

บทที่ 2



อากรขาเข้า

และ

ความรับผิดชอบค่าอากรขาเข้าของผู้นำเข้าทั่วไป

เป็นที่ทราบกันทั่วไปว่า การภาษีอากรเป็นกลไกที่สำคัญและมีบทบาทที่จะก่อให้เกิดการบริหารการคลังของรัฐ เพื่อส่งเสริมต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจและการพัฒนาประเทศในทุกด้าน รัฐจึงมีความจำเป็นต้องเก็บภาษีอากร ซึ่งได้แก่ การบังคับให้บุคคลจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลโดยไม่ว่าถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายจะได้รับโดยตรง กล่าวคือ เมื่อมีการกำหนดเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์อย่างใดไว้ ถ้าหากบุคคลใดเข้าลักษณะหรือการกระทำใดเข้าตามเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์นั้นๆ จะต้องจ่ายเงินให้แก่รัฐโดยมีลักษณะของการขาดความสัมพันธ์ระหว่างเงินที่จ่ายกับประโยชน์หรือผลตอบแทน เช่น ภาษีเงินได้ เป็นต้น และถึงแม้ว่าจะมีรายรับของรัฐบาลบางประเภทที่มีลักษณะบังคับและรัฐให้ผลตอบแทนต่อผู้เสียเงินในลักษณะการให้บริการ เช่น ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เป็นต้น ก็ยังอยู่ในลักษณะของภาษีอากร เนื่องจากผลตอบแทนนั้นไม่อาจวัดได้ว่ามีค่าเท่าใด<sup>1</sup>

เช่นเดียวกับภาษีศุลกากร เป็นภาษีอากรที่รัฐได้กำหนดขึ้นเพื่อใช้บังคับเรียกเก็บจากการนำสินค้าหรือสิ่งของเข้ามาในราชอาณาจักร หากสินค้าหรือสิ่งของนั้นมีกฎหมาย\* กำหนดให้ต้องเสียภาษีศุลกากร รัฐย่อมมีอำนาจเรียกเก็บภาษีศุลกากรจากสินค้าหรือสิ่งของนั้นได้ ภาษีศุลกากรที่รัฐกำหนดให้เรียกเก็บจากสินค้าหรือของนำเข้า เรียกว่า "อากรขาเข้า" ส่วนที่รัฐกำหนดให้เรียกเก็บจากสินค้าหรือของส่งออก เรียกว่า "อากรขาออก"

<sup>1</sup> วิชา ศันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : อักษรสัมพันธ์, 2521), หน้า 1.

\* กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร

## อากรขาเข้า

อากรขาเข้า (Import Duty) หมายถึง เงินหรือทรัพย์สินที่รัฐเรียกเก็บจากการนำสินค้าหรือสิ่งของเข้ามาในราชอาณาจักร อากรขาเข้าถือเป็นส่วนหนึ่งของภาษีศุลกากรสินค้าหรือสิ่งของใดที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสียอากรขาเข้าหรือไม่ ในอัตราเท่าใด มีวิธีการเสียอย่างไร จะมีกำหนดไว้ในกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร\* และหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บอากรขาเข้า คือ กรมศุลกากร\*\* สังกัดกระทรวงการคลัง

"อากรขาเข้า" ในทางศุลกากรมีความหมายอย่างเดียวกับ "ภาษีขาเข้า" ทั้งนี้เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 ซึ่งเป็นบทวิเคราะห์ศัพท์ได้ให้คำนิยามของคำว่า "ศำภำษี" และ "อำกร" ไว้ดังนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

\*กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน คือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

\*\*กรมศุลกากร นอกจากจะมีหน้าที่จัดเก็บภาษีศุลกากรแล้ว ยังมีภาษีประเภทอื่นที่กรมศุลกากรได้รับมอบหมายจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องให้เป็นผู้จัดเก็บแทน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บแทนกรมสรรพากร ภาษีสรรพสามิตจัดเก็บแทนกรมสรรพสามิต เป็นต้น

มาตรา 2 วรรคแปด บัญญัติว่า คำว่า "คำภาษี" หมายความว่า คำภาษี คำอากร คำธรรมเนียม\* หรือคำภาระคิดค้นในทางศุลกากร\*\* หรืออากรชั้นใน\*\*\*

มาตรา 2 วรรคสิบสอง บัญญัติว่า คำว่า "อากร" หมายความว่า คำภาษี คำอากร คำธรรมเนียม หรือคำภาระคิดค้นในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน

จากบทวิเคราะห์ศัพท์ดังกล่าว จะเห็นว่า ความหมายในทางศุลกากรของคำว่า "คำภาษี" และคำว่า "อากร" มีความหมายเป็นอย่างเดียวกัน ดังนั้นคำศัพท์ทั้งสองคำนี้จึงสามารถใช้แทนกันได้ กล่าวคือ จะเรียกว่า "ภาษี" หรือ "อากร" หรือเรียกรวมไปว่า "ภาษีอากร" ก็ได้ ดังจะเห็นได้จากตัวบทมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า "บรรดา คำภาษีนั้น ให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียคำภาษี ให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นของสินค้าให้" กับตัวบทมาตรา 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งบัญญัติว่า "ของที่นำหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราการทวายพระราชกำหนดนี้" และที่ใช้ทั้งคำว่า "คำภาษี" และ "อากร" ก็เช่นตัวบทมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งบัญญัติว่า "...ของที่ยังมิได้เสียคำภาษี...ให้ปรับเป็นเงินที่เท่าราคาของซึ่งได้รวมคำอากรเข้าด้วยแล้ว..." ดังนั้น คำว่า "อากรขาเข้า" "ภาษีขาเข้า" และ "ภาษีอากรขาเข้า" จึงมีความหมายเป็นอย่างเดียวกัน

\* คำธรรมเนียมในทางศุลกากร หมายถึง เงินที่กรมศุลกากรเรียกเก็บจากผู้ขอรับประโยชน์ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดในฐานะที่อำนวยความสะดวกและเอื้อประโยชน์ให้หรือกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งทั้งในด้านปฏิบัติและออกเอกสารให้แก่ผู้ขอรับประโยชน์ เช่น คำธรรมเนียม นอกเขตที่ท่าการศุลกากรหรือท่าการพิเศษ หรือค่าธรรมเนียมในรับรองการขนขึ้น เป็นต้น

\*\* คำภาระคิดค้นในทางศุลกากร หมายถึง เงินที่กรมศุลกากรเรียกเก็บจากผู้ที่เกี่ยวข้องหรือหักจ่ายจากการขายทอดตลาดสิ่งของในกิจการเฉพาะทางศุลกากร เช่น ค่ามัดลวดตีตราหรือค่าจ้างคนเลี้ยงคู่สัตว์มีชีวิตที่จับกุมมาได้ เป็นต้น

\*\*\* อากรชั้นใน หมายถึง อากรที่ต้องเสียในการปิดแสตมป์เฉพาะสินค้าบางอย่าง เช่น อากรสุรา อากรยาสูบ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศเพื่อส่งออกหรือนำเข้ามาจากต่างประเทศ เป็นต้น

ก. ลักษณะของอากรขาเข้า

การบริหารงานภาษีของประเทศไทย ไม่ได้แยกเป็นภาษีทางตรง (DIRECT TAX) หรือภาษีทางอ้อม (INDIRECT TAX) หรือเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินหรือจากการบริโภค โดยชัดแจ้ง แต่แบ่งออกตามหน่วยงานของรัฐที่เป็นผู้จัดเก็บอันได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต สังกัดกระทรวงการคลังเป็นหลัก นอกจากนี้ยังมีส่วนราชการอื่นที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีพิเศษบางชนิด เช่น กรมทรัพยากรธรณี กรมตำรวจ กรมป่าไม้ กรมไปรษณีย์โทรเลข ฯลฯ ทั้งนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษี ที่สังกัดกระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บ โดยจัดเก็บถึงร้อยละ 95 ของปริมาณอากรทั้งหมด โดยแต่ละหน่วยงานต่างก็มีกฎหมายเฉพาะ ซึ่งอาจเป็นพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด เทศบัญญัติ ฯลฯ เป็นเอกเทศแตกต่างกันออกไปทำให้ อำนวยการจัดเก็บภาษีอากร

โดยทั่วไป การจัดแบ่งประเภทภาษี สามารถจัดแบ่งออกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ 2 วิธี คือ

1. แบ่งตามหลักการผลภาระภาษี (Tax Burden) โดยวิธีนี้จะแยกภาษีอากร ออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1.1 ภาษีทางตรง (Direct Taxes) เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระ การเสียภาษีเอง คือ ผู้เสียภาษีไม่อาจจะผลภาระไปให้แก่ผู้อื่นได้ ตัวอย่างของภาษีประเภทนี้ ได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บริษัท ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gains) ภาษีมรดก เป็นต้น

1.2 ภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) เป็นภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีสามารถ ผลภาระไปให้กับผู้อื่นแทนตนเองได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2. แบ่งตามลักษณะของฐานภาษี (Tax Base) การแบ่งด้วยวิธีนี้จะแยกภาษีอากร ออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้คือ

2.1 ภาษีที่เก็บได้จากเงินได้ ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ บริษัท ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน เป็นต้น

2.2 ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ตัวอย่างเช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก เป็นต้น

2.3 ภาษีที่เก็บจากการบริโภค ซึ่งได้แก่ ภาษีการใช้จ่าย ภาษีการขาย ภาษี สรรพสามิต เป็นต้น

สำหรับภาษีศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บนั้น หากพิจารณาตามหลักการผลภาระภาษี (TAX BURDEN) แล้ว จะอยู่ในประเภทภาษีทางอ้อม แต่หากพิจารณาตามหลักลักษณะของฐานภาษี (TAX BASE) จะเป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภค ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าขาเข้า (อากรขาเข้า) และสินค้าขาออก (อากรขาออก) ซึ่งเป็นระบบภาษีที่เก่าแก่ที่สะดวกต่อการเก็บและการบริหาร เพราะจัดเก็บ ณ จุดนำเข้าหรือส่งออกตามที่รัฐบาลกำหนดไว้เพียงไม่กี่จุด

ในปัจจุบัน ภาษีศุลกากรโดยเฉพาะอากรขาเข้ายังเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล\* ถึงแม้ว่าในอนาคตบทบาทของอากรขาเข้าจะค่อย ๆ ลดลง เนื่องจากรัฐกำลังดำเนินนโยบายปรับปรุงโครงสร้างอัตราอากรขาเข้าให้ลดต่ำลงเพื่อเอื้ออำนวยต่อการลงทุน และพัฒนาอุตสาหกรรมในประเทศ และรองรับระบบการค้าเสรีของโลก รวมทั้งนโยบายที่จะแสวงหารายได้จากการเก็บภาษีทางตรงมากขึ้น เพราะมีความเป็นธรรมในการจัดเก็บมากกว่าก็ตาม แต่รัฐยังคงต้องพึ่งพารายได้จากอากรขาเข้าเป็นหลักอยู่ ทั้งนี้จนกว่าประเทศไทยจะก้าวไปสู่ความเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว และเมื่อนั้นความจำเป็นในการจัดเก็บอากรขาเข้าจะลดน้อยลง โดยรัฐจะหันไปจัดเก็บภาษีทางตรงมากขึ้น

#### ข. ความสำคัญของอากรขาเข้า

การจัดเก็บอากรขาเข้าเป็นมาตรการสำคัญของรัฐบาลในการบริหารประเทศทั้งในทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง ดังนี้<sup>2</sup>

\* ส่วนอากรขาออกนั้น ปัจจุบันไม่มีความสำคัญในด้านการหารายได้เข้ารัฐ เนื่องจากรัฐมีนโยบายส่งเสริมการออก จึงยกเว้นการเรียกเก็บอากรขาออกในสินค้าเกือบทุกประเภท คงเหลือเก็บอยู่เพียง 2 ประเภท คือ หนึ่งโค กระบือดิบ และไม้แปรรูปบางชนิด

<sup>2</sup>บุญชนะ อัศดากร, ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ. (พระนคร: โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2500), หน้า 75, บุศย์ วิสุทธ์, ภาษีอากร (กรุงเทพ: โรงพิมพ์รามคำแหง, 2520), หน้า 27. และ วีระชัย พิทเคมทร์, "พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 : ศึกษาและวิเคราะห์แนววินิจฉัยของศาลฎีกาในการกำหนดโทษตามมาตรา 27" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยศิลปากร วิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2534), หน้า 26-27.

1. เพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล เพราะรัฐจำเป็นต้องเข้ามามีบทบาทที่จะส่งเสริมให้เกิดพัฒนาด้านเศรษฐกิจ การเมือง การสังคม และการทหาร รัฐจึงจำเป็นต้องมีรายได้เพื่อใช้ในการบริหารโครงการต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายของการพัฒนาที่วางไว้ การจัดเก็บภาษีอากรศุลกากรจึงจัดเก็บเพื่อจุดประสงค์ในการพัฒนาประเทศควบคู่ไปกับการแสวงหารายได้ การเก็บอากรขาเข้าเพื่อรายได้นี้เรียกว่า **ภิกัดเพื่อรายได้ (REVENUE TARIFF)** โดยรัฐสามารถเก็บอากรขาเข้าได้เป็นจำนวนมาก แต่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อย มีการรั่วไหลน้อย เพราะเก็บจากต้นทางที่สินค้าเข้ามา รัฐสามารถกำหนดภิกัดอัตราอากรให้แตกต่างกันได้สำหรับสินค้าแต่ละชนิด ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความจำเป็นในการบริโภคและขึ้นอยู่กับว่าสินค้านั้นรัฐสามารถผลิตเองได้หรือไม่

2. เพื่อคุ้มครองและส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศ การเรียกเก็บอากรขาเข้าเพื่อคุ้มครองและส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศนี้ เรียกว่า **ภิกัดคุ้มกันหรือภิกัดป้องกัน (PROTECTIVE TARIFF)** โดยรัฐสามารถกำหนดอัตราอากรขาเข้าในอัตราสูงสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาขายแข่งกับสินค้าประเภทเดียวกันที่ผลิตได้ในประเทศ จนทำให้สินค้านำเข้าจากต่างประเทศ มีราคาสูงจนไม่อาจแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศได้ ทำให้ประชาชนหันมาใช้ของที่ผลิตในประเทศ อันเป็นการสงวนเงินตราต่างประเทศ ช่วยป้องกันการขาดดุลการค้า และเมื่ออุตสาหกรรมภายในประเทศขยายตัว จะส่งผลทำให้คนมีงานทำมากขึ้น นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดผลดีต่อส่วนรวมในด้านอื่นอีก คือ

ก. เพื่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศ โดยการนำนโยบายอากรขาเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมมาใช้ ซึ่งจะทำให้มีการผลิตมากขึ้น อันจะมีผลต่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและแรงงานภายในประเทศอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามไปด้วย

ข. เป็นโครงสร้างพื้นฐานในการพัฒนาอุตสาหกรรม ซึ่งจะพัฒนาให้เกิดเทคโนโลยีใหม่ติดตามมา

3. เพื่อพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ การเรียกเก็บอากรขาเข้าเพื่อพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศนี้ เรียกว่า **ภิกัดทดแทนหรือภิกัดชดเชย (COMPENSATORY TARIFF)** เมื่อประเทศที่ได้ก้าวขึ้นสู่ความเป็นประเทศที่พัฒนาทางด้านอุตสาหกรรมแล้ว ความจำเป็นที่จะอาศัยภิกัดทั้งสองดังกล่าวข้างต้น เป็นอันลดน้อยลง รัฐจะหันกลับมาใช้ภิกัดทดแทน หรือภิกัดชดเชย เพื่อเป็นการกระตุ้นให้อุตสาหกรรมภายในประเทศพัฒนาตัวเองมากยิ่งขึ้น โดยการกำหนดอัตราอากรขาเข้าของสินค้าประเภทเดียวกันที่ผลิตได้ในประเทศให้ เท่ากับภาษีสรรพสามิตของสินค้าประเภท

เดียวกัน จึงก่อให้เกิดการแข่งขันกันระหว่างสินค้าที่ผลิตได้ในประเทศกับสินค้านำเข้ามาจากต่างประเทศ ผลที่สุดจะนำไปสู่การพัฒนาทางด้านคุณภาพและต้นทุนการผลิตสินค้า

4. เพื่อส่งเสริมด้านการเกษตร ซึ่งเป็นภาคการผลิตที่มีบทบาทในการพัฒนาประเทศและเป็นแหล่งจ้างงาน รัฐบาลน่าจะนโยบายอากรศุลกากรมาใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งนโยบายอัตราอากรขาเข้า กล่าวคือควรกำหนดอัตราอากรให้ต่ำ หรือไม่กำหนดเลยสำหรับปัจจัยพื้นฐานในภาคเกษตรกรรม เช่น โคพันธุ์นม แมพันธุ์ไก่ ทุย เป็นต้น

5. เพื่อควบคุมพฤติกรรมในการบริโภค การบริโภคของบางอย่างที่ไม่จำเป็นต่อการครองชีพ (LUXURY GOODS) เป็นพฤติกรรมที่ก่อให้เกิดการใช้จ่ายเงินเกินความจำเป็น ซึ่งเป็นผลลบต่อดุลการชำระเงินของประเทศ อากรศุลกากรจึงเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐบาลที่จะจำกัดการบริโภคของที่ไม่จำเป็นดังกล่าว เพื่อลดการขาดดุลการชำระเงินของประเทศโดยการตั้งอัตราอากรสูงเพื่อลดการนำเข้า

6. เพื่อป้องกันการทุ่มตลาดของประเทศคู่ค้า ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จากประเทศคู่ค้าที่ประสงค์จะระบายสต็อกสินค้าให้หมดไป หรือมีนโยบายมุ่งทำลายคู่แข่ง และไม่ว่าด้วยวัตถุประสงค์ใด ภาวะเศรษฐกิจและกลไกทางสังคมจะต้องถูกทำลายจนไม่อยู่ในฐานะที่จะแข่งขันทางด้านราคาได้ การเพิ่มอัตราอากรขาเข้า (อากรป้องกันการทุ่มตลาด) ย่อมทำให้ระดับสินค้านำเข้ามาสูงขึ้นจนทำให้การทุ่มตลาดของประเทศคู่ค้าไม่ได้ผล

7. เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการเมืองและการต่างประเทศ รัฐบาลอาจกำหนดการจัดเก็บอากรขาเข้าสำหรับสินค้าต่าง ๆ ในอัตราที่แตกต่างกันไปโดยใช้เมืองกำเนิดสินค้าเป็นเกณฑ์ ทั้งนี้เพื่อผลทางการเมืองหรือการต่างประเทศ

8. เพื่อส่งเสริมคุณภาพชีวิตและสิ่งแวดล้อม รัฐบาลสามารถใช้นโยบายการกำหนดอากรขาเข้าในอัตราต่ำ เป็นเครื่องมือส่งเสริมให้มีการนำเข้าสินค้าที่ก่อให้เกิดผลดีในการอนุรักษ์หรือมีผลเสียน้อยต่อสิ่งแวดล้อม เช่น เครื่องจักรหรือวัตถุดิบที่ใช้ในอุตสาหกรรม ยารักษาโรค หรืออุปกรณ์ทางการแพทย์ เป็นต้น ในทางตรงกันข้าม รัฐบาลสามารถกำหนดอัตราอากรขาเข้าที่สูงเพื่อยับยั้งการนำเข้าสินค้าที่เป็นโทษภัยต่อสิ่งแวดล้อมและคุณภาพชีวิต

จะเห็นได้ว่ารัฐบาลสามารถพลิกแพลงกำหนดใช้อากรขาเข้าในอัตราต่าง ๆ ที่เหมาะสมเพื่อประโยชน์ในการบริหารทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองของประเทศให้เกิดผลตามที่ต้องการได้

### ความรับผิดในค่าอากรขาเข้าของผู้นำเข้าทั่วไป

โดยปกติในการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร หากสินค้านั้นกฎหมายศุลกากรกำหนดให้ต้องเสียอากรขาเข้าและกำหนดอัตราอากรไว้ สินค้านั้นก็จะต้องถูกเรียกเก็บอากรขาเข้าตามอัตราที่กำหนดไว้และในการเสียอากรขาเข้านั้น กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้โดยเฉพาะแล้วไม่ว่าจะเป็นเรื่องของมูลหนี้อากรขาเข้า ผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้า เวลาที่เกิดความรับผิดในค่าอากรขาเข้า การเสียอากรขาเข้า ตลอดจนพิธีการและความรับผิดต่าง ๆ ซึ่งพอจะแยกเป็นหัวข้อได้ดังนี้

#### ก. มูลหนี้อากรขาเข้า

ศาสตราจารย์ มรว. เสนีย์ ปราโมช ได้ให้คำจำกัดความ ของคำว่า "หนี้" ไว้ว่า "หนี้ คือ ความผูกพันที่มีผลในกฎหมาย ซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่าเจ้าหนี้ ชอบที่จะได้รับชำระหนี้ ซึ่งมีวัตถุเป็นการกระทำหรือคเว้น หรือส่งมอบทรัพย์สินจากบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่า ลูกหนี้"<sup>3</sup>

จากคำจำกัดความดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าหนี้จะเกิดขึ้นได้ต้องมีสิ่งสำคัญ 3 ประการ คือ 1. มูลแห่งหนี้ 2. บุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับหนี้ และ 3. สิ่งซึ่งเป็นวัตถุแห่งหนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>3</sup> เสนีย์ ปราโมช, นิติกรรมและหนี้ (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ไทยวัฒนาพานิชจำกัด, 2527), หน้า 363.



มูลเหตุนี้หมายถึงบ่อเกิดหรือที่มาแห่งหนี้ หนี้มีมูลหรือที่มาที่สำคัญ 5 ทางด้วยกัน คือ<sup>4</sup>

(1) สัญญาคือ ความตกลงระหว่างบุคคลสองคนหรือกว่านั้นขึ้นไปโดยมุ่งประสงค์ จะก่อให้เกิดหนี้ขึ้นตามกฎหมาย อาจจะเป็นสัญญาต่างตอบแทนที่ก่อให้เกิดหนี้คู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ต่างเป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้ซึ่งกันและกัน เช่น สัญญาซื้อขาย แลกเปลี่ยน เช่าทรัพย์สิน หรืออาจจะ เป็นสัญญาประเภทที่ไม่มีประโยชน์ต่างตอบแทน คือ สัญญาที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าหนี้ฝ่ายเดียว โดยไม่เป็นลูกหนี้ด้วย และคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเป็นลูกหนี้ฝ่ายเดียว เช่น สัญญาอีม ผากทรัพย์สิน

(2) จัดการงานนอกสั่ง คือ การที่บุคคลคนหนึ่งเข้าไปจัดการกิจกรรมแทนผู้อื่นโดย เจ้าของกิจการนั้นมิได้ขานวานเข้าให้ทำ หากคนได้จัดการไปนทางสมประโยชน์แก่ เจ้าของกิจการ ก็ยอมมีสิทธิที่จะเรียกร้องค่าใช้จ่ายที่ตนได้เสียไปจาก เจ้าของกิจการนั้นคืนได้

(3) ลามมิควรรู้ได้ คือ การที่บุคคลใดได้มาซึ่งทรัพย์สินสิ่งใด เพราะการที่บุคคล อีกคนหนึ่งกระทำเพื่อการชားหนี้ หรือได้มาด้วยประการอื่นโดยปราศจากมูลอันจะต้องกฎหมาย ได้ และเป็นทางไม่ให้บุคคลอีกคนหนึ่งนั้น เสียเปรียบบุคคลผู้ได้รับทรัพย์สินไว้จำต้องคืนทรัพย์สินให้แก่ เขา

(4) ละเมิด คือ การที่บุคคลใดได้กระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ เป็น เหตุให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น ผู้กระทำละเมิดจะต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนแก่ผู้เสียหาย

(5) บทบัญญัติแห่งกฎหมาย หนี้ อาจเกิดขึ้นได้โดยกฎหมายบัญญัติไว้เป็นพิเศษ เช่น ประมวลกฎหมาย ยันเป็นกฎหมาย ซึ่งกำหนดค่าให้บุคคลเสียหายต่อรัฐ หรือค่าอุปการะเลี้ยงดู คังบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยลักษณะครอบครัว เป็นต้น

จะเห็นได้ว่า หนี้อันมีผลบังคับตามกฎหมายนั้นอาจเกิดจากมูลหนี้หลายอย่างไม จำเป็นว่าจะต้องเป็นหนี้ซึ่งมีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น หนี้อันเกิดแต่สัญญา ซื้อขาย แลกเปลี่ยน เช่าทรัพย์สิน เท่านั้น ความผูกพันอันก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ใน เรื่องหนี้ นั้น อาจมีบัญญัติอยู่ในกฎหมายอื่น เช่น กฎหมายภาษีอากรซึ่งกำหนดค่าให้บุคคลมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากร

<sup>4</sup>กาธร พันธุลาก, หนี้ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2522), หน้า 10-11.

ตามกฎหมายให้แก่รัฐ

กฎหมายภาษีอากร เป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษคือมีบทบัญญัติกำหนดให้อำนาจพิเศษแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อนำไปใช้ เป็นเครื่องมือในการบริหารงานภาษีอากรและจัดเก็บภาษีอากรให้ได้ผลตามความมุ่งหมาย นอกจากนี้โดยปกติกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดลักษณะความรับผิดชอบทางภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน และเป็นเอกเทศแตกต่างไปจากหลักทั่วไปของความรับผิดชอบละเมิด ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นมูลกรณีที่เป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ที่สำคัญประการหนึ่ง ซึ่งถึงแม้ว่าจะไม่มีผู้ใดสมัครใจยินยอมก็ตาม แต่อำนาจแห่งมูลหนี้ เจ้าหนี้ย่อมมีสิทธิจะเรียกให้ลูกหนี้ ชำระหนี้ได้ ตามความในมาตรา 194 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ด้วยเหตุนี้ในส่วนของคำภาษีอากรที่จะต้องชำระให้กับรัฐบาลจึงเป็นความรับผิดชอบทางแพ่ง ภายใต้บทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย หนี้ หรืออาจมีบทบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรไว้เป็นพิเศษ อย่างไรก็ตามแต่สภาพเศรษฐกิจ การเมือง สังคม และความสะดวกรวดของการบริหารด้านภาษีอากร และถือเป็นหน้าที่ของปวงชนชาวไทยที่ต้องชำระค่าภาษีอากร ตามบทบัญญัติของกฎหมายรัฐธรรมนูญ แห่งพระราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2535 มาตรา 55 ซึ่งบัญญัติว่า "บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ"<sup>5</sup>

สำหรับอากรขาเข้า กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 10 ให้ผู้นำของเข้า ต้องเสียอากรขาเข้าเมื่อมีการนำเข้าให้ครบถ้วนตามระเบียบ วิธีการ ตามบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากร และกฎหมายพิทักษ์ตราศุลกากร ซึ่งมีผลให้มีการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายลักษณะหนี้ในทางแพ่งได้

#### ข. ผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้า

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรคแรก บัญญัติไว้อย่างชัดแจ้งว่า ผู้มีหน้าที่ชำระอากรขาเข้า คือ "ผู้นำของเข้า" โดยได้กำหนดให้ผู้นำของเข้าจะต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียอากรขาเข้าจนครบถ้วน หรือวางเงินประกันตามระเบียบที่

<sup>5</sup> พงศ์ชัย จินดา, "ความรับผิดชอบหลักเสี่ยงอากรศุลกากร," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), หน้า 68.

อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดไว้ ก่อนที่จะนำของไปจากอารักขาของศุลกากร

คำว่า "ผู้นำของเข้า" นั้น ตามมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ได้ให้บทวิเคราะห์ไว้ว่า "ผู้นำของเข้า" หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียช่วยเหลือหนึ่ง ในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำ ของนั้น เข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร

จากบทวิเคราะห์ศัพท์ดังกล่าว สามารถแบ่งประเภทของผู้นำของเข้าออกได้ เป็น 2 พวก คือ<sup>6</sup>

1. เจ้าของ คือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ซึ่งจะได้แก่ผู้ใด ย่อมเป็นไปตามกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์
2. บุคคลอื่น ซึ่ง
  - ก. เป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียช่วยเหลือหนึ่งในตัวของ
  - ข. นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามา เวลาที่นำของเข้าคือ เวลาตาม มาตรา 41
  - ค. จนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้อง พ้นจากรักษาของ พนักงานศุลกากร

ดังนั้นสรุปได้ว่า กรณีของนำเข้า ผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าคือเจ้าของ สินค้าซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และบุคคลอื่น ๆ ที่มีส่วนได้เสียในสินค้า

สำหรับเจ้าของสินค้านอกจากจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่แท้จริงตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 106 ยังให้ถือว่า บุคคลผู้ได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้าในเรื่องใด ๆ ก็ตามต่อกรมศุลกากร และเจ้าหน้าที่ได้ อนุมัติแล้วก็ถือว่าเป็นเจ้าของสินค้าในกิจการนั้นด้วย ดังนั้นหากบุคคลใดได้รับมอบอำนาจจาก เจ้าของสินค้าให้มาจัดการในเรื่องสินค้าที่นำ เข้ามาในราชอาณาจักรก็ต้องถือว่าผู้นั้น เป็นเจ้าของ สินค้าที่นำ เข้าและมีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าด้วย

---

<sup>6</sup>มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 9.

นอกจากนี้ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 109 กำหนดค่าที่  
 เสมียน คนใช้ ของผู้นำของเข้า ซึ่งได้ยื่นใบมอบอำนาจทั่วไปและให้ประกัน หรือทัณฑ์บนไว้ต่อ  
 เจ้าหน้าที่ศุลกากรแล้วมีอำนาจดำเนินการศุลกากรตลอดจนชำระอากรขาเข้าแทนผู้นำของเข้าได้

อนึ่งสำหรับการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรทางไปรษณีย์ ผู้มีหน้าที่เสีย  
 อากรขาเข้าได้แก่ ผู้มีชื่อรับของหรือผู้รับของ ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469  
 มาตรา 35\* ซึ่งบุคคลผู้มีนามในฐานะผู้รับ อาจไม่ทราบมาก่อนว่ามีผู้ส่งของมาจากต่างประเทศ  
 ดังนั้นจึงเป็นข้อยากเว้นค่าจากัดความของคำว่า "ผู้นำของเข้า" ตามความหมายทั่วไป

เมื่อกฎหมายกำหนดค่าให้ ผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้าคือ "ผู้นำของเข้า" ดังนั้น  
 ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรขาเข้าจึงมีความสำคัญต่อผู้นำของเข้าเป็นอย่างยิ่ง ผู้นำของ  
 เข้าจึงมีความจำเป็นที่จะต้องทราบเวลาที่เกิดความรับผิด เพราะถ้าหากไม่ทราบก็อาจมีผล  
 ทำให้ไม่อาจชำระค่าภาษีอากรที่ถูกต้องได้ เนื่องจากองค์ประกอบที่ใช้เป็นฐานคำนวณค่าภาษี  
 อากร อันได้แก่ สภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากร อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา  
 กฎหมายศุลกากรจึงจำเป็นต้องบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องเวลาที่เกิดความรับผิดไว้แน่นอนเพื่อใช้ในการ  
 การคำนวณค่าภาษี การไม่เข้าใจในเรื่องเวลาที่เกิดความรับผิดอันจะต้องเสียอากรขาเข้า  
 อาจทำให้ผู้นำของเข้าชำระอากรขาเข้าไม่ครบถ้วน ซึ่งนอกจากต้องรับผิดทางแพ่งแล้ว อาจมีผล  
 ทำให้เกิดความรับผิดทางอาญารฐานหลักเสี่ยงอากรตามกฎหมายศุลกากรได้ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

ค. เวลาที่เกิดความรับผิดในค่าอากรขาเข้า

หมายถึง เวลาที่เกิดมูลหนี้ขึ้นตามกฎหมาย อันเป็นเหตุให้ผู้นำของเข้าเกิดความ  
 รับผิดที่จะต้องชำระอากรขาเข้าให้แก่รัฐ ส่วนการชำระจะต้องกระทำเมื่อใดนั้นเป็นอีกกรณีหนึ่ง

---

\*มาตรา 35 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า "บรรดาของที่นำ  
 เข้ามาตราส่งออกโดยทางไปรษณีย์นั้น ต้องสำแดงแลลงบัญชีโดยถูกต้อง และมีระวางโทษเป็น  
 ทานองเดียวกันกับของที่นำเข้ามาตราส่งออกโดยทางเรือ เว้นไว้แต่ความรับผิดแลโทษนั้นจะตกแก่ผู้  
 มีชื่อที่จะรับของอันนำเข้ามา และผู้ส่งของอันจะส่งออกไป ฤๅตกแก่ผู้รับ ฤๅผู้นำของส่ง ณ ที่ทำ  
 การไปรษณีย์ แล้วแต่กรณี"

ซึ่งเรียกว่า " เวลาที่ต้องเสียอากรขาเข้า" ดังนั้น หากกล่าวตามหลักกฎหมายนี้จะได้ว่า " เวลาที่เกิดรับผิดในอันจะต้องเสียอากรขาเข้า" คือ เวลาที่มูลหนี้ค่าอากรขาเข้าเกิดขึ้นส่วน " เวลาที่ผู้นำของเข้ามีหน้าที่ต้องชำระค่าอากรขาเข้า" ก็คือเวลาที่หนี้ค่าอากรขาเข้าถึงกำหนดชำระนั่นเอง ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อเรื่อง เวลาที่ต้องเสียอากรขาเข้า

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 ทวิ บัญญัติว่า "ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่มาของเข้าสำเร็จ" จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดไว้ชัดเจนว่า เวลาที่เกิดความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรขาเข้าของผู้นำของเข้าเกิดขึ้นเมื่อเวลาที่ของนำเข้ามาสำเร็จ แต่การที่จะถือว่าของนำเข้ามาสำเร็จเมื่อใดนั้นจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงอีกว่าของนั้นนำเข้ามาในราชอาณาจักรทางใด ทั้งนี้เนื่องจากคำภาษีศุลกากรเป็นคำภาษีที่จัดเก็บสำหรับการนำสินค้าผ่านเข้าหรือออกจากเขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นรัฐในรูปใด ๆ ก็ได้ไม่ขึ้นแก่กัน โดยมีอำนาจแยกเหนือภูมิอาณาเขตเป็นสัดส่วน<sup>7</sup>

การนำสินค้าผ่านเข้าเขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่ง แบ่งออกได้เป็น 3 ทาง คือ ทางบก ทางน้ำ และทางอากาศ สำหรับประเทศไทย การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าสามารถที่จะนำเข้ามาทางใดก็ได้ใน 3 ทางดังกล่าว ดังนั้นจะถือว่าของนำเข้ามาสำเร็จเมื่อใดในการนำของเข้าในแต่ละเส้นทางนั้น กฎหมายบัญญัติไว้แตกต่างกันดังนี้ คือ

1. ทางน้ำ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 41 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ทานให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้น ได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือฤาท่าที่มีชื่อส่งของถึง"

จากบทบัญญัติดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรทางน้ำ ผู้นำของเข้ามีความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรขาเข้า เมื่อเวลาที่เรือซึ่งบรรทุกสินค้าได้เข้ามาถึงเขตท่าที่จะทำการขนถ่ายลงจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง คือท่าปลายทางที่จะส่ง

<sup>7</sup>มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 2

สินค้าให้แก่ผู้รับสินค้าในประเทศไทย ดังนั้น แม้บางครั้งจะมีการนำสินค้าเข้ามาเขตท่าประเทศไทย หากไม่เข้า เป็นสินค้าที่จะส่งให้แก่ผู้รับปลายทางในประเทศไทย เช่น กรณีของถ่ายลำเรือ\* หรือ ของผ่านแดน\*\* เป็นต้นแล้ว ความรับผิดชอบในค่าภาษีก็ไม่เกิดขึ้น

2. ทางบก การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรทางบกนั้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ.2480 มาตรา 5 กำหนดให้ผู้นำเข้าต้องนำเข้ามาตามทางอนุมัติ\*\*\* เท่านั้น ผู้ใดฝ่าฝืนไม่นำเข้ามาตามทางอนุมัติก็จะมีผลฐานลักลอบหนีศุลกากร ตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ทั้งนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ.2480

สำหรับการนำของเข้าทางบก จะถือว่าของนำเข้าสำเร็จอันเป็นเหตุให้เกิดความรับผิดชอบในค่าอากรขาเข้าเมื่อใดนั้น เนื่องจากกฎหมายศุลกากรมิได้บัญญัติไว้โดยตรง แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 5 และมาตรา 41 ดังที่กล่าวมาแล้ว ประกอบกับมาตรา 121 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งบัญญัติว่า "พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่การนำของเข้าและส่งออก หรือการค้าอย่างใด ๆ ข้ามแดนแห่งราชอาณาจักรทางบก เสมอกันกับการค้าทางทะเล และบทบัญญัติ บทบังคับและโทษานุโทษทั้งปวงในพระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่

---

\* ของถ่ายลำเรือ (TRANSHIPMENT CARCO) หมายถึง ของที่นำเข้ามาโดยยานพาหนะจากประเทศต้นทาง เพื่อทำการขนถ่ายเปลี่ยนยานพาหนะ ณ ท่าแห่งหนึ่งแห่งใดภายในราชอาณาจักรที่จะถ่ายของออก แล้วจะส่งของนั้นไปยังต่างประเทศ.

\*\* ของผ่านแดน (TRANSIT CARCO) หมายถึง ผลิตภัณฑ์หรือสินค้าที่ขนผ่านข้ามดินแดนภายใต้อธิปไตยของประเทศไทย ซึ่งต้นทางและปลายทางการขนส่งสินค้านั้นอยู่ภายนอกอาณาเขตประเทศไทย

\*\*\* มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ.2480 ให้ความหมายของคำว่า "ทางอนุมัติ" หมายถึง การที่กำหนดโดยกฎกระทรวงให้เป็นทางที่ใช้ขนส่งของเข้าในหรือออกนอกราชอาณาจักรได้ หรือจากเขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากร หรือจากด่านศุลกากรไปยังเขตแดนทางบกได้.

การข้ามแดนทางบกตามที่พึงใช้ได้ โดยมีพิกัดของค่านิ่งถึงด้วยค่าสำนวนซึ่งใช้ตามปกติในทางเรือ.." จะเห็นว่า มาตรา 41 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการนำเข้าทางเรือสามารถนำมาใช้บังคับแก่การนำเข้าทางบกได้โดยอาศัยมาตรา 121 นี้ ดังนั้น การนำของเข้าทางบกถือว่าสำเร็จก็ต่อเมื่อของผ่านพรมแดนเข้ามาในราชอาณาจักรตามทางอนุมัติ แม้ว่า จะเข้ามาไม่ถึงด่านศุลกากรก็ตาม

3. ทางอากาศ เช่นเดียวกับการนำของเข้าทางบก คือ ไม่มีบทบัญญัติไว้โดยตรงว่าของนำเข้าทางอากาศถือว่านำเข้าสำเร็จเมื่อใด แต่เมื่อพิจารณาตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2480 ซึ่งบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการเดินอากาศโดยให้ความหมายของคำว่า "ท่า" ให้ความหมายรวมถึงสนามบินศุลกากรด้วย การนำเข้าทางอากาศจึงต้องถืออนุโลมตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 คือ นำเข้าสำเร็จเมื่ออากาศยานได้เข้าถึงเขตท่าที่จะถ่ายของจากอากาศยานหรือท่าที่มีชื่อสงของถึง

สำหรับการนำของเข้าทางไปรษณีย์ก็เช่นเดียวกัน ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ว่า การนำเข้าสำเร็จเมื่อใด แต่ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรถือเอาวันเปิดถุงไปรษณีย์เป็นวันที่เกิดความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรขาเข้า ซึ่งจะเห็นได้ว่าไม่เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 ทวิ ประกอบกับมาตรา 41 โดยในเรื่องนี้มีผู้ให้ความเห็นว่า<sup>8</sup> การปฏิบัติของกรมศุลกากรยังไม่สอดคล้องกับกฎหมาย ในเมื่อกรมศุลกากรเห็นว่ากฎหมายที่มีอยู่แล้วไม่เพียงพอที่จะใช้อำนวยประโยชน์ต่อการบริหารงานศุลกากร ก็ควรจะมีการบัญญัติกฎหมายเพิ่มขึ้น โดยถือว่าเวลาเปิดถุงเมลล์ เป็นเวลานำเข้าสำเร็จสำหรับของที่นำเข้าทางไปรษณีย์ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักปฏิบัติที่มีอยู่แล้ว

#### ง. การเสียอากรขาเข้า

เมื่อผู้นำของเข้าเกิดความรับผิดชอบในค่าอากรขาเข้า ผู้นำของเข้าจะต้องเสียอากรขาเข้าให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด จึงจะมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายหลักเกณฑ์และวิธีการชำระค่าอากรขาเข้าให้ถูกต้องอยู่ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายดังนี้

<sup>8</sup> พงศ์ชัย จินดา, "ความรับผิดชอบหลักเลี้ยงอากรศุลกากร," หน้า 76-77.

### 1. การคำนวณอากรขาเข้า

ตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า "ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่มาของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีที่ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ผลิต หรือผสม หรือประกอบ เป็นของอื่น"

จากบทบัญญัติดังกล่าว การคำนวณอากรขาเข้า จึงขึ้นอยู่กับองค์ประกอบ 3 ประการคือ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งองค์ประกอบทั้ง 3 ประการดังกล่าวย่อมเกิดการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับภาวะ เศรษฐกิจ การค้า สถานที่ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นกฎหมายจึงต้องกำหนดค่าให้ชัดเจนเกี่ยวกับเวลาที่จะใช้ เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรขาเข้า เพื่อให้ได้ได้อากรขาเข้าที่แน่นอน โดยไม่คำนึงว่าองค์ประกอบทั้ง 3 ประการ จะมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรหรือไม่ในภายหลัง

ตามมาตรา 10 ทวิได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจนว่า การคำนวณอากรขาเข้าให้ถือตามสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่มีความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรขาเข้าเกิดขึ้น

อย่างไรก็ดีหลักเกณฑ์ดังกล่าว มีข้อยกเว้นสำหรับของนำเข้ามาดังต่อไปนี้

1. ข้อยกเว้นตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 กรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้ามาเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน การคำนวณค่าภาษี ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน (ส่วนในเรื่องสภาพของ และราคาของคงใช้หลักเกณฑ์เดิมคือ สภาพและราคาในเวลาที่มีความรับผิดในค่าภาษีเกิดขึ้น)

2. ข้อยกเว้นตามมาตรา 10 แห่ง พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 กรณีของนำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร การคำนวณค่าภาษีให้คำนวณโดยใช้สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรในวันที่ของได้โอนไป เป็นของบุคคลที่ไม่มิสิทธิ์ให้



รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือวันที่ได้นำของนั้นไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง

3. ข้อยกเว้นตามมาตรา 51 แห่ง พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรม แห่งประเทศไทย พ.ศ.2522 กรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักร และนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ต่อมาได้มีการนำออกมาจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก ไปใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักรซึ่งจะต้องชำระอากรขาเข้า การคำนวณค่าภาษีให้คือ สภาพราคา และพิภคัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก โดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

ส่วนกรณีของที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน และต่อมาถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้น ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มาตรา 55 กำหนดให้ถือเอาสภาพของราคาของและพิภคัตราศุลกากรในวันที่นำเข้ามาเป็นเกณฑ์ ในการคำนวณค่าภาษี จึงเป็นการบัญญัติให้กลับไปใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปตามมาตรา 10 ทวิ

ก) สภาพของที่ใช้ในการคำนวณอากรขาเข้า

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า การคำนวณอากรขาเข้าให้คำนวณตามสภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบนั้นจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ซึ่งก็คือสภาพของในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ ตามมาตรา 10 ทวิ

ดังนั้น กรณีของนำเข้ามาทางน้ำ การคำนวณอากรขาเข้าต้องถือสภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาที่เรือบรรทุกสินค้าเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของลงเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง

การคำนวณอากรขาเข้าสำหรับของนำเข้ามาทางบก ถือสภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ของผ่านพรมแดนเข้ามาในราชอาณาจักร

การนำของเข้าทางอากาศ ถือสภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาที่อากาศยานได้เข้าถึงเขตท่าที่จะถ่ายของจากอากาศยาน หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง

สำหรับการนำของเข้าทางไปรษณีย์ในทางปฏิบัติของกรมศุลกากร ถือสภาพของที่เป็นอยู่ในวันเปิดถุงไปรษณีย์ ซึ่งได้กล่าวไปแล้วว่าไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 10 ทวิ

ดังนั้น หากของมีการแตกหัก ชำรุด สูญหาย หรือเน่าเสียก่อนการนำเข้าสำเร็จ ก็ต้องถือตามสภาพดังกล่าวเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร แต่หากของที่นำเข้ามีสภาพสมบูรณ์ครบถ้วนในเวลานำเข้าสำเร็จ แม้ต่อมาของจะมีการแตกหัก ชำรุด สูญหาย หรือเน่าเสีย

๕. ในภายหลัง ผู้นำของเข้าก็จะต้องชำระอากรให้ครบถ้วน กรณีจึงมักเกิดปัญหาโต้แย้งกัน เสมอว่าของมีสภาพชำรุดเสียหายก่อนหรือหลังเวลานำเข้าสำเร็จ ซึ่งในปัญหาดังกล่าวจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงในแต่ละรายไป และในกรณีที่พิสูจน์ไม่ได้ก็ต้องยกประโยชน์ให้แก่ผู้นำของเข้า โดยต้องลดหย่อนอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำของเข้า หรือถ้าเก็บอากรไปแล้วก็ต้องคืนให้แก่ผู้นำของเข้าไป

ข) ราคาที่ใช้ในการคำนวณอากรขาเข้า

ราคา คือค่าเป็นเงินของสินค้าหรือสิ่งของ เพื่อประโยชน์ในการซื้อขายแลกเปลี่ยน ราคาหรือค่าเป็นเงินจึงเป็นค่ากลางทำให้สามารถเปรียบเทียบหรือกำหนดค่าของสินค้าหรือสิ่งของ เมื่อต้องการจะทราบว่าสิ่งใด ๆ มีค่ามากน้อยกว่ากันอย่างไร ก็ต้องหาค่ากลางคือราคาหรือค่าเป็นเงินของสิ่งเหล่านั้นเสียก่อน แล้วจึงเปรียบเทียบกันได้ว่าสิ่งเหล่านั้นมีค่ามากน้อยต่างกันอย่างไร<sup>9</sup>

ราคาสุทธการกำหนดได้หลายวิธีแตกต่างกัน เพื่อความมุ่งหมายสำหรับใช้ในกรณีต่าง ๆ หรือเนื่องจากเหตุผลและความจำเป็นต่างกัน ฉะนั้นนอกจากจะอาศัยพื้นฐานสำหรับกำหนดราคาต่างกันแล้ว วิธีใช้บังคับและบุคคลผู้มีอำนาจกำหนดราคาย่อมแตกต่างกันไปด้วยราคาสุทธการสามารถแบ่งออกเป็นประเภทต่าง ๆ ตามวิธีการกำหนดได้ 3 ประการคือ<sup>10</sup>

1) ราคาแท้จริงในท้องตลาด ตามความในมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หมายความว่า "ราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของเขาเข้าไม่รวม ค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้ โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่ที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี โดยไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด"

ราคาแท้จริงในท้องตลาดตามที่กำหนดนี้ ถือเป็นราคาหลักซึ่งใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดราคาทั่วไปทุกกรณี ฉะนั้นที่ใดในกฎหมายศุลกากรระบุคำว่าราคาไว้ จึงต้องหมายความว่า ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามบทนิยามนี้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติใน

<sup>9</sup>มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 85.

<sup>10</sup>มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 88-97. ประกอบคำสั่งเฉพาะกรมศุลกากรที่ 17/2518.

เรื่องราคาสำหรับกรณีนั้น ๗ ต่างหาก

2) ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย ราคานี้เป็นราคาสมมติ และมีราคาแท้จริงในท้องตลาด แต่มีฐานะดีกว่าราคาแท้จริงในท้องตลาด กล่าวคือ เมื่อมีราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับสิ่งใดแล้ว การคำนวณเงินอากรสำหรับสิ่งนั้นจะไม่ใช้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ผู้มีอำนาจกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยคือ อธิบดี ตามนัยมาตรา 9 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งบัญญัติว่า "ของที่ต้องเสียอากรตามราคารัตนั้นอธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่า ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใดกำหนดเป็นเงินเท่าใด ให้ถือราคาเช่นว่านี้เป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้นแทนราคาอันแท้จริงในท้องตลาด นับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไปจนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง การประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา"

การกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งก็เพื่อคำนวณเงินอากรเป็นการตายตัวและเสมอหน้ากันทุกคน ซึ่งเป็นผลดีในแง่ของความยุติธรรม และป้องกันการทุจริตของพ่อค้าได้

3) ราคาเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับราคาประเภทนี้ ถือเป็นราคาเพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากรขาเข้าขาออก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงโทษซึ่งมีบัญญัติไว้ในมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า "ถ้ามีความจำเป็นที่จะประเมินราคาของใด ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับท้าวว่า ราคานั้นให้พึงถือเอาตามราคาของชนิดเดียวกัน ซึ่งได้เสียค่าภาษีศุลกากรหรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้ว ตามที่ซื้อขายในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำผิดนั้น หรือผู้กระทำผิดจะเลือกถือเอาตามราคาที่ยกหนดค่าให้ก็ได้"

การกำหนดราคาตามบทบัญญัติของกฎหมายมาตรานี้ใช้เฉพาะกรณีที่มีความจำเป็นที่จะประเมินราคาของใด ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับเพราะในการปรับตามกฎหมายศุลกากรต้องปรับสี่เท่าของราคาบวกค่าอากรเข้าด้วยกัน (มาตรา 27 และมาตรา 27 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469) การบัญญัติกฎหมายมาตรา 103 ก็เพื่อให้รับกับการกำหนดเบี้ยปรับเพื่อการลงโทษตามกฎหมายนั่นเอง

ค) พิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้ในการคำนวณอากรขาเข้า

พิกัดอัตราศุลกากรของไทยที่ใช้จัดเก็บในปัจจุบันเป็น การจัดระบบพิกัดอัตราศุลกากรตามรูปแบบของระบบฮาร์โมนิซ (Harmonized System : HS) ซึ่งถือว่า

เป็นระบบสากลโดยอาศัยหลักการจำแนกสินค้าให้เป็นหมวดหมู่ และแยกประเภทสินค้าเพื่อความสะดวกในการใช้ส่วนการจำแนกประเภทสินค้าน้อยและการกำหนดอัตราอากร กระทรวงการคลังจะได้พิจารณาไปตามความเหมาะสมของตามสภาพเศรษฐกิจสังคมและการเมือง ดังนั้นอัตราอากรจะมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา สุดแล้วแต่สถานการณ์การเมือง และนโยบายการเงิน การคลังของรัฐบาลแต่ละยุคแต่ละสมัย

พิกัดอัตราศุลกากรของไทยอยู่ในรูปของพิกัดเดี่ยว (SINGLE COLUMN TARIFF)\* โดยกำหนดให้มีอัตราภาษีไว้สำหรับสินค้านิดหนึ่ง ๆ ไม่ว่าสินค้านั้นจะนำเข้ามาจาก

---

\* พิกัดอัตราศุลกากรอีกลักษณะหนึ่ง คือ ระบบพิกัดอัตราซ้อน (Multiple Column Tariff) เป็นระบบที่กำหนดให้มีอัตราภาษีสำหรับใช้กับประเทศอื่น ๆ ทั่วไปอัตราหนึ่ง กับให้มีอัตราที่เรียกเก็บในอัตราต่ำแก่บางประเภทที่มีข้อตกลงให้ความอนุเคราะห์ยิ่งแก่กัน (most favoured nation treatment) และจะใช้ภาษีศุลกากรในอัตราสูง เพื่อได้ตอบกับบางประเทศและเพื่อสร้างอำนาจต่อรอง (bargaining power) ให้มากที่สุด เช่น

1. ประเทศออสเตรเลียจัดเก็บในอัตราทั่วไป และอัตราพิเศษ สำหรับสินค้านำเข้าจากสหราชอาณาจักรและประเทศในเครือจักรภพ
2. ประเทศอังกฤษจัดเก็บใน 3 ลักษณะคือ อัตราปกติ อัตราสำหรับสมาชิกสมาคมการค้าเสรีแห่งยุโรป (European Free Trade Association : EFTA) และอัตราสำหรับประเทศในเครือจักรภพ
3. ประเทศเยอรมันตะวันตกจัดเก็บใน 3 ลักษณะคือ อัตราทั่วไป อัตราสำหรับสมาชิกองค์การตลาดร่วม และอัตราสำหรับประเทศที่ได้รับการอนุเคราะห์อย่างยิ่ง (most favoured nation privilege)
4. ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บในอัตราปกติ และอัตราที่ให้ความอนุเคราะห์ยิ่งแก่กัน

ประเทศใด หรือจะส่งออกไปยังประเทศใด โดยมีให้เอกสิทธิ์ (PRIVILEGE) แก่ประเทศใด ประเทศหนึ่งเป็นพิเศษ แต่ประเทศที่ใช้ระบบพิกัดสินค้าลักษณะนี้อาจกำหนดอากรพิเศษ อัตราลดหย่อนอากรกับประเทศคู่ค้าเป็นการเฉพาะรายก็ได้ เช่น ประเทศไทยได้กำหนดอากรพิเศษ อัตราลดหย่อนอากรให้แก่ประเทศในกลุ่มอาเซียน (ASEAN) เป็นต้น พิกัดอัตราศุลกากรของไทย มีการกำหนดวิธีการจัดเก็บออกเป็น 3 วิธี<sup>11</sup> คือ

- 1) อัตราอากรตามราคา (AD VALOREM DUTIES) เป็นการ จัดเก็บอากรในอัตราร้อยละของราคาสินค้า หมายความว่า ภาษีสำหรับของนั้น ๆ จะเป็นจำนวน เท่าใดจะมีความสัมพันธ์กับราคา เช่นร้อยละ 15 ตามราคา หรือร้อยละ 50 ตามราคา ดังนั้น ถ้าของนั้นมีราคา 100 บาท ค่าภาษีจะเป็น 15 บาท หรือ 50 บาท แล้วแต่กรณี
  - 2) อัตราอากรตามสภาพ (SPECIFIC DUTIES) เป็นการ จัดเก็บอากรโดยคำนวณตามสภาพของสินค้า สภาพในที่นี้มิได้หมายถึง ความเก่าหรือใหม่ สีหรือ ขนาด แต่หมายถึง ปริมาณ น้ำหนักจำนวนของสินค้า เช่น กิโลกรัมละ 50 บาท ลิตรละ 10 บาท หรือตัวละ 40 บาท เป็นต้น
  - 3) อัตราอากรที่กำหนดไว้ทั้งราคาและตามสภาพ หรือเรียกอีกอย่าง หนึ่งว่า อัตราอากรแบบผสม (MIXED) หมายความว่า ในพิกัดอัตราศุลกากรกำหนดอากรไว้ 2 อัตราคือ ทั้งตามราคาและตามสภาพ ในกรณีเช่นนี้ให้คำนวณทั้งตามราคาและตามสภาพแล้วเปรียบเทียบ วิธีใดได้ค่าภาษีสูงกว่า ก็ใช้วิธีนั้น เช่น พิกัดประเภทที่ 0901.21 กาแฟคั่วแล้วไม่ได้ แยกเอากาแฟอื่นออก เสียอากรร้อยละ 40 ตามราคา หรือกิโลกรัมละ 4 บาท สมมติว่า กาแฟดังกล่าวนำเข้ามาราคากิโลกรัมละ 20 บาท ดังนั้น อากรตามราคาร้อยละ 40 เป็นเงิน 8 บาท ซึ่งสูงกว่าอากรตามสภาพซึ่งเสีย 4 บาท เช่นนี้ผู้นำของเข้าต้องเสียอากรตามราคา
- แบบทในการจัดเก็บภาษีอากรขาเข้าของไทย คือ พระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 สำหรับของนำเข้านั้น อัตราอากรได้กำหนดไว้ในภาค 2 ท้าย พระราชกำหนดฉบับนี้ เรียกว่า พิกัดอัตราอากรขาเข้า ซึ่งแสดงถึงบัญชีของที่นำเข้ามาราช

<sup>11</sup>ศึกษาจากพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 และมานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 37-40

อาณาจักรว่าต้องเสียภาษีศุลกากรในอัตราเท่าใด โดยจำแนกออกตามประเภทและชนิด เป็น 21 หมวด (SECTOR) 97 ตอน (CHAPTER) ในแต่ละตอนยังแยกออกเป็นประเภทย่อย (ITEMS) ในระดับที่มีเลขรหัสกำกับ 4 ตัว จำนวนทั้งสิ้น 1,241 ประเภท และในระดับเลขรหัสกำกับ 6 ตัว จำนวนทั้งสิ้น 5,019 ประเภท ซึ่งในแต่ละประเภทย่อยจะมีรายการของของอัตราอากร ซึ่งอาจกำหนดเป็นอากรตามราคาร้อยละอัตราอากรตามสภาพ หรืออัตราอากรแบบผสม ดังที่กล่าวมาแล้ว



## 2. เวลาที่ต้องเสียอากรขาเข้า

หมายถึง เวลาที่ผู้นำของเข้าจะต้องชำระเงินแก่กรมศุลกากร เป็นค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้า เวลาที่ต้องชำระค่าภาษีได้กำหนดไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ดังนี้

"บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วย พิภพศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้"

จะเห็นว่า กฎหมายกำหนดให้การเสียภาษีต้องเสียในเวลาที่จะนำของเข้าออกใบขนสินค้าให้ เวลาที่ต้องเสียค่าภาษีดังกล่าวเปรียบเสมือนเวลาที่หนึ่งถึงกำหนดนัด<sup>12</sup> ซึ่งแตกต่างกับเวลาที่เกิดความรับผิดชอบอันจะต้องชำระค่าภาษี ตามมาตรา 10 ทวิ ซึ่งเปรียบได้เสมือนเวลาที่เกิดมูลหนี้ กล่าวคือ เมื่อของนำเข้าสำเร็จ ความรับผิดชอบอันจะต้องชำระค่าภาษีเกิดขึ้นแล้ว (มาตรา 10 ทวิ) แต่ผู้นำของเข้าจะต้องชำระค่าภาษีก่อนเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ออกใบขนสินค้าให้ (มาตรา 10)

ตามกฎหมายศุลกากร ผู้มีสิทธิในสินค้าที่นำเข้ามาจะต้องทำใบขนส่งสินค้าสำแดงรายการตามแบบที่กำหนดยื่นต่อกรมศุลกากร เพื่อให้ตรวจสอบและรับรอง เมื่อผ่านการตรวจสอบและรับรองแล้ว จึงจะชำระค่าภาษีซึ่งพร้อมกันนั้นเจ้าหน้าที่ก็จะประทับตราสมบูรณ์ เรียกว่า ออกใบขนสินค้าให้ ดังนั้น ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษี เจ้าหน้าที่ก็จะไม่รับรองหรือออกใบขนสินค้าให้ แม้ว่าความรับผิดชอบอันจะต้องชำระค่าภาษีได้เกิดขึ้นแล้วก็ตาม

<sup>12</sup> มานิติ วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 56

ดังนั้น จะเห็นว่า การเสียภาษีศุลกากรไม่มีการบังคับ ถึงแม้ความรับผิดชอบ  
ภาษีเกิดขึ้นแล้ว เพียงแต่ว่าใครจะมารับของนั้นไปจากศุลกากรไม่ได้ เช่น ของมาถึงท่าเรือวันที่  
1 มกราคม ผู้นำของเข้ายังไม่ประสงค์จะนำสินค้าไปจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ จึงปล่อยให้  
อยู่ในความอารักขาของศุลกากร เช่นนี้กรมศุลกากรจะไปบังคับให้ผู้นำของเข้าต้องมายื่นใบขน  
สินค้าและชำระค่าภาษีไม่ได้ ครั้นวันที่ 1 กุมภาพันธ์ ผู้นำของเข้าจึงทำใบขนสินค้า ชำระภาษี  
และรับของไป เช่นนี้ผู้นำของเข้าย่อมมีสิทธิกระทำได้

แต่อย่างไรก็ดี แม้การเสียภาษีศุลกากรจะไม่มีการบังคับก็ตาม แต่มิใช่ว่า  
ผู้นำของเข้าจะยื่นใบขนสินค้าเพื่อขอเสียภาษีสำหรับของนำเข้าเมื่อใดก็ได้ เพราะหากปล่อยให้  
การกระทำเช่นนั้นได้ กรมศุลกากรจะต้องมีการเฝ้าระวังของที่นำเข้าไว้ในอารักขาเป็นเวลา  
นานเกินสมควร และรัฐย่อมเสียประโยชน์ในเรื่องค่าภาษีอากรอันพึงได้รับ กฎหมายจึงกำหนด  
ระยะเวลาไว้ให้ผู้นำของเข้าต้องยื่นใบขนสินค้าเพื่อรับรองของไปจากอารักขาของศุลกากร หาก  
มิได้ดำเนินการภายในเวลาที่กำหนด ของนั้นก็ถือว่าเป็นของตกค้างและอยู่ในบังคับแห่งอำนาจ  
ของอธิบดีกรมศุลกากรที่จะดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้\*

### 3. การเรียกเก็บอากรที่ขาด

ค่าภาษีอากรที่เป็นหนี้ตามกฎหมาย ดังนั้น "ด้วยอำนาจแห่งมูลหนี้ เจ้าหนี้  
ย่อมมีสิทธิจะเรียกให้ชำระหนี้ได้..."\*\* กล่าวคือ เมื่อความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรเกิดขึ้น ผู้มี  
หน้าที่ต้องเสียภาษีจะต้องเสียภาษีให้ครบถ้วนและถูกต้องตามกฎหมาย

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 บัญญัติว่า

"บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายว่าด้วย  
พิกัดอัตราศุลกากร...

ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากร  
มีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ...."

\*โปรดดู พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 61 และมาตรา 63

\*\*ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 194

เมื่อความรับผิดชอบในคำภาษีเกิดขึ้นแล้ว ผู้นำของเข้าจะต้องชำระค่าภาษีให้ครบถ้วนและถูกต้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร และกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ( เว้นแต่ในกรณีทอดทิ้งของที่นำเข้าไปให้เป็นของตกค้าง) และกรมศุลกากรก็มีสิทธิขาดในคำภาษีที่ได้รับชำระไว้แล้ว และมีสิทธิติดตาม เรียก ร้อง เอาส่วนที่ขาดหรือที่ยังไม่ได้ชำระให้ครบถ้วนตามกฎหมายได้ด้วย การที่กรมศุลกากรรับชำระค่าภาษีตามที่ผู้นำ เข้ายื่นใบขนสินค้าไว้ หรือรับชำระตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้วปล่อยของไปจากอารักขาศุลกากร ย่อมไม่ผูกมัดหรือตัดสิทธิกรมศุลกากรในการเรียก ร้อง เพิ่ม เติม เอาภายหลังอีก หากปรากฏว่าจำนวนที่ได้รับชำระไว้นั้นยังไม่ถูกต้องครบถ้วน<sup>13</sup>

เมื่อปรากฏว่ามีการเสียค่าภาษีไว้ขาด ก็ต้องเรียกเก็บเพิ่ม เติมให้ครบถ้วน แต่การใช้สิทธิ เรียก เก็บเพิ่ม เติมต้องอยู่ในกำหนดอายุความ

อายุความในการเรียกเก็บภาษีที่ขาด เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรคสาม ซึ่งบัญญัติว่า

" เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรสิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอากรที่ขาด เพราะเหตุอันเกี่ยวกับ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก"

จากบทบัญญัติดังกล่าว อาจแยกพิจารณาเป็น 3 กรณีคือ

ก. อกรขาดเนื่องจากเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ ให้มีอายุครบ 10 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ข. อกรขาดเนื่องจากการคำนวณเงินอากรผิด คือ การบวก ลบ คูณหาร ผิด เป็นเหตุให้อกรขาด ให้มีอายุความ 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ค. อกรขาดเนื่องจากการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร กรณีนี้ไม่อาจนำอายุความที่กำหนดไว้ในมาตรา 10 วรรคสาม มาใช้บังคับได้ เนื่องจากได้กำหนดยกเว้นไว้ชัดเจนในมาตราดังกล่าว จึงต้องมีการตีความตามกฎหมายว่า กรณีอกรขาดเนื่องจาก

<sup>13</sup> มานิติ วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 62.



การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรจะใช้อายุความเท่าใด ซึ่งเดิมใน เรื่องนี้มีความเห็น แยกออกเป็น 2 ฝ่าย คือ

ฝ่ายที่หนึ่ง<sup>14</sup> เห็นว่า "การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรเป็นการ กระทำผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ โดยตรง ครั้นจะถือว่าเมื่อไม่ได้บัญญัติอายุความไว้ก็ต้องถืออายุความตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ก็ดูกระไรอยู่ เพราะเมื่อพิจารณาถึงโทษตามมาตรา 27 ของกฎหมายศุลกากร ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกไม่เกิน 10 ปี และมาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญาได้กำหนดอายุความ ฟ้องร้อง สำหรับความผิดที่ต้องระวางโทษจำคุกกว่า 7 ปี แต่ยังไม่ถึง 20 ปีไว้มีกำหนด 15 ปี จึงเข้าใจว่าสิทธิของกรมศุลกากรที่จะ เรียกเงินอากรที่ขาดเพราะเหตุอื่นเนื่องจากการหลีกเลี่ยง อากรน่าจะมียอายุความ 15 ปี"

ฝ่ายที่สอง<sup>15</sup> เห็นว่า กรณีอากรขาดเพราะเหตุความข้อ ก. และข้อ ข. นั้น บทบัญญัติมาตรา 10 วรรคสามได้ระบุอายุความไว้โดยเฉพาะตัว ดังนั้นหากปรากฏว่า คำภาษีอากรขาด เพราะเหตุอื่นนอกจากที่กล่าวไว้ในมาตรา 10 วรรคสาม หรือในกรณีมาตรา 10 วรรคสาม กำหนดค่าหยักเว้นการไว้บังคับไว้ เช่น กรณีหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร จะนำอายุความตามมาตรา 10 วรรค 3 มาใช้บังคับไม่ได้ กรณีจึงต้องใช้บทบัญญัติของประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดอายุความทั่วไปในกรณีรัฐบาล เรียกค่าภาษีมาตรา 167 (193 /31 ในหม) ว่า "สิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร ท่านให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี" และโดยเหตุผลท่านเองเดียวกัน การเริ่มนับอายุความตามมาตรา 10 วรรคสาม ให้นับจากวันที่ นายของเข้าหรือส่งของออก ก็จะใช้บังคับในกรณีนี้ไม่ได้ด้วย กรณีจะต้องเริ่มนับเมื่อใดก็ต้องแล้ว แต่ข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป ซึ่งจะต้องอาศัยหลักใหญ่ที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์วางไว้ใน มาตรา 169 (193/12 ในหม) ว่า "อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ เป็นต้นไป..."

<sup>14</sup>ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ศึกษาสัมพันธ์, 2520), หน้า 96

<sup>15</sup>มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 64-65

สำหรับในปัจจุบันปัญหานี้ได้มีข้อยุติแล้วโดยคำพิพากษาของศาลฎีกา ซึ่งได้ชี้ขาดตัดสินในแนวทางเดียวกันกับความเห็นของฝ่ายที่สองว่า กรณีอากรขาดเนื่องจากการหลีกเลี่ยงอากรนั้น เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากรมิได้บัญญัติความไว้โดย เฉพาะจึงต้องใช้อายุความทั่วไปเกี่ยวกับการเรียก เอาค่าภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 คืออายุความ 10 ปี และการนับอายุความก็ต้องเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิ์เรียกร้องได้ เป็นต้นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/12<sup>16</sup>

#### จ. พิธีการศุลกากรขาเข้า

พิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะนำเข้ามาทางน้ำ ทางบก ทางอากาศ หรือทางไปรษณีย์ โดยทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์คล้ายคลึงกัน จะแตกต่างกันบ้างก็เพียงแต่ในรายละเอียดของขั้นตอนปฏิบัติ เพื่อให้การบริหารงานภาษีอากรในแต่ละหน่วยงาน เป็นไปได้โดยสะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ

หลักเกณฑ์การดำเนินการพิธีการศุลกากรขาเข้าโดยทั่วไป เป็นไปตามบทบัญญัติของมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ก่อนที่จะนำของใดไปจากอารักขาของศุลกากรกับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และ เสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกันการขอวางเงินประกันให้ เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด" ทั้งนี้ สามารถแยกพิจารณาออกได้เป็น 3 ประการ คือ

#### 1. จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

ก) ต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร เช่น ต้องยื่นและสำแดงรายการยื่นได้แก่ ชนิดของ คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดและรายการอย่างอื่นตามที่อธิบดีกำหนดในใบขนสินค้าขาเข้า ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ใบขนสินค้าขาเข้าและเอกสารประกอบต้องทำเป็นภาษาไทย หรือภาษาอังกฤษ แยกประเภทปริมาณสินค้า และราคาสินค้าให้ถูกต้อง ราคาต้องสำแดงเป็นเงินไทย ตามมาตรา 113 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นต้น

<sup>16</sup>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2002/2537 ระหว่าง กรมศุลกากร ที่ 1 กรมสรรพากร ที่ 2 โจทก์ ห้างหุ้นส่วน จำกัด ทีซีอีเส็กโทรนิคส์ ที่ 1 นายวิบูลย์หรือธีรภูมิ วันคนิษฐ์ ที่ 2 จำเลย

ข) ต้องปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น กฎหมายเรือไทย กฎหมายว่าด้วยสิทธิการประมงไทย กฎหมายควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน ฯลฯ โดยเฉพาะกฎหมายว่าด้วยของต้องกักสำหรับของที่อยู่ในข่ายควบคุมการนำเข้าซึ่งผู้นำของเข้าจะต้องได้รับใบอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่เสียก่อน จึงจะดำเนินการผ่านพิธีศุลกากรได้

2) ต้องยื่นใบขนสินค้าขึ้นถูกต้อง ผู้นำของเข้าต้องสำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าให้ถูกต้องครบถ้วน ถ้าสำแดงไว้ขาดตกบกพร่อง ไม่ตรงกับความเป็นจริง ก็อาจมีความผิดตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ได้ และถ้าหากเป็นเหตุให้ภาชีอาการขาดด้วยก็อาจมีความผิดฐานสำแดงเท็จหลักเสี่ยงอาการตามมาตรา 99 ประกอบกับมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ได้อีก เมื่อผู้นำของเข้าได้กรอกข้อความในใบขนสินค้าครบถ้วนตามระเบียบแล้ว ผู้นำของเข้าจะต้องนำใบขนสินค้าและเอกสารประกอบยื่นให้แก่บัญชีราคาสินค้า ใบตราส่งสินค้า ใบอนุญาตให้นำสินค้าเข้าสำหรับของต้องกัก หรือเอกสารอื่น ๆ ที่จำเป็นไปยื่นให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจสอบรับรอง และทำการประเมินค่าภาษี

3) ต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน หรือวางเงินประกันโดยถูกต้อง เมื่อใบขนสินค้าขาเข้าได้ผ่านการรับรองจากหน่วยตรวจสอบ และส่งการตรวจแล้ว ผู้นำของเข้าจะต้องนำใบขนสินค้าและ เอกสารที่เจ้าหน้าที่ส่งคืนไปชำระอากรให้ครบถ้วน ก่อนที่จะนำต้นฉบับใบขนสินค้าไปดำเนินการขึ้นตรวจปล่อยของต่อไป แต่ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดเวลาหรือค่าภาษีอากรได้ ผู้นำของเข้าสามารถที่จะขอวางประกันค่าภาษีอากรไว้ก่อนตามที่เจ้าหน้าที่กำหนดเพิ่มเติม จากค่าภาษีอากรที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าแล้วนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรก่อนได้โดยให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเก็บตัวอย่างสินค้าไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาตามบทบัญญัติมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

#### ฉ. ความรับผิดชอบเงินเพิ่มของผู้นำของเข้า

เงินเพิ่ม คือ เงินที่กฎหมายกำหนดให้ เรียกเก็บเพิ่มเติมจากค่าภาษีอากรที่พึงต้องเสียตามพิภคอัตราศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก นอกเหนือจากค่าภาษีอื่นที่พึงต้องชำระตามปกติ เพราะเหตุว่า มิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรนี้เป็นบทบัญญัติที่ออกมาใช้ เพื่อเป็นมาตรการในการเร่งรัดให้มีการชำระค่าภาษีอากรตรงตามกำหนดหรือให้มีการชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้รวดเร็วยิ่งขึ้น และเป็นการชดเชยในการที่รัฐเสียโอกาสจากการนำเงินค่าภาษีอากรไปใช้ในเวลาที่รัฐควรจะได้รับ และถือ

ได้ว่าเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรนี้เป็นโทษทางแพ่งสำหรับหนี้ค่าภาษีอากรอย่างหนึ่ง

พระราชบัญญัติศุลกากร ได้บัญญัติหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บเงินเพิ่มไว้ 2 อย่าง คือ เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของจำนวนเงินค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มมาตรา 112 ครี และเงินที่เพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระตามมาตรา 112 จัตวา

1. การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของจำนวนค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 112 ครี ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือมาตรา 45 อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร"

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นว่า เงื่อนไขในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 มี 3 กรณีคือ การเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในมาตรา 112 ทวิ วรรคแรก กรณีมีการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดไว้ตามมาตรา 40 และกรณีมีการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดไว้ ตามมาตรา 45 แต่เนื่องจากมาตรา 40 เป็นบทบัญญัติเฉพาะเรื่องการนำของเข้า ส่วนมาตรา 45 เป็นบทบัญญัติเฉพาะเรื่องการส่งของออก ดังนั้น หากพิจารณาเฉพาะกรณีของนำเข้า การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 จึงมี 2 กรณี คือ การเรียกเก็บตามมาตรา 112 ทวิ และการเรียกเก็บตามมาตรา 40

ก) การเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้นำของเข้ามิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในมาตรา 112 ทวิ วรรคแรก\*

\*มาตรา 112 ทวิ วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีการวางประกันอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกของต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง"

การเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีนี้ เป็นผลมาจากบทบัญญัติในมาตรา 112\*

คือ กรณีที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นใบขนสินค้าเพื่อชำระอากรขาเข้า แต่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับคำภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะ เป็นปัญหาในเรื่องราคา หรือ เรื่องที่กักตัวตราศุลกากรสำหรับของนั้น ซึ่งในการพิจารณาปัญหาดังกล่าวอาจจะต้องใช้เวลาาน มาตรา 112 จึงบัญญัติอนุญาติให้ผู้นำของเข้าชำระคำภาษีอากรเพิ่ม เติมตามจำนวนที่อาจจะพึงต้อง เสียสำหรับของนั้นและให้วางประกันคำภาษีอากรเพิ่ม เติมตามจำนวนที่อาจจะพึงต้อง เสียสำหรับของนั้น แล้วให้ผู้นำของเข้าดำเนินพิธีการศุลกากรนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้ โดยชกตัวอย่างสินค้าไว้พิจารณาในภายหลัง ซึ่งประกันที่สามารถนำมาวางไว้ นั้น นอกจากเงินสดแล้วอาจใช้หนังสือคำประกันของกระทรวงการคลังหรือของธนาคารแทนได้และเมื่อเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาและประเมินคำภาษีอากรเสร็จแล้วก็จะแจ้งผลการประเมินให้ผู้นำของเข้าทราบ ซึ่งในกรณีที่วางประกันไว้ด้วยเงินสด และหลักประกันคุ่มคำภาษีอากรที่ประเมินไว้ ตัวอย่างสินค้าไว้พิจารณาในภายหลัง ซึ่งประกันที่สามารถนำมาวางไว้ นั้น นอกจากเงินสดแล้ว อาจใช้หนังสือเจ้าหน้าที่สามารถผลักเงิน

---

\* มาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนคำอากร สำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ผู้นำของนั้นไปยังศุลกสถาน หรือไปเก็บไว้ ณ ที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่ และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหา และเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีสำแดงไว้ในใบขนสินค้า และให้วางเงินเพิ่ม เติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้อง เสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้รับการค้าประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่ม เติม เป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้"

ประกันนั้นเป็นค่าภาษีอากรได้ทันที ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคสอง\* แต่ในกรณีที่เงินวางประกัน ไม่คุ้มค่าภาษีอากร หรือกรณีที่มีการวางประกันด้วยหนังสือค่าประกัน ผู้นำของเข้าจะต้องนำเงิน มาชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร ตามมาตราครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากรตามมาตรา 11 ทวิ วรรคแรก หากผู้นำของเข้าไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ก็จะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินค่าภาษีอากรทั้งหมดที่ค้างชำระให้แก่กรมศุลกากร ตาม มาตรา 112 ตร

ข) การเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณี ผู้นำของเข้าไม่ปฏิบัติตามระเบียบ หรือเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด ตามมาตรา 40 ซึ่งบัญญัติว่า

"ก่อนที่จะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้า ต้องปฏิบัติตามครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับศุลกากร กับต้องยื่น ใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอลวางเงิน ประกันให้ เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความจำเป็นที่จะต้อง นำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วนอธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของ ศุลกากรได้โดยยังไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และใน กรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่น เป็นที่พอใจอธิบดี เพื่อ เป็นประกัน ค่าภาษีอากรด้วย"

ตามปกติในการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ก่อนที่ผู้นำของเข้า จะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าจะต้องปฏิบัติตามพิธีการให้ครบถ้วนตามพระ ราชบัญญัติศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง และชำระภาษีอากรหรือวางเงินประกันไว้ตามที่

\*มาตรา 112 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีการวางเงินประกันและ เงินประกันที่วางไว้คุ้มค่าอากรที่พนักงาน เจ้าหน้าที่ประเมินแล้ว ให้เก็บ เงินประกันดังกล่าว เป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งของออกได้ชำระ เงินอากรที่ได้รับแจ้งภายใน เวลาที่กำหนดไว้ในวันวรรคหนึ่งแล้ว"

อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดเสียก่อน ซึ่งในการปฏิบัติพิธีการศุลกากรนั้น มีขั้นตอนและใช้เวลานานพอสมควร ซึ่งในบางครั้งผู้นำของเข้ามีความจำเป็นจะต้องนำของไปจากอารักขาของศุลกากรโดยเร็ว ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลในเชิงการค้า หรือเพราะเหตุอาจจะเกิดความเสียหายแก่ตัวสินค้า หากเก็บไว้เป็นเวลานาน เช่น ของสดหรือสัตว์เลี้ยง เป็นต้น กฎหมายศุลกากรจึงมีบทบัญญัติผ่อนผันให้ผู้นำของเข้าสามารถร้องขอต่อกรมศุลกากร เพื่อนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรก่อน แล้วค่อยมาปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนถูกต้องในภายหลังภายใต้เงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด ซึ่งในทางปฏิบัติในการยื่นคำร้องขอรับรองของไปก่อนนั้น กรมศุลกากรได้กำหนดให้ผู้นำของเข้าจะต้องทำสัญญาประกันไว้ด้วย โดยในสัญญาประกันจะกำหนดเงื่อนไขให้ผู้นำของเข้าต้องมาปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดไว้และกำหนดให้ผู้นำของเข้าวางเงินหรือหลักประกันในการปฏิบัติตามสัญญา หากผู้นำของเข้าไม่ปฏิบัติตามสัญญาคือ ไม่ปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดไว้ กรมศุลกากรย่อมสามารถที่จะบังคับสัญญาประกัน และเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าภาษีอากรที่ต้องเสียตามมาตรา 112 ตรีได้อีกด้วย

2. การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันส่งมอบจนถึงวันที่นำเงินมาชำระตามมาตรา 112 จัตวา ซึ่งบัญญัติว่า

"เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกของนำเงินมาชำระค่าอากรกรณีต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินที่เพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3"\*

เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา นี้ จะใช้บังคับแก่ผู้นำของเข้า ในกรณีที่ผู้นำของเข้าได้นำสินค้าออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว และไม่ได้ชำระเงินค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน หรือมิได้วางประกันค่าภาษีอากรเป็นเงินสดให้คุ้มค่าภาษีที่ต้องชำระ

\* มาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติไว้มีความว่า "3. กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบเป็นผลให้เรียกอากรเพิ่มเติม"

หรือวางประกันโดยใช้นั่งสิทธิ์ค่าประกันของธนาคารหรือของกระทรวงการคลัง เมื่อต่อมาผู้นำของ  
เข้ามาเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ก็จะต้องเสียเงินเพิ่มให้กับกรมศุลกากร  
ด้วย

เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนให้คิดตามระยะเวลา โดยเริ่มนับตั้งแต่วัน  
ส่งมอบของไปจากอารักขาของศุลกากรจนถึงวันที่นำเงินค่าภาษีมาชำระและระยะเวลาที่เป็นเศษ  
ของเดือนก็ให้นับเป็นหนึ่งเดือน ส่วนยอดเงินที่เป็นฐานในการคำนวณเงินเพิ่มก็คือ จำนวนค่าภาษี  
อากรที่ค้างชำระและมิได้นำเงินสดมารวมเป็นประกันไว้มันเอง ในกรณีที่ใช้นั่งสิทธิ์ค่าประกันของ  
ธนาคารหรือของกระทรวงการคลัง ภายหลังจากที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว ต่อมา  
ได้นำเงินมาวางเป็นประกันแทนดังกล่าวยังไม่คุ้มต่อค่าภาษีอากร กฎหมายศุลกากรให้ เรียกเก็บ  
เงินเพิ่มได้โดยคิดเพียงถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้ำประกัน และหากเงินประกันที่นำมาวาง  
แทนดังกล่าวยังไม่คุ้มต่อค่าภาษีอากร ก็ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนในส่วนที่ยังไม่คุ้ม  
ได้ต่อไปอีก ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา วรรคสอง\* นอกจากนี้ การเรียกเก็บ  
เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้ กฎหมายให้คิดได้ตลอดเวลาตราบไต่ที่ยังชำระค่าภาษีอากรไม่ครบ  
ถ้วน แม้ว่าเงินเพิ่มจะมากกว่าค่าภาษีอากรที่เป็นต้นเงินก็ตาม

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ตามมาตรา 112 จัตวา  
คือดอกเบียมันเอง แต่เป็นดอกเบียที่ฝ่ายกรมศุลกากรเรียกเก็บจากผู้ค้างชำระค่าภาษี โดยเป็น  
การเรียกเก็บเพื่อชดเชยค่าเสียหายที่รัฐไม่ได้รับชำระหนี้ตรงตามกำหนด จึงเรียกว่า เงินเพิ่ม  
แทนคำว่า ดอกเบีย กรณีจึงแตกต่างจากเงินที่กรมศุลกากรจ่ายคืนให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของ  
ออก เพราะเหตุที่ได้เรียกเก็บเงินอากร หรือเงินประกันไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ซึ่ง  
เรียกว่าดอกเบีย ตามมาตรา 112 จัตวา วรรคสี่

\*มาตรา 112 จัตวา วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า

"ในกรณีที่มีการ เปลี่ยนการค้ำประกัน เป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของ  
ออก ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบต้น  
นับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้ำประกัน แต่ในกรณีที่เงิน  
ประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากร ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสีย  
เพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย"



เมื่อพระราชบัญญัติศาลการไต่เบ็ญคดีหลัก เกณฑ์ในการ เรียกเงิน เพิ่มซึ่ง เป็น ดอก เบี้ยจากผู้ค้ำค่าภาษีอากรแล้วไม่นำ เงินมาชำระให้กรมศาลการโดยถูกต้องครบถ้วน เมื่อถึง กำหนดชำระอันก่อให้รัฐในฐานะ เจ้าหนี้ได้รับความเสียหายไว้โดย เฉพาะแล้ว การที่จะนำบท บัญญัติในการ เรียกดอกเบี้ยตามมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมาย ทัวไปในการชดเชยความเสียหาย ในกรณีที่ถูกหนีผิดนัดชำระหนี้มาใช้บังคับในการผิดนัดชำระหนี้ ค่าภาษีอากรกรณีนี้อีกไม่ได้ โดยใน เรื่องนี้ได้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาตัดสินไว้เป็นบรรทัดฐาน แล้วตามคำพิพากษาฎีกาที่ 108/2530 ว่า "หนี้ค่าภาษีอากรนั้น กฎหมายได้บัญญัติทางแก้สำหรับ กรณีถูกหนีผิดนัดไม่ชำระหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้างชำระไว้ โดย เฉพาะแล้วในกรณีตามพระราชบัญญัติ ศาลการ ทุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จักว่า โจทก์มีสิทธิ เรียกว่าจำเลยหรือเงิน เพิ่มร้อยละหนึ่งต่อ เดือนอีกต่อไปจนกว่าจะชำระหนี้เสร็จ เทียบเคียงได้ เท่ากับว่าจำเลยจะต้อง เสีย ดอก เบี้ยต่อไปในอัตราดังกล่าวนั่นเอง จึงจะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 ว่า ด้วยดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดมา เรียกร้องเอา กับจำเลยซ้ำอีกหาได้ไม่" และต่อมาได้มีคำพิพากษา ฎีกาที่ 1178/2530 คำพิพากษาฎีกาที่ 3349/2530 และคำพิพากษาฎีกาที่ 2568/2534 ตัดสิน ไว้ว่าท่านองเดียวกันอีก

#### ช. ความผิดฐานหลักเลี้ยงอากร

ตามกฎหมายศาลการ ไต่เบ็ญคดีชื่อฐานความผิดไว้ในกฎหมาย การเรียกชื่อ ฐานความผิดแต่ละฐานตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ในฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการ ก็เพราะนิยม เรียกกัน หรือเพื่อให้เข้าใจง่ายขึ้นหรือเพื่อประโยชน์ในการอ้างอิง ดังนั้นการแบ่ง แยกฐานความผิดตามกฎหมายศาลการ จึงมิได้แยกไว้ชัดเจนอย่าง เช่นความผิดในประมวลกฎหมาย อาญา ความผิดบางฐานอยู่รวมกันหลายฐานในมาตราเดียวกัน โดยพรรณณาอาการกระทำหรือค เว้นการกระทำหลาย ๆ อย่างอันเป็นความผิดแล้วระบุโทษไว้ ขณะเดียวกันก็มีการเชื่อมโยงเอา ตามมาตราอื่นที่เกี่ยวข้องเข้ามาจากัด หรือขยายความเพื่อให้เกิดความสมบูรณ์ในถ้อยคำ และ เพื่อประสิทธิภาพในการใช้บทบัญญัติของกฎหมายในการบริหารงานภาษีอากร ความผิดฐานหลักเลี้ยง อากรก็เช่นเดียวกับความผิดฐานอื่น ๆ ที่มิได้มีการกำหนดชื่อฐานความผิดไว้ใน พระราชบัญญัติ ศาลการ พ.ศ. 2469 และการพิจารณาว่าการกระทำใด เป็นความผิดฐานหลักเลี้ยงอากรหรือไม่ นอกจากต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 แล้วยังต้องพิจารณาเชื่อมโยงไปถึงบทขยายความในมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ

(ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ยักด้วย

มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า

"ผู้ใดนำอาพา ของที่ยังมิได้เสียค่าภาษีอาภของต้องจำกัด อาภของต้องห้าม อาที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง เข้ามาในพระราชอาณาจักกรไทยก็ดี อาสงอาพาของเช่นว่านี้ ออกไปนอกพระราชอาณาจักกรก็ดี อาช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของเช่นว่านี้เข้ามา อาสงออกไปก็ดี อาย้ายออกไป อาช่วยเหลือ ให้ย้ายออกไปซึ่งของดังกล่าวนั้นจากเรือกำปั่น ทำเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคงอาโรงเก็บของโดยมิได้รับอนุญาตก็ดี อาที่ที่ อาศยเก็บ อาเก็บ อาชอนของเช่นว่านี้ อายอม อาจักให้ผู้อื่นทำการ เช่นว่านี้ก็ดี อาเกี่ยวข้อง ด้วยประการใด ๆ ในการขนอาย้ายตอนอากระทำอย่างใดแก่ของเช่นว่านี้ก็ดี อาเกี่ยวข้องด้วย ประการใด ๆ ในการหลีกเลี่ยงอาพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร อาในการหลีกเลี่ยงอาพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวข้องแก่การนำของเข้า สงของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของ โดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของ พระบาทสมเด็จพะเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ก็ดี อาหลีกเลี่ยงข้อห้ามอาข้อจำกัด อันเกี่ยวข้องของนั้นก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่า อากรเข้าด้วยแล้ว หรือจากค่าไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ"

มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 บัญญัติเพิ่ม เต็มโดยขยายความหมายและโทษตามมาตรา 27 ว่า

"การกระทำที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ให้ถือ เป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงว่า ผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาท เลินเล่นหรือหาไม่"

องค์ประกอบของความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร

1. องค์ประกอบภายนอก

ก) ผู้ใด หมายถึง บุคคลธรรมดา คนเดียวหรือหลายคน หรือนิติบุคคลที่มีความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร

ข) ต้องมีการจัดทำพิธีการศุลกากร หมายถึง การปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบแบบแผนที่กำหนดในการนำของเข้าและสงของออก ซึ่งตามกฎหมายศุลกากรแยก พิธีการออก เป็นพิธีการนำเข้าและสงออกทางเรือ ทางบก ทางอากาศและทางไปรษณีย์

ค) ต้องมีการสำแดงเท็จ อันเป็นความผิดตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 หมายความว่า ความผิดฐานสำแดงเท็จ เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้าง ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร กล่าวคือ มีการใช้กลอุบายอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อมิให้เสียภาษีหรือ เสียน้อยกว่าที่พึงต้องเสีย หมายถึง การใช้วิธีการอันแยบยบ เล่ห์ เล่ห์กล เล่ห์เหลี่ยม หลอกลวง เจ้าหน้าที ซึ่งอาจจะเป็นการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือกระทำโดยปกปิดข้อเท็จจริงที่ควรบอก ให้แจ้งหรือคว้งเว้นไม่ยอมบอกข้อเท็จจริงซึ่งตนมีหน้าที่ต้องบอก การใช้กลอุบายเพื่อมิให้เสียค่า ภาษีหรือ เสียค่าภาษีน้อยกว่าที่พึงต้องเสียนี้ เกี่ยวพันถึงการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร อัน เป็นความผิดอีกมาตราหนึ่ง ในฐานะที่เป็นองค์ประกอบความผิดที่สำคัญ ซึ่งอาจทำได้ในหลาย ลักษณะดังนี้

(1) สำแดงราคาเป็นเท็จซึ่งราคาสินค้านั้นผู้ขายจะแจ้งให้ผู้ซื้อทราบ หากผู้ขายหรือผู้ซื้อสำแดงราคาเป็นเท็จย่อมมีผลกระทบกระเทือนต่อการชำระค่าภาษีอากรในกรณี ที่เป็นการเก็บอากรตามราคา (Ad valorem duties)

(2) สำแดงปริมาณหรือน้ำหนักของสินค้าเป็นเท็จ กรณีที่ผู้ขายหรือ ผู้ขายหรือผู้ซื้อสำแดงปริมาณหรือน้ำหนักเป็นเท็จย่อมมีผลกระทบกระเทือนต่อการชำระภาษีอากร ในกรณีที่เป็น การเก็บอากรตามสภาพ (Specific duties) และอากรตามราคา (Ad valorem duties) เพราะราคาของสินค้ามีส่วนสัมพันธ์กับปริมาณหรือน้ำหนักของสินค้า

(3) สำแดงพิกัดอัตราศุลกากรเป็นเท็จ ซึ่งการสำแดงพิกัดอัตรา ศุลกากรต้องเป็นไปตามพระราชกำหนดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 โดยกฎหมายดังกล่าวได้วาง หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร และกำหนดประเภทพิกัดอัตราศุลกากรและอัตราอากรไว้ เพื่อจะได้ทราบว่าสินค้านิตหนึ่ง ๆ นั้น ต้องเสียภาษีศุลกากรในประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใด และอัตราภาษีศุลกากร เป็นเท่าใด

(4) การสำแดงเท็จในลักษณะอื่น ได้แก่ การสำแดงชนิดสินค้าเป็น เท็จอันมีผลต่อการจัด เข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้านำเข้าหรือส่งออกด้วย หรือการ สำแดงส่วนผลสมของสินค้า เมืองกำเนิด (Origin) แบบ (Model) เครื่องหมายการค้า (Trade Mark) เป็นเท็จเป็นต้น อันมีผลกระทบต่อการประเมินราคาสินค้า

## 2. องค์ประกอบภายใน

โดยทั่วไป บุคคลจะต้องรับผิดชอบในทางอาญาก็ต่อ เมื่อได้กระทำความผิด โดยเจตนา เว้นแต่จะเข้ากรณีแห่งข้อยกเว้นดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59

วรรคแรก ซึ่งบัญญัติว่า "บุคคลจะต้องรับผิดชอบทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำโดยเจตนา เว้นแต่จะได้กระทำโดยประมาท หรือ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยแจ้งชัดว่าต้องรับผิดชอบ แม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา"

ซึ่งความผิดในทางศาลอาญา อันเป็นความผิดทางอาญาก็อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติของมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งบัญญัติว่า "บทบัญญัติในภาคหนึ่งประมวลกฎหมายนี้ ให้ใช้ในกรณีแห่งความผิดตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้น ๆ จะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น"

เนื่องจากความผิดในทางศาลอาญาเป็นความผิดทางเทคนิค<sup>17</sup> ฐานความผิดบางลักษณะยากแก่การพิสูจน์ในเรื่องเจตนา จึงไม่อาจนำหลักในเรื่องกรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา (ACTO EXTERIORI INDICANT INTERIORA SECRETA) มาใช้ให้เกิดผลอย่างมีประสิทธิภาพ เพราะลักษณะของพื้นที่ เช่น ตามแนวชายแดน หรือท้องทะเล ซึ่งเป็นเขตแห่งราชอาณาจักรกว้างขวางมาก ยากแก่การที่จะควบคุมการนำของเข้าหรือส่งออก หรือยากที่จะชี้ได้ว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีเจตนาที่แท้จริงอย่างไร ด้วยเหตุนี้กฎหมายจึงได้กำหนดให้การกระทำบางอย่างที่พิสูจน์ได้ยาก เป็นความผิดที่ไม่ต้องคำนึงถึงเจตนา กล่าวคือ ให้ผู้กระทำต้องรับผิดชอบทางอาญาโดยไม่คำนึงถึงเจตนาดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศาลอาญา (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ว่า "การกระทำที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศาลอาญา พ.ศ. 2469 ให้ถือว่าเป็นความผิดโดยมีพิกัดต้องคำนึงว่าผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาท เลินเล่อหรือหาไม่" ซึ่งเมื่อพิจารณาตามบัญญัติดังกล่าวนี้แล้วย่อมกล่าวได้ว่า ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศาลอาญา เป็นความผิดที่ไม่ต้องการเจตนา เพราะกฎหมายศาลอาญาเป็นกฎหมายพิเศษกรณีจึงต้องบังคับใช้ให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายพิเศษ ซึ่งศาสตราจารย์หยุด แสงอุทัย ก็ได้รับรองหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ว่า เมื่อมีบทบัญญัติไว้ชัดเจนก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้

---

<sup>17</sup> สติชัย ลิมพวงศ์พันธ์, "ลักษณะเฉพาะของความผิดทางศาลอาญา" วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 4 (พฤศจิกายน 2524) : 718.

มาตรา 17 และมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งบัญญัติยกเว้นว่าเป็นกรณีที่พระราชบัญญัติอื่นบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าไม่ต้องมีเจตนา ก็เป็นความผิด<sup>18</sup>

เมื่อพิจารณาลักษณะการบัญญัติถึงความผิดและโทษ ที่ปรากฏในมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ประกอบกับมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 แล้วจะเห็นได้ว่ากฎหมายดังกล่าวมีลักษณะทางเทคนิคอยู่มาก เพราะเป็นการบัญญัติความผิด ซึ่งเป็นการฝ่าฝืนข้อห้ามและเป็นความผิดอาญาที่กฎหมายประสงค์ให้เป็นความผิด โดยไม่ต้องอาศัยเจตนาประกอบกัน ดังนั้นในการพิจารณาโครงสร้างความผิดทางอาญาจึงพิจารณาเฉพาะส่วนของการกระทำ (actur reus) ที่กฎหมายห้ามเท่านั้น<sup>19</sup>

แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาความผิดฐานหลักเสี่ยงอากรก็ยังมีปัญหาในทางปฏิบัติมาโดยตลอด เนื่องจากองค์กรผู้ใช้อำนาจกึ่งตุลาการคือฝ่ายบริหารและศาลยุติธรรมได้วินิจฉัยตีความออกไปในแนวทางที่แตกต่างกัน ทั้งนี้เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ยังได้บัญญัติถึงสภาวะจิตใจของผู้กระทำความผิดฐานหลักเสี่ยงอากรว่าจะต้องมี "เจตนาจะนำค่าภาษีอากรของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ" ทำให้เกิดปัญหาว่า บทบัญญัติแห่งมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ออกภายหลังและบัญญัติให้การกระทำตามมาตรา 27 และ 99 เป็นความผิดโดยมีพิกัดคำนี้ถึงเจตนาที่ครอบคลุมไปถึง "เจตนาจะนำค่าภาษีอากร....." ด้วยหรือไม่

ในทางศุลกากรถือว่า ความผิดฐานหลักเสี่ยงอากร เป็นความผิดร้ายแรงที่มีผลร้ายต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สังคม และรายได้ของประเทศเป็นอย่างยิ่ง ปัญหาดังกล่าวจึงเป็นปัญหาที่สำคัญที่สุด และมีผลต่อโครงสร้างความผิดและการบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมโดยตรง ในทางปฏิบัติศาลยอมรับว่า ความผิดฐานหลักเสี่ยง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>18</sup> หยุต แสงอุทัย, คำสอนชั้นปริญญาตรีวิชากฎหมาย ภาค 1 พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514), หน้า 60-61.

<sup>19</sup> จีรวุฒิ เตชะพันธุ์, "ความรับผิดทางอาญาที่ไม่ต้องการเจตนา," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 12.

อากรเป็นความผิดอาญาที่ไม่ต้องการเจตนา<sup>20</sup> แต่หมายความเฉพาะเพียงเจตนากระทำธรรมดาเท่านั้น หากได้ขยายผลไปถึง "เจตนาจะฉ้อค่าภาษีอากร...." ไม่ การตีความกฎหมายของศาลยุติธรรมในลักษณะนี้ทำให้เกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมายเป็นอย่างมาก เพราะเมื่อใดมีข้อพิพาทเกี่ยวกับความผิดฐานนี้ขึ้นสู่การพิจารณาในชั้นตุลาการ คดีข้อพิพาทดังกล่าวมักจะถูกศาลยกฟ้องเสมอ เพราะฝ่ายบริหารผู้รักษาการตามกฎหมายศาลฎีกาตามแนวนโยบายของรัฐไม่อาจพิสูจน์ "เจตนาจะฉ้อค่าภาษี..." ให้ศาลประจักษ์ได้ ดังนั้น ข้อขัดแย้งในการตีความระหว่างฝ่ายตุลาการกับฝ่ายผู้ใช้อาจกึ่งตุลาการอันได้แก่ฝ่ายบริหาร เกี่ยวกับปัญหานี้จึงยังมีอยู่ในปัจจุบัน



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

<sup>20</sup>คำพิพากษาฎีกาที่ 581/2481, 172/2490, 942/2504, 967/2507 และ 612-613/2511