้าข่ายขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่ง

ราชอาณาจักรไทยตามคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญคดีหนึ่งเมื่อกลางปี 2555 อีกด้วยซึ่งยิ่งแสดงให้เห็นว่าจำเป็นต้องมีมาตรการใดมาตรการหนึ่งมาใช้เยียวยาความเคร่งครัดของตัวบทกฎหมาย

อย่างไรก็ตามหากมีข้อเท็จจริงว่ากรมศุลกากรไม่อาจใช้การเปรียบเทียบระดับคดีเข้ามาเยียวยาปัญหานี้ได้ซึ่งอาจเพราะหากดำเนินการเปรียบเทียบระดับคดีก็ยังมีค่าปรับและเงินเพิ่มอีกเป็นจำนวนมาก ทางเลือกหนึ่งที่กรมศุลกากรปฏิบัติมาก็คือการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เข้ามาผ่อนคลายความเคร่งครัดของตัวบทกฎหมายศุลกากรลงได้ ฉะนั้นการนำมาตราการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มานิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรให้แก่กรมการผู้จัดการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการที่มีได้มีส่วนรู้เห็นในการกระทำผิดของนิติบุคคลก็จะผ่อนคลายความเคร่งครัดของกฎหมายลงได้ประการหนึ่ง

5.3.5 การผลักระหน้าที่นำสืบให้จำเลย

เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งของความเคร่งครัดทางศุลกากรที่ไม่เอื้ออำนวยให้ผู้ต้องหาศุลกากรถูกดำเนินคดีในชั้นศาลโดยในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 100 บัญญัติว่า“ในการฟ้องร้องคดีอันเกี่ยวข้องกับซึ่งต้องยึดเพราะไม่เสียภาษีหรือเพราะเหตุพึงรับโดยประการอื่นก็ดี หรือยึดเพื่อเอาปรับตามพระราชบัญญัตินี้ก็ดี ถ้ามีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นว่าค่าภาษีสำหรับของนั้นๆ ได้ส่งชำระถูกต้องแล้วหรือหาไม่ หรือว่าของนั้นๆ ได้นำเข้ามา ได้ขนขึ้นจากเรือ ได้ส่งออก ได้บรรทุกลงเรือ ได้ย้ายขึ้นไป ได้เก็บได้ขายหรือได้จัดการอย่างอื่นโดยชอบด้วยกฎหมายหรือหาไม่ไซ้ ท่านว่าหน้าที่พิสูจน์ตกอยู่แก่จำเลยคดีทุกคดีไป”

มาตรา 100 พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เป็นการบัญญัติกฎหมายที่มีความแตกต่างกับหลักกฎหมายพยานหลักฐานทั่วไป กล่าวคือ โดยทั่วไปภาระการพิสูจน์จะตกอยู่แก่คู่ความฝ่ายใดนั้นต้องพิจารณาว่าฝ่ายใดเป็นผู้กล่าวอ้างข้อเท็จจริงใดเพื่อสนับสนุนคำคู่ความของตน หรือกรณีการฟ้องคดีอาญาทั่วไปโจทก์ต้องมีภาระการพิสูจน์เสมอและต้องนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่าจำเลยกระทำผิดจนสิ้นสงสัย

แต่กฎหมายศุลกากรนั้นเป็นกฎหมายพิเศษที่มีความมุ่งหมายเพื่อจัดเก็บค่าภาษีศุลกากรอันเป็นวัตถุประสงค์สำคัญรวมอยู่ด้วย ถ้านำหลักการพยานหลักฐานในความผิดทั่วไปมาใช้จะเกิดความยุ่งยากแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการฟ้องร้องดำเนินคดีเพื่อจัดเก็บค่าภาษี จึงได้มีการบัญญัติกฎหมายในลักษณะการผลักระหน้าที่นำสืบไปยังฝ่ายเอกชนผู้ตกเป็นจำเลยคดีศุลกากรให้มีหน้าที่นำพยานหลักฐานมาสืบให้เห็นว่าตนมิได้กระทำความผิดศุลกากรแทนที่จะให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องนำพยานหลักฐานมาสืบพิสูจน์การกระทำผิดของจำเลยก่อน

การผลักดันให้นำสืบให้จำเลยในคดีศุลกากรจึงเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ไม่เอื้อให้ผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเลือกใช้วิธีการดำเนินการทางศุลกากรในการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นศาล จึงมีแนวคิดในการบัญญัติกฎหมายในพระราชบัญญัติศุลกากรให้มีหลักการในการเปรียบเทียบระงับคดีให้เสร็จสิ้นในชั้นศุลกากรเพื่อให้คดีเสร็จสิ้นไปโดยเร็วในชั้นศุลกากร เพราะหากฝ่ายเอกชนเลือกฟ้องร้องในทางศาลจะทำให้โอกาสในการชนะคดีน้อยและสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่ายด้วยซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบัน โดยต่อมาได้มีการนำหลักการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมาใช้เพื่อเป็นอีกทางเลือกหนึ่งของผู้กระทำความผิดเพื่อใช้เยียวยาความเคร่งครัดของพระราชบัญญัติศุลกากรลง

5.3.6 ความยุ่งยากในการตีความพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530

ความยุ่งยากในการตีความพระราชบัญญัติศุลกากรที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนซึ่งอาจเนื่องด้วยสาเหตุที่เป็นกฎหมายที่ได้ยกร่างมาเป็นเวลานานตั้งแต่สมัยพุทธศักราช 2469 อีกทั้งประเด็นเรื่องฐานความผิดในพระราชบัญญัติศุลกากรนั้นไม่มีจุดแยกฐานความผิดที่ชัดเจนส่งผลให้ฝ่ายเอกชนต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจ้างนักกฎหมายมาช่วยตีความถ้อยคำในตัวบทพระราชบัญญัติศุลกากรและบ่อยครั้งที่เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากรโดยไม่ได้มีเจตนาทุจริตที่จะหลีกเลี่ยงอากร

พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530 ก็เป็นอีกตัวบทกฎหมายหนึ่งที่มีความยุ่งยากซับซ้อนโดยบ่อยครั้งพบว่าฝ่ายเอกชนมีการตีความสินค้าว่าจัดเข้าพิกัดใดผิดพลาดจนเกิดเป็นกรณีพิพาทระหว่างกรมศุลกากรและเอกชนผู้นำเข้าส่งออกเสมอมา เพราะหากมีการตีความในเรื่องการกำหนดสินค้าว่าจัดเข้าพิกัดใดแตกต่างกับกรมศุลกากรแล้ว จะส่งผลถึงอัตราภาษีและจำนวนค่าภาษีที่ถูกต้องตามมา ซึ่งหากมีการชำระภาษีไม่ถูกต้องเพราะการจัดพิกัดผิดพลาดนั้นกรมศุลกากรจะปรับเข้าฐานความผิดฐานสำแดงเท็จหรือหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 99 และมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ได้

ความยุ่งยากในการตีความกฎหมายแม่บทสำคัญทั้งสองฉบับในการจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากรจึงเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ไม่อำนวยความสะดวกในทางการค้าระหว่างประเทศโดยการตีความกฎหมายไม่ตรงกันของทั้งสองฝ่ายนี้เป็นเพราะแต่ละฝ่ายมีความมุ่งหมายและหน้าที่ต่างกัน กล่าวคือฝ่ายเอกชนมีวัตถุประสงค์เพื่อการค้าและหากำไร ฉะนั้นในการใช้หรือตีความ

กฎหมายย่อมมีแนวโน้มที่จะใช้กฎหมายเพื่อแสวงหากำไรส่วนตนมากที่สุด ตัวอย่างเช่น การตีความว่าสินค้าจัดเข้าพิกัดได้นั้นฝ่ายเอกชนย่อมตีความไปในทางที่สินค้านั้นจัดอยู่ในพิกัดที่มีอัตราภาษีที่ต่ำที่สุด ส่วนฝ่ายกรมศุลกากรที่เป็นฝ่ายรัฐผู้ดำเนินการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีและควบคุมการดำเนินการนำเข้าส่งออกให้เป็นไปโดยสงบเรียบร้อยย่อมมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์มหาชนในการจัดเก็บภาษีศุลกากรให้มากที่สุดเป็นหลัก ทำให้การใช้หรือการตีความกฎหมายของฝ่ายศุลกากรมีแนวโน้มที่เคร่งครัดกว่าฝ่ายเอกชน เป็นต้น

ฉะนั้นหากในอนาคตกรมศุลกากรมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตรวจการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ ผู้มีหน้าที่นิติบัญญัติมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องบัญญัติมาตรการให้มีความชัดเจนที่สุดเพื่อลดการตีความในการใช้มาตรการทั้งในฝ่ายเอกชนผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการและฝ่ายพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ใช้กฎหมายด้วย

5.3.7 ความผิดพลาดที่อาจเกิดในช่วงการปฏิบัติพิธีการศุลกากร

เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ทำให้มีการกระทำความผิดศุลกากรขึ้นโดยไม่ตั้งใจเพราะเหตุความผิดพลาดบกพร่องอันเกิดจากการนำเข้าส่งออกสินค้าที่มีปริมาณมหาศาลและภาระในฝ่ายเอกชนผู้นำเข้า-ส่งออกที่มีหน้าที่ทางเอกสารในการผ่านพิธีการทางศุลกากร ซึ่งประกอบด้วย ใบขนสินค้า (Entry) บัญชีราคาสินค้า (Invoice) บัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) และเอกสารประกอบอื่นๆที่เกี่ยวข้อง จึงมีความจำเป็นในการนำหลักการบริหารความเสี่ยง (Risk Management) มาใช้นั่นเอง

โดยในปัจจุบันกรมศุลกากรได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 115 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เป็นกฎหมายแม่บทในการใช้การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) กล่าวคือเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะเข้าไปในสถานประกอบการของผู้นำเข้า-ส่งออกหรือของตัวแทนเพื่อตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรในเรื่องต่างๆซึ่งการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) เป็นองค์ประกอบสำคัญของปฏิบัติพิธีการศุลกากรประการหนึ่งเพื่อให้สินค้าที่ผ่านเข้าออกในประเทศได้รับการอำนวยความสะดวกในการขนส่งระหว่างประเทศไม่ต้องตรวจสินค้าทุกชิ้นในขณะที่ดำเนินพิธีการศุลกากรอันเป็นหลักในการบริหารความเสี่ยงที่เป็นหลักสากลในต่างประเทศ

การนำวิธีการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) มาใช้นั้นทำให้พิธีการและการตรวจปล่อยสินค้าเป็นไปอย่างรวดเร็วแต่ความลึกลับนี้ย่อมก่อให้เกิดความผิดพลาดใน

การดำเนินพิธีการศุลกากรโดยไม่ตั้งใจได้ อันเนื่องมาจากการให้ผ่านสินค้านำเข้าไปก่อนและไปดำเนินการตรวจสอบในภายหลังอาจมีความผิดพลาดในเรื่องของจำนวน คุณภาพของสินค้าที่แจ้งไว้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่โดยไม่ตั้งใจซึ่งกรณีนี้ถือว่าผิดกฎหมายศุลกากรได้โดยไม่จำเป็นต้องมีเจตนากระทำความผิดอันเป็นความเคร่งครัดของกฎหมายศุลกากรที่ต้องมีมาตรการอื่นๆมาใช้เยียวยาความเคร่งครัดของความผิดพลาดที่เกิดในการปฏิบัติพิธีการนำเข้าด้วย

5.4 วิเคราะห์มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยกับเกณฑ์การเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศุลกากรตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ

ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้มีการนำการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมาใช้แล้วทั้งสิ้น 5 ครั้งโดยเป็นการใช้โดยอ้างฐานทางกฎหมายว่าเป็นการเปรียบเทียบระดับคดีและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีอันเป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กล่าวคือ อ้างว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ สามารถกระทำได้โดยอาศัยอำนาจการเปรียบเทียบระดับคดีโดยอธิบดีเป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบแต่เพียงผู้เดียว ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นในทางวิชาการว่าการอ้างมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เป็นฐานอำนาจในการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจนั้นกรณียังไม่มีความชัดเจนว่าสามารถกระทำได้ตามกฎหมายเพราะการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องโดยอธิบดีกรมศุลกากรตามมาตรา 102 นั้นมีข้อจำกัดอำนาจอธิบดีอยู่ในตัวโดยมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งมาตรา 102 ทวิ” ซึ่งเป็นการบัญญัติกฎหมายเพื่อจำกัดอำนาจของอธิบดีไม่ให้อำนาจการเปรียบเทียบระดับคดีได้ในทุกกรณีไม่ หากแต่อธิบดีเองก็มีอำนาจในการเปรียบเทียบระดับคดีและงดการฟ้องร้องโดยจำกัดตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้เช่นกันซึ่งถ้าปรากฏข้อเท็จจริงขึ้นในชั้นศุลกากรว่ามีการกระทำความผิดในฐานความผิดที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 102 ทวิและราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาทก็ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบไปด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนกรมตำรวจ ซึ่งหากเข้ากรณีนี้อธิบดีจะใช้อำนาจตามมาตรา 102 เพื่อเปรียบเทียบระดับคดีไปโดยลำพังตนเองมิได้ หากฝ่าฝืนหลักการนี้ผู้เขียนเห็นว่าผลต้องเป็นไปตามหลักการเปรียบเทียบระดับคดีในทางอาญาทั่วไปว่าการเปรียบเทียบระดับคดีที่ฝ่าฝืนตัวบทกฎหมายนั้นหาอาจทำให้คดีระงับสิ้นไปไม่ โดยในทางศุลกากรต้องเข้ากรณีว่าการที่อธิบดีเปรียบเทียบระดับคดีโดยฝ่าฝืนพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ไม่อาจถือได้ว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำผิดได้และจะต้องถูกฟ้องร้องดำเนินคดีต่อไปในความผิดนั้น

จากการศึกษาพบว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยกรมศุลกากรที่ผ่านมาปรากฏว่า มิได้มีหลักเกณฑ์ในการกำหนดขอบเขตหรือจำกัดอำนาจของอธิบดีดังที่ปรากฏในมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งผลจะเป็นว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจที่ไม่มีกฎหมายรองรับโดยชัดเจนเปิดโอกาสให้อำนาจแก่อธิบดีในการใช้ดุลพินิจอันเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรมากกว่ามาตรา 102 ที่เป็นบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร กล่าวคือ หากมีผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) แม้จะเป็นกรณีที่มีราคาของกลางรวมค่าอากรสูงเกินสี่แสนบาทก็สามารถเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยอาศัยอำนาจของอธิบดีแต่เพียงลำพังผู้เดียว โดยไม่ต้องออกกระทำในรูปแบบของคณะกรรมการเปรียบเทียบดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการออกมาตรการที่ยังไม่มีกฎหมายรองรับชัดเจนแล้วเป็นมาตรการที่มีผลทำให้ขัดกับหลักการในกฎหมายแม่บทศุลกากรอันมีผลถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายว่ากรมศุลกากรสามารถออกมาตรการนี้โดยชอบหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาตัวบทมาตรา 102 โดยละเอียดพบว่าไม่มีบทบัญญัติในส่วนใดที่บัญญัติให้อำนาจกรมศุลกากรในการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ และไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่าให้อธิบดีมีอำนาจแต่เพียงผู้เดียวในการดำเนินการตามมาตรการนี้เพื่อ nirโทษกรรมทางภาษีศุลกากร

ฉะนั้นการดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) จึงมิใช่การเปรียบเทียบระดับคดีตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร โดยตรงดังที่กรมศุลกากรอ้างเพื่อใช้อ้างฐานตามกฎหมายในการดำเนินการตามขั้นตอนในมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) และกรณีนี้ก็ไม่ใช่การเปรียบเทียบระดับคดีตามมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพราะมาตรานี้เองกำหนดให้อำนาจเปรียบเทียบระดับคดีเป็นอำนาจของคณะกรรมการในการใช้ดุลพินิจเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศุลกากรซึ่งต้องกระทำในรูปแบบคณะกรรมการด้วยซึ่งจากการศึกษาพบว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) กระทำโดยอธิบดีแต่ผู้เดียวซึ่งการเปรียบเทียบระดับคดีตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรและการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

5.4.1 การออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้มีผลเป็นการบรรเทาโทษ

การเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศาลการตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดยินยอม หรือสมัครใจที่จะชำระภาษีที่ขาดไปพร้อมค่าปรับตามกฎหมาย โดยกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจมีดุลพินิจที่จะบรรเทาโทษปรับลงได้ตามกรอบที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมศาลการที่ 18/2550 และบันทึกสำนักกฎหมายที่ กค.0503(ส)/ว3 ลงวันที่ 13 มีนาคม 2552 ซึ่งยังคงมีโทษปรับตามกฎหมายที่ผู้กระทำผิดต้องรับผิดชอบอยู่นั่นเอง กล่าวคือการใช้มาตราทั้งสองเพื่อระงับคดีแก่ผู้กระทำความผิดนั้นยังคงมีโทษปรับที่ผู้กระทำผิดกฎหมายศาลการจะต้องยินยอมชำระค่าปรับ เพื่อให้คดีภาษีศาลการระงับสิ้นไปในชั้นศาลการและเป็นอันค้ำผู้กระทำความผิดในการที่จะไม่ถูกดำเนินคดีต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้นอันถือได้ว่าเป็นเพียงการบรรเทาโทษแก่ผู้กระทำความผิดเท่านั้น มิใช่เป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีศาลการดังเช่นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit)

ในเวทีการเจรจาระดับโลกคือการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiation Group on Trade Facilitation: NGTF) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการเจรจาการค้าพหุภาคีรอบโดฮาในขณะนี้ยังมีประเด็นโต้เถียงกันในประเทศสมาชิกว่าควรกำหนด มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจไปในทิศทางใดระหว่างการใช้มาตรานี้มีผล เป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรหรือให้มีผลเป็นเพียงการบรรเทาโทษในคดีภาษีอากรเท่านั้น ซึ่ง การจะให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมีผลเป็นเพียงการบรรเทาโทษในคดี ภาษีอากรนั้นผู้เขียนเห็นว่า กรณีดังกล่าวจะมีใช้การนิรโทษกรรมทางภาษีและกรณีนี้หาก กำหนดให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ มีผลเป็นเพียงเหตุบรรเทาโทษนั้น กรณีจะสอดคล้องกับกฎหมายภายในประเทศไทยตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่ง พระราชบัญญัติศาลการที่ประเทศไทยใช้บังคับอยู่แล้ว ฉะนั้นหากต่อไปในอนาคตปรากฏว่าได้มี ความตกลงระหว่างประเทศในเรื่องของมาตรานี้ไปในทิศทางว่าใช้เป็นเหตุบรรเทาโทษแก่ ผู้กระทำความผิดทางศาลการเท่านั้น กรมศาลการสามารถอ้างและเทียบเคียงใช้หลักในมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิได้โดยตรงกล่าวคือสามารถใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจที่ต้องอนุวัติการตามความตกลงนั้นเพื่อบรรเทาโทษให้แก่ผู้กระทำความผิดศาลการโดย เปรียบเทียบระดับคดีให้เสร็จสิ้นในชั้นศาลการ โดยหากเป็นคดีศาลการที่มีโทษไม่รุนแรงและราคา ของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยไม่เกินสี่แสนบาทก็ให้เป็นอำนาจของอธิบดีในการเปรียบเทียบระดับ

คดี แต่ถ้าเป็นความผิดศุลกากร 6 ฐานความผิดที่ตั้งบัญญัติไว้ในมาตรา 102 ทวิซึ่งเป็นความผิดที่กฎหมายต้องการให้มีบุคคลหลายฝ่ายในการพิจารณาและราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนกรณีต้องเปรียบเทียบระดับคดีโดยคณะกรรมการเปรียบเทียบระดับคดีเท่านั้น

5.4.2 การออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty)

การใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจของกรมศุลกากรที่ผ่าน มาทั้ง 5 ครั้งนั้นมีเนื้อหาสาระของมาตรการเป็นการงดเบี้ยปรับและไม่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่ต้องนำมาชำระ ตลอดจนงดการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นศาล ซึ่งการเขียนมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ ในลักษณะนี้ถือเป็นการเขียนมาตรการที่มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่จะต้องมีการกำหนดเงื่อนไขที่ชัดเจนเพราะการกำหนด มาตรการในลักษณะนี้มีผลเป็นการลดการกระทำความผิดของผู้เข้ารับดำเนินการตาม มาตรการโดยเป็นการลดโทษในส่วนของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งหมด ตลอดจนลดโทษ ทางอาญาในคดีภาษีศุลกากรให้ระงับสิ้นไป ดังนั้นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจของกรมศุลกากรที่ผ่านมาจึงเป็นการออกมาตรการที่เป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีและไม่ มีกฎหมายรองรับเพราะมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิไม่ใช้การนิรโทษกรรมทางภาษีหากแต่เป็น การยินยอมให้กรมศุลกากรดำเนินการลงโทษโดยเปรียบเทียบปรับเพื่อให้คดีระงับสิ้นไปในชั้น ศุลกากรอันเป็นเพียงเหตุบรรเทาโทษในเรื่องค่าปรับให้ลดลงเท่านั้น

หากต่อไปในอนาคตการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทาง การค้า (Negotiation Group on Trade Facilitation: NGTF) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการเจรจาการค้า พหุภาคีรอบโดฮาได้เจรจาในประเด็นมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ แล้วมีความเห็นไปในทิศทางว่ามาตรการควรเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีผู้เขียนเห็นว่า การที่ กรมศุลกากรจะอนุญาตการความตกลงเป็นกฎหมายไปในทิศทางนี้กรมศุลกากรไม่สามารถนำ มาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ มาใช้อ้างเพื่อออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัคร ใจโดยตรงได้ ซึ่งผู้นิติบัญญัติต้องออกแบบมาตรการให้มีผลและฐานทางกฎหมายรองรับให้ชัดเจน เช่น หากมีความจำเป็นเร่งด่วนต้องออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจในรูป ของพระราชกำหนดดังเช่นที่กรมสรรพากรเคยใช้ในพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ในมาตรา 30 ที่มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรให้กับ ผู้กระทำผิดกฎหมายในประมวลรัษฎากร หรืออีกทางเลือกหนึ่งคือฝ่ายนิติบัญญัติต้องออกหรือตรา

กฎหมายไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรเพื่อให้มีความชัดเจนว่าสามารถออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้ที่มีกฎหมายศุลกากรให้อำนาจไว้ชัดเจนเหมือนเช่นในประเทศแคนาดาที่มีการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยอ้างฐานทางกฎหมายจากพระราชบัญญัติศุลกากรแคนาดาเองโดยตรง ซึ่งมีข้อดีที่กรมศุลกากรแคนาดาเองสามารถที่จะนำมาตราการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ได้ตามกรอบของดุลพินิจของฝ่ายกรมศุลกากรทำให้มีความคล่องตัวกว่าการออกมาตรการในรูปแบบพระราชกำหนด ซึ่งในการที่ไทยจะนิติบัญญัติให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีลักษณะเหมือนแคนาดา นี้ จะมีความใกล้เคียงกับการนิรโทษกรรมทางภาษีที่กรมสรรพากรในประเทศไทยใช้โดยมาตรา 3 อัญญาแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อที่จะให้ฝ่ายบริหารออกประกาศที่มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมเป็นครั้งคราวตามความจำเป็นของฝ่ายบริหารได้ต่อไป

อย่างไรก็ตามการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่ถูกต้องชัดเจนหากเวทีการเจรจามีทิศทางความตกลงไปในแนวโน้ม แม้กรมศุลกากรไม่สามารถอ้างฐานมาตรา 102 และ 102 ทวิได้ แต่หากมีความจำเป็นต้องอนุรักษ์การความตกลงเป็นกฎหมายเพื่อใช้บังคับภายในประเทศ กรณีจะต้องออกแบบมาตรการให้มีความสอดคล้องกับกฎหมายภายในกรมศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน กล่าวคือการจะนำมาตราการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในอนาคตจะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ให้อธิบดีมีอำนาจแต่เพียงผู้เดียวเหมือนเช่นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ผ่านมา แต่ควรกำหนดหลักเกณฑ์ให้อธิบดีมีอำนาจใช้มาตรการนี้อย่างจำกัดเทียบเคียงมาตรา 102 ซึ่งหากเป็นความผิด 6 ฐานสำคัญและจำนวนราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาทควรกำหนดให้ใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยผ่านคณะกรรมการเปรียบเทียบซึ่งประกอบไปด้วยผู้เชี่ยวชาญหลายฝ่ายเป็นผู้มีอำนาจดำเนินการตามกฎหมายตามมาตรการนี้ต่อไป อันเป็นการบัญญัติมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้เป็นกฎหมายที่มีความสอดคล้องและเหมาะสมกับกฎหมายภายในประเทศด้วยนั่นเอง

บทที่ 6

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

6.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาตามวิธีวิจัยในวิทยานิพนธ์เล่มนี้พบว่า มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยที่ผ่านมามีทั้งสิ้น 5 ครั้งเป็นมาตรการที่มีเนื้อหาสาระอันถือเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร กล่าวคือ มีเนื้อหาสาระตามมาตรการที่กำหนดให้ผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการได้รับยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และงดการฟ้องร้องการดำเนินคดีในชั้นศาลอันเป็นการให้โอกาสแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรเฉพาะกลุ่มภายในเวลาอันจำกัดในการจ่ายภาษีศุลกากรที่ชำระขาดไปเพื่อแลกกับการปลดเปลื้องภาระทางภาษีศุลกากรที่ผู้กระทำผิดมีอยู่ก่อนหน้าโดยได้รับการยกเว้นโทษทางอาญาด้วย

แต่อย่างไรก็ตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยนั้นมีปัญหาในการนำมาใช้อยู่บางประการ โดยปัญหาที่สำคัญที่สุดคือปัญหาเกี่ยวกับหลักความชอบด้วยกฎหมายว่ามาตรการดังกล่าวมีกฎหมายรองรับชัดเจนให้ทำได้หรือไม่ เพราะดังที่กล่าวไว้แล้วว่า มาตรการนี้มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่มีหลักเกณฑ์เป็นการลบล้างการกระทำความผิดของผู้เสียภาษีศุลกากรโดยไม่ถูกต้องทั้งหมด กรณีจึงต้องมีกฎหมายกำหนดให้อำนาจโดยชัดแจ้งว่าสามารถใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้ และมีขอบเขต ขั้นตอน และกรอบอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ชัดเจนด้วย

นอกจากนี้ในอนาคตนั้นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดทิศทางของมาตรการให้สอดคล้องกับแนวโน้มของโลกด้วย เพราะประเทศไทยในฐานะประเทศภาคีสมาชิกในองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) จำเป็นที่จะต้องอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในให้ตรงกับ ความตกลงที่ประเทศไทยเป็นภาคีสมาชิกในเรื่องนี้ตามประเด็นการเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiating Group on Trade Facilitation: NGTF) ฉะนั้นผู้เขียนจึงขอสรุป ปัญหาที่เกิดจากการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยดังต่อไปนี้

6.1.1 จากการศึกษามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยพบว่า เป็นมาตรการที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจชัดเจนแต่เมื่อศึกษาในรายละเอียดพบว่า มาตรการดังกล่าวจะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) กล่าวคือมีผลไปยกเว้นหลักการในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 อันเป็นกฎหมายแม่บททางศุลกากรให้การกระทำความผิดทางศุลกากรถูกลบล้างไปทั้งในส่วนเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมถึงโทษทางอาญา ซึ่งผลเหล่านี้เป็นผลของมาตรการที่ขัดต่อพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งมีศักดิ์ทางกฎหมายสูงสุดในการดำเนินการทางศุลกากร โดยการจะออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้โดยถูกต้องนั้นต้องมีกฎหมายระบุให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้งและผ่านกระบวนการนิติบัญญัติที่ถูกต้องตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดให้องค์กรนิติบัญญัติเป็นผู้มีอำนาจออกบทบัญญัติภาษีอากร ดังนั้นหากกรมศุลกากรจะต้องนำมาตราการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ต่อไปในอนาคต กรณีมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตราการนี้ผ่านกระบวนการนิติบัญญัติที่ถูกต้องเพื่อให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศไทยที่มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีสู่ทางกฎหมายรองรับที่ชัดเจน

6.1.2 จากการศึกษาพบว่า การใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ทำให้เกิดการแยกบุคคลที่เกี่ยวข้องออกเป็นสองกลุ่มใหญ่ กล่าวคือ กลุ่มแรกเป็นกลุ่มผู้เสียภาษีศุลกากรโดยถูกต้องตามกฎหมาย ส่วนกลุ่มที่สองเป็นกลุ่มผู้เสียภาษีศุลกากรโดยไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งจะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งทำให้มีการปฏิบัติต่อบุคคลทั้งสองกลุ่มต่างกันออกไป จึงมีปัญหว่ามาตรการดังกล่าวที่นำมาใช้นั้นขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษีหรือไม่

จากการศึกษาพบว่า การจัดเก็บภาษีบนหลักความเสมอภาคมิได้แปลความว่า จะต้องจัดเก็บเท่ากันหมดทั่วทุกคนทุกกลุ่ม หากแต่มีสาระสำคัญว่ารัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันและปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามแต่ลักษณะของบุคคลเฉพาะกลุ่ม¹ ดังนั้นการกำหนดมาตรการ วิธี หรือการยกเว้น

¹ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540, (กรุงเทพฯ:วิญญูชน, 2543), หน้า 95-95.

โทษทางภาษีให้กับบุคคลที่มีคุณสมบัติหรือสาระสำคัญที่แตกต่างกันไม่ถือว่าเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาค และการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ควรจะต้องมีเหตุผลที่เพียงพอมารองรับเสมอเพื่อมิให้เป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามความเห็นของนักกฎหมายภาษีว่ารัฐจะต้องสามารถอธิบายว่าเพราะเหตุใดรัฐจึงกระทำการอันก่อให้เกิดการให้ประโยชน์แก่บุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งเหตุดังกล่าวจะต้องหนักแน่นเพียงพอหรือเป็นเหตุที่ควรค่าแก่การรับฟัง หากรัฐปฏิบัติต่อบุคคลแต่ละประเภทแตกต่างออกไปโดยปราศจากเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟังแล้วเท่ากับว่าเป็นการใช้อำนาจของรัฐดังกล่าวขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษี

6.1.3 จากการศึกษาพบว่าการประชาสัมพันธ์โครงการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ยังไม่ทั่วถึงและทราบแก่บุคคลเฉพาะกลุ่มทำให้ประชาชนโดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุจริตกรไม่อาจทราบถึงความมีอยู่ของมาตรการดังกล่าวหรือแม้จะทราบ ก็ทราบในวงจำกัดและยังขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องและชัดเจนในมาตรการนี้ แม้แต่ตัวพนักงานเจ้าหน้าที่เองก็ยังขาดความชัดเจนในการปฏิบัติตามมาตรการนี้ว่าจะดำเนินการเช่นไร เพราะเหตุว่ามาตรการดังกล่าวไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน จึงมิได้ผ่านกระบวนการนิติบัญญัติที่ถูกต้อง ผลที่ตามมา คือ มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่ได้รับการประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ส่งผลตามมามีคือ จำนวนผู้กระทำผิดกฎหมายสุจริตกรที่จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่น้อยกว่าที่ควรจะเป็นเพราะเหตุไม่ทราบข่าวประชาสัมพันธ์ และยังส่งผลถึงโอกาสที่กรมสุจริตกรจะได้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันของผู้มีหน้าที่เสียภาษีน้อยลงไปด้วย ดังนั้นควรนำมาตรการดังกล่าวมาผ่านกระบวนการนิติบัญญัติทางกฎหมายที่ถูกต้องเพื่อที่จะได้มีการประกาศเป็นกฎหมายที่ชัดเจนอันจะทำให้ประชาชนทราบทั่วกัน และควรมีมาตรการเสริมเป็นการให้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการดังกล่าวแก่ทั้งพนักงานเจ้าหน้าที่และประชาชนเพื่อให้มีความเข้าใจไปในทิศทางเดียวกัน

6.1.4 จากการศึกษาพบว่าการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มิได้เกิดจากความสมัครใจจากผู้จะเข้ารับดำเนินการตามโครงการตั้งแต่

² อรพิน ผลสุวรรณรสบายรูป, “หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบภาษีอากรของไทย,” รายงานวิจัยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505, หน้า 4.

แรกเริ่มกล่าวคือ จะมีขั้นตอนเริ่มต้นจากการที่เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตามกฎหมาย ตรวจสอบ ข้อมูลแล้วแจ้งการกระทำผิดไปให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุทธการเข้ารับการตรวจสอบตามมาตรการ ดังกล่าว ซึ่งตรงจุดนี้เองถือว่าการผิดหลักของการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) และ แตกต่างกับการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจในต่างประเทศที่ได้นำมา ศึกษาเปรียบเทียบในบทที่ 4 จะต้องเริ่มต้นจากความสมัครใจของผู้จะเข้ารับดำเนินการตาม มาตรการเอง ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่า หากมีข้อเท็จจริงว่าพนักงานเจ้าหน้าที่สุทธการตรวจพบการ กระทำผิดตามกฎหมายสุทธการก่อนที่ผู้กระทำผิดจะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการ กรณีนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการตามกฎหมายสุทธการแก่ผู้กระทำความผิดเท่านั้น จะนำผู้ที่ ถูกตรวจพบการกระทำผิดเข้ามารับดำเนินการตามมาตรการมิได้

6.1.5 จากการศึกษาในบทกฎหมายต่างประเทศพบว่ากรณียังมีการเจรจาในเวที ระดับโลกยังไม่เป็นที่ยุติว่าควรกำหนดทิศทางของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัคร ใจ (Voluntary Audit) ไปในทิศทางใดในระหว่างการกำหนดมาตรการนี้ให้มีผลเป็นการนิรโทษ กรรมทางภาษี (Tax Amnesty) หรือให้มีผลเพียงเหตุปัจจัยในการบรรเทาโทษเท่านั้น ซึ่งทั้งสอง ให้ผลต่างกัันดังนี้คือ

6.1.5.1 หากเห็นว่าควรกำหนดให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจ (Voluntary Audit) มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี กรณีจะสอดคล้องตรงกับมาตรการ การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ไทยปฏิบัติมา เพราะมาตรการที่ไทย นำมาใช้ได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้งดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีทางอาญาอันถือ เป็นการลดล้างการกระทำผิดทางสุทธการให้ผู้เข้ารับดำเนินโครงการได้รับการนิรโทษกรรมทาง ภาษี เพียงแต่ในขณะนี้ประเทศไทยนำมาใช้โดยไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนเท่านั้น ดังนั้นหากใน อนาคตมีความจำเป็นที่จะต้องอนุรักษ์การตามความตกลงไปในแนวทางนี้ จะต้องมีกฎหมาย รองรับถึงกระบวนการนิรโทษกรรมให้ชัดเจนตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีด้วย

6.1.5.2 หากเห็นควรกำหนดมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจ (Voluntary Audit) ให้มีผลเป็นเพียงเหตุปัจจัยในการบรรเทาโทษเท่านั้น กรณีก็จะมิใช่ การนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) หากแต่เป็นการใช้มาตรการที่สามารถให้โอกาส ผู้กระทำผิดเข้ารับดำเนินการตามมาตรการเพื่อได้รับการลดหย่อนผ่อนโทษเท่านั้น ซึ่งมีลักษณะ ใกล้เคียงกับการใช้วิธีการเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นสุทธการตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ แห่ง พระราชบัญญัติสุทธการ พุทธศักราช 2469

อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะกำหนดแนวทางมาตรการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจไปในทิศทางใดก็ตาม กรณีย่อมมีผลกระทบต่อประเทศไทยทั้งสิ้นเพราะท้ายที่สุดเมื่อมีความตกลงระหว่างประเทศเสร็จสิ้นแล้วประเทศไทยในฐานะประเทศสมาชิกย่อมต้องปฏิบัติตามความตกลงนั้นๆ ฉะนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ในการเจรจานั้นๆ ผู้เจรจาจะต้องตั้งข้อสงวนในประเด็นที่ไม่เห็นด้วย และเลือกแนวทางความตกลงที่ประเทศไทยจะได้ประโยชน์สูงสุด โดยผู้เขียนเห็นว่าการเจรจาโดยกำหนดให้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีแนวทางไปในผลว่าเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) ในข้อ(ก) น่าจะมีความเหมาะสมสอดคล้องกับทางปฏิบัติที่ประเทศไทยเคยปฏิบัติมา เพราะการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจตั้งแต่อดีตเป็นต้นมา ล้วนมีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมเสียทั้งสิ้น แม้จะยังไม่มีการกำหนดกรอบที่ชัดเจนก็ตาม ฉะนั้นหากในอนาคตกรมศุลกากรจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรการนี้ การเลือกแนวทางการเจรจาในความตกลงว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Negotiation Group on Trade Facilitation :NGTF) ในแนวทางตามข้อ(ก) จะเหมาะสมมากกว่าหากแต่ต้องพิจารณาปรับปรุงรายละเอียดในหลายเรื่องเพื่อจำกัดอำนาจและขอบเขตของพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากลและปรับปรุงให้มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนต่อไป และอย่างไรก็ดีหากประเทศไทยจะเลือกใช้วิธีการตามข้อ (ก) ซึ่งเป็นคุณมากกว่าแก่ผู้ประกอบการค้าก็ย่อมไม่มีประเทศสมาชิกอื่นขัดข้อง

6.1.6 จากการศึกษาเนื้อหาในมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) พบว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติตามมาตรการมีสิทธิได้รับเงินรางวัลจากการดำเนินการด้วยในประเด็นปัญหา ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากกรมศุลกากรจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในอนาคต ควรยกเลิกการจ่ายเงินรางวัลให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่เพราะหลักการของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ถูกต้องนั้นควรเริ่มจากความสมัครใจที่จะเข้ารับการตรวจสอบตามมาตรการด้วยตนเองของผู้กระทำความผิดมิใช่เริ่มจากการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานภาครัฐนั้น ดังนั้นเมื่อผู้เขียนเสนอให้มีการเริ่มต้นในการดำเนินการตามมาตรการนี้โดยผู้กระทำความผิดตั้งแต่ต้นในข้อ 5.1.4 การดำเนินการตามมาตรการของเจ้าหน้าที่จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจ่ายเงินรางวัลเพราะไม่มีช่วงของขั้นตอนการดำเนินการใดๆ ในการตรวจสอบให้แก่ผู้กระทำความผิดทราบอีกต่อไป หากในอนาคตกรมศุลกากรมีความจำเป็นต้องนำมาตรการการตรวจสอบ

ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้อีก ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรนำมาใช้ให้ถูกต้องและ ยกเลิกหลักเกณฑ์เรื่องเงินรางวัลที่จะจ่ายให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย

6.1.7 จากการศึกษาพบว่าควรนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้แก่ผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรที่มีเจตนาทุจริตเพื่อข้อค่าภาษี ศุลกากรด้วยหรือไม่ ในประเทศไทยมีหลักว่าไม่ควรใช้มาตรการนี้แก่ผู้กระทำผิดศุลกากรที่ทุจริต ตั้งใจจะข้อค่าภาษีตั้งแต่ต้นอันเป็นคุณสมบัติของผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการในประเทศไทย

แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะมีหลักการกำหนดคุณสมบัติของผู้กระทำผิดกฎหมาย ศุลกากรที่เป็นความผิดที่มีลักษณะถึงความทุจริตโดยห้ามเข้ารับดำเนินการตามมาตรการการ ตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยเด็ดขาด แต่จากการศึกษาพบว่า หลักการนี้ถูกเขียนไว้แต่เพียงกว้างๆว่า ห้ามผู้กระทำผิดที่ทุจริตเข้ารับดำเนินการตามมาตรการ โดยมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่า คำว่า ทุจริต นั้นมีความหมายเพียงใด และฐานความผิด ทางศุลกากรฐานใดบ้างที่ถือว่าเป็นความผิดโดยทุจริตและจากการศึกษาพบว่าในการเจรจาว่า ด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า(Negotiation Group on Trade Facilitation: NGTF) กลับไม่ปรากฏว่ามีการเจรจาประเด็นมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจในเรื่องของ เจตนาทุจริตแต่ประการใด กล่าวคือ แนวโน้มในเวทีการเจรจาระดับโลกมิได้กำหนดเงื่อนไขของ คุณสมบัติผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการว่าจะต้องเป็นผู้กระทำผิดกฎหมายศุลกากรโดยไม่มี เจตนาทุจริต

ด้วยเหตุผลดังที่กล่าวไว้ข้างต้นผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่กรมศุลกากรมิได้ กำหนดหลักการเรื่องของเจตนาทุจริตให้ชัดเจนไว้เพราะเป็นเรื่องยากที่จะต้องพิจารณาเป็นราย กรณีไปว่าแค่ไหนเพียงใดถึงจะเข้าข่ายทุจริต และการกำหนดหลักการเรื่องนี้ลงไปผู้เข้ารับ ดำเนินการอาจเกรงว่าเมื่อเสนอเรื่องต่อศุลกากรแล้วศุลกากรอาจเห็นว่าเป็นกรณีทุจริตที่ทำให้ไม่ อาจขอรับดำเนินการตามโครงการได้ ฉะนั้นการกำหนดเงื่อนไขข้อนี้จึงไม่ส่งเสริมการเข้าร่วม โครงการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ และจะเห็นได้ว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ว่าผู้จะ เข้ารับดำเนินการตามมาตรการได้ต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ยังมีได้ตรวจพบการกระทำผิดมาก่อน จึงน่าจะเป็นการเพียงพอแล้ว

6.1.8 จากการศึกษาพบว่าการกระทำผิดกฎหมายศุลกากรมักจะมีฐานความผิดตามกฎหมายอื่นปนอยู่ด้วย หากจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ กรณีจะให้ผลครอบคลุมไปถึงความผิดตามกฎหมายอื่นด้วยหรือไม่ เพราะนอกจากกรมศุลกากรจะต้องเป็นผู้ใช้กฎหมายศุลกากรทั้งสองฉบับอันได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรแล้วนั้น กรมศุลกากรยังต้องเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายในเรื่องของต้องห้ามต้องกำกัด้อีกมากมายหลายฉบับ จึงมีกรณีที่ผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรกระทำความผิดต่อกฎหมายหลายบทและมีฐานความผิดอื่นที่มีใช้ความผิดตามกฎหมายศุลกากรร่วมด้วย ดังนั้นหากต้องนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ก็ไม่ควรที่จะก้าวล่วงไปถึงเป็นการลบหล้างการกระทำความผิดตามกฎหมายหรือพระราชบัญญัติอื่น มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจควรมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีเฉพาะในส่วนของกฎหมายศุลกากรเท่านั้น ทั้งนี้กรมศุลกากรอาจใช้อำนาจหน้าที่ดำเนินการกับฐานความผิดตามกฎหมายอื่นเพื่อให้คดีระดับเท่าที่อยู่ในขอบข่ายที่สามารถกระทำได้ตามกฎหมาย

6.1.9 จากการศึกษาพบว่ากฎหมายศุลกากรและพิธีการศุลกากรมีปัจจัยที่ไม่เอื้อให้ผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเลือกใช้วิธีดำเนินการทางศุลกากรวิธีปกติและมีปัจจัยที่ทำให้การกระทำผิดกฎหมายศุลกากรโดยไม่ตั้งใจ ฉะนั้นการดำเนินการตามขั้นตอน วิธีการทางศุลกากรโดยปกติในการดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิดต่อศาล ย่อมส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศ ในแง่ของการไม่อำนวยความสะดวกทางการค้าระหว่างประเทศ ในต่างประเทศจึงได้มีการนำหลักการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้เพื่อผ่อนคลาญปัญหาดังกล่าวข้างต้นโดยปัจจัยพิเศษที่ทำให้ผู้เกี่ยวข้องมีความเสี่ยงสูงในการที่จะเกิดความรับผิดทางอาญาต่อศุลกากรมีดังนี้

6.1.9.1 การกำหนดให้ความผิดศุลกากรบางฐานถือเป็นความผิดโดยไม่จำเป็นต้องมีเจตนา เหตุที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 สามารถบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้ได้เพราะกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายพิเศษโดยเป็นกฎหมายภาษีที่มีลักษณะทางมหาชนทางเศรษฐกิจที่ต้องคำนึงถึงประโยชน์มหาชนเป็นหลัก ผู้บัญญัติกฎหมายจึงสามารถนิติบัญญัติให้มีเนื้อหาสาระแตกต่างไปจากหลักกฎหมายทั่วไปได้ตามหลักความเป็นเอกเทศของ

กฎหมายภาษีอากรตามวัตถุประสงค์เฉพาะเรื่องของสาขาภาษีนั้นๆ จึงมีความจำเป็นต้องบัญญัติกฎหมายในฐานะความผิดที่พิสูจน์ยากให้เป็นความรับผิดโดยเด็ดขาด

6.1.9.2 บทกำหนดโทษทางศุลกากรที่มีโทษปรับที่รุนแรงในบางฐานความผิดถึงสี่เท่าราคาของรวมค่าอากรด้วย ซึ่งจากการศึกษาพบว่าบทกำหนดโทษที่รุนแรงนี้หากมีการดำเนินคดีภาษีศุลกากรในชั้นศาล กฎหมายจะมุ่งประสงค์ให้ศาลต้องปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของรวมค่าอากรเท่านั้นโดยไม่เปิดโอกาสให้ศาลมีดุลพินิจในการลดค่าปรับแต่อย่างใด ดังนั้นบทกำหนดโทษศุลกากรจึงมีความรุนแรงและเคร่งครัดมากเมื่อผู้กระทำผิดถูกดำเนินคดีในชั้นศาลแล้ว

6.1.9.3 ความยุ่งยากในเรื่องของกฎหมายต้องห้ามต้องจำกัดซึ่งมีจำนวนมาก โดยการที่กรมศุลกากรมีหน้าที่ต้องควบคุมการนำเข้า-ส่งออกเกี่ยวกับของต้องห้ามหรือของต้องจำกัดนั้น กรมศุลกากรต้องเป็นผู้ควบคุมและใช้กฎหมายในระดับพระราชบัญญัติอื่นๆ เป็นจำนวนมาก เช่น พระราชบัญญัติอาวุธปืนเครื่องกระสุน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิงและสิ่งเทียมอาวุธปืน พ.ศ. 2490 หรือพระราชบัญญัติควบคุมยาง พ.ศ. 2451 พระราชบัญญัติยาเสพติดให้โทษ พ.ศ. 2522 ฯลฯ เป็นต้น ซึ่งกฎหมายเหล่านี้เป็นกฎหมายเฉพาะเรื่องที่ต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะในเรื่องนั้นๆ ด้วยและเป็นกฎหมายที่มีรายละเอียดปลีกย่อยเป็นจำนวนมาก ฉะนั้นการที่กรมศุลกากรโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแบกรับภาระในการควบคุมของต้องห้ามต้องจำกัดจึงเป็นภาระหน้าที่ที่หนักพอสมควร ส่งผลให้การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการในเรื่องของต้องห้ามต้องจำกัดอาจเกิดข้อผิดพลาดขึ้นโดยไม่ตั้งใจ

6.1.9.4 การกำหนดให้กรรมการผู้จัดการต้องรับผิด กล่าวคือกำหนดให้กรรมการผู้จัดการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการหรือผู้ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลต้องร่วมรับผิดสำหรับการกระทำผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ด้วยโดยไม่ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงว่าบุคคลดังกล่าวมีส่วนร่วมในการกระทำผิดหรือไม่เป็นหลัก เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย

6.1.9.5 การผลักภาระหน้าที่นำสืบให้จำเลย โดยที่กฎหมายศุลกากรนั้นเป็นกฎหมายพิเศษที่มีความมุ่งหมายเพื่อจัดเก็บค่าภาษีศุลกากรอันเป็นวัตถุประสงค์สำคัญรวมอยู่ด้วย ถ้านำหลักการพยานหลักฐานในความผิดทั่วไปมาใช้จะเกิดความยุ่งยากแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการฟ้องร้องดำเนินคดีเพื่อจัดเก็บค่าภาษี จึงได้มีการบัญญัติกฎหมายในลักษณะการผลักภาระหน้าที่นำสืบไปยังฝ่ายเอกชนผู้ตกเป็นจำเลยคดีศุลกากรให้มีหน้าที่นำ

พยานหลักฐานมาสืบให้เห็นว่าตนมิได้กระทำความผิดสุทธการแทนที่จะให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องนำพยานหลักฐานมาสืบพิสูจน์การกระทำความผิดของจำเลยก่อน

6.1.9.6 ความยุ่งยากในการตีความพระราชบัญญัติสุทธการ พุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัตอัตราสุทธการ พุทธศักราช 2530 กล่าวคือ ในการตีความกฎหมายแม่บทสำคัญทั้งสองฉบับในการจัดเก็บภาษีของกรมสุทธการเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ไม่อำนวยความสะดวกในทางการค้าระหว่างประเทศโดยการตีความกฎหมายไม่ตรงกันของทั้งสองฝ่ายนี้เป็นเพราะแต่ละฝ่ายมีความมุ่งหมายและหน้าที่ต่างกัน โดยฝ่ายเอกชนมีวัตถุประสงค์เพื่อการค้าและหากำไร ฉะนั้นในการใช้หรือตีความกฎหมายย่อมมีแนวโน้มที่จะใช้กฎหมายเพื่อแสวงหากำไรส่วนตนมากที่สุด ตัวอย่างเช่น การตีความว่าสินค้าจัดเข้าพิกัตได้นั้นฝ่ายเอกชนยอมตีความไปในทางที่สินค้านั้นจัดอยู่ในพิกัตที่มีอัตราภาษีที่ต่ำที่สุด ส่วนฝ่ายกรมสุทธการที่เป็นฝ่ายรัฐผู้ดำเนินการบริหารการจัดเก็บภาษีและควบคุมการดำเนินการนำเข้าส่งออกให้เป็นไปโดยสงบเรียบร้อยย่อมมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์มหาชนในการจัดเก็บภาษีสุทธการให้มากที่สุดเป็นหลัก

6.1.9.7 ความผิดพลาดที่อาจเกิดในช่วงการปฏิบัติพิธีการสุทธการ โดยที่การนำวิธีการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) มาใช้นั้นย่อมก่อให้เกิดความผิดพลาดในการดำเนินพิธีการสุทธการโดยไม่ตั้งใจได้ อันเนื่องมาจากการให้ผ่านสินค้านำเข้าไปก่อนและไปดำเนินการตรวจสอบในภายหลังอาจมีความผิดพลาดในเรื่องของจำนวน คุณภาพของสินค้าที่แจ้งไว้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่โดยไม่ตั้งใจซึ่งกรณีนี้ถือว่ามีผิดกฎหมายสุทธการได้โดยไม่จำเป็นต้องมีเจตนากระทำความผิดอันเป็นความเคร่งครัดของกฎหมายสุทธการ

ด้วยเหตุที่กล่าวมาข้างต้นนี้เองจึงมีความพยายามนำหลักมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในประเทศไทยเพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีสุทธการให้แก่ผู้กระทำความผิดกฎหมายสุทธการโดยไม่ตั้งใจ เพื่อผ่อนคลายเหตุและปัจจัยทางกฎหมายสุทธการและพิธีการสุทธการที่เคร่งครัด ตลอดจนให้โอกาสผู้กระทำความผิดกฎหมายสุทธการกลับใจแก้ไขในการกระทำผิดครั้งก่อนๆของตน

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากที่กล่าวมาแล้วว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่มีผลกระทบต่อทั้งภาครัฐ (กรมศุลกากร) และมีผลถึงผู้ที่เข้ารับการดำเนินการตามมาตรการ ฉะนั้นการจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้นั้นจึงต้องมีความเหมาะสมกับกฎหมายศุลกากรในปัจจุบันและมีกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน ตลอดจนมีกรอบ ขอบเขต วิธีการ และขั้นตอนที่เหมาะสมด้วย ผู้เขียนจึงเสนอแนะวิธีการแก้ไขปัญหาต่างๆดังต่อไปนี้

6.2.1 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ต้องสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีที่ดี ดังนี้

6.2.1.1 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ต้องสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม เพราะจากที่กล่าวมาแล้วว่า มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็นมาตรการที่มีการปฏิบัติแก่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรออกเป็นสองกลุ่มใหญ่ๆคือ กลุ่มแรกเป็นกลุ่มผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรผู้ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรโดยถูกต้องทุกประการซึ่งกลุ่มนี้กรมศุลกากรได้ดำเนินการเก็บภาษีศุลกากรโดยถูกต้องด้วยกฎหมายเต็มเม็ดเต็มหน่วย ส่วนกลุ่มที่สองเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรเช่นกันแต่เป็นกลุ่มคนผู้ที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรโดยไม่มีเจตนาทุจริต เหล่านี้จึงมีการใช้กฎหมายศุลกากรแก่บุคคลสองกลุ่มไม่เหมือนกัน ฉะนั้นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมนั้นกรณีจะต้องมีการใช้มาตรการแก่บุคคลเฉพาะกลุ่มที่เหมือนกัน โดยสามารถใช้มาตรการดังกล่าวแก่บุคคลกลุ่มที่มีสาระสำคัญที่เหมือนกันได้โดยต้องมีเหตุผลรองรับที่ชัดเจนและไม่นำมาตรการดังกล่าวนี้มาใช้บ่อยจนเกินไป

6.2.1.2 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ต้องสอดคล้องกับหลักความแน่นอน กล่าวคือ การออกมาตราการใดๆรวมถึงมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ซึ่งมีผลเป็นการยกเว้นวิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากรหรือการดำเนินการทางกฎหมายศุลกากรวิธีการปกติก็จะต้องคำนึงถึงหลักความแน่นอนและชัดเจนด้วยเช่นกัน มิฉะนั้นจะเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายมีอำนาจดุลพินิจที่กว้างขวางไม่มีกรอบของดุลพินิจที่ชัดเจนทำให้มาตรการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงานของกรมศุลกากรที่มีประโยชน์ประการหนึ่งถูก

นำไปใช้โดยไม่ถูกต้องและเกิดประโยชน์เท่าที่ควรได้ และไม่มีหลักเกณฑ์ คุณสมบัติ ตลอดจนเงื่อนไขที่ชัดเจน ส่งผลต่อความมั่นใจของผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรที่จะเข้ารับดำเนินการ ตามมาตรการว่าเมื่อเข้ารับดำเนินการแล้วตนเองจะได้รับการนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรในอันที่จะ ได้รับยกเว้น เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและงดการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาศุลกากรต่อไป ฉะนั้นหากต่อไป ในภายหน้ากรมศุลกากรมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตราการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัคร ใจ (Voluntary Audit) มาใช้ก็ควรจะกำหนดเงื่อนไข หลักเกณฑ์ คุณสมบัติ และผลของการ ดำเนินการตามมาตรการให้ชัดเจน และออกแบบมาตรการให้มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนตามหลัก ความชอบด้วยกฎหมายด้วย

6.2.1.3 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ต้องสอดคล้องกับหลักความสะดวกรวดเร็ว กล่าวคือ เพื่อให้มาตรการการตรวจสอบ ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) สอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทาง การค้า การนำมาตราการนี้มาใช้จึงต้องคำนึงถึงความสะดวกในการดำเนินการทั้งในฝ่ายรัฐ และฝ่ายเอกชน ซึ่งผู้เขียนขอเสนอว่า การกำหนดมาตรการดังกล่าวให้สอดคล้องกับหลักความ สะดวกนั้นควรออกหลักเกณฑ์ของมาตรการนี้ให้ชัดเจนในเรื่องของสถานที่ดำเนินการตาม มาตรการ ตลอดจนเปิดโอกาสให้ผู้มีคุณสมบัติที่จะเข้ารับดำเนินการสามารถยื่นคำร้องขอเข้ารับ ดำเนินการตามมาตรการโดยสะดวกที่สุด เช่นสามารถกรอกข้อมูลออนไลน์ หรือสามารถส่งคำขอ ผ่านทางไปรษณีย์และอาจมีการแบ่งเขตการให้บริการแก่ผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการเพื่อ อำนวยความสะดวก ตลอดจนแบบในการกรอกข้อมูลคำร้องในแบบพิมพ์ต้องเข้าใจง่ายโดยถือว่าการขอเข้ารับดำเนินการตามมาตรการนี้เป็นพิธีการศุลกากรเรื่องหนึ่ง

6.2.1.4 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ต้องสอดคล้องกับหลักความประหยัด ดังที่กล่าวไว้แล้วว่ามาตรการดังกล่าวนี้มี วัตถุประสงค์ในการเก็บเงินภาษีศุลกากรที่ชำระขาดไปภายในระยะเวลาอันสั้น และตามหลักการ บริหารภาษีอากรข้อนี้ก็มีวัตถุประสงค์ที่จะนำรายได้เข้าสู่คลังในจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษี ศุลกากรที่ได้ชำระให้แก่รัฐ ฉะนั้นถ้าค่าใช้จ่ายในการดำเนินการมีจำนวนที่สูงใกล้เคียงกับจำนวน เบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้วฝ่ายเอกชนอาจตัดสินใจไม่เข้ารับดำเนินการตามมาตรการนั่นเอง ผู้เขียน จึงเสนอว่าผู้มีหน้าที่นิติบัญญัติควรคำนึงถึงหลักการนี้โดยควรกำหนดหลักเกณฑ์ในมาตรการให้ ชัดเจนเพื่อลดการตีความและลดความไม่เข้าใจถึงมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัคร ใจ (Voluntary Audit) เพื่อให้ฝ่ายเอกชนผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการสามารถปฏิบัติตาม ขั้นตอนของมาตรการไปโดยไม่ต้องจ้างวานสำนักกฎหมายหรือจ้างวานในจำนวนที่น้อยที่สุดเพื่อ

ลดค่าใช้จ่ายในฝ่ายเอกชนด้วย เพราะผู้เขียนมีความเห็นว่าหากยังคงให้มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตามมาตรการที่สูงเกินไปแล้วก็จะไม่เป็นการจูงใจเอกชนให้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการด้วย

6.2.2 มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ต้องมีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่ามาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนจึงมีปัญหาว່ว่ามาตรการดังกล่าวนี้จะมีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) อันจะมีผลย้อนหลังไปถึงการกระทำผิดทางอาญาให้ระงับสิ้นไป ตลอดถึงการยกเว้นโทษปรับและเงินเพิ่มด้วยหรือไม่ซึ่งการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้เท่าที่ผ่านมามีปัญหาในเรื่องหลักความชอบด้วยกฎหมายดังนี้

ประการที่หนึ่ง มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจน

ประการที่สอง มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากรซึ่งมีศักดิ์ทางกฎหมายสูงกว่า

จากปัญหาทั้งสองประการนี้ หากกรมศุลกากรมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตราการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ดำเนินการเพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากรให้ถูกต้องในอนาคตควรต้องมีการนำมาตรการดังกล่าวมาบัญญัติให้มีฐานทางกฎหมายรองรับที่ชัดเจนตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยจากการศึกษาพบว่าการบัญญัติมาตรการที่มีเนื้อหาสาระเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีที่ถูกต้องนั้นมีทางเลือกสองประการคือ

6.2.2.1 ออกเป็นพระราชกำหนดเหมือนเช่นที่กรมสรรพากรเคยใช้นิรโทษกรรมทางภาษีมาแล้วซึ่งกรมสรรพากรจะออกพระราชกำหนดขึ้นเป็นครั้งคราวตามความจำเป็นและวัตถุประสงค์ของเหตุการณ์บ้านเมืองในขณะนั้น ซึ่งกรมสรรพากรเคยออก พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พุทธศักราช 2529 มาตรา 30 เป็นกฎหมายที่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรแก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งยังไม่ได้เสียภาษีอากรหรือเสียไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ หากได้ชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียตาม

กฎหมายขณะนั้นแล้วจะได้รับการยกเว้นจากการตรวจสอบใต้อาณัติ ประเมินและโทษทางอาญา ซึ่งเป็น การบัญญัตินิรโทษกรรมทางภาษีในรูปแบบพระราชกำหนดที่มีศักดิ์เทียบเท่าพระราชบัญญัติ กรณีจึงมี ผลใช้บังคับและไม่ขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย

6.2.2.2 มีกฎหมายในพระราชบัญญัติศุลกากรให้อำนาจแล้วจึงออก กฎหมายลำดับรองตามมาภายหลังซึ่งเป็นการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัคร ใจที่เหมือนกับประเทศแคนาดาและใกล้เคียงกับการใช้การนิรโทษกรรมทางภาษีของกรมสรรพากร ที่ออกตามความในมาตรา 3 อัญฐู กล่าวคืออาจบัญญัติมาตรการนี้ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร ให้ชัดเจนว่าให้สามารถออกกฎหมายลำดับรองในการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วย ความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้โดยบัญญัติให้มีลักษณะคล้ายมาตรา 3 อัญฐูในประมวล รัษฎากรแล้วจึงออกมาตรการนี้มาใช้ตามกรอบของกฎหมายที่จำกัดเท่าที่จำเป็น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การบัญญัติกฎหมายศุลกากรให้สามารถดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจ (Voluntary Audit) ได้นั้นจะต้องมีความชัดเจนมากกว่ามาตรา 3 อัญฐู โดยบัญญัติให้เห็น โดยชัดเจนว่าสามารถยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มได้เพียงใด และงดการฟ้องร้องดำเนินคดีได้ เพราะ ในปัจจุบันกรมสรรพากรเองแม้จะใช้มาตรา 3 อัญฐูในการอ้างเป็นกฎหมายแม่บทให้อำนาจใน การออกประกาศที่มีผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีก็ตาม แต่กรณีนี้ก็ยังมีกฎหมายหลายท่าน เห็นว่าสามารถออกประกาศถึงขั้นเป็นการยกเว้นความผิดทางภาษีสรรพากรได้หรือไม่ เนื่องจาก มาตรา 3 อัญฐูแห่งประมวลรัษฎากรเองเขียนไปในทำนองให้อำนาจที่จะขยายระยะเวลาเท่านั้น ฉะนั้นเพื่อลดปัญหาการตีความ การจะใช้วิธีการนี้ในการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วย ความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในศุลกากรควรบัญญัติให้มีความชัดเจนกว่าในมาตรา 3 อัญฐูใน ประมวลรัษฎากร

ส่วนในประเทศแคนาดาเองก็มีกฎหมายแม่บทให้อำนาจกรมศุลกากร แคนาดาในการออกมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ ตาม section 3.3(1) พระราชบัญญัติศุลกากร (The customs Act) และ section 126 (1) พิกัด อัตราศุลกากร (The Customs Tariff) ซึ่งการบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้จะทำให้ฝ่ายบริหารมี ความสะดวกในการจะใช้มาตรการตามแต่ความจำเป็น

ทั้งสองวิธีดังที่กล่าวไว้ทำให้ปัญหาความชอบด้วยกฎหมายในการนำมาตราการ การตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้หมดไปและทำให้มาตรการ

ดังกล่าวมีฐานทางกฎหมายที่กรมศุลกากรและพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ที่ชัดเจนต่อไปได้

แต่อย่างไรก็ตามทางเลือกที่เหมาะสมกับกรมศุลกากรไทยในการจะนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้ในอนาคตนั้น ผู้เขียนเห็นว่าทางเลือกที่สองที่กำหนดให้มีกฎหมายในพระราชบัญญัติศุลกากรให้อำนาจแล้วจึงออกกฎหมายลำดับรองตามมาภายหลังนั้นมีความเหมาะสมที่กรมศุลกากรในประเทศไทยจะนำมาใช้แก้ปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจเพราะฝ่ายบริหารจะสามารถใช้มาตรการนี้เป็นเครื่องมือทางบริหารได้รวดเร็วตามความจำเป็นโดยการนิติบัญญัติเพียงครั้งเดียว หากจะใช้วิธีการแรกนั้นจะมีขั้นตอนและระยะเวลาในการดำเนินการออกเป็นพระราชกำหนดซึ่งทำที่สุดต้องส่งให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณาด้วยในภายหลังว่าการออกพระราชกำหนดนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่จึงไม่สอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้าที่ต้องการความรวดเร็ว และกฎหมายลำดับรองที่จะสอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวกทางการค้านั้นควรเป็นกฎหมายลำดับรองในรูปของประกาศกรมศุลกากร เพราะกรมศุลกากรจะมีความคล่องตัวในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในเชิงบริหารที่รวดเร็ว

6.2.3 กรอบและขอบเขตของมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ควรมีแนวทางการดำเนินการให้สอดคล้องกับการนิรโทษกรรมทางภาษีและมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน กล่าวคือ มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ประเทศไทยได้นำมาใช้ที่ผ่านมามีทั้งสิ้น 5 ครั้งนั้นมีเนื้อหาเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรทั้งสิ้น ฉะนั้นหากในอนาคตจะมีการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้อีกควรกำหนดให้มาตรการมีหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับหลักการนิรโทษกรรมทางภาษีอากรและกำหนดหลักเกณฑ์ในมาตรการให้ชัดเจนเพื่อเป็นกรอบในการที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้นำไปปฏิบัติและสร้างความมั่นใจแก่ภาคเอกชนว่าเมื่อตนได้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการแล้วจะมีกฎหมายรองรับถึงผลของมาตรการให้ตนถูกลบล้างจากการกระทำความผิดทางศุลกากรอย่างชัดเจน ซึ่งผู้เขียนขอเสนอกรอบและขอบเขตของมาตรการดังนี้

6.2.3.1 ต้องมีกรอบของระยะเวลาที่จำกัดเฉพาะคราว กล่าวคือการนำมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ไม่ควรจะนำมาใช้บ่อยจนเป็นประจำเพราะอาจทำให้ผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเกิดความคาดหวังว่าในอนาคตเมื่อ

ตนกระทำความผิดแล้วจะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการโดยไม่มีข้อจำกัดและไม่ใส่ใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรให้ถูกต้องได้ ฉะนั้นการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ควรจะมีกรอบของระยะเวลาจำกัดการใช้โดยควรกำหนดให้ชัดเจนว่าการใช้มาตรการนี้จะต้องทิ้งช่วงในการจะนำกลับมาใช้อีกครั้งหนึ่งนานเพียงใด หรืออาจกำหนดช่วงของระยะเวลาเหมือนกับประเทศแคนาดาว่า ข้อมูลของผู้เข้ารับดำเนินการตามมาตรการจะต้องเป็นข้อมูลที่ผ่านมาแล้วอย่างน้อยที่สุด 1 ปีที่ล่วงมาแล้วถึงจะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการได้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าในต่างประเทศนั้นก็ให้ความสำคัญแก่กรอบของระยะเวลาในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่จะต้องนำมาใช้อย่างจำกัด โดยในประเทศแคนาดาได้ให้เหตุผลว่ามาตรการนี้ไม่ควรถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือหรือช่องทางในการหลบเลี่ยงหน้าที่และความรับผิดชอบตามกฎหมายศุลกากรนั่นเอง และในประเด็นนี้ผู้เชี่ยวชาญจึงมีความเห็นว่าควรกำหนดให้การใช้มาตรการนี้แก่ผู้กระทำความผิดในประเทศไทยนั้น ควรกำหนดกรอบของระยะเวลาว่าผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการได้จะต้องเปิดเผยข้อมูลที่ผ่านมาแล้วอย่างน้อย 3 ปี เพราะช่วงเวลา 3 ปีเป็นช่วงเวลายาวนานเพียงพอจะทำให้ผู้กระทำความผิดเกรงกลัวว่าจะถูกรมศุลกากรตรวจพบการกระทำความผิดและไม่กล้าที่จะกระทำความผิดกฎหมายศุลกากรจนเป็นประจำ

6.2.3.2 ต้องเกิดจากความสมัครใจของผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการ ตั้งแต่ต้น ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักการนิรโทษกรรมทางภาษี (Tax Amnesty) และสอดคล้องกับหลักการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจตามหลักสากล ตัวอย่างเช่น ในประเทศแคนาดานั้นจะมีหลักสำคัญที่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายแคนาดาจะต้องยึดถือปฏิบัติเป็นหลักสำคัญในการดำเนินการตามมาตรการ กล่าวคือการดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ในประเทศแคนาดาต้องเกิดจากการสมัครใจของผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเปิดเผยข้อมูลด้วยตนเองเท่านั้น หากมีข้อเท็จจริงว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรแคนาดาแล้วกรณีนี้พนักงานเจ้าหน้าที่แคนาดาจะต้องดำเนินการตามกฎหมายศุลกากรเท่านั้นไม่อาจนำตัวผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรเข้ามารับดำเนินการตามมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ได้ และหลักในการนิรโทษกรรมทางภาษีนั้นจะไม่สามารถใช้ได้หากผู้มีอำนาจประเมินภาษี เริ่มต้นทำการสืบสวนการเสียภาษีในอดีตของผู้กระทำความผิดว่าถูกต้องหรือไม่ ผู้เขียนจึงขอเสนอว่าหากต่อไปมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาตรการนี้มาใช้ให้ถูกต้องแล้วควรใช้ไปในแนวทางเดียวกับหลักการ

สากลโดยหากกรมศุลกากรไทยตรวจพบการกระทำผิดแล้วจะต้องดำเนินการตามกฎหมายศุลกากร กรณีจะนำมาตรวจการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจมาใช้มิได้

6.2.3.3 กรมศุลกากรไม่ควรกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องเจตนาทุจริตให้เคร่งครัดเกินไปเพราะการที่กรมศุลกากรจะกำหนดหลักการเรื่องของเจตนาทุจริตให้ชัดเจนไว้จะเป็นเรื่องที่ยากและจะต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไปว่าแค่ไหนเพียงใดถึงจะเข้าข่ายทุจริต และการกำหนดหลักการเรื่องนี้ลงไปผู้เข้ารับดำเนินการอาจเกรงว่าเมื่อเสนอเรื่องต่อศุลกากรแล้วศุลกากรอาจเห็นว่าเป็นกรณีทุจริตที่ทำให้ไม่อาจขอรับดำเนินการตามโครงการได้ ฉะนั้นการกำหนดเงื่อนไขข้อนี้จึงไม่ส่งเสริมการเข้าร่วมโครงการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ และจะเห็นได้ว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ว่าผู้จะเข้ารับดำเนินการตามมาตรการได้ต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ยังมีได้ตรวจพบการกระทำผิดมาก่อนจึงน่าจะเป็นการเพียงพอแล้ว

6.2.3.4 ควรยกเลิกการจ่ายเงินรางวัลให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่เพราะมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ที่ถูกต้องนั้นควรเริ่มจากความสมัครใจที่จะเข้ารับการตรวจสอบตามมาตรการด้วยตนเองของผู้กระทำผิด ดังนั้นเมื่อผู้เขียนเสนอให้มีการเริ่มต้นในการดำเนินการตามมาตรการนี้โดยผู้กระทำผิดตั้งแต่ต้นในบทที่ 5 ข้อ 5.1.4 การดำเนินการตามมาตรการของเจ้าหน้าที่จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจ่ายเงินรางวัลเพราะไม่มีช่วงของขั้นตอนในการตรวจสอบให้แก่ผู้กระทำผิดอีกต่อไป หากในอนาคตกรมศุลกากรมีความจำเป็นต้องนำมาตรวจการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) มาใช้อีก ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรนำมาใช้ให้ถูกต้องและยกเลิกหลักเกณฑ์เรื่องเงินรางวัลที่จะจ่ายให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย

6.2.4 วิธีการและขั้นตอนที่เหมาะสมในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ต้องนำมาใช้ให้สอดคล้องกับกฎหมายภายในประเทศด้วย กล่าวคือ ต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้มีความสอดคล้องกับการเปรียบเทียบระดับคดีตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยให้มีการจำกัดอำนาจอธิปไตยในการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) เป็น 2 ระดับเช่นเดียวกับการเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นศุลกากรตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ ดังนี้

6.2.4.1 ถ้าผู้กระทำความผิดมีคุณสมบัติเข้าตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ราคาของกลางรวมค่าอากร เข้าด้วยแล้วไม่เกินสี่แสนบาท ให้เป็นอำนาจของอธิบดีแต่ผู้เดียวในการที่จะดำเนินการตาม มาตรการเพื่อนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากร ซึ่งเป็นกรกำหนดหลักเกณฑ์ของมาตรการการ ตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) ให้สอดคล้องกับกฎหมายภายในตาม มาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

6.2.4.2 ถ้าผู้กระทำความผิดมีคุณสมบัติเข้าตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) และเป็นความผิดใน 6 ฐาน ความผิดตามมาตรา 102 ทวิซึ่งราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาท กรณี ต้องให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบไปด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทน กระทรวงการคลัง และผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ที่จะมีอำนาจใช้มาตรการการตรวจสอบ ตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) โดยที่อธิบดีจะเป็นผู้ใช้อำนาจแต่เพียงผู้เดียวมิได้เพื่อ จำกัดขอบเขตของอำนาจไม่ให้อธิบดีมีอำนาจมากเกินไปและกรณีนี้เป็นกรณีที่มีจำนวนราคาของ กลางรวมค่าอากรเป็นจำนวนที่สูงจึงสมควรได้รับการพิจารณาจากบุคคลหลายฝ่ายในรูปของ คณะกรรมการเพื่อความละเอียดถี่ถ้วนในการพิจารณาด้วย

การกำหนดระดับดำเนินการ 2 ระดับข้างต้นอาจทำให้เกิดชั้นตอนล่าช้าไม่สะดวก จึงอาจมีวิธีการอย่างอื่นแทนการอนุมัติทั้ง 2 ระดับเช่นที่จะกล่าวต่อไปในข้อ 6.2.5

6.2.5 เมื่อมีการใช้มาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความสมัครใจ (Voluntary Audit) แล้ว ต่อมาควรขอความเห็นชอบจากคณะกรรมการก่อนที่จะออกประกาศที่มี ผลเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษีศุลกากร โดยนำร่างมาตรการการตรวจสอบตนเองด้วยความ สมัครใจ (Voluntary Audit) ที่มีเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่ครบถ้วนให้คณะกรรมการเห็นชอบก่อน ออกประกาศมาตรการนี้

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กาญจนา ประภาพัทฒน์. แนวทางในการกำหนดกฎเกณฑ์ว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าภายใต้การตกลงเขตการค้าเสรีของประเทศไทยเพื่อป้องกันการแอบอ้างถิ่นกำเนิดสินค้า. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.
- กฤษฎา ทองธรรมชาติ. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดี, 2536.
- กฤติกา ปั่นประเสริฐ. กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2552.
- คะเนิง ภาไชย. คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ตีรณสาร, 2521.
- คณิต ณ นคร. กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546.
- จิตติ ติงศภัทย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญาภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษาเนติบัณฑิตยสภา, 2529.
- ชมเพลิน สุวรรณภาณุ. การอำนวยความสะดวกทางการค้า. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.
- ทัชชฌัย ทองอุไร. แก็ตต์และองค์การการค้าโลก. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554.
- ดำรง ธรรมารักษ์. การนิรโทษกรรม. ใน ครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทย์, หน้า 150. กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537.
- เดลินิวส์. การขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร[ออนไลน์], 2554. แหล่งที่มา : www.dailynews.co.th/article/944/961[9 กุมภาพันธ์ 2555]
- ธานิศ เกศพิทักษ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเล่มที่ 1. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551.
- ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย. กฎหมายและปัญหาที่เกี่ยวกับการนำเข้าการลงทุนและการนำเข้าส่งออก. วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 11(มีนาคม 2529) : 198-199.
- ธัญลักษณ์ เจริญศักดิ์. การดำเนินคดีศุลกากรศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับความผิดอาญาศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์

มหาวิทยาลัย, 2552.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.

บุญชนะ อุตถากรและพยุ่ง สายัณห์วิกสิต. ภาษีศุลกากร. พระนคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2506.

บุญเพราะ แสงเทียน. กฎหมายอาญา1. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : วิทพัฒนา, 2552.

ประพันธ์ เนตรนพรัตน์. คำบรรยายกฎหมายศุลกากร. พระนคร : ศึกษาสัมพันธ์, 2517.

ไพโรจน์ ชัยนาม. คำอธิบายกฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ. พิมพ์ครั้งที่ 2. พระนคร : โรงพิมพ์อักษรนิติ, 2495.

พงศ์ชัย จินดา. ความรู้เบื้องต้นหลักเลี้ยงอากรศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531.

มานิต วิทยาเต็ม. ภาษีและกฎหมายศุลกากร. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2520.

มาโนช รอดสม. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532.

วิชัย มากวัฒนะสุข. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายและพิธีการศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : อินฟอร์มีเดียบุ๊ก, 2553.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543.

วรุณพรรณ เมตตาวิหारी. กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าขององค์การการค้าโลก(WTO). กรุงเทพมหานคร : ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2542. (อัดสำเนา)

วันเพ็ญ จิระวิษฐา. ประสิทธิภาพในการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยของสำนักตรวจสอบอากรกรมศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชนจำกัด, 2547.

ศักดิ์ดา ธนิตกุล. กฎหมายกับธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2552.

ศุลกากร, กรม. คำสั่งสำนักตรวจสอบอากรที่ 21/2553 เรื่องการตรวจสอบการเสียภาษีอากรให้ผู้ประกอบการ. กรุงเทพมหานคร : กรมศุลกากร, 2553. (อัดสำเนา)

- ศุลกากร, กรม. บันทึกข้อความที่กค.0503(3)/206 เรื่องการประชุมกลุ่มเจรจาว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า. กรุงเทพมหานคร : กรมศุลกากร, 2554. (อัดสำเนา)
- ศุลกากร, กรม. บันทึกข้อความสำนักตรวจสออบอากรที่ กค. 0514(3) เรื่องขออนุมัติโครงการตรวจสออบการเสียภาษีอากรให้ผู้ประกอบการ. กรุงเทพมหานคร : กรมศุลกากร, 2553. (อัดสำเนา)
- ศุลกากร, กรม กรมศุลกากรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการที่ชำระค่าภาษีย้อนหลัง[ออนไลน์], 2553. แหล่งที่มา : www.customs-ccs.com/index.php?option=content&view=article&catid=30%3A2010-02-12-10-59-45&id=218%3A2010-06-03-11-18-50&Itemid=29&lang=th[15 มีนาคม 2555]
- ศรายุทธ ทอนโพธิ์. การนิรโทษกรรมทางภาษีอากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.
- ศศิณ ปงรังสี. การเปรียบเทียบระบบบังคับคดีตามกฎหมายศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. หลักกฎหมายมหาชน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2554.
- เสถียร สุภโสภา. ประวัติศาสตร์ไทย. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรเจริญทัศน์, 2515.
- แสงไสม เกษมศรีและวิมล พงศ์พิพัฒน์. ประวัติศาสตร์สมัยรัตนโกสินทร์. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักนายกรัฐมนตรี, 2523.
- สถิต ลิมพงค์พันธุ์. กฎหมายศุลกากรระหว่างประเทศ. วารสารศุลกากร (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2531) : 10.
- สรารุช เบญจกุล. ควรใช้กฎหมายนิรโทษกรรมเท่าที่มีเหตุจำเป็น[ออนไลน์], 2550. แหล่งที่มา : www.bangkokbiznews.com/2007/special/total_article/pdf/law1.html[15 พฤษภาคม 2555]
- สันติสุข ศรีรัฐเพชร. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการประเมินราคาทางศุลกากรและการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากร. กรุงเทพมหานคร : กรมศุลกากร, 2549. (อัดสำเนา)
- สุรพล คงลาภ. นิรโทษกรรม: ศึกษาเกี่ยวกับเงื่อนไขและผลทางกฎหมาย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534.
- อมร จัทรสมบุรณ์. Law Enforcement. วารสารกฎหมายปกครอง 1(เมษายน 2525) : 117
- อรพิน ผลสุวรรณชัยสรูป. หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบภาษีอากรของไทย. ใน รายงานวิจัยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 4 ณ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2505.

Hiroshi Imagawa. Rules of Origin and Customs in the globalised trading system. อ้างถึง
 ใน เต็มสิริ ปัญญาวัฒน์ชัย. กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดของสินค้าในเขตการค้าเสรีอาเซียน:
 ศึกษากรณีสินค้าอุตสาหกรรม. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.

ภาษาอังกฤษ

- Alm, J. Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty[Online], 1998.
 Available from : www.aysps.asu.edu/isp/files/ispwp9806.pdf[2012, January 12]
- Canada Custom and Revenue Agency. Customs Voluntary Disclosures Program
 Information for Clients[Online], 2001. Available from : www.cbsa-asfc.gc.ca/help-vdp-eng.pdf. [2012, May 25]
- Krugman, P. and Obstfeld, M. INTERNATIONAL ECONOMIC: THEORY AND POLICY.
 USA, 1998.
- Scott, R. T. The Times-Picayune[Online], 2009. Available from :
WWW.nola.com/business/index.ssf/2009/12/Louisiana_tax_amnesty_program_3.html
 [2012, May 21]
- Voluntary Disclosures Program[Online], 2002. Available from :
http://www.yourcfo.ca/pdf/Corporate_Tax-Other/Voluntary%20Tax%20Disclosure%20CRA%20IC00-1R.pdf [2012, May 20]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

NO.: IC00-1R DATE: September 30, 2002

SUBJECT: Voluntary Disclosures Program

This document cancels and replaces Information Circular 00-1, dated June 12, 2000.

Purpose of the Voluntary Disclosures Program

1. The purpose of the Canada Customs and Revenue Agency's (CCRA) Voluntary Disclosures Program (VDP) is to promote voluntary compliance with the accounting and payment of duty and tax provisions under the Customs Act, Customs Tariff, Income Tax Act, and Excise Tax Act. The VDP encourages clients to come forward and correct deficiencies to comply with their legal obligations. It is a fairness program that is aimed at providing clients with an opportunity to correct past omissions, thus rendering themselves compliant. By offering this opportunity for clients to self-correct, the program provides a greater level of fairness to all clients and stakeholders. Legislative references

2. The CCRA has the legislative authority to waive or cancel penalties, in whole or in part, on a voluntary disclosure. The pertinent legislative provisions can be found in:

- subsection 220(3.1) of the Income Tax Act
- section 88 of the Excise Tax Act
- section 281.1 of the Excise Tax Act
- subsection 3.3(1) of the Customs Act
- subsection 126(1) of the Customs Tariff

3. Clients can make disclosures to correct inaccurate or incomplete information, or to disclose information not previously reported. For example, clients may not have met their tax or duty obligations if they claimed ineligible expenses, failed to remit source deductions or the GST, or did not file the correct customs accounting information.

Relief is determined on a case-by-case basis if the disclosure meets the validity conditions listed below. Clients who make a valid voluntary disclosure will have to pay the taxes and duties owing, plus interest. In this situation, the CCRA can provide relief from penalties and prosecution that would otherwise be imposed under the acts listed above, and from specified interest in the case of the Customs Tariff.

4. Certain goods subject to forfeiture and/or seizure under the Customs Act, or actions resulting from the CCRA's administration or enforcement of other legislation or agreements, are not covered by this policy. Related CCRA Policies

5. The CCRA provides clients with relief from penalties when the conditions noted in this document are met. Separate CCRA policies exist to provide relief from both interest and penalties in circumstances beyond a client's control. Details of these policies are available in Information Circular 92-2, Guidelines for the Cancellation and Waiver of Interest and Penalties, GST memorandum 500-3-2-1, Cancellation or Waiver of Penalties and Interest, and in memorandum D17-1-5, Importing Commercial Goods (paragraphs 177 and 188 to 190). The CCRA also provides non-residents with the opportunity to late-file section 216 returns when certain conditions are met. A separate CCRA policy exists to provide an extension to late-file a section 216 return. Additional information can be obtained by contacting the International Tax Services Office at 1-800-267-5177. These documents are available from any CCRA office and from the CCRA's Web site at: www.ccra.gc.ca. Conditions for a valid disclosure

6. A valid voluntary disclosure is defined by the following four conditions:

(a) The CCRA determines that the disclosure is voluntary. The disclosure must be voluntary. The client has to initiate the voluntary disclosure. A disclosure may not qualify as a voluntary disclosure under the above policy if it is found to have been made with the knowledge of an audit, investigation, or other enforcement action that has been initiated by the CCRA, or other authorities or administrations with which the CCRA has information exchange agreements.

(b) The CCRA determines that the disclosure is complete. The disclosing client is expected to provide full and accurate reporting of all previously inaccurate, incomplete, or unreported information. After initial discussions with the client, the VDP officer may request

certain documentation to verify the amounts to be disclosed. The disclosing client is expected to comply with such requests and to provide enough IC00-1R 2 detail to allow the facts of the case to be verified. The CCRA will determine whether a disclosure is complete according to the terms of the disclosure originally presented to the client by the CCRA. While the information provided in a disclosure must be substantially complete, a disclosure will not be disqualified simply because it contains minor errors or omissions. However, if a disclosure is found to contain material errors or omissions, the disclosure will not qualify as a voluntary disclosure, with the result that the disclosed information would be processed and interest and penalties can be applied to the entire amount.

(c) The disclosure involves a penalty. A disclosure must involve at least one penalty. If no penalties apply to the information being disclosed, the client does not need to seek penalty relief through the VDP. This information should still be provided to the CCRA and will be processed, as would any other request for adjustment.

(d) The disclosure must include information that is:

(i) at least one year past due, or

(ii) if less than one year past due, not initiated simply

to avoid the late filing or instalment penalties. (Income Tax Act and Excise Tax Act)

The VDP is not intended to act as a vehicle for clients to intentionally avoid their legal obligations under the acts administered by the CCRA. For example, a client cannot use the VDP to disclose a current year income tax return simply to avoid paying the late-filing penalty. For purposes of the Customs program, the disclosure must affect the accounting and payment of duty and/or tax. (Customs Act and Customs Tariff)

Making a voluntary disclosure

7. A person who wants to make a voluntary disclosure should contact the CCRA in person or in writing, provide the details of the disclosure, and show the above four conditions

have been met. The person may make an interim submission. The final and complete submission must be filed within a period of time specified by the CCRA (normally 90 days from the date of the initial disclosure).

8. Each voluntary disclosure shall include enough detail to allow the facts to be verified. Clients are expected to make all books of account, records, documents and any other required information available upon request.

9. Clients are expected to pay the total of all amounts owing. In some cases, it is possible for clients to make arrangements to pay these amounts. However, when amounts in respect of GST/HST disclosures are not paid upon notification by the CCRA of the amount owing, the 6% penalty under section 280 of the Excise Tax Act will be applied to any outstanding balance.

10. The identity of anyone making a voluntary disclosure will be protected according to the confidentiality provisions of the above-mentioned acts.

11. Clients, representatives, and agents who are unsure they want to make a voluntary disclosure are entitled to discuss their situation on a no-name (hypothetical) basis with an officer responsible for handling voluntary disclosures. Need more information?

12. More information on the Voluntary Disclosures Program is available at CCRA offices and on the "Fairness and Client Rights" page of the CCRA's Web site at: www.ccra.gc.ca.

13. For addresses and telephone numbers of CCRA offices, see the listings in the government section of telephone books and on the "Contact us" page on the CCRA's Web site. You can either contact the Appeals Division or ask to speak to one of its Voluntary Disclosures Program officers. About this document

14. This document provides an overview of the Voluntary Disclosures Program. It is not intended to be exhaustive, nor is it intended to restrict the spirit or intent of the legislation.

15. In this document, the term “client” refers to importers, exporters, travellers, taxpayers, employers, GST/HST registrants, and benefit recipients, as well as client representatives and agents.

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ: นายบุญยกร พนมอุปการ

เกิดวันที่: 8 ธันวาคม 2528

การศึกษา: นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ ปี 2551

เนติบัณฑิตยสภา ปี 2553

ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพทนายความรุ่น 32