

ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษี

แนวความคิดเกี่ยวกับความรับผิดทางแพ่ง

ก. ความรับผิดทางแพ่ง

เมื่อเราพูดถึงความรับผิดทางกฎหมาย เราอาจจะแบ่งความรับผิดออกได้เป็นสองประเภทใหญ่ ๆ คือ ความรับผิดทางอาญา อย่างหนึ่ง กับความรับผิดทางแพ่ง อีกอย่างหนึ่ง ความรับผิดในทางแพ่งนี้ยังแยกไปได้อีก เป็นความรับผิดทางสัญญา กับความรับผิดทางละเมิด ความรับผิดในทางแพ่งทั้งสองประการนี้ ถือว่าเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ คือ¹

1. หนี้ทางสัญญา เป็นหนี้ที่บังคับแก่ผู้ที่ได้ตกลงยอมรับว่าจะปฏิบัติตามสัญญาเอง คู่สัญญาเป็นผู้สร้างหนี้ขึ้น และหนี้ก็บังคับแก่คู่สัญญาเท่านั้น เมื่อมีการชดเชยไม่ปฏิบัติตามสัญญาและทำให้เกิดความเสียหายย่อมมีความรับผิดทางสัญญา

2. หนี้ทางกฎหมาย เป็นหนี้ที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากความยินยอมของผู้ใด กฎหมายเองบังคับว่าให้กระทำ และทางที่กฎหมายบังคับให้ปฏิบัตินี้อาจแบ่งออกได้เป็น 3 ชนิด คือ ชนิดที่หนึ่ง ได้แก่หนี้ที่กฎหมายได้ตั้งหลักเกณฑ์ใหญ่ ๆ ห้ามมิให้ประพฤติดังใด ทำความเสียหายให้แก่บุคคลอื่น ชนิดที่สอง ได้แก่หนี้ที่กฎหมายวางหลักเกณฑ์ไว้เกี่ยวกับลามิควรได้ และรวมถึงการจัดการงานนอกสั่ง ชนิดที่สาม ได้แก่หนี้อื่นเนื่องจากสถานะของบุคคล ซึ่งถือว่าเป็นหนี้ตามกฎหมายตาม

¹จัด เศรษฐบุตร, "กฎหมายของประเทศที่ใช้ประมวล," วารสารนิติศาสตร์ เล่ม 3 ตอน 1 (มิถุนายน 2514) : 94.

ความหมายอย่างแคบ

สำหรับที่ตามมากฎหมายนั้น หากเป็นเรื่องของละเมิดก็เข้าลักษณะเป็นความรับผิดทางละเมิด ส่วนที่ตามมากฎหมายอื่น ๆ เช่น หนี้คล้ายสัญญา อันได้แก่ หนี้เกี่ยวกับลาภมิควรได้ กับ หนี้เกี่ยวกับการจัดการงานนอกสั่ง และที่ตามมากฎหมายอย่างแคบ เมื่อผู้ที่ถูกบังคับไม่ปฏิบัติตามและมีความเสียหายเกิดขึ้นก็ต้องมีความรับผิดเหมือนกัน เรียกความรับผิดทางคล้ายสัญญา และความรับผิดทางกฎหมาย

นักกฎหมายฝรั่งเศสได้ทำการศึกษาและได้ข้อสรุปว่า ในกรณีที่ไม่มีตัวบทกฎหมายกล่าวไว้โดยเฉพาะ ความรับผิดทางคล้ายสัญญา และความรับผิดทางกฎหมาย จำเป็นต้องอาศัยหลักความรับผิดทางละเมิดเป็นสำคัญ เพราะความรับผิดดังกล่าว หาได้มีนิติสัมพันธ์ทางสัญญากันมาก่อน และมิได้มีการตกลงกันล่วงหน้าถึงความรับผิดที่จะมีกันอีกต่อไป โดยนัยนี้ จึงกล่าวได้ว่า ความรับผิดทางละเมิดเป็นหลักทั่วไป ถ้าหากไม่มีตัวบทกฎหมายกล่าวไว้โดยเฉพาะแล้ว การพิจารณาถึงความรับผิดตามมากฎหมายอื่น ๆ นั้นจะต้องนำเอาหลักความรับผิดว่าด้วยละเมิดมาใช้

ข. วิวัฒนาการของกฎหมายละเมิดกับความรับผิด ตามกฎหมายภาษีอากร

ละเมิดทั้งในสกุล civil law และ common law มีลักษณะเป็นความรับผิดอย่างหนึ่ง ซึ่งเรียกว่า Delictal หรือ Tortious Liability ถ้าหากศึกษาเปรียบเทียบทั้งสองสกุลกฎหมายแล้ว จะพบว่าแนวความคิดเกี่ยวกับละเมิดมีวิวัฒนาการมาถึง 5 ขั้นตอน² คือ

1. Idea of Causation ในสังคมที่ยังไม่เจริญ แนวความคิดเกี่ยวกับละเมิดเป็นแบบที่เรียกว่า Idea of Causation เพราะในสมัยนี้ สังคมลงโทษผู้กระทำผิด เพราะต้องการป้องกันไม่ให้ผู้เสียหายกลับมาทำการอาฆาตพยาบาท ซึ่งอาจจะเป็นเหตุให้เกิดวิวาทส่วนตัวขึ้น เป็นการทำลายความสงบเรียบร้อย ในระยะนี้ สังคมสนใจแต่เพียงการป้องกันความ

² รองพล เจริญพันธุ์, คำบรรยาย วิชานิติปรัชญา, หน้า 6-8.

สงบเรียบร้อยของสังคม และกฎหมายอาญายังไม่สามารถแยกตัวออกจากกฎหมายละเมิด ละเมิด ในยุคนี้จึงมีลักษณะเป็นบทลงโทษมากกว่าลักษณะของการชดเชยค่าเสียหาย และเมื่อมีการละเมิด บุคคลผู้ละเมิดต้องรับผิดชอบที่ โดยมีนักต้องคำนึงว่ามีเจตนาหรือประมาทหรือไม่

2. The Idea of Fault เมื่อสังคมเจริญขึ้น มีธุรกิจการค้ากว้างขวาง สังคม ก็เริ่มสนใจที่จะขมผลประโยชน์ของสังคม จึงเกิด Idea of Fault ขึ้น ตามแนวความคิดนี้ เห็นว่าเอกชนเมื่อละเมิดไม่ควรรับผิดชอบ เว้นแต่จะทำโดยจงใจหรือประมาท แต่อย่างไรก็ตามยังมี ข้อยกเว้นอยู่บ้าง เพราะบางครั้งกฎหมายก็ยังยอมรับว่า สำหรับความรับผิดชอบบางประเภทนั้นไม่ จำเป็นต้องมี Fault เสมอไป เช่นความเสียหายที่เกิดจากสัตว์เลี้ยง ความผิดเหล่านี้เรียกว่า strict liability

3. The Idea of Social Control ละเมิดเริ่มวิวัฒนาการมาเป็นกฎหมาย ประกันสังคม การขมผลประโยชน์นั้นต้องอาศัยหลักความเป็นธรรมในสังคม และนโยบายสาธารณะ ตามหลัก Sociological Jurisprudence และ Social Engineering หลักการดังกล่าวนี้ ถือเป็นรากฐานของกฎหมายสังคม กฎหมายประกันสังคม และกฎหมายมหาชน ที่มุ่งจะปกป้องความ เป็นธรรมในสังคมโดยไม่ต้องคำนึงถึงส่วนผิด แต่อย่างไรดี ผู้นำทางความคิดในยุคนี้ คือ O.W. Holmes และ Roscoe Pound.

4. The Insurance Idea เป็นยุคที่กฎหมายเริ่มใช้หลักประกันภัยในการรับผิดชอบ เช่น รถทุกคันในท้องถนนจะต้องประกันภัย ถ้าถูกฟ้องว่าก่อความเสียหาย ผู้เสียหายอาจเรียกเอา ค่าเสียหายจากบริษัทประกันภัยได้

5. Humanitarian Idea ในกรณีที่ประกันภัยครอบคลุมไม่ถึง เช่น การผลิต เครื่องกระเบื้อง ยา น้ำอัดลม ซึ่งเป็นพิษทำความเสียหายให้แก่คนในสังคม จำเป็นต้องมีกฎหมาย พิเศษ ตามแนวความคิดของกฎหมายลักษณะละเมิดซึ่งอยู่ในขอบข่ายของทฤษฎีกฎหมาย Sociological Jurisprudence เพื่อควบคุมบังคับให้นักอุตสาหกรรมและผู้ผลิตใช้ความระมัด ระวังมากยิ่งขึ้น

วิวัฒนาการของกฎหมายละเมิด ที่ให้เห็นว่ากฎหมายละเมิดมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน ที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับทฤษฎีกฎหมาย Sociological Jurisprudence ร่วมกัน ดังได้กล่าวมาแล้วในตอนต้น ดังนั้น ความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากร จึงต้องเป็นไปตามหลักทั่วไปของความรับผิดชอบว่าด้วยละเมิด ถ้าหากกฎหมายภาษีอากรมิได้มีบทบัญญัติไว้เป็นประการอื่น³

อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีอากรจัดว่า เป็นกฎหมายพิเศษที่มีลักษณะของความ เป็นเทคนิค เพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรให้ได้ผลตามความมุ่งหมาย กฎหมายภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมีบทบัญญัติพิเศษให้ฝ่ายบริหารนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงานภาษีอากร ดังนั้น โดยปกติกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดลักษณะความรับผิดชอบทางภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน และเป็นเอกเทศ แตกต่างไปจากหลักทั่วไปของความรับผิดชอบทางละเมิด ซึ่งในกรณีเช่นนี้ ก็ให้บังคับตามตัวบทกฎหมาย ภาษีอากรเป็นสำคัญ

กฎหมายภาษีอากร จึงเป็นมูลกรณีที่เป็นบ่อเกิดแห่งที่สำคัญประการหนึ่ง⁴ ซึ่งถึงแม้ว่าจะไม่มีผู้ใดสมัครใจยินยอมก็ตาม ดังนั้น ด้วยอำนาจแห่งมูลหนี้ เจ้าที่ย่อมมีสิทธิจะเรียกให้ ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ ตามความในมาตรา 194 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนของค่า ภาษีอากรที่จะต้องชำระให้กับรัฐบาลจึงเป็นความรับผิดชอบทางแพ่ง ภายใต้บทบัญญัติของประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย หนี้ หรืออาจมีบทบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรไว้เป็นพิเศษอย่างใดก็ได้ ตามแต่สภาพเศรษฐกิจ การเมือง สังคม และความสะดวกต่อการบริหารด้านภาษีอากร และถือ

³ตามกฎหมายอังกฤษ นักปราชญ์ได้นำเอาหลัก Strict liability ในกฎหมาย ละเมิด เข้ามาใช้เยียวยาปัญหาความรับผิดในทางเศรษฐกิจมาช้านานแล้ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งคดี เกี่ยวกับอุบัติเหตุ ซึ่งหลักกฎหมายอาญาทั่วไปไม่อาจให้ความเป็นธรรมได้ โปรดดู R.A. Posner, "Negligence and Strict liability," ใน A.I. Ogus and C.G. Veljanovski, Readings in the Economic of Law and Regulation (Great Britain : Oxford University Press, 1984), pp 112-118.

⁴กำธร พันธุลาภ, หนี้ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2519), หน้า 5.

เป็นหน้าที่ของปวงชนชาวไทยที่ต้องชำระค่าภาษีอากร ตามบทบัญญัติของกฎหมายรัฐธรรมนูญ แห่งพระราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2521 มาตรา 50 ซึ่งบัญญัติว่า "บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ"

สำหรับกิจการศุลกากร กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 10 ให้ผู้นำของเข้าและส่งออก⁵ ต้องเสียค่าภาษีอากรเมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออกให้ครบถ้วนตามระเบียบ วิธีการ ตามบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งมีผลให้มีการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายลักษณะหนึ่งในทางแพ่งได้

พันธะผูกพันในอันจะต้องเสียค่าภาษีศุลกากร จึงมีความสำคัญต่อผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกเป็นอย่างยิ่ง เพราะเกี่ยวพันถึงความรับผิดชอบในหน้าที่ค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระ จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทราบเวลาและสถานที่ที่เกิดความรับผิด เพราะถ้าหากไม่ทราบเวลา สถานที่ที่เกิดความรับผิดแล้ว ก็ไม่อาจชำระภาษีอากรให้ถูกต้องได้ เนื่องจากองค์ประกอบที่ใช้เป็นฐานคำนวณค่าภาษีอากรอันได้แก่ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา กฎหมายจึงจำเป็นต้องบัญญัติให้ใช้ เวลา สถานที่ที่แน่นอนตายตัว มากำหนดความรับผิดเพื่อคำนวณค่าภาษี เวลาที่ว่านี้ก็คือ เวลาแห่งความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีนั่นเอง การไม่เข้าใจถึงเวลาแห่งความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีอาจมีผลทำให้ การชำระค่าภาษีอากรไม่ครบถ้วน ซึ่งนอกจากต้องรับผิดทางแพ่งแล้ว ยังเป็นหนทางที่จะนำไปสู่การกระทำผิดทางอาญารฐานหลักเลี่ยงอากร อันเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจชนิดหนึ่ง ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

ศูนย์วิทยุทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁵ มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นิยามคำว่า "ผู้นำเข้า" หมายรวมทั้งและใช้ตลอด ถึง เจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียช่วงขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ออกไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่า "ผู้ส่งออก" ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกันโดยอนุโลม

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีขาเข้า

ก. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีขาเข้า

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรคแรก บัญญัติว่า "ก่อนที่จะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าจะต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วน หรือวางเงินให้ไว้เป็นประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด" ย่อมระบุให้เห็นได้อย่างชัดแจ้งแล้วว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรศุลกากรสำหรับของขาเข้า คือ "ผู้นำของเข้า" ซึ่งหมายความรวมทั้ง และใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความอารักขาของพนักงานศุลกากร และจากการวิเคราะห์ศัพท์เช่นนี้ อาจแบ่งประเภทของผู้นำเข้าได้เป็น 2 พวก ดังนี้

1. เจ้าของ คือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ซึ่งจะได้แก่ผู้ใด ย่อมเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
2. บุคคลอื่น ซึ่ง
 - ก) เป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในตัวของ
 - ข) นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามา เวลาที่นำของเข้าคือ เวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41
 - ค) จนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้อง นั้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร

สำหรับของนำเข้านี้ อาจกล่าวได้ว่า ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้แก่ เจ้าของสินค้าซึ่งนำสินค้านั้นเข้ามาในประเทศ รวมทั้งตัวแทมและบุคคลอื่น ๆ ที่มีส่วนได้เสียในสินค้านั้น แต่สำหรับการนำเข้ามาทางไปรษณีย์ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้มีชื่อรับของหรือผู้รับของ ทั้งนี้เป็นไปตามพระ

ราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 35 ทั้งนี้ บุคคลผู้มีนามในฐานะผู้รับ อาจไม่ทราบมาก่อนว่ามีผู้ส่งของออกจากต่างประเทศ กรณีจึงเป็นข้อยกเว้นไปจากคำจำกัดความของคำว่า ผู้นำเข้า ตามความหมายทั่วไป

ตัวแทนออกของ (customs broker) ได้แก่ ผู้ออกของหรือชิปปิง อาจจะเป็นบุคคลทั้งที่มีอาชีพโดยเฉพาะในการรับจ้างออกของให้แก่บุคคลทั่ว ๆ ไป หรือเป็นลูกจ้างของบริษัทห้างร้านใด ๆ ที่ทำหน้าที่ออกของให้เฉพาะบริษัทหรือบุคคลที่ตนทำงานอยู่โดยเฉพาะก็ได้ ทั้งนี้เนื่องจากเพื่อให้การบริหารงานภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล บรรลุเป้าประสงค์ที่วางไว้ รัฐจำเป็นต้องออกระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร ทำให้พิธีการศุลกากรมีความยุ่งยาก ละเอียด ซ้ำซ้อน ผู้นำเข้าซึ่งไม่มีความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติพิธีการเหล่านี้ จึงนิยมใช้บริการของตัวแทนออกของเป็นผู้มาดำเนินการทางด้านพิธีการศุลกากรแทน

ในต่างประเทศ เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้วางระเบียบไว้อย่างรัดกุม ผู้มีหน้าที่ออกของจะต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเสียก่อน จึงจะมารับจ้างออกของได้⁷ ทั้งนี้ เพราะตัวแทนออกของมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อราชการศุลกากร และต่อผู้เป็นเจ้าของของ เพราะถ้าหากมีการปฏิบัติหน้าที่โดยไม่สุจริต บกพร่อง ขาดความรู้ความเข้าใจ และทักษะอย่างแท้จริงแล้ว ย่อมก่อให้เกิดผลเสียหาย สำหรับกฎหมายไทย พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับเรื่องตัวแทนในมาตรา 106 ว่า "บุคคลใดได้รับอำนาจจากเจ้าของสินค้า โดยแสดงออกชัดหรือโดยปริยายให้เป็นตัวแทนเรื่องสินค้านั้น ๆ เพื่อกิจการอย่างใด ๆ ตามพระราชบัญญัตินี้ และการให้อำนาจนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ได้อนุมัติแล้วไซ้ร้ ท่านให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นเจ้าของสินค้าในกิจการนั้น ๆ "และตามมาตรา 109 บัญญัติว่า" เสมียนหรือคนใช้ของบุคคลใด หรือห้างใด อาจจะทำกิจการทั้งหลายทั้งปวงแทนตัวบุคคลหรือห้างนั้นที่ศุลกสถานได้ แต่ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะไม่ยอมรับรอง เสมียนหรือคนใช้นั้นเสียก็ได้ เว้นแต่บุคคล หรือห้างนั้นจะได้ยื่นใบมอบอำนาจทั่วไปไว้ที่ศุลกสถาน ให้อำนาจเสมียนหรือคนใช้นั้นทำการแทนตน และได้วางประกันโดยทำทัณฑ์บนหรือประการอื่นให้ไว้ ตามแต่พนักงานเจ้าหน้าที่จะเห็น

⁷ โชคชัย กุลประภา, "ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร,"

สมควรและพอใจ เพื่อให้เสมือนหรือคนใช้หนึ่งปฏิบัติกรโดยถูกต้องสมควร"

จากหลักกฎหมายทั้ง 2 มาตรา ผู้ที่จะมาออกของได้นอกจากผู้เป็นเจ้าของสินค้าแล้ว ยังมีบุคคล 2 ประเภท คือ

- ก) ผู้ที่ได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้าโดยตรงหรือโดยปริยาย
- ข) เสมียน คนใช้ ของบุคคลหรือนิติบุคคล ซึ่งได้ยื่นใบมอบอำนาจทั่วไป และให้ประกันหรือค้ำประกันไว้ต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรแล้ว

บุคคลทั้ง 2 ประเภทนี้ เป็นตัวแทนออกของ^๑ แต่จะมาดำเนินการศุลกากรรวมทั้งชำระค่าภาษีอากรได้ ต้องได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้าเสียก่อน เพื่อจะได้เอาผิดกับเจ้าของสินค้าที่แท้จริงได้ ถ้าตัวแทนออกของปฏิบัติหน้าที่ในขอบข่ายของกิจการที่ได้รับมอบอำนาจมาทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้ผู้นำเข้ามาที่แท้จริง เบี่ยงบ่าย ไม่ยอมรับผิดชอบในกรณีที่มอบหมายให้ผู้อื่นมาทำกิจการแทนตน^๒

ข. เวลาที่เกิดความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาเข้า

หมายถึง เวลาที่เกิดมูลหนี้ขึ้นตามกฎหมาย ทำให้รัฐบาลมีสิทธิในค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระไว้หรือจะชำระ ซึ่งมีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ ว่า "ความรับผิดในอันที่จะเสียภาษีสำหรับของนำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่ของเข้าสำเร็จ" และตัวบท

^๑ตัวแทนออกของให้ถือว่า เป็นเจ้าของสินค้าในกิจการนั้น ๆ ตามมาตรา 106 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

^๒คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 545/2529 "เจ้าพนักงานแจ้งว่าบุหรี่ยี่สิบห้าซองมาจากต่างประเทศเป็นผิดพระราชบัญญัติศุลกากรจึงแจ้งต่อตัวแทนของบุหรี่ยี่สิบห้าซองว่า ถ้าไม่ยอมให้รีบบุหรี่ยี่สิบห้าซองให้ตำรวจดำเนินคดี และให้เวลาตริกวินนั้น ไม่ถือว่าการยอมให้รีบบุหรี่ยี่สิบห้าซองเป็นไปโดยถูกต้องตามนัยแห่งกฎหมาย ตัวแทนผู้รับอาจส่งไปแสดงตัวเป็นผู้รับของแทนผู้รับ และเจ้าพนักงานศุลกากรอนุมัติแล้วนั้น เมื่อตัวแทนผู้รับมอบให้ เจ้าพนักงานรีบบุหรี่ยี่สิบห้าซองแล้ว เจ้าของบุหรี่ยี่สิบห้าซองจะมาฟ้องร้องขอคืนบุหรี่ยี่สิบห้าซองไม่ได้ โดยพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 106 ให้ถือว่าตัวแทนนั้นเป็น เจ้าของสินค้าในกิจการนั้น"

มาตรา 41 ได้ขยายความของคำว่า "นำของเข้าสำเร็จ" ไว้เพื่อจัดปัญหาในการตีความ โดยบัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็นขึ้นโดยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นที่แน่นอนว่า การนำของใด ๆ เข้ามาจะถือเป็นอันสำเร็จเมื่อใดไซ้ ท่านให้ถือว่า การนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้น เข้ามาใน เขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง" ซึ่งอาจพิจารณารายละเอียดจากบทบัญญัติทั้งสองมาตรา ได้ดังนี้

1. ความหมายของคำว่าให้นำเข้า ตามบทบัญญัติ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 การนำเข้า หมายถึง การนำของใด ๆ เข้ามาในพระราชอาณาจักรของใด ๆ ย่อมมีความหมายในทางกว้าง ไม่ว่าจะเป็น สัตว์ พืช หรือสิ่งที่ไม่มีชีวิต เช่น สินค้าของที่มีลักษณะในทางการค้า หรือของที่ไม่มีลักษณะ ในทางการค้า เช่น ของใช้ส่วนตัว ของขวัญของที่นำเข้ามาเพื่อการแสดงในด้านสาธารณกุศล เป็นต้น แต่ทั้งนี้ย่อมมีขอบเขตจำกัดอยู่ที่ว่า ต้องเป็นของที่นำเข้ามาได้ ของที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งไม่อาจเคลื่อนย้ายได้ไม่อยู่ในขอบข่ายของคำว่า ของใด ๆ

2. เวลาที่ถือว่าให้นำเข้าสำเร็จ เวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะเสียภาษีสำหรับของขาเข้าเกิดขึ้น มีบัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ ว่า "ความรับผิดชอบในอันที่จะเสียภาษีสำหรับของนำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ" และคำว่า เวลาที่นำของเข้าสำเร็จก็มีอธิบายไว้ชัดเจนโดยบัญญัติไว้ในมาตรา 41 ว่า "ถ้ามีความจำเป็นขึ้นโดยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นที่แน่นอนว่า การนำของใด ๆ เข้ามาถือเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่า การนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้น ได้เข้ามาใน เขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง"¹⁰

¹⁰ ประเทศอังกฤษถือเอาเวลานำเข้าสำเร็จ ขณะที่เรือเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ เช่นเดียวกับประเทศไทย ส่วนประเทศแคนาดา ถือว่า นำเข้าสำเร็จเมื่อเรือที่บรรทุกสินค้าเข้ามาในพระราชอาณาจักร โปรดดู โชคชัย กุลประภา, "ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร," หน้า ง.

ฉะนั้น การนำของเข้าสำเร็จหรือไม่เวลาใด จึงเป็นข้อเท็จจริงตามความหมายนี้ คือ ของนำเข้าต้องนำเข้ามาถึงเขตท่าเสียก่อน และเขตท่าที่ว่าจะต้องเป็นท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ซึ่งเป็นจุดหมายปลายทางอันจะส่งของให้แก่ผู้รับ ณ ที่นั้นเป็นสำคัญ

เขตท่าในที่นี้ต้องเป็นเขตท่าศุลกากรที่รัฐมนตรีกำหนด โดยออกเป็นกฎกระทรวง ตามมาตรา 4¹¹ มิใช่อาณาเขตของท่าเรือทั่วไป ท่าที่กำหนดนี้หมายถึง ท่าทางทะเล ซึ่งตั้งเรียงรายอยู่ตามชายฝั่งในจังหวัดต่าง ๆ ที่มีอาณาเขตติดต่อกับชายทะเล เช่น ท่ากรุงเทพ ท่าคลองใหญ่ ท่าตราวิวาส ท่ากันตัง ท่าภูเก็ต ท่าระนอง เป็นต้น การกำหนดท่าตามความในมาตรา 4 นี้ ก็เพื่อวัตถุประสงค์ให้เป็นี่สำหรับนำเข้าหรือส่งออก และเพื่ออำนวยความสะดวกในการบริหารราชการศุลกากร การเก็บภาษีศุลกากร การป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากร เป็นต้น

โดยปกติทั่วไปแล้ว เขตศุลกากร ณ ท่าหรือที่ที่นำเข้าจะมีบริเวณกว้างกว่าอาณาเขตของท่าเรือหรือที่ที่นำเข้า เช่น เขตศุลกากรของท่ากรุงเทพ คือ แม่น้ำเจ้าพระยาตั้งแต่เหนือจากเสาหินเหนือปากคลองบางกระบือเป็นเส้นตรง ไปยังจุดที่ใกล้ที่สุดบนฝั่งแม่น้ำตรงกันข้าม ด้านใต้ คือ เขตที่ทอดเรือนอกสันดอน แต่เขตท่ากรุงเทพ และที่ทอดเรือของท่ากรุงเทพ เขตที่ 1 มี

¹¹มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า "เพื่อความประสงค์แห่งการนำเข้าหรือส่งออกหรือนำเข้าและส่งออก และการศุลกากร ให้รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวง

(1) กำหนดท่าหรือที่ใด ๆ ในราชอาณาจักร ให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการนำเข้าหรือส่งออก หรือนำเข้าและส่งออก ซึ่งของประเภทใด ๆ หรือทุกประเภททางทะเล หรือทางบก หรือให้เป็นที่หรือที่สำหรับการส่งออก ซึ่งของที่ขอดีอากาศเข้า หรือของที่มีลักษณะ ทั้งนี้โดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

(2) กำหนดสนามบินใด ๆ ในราชอาณาจักร ให้เป็นสนามบินศุลกากร โดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

(3) ระบุเขตศุลกากร ณ ท่าใด หรือที่ใด หรือสนามบินใด ซึ่งได้กำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้น"

บริเวณด้านเหนือตั้งแต่ปากคลองบางกระบือด้านเหนือ ตำบลนครชัยศรี อำเภอตลิ่งชัน พระนคร เป็นเส้นฉากตรงฝั่งแม่น้ำตรงกันข้าม ด้านใต้ตั้งแต่ปากคลองวัดคลองใหม่ด้านเหนือ ตำบลบางโพธิ์บางพลี อำเภอยานนาวา พระนคร เป็นเส้นฉากตรงไปฝั่งแม่น้ำตรงกันข้าม¹² ฉะนั้น เมื่อเรือต่างประเทศได้เข้ามาถึงเขตที่ทอดเรือภายนอกสันดอน และยังไม่ได้เข้ามาถึงเขตจอดเรือของท่ากรุงเทพฯ ก็ถือได้ว่าเข้ามาถึงเขตท่า ตามมาตรา 41 แล้วและถือว่าการนำเข้าสำเร็จลงในเวลาที่เรือมาถึงเขตที่ทอดเรือนอกสันดอน ดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม การนำเข้ามิได้มีแต่เพียงการนำเข้าทางทะเลเท่านั้น ดังเช่นประเทศไทยซึ่งมีเขตแดนทางบก¹³ ติดต่อกับประเทศต่าง ๆ กฎหมายศุลกากรจึงได้มีบทบัญญัติพิเศษเพื่อการควบคุม ป้องกันและปราบปราม โดยกำหนดเส้นทางและเวลาขนส่งไว้โดยเฉพาะ เรียกว่าทางอนุมัติ¹⁴ แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับการนำเข้าและส่งออก หรือการค้าอย่างใด ๆ ข้ามแดนแห่งพระราชอาณาจักรทางบกนั้น ก็ยังคงต้องนำพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาใช้บังคับทั้งนี้ เป็นไปตามความในมาตรา 121 ซึ่งบัญญัติว่า "พระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้บังคับแก่การนำเข้าและส่งออก หรือการค้าอย่างใด ๆ ข้ามแดนแห่งพระราชอาณาจักรทางบก เสมอกันกับการค้าทางทะเล และบทบัญญัติ การบังคับและโทษานุโทษทั้งปวงในพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้บังคับแก่การค้าข้ามแดนทางบก ตามที่พึงจะใช้ได้....."

จากสภาพภูมิศาสตร์ของพรมแดนที่มีลักษณะเป็นทางยาวทิวกันดาร การนำเข้าจึง

¹² ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2530 หมวด 4 ข้อ 04301, 04302 และกฎกระทรวงฉบับที่ 8 พ.ศ. 2480 แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 60 พ.ศ. 2514

¹³ มาตรา 3 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 "เขตแดนทางบก" หมายถึง เขตแดนทางบกกระหว่างราชอาณาจักรกับดินแดนต่างประเทศ และรวมตลอดถึงลำน้ำใด ๆ ซึ่งเป็นเขตแดนแห่งราชอาณาจักรหรือตอนหนึ่งแห่งเขตแดนนั้น"

¹⁴ มาตรา 5 วรรคแรก พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 บัญญัติว่า "ห้ามมิให้ผู้ใดขนส่งของหรือพยายามขนส่งของ ผ่านเขตแดนทางบก เข้าในหรือออกนอกราชอาณาจักรหรือตั้งแต่เขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากร หรือจากด่านศุลกากร ไปยังเขตแดนนั้น ตามทางใด ๆ นอกจากทางอนุมัติหรือในเวลาใด ๆ นอกจากเวลาที่อธิบดีกำหนดไว้ในราชกิจจานุเบกษา"

ต้องกระทำโดยผ่านเขตแดนตามทางอนุมัติ¹⁵ หรือทางอนุมัติชั่วคราว¹⁶ ที่กฎหมายกำหนด เพื่อสะดวกในการควบคุมป้องกันและปราบปราม การนำเข้าทางบกถือว่าสำเร็จก็ต่อเมื่อนำของผ่านทางอนุมัติข้ามพรมแดนเข้ามาในพระราชอาณาจักไทย แม้ว่าจะเข้ามายังไม่ถึงด่านศุลกากรก็ตาม

สำหรับการนำเข้าทางอากาศยาน การนำเข้าสำเร็จเมื่ออากาศยานได้เข้าถึงเขตท่าที่จะถ่ายของจากอากาศยานหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงโดยอนุโลมตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เพราะตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 บัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการเดินอากาศ ว่า "ท่า" ให้หมายถึงสนามบินศุลกากร¹⁷ ด้วย

ในส่วนของการนำเข้าทางไปรษณีย์ เป็นปัญหาในทางปฏิบัติอยู่ไม่น้อย การกำหนดเวลานำเข้าสำเร็จ กระทำได้ยากยิ่ง ทั้งนี้เพราะพัสดุไปรษณีย์มักนำเข้ามาโดยยานพาหนะต่าง ๆ ทั้งทางบก อากาศยาน ทางเรือ ต่อจากนั้นจะถูกล่องมารวมกันที่ทำการสื่อสารแห่งประเทศไทย เพื่อแยกส่งตามจำหน้า การที่จะตรวจสอบให้ปรากฏชัดว่าหีบห่อใดเข้ามาโดยยานพาหนะใด และยานพาหนะนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่ถ่ายของออกหรือส่งของถึงเมื่อใด ย่อมสิ้นเปลืองทั้งเวลา อัตราค่าจ้างไม่คุ้มค่าและเป็นอุปสรรคต่อการบริหารงานศุลกากร ในทางปฏิบัติจึงได้ถือเอาวันเปิดถุงไปรษณีย์เป็นวันรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากร ซึ่งไม่เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา

¹⁵ มาตรา 3 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 "ทางอนุมัติ" หมายถึงทางที่กำหนดโดยกฎกระทรวงใช้เป็นทางที่จะขนส่งของเข้าในหรือออกนอกราชอาณาจักรได้ หรือจากเขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากรหรือจากด่านศุลกากรไปยังเขตแดนทางบกได้"

¹⁶ มาตรา 5 ทวิ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 บัญญัติว่า "ในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกหรือผู้ขนส่งมีเหตุจำเป็นและแสดงความจำนงล่วงหน้าต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าจะขนส่งของผ่านเขตแดนใด ๆ ทางบกหรือตอนใดแห่งเขตแดนนั้น ตามทางอื่นนอกจากทางอนุมัติ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย อาจอนุญาตเป็นหนังสือให้ขนส่งตามทางที่ขอ โดยกำหนดเงื่อนไขในการปฏิบัติประการใดก็ได้ ให้ถือว่าทางที่ได้อนุมัติเช่นว่านี้ เป็นทางอนุมัติชั่วคราว"

¹⁷ อากาศยานทุกลำที่บรรทุกคนโดยสารหรือสินค้า ต้องขึ้นลง ณ สนามบินศุลกากรตามมาตรา 2 เว้นแต่เหตุสุดวิสัยตามมาตรา 5 และ 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480

10 ทวิ ประกอบด้วยมาตรา 41 การปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อรับของไปจากอารักขาของศุลกากร ตามหลักปฏิบัติดังกล่าวก็ยังไม่มีความหมายรับรอง สำหรับปัญหา¹⁶นี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า การปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังไม่สอดคล้องกับกฎหมาย เมื่อกรมศุลกากรเห็นว่ากฎหมายที่มีอยู่แล้วไม่เพียงพอที่จะเอื้ออำนวยประโยชน์ ต่อการบริหารงานศุลกากร ก็ควรจะมีการบัญญัติกฎหมายเพิ่มขึ้น โดยให้ถือว่าเวลาเปิดถุงเมล เป็นเวลานำเข้าสำเร็จสำหรับของที่นำเข้าทางไปรษณีย์ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักปฏิบัติที่มีอยู่แล้ว

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีขาออก

ปัญหาเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีขาออกว่า เกิดขึ้นเมื่อใดนั้น เป็นปัญหายุ่งยากทั้งทางทฤษฎีและปฏิบัติ กฎหมายศุลกากรที่ใช้อยู่ในสมัยก่อนก็ได้กำหนดถึงความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีขาออกไว้เลย คงบัญญัติไว้แต่เพียงความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรขาเข้าไว้ในมาตรา 4 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2479 ว่า "ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรขาเข้าเกิดขึ้นแต่ในวันเวลาที่นำของเข้า" แต่อย่างไรก็ตามกรมศุลกากรก็จัดเก็บอากรขาออกมาโดยตลอดและราบรื่น เพราะถึงแม้จะมีได้มีกฎหมายบัญญัติโดยตรง แต่เพื่อความจำเป็นในการบริหารงานด้านภาษีอากร กรมศุลกากรจำเป็นต้องวางมาตรการเพื่อการเรียกเก็บ โดยถือตามประเพณีการค้า กล่าวคือ เมื่อบรรทุกของลงเรือเรียบร้อยแล้วถือเป็นเวลาแห่งความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรขาออก เพราะเวลาเดียวกันนี้ตัวแทนเรือจะออกไปตราส่งให้ผู้ส่งออกไปรับเงินค่าของจากธนาคารได้ หากพิกัดอัตราศุลกากรเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นหรือต่ำลงก่อนบรรทุกเสร็จก็ต้องเสียเพิ่มหรือรับคืนแล้วแต่กรณี¹⁶

ต่อมาในปี พ.ศ. 2492 กรมศุลกากรได้เปลี่ยนแนวทางปฏิบัติโดยถือว่า เวลาที่ออกไปขนสินค้า เป็นเวลาแห่งความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรขาออก ทั้งนี้เป็นไปตามแนวทางการวินิจฉัยของศาลฎีกา ที่ได้วินิจฉัยตามเจตนารมณ์ของมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งใช้อยู่ในขณะนั้นว่า "บรรดาค่าภาษีท่านให้เรียกเก็บตามพิกัดอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่ออก

¹⁶ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 83.

ใบขนสินค้าให้"¹⁹

จนกระทั่งปี พ.ศ.2503 ทางราชการได้ประกาศใช้พระราชกำหนดนิกิตอัตราศุลกากร พ.ศ.2503 แทนพระราชบัญญัตินิกิตอัตราศุลกากรเดิม และได้บัญญัติความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรไว้ในมาตรา 5 ว่า "ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าหรือเวลาส่งออกแล้วแต่กรณี" ส่วนการส่งออกสำเร็จได้แก่ เวลาใดนั้น มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การส่งของใด ๆ ออก จะนับถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อใดไซ้ร้ ท่านให้ถือว่า การส่งของออกเป็นอันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออกได้ออกจากเขตท่า ซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น" และต่อมาเมื่อได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 พ.ศ.2515 จึงได้มีการยกเอาความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรในกฎหมายนิกิตอัตราศุลกากรมาบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรขาออกจึงได้ถูกนำมาบัญญัติไว้ในมาตรา 10 ตริ วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469²⁰ โดยให้ถือว่าความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ

ก. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีขาออก

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีขาออก ได้แก่ ผู้ส่งของออก ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติของมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ที่ว่า "ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักร ผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่น ใบขนสินค้า โดยถูกต้องและเสียภาษีอากรจนครบถ้วน หรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้ เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

ผู้ส่งออก มีความหมายเป็นทำนองเดียวกันโดยอนุโลมกับนิยามของผู้นำเข้าของเข้า

¹⁹ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 84.

²⁰ โปรดดู ฎีกาที่ 471/2492 และ 1764/2492

ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้²¹

1. เจ้าของ คือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ซึ่งจะได้แก่ผู้ใด ย่อมเป็นไปประมวลตามกฎหมายแห่งและพาณิชย์

2. บุคคลอื่น ซึ่ง

ก) เป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในตัวของ

ข) นับแต่เวลาที่เริ่มปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อส่งของนั้นออก มิใช่ นับแต่เมื่อส่งของนั้นออกสำเร็จตามนัยแห่งมาตรา 46 เพราะเมื่อส่งของออกไปแล้ว ความเกี่ยวพันของผู้ส่งออกก็สิ้นสุดลง เว้นแต่มีความต้องการปฏิบัติพิธีการในกรณีที่กฎหมายเปิดช่องให้กระทำได้

ค) จนถึงเวลาที่ศุลกากรได้ตรวจมอบของปล่อยไปเพื่อให้ออกนอกราช

อาณาจักร

ตัวแทนออกของ เมื่อได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้า และหรือให้ประกันหรือทัณฑ์บนไว้ต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรแล้ว ก็มีสิทธิ์ส่งของออกได้ ตามนัยมาตรา 106, 109 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังได้กล่าวมาแล้ว

ข. เวลาที่เกิดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาออก

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติไว้มีข้อความลึกลับเช่นเดียวกับเรื่องเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีขาเข้า ตามมาตรา 10 ตริ วรรคแรก ว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ" และได้ขยายความคำว่า "เวลาที่ส่งออกสำเร็จ" ไว้ในมาตรา 46 ว่า "ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการส่งของใด ๆ ออกจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรหรือ ท่านให้ถือว่า การส่งออกเป็นอันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออกได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุด เพื่อออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น"

²¹ มาโนิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 29.

1. ความหมายของคำว่า การส่งออก เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำในบทบัญญัติมาตรา 46 การส่งออกย่อมหมายถึงการส่งของใด ๆ ออกไปนอกราชอาณาจักร คำว่า ของในที่นี้หมายถึง สंहาริมทรัพย์ ทั้งที่มีชีวิตและไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็น พืช สัตว์ สิ่งของ สินค้า หรือของที่ไม่มีลักษณะ ในทางการค้า เช่น ของใช้ส่วนตัว ของขวัญ ของกำนัล ของที่ไม่มีราคาซื้อขาย เช่น ของที่ส่งออกไปเพื่อแสดงในงานสาธารณกุศล เป็นต้น

2. เวลาที่ถือว่าการส่งออกสำเร็จ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้เอาเวลาขณะที่เรือซึ่งส่งของออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักร เป็นเวลาส่งออกสำเร็จ และกำหนดให้เวลาส่งออกสำเร็จนี้เป็นเวลาที่ เกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีขาออก

เขตท่า ก็คือ เขตที่กำหนดไว้เช่นเดียวกับเขตท่าในเรื่องความรับผิดในอันที่จะเสีย ภาษีขาเข้า ซึ่งรัฐมนตรีกำหนดโดยออกเป็นกฎกระทรวงตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469

ในส่วนที่เกี่ยวกับการส่งของออกนั้น มีลักษณะพิเศษว่า เขตท่าจะต้องเป็นเขตท่า ซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุด เพื่อออกไปนอกพระราชอาณาจักร ซึ่งหมายความว่า ถ้าหากเรือขาออก ลำนั้นมิได้ออกจากท่าที่บรรทุกสินค้าเพื่อเดินทางไปยังต่างประเทศโดยทันที แต่ต้องแวะท่าอื่น ๆ ภายในพระราชอาณาจักรอีก แล้วจึงจะออกจากพระราชอาณาจักรไป จะถือว่าสินค้าที่บรรทุก ณ ท่าแรกส่งออกสำเร็จก็ต่อเมื่อ เรือที่บรรทุกได้ออกไปจากเขตท่าสุดท้าย เพื่อไปจากพระราช อาณาจักร ฉะนั้น ถ้าหากเรือยังไม่ออกจากเขตท่าสุดท้าย ไปต่างประเทศ และมีการเปลี่ยนแปลง อัตราการสูงขึ้นหรือลดลงก็ต้องเสียภาษีเพิ่มหรือให้ได้รับคืนแล้วแต่กรณี ถ้าเรือที่บรรทุกสินค้านั้น ได้แวะท่าอื่นในพระราชอาณาจักรก็ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริง โดยให้ท่าสุดท้ายรายงานให้ท่าแรก ทราบ เพื่อค้นหาเวลาแห่งความรับผิดในอันที่จะเสียภาษีที่แน่นอน ทำให้เกิดผลในทางปฏิบัติในลักษณะ ที่เพิ่มภาระแก่เจ้าหน้าที่มากพอสมควร ทั้ง ๆ ที่เงินที่เรียกเก็บเพิ่มหรือจ่ายคืนมิได้เป็นเงินจำนวน มากเลย

สำหรับการส่งออกทางบกนั้น การส่งออกมิอาจส่งไปทางใดก็ได้ตามใจชอบ แต่จะ ต้องนำไปตามเส้นทางที่กำหนด ซึ่งเรียกว่าทางอนุมัติ ตามมาตรา 3 วรรคแรก หรือทางอนุมัติชั่วคราวตามมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 และในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกก็ยังคงต้องนำเอาหลักเกณฑ์ของการส่งออกทางเรือมาใช้ ตามมาตรา 121 แห่ง

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนั้นในการส่งออกทางบก การส่งออกจะสำเร็จก็ต่อเมื่อส่งของนั้นข้ามพรมแดนออกไปนอกราชอาณาจักร และถือเป็นเขตท่าขึ้นที่สุด เพื่อส่งออกไปนอกพระราชอาณาจักร

ส่วนการส่งออกทางท่าอากาศยาน การส่งออกสำเร็จเมื่ออากาศยานซึ่งได้ส่งของออกได้ออกจากเขตท่าอากาศยาน ซึ่งอากาศยานได้ออกเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น โดยอนุโลมตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ประกอบกับมาตรา 3(2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480

การเสียภาษี

เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก มีความรับผิดชอบในค่าภาษีอากร ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกจะต้องเสียภาษีขาเข้าหรือภาษีขาออกแล้วแต่กรณี การเสียภาษีจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด จึงจะมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย การฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยการเสียค่าอากรศุลกากร อาจเป็นความผิดในทางแพ่งและทางอาญา ดังนั้นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องชำระภาษีให้ถูกต้องภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายดังนี้

ก. การคำนวณค่าภาษีอากรขาเข้าขาออก

มาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาผู้นำของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ผลิตหรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น"

มาตรา 10 ตริ บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาส่งของออกสำเร็จ

การคำนวณค่าภาษีให้ถือสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ใน เวลาที่ออกใบส่งสินค้าให้

การขอคืนค่าภาษีอากรในกรณีที่มีได้ส่งของออกนอกราชอาณาจักรให้กระทำ ได้เมื่อ พ้นกำหนดสามสิบวัน แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน นับตั้งแต่วันที่ออกใบส่งสินค้าให้"

จากบทบัญญัติสองมาตราดังกล่าว ภาษีสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกจะเป็นเงิน เท่าใด ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญ อันได้แก่ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ปัจจัยทั้งสามประการย่อมเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลาแล้วแต่ สภาวะเศรษฐกิจและสถานที่ หรือจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสภาวะเศรษฐกิจการเงินหรือธุรกิจการค้า กฎหมายจึงได้บัญญัติให้เป็นที่ยุติ ณ เวลาหนึ่ง เพื่อให้การคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนแน่นอน แม้องค์ประกอบหรือข้อเท็จจริงทั้งสามประการจะเปลี่ยนแปลงไป คือ

ในกรณีของขาเข้า มาตรา 10 ทวิ กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า การคำนวณค่าภาษี ให้ถือ ตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสีย ภาษีเกิดขึ้น²²

ในกรณีของขาออก มาตรา 10 ตริ กำหนดหลักเกณฑ์แตกต่างจากของขาเข้า เฉพาะในส่วนของเวลาที่สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรเป็นอยู่ กล่าวคือ การคำนวณ ค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบส่งสินค้าให้

²² เกี่ยวกับเรื่องความรับผิดชอบในค่าภาษีศุลกากร กฎหมายศุลกากร บัญญัติข้อยกเว้นไว้ 2 ประการ คือ

1. กรณีเป็นของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณค่าภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากร ที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของเช่นนั้นออกไป ตามมาตรา 10 ทวิ วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469

2. กรณีของนำเข้าซึ่งได้มีการยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ให้ใช้ราคาของ สภาพของ อัตราศุลกากรในวันที่ยื่นได้โอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ในวันที่สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2531 มาตรา 4

1. สภาพของที่ใช้ในการคำนวณภาษีอากร

ก) สภาพของนำเข้าที่ใช้ในการคำนวณภาษีอากร การคำนวณค่าภาษีอากร ให้คำนวณตามสภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ตามมาตรา 10 ทวิ ซึ่งหมายถึงเวลาที่เรือซึ่งบรรทุกสินค้านั้นเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ตามมาตรา 41 ซึ่งนายเรือจะต้องรายงานเรือเข้าเมื่อถึงท่านั้น ภายใน 24 ชั่วโมง พร้อมทั้งต้องยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือกับเอกสารต่าง ๆ ก่อนจะเปิดระวางเรือ เว้นแต่ได้รับอนุญาต พิเศษ²³

กรมศุลกากรถือว่าบัญชีสินค้าสำหรับเรือเป็นหลักสำคัญในการพิจารณาและตรวจสอบว่า สินค้าใดบรรทุกมากับเรือสินค้าลำใด มีรายละเอียดอย่างไรบ้างเพื่อตรวจสอบกับรายการสินค้าตามใบขนสินค้าที่พ่อค้าจัดทำขึ้นเพื่อขอรับของไปจากศุลกากร ถ้าหากปรากฏว่ารายการในใบขนสินค้าไม่ตรงกับบัญชีสินค้าสำหรับเรือก็ต้องมีการตรวจสอบหรือแก้ไขให้รายการตรงกันแล้วแต่กรณีจึงจะรับของไปจากศุลกากรได้

สภาพของที่นำเข้าที่ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรนั้น ต้องเป็นสภาพของตามบัญชีสินค้าสำหรับเรือ คือ ต้องมีรายการบรรทุกของลงตามลำดับเวลา เครื่องหมาย เลขหมาย หีบห่อ จำนวน ชนิดของ ชื่อผู้ส่ง ชื่อผู้รับตราส่ง หน้าหนักของแต่ละรายการ หน้าหนักรวม ซึ่งผู้นำเข้าต้องแสดงรายการเหล่านี้ลงในใบขนสินค้าขาเข้าเพื่อใช้ผ่านพิธีการต่อไป เมื่อได้มีการเสียค่าภาษีอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรแล้ว ก็เป็นหน้าที่กองตรวจสินค้าขาเข้าจะตรวจสอบดูว่าสินค้านำเข้าตรงกับที่สำแดงหรือไม่ สภาพของอยู่ในสภาพที่แตกหักหรือมีสภาพเป็นของเก่าหรือไม่ ในประการหลังเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบจะบันทึกไว้เป็นหลักฐานในการพิจารณาประเมินราคาสินค้า เพื่อคืนหรือลดหย่อนค่าภาษีอากร ซึ่งจะต้องพิจารณาว่าของนั้นมีสภาพชำรุดเสียหายก่อนหรือหลังเวลานำเข้าสำเร็จ เพราะถ้าหากพิสูจน์ได้ว่าของได้แตกชำรุดภายหลังจากการนำเข้าสำเร็จแล้ว ก็ต้องชำระค่าภาษีจนครบ ซึ่งมักจะมีปัญหาโต้แย้งกันเสมอ และในกรณีที่พิสูจน์ไม่ได้ก็ต้องยกผล

²³ มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.

ประโยชน์ให้กับผู้นำเข้า²⁴ คือ ถ้าเก็บอากรแล้วต้องคืนให้แก่ผู้นำเข้าไป²⁵

ข) สภาพของขาออกที่ใช้ในการคำนวณภาษีอากร ของขาออกจะไม่ยุ่งยากนัก เพราะผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ส่งออกย่อมรู้ถึงสภาพของที่ตนจะส่งออกว่ามีสภาพเช่นใด สภาพของตามกฎหมายที่ใช้ในการคำนวณภาษีขาออก มาตรา 10 ตรี ให้ถือตามที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

สำหรับการสำแดงรายละเอียดของของสำหรับการส่งออกนั้น ผู้ส่งออกต้องสำแดงรายการในใบขนสินค้าและแบบแสดงรายการค้าสำหรับสินค้าขาออก โดยอนุโลมตามประมวลระเบียบปฏิบัติการศุลกากร พ.ศ. 2530 หมวด 8 ข้อ 080203 ซึ่งให้ทำยื่นพร้อมคู่ฉบับ 2 ฉบับ มีข้อความตรงกันตามแบบที่กำหนดไว้ (ใบแนบ 5) ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบและรับรองก่อน กล่าวคือ ต้องสำแดงเมืองกำเนิด ที่ที่ส่งออก เครื่องหมายและเลขหมายซึ่งจะต้องให้ตรงกับเครื่องหมายเลขหมายที่หีบห่อ จำนวนหีบห่อให้ชัดเจนในแต่ละรายการ ยอดรวมของของในใบขนสินค้า ปริมาณ น้ำหนักสุทธิ ชนิดของ ชื่อผู้ส่ง ชื่อผู้รับและรหัสประเภทสินค้า เป็นต้น

เวลาเจ้าหน้าที่ได้ออกใบขนสินค้าให้ คือเวลาที่ได้คำนวณค่าภาษีอากรขาออกและผู้ส่งออกได้ชำระค่าอากรครบถ้วนบริบูรณ์และหลังจากนั้นจะ ไม่ยอมให้มีการแก้ไขรายการใด ๆ ในใบขนสินค้าอีก เว้นแต่จะไม่เสียประโยชน์รายได้ของแผ่นดินเท่านั้น ซึ่งต้องขออนุมัติเป็นการเฉพาะราย

²⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 11

²⁵ อีกกรณีหนึ่ง อธิบดีอาจยกเว้นค่าภาษีที่จะต้องเสียหรือคืนภาษีที่ได้ เสียแล้วสำหรับของนั้น คือ ในกรณีที่ของเก็บในคลังสินค้า หรือที่ยื่นใบขนเพื่อเก็บในคลังสินค้า หรือที่ยื่นใบขนเพื่อรับมอบ ไปจากคลังสินค้านั้นสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ตาม มาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องพิสูจน์ คำว่า โดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ โดยเอาคำว่า เหตุสุดวิสัย ตามมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตีความเทียบเคียง แต่อย่างไรก็ตามแม้ พิสูจน์ได้ว่าเป็นอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ กฎหมายไม่ได้ผูกมัดอธิบดี ให้ต้องคืนหรือยกเว้นเงินอากรให้เสมอไป

2. ราคาที่ใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากรขาเข้าและขาออก ราคา คือ ค่าเป็นเงินของสินค้าหรือสิ่งของเพื่อประโยชน์ในการซื้อขายแลกเปลี่ยน ราคาหรือค่าเป็นเงิน จึงเป็นค่ากลางที่สามารถเปรียบเทียบ หรือกำหนดค่าของสินค้าหรือสิ่งของ เมื่อต้องการจะทราบว่าสิ่งใด ๆ มีค่ามากน้อยกว่ากันอย่างไรก็ต้องหาค่ากลาง คือราคาหรือค่าเป็นเงินของสิ่งเหล่านี้เสียก่อน แล้วจึงเปรียบเทียบกันได้ว่าสิ่งเหล่านี้มีค่ามากน้อยต่างกันอย่างไร

ในกิจการศุลกากร ราคาเป็นสิ่งจำเป็นเพราะการเก็บภาษีอากรส่วนใหญ่ขึ้นเก็บตามราคา กลไกหลายอย่างของกิจการศุลกากร²⁶ ราคาเป็นตัวกำหนดที่สำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

²⁶ วัตถุประสงค์ของราคาตามกฎหมายศุลกากรมี 6 ประการ

- 1) เพื่อปฏิบัติตามกฎหมาย ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482
- 2) เพื่อการคำนวณเงินอากร ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2531
- 3) เพื่อกำหนดโทษปรับ ตามมาตรา 27, 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469
- 4) เพื่อกำหนดขอบเขตอำนาจอธิบดี ตามมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469
- 5) เพื่อวินิจฉัยการยกเว้นอากร เช่น ของตามประเภท 12 ภาค 4 ท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2531
- 6) ราคาเพื่อการมอบหมายอำนาจวินิจฉัยสั่งการในระดับต่าง ๆ เพื่อการบริหารงานภาษีอากร โปรดดู มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 94-97.

ก) ราคาแท้จริงในท้องตลาด²⁷ ตามความในมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หมายความว่า "ราคาขายส่งสินค้า (ในส่วนของขาเข้าไม่รวม ค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้ โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่ที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี โดยไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด"

ราคาแท้จริงในท้องตลาดตามที่กำหนดนี้ ถือเป็นราคาหลักซึ่งใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดราคาทั่วไปทุกกรณี จะเห็นได้ว่าในกฎหมายศุลกากรระบุคำว่าราคาไว้ จึง

²⁷ ระบบราคาที่สำคัญซึ่งองค์การระหว่างประเทศกำหนดไว้ในปัจจุบันมีอยู่ 2 ระบบคือ

1. ระบบ B.D.V. (The Brussels Definition of Value) ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งสอดคล้องกับหลักการราคาของศุลกากรไทย

2. ระบบราคาของ GATT ซึ่งมีหลักเกณฑ์โดยสังเขปว่า ราคาที่ใช้ในทางศุลกากรต้องเป็นราคาที่แท้จริง มิใช่ราคาที่ตั้งขึ้นตามอำเภอใจหรือราคาที่คิดขึ้นเองตามอำเภอใจ หรืออาศัยราคาสินค้าในประเทศผู้ผลิตนั้น ระบบราคาของ GATT นี้ในปัจจุบัน เริ่มแพร่หลายและมีหลายประเทศนำมาใช้แล้วโปรดดู มานะ หลักทอง, "ราคาทางศุลกากรเกี่ยวกับสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ," วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิตศึกษาศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527.

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมิได้นำเอาระบบราคา B.D.V. มาใช้และยังมิได้ลงนามเป็นภาคีของ GATT การกำหนดราคาเพื่อศุลกากรใช้วิธีการสืบหาราคาแท้จริง (actual price) โดยการเทียบกับราคาสินค้าในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีคุณภาพชนิดหรือประเภทเดียวกันกับสินค้านำเข้าโดยเจ้าหน้าที่ของส่วนกลางเป็นผู้กำหนดราคามาตรฐาน โปรดดู John F. Due, Indirect Taxation in Developing Economies (U.S.A.: John Hopkin Press, 1970), p 44.

ต้องหมายความว่า ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามปกติเวลานี้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติในเรื่องราคาสำหรับกรณีนั้น ๆ ต่างหาก ซึ่งสามารถอธิบายโดยการแปลความหมายดังนี้²⁸

1) ราคาขายส่งเงินสดหมายความว่า ราคาซึ่งกำหนดไว้ให้ผู้ซื้อนำไปขายปลีกอีกต่อหนึ่งในจำนวนหรือปริมาณ ซึ่งธรรมเนียมในการค้าของชนิดนั้นถือว่าเป็นการขายส่ง และราคาดังนั้นต้องเป็นราคาเงินสด หากไม่มีการขายเงินสดสำหรับของชนิดนั้นก็ต้องคำนวณออกมาให้ได้ว่าหากจะขายเงินสดจะพึงเป็นเงินสดเท่าใด เพราะการขายเงินเชื่อหรือเงินผ่อน หรือโดยกำหนดเวลาชำระราคาขายภายหลัง การส่งมอบของที่ขายแล้วโดยประการอื่นนั้น ผู้ขายย่อมจะบวกหรือเพิ่มเงินอันพึงเป็นดอกเบี้ยแก่เงินจากราคาของซึ่งตนอาจทำให้งอกเงยขึ้นได้ หากได้รับชำระราคาขายโดยทันที ไม่ว่าผู้ขายจะได้แยกจำนวนหรืออัตราส่วนของเงินที่คิดเพิ่มในราคาดังนั้นหรือไม่ก็ตาม

2) ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร เหตุที่ระบุเช่นนี้ก็เพราะว่า ในการกำหนดราคาขายส่งของสินค้านั้น นอกจากค่าสินค้าแล้ว ค่าใช้จ่ายปกติทั้งปวงผู้นำเข้าจะต้องเสียเพื่อการได้มาซึ่งสินค้านั้น ผู้นำเข้าจะต้องรวมค่าอากรขาเข้าด้วย จึงจะได้ต้นทุนของสินค้าซึ่งตนจะขายต่อไป ดังนั้น หากมิได้ระบุว่าไม่รวมค่าอากร ราคาขายส่งก็ต้องรวมค่าอากรด้วย สำหรับเหตุที่มีให้รวมค่าอากรเช่นนี้ อาจเป็นเพราะในเวลาประเมินราคานั้นยังไม่ทราบค่าอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีอากรตามราคาซึ่งอาจอธิบายได้ว่า อากรตามราคานั้นจะกำหนดได้ต้องทราบราคาเสียก่อน ถ้ากฎหมายบังคับให้ราคาที่จะใช้ประเมินอากรต้องรวมอากรไว้ด้วยก็เท่ากับให้รวมค่า ซึ่งยังไม่ปรากฏและซึ่งไม่สามารถปรากฏได้จนกว่าจะทราบราคา ส่วนราคาก็ไม่สามารถกำหนดได้เพราะยังไม่ทราบอากร (ที่ต้องคิดรวมด้วย) วนเวียนเช่นนี้เป็นงูกินหาง หากบังคับให้รวมก็จะปฏิบัติไม่ได้ ราคาขายส่งนี้จึงเป็นราคาขายส่งที่ไม่แท้จริง เพียงเพื่อนำมาใช้ในทางศุลกากรเท่านั้น

3) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน หมายความว่า ราคานั้นไม่ต้องเป็นราคาของของที่กำลังประเมินราคาอยู่โดยเฉพาะ แต่จะต้อง

²⁸ คำสั่งเฉพาะกรมศุลกากร ที่ 17/2518 พร้อมคำอธิบายประกอบใน มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 97-100.

เป็นราคาของของชิ้นอื่นซึ่งเป็นประเภทและชนิดเดียวกันได้ด้วย ฉะนั้นแม้ว่าของที่ประเมินราคานั้น เป็นของที่ผู้ซื้อได้มาในราคาต่ำเป็นพิเศษ เช่น ซื้อจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินผู้ล้มละลาย หาก ราคานั้นมิใช่ราคาซึ่งอาจขายของประเภทและชนิดเดียวกันตามปกติในการค้าขายของนั้น โดยไม่ ขาดทุนแล้วก็จะถือราคานั้นเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามบทนิยามนี้ได้

4) ณ เวลา และที่ที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี หมายความว่า ราคาสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันย่อมแตกต่างกันได้แล้วแต่เวลาและสถานที่ สำหรับ เวลานั้นมีบทบาทต่อการกำหนดราคาสินค้า เนื่องจากราคาสินค้ามิได้ขึ้นอยู่กับต้นทุนการผลิตอย่าง เดียว แต่ยังมีองค์ประกอบอย่างอื่น เช่น อัตราขนส่งและค่าของเงินที่ขึ้นลงอยู่เสมอ และขึ้นอยู่กับ ปริมาณสินค้ากับความต้องการของตลาดอีกด้วย สถานที่นำของเข้าหรือส่งออกก็เช่นกันสามารถทำ ให้ราคาสินค้าแตกต่างกันเสมอ ทั้งนี้เนื่องมาจากค่าขนส่ง ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเวลาและสถานที่ที่ นำเข้าและส่งออก จึงเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึงในการกำหนดราคาตามกฎหมายศุลกากร

5) โดยไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด หมายถึง เป็น ราคาเต็มแม้ผู้ขายจะให้ส่วนลดพิเศษก็ไม่สามารถนำมาหักจากค่าที่จะกำหนดเป็นราคาอันแท้จริงใน ท้องตลาด ดังนั้นแม้ว่าผู้ซื้อหรือผู้ขายจะมีข้อตกลงกันเป็นพิเศษอย่างไร ก็เป็นเรื่องระหว่างผู้ซื้อกับ ผู้ขายเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับราคาทางศุลกากรตามนิยามนี้

ราคาแท้จริงในท้องตลาดยังมีปัญหาอยู่มาก เนื่องจากราคาในแต่ละ แห่งแม้ว่าจะจะเป็นราคาภายในประเทศเดียวกันก็มักจะไม่เท่ากัน อันเนื่องมาจากปัจจัยที่ได้กล่าวมา แล้วโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ปัจจัยเกี่ยวกับค่าขนส่ง เช่น ของนำเข้าที่เข้าทางท่าอากาศยานกรุงเทพ ย่อมมีราคาแตกต่างจากราคานำเข้าที่ท่าอากาศยานหาดใหญ่ เป็นต้น ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงมี ความยุ่งยากอยู่ไม่น้อย

การกำหนดราคาแท้จริงในท้องตลาดเป็นเรื่องที่ซับซ้อน เมื่อมีการซื้อขายกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการขายส่ง และการขายแก่ตัวแทนจำหน่าย ทั้งนี้ตอบแทนกันย่อมจะไม่จำกัด อยู่แต่เพียงสินค้าและราคาเท่านั้น แต่อาจประกอบด้วยภาระอื่นอย่างอื่นด้วย เช่น ที่เกี่ยวกับการ บริการ ค่าโฆษณา ค่านายหน้าแก่บุคคลภายนอก ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการตระเตรียมการส่ง มอบ และค่าใช้จ่ายในการส่งมอบ สิ่งเหล่านี้อาจรวมหรือแยกจากราคาซึ่งชำระแก่กันก็ได้ ฉะนั้นจำ เป็นต้องทราบและนำมาวินิจฉัยว่าจะรวมหรือไม่รวมในราคาที่กำหนดเป็นราคาแท้จริงในท้องตลาด สำหรับประโยชน์ในทางศุลกากรอันเป็นข้อเท็จจริงซึ่งจะต้องตัดสินวินิจฉัยให้สมควรแก่ประเมินการค้า

หลักการบัญชี ตลอดจนกฎหมายและการตีความทางเศรษฐศาสตร์ภายใต้กรอบที่กฎหมายกำหนดไว้กว้าง ๆ

ข) ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย ราคานี้เป็นราคาสมมุติ และมีใช้ราคาแท้จริงในท้องตลาด แต่มีฐานะดีกว่าราคาแท้จริงในท้องตลาด กล่าวคือ เมื่อมีราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับสิ่งใดแล้ว การคำนวณเงินอากรสำหรับสิ่งนั้นจะไม่ใช้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ผู้มีอำนาจกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยคืออธิบดี ตามนัยมาตรา 9 แห่งพระราชกำหนดนิกิตัตตราศุลกากร พ.ศ. 2531 ซึ่งบัญญัติว่า "ของที่ต้องเสียอากรตามราคารัชนีอธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่า ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใดกำหนดเป็นเงินเท่าใด ให้ถือราคาเช่นว่านี้เป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้นแทนราคาอันแท้จริงในท้องตลาด นับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป จนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง การประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา"

ข้อกำหนดนี้แสดงว่า ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย เป็นราคาซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อความมุ่งหมายในการคำนวณเงินอากร เป็นการบังคับเพื่อมิให้การเก็บอากรผิดไปจากที่กำหนดไว้ในนิกิตัตตราศุลกากรแนบท้ายพระราชกำหนดดังกล่าว ของที่ต้องเสียอากรตามสภาพหรือของที่ระบุให้เสียอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ไม่อาจประกาศราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยได้ การประกาศ อธิบดีกรมศุลกากรต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษา การกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งก็เพื่อการคำนวณเงินอากรเป็นการตายตัว และเสมอหน้ากันทุกคน ซึ่งเป็นผลดีในแง่ของความยุติธรรม และป้องกันการทุจริตของพ่อค้าได้

กำหนดราคา กฎหมายมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่า กำหนดเป็นเงินเท่าใด อธิบดีจึงมีอำนาจกำหนดตัวเลขสูงหรือต่ำเพียงใดก็ได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงราคาแท้จริงในท้องตลาด แต่ในทางปฏิบัติแล้ว การที่อธิบดีกำหนดราคาเป็นรายเฉลี่ย ต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาแท้จริงในท้องตลาด ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ และจะต้องแปลความหมายของคำว่า "รายเฉลี่ย" ด้วยกล่าวคือ ราคาต้องไม่สูงกว่าราคาอันแท้จริงในท้องตลาดอันที่เคยขึ้นสูงสุด และไม่ต่ำกว่าอันที่เคยลงต่ำสุดในระยะเวลาที่ผ่านมาไม่นานเกินไป

ค) ราคาเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี่ยงปรับ ราคาประเภทนี้ถือเป็นราคาเพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากรขาเข้าขาออกโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงโทษ ซึ่งมีบัญญัติไว้ในมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า "ถ้ามีความจำเป็นที่จะประเมินราคาของใด ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี่ยงปรับทำนองว่า ราคานี้ให้พึงถือเอาตามราคาของชนิด

เดียวกัน ซึ่งได้เสียค่าภาษีศุลกากรหรืออากรขึ้นในครบถ้วนแล้ว ตามที่ซื้อขายในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำผิดนั้น หรือผู้กระทำผิดจะเลือกถือเอาตามราคาที่ยกขึ้นกำหนดให้ก็ได้"

การกำหนดราคาตามบทบัญญัติของกฎหมายมาตรานี้ใช้เฉพาะกรณีที่มีความจำเป็นที่จะประเมินราคาของใด ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี่ยปรับ เพราะในการปรับตามกฎหมายศุลกากรต้องปรับ สี่ เท่าของราคาบวกค่าอากรเข้าด้วยกัน (มาตรา 27 และมาตรา 27 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469) การบัญญัติกฎหมายมาตรา 103 ก็เพื่อให้รับกับการกำหนดเบี่ยปรับเพื่อการลงโทษตามกฎหมายนั่นเอง ทำให้เกิดราคาขึ้นอีก 2 อย่าง คือ

1) ราคาหรือราคาแท้จริงในท้องตลาด ตามบทนิยามมาตรา 2 บวกด้วยค่าอากรศุลกากรให้ครบถ้วน แต่ค่าอากรที่ใช้อาจคำนวณจากราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยก็ได้ซึ่งแล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป

2) เป็นราคาที่อธิบดีกำหนดให้ และผู้กระทำผิดเลือกถือเอาทำนองเป็นความสมัครใจ ราคานี้ไม่มีหลักเกณฑ์ว่าต้องมีฐานราคาเท่าใด อธิบดีจึงมีอำนาจกำหนดได้ตามที่เห็นสมควรโดยไม่มีเหตุจำกัดไว้อย่างใดทั้งสิ้น

3. นิกัดอัตราศุลกากรในการคำนวณค่าภาษีอากร นิกัดอัตราศุลกากรของไทยที่ใช้จัดเก็บในปัจจุบันเป็นการจัดระบบนิกัดอัตราศุลกากรตามรูปแบบของ Harmonized System : HS ซึ่งถือว่าเป็นระบบสากลโดยอาศัยหลักการจำแนกสินค้าให้เป็นหมวดหมู่ และแยกประเภทสินค้าเพื่อความสะดวกในการใช้ ส่วนการจำแนกประเภทสินค้าน้อยและการกำหนดอัตราอากร กระทรวงการคลังจะได้พิจารณาไปตามความเหมาะสมของตามสภาพเศรษฐกิจสังคมและการเมือง ดังนั้นอัตราอากรจะมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา สิ้นสุดแล้วแต่สถานการณ์การเมือง และนโยบายการเงิน การคลังของรัฐบาลแต่ละยุคแต่ละสมัย

นิกัดอัตราศุลกากรของไทยอยู่ในรูปของนิกัดอัตราเดี่ยว (Single Column Tariff) แม้ทในการจัดเก็บภาษีอากรคือ พระราชกฤษฎีกานิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2531 สำหรับอัตราอากรสำหรับของขาเข้าอัตราทั่วไปกำหนดไว้ในภาค 2 ท้ายพระราชกฤษฎีกา โดยจำแนกออกตามประเภทและชนิดเป็น 21 หมวด 96 ตอน แต่ละตอนยังแยกออกเป็นประเภทนิกัดในระดับตัวเลขรหัส 4 ตัว รวมทั้งสิ้น 1,241 ประเภท และในระดับเลขรหัส 6 ตัว รวมทั้งสิ้น 5,019 ประเภท

สำหรับอัตราภาษีศุลกากรขาออกกำหนดไว้ในภาค 3 ท้ายพระราชกำหนด มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับภักดิ์อัตราอากรขาเข้า เพียงแต่ชนิดของเพื่อการเก็บภาษีขาออกนั้นน้อย ทั้งนี้เป็นไปตามนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐซึ่งเหมือนกันเกือบทุกประเทศในการส่งเสริมการส่งออก การจำแนกภักดิ์อัตราศุลกากรภาค 3 นี้ จึงไม่ซับซ้อนยุ่งยาก

การเสียภาษีอากรขาเข้าและขาออกของไทยมีด้วยกัน 3 แบบ²⁰ คือ การเสียอากรตามราคา (ad valorem duties) การเสียอากรตามสภาพ (specific duties) และแบบผสม (mixed) ซึ่งหมายถึง การเสียอากรตามราคาหรือตามสภาพแล้วแต่ว่าอัตราอากรใดทำให้ผู้รับผิดชอบในค่าภาษีอากรจะต้องชำระค่าภาษีอากรสูงกว่ากัน

การคำนวณค่าภาษีอากรขาออกแตกต่างจากกรณีของขาเข้า ในประการสำคัญคือ มิได้ใช้เวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น หากแต่กำหนดไว้ในมาตรา 10 ตรี วรรคสองว่าการคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และภักดิ์อัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ เพราะโดยข้อเท็จจริงแล้ว ขณะที่ผู้ส่งออกมาปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อการส่งออกนั้นความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรขาออกยังมิได้เกิดขึ้น ดังนั้น เวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่ออกใบขนสินค้าขาออกให้ จึงไม่ใช่เวลาที่ส่งออกสำเร็จตามมาตรา 10 ตรี วรรคแรก ด้วยเหตุผลดังกล่าว มาตรา 10 ตรี วรรค 5 จึงได้บัญญัติให้ความเป็นธรรมในกรณีของที่ได้เสียอากรขาออกเกิดอุปสรรคมิได้ส่งออกให้ขอคืนอากรได้ เพราะถ้าปล่อยให้เสียเลยตามเลขก็จะขาดความเป็นธรรม แต่ได้กำหนดเวลาขอคืนไว้เป็นพิเศษคือ ให้กระทำได้เมื่อนักกำหนดสามสิบวัน แต่ไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันออกใบขนสินค้าให้

เวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ตามมาตรา 10 ตรี วรรคสองนั้น หมายถึงเวลาที่ใบขนสินค้าได้ชำระอากรครบถ้วนบริบูรณ์ และไม่มีภาระผูกพันรายการใด ๆ ในใบขนสินค้านั้นอีก หากมีข้อแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการก็ให้ยื่นใบขนสินค้าใหม่ชำระอากรใหม่ แล้วขอคืนภาษีอากรตามใบขน

²⁰ การกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากรในแต่ละประเทศ แตกต่างกันไปแล้วแต่สภาพเศรษฐกิจและลักษณะของการบริหารภาษีอากรเป็นสำคัญ ซึ่งส่วนใหญ่จะกำหนดเช่นเดียวกับที่ศุลกากรไทยใช้อยู่ แต่ก็มีบางประเทศที่จัดเก็บแตกต่างกันออกไป เช่น ประเทศออสเตรเลีย และเยอรมันตะวันตก มีการเก็บตามราคา และตามสภาพรวมกัน

เดิมได้เว้นแต่ในกรณีผู้ส่งของออกมีความจำเป็นรีบด่วน ไม่สามารถจะยื่นใบขนสินค้าชำระอากรใหม่ได้ทัน หากยื่นคำร้องยินยอมชำระภาษีอากรเพิ่มในใบขน โอนหรือใบขนเพิ่มเติม ก็ให้ผู้มีอำนาจอนุมัติพิจารณาผ่อนผันเป็นกรณีพิเศษ แต่ถ้าเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการใด ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไว้แล้วก็ให้ส่งผ่อนผันเป็นราย ๆ เช่นกัน³⁰

ข. เวลาที่ต้องชำระค่าภาษีขาเข้าขาออก

หมายถึงเวลาที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องชำระเงินแก่ศุลกากรเป็นค่าภาษี สำหรับของที่นำเข้าหรือ ส่งออกเปรียบได้เสมือนเวลาที่หนังสือถึงกำหนด

มาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "บรรดาค่าภาษานั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้"

การเสียภาษีศุลกากรไม่มีการบังคับ ถึงแม้ว่าความรับผิดชอบอื่นจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นแล้วก็ตาม เพียงแต่ว่าใครจะมา รับของนั้นไปจากศุลกากรไม่ได้ และหากทอดทิ้งไว้นาน

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

³⁰ คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 13/2516

ของนั้นอาจกลายเป็นของตกค้างตามกฎหมายศุลกากร³¹ ส่วนของส่งออกนั้นเมื่อผู้ส่งออกประสงค์จะส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้ส่งออกต้องยื่นใบขนสินค้า เพื่อให้พนักงานตรวจสอบรายการที่สำแดง ถ้าหากเห็นว่าถูกต้องก็จะออกใบขนสินค้าให้ ในขณะที่เดียวกันก็ต้องเสียภาษีในขณะนั้นด้วย การชำระเงินค่าภาษีอากรชำระเป็นเงินสดหรือเป็นเช็คก็ได้ภายใต้เงื่อนไขว่าต้องเป็นเช็คที่ธนาคารแห่งประเทศไทยหรือเช็คที่ธนาคารผู้รับมอบอำนาจสั่งจ่ายรับรองหรือค้ำประกันเท่านั้น ในกรณีที่มีการสงสัยในเรื่องราคาสินค้า และไม่อาจตกลงกันได้ ก็อาจมีการวางประกันเพื่อให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกนำของออกไปก่อน โดยจะได้พิจารณาเรียกเก็บค่าภาษีอากรในภายหลัง³² หรืออธิบดีอาจจะรับสินค้านั้นไว้เป็นค่าภาษีอากร ถ้าหากมีการยินยอม ก็ได้³³

ใบขนสินค้าที่ผ่านการตรวจสอบและรับรองแล้ว กรมศุลกากรจึงจะรับชำระค่าภาษี ซึ่งพร้อมกันนั้นเจ้าหน้าที่จะประทับตราสมบูรณ์ เวลาที่ถือว่าเป็นเวลาที่ออกใบขนสินค้าซึ่งผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องเสียภาษีอากรในเวลาเดียวกัน จึงอาจกล่าวโดยสรุปว่าถ้าผู้นำเข้ายังไม่ยื่นใบขนสินค้าก็ยังไม่ต้องเสียภาษี แม้ว่าเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะเสียภาษีเข้าเกิดขึ้นแล้วก็ตาม ตรงกันข้ามแม้ว่าเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะเสียภาษีออกยังไม่เกิดขึ้น และยังไม่มีการส่งออกเมื่อผู้ส่งออกได้ยื่นใบขนสินค้าขาออก กรมศุลกากรจะเก็บภาษีอากรขาออกในเวลานั้น

³¹ มาตรา 61 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้าของใดอยู่ในอารักขาของศุลกากรถึงสองเดือน โดยไม่มีใบขนสินค้าอันได้รับรอง และไม่ได้เสียอากรหรือวางประกันค่าอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้น เมื่ออธิบดีได้ให้คำบอกกล่าวไปยังตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามานั้นสิบห้าวันแล้ว ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ทำลายหรือนำของนั้นออกขายทอดตลาด หรือให้ตัวแทนนั้นส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร"

³² มาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

³³ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และ คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร

ค. ผู้นำเข้าผู้ส่งออกต้องชำระภาษีให้ครบถ้วน

ค่าภาษีอากรเป็นหนี้ตามกฎหมาย ดังนั้น "ด้วยอำนาจแห่งมูลหนี้ เจ้าหนี้ย่อมมีสิทธิจะเรียกให้ชำระหนี้ได้....."³⁴ กล่าวคือ เมื่อความรับผิดในค่าภาษีอากรเกิดขึ้น ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจะต้องเสียภาษีให้ครบถ้วน และถูกต้องตามกฎหมาย

1. ตามกฎหมายศุลกากร นอกจากกรมศุลกากรจะมีสิทธิในค่าภาษีที่ได้ชำระไว้แล้ว ตามพิธีการศุลกากร กรมศุลกากรยังมีสิทธิติดตามเรียกร่องเอาส่วนที่ขาดหรือที่ยังมิได้ชำระให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ดังนั้น การที่กรมศุลกากรรับชำระค่าภาษีตามผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกยื่นใบขนสินค้าไปแล้ว หรือรับชำระตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้วปล่อยมอบของไป หรือให้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ไม่ผูกมัดหรือตัดสิทธิกรมศุลกากรที่จะเรียกร่องเพิ่มเติมเอาอีกในภายหลัง ถ้าหากจำนวนค่าภาษีที่ได้ชำระไว้ยังไม่ถูกต้องครบถ้วน³⁵ ทั้งนี้ตามมาตรา 10 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ....."

โดยหลักการ กรมศุลกากรมีหน้าที่ที่ต้องติดตามหนี้ค่าภาษีอากรที่ขาดมาให้ครบถ้วนถึงแม้ว่า ถ้อยคำในกฎหมายจะใช้คำว่า "มีสิทธิเรียกเก็บ....." ก็ตาม เพราะกรมศุลกากรมีหน้าที่โดยตรงในการบริหารงานภาษี เพื่อให้ได้ภาษีเต็มเม็ดเต็มหน่วย วันแต่กรณีที่ค่าภาษีอากรที่ขาดมีจำนวนไม่เกินสี่บาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่ง ๆ และปรากฏในภายหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ต้องเสียจริง และไม่เกินจำนวนเงินดังกล่าว อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายอาจจะสั่งการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้ หมายความว่า กรมศุลกากร มีสิทธิในค่าภาษีที่

³⁴ มาตรา 194 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

³⁵ แต่ถ้าเป็นกรณีที่ผู้นำเข้าทั้งของโดยมิยื่นใบขนสินค้า และไม่ชำระค่าภาษีอากรจนล่วงเลยเป็นเวลาสองเดือนสิบห้าวัน ของนำเข้าจะกลายเป็นของตกค้าง กรมศุลกากรไม่มีสิทธิไปบังคับให้ผู้นำเข้ามาชำระค่าภาษี และไม่มีสิทธิติดตามหนี้ค่าภาษีรายนี้ เพราะไม่มีกฎหมายบังคับให้ผู้นำเข้าต้องยื่นใบขนสินค้า

ขาดน้อยอยู่ตลอดไปและมีสิทธิร้องฟ้องร้องตามกฎหมายได้ เสมอภายใต้อายุความตามพระราชบัญญัติ
ศุลกากรหรือกฎหมายอื่นแล้วแต่กรณี

2. อายุความในการเรียกเก็บภาษีที่ขาด เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร
พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรค 3 ซึ่งบัญญัติว่า "เว้นแต่ในกรณีที่การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง
เลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอากรที่ขาด เพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ
ปริมาณ น้ำหนักหรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุ
ความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้นับจากวันที่นำของเข้าหรือ
ส่งของออก" ซึ่งอาจแบ่งพิจารณาออกเป็น 3 กรณี คือ

ก) อากรขาด เนื่องจากเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก
หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปีนับตั้งแต่
วันนำเข้าหรือส่งออก

ข) กรณีคำนวณเงินอากรผิด อันเป็นผลมาจากการคำนวณโดยแท้คือ บวก
ลบ คูณหาร ผิด เป็นเหตุให้อากรขาด ให้มีอายุความสองปีนับตั้งแต่นำเข้าหรือส่งออก

ค) กรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ซึ่งเป็นข้อยกเว้นอยู่ในมาตรา
10 วรรค 3 ที่บัญญัติว่า "เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามเลี่ยงอากร สิทธิของกรม
ศุลกากรที่จะเรียกเก็บเงินอากรที่ขาด....." ทำให้ไม่อาจนำอายุความที่กำหนดไว้ในมาตรา
เดียวกันสำหรับกรณีที่อากรขาดเพราะเหตุอันมาใช้ได้ แต่อย่างไรก็ตามกรณีนี้เป็นการศึกษาเพื่อ
อุดช่องว่างของกฎหมายในกรณีที่กฎหมายมิได้บัญญัติไว้ให้ครบถ้วนชัดเจน ซึ่งในเรื่องนี้อาจารย์
ประพันธ์ เนตรนพรัตน์ มีความเห็นว่า ความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรเป็นการ
กระทำผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดย
ตรง ครั้นจะถือว่าเมื่อไม่ได้บัญญัติอายุความไว้ก็ต้องถืออายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์ก็ดูกระไรอยู่ เพราะเมื่อพิจารณาถึงโทษตามมาตรา 27 ของกฎหมายศุลกากรซึ่งมีอัตรา
โทษจำคุกไม่เกิน 10 ปี และมาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญาได้กำหนดอายุความฟ้องร้อง
สำหรับความผิดที่ต้องระวางโทษจำคุกกว่า 7 ปี แต่ยังไม่ถึงยี่สิบปีไว้ มีกำหนด 15 ปี จึงเข้าใจ
ว่าสิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเนื่องจากการหลีกเลี่ยงอากรน่าจะ

มีอายุความ 15 ปี³⁶ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าแนวความคิดนี้น่าจะถูกต้อง เพราะความผิดฐานหลักเลียง เป็นความผิดทางอาญา เมื่อกฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดอายุความไว้โดยชัดเจน ก็ควรต้องนำเอา อายุความตามประมวลกฎหมายอาญาทั่วไปมาบังคับแก่กรณีเป็นสำคัญ

พิธีการศุลกากร

พิธีการศุลกากรหมายถึง พิธีการศุลกากร ซึ่งได้มีการบัญญัติไว้โดยทั่วไปในพระราชบัญญัติศุลกากร เพื่อให้การบริหาร การควบคุมการจัดเก็บภาษีศุลกากร การนำเข้าและส่งออก และการควบคุมของต้องห้ามต้องจำกัดอยู่ในกรอบในแนว และเป็นระเบียบเรียบร้อย รวมทั้งเพื่อ เป็นมาตรการป้องกันมิให้เกิดช่องโหว่ในการหลีกเลี่ยงบทกฎหมาย ดังนั้น พิธีการศุลกากรจึงเริ่ม ตั้งแต่การนำเข้าหรือส่งออกจนกระทั่งรับของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือส่งของ ออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วนั่นเอง โดยมีพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นแม่บท³⁷

พิธีการศุลกากรของแต่ละประเทศจะถูกกำหนดขึ้นอย่างสอดคล้องกับความนิยมในทาง การค้าระหว่างประเทศ และมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสภาพ เศรษฐกิจและสังคม และเพื่อความสะดวกต่อการบริหารงานภาษีอากร พิธีการศุลกากรของเกือบ ทุกประเทศจึงมีกฎเกณฑ์คล้ายคลึงกัน ข้อแตกต่างจะมีบ้างก็เป็นแต่เพียงหลักปฏิบัติปลีกย่อยเท่านั้น ในส่วนของพิธีการศุลกากรของไทยนั้น พิธีการศุลกากรจะเกี่ยวข้องกับสาระสำคัญในเรื่อง การ กำหนดท่า หรือที่ ที่นำของเข้าหรือส่งของออก เอกสารสำคัญที่ต้องใช้ในการผ่านพิธีการศุลกากร และพิธีศุลกากรสำหรับการนำเข้าหรือส่งของออก ซึ่งจะได้กล่าวเป็นลำดับไป

³⁶ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 96.

³⁷ พิธีการศุลกากรของประเทศไทยนอกจากปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แล้ว ยังกระจายอยู่ในพระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศกรมศุลกากรและประมวลข้อบังคับกรมศุลกากรอีกด้วย โปรดดู บุญชนะ อุตถากร และบุญ สหายพิภพสิทธิ์, ภาษีศุลกากร (พระนคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2506), หน้า 120.

ก. ท่าหรือที่ สำหรับนำของเข้าหรือส่งของออก

การปฏิบัติพิธีการศุลกากรต้องกระทำ ณ ท่าหรือที่ที่กฎหมายศุลกากรกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. ท่า สำหรับนำของเข้าหรือส่งของออกทางทะเล กฎหมายศุลกากรได้กำหนดไว้ดังนี้

ก) การกำหนดท่า คือ การตั้งด่านศุลกากรขึ้น (สำหรับท่ากรุงเทพ คือ กรมศุลกากร) เพื่อทำหน้าที่รับรายงานเรือเข้าเรือออก รับใบขนสินค้า ประเมินอากร ประเมินราคา เก็บอากร ป้องกันและตรวจจับการลักลอบหนีศุลกากร การกำหนดท่าต้องประกาศเขตศุลกากร และกำหนดลักษณะกิจการที่ให้กระทำไว้พร้อมกันด้วย โดยประกาศเป็นกฎกระทรวง การคลัง ตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ข) ด้านตรวจ ด้านศุลกากรบางแห่งอยู่ลึกจากทะเลมาก จำเป็นต้องตั้งด่านตรวจไว้ดูแลทางด้านทะเล และบังคับให้เรือต้องแจ้งและได้รับการตรวจตราเสียขึ้นหนึ่งก่อนด่านตรวจนี้ตั้งขึ้น โดยคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากร ในทางปฏิบัติได้จัดทำเป็นประกาศกรมศุลกากร ตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีหน้าที่ตรวจตราเรือเข้าออกตาม มาตรา 21 และมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ค) ที่ทอดเรือภายนอก ตั้งขึ้นโดยประกาศกรมศุลกากรตามความในมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นที่ทอดเรือสำหรับเรือขนาดใหญ่ ซึ่งไม่อาจเดินทางเข้ามาถึงเขตท่าภายในได้ เช่น ติดสันดอน หรือร่องน้ำตื้น หรือที่จอดค้ำแคบ จึงจำเป็นต้องทำการขนถ่ายสินค้า ณ ที่ทอดเรือภายนอกแล้วลำเลียงสินค้าเข้ามาในเขตท่าภายใน หรือลำเลียงสินค้าจากเขตท่าภายในออกไปบรรทุก ณ ที่ทอดเรือภายนอก ปัจจุบันจัดตั้งขึ้น 2 แห่ง คือ ที่ทอดเรือภายนอกเกาะสีชังขึ้นกับท่ากรุงเทพ และที่ทอดเรือภายนอก เกาะปราบขึ้นกับท่าบ้านดอน

ง) ทำเนียบท่าเรือ คือท่าสำหรับทำการเทียบเรือ เพื่อทำการขนถ่ายสินค้า เข้าเก็บในโรงพักสินค้าและหรือทำการบรรทุกสินค้าออกนอกราชอาณาจักร อธิบดีกรมศุลกากร เป็นผู้อนุมัติให้พ่อค้าเป็นผู้จัดการสร้างขึ้นเอง ตามความในมาตรา 6(1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ขณะนี้สำหรับท่าเรือกรุงเทพ กรมศุลกากรให้การท่าเรือแห่งประเทศไทย เป็นผู้รับอนุมัติทำเนียบท่าเรือสินค้าขาเข้าแต่ผู้เดียว ท่าเอกชนคงมีเฉพาะของบริษัทค้าน้ำมัน ซึ่ง

จะใช้เทียบเรือได้เฉพาะเรือบรรทุกสินค้าประเภทน้ำมันเท่านั้น

สำหรับท่าเทียบเรือขาออกนั้น โดยมากอนุมัติให้ใช้ตามท่าโรงสีหรือโรงเก็บข้าวที่ได้รับอนุญาตให้เป็นที่เก็บ และตรวจสินค้าขาออก โดยอนุมัติให้เป็นที่เทียบท่าเรือเฉพาะการบรรทุกสินค้าที่ตรวจ ณ ที่นั้นไปได้ในตัว

จ) โรงพักสินค้า คือ ที่สำหรับทำการตรวจสินค้าและเก็บสินค้าที่ยังมิได้ตรวจสอบ อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้อนุมัติให้พ่อค้าเป็นผู้จัดสร้างขึ้นเองตามความในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ปัจจุบันนี้การทำเรือแห่งประเทศไทยเป็นผู้ได้รับอนุมัติโรงพักสินค้าขาเข้าแต่เพียงผู้เดียว โรงพักสินค้าขาเข้าโดยปกติตั้งอยู่ ณ ท่าเทียบท่าเรือ เมื่อขนถ่ายสินค้าขึ้นจากเรือต้องนำมาเก็บไว้ในโรงพักสินค้า ส่วนโรงพักสินค้าขาออกนั้นทางการมักจะอนุมัติตามประเภทของสินค้า เช่น โรงสีข้าวหรือโรงเก็บข้าว โรงเก็บยาง โรงเก็บแร่ เพราะทางการอนุญาตให้ทำการบรรทุกสินค้าขาออกลงเรือลำเลียงไปบรรทุกเรือใหญ่ซึ่งจอดรับสินค้าอยู่กลางแม่น้ำในเขตท่าได้ อันเป็นการส่งเสริมการส่งออกในอีกลักษณะหนึ่ง

ฉ) คลังสินค้าทัณฑ์บน คือคลังสินค้าสำหรับเก็บสินค้าซึ่งผู้นำเข้ายังไม่ประสงค์จะเสียอากรนำสินค้าออกสู่ตลาด หรืออาจขอแบ่งส่วนเสียอากรปล่อยสินค้าไปเป็นคราว ๆ ก็ได้ ทั้งนี้เพื่อแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษี และสินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนี้ ถ้าหากผู้นำเข้าประสงค์จะส่งไปขายในต่างประเทศ กฎหมายก็จะยกเว้นอากรขาเข้าให้ ปัจจุบันคลังสินค้าทัณฑ์บนตั้งขึ้นตามมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งมีอยู่ 3 ประเภท คือ คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

2. ที่ สำหรับนำของเข้าหรือส่งของออกทางบก จะกำหนดขึ้นในท้องที่ซึ่งมีเขตแดนทางบกกระหว่างราชอาณาจักรกับดินแดนต่างประเทศ สำหรับคำว่า "ทางบก" นั้น หมายรวมทั้ง ทางถนน ทางรถไฟ ทางลำน้ำ การกำหนดที่สำหรับนำของเข้าหรือส่งของออกทางบกมีวิธีการดังนี้

ก) กำหนดที่สำหรับนำของเข้าหรือส่งของออก ทางบกได้กำหนดที่สำหรับนำของเข้าหรือส่งของออก เช่นเดียวกับท่าทางทะเล โดยประกาศเป็นกฎกระทรวงตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ข) กำหนดชื่อและที่ตั้งด่านพรมแดน ด่านศุลกากร และทางอนุมัติโดย

ประกาศเป็นกฎกระทรวง ตามความในมาตรา 3 และ 14 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 ดังนี้

1) ด้านพรมแดน คือด้านที่ตั้งขึ้น ณ ทางอนุมัติห่างจากด้านศุลกากร ไปทางเขตแดนทางบก หรืออาจจะตั้งอยู่ที่เดียวกับด้านศุลกากรก็ได้ มีหน้าที่ตรวจตราขบวนยานที่ผ่าน ใช้ออกและออกใบผ่านด่าน

2) ด้านศุลกากร คือด้านที่ตั้งขึ้น ณ ทางอนุมัติ เพื่อเก็บอากรและตรวจของเข้าออกด้วย

ค) กำหนดเวลาขนส่ง ทั้งนี้เป็นไปตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 อธิบดีกรมศุลกากรจะต้องกำหนดเวลาขนส่งของผ่านเขตแดนทางบกเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักร โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งได้ประกาศไปแล้ว คือ ทางรถไฟ ตามเวลารถไฟ ส่วนทางอื่น ๆ กำหนดเวลาขนส่งอยู่ระหว่าง 06.00 น. ถึง 18.00 น. เวลาที่กำหนดนี้อาจผ่อนผันได้โดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีหรือผู้รักษาการแทน เป็นลายลักษณ์อักษร

ง) เขตควบคุมศุลกากร ตามด้านศุลกากรทางบก ได้มีการกำหนด เขตควบคุมศุลกากรขึ้นบางด่าน เพื่อป้องกันการลักลอบหนีศุลกากร และการบรรลุดัตถุประสงค์ในการปราบปรามตลอดจนเพื่อรักษารายได้และผลประโยชน์ของรัฐ ไม่เกี่ยวกับการนำของเข้าและส่งออกตามพิธีการศุลกากร หรือการกำหนดท่าหรือที่แต่ประการใด

3. ที่ สำหรับนำของเข้าและส่งออกทางอากาศ เรียกว่า "สนามบินศุลกากร" ซึ่งกำหนดขึ้น โดยกฎกระทรวงตามความในมาตรา 4(2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 ให้เป็นที่ขึ้นลงของอากาศยาน ซึ่งจะออกไปนอกหรือเข้ามาในราชอาณาจักร ปัจจุบันมีสนามบินศุลกากรทั้งหมด 6 แห่ง คือ สนามบินศุลกากรดอนเมือง สนามบินศุลกากรหาดใหญ่ สนามบินศุลกากรภูเก็ต สนามบินศุลกากรปากเกร็ด นครบุรี สนามบินศุลกากรอุดรธานี และสนามบินศุลกากรเชียงใหม่

4. ที่ สำหรับนำของเข้าและส่งออกทางไปรษณีย์ กรมศุลกากรกับกรมไปรษณีย์โทรเลข ได้ตกลงกันกำหนดให้ที่ทำการไปรษณีย์บางแห่งเป็นที่สำหรับนำของเข้าและส่งออกทางไปรษณีย์ การตรวจหีบห่อไปรษณีย์นั้นศุลกากรจะกระทำ ณ ที่ทำการไปรษณีย์หรือที่ศุลกากรสถานก็

ได้ ปัจจุบันกรมศุลกากรได้ทำความตกลงกับกรมไปรษณีย์ ใช้ที่ทำการไปรษณีย์บางแห่ง เป็นที่ทำการ แลกเปลี่ยนถุงไปรษณีย์ต่างประเทศโดยจัดเจ้าหน้าที่ศุลกากรจากด่านศุลกากรไปประจำและดำเนิน การทั้งหมด 6 แห่ง คือ ด่านศุลกากรไปรษณีย์ประจำไปรษณีย์กลาง ด่านศุลกากรสงขลาประจำที่ ทำการไปรษณีย์โทรเลขสงขลา และหาดใหญ่ ด่านศุลกากรภูเก็ตประจำที่ทำการไปรษณีย์โทรเลข ภูเก็ต ด่านศุลกากรหนองคายประจำที่ทำการไปรษณีย์โทรเลขหนองคาย และด่านศุลกากรสุโขทัย ประจำที่ทำการไปรษณีย์โทรเลขสุโขทัย

วัตถุประสงค์ของการจัดทำหรือที่ ก็เพื่อให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้ปฏิบัติพิธีการ โดยสะดวกรวดเร็ว เพื่อให้การจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพได้ผลอย่างเต็มเม็ด เต็มหน่วย และเพื่อป้องกันการกระทำผิดตามกฎหมายศุลกากรเป็นสำคัญ

ข. เอกสารที่สำคัญในการผ่านพิธีการนำเข้าส่งออก

1. ใบขนสินค้า³⁸ (Entry) หมายถึงแบบพิมพ์ของทางราชการ กรมศุลกากร กำหนดขึ้น โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากร ใบขนสินค้าจะแสดงรายการต่าง ๆ ของสินค้าที่ กรมศุลกากรต้องการใช้ เพื่อการตรวจสอบและเรียกเก็บภาษีอากร ตลอดจนใช้เป็นหลักฐานใน การทำสถิติทางศุลกากรด้วย ใบขนสินค้ามีหลายชนิด เนื่องจากมีกฎหมายศุลกากรหลายมาตราที่ บัญญัติถึงใบขนสินค้าในลักษณะที่ต่างกัน อธิบดีกรมศุลกากรจึงกำหนดแบบของใบขนสินค้าแตก ต่างกันออกไปตามแต่ความมุ่งหมาย หรือวัตถุประสงค์แห่งการใช้ตามบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนี้

ก) ใบขนสินค้าขาเข้า ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่บังคับให้ผู้นำของเข้าต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้องก่อนที่ จะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร และต้องยื่นตามแบบและมีคู่ฉบับเป็นจำนวนเท่าที่อธิบดี ต้องการ

³⁸ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 บัญญัติว่า "ก่อนขน ของใด ๆ ออกจากเรือลำใดให้ผู้นำของเข้ายื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบ และมีคู่ ฉบับเป็นจำนวนที่อธิบดีต้องการ"

แบบของใบขนสินค้าขาเข้า ได้ถูกเปลี่ยนแปลงหลายครั้งหลายหน ครั้งสุดท้ายเมื่อ พ.ศ. 2528 กรมศุลกากร ได้กำหนดแบบใบขนสินค้าขาเข้า ให้มีรายการเกี่ยวกับภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต และให้มีรูปแบบเป็นมาตรฐานสากลที่ใช้กันทั่วโลก ตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 7/2528 เรียกว่าใบขนสินค้าขาเข้าและแบบแสดงรายการการค้า ซึ่งใช้มาจนกระทั่งปัจจุบัน ในทางปฏิบัติการผ่านพิธีการต้องมีต้นฉบับ 1 ฉบับ สำเนาฉบับ 4 ฉบับ ใบสิ่งปล่อย 1 ฉบับ³⁹ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร การตรวจสอบ และใช้เป็นหลักฐานในการทำสถิติทางศุลกากรดังกล่าว

ข) ใบขนสินค้าขาออก มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดว่า ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักร ต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และต้องทำใบขนสินค้าขาออกก่อนบรรทุกของลงเรือ เพราะก่อนการย้ายขนสินค้าลงเรือลำเลียงเพื่อนำไปบรรทุกเรือต่างประเทศอีกทอดนั้น ต้องผ่านการตรวจสอบของพนักงานเจ้าหน้าที่เสียก่อน จึงจะบรรทุกลงเรือต่างประเทศได้และเจ้าหน้าที่จะไม่ตรวจสอบของนั้นหากยังไม่ได้จัดทำใบขนสินค้าขาออก ทั้งนี้เป็นไปตามความในมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ก่อนจะขนของใด ๆ ลงเรือหรือย้ายขนไปเพื่อบรรทุกลงเรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ทำใบขนสินค้าเป็นสองฉบับ มีข้อความต้องกัน ตามแบบที่กำหนดไว้ (ใบแนบ 5) ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้รับไว้"⁴⁰

ในปัจจุบัน ใบแนบ 5 เรียกว่า ใบขนสินค้าขาออก และแบบแสดงรายการค้า ซึ่งได้รับการแก้ไขปรับปรุงให้เป็นรูปแบบมาตรฐานสากล เมื่อปี พ.ศ. 2525 ตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 25/2525 และได้ใช้มาจนทุกวันนี้

ค) ใบขนสินค้าชนิดอื่น ๆ

1) ใบขนสินค้าถ่ายลำ เป็นใบขนสินค้าที่ใช้ในการลำเลียงถ่ายของออกจากเรือลำหนึ่งลงเรืออีกลำหนึ่ง ตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 58 โดยไม่ต้องยื่นใบขนสินค้าขาเข้าหรือขาออก กฎหมายศุลกากรมาตรานี้บัญญัติให้ยื่นใบขนสินค้าทำ

³⁹ สำหรับการนำเข้าทางอากาศยานปัจจุบัน ไม่ต้องใช้ใบสิ่งปล่อย เพื่อลดขั้นตอนพิธีการ

⁴⁰ ในทางปฏิบัติ ใบขนสินค้าขาออกต้องมีต้นฉบับ และสำเนาอีก 3 ฉบับ รวมเป็น 4 ฉบับ

เป็นสองฉบับ มีข้อความต้องกันตามแบบใบแนบที่กำหนด (ใบแนบ 9)⁴¹

2) ใบขนสินค้าชายฝั่ง เป็นใบขนสินค้าที่ขึ้นตามความในมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ใช้สำหรับของที่ส่งไปตามชายฝั่งและบรรทุกลงในเรือลำใด ซึ่งจะไปหรืออาจจะไปตามชายฝั่งก่อนแล้ว จึงเลยไปภาคต่างประเทศ เรียกว่าใบแนบ 10 ใบขนสินค้าชายฝั่งนี้ เรียกชื่อว่า "บัญชีสินค้าตามแบบพิมพ์ที่กำหนด (ใบแนบ 10)" ไม่ได้เรียกใบขนสินค้า แต่กรมศุลกากรถือว่าเป็นใบขนสินค้าประเภทหนึ่ง เพราะเป็นเอกสารที่ใช้ประโยชน์เช่นเดียวกับใบขนสินค้า⁴²

3) ใบขนคลังสินค้าทัณฑ์บน กฎหมายมิได้กำหนดแบบเป็นใบแนบตามกฎหมายศุลกากรอย่างใบขนสินค้าชนิดอื่น ๆ ข้างต้น แต่ถือเป็นใบขนสินค้าเพราะใช้เป็นหลักฐานว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้อนุญาตให้ทำการได้ ตามความในมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้า และได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดยรายละเอียดแห่งของมันไว้....."

นอกจากนี้ยังมีใบขนสินค้าที่เป็นส่วนหนึ่งของใบขนสินค้าขาเข้า

⁴¹ มาตรา 58 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "การลำเลียงถ่ายของจากเรือลำหนึ่งลงเรืออีกลำหนึ่งนั้น จะพึงอนุญาตให้ทำได้ต่อเมื่อบุคคลผู้ได้รับอำนาจทำการถ่ายของเช่นว่านี้ ได้ยื่นใบขนสินค้าทำเป็นสองฉบับ มีข้อความต้องกันตามแบบที่กำหนดไว้ (ใบแนบ 9) แต่ห้ามมิให้ทำการลำเลียงถ่ายของเช่นนี้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาต และมีพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรกำกับอยู่ด้วย"

⁴² มาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ก่อนที่จะบรรทุกลงในเรือซึ่งตั้งใจจะส่งไปตามชายฝั่ง ลงในเรือลำใด ที่ส่งไป หรืออาจจะไปตามชายฝั่งก่อน แล้วจึงเลยไปยังภาคต่างประเทศนั้น ให้ยื่นบัญชีสินค้าตามแบบที่กำหนดไว้ (ใบแนบ 10) และถ้ามีค่าภาษีจะพึงต้องเสียในการส่งของนั้น ๆ ออกเท่าไร ก็ต้องวางเงินค่าภาษีไว้ลงเต็มจำนวน ณ ท่าที่ได้รับใบปล่อยเรือ เงินที่วางไว้นี้ อาจคืนให้เมื่อได้ยื่นใบรับรองอันถูกต้องของพนักงานเจ้าหน้าที่ (ใบแนบ 10(ก)) ภายในสองเดือนนับแต่วันที่ได้รับใบปล่อยเรืออันแสดงว่าของนั้น ได้ขนขึ้นภายในพระราชอาณาเขต"

หรือใบขนส่งสินค้าขาออก ซึ่งอาจจะออกใหม่แทนใบขนส่งฉบับเดิม เพราะเหตุที่ใบขนส่งสินค้าฉบับเดิม
 สำแดงรายการ ชนิดของหรืออัตราอากรไม่ถูกต้อง ใบขนส่งที่ออกให้ใหม่นี้ เรียกว่า "ใบขนส่งแก้ไข"
 และในกรณีที่เรียกเก็บอากรตามใบขนส่งเดิมไม่ครบถ้วน แต่รายละเอียดรายการอื่น ๆ ไม่เปลี่ยนแปลง
 ใบขนส่งที่ออกใหม่นี้ เรียกว่า "ใบขนส่งเพิ่มเติม"

เอกสารที่เป็นใบขนส่งสินค้าหรือเอกสารที่ใช้ประโยชน์ เช่นเดียวกับ
 ใบขนส่งสินค้า อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจเปลี่ยนแปลงและกำหนดแบบ เพื่อความเหมาะสมต่อการ
 บริหารงานภาษีอากรได้ตามความในมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.
 2480 ส่วนใบขนส่งสินค้าที่ขึ้นทบทวนกฎหมายมิได้กำหนดแบบเป็นใบแบบ อธิบดีมีอำนาจเพียงออกกฎ
 ข้อบังคับสำหรับกรมตามที่เห็นว่าจำเป็น เพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดยเรียบร้อย ตามมาตรา 3
 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ง) รายการที่สำแดงในใบขนส่งสินค้า ใบขนส่งสินค้านอกจากต้องมีรายการครบ
 ถ้วนตามกฎหมายแล้วยังต้องมีขนาดตัวอักษร ช่องบรรทัด เหมือนกับแบบพิมพ์ของกรมศุลกากร ถ้า
 หากมีขนาดแตกต่างไปจากที่กำหนดจะรับใบขนส่งสินค้า ดังกล่าวผ่านพิธีการไม่ได้

ใบขนส่งสินค้าขาเข้าขาออก ผู้ปฏิบัติพิธีการต้องสำแดงชนิดของ คุณภาพ
 ปริมาณ น้ำหนัก ราคาแท้จริงในท้องตลาด และรายการอื่น ๆ ตามแต่อธิบดีกำหนด พร้อมทั้งลง
 นามรับรองข้อความตามความสัตย์จริง⁴³ ต้องสำแดงประเภทและเกณฑ์ปริมาณให้ชัดเจน⁴⁴ ต้อง
 สำแดงเครื่องหมายและเลขหมายของหีบห่อที่มีของบรรจุอยู่ให้ตรงกับบัญชีสินค้าประจำเรือ
 (Manifest) บัญชีราคาสินค้า (Invoice) และใบตราส่งสินค้า (Bill of lading หรือ
 Airway Bill)⁴⁵ และต้องทำหรือถือไว้เป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษเท่านั้น⁴⁶

จ) ผู้มีอำนาจลงนามในใบขนส่งสินค้า ได้แก่ ผู้มีอำนาจลงนามตามกฎหมาย
 ในฐานะที่เป็นตัวการ ถ้าเป็นบุคคลธรรมดาก็ได้แก่เจ้าของ ถ้าหากเป็นนิติบุคคลก็ได้แก่ ผู้มีอำนาจทำ

⁴³โปรดดู มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482

⁴⁴โปรดดู มาตรา 7 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2531

⁴⁵มาตรา 118 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

⁴⁶มาตรา 113 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

การแทนนิติบุคคล แต่ถ้าหากตัวการไม่อาจทำหน้าที่ได้ด้วยสาเหตุประการใดก็ตาม อาจมอบอำนาจให้ตัวแทนดำเนินพิธีการได้แต่ต้องเป็นไปตามระเบียบที่กรมศุลกากรกำหนด

2. บัญชีราคาสินค้า หมายถึงเอกสารที่แจ้งราคาสินค้า⁴⁷ ซึ่งซื้อขายกันมาให้ผู้ซื้อทราบและถือเป็นเอกสารที่สำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีอากร บัญชีราคาสินค้าต้องเป็นต้นฉบับ รายการที่แสดงต้องสมบูรณ์ตามหลักการค้าสากล กล่าวคือ ต้องมีรายการเกี่ยวกับประเทศที่ซื้อ ประเทศที่ส่ง เมืองกำเนิดสินค้า ข้อความที่แสดงว่าซื้อขายกันเสร็จเด็ดขาดหรือไม่ ราคาต่อหน่วย มีการซื้อขายเป็นเงินสดหรือไม่ รวมราคาเป็นเงินเท่าใด ราคาที่ขายเป็นราคาที่ขายรวมค่าระวางบรรทุก (freight) หรือค่าประกันภัย (insurance) หรือไม่ มีส่วนลดหรือสิทธิพิเศษอะไรบ้าง รายละเอียดเกี่ยวกับชนิดคุณภาพและปริมาณของของ เครื่องหมายเลขหมายหีบห่อ และต้องมีลายมือชื่อผู้ส่งของในต่างประเทศรับรองความถูกต้องของบัญชีราคาสินค้าด้วย ราคานิยมสำแดงในบัญชีราคาสินค้ามีอยู่ 2 ชนิด คือ⁴⁸

ก) ราคา C.I.F. ได้แก่ราคาสินค้ารวมค่าประกันภัย และค่าระวางบรรทุกจนถึงท่าเรือผู้ซื้อ ค่าระวางบรรทุก (freight) ทางท่าอากาศยานจะมีมูลค่าสูงกว่าค่าระวางบรรทุกทางเรือ เป็นเหตุให้ราคา C.I.F. สูงขึ้นไปด้วย เป็นเหตุให้เกิดปัญหาสำหรับของใช้ส่วนตัว (personal effect) ของขวัญ (gift) ของตัวอย่าง (sample) ที่นำเข้าทางอากาศยานซึ่งปกติไม่มีมูลค่าทางการค้า มีราคาสูงขึ้นเกินกว่าความเป็นจริง ในทางปฏิบัติเมื่อได้มี

⁴⁷ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2530 หมวด 6 ข้อ 060312 กำหนดให้ของบางประเภทได้รับการผ่อนผันไม่ต้องเรียกบัญชีราคาสินค้าหรือเอกสารอย่างอื่นก็ได้ คือ

- ก. ของที่บุคคลธรรมดานำเข้าในปริมาณไม่มากนัก และมีให้นำเข้าเพื่อการค้า
- ข. ของตัวอย่างที่นำเข้าทางไปรษณีย์ และฝากส่งประเภทตัวอย่างสินค้า
- ค. ของที่ปล่อยได้โดยไม่ต้องตรวจ

⁴⁸ ราคาสินค้าที่ซื้อขายกันในระบบการค้าสากลยังมีอีกหลายประเภท เช่น ราคา C & F, C. I.F. & I เป็นต้น โปรดดูรายละเอียดใน สุภชาติ สัตตบุศย์, กฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์กรุงธน, 2522), หน้า 31-49.

การพิสูจน์ให้เป็นที่น่าพอใจว่า ของนำเข้าทางอากาศยานเป็นของใช้ส่วนตัว ของขวัญ ของตัวอย่าง
จริง กรมศุลกากรก็จะผ่อนผันให้ใช้ค่าระวางบรรทุกทางเรือแทน⁴⁹

ข) ราคา F.O.B. หมายถึง ราคาของสินค้า รวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จนถึง
เวลาที่สินค้าถูกนำมาถึง ณ ท่าเรือที่จะส่งออกจากประเทศผู้ส่ง แต่ไม่รวมค่าระวางบรรทุก และ
ค่าประกันภัยในการส่งสินค้ามายังที่อยู่ของผู้ซื้อ ในต่างประเทศ ผู้ซื้อในต่างประเทศจึงต้องเป็นผู้
ชำระค่าขนส่งและค่าประกันภัยเอง

การซื้อขายขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายว่าจะซื้อในราคา
C.I.F. หรือ F.O.B. เพราะก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบอยู่ไม่น้อย ประเทศที่เจริญแล้ว
เช่น ประเทศในยุโรป และประเทศญี่ปุ่น นิยมซื้อขายในราคา C.I.F. เพราะมีนโยบายผูกมัดให้ผู้
ซื้อต้องใช้บริการของตน ในด้านผู้ซื้อก็พยายามต่อรองในส่วนที่ตนคิดว่าจะได้ประโยชน์เช่นกัน สำหรับ
ในทางปฏิบัติและเป็นที่ยอมรับในประเทศไทย ถ้าหากเป็นการนำเข้าทางเรือ มักจะซื้อขายในราคา
C.I.F. แต่ถ้าหากเป็นการนำเข้าทางอากาศยาน หรือการส่งออก นิยมซื้อขายในราคา F.O.B.

สำหรับกฎหมายไทยถือราคา C.I.F. กรุงเทพฯ เป็นเกณฑ์ประเมิน
ราคาอากร ฉะนั้น ถ้าหากบัญชีราคาสินค้าสำแดงเป็น F.O.B. ผู้นำเข้าจะต้องเพิ่มค่าขนส่งและ
ค่าประกันภัยลงในราคาสินค้าด้วย ส่วนการส่งออกนั้นก็มักมีลักษณะทำนองเดียวกัน อย่างไรก็ตามแม้
ว่า จะมีราคาสำแดงไว้ในบัญชีราคาสินค้าอยู่แล้ว กรมศุลกากรก็ไม่จำเป็นต้องถือเอาราคาดัง
กล่าวมาเป็นเกณฑ์ประเมินค่าอากรเสมอไป เพราะราคาในบัญชีราคาสินค้านั้นอาจจะมีใช้ราคาแท้
จริงในท้องตลาดก็ได้ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะผู้ซื้อและผู้ขายมีความผูกพันกันเป็นพิเศษ เช่น ซื้อขาย
กันมานานมี หรือซื้อมากกว่าปกติ ลักษณะเช่นนี้อาจมีการซื้อขายกันในราคาที่ต่ำกว่าปกติทั่วไป ดัง
นั้น ถ้าหากกรมศุลกากรไม่พอใจราคาตามบัญชีราคาสินค้า ก็อาจเรียกเอกสารหลักฐานเพิ่มเติม
เพื่อพิจารณาราคาอีกชั้นหนึ่งซึ่งอาจมีการประเมินเพิ่มเพื่อให้เท่ากับราคาแท้จริงในท้องตลาด เพื่อ
จัดเก็บภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย ทั้งนี้เป็นไปตามความในมาตรา 114, 115 แห่งพระราชบัญญัติ
ศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ เรียกเอกสารอันใดเพิ่มเติมในกรณีที่ไม่มีบัญชี
ราคาสินค้าหรือมีเหตุอันพึงสงสัยว่าราคาที่สำแดงในบัญชีราคาสินค้าต่ำกว่าปกติ เอกสารดังกล่าว

⁴⁹ คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 1/2508

อาจเป็นเอกสารที่ใช้ติดต่อกันในทางการค้า หรือเกี่ยวข้องกับกาให้นำเข้าส่งออก เช่น เอกสารของธนาคาร บริษัทประกันภัย บริษัทตัวแทนเรือ เป็นต้น

3. บัญชีสินค้าสำหรับเรือ กรมศุลกากรต้องเรียกให้ตัวแทนเรือยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือขณะรายงานเรือเข้า เพื่อทราบถึงสภาพของขณะนำเข้า และจะต้องถูกต้องตรงกันกับที่สำแดงในใบขนสินค้า ตามความในมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ส่วนของส่งออกนั้น นายเรือหรือตัวแทนเรือจะต้องยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือ ระบุนรายละเอียดเกี่ยวกับชนิดสินค้าว่าจะส่งไปไหน จำนวนหีบห่อ เครื่องหมาย ชื่อผู้ส่งของออก เป็นต้น ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 และถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติพิธีการศุลกากรที่สำคัญประการหนึ่งด้วย

4. ใบตราส่งสินค้า ถ้าหากเป็นการนำเข้าหรือส่งออกทางเรือ เรียกว่า Bill of Lading และเรียกว่า Airway Bill ถ้าหากเป็นการนำเข้าหรือส่งออกทางอากาศยาน ใบตราส่งสินค้าแต่ละฉบับก็คือรายการในบัญชีสินค้าสำหรับเรือ ซึ่งแสดงรายการบรรทุกของลงเรือตามลำดับท่า และลำดับเวลาที่บรรทุกนั่นเอง การเรียกให้ยื่นใบตราส่งสินค้า ก็เพื่อใช้แทนบัญชีสินค้าสำหรับเรือ เพื่อใช้ตรวจสอบให้ตรงกันกับใบขนสินค้าเป็นสำคัญ

5. เอกสารประกอบใบขนสินค้าตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ในการยื่นใบขนสินค้าสำหรับของต้องจำกัด ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องสำแดงรายการ ใบอนุญาต หรือ เลขที่ และวันที่ของ ใบอนุญาตลงในใบขนสินค้าด้วย พร้อมกันนี้ต้องมีใบอนุญาตหรือหนังสืออนุญาตแนบใบขนสินค้าขณะผ่านพิธีการ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยจะได้ตรวจสอบอีกชั้นหนึ่ง ส่วนของใดจะเป็นของต้องจำกัดหรือไม่นั้นต้องศึกษาจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร ซึ่งต้องปฏิบัติเป็นพิเศษตามเงื่อนไขข้อจำกัดของกฎหมายแต่ละฉบับ แต่ที่สำคัญที่สุดและใช้มากที่สุดก็คือ การปฏิบัติตามพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ.2485 ที่มีบทบังคับเป็นการทั่วไปสำหรับของทุกชนิดที่นำเข้าและส่งออกต้องได้รับใบสุทธิแบบ ล.ป.21 หรือ ล.ป.61 จากพนักงานควบคุมแลกเปลี่ยนเงิน ซึ่งได้แก่ธนาคารแห่งประเทศไทย หรือธนาคารรับอนุญาตหรือบริษัทรับอนุญาต พนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าวจะลงนามและประทับตราตามระเบียบเพื่อให้ผู้นำเข้า ผู้ส่งออกนำไปแนบกับใบขนสินค้าเพื่อผ่านพิธี

การ ปัจจุบันระเบียบนี้ เป็นไปตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 6 มีนาคม 2530 ออกตามความในกฎกระทรวง ฉบับที่ 13 (พ.ศ.2497) ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ.2485 และคำสั่งให้ใช้แก่ตัวแทนผู้รับอนุญาต ฉบับที่ 19 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2530 โดยธนาคารแห่งประเทศไทยได้แก้ไขปรับปรุงขยายวงเงินค่าของนำเข้าและส่งออกโดยไม่ต้องขออนุญาตให้สูงขึ้นกว่าเดิม เพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและมูลค่าของเงินในปัจจุบัน และให้กรมศุลกากรถือปฏิบัติในการควบคุมตรวจสอบในฐานะเจ้าพนักงานในขณะยื่นใบขนสินค้า โดยให้เพิ่มวงเงินการนำเข้าและส่งออกโดยไม่ต้องขออนุญาตจากเดิม มูลค่าแต่ละครั้งไม่เกินสองหมื่นบาท เป็นไม่เกินห้าหมื่นบาท และไม่ต้องแสดงใบสุทธิแบบ ล.ป.21 และ ล.ป.61 ขณะผ่านพิธีการ แต่ให้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแจ้งรายการในแบบ ล.ป.21 สีโศก และแบบ ล.ป.61 สีโศก แทน

ค. พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าและส่งออก

พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าและส่งออก ตามกฎหมายศุลกากรแบ่งออกได้ เป็นพิธีการนำเข้าและส่งออกทางเรือ พิธีการนำเข้าและส่งออกทางบก พิธีการนำเข้าและส่งออกทางอากาศยาน และพิธีการนำเข้าและส่งออกทางไปรษณีย์ พิธีการเหล่านี้ มีหลักเกณฑ์คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ นอกจากจะต้องผ่านพิธีการ ณ ท่า หรือ ที่ ที่กำหนดไว้พร้อมทั้งยื่นเอกสารสำคัญที่ต้องใช้ผ่านพิธีการตามกฎหมายแล้ว การนำเข้าหรือการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร จะต้องประกอบด้วยสาระสำคัญ 3 ประการคือ จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร เป็นประการแรก จะต้องยื่นใบขนสินค้าอันถูกต้อง เป็นประการที่สอง และจะต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน หรือวางเงินประกันค่าภาษีอากร โดยถูกต้องเป็นประเภทที่สาม พิธีการในส่วนนี้ จะมีความแตกต่างกันอยู่บ้าง ก็เพื่อให้การบริหารงานภาษีอากร ในแต่ละหน่วยงาน เป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเป็นสำคัญ

1. จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก ต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร ว่าด้วยเรื่องใบขนสินค้า การเสียภาษี ซึ่งจะต้องเสียตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ดังได้กล่าวมาแล้ว

พร้อมทั้งต้องปฏิบัติตามกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง⁵⁰ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปฏิบัติตามพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 และกฎหมายว่าด้วยของต้องจำกัด สำหรับของที่อยู่ในข่ายต้องควบคุมการนำเข้าหรือส่งออก ซึ่งผู้นำเข้าหรือส่งออกจะต้องได้รับใบอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่เสียก่อน จึงจะดำเนินการผ่านพิธีการศุลกากรได้

2. ต้องยื่นใบขนสินค้าอันถูกต้อง ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ต้องสำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าหรือขาออก ให้ถูกต้องครบถ้วน ถ้าสำแดงไว้ขาดตกบกพร่อง ไม่ตรงกับความเป็นจริง เป็นเหตุให้ภาษีอากรขาด อาจมีความผิดฐานสำแดงเท็จหลีกเลี่ยงอากร เมื่อผู้นำเข้าและผู้ส่งออกได้กรอกข้อความในใบขนสินค้าครบถ้วนตามระเบียบแล้ว ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องนำใบขนสินค้าและเอกสารประกอบใบขนสินค้าอันได้แก่ บัญชีราคาสินค้า ใบสุทธิควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา (exchange control) ใบตราส่งสินค้า ใบอนุญาตให้นำสินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออกสำหรับของต้องจำกัดหรือเอกสารอื่น ๆ ที่จำเป็น ไปยื่นให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจสอบรับรองเพื่อสั่งการชำระอากรต่อไป

3. ต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน หรือวางเงินประกันโดยถูกต้อง เมื่อใบขนสินค้าได้ผ่านการรับรองจากหน่วยตรวจสอบ และสั่งการตรวจแล้ว ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องนำใบขนสินค้าและเอกสารที่เจ้าหน้าที่ส่งคืนไปชำระอากรหรือวางเงินประกันแล้วแต่กรณีให้ครบถ้วน ก่อนที่จะนำต้นฉบับใบขนสินค้าไปดำเนินการขึ้นตรวจปล่อยของต่อไป

ความรับผิดในค่าภาษีกับความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็ม

⁵⁰โปรดดู พระราชบัญญัติการเดินเรือในน่านน้ำไทย พ.ศ. 2456 พระราชบัญญัติเรือไทย พ.ศ. 2481 พระราชบัญญัติว่าด้วยสิทธิการประมงไทย พ.ศ. 2482 อนุสัญญาสากลไปรษณีย์ ค.ศ. 1747 เป็นต้น

หน่วย โดยเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด เพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการใช้ปัจจัยการผลิตอย่างหนึ่งที่ต้องสงวนไว้เพื่อใช้ในสาธารณะประโยชน์ที่จำเป็นส่วนอื่นด้วย แต่การที่จะบริหารงานภาษีอากรให้บรรลุเป้าประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสนองต่อนโยบายการเงินการคลังของประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลดังกล่าวนั้น ขึ้นอยู่กับกฎหมายภาษีอากรเป็นประการสำคัญ เพราะกฎหมายภาษีอากรให้อำนาจบังคับในการจัดเก็บภาษีอากรแก่ฝ่ายบริหาร ดังนั้นโดยทั่วไปกฎหมายภาษีอากรจึงต้องประกอบด้วยส่วน หรือองค์ประกอบของภาษีอากรที่สำคัญ 6 ประการคือ⁵¹

ก. ต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดตัวผู้เสียภาษีว่าเป็นผู้ใด
 ข. บัญญัติถึงฐานภาษี เพื่อให้ทราบแน่ชัดว่าภาษีอากรนั้นเก็บจากอะไร
 ค. บัญญัติถึงอัตราภาษีที่จะเก็บ
 ง. บัญญัติให้ชัดเจนแจ้งและกำหนดแนวทางที่รัดกุม เกี่ยวกับวิธีการชำระภาษีอากร หน้าที่ และวิธีการปลดเปลื้องภาระภาษีอากร

จ. ต้องกำหนดวิธีหาข้อยุติในการคำนวณเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาระหน้าที่และจำนวนค่าภาษีอากร

ฉ. บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร จะต้องมีส่วนบังคับ ได้แก่การกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และโทษทางอาญาในกรณีที่มีผู้ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

กฎหมายศุลกากรก็เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไปที่บัญญัติถึง องค์ประกอบของภาษีศุลกากรไว้ เพื่อการจัดเก็บอากรศุลกากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย โดยได้บัญญัติถึงผู้หน้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากร ซึ่งได้แก่ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก กำหนดฐานภาษีจากสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก กำหนดนิวกัตอัตราศุลกากร กำหนดวิธีการคำนวณค่าภาษีอากรและวิธีหาข้อยุติในจำนวนค่าภาษี และมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการลงโทษทางอาญา และทางแพ่งไว้สำหรับลงแก่ผู้ฝ่าฝืน

โดยธรรมชาติของมนุษย์ มีจุดประสงค์เหมือนกันในแง่ที่ว่า พยายามที่จะลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือพยายามที่จะไม่เสียถ้าเป็นไปได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าหากมีปัจจัยภายนอกมาเสริมธรรมชาติส่วนนี้แล้ว มนุษย์ย่อมมีพฤติกรรมที่จะพยายามเลี่ยงหรือหนีภาษีมากยิ่งขึ้น แม้จะรู้ว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบก็ตาม กฎหมายศุลกากรจึงต้องบัญญัติบทบังคับให้ผู้รับผิดชอบในค่าภาษีอากรขาเข้า

⁵¹ วิชาญ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 1.

และชาวออกต้องรับผิดชอบในค่าภาษีตามกฎหมายทั้งหมดจนกว่าจะปลดเปลื้องภาระภาษี โดยชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน เมื่อใดที่ยังมิได้ชำระค่าภาษีอากรครบถ้วน ภาระภาษีที่ชาวออกอยู่รัฐยังมีสิทธิติดตามได้เสมอภายในอายุความ

สมมุติฐานของสาเหตุในการหลีกเลี่ยงอากร มีอยู่หลายประการซึ่งอาจสรุปได้สองลักษณะ คือ สภาวะธรรมชาติทางจิตใจของผู้กระทำผิด และปัจจัยภายนอก อันได้แก่ การแข่งขันกันในด้านธุรกิจการค้า และความพยายามที่จะลดต้นทุนสินค้าลงไป เป็นต้น ปัจจัยเหล่านี้ทำให้ผู้นำของเข้าหรือส่งออกออกพยายามกระทำการหลีกเลี่ยงอากร โดยการแสวงหาวิธีการใหม่ ๆ มาใช้ตบตาเจ้าหน้าที่เพื่อให้เจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรน้อยกว่าที่ควร เป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรที่ควรจะได้ไม่ครบถ้วน วิธีการหลีกเลี่ยงอากรดังกล่าวคือ การที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกสำแดงรายการต่าง ๆ ในใบขนสินค้าขาเข้าหรือขาออกไม่ตรงต่อความเป็นจริง หรือไม่ตรงตามที่เจ้าหน้าที่ตรวจพบ ซึ่งตามกฎหมายศุลกากรถือเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และถ้าการสำแดงเท็จนี้เป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาด ย่อมหมายความว่า ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกชำระค่าภาษีอากรไม่ครบถ้วนตามมาตรา 10 กรณีจึงอาจเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 3 ดังนั้นความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรย่อมอยู่ควบคู่กับความผิดฐานสำแดงเท็จเสมอ และอาจเกิดขึ้นในหลายลักษณะ อาทิเช่น สำแดงชนิดอัตราศุลกากรเป็นเท็จ สำแดงราคาต่ำ สำแดงส่วนผสมสินค้าเป็นเท็จ ของเกินจากสำแดงและสำแดงเมืองกำเนิด แบบ เครื่องหมายการค้าเป็นเท็จ เป็นเหตุให้เกิดอัตราศุลกากรและราคาเปลี่ยนแปลงทำให้ค่าภาษีอากรขาด เป็นต้น

ในทางกลับกัน ถ้าหากผู้มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีขาเข้าหรือขาออกได้ชำระค่าภาษีอากรครบถ้วนแล้ว ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรย่อมเกิดขึ้นไม่ได้ ดังนั้น ก่อนที่จะวินิจฉัยไปถึงว่า บุคคลใดกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นมีความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรหรือไม่ ถ้ามิได้ปลดเปลื้องภาระภาษีศุลกากรนั้นครบถ้วนแล้วหรือยัง เพราะถ้าหากยังมีได้ชำระให้ครบถ้วนกรณีก็อาจเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรได้ ซึ่งมีผลให้บุคคลนั้นนอกจากจะต้องถูกบังคับให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรในส่วนแบ่งแล้ว ยังอาจถูกลงโทษปรับ หรือจำคุก หรือทั้งจำทั้งปรับอันเป็นโทษทางอาญาอีกด้วย

ลักษณะที่กล่าวนี้ เป็นธรรมชาติของกฎหมายภาษีอากร ไม่ว่าจะรูปใด ประเภทใด และเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย นโยบายหรือวัตถุประสงค์ใด ๆ อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล กฎหมาย

ภาชีอากรอันเป็นเครื่องมือในการบริหารงานภาชีอากร จึงจำเป็นต้องมีสภาพบังคับและให้อำนาจ
 การจัดเก็บแก่ฝ่ายบริหารอย่างกว้างขวาง และจะต้องบัญญัติวิธีการ องค์ประกอบ หรือองค์ประกอบ
 ของภาชีอากรประเภทนั้น ๆ ไว้อย่างครบถ้วน และที่สำคัญที่สุดคือ ต้องบัญญัติบทลงโทษทางอาญา
 แก่ผู้ฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย อันเป็นมาตรการป้องกันและปราบปรามการกระทำที่ฝ่าฝืนและหลัก
 เลี้ยงค่าภาชีอากร ดังเช่นกฎหมายศุลกากรซึ่งกำหนดข้อห้ามข้อบังคับ และบทลงโทษทางอาญาไว้
 อย่างกว้างขวาง จนกล่าวได้ว่าการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรมีโทษลงได้เสมอ⁵²



ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁵² มาตรา 119 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้าผู้ใดกระทำความ
 ผิดพระราชบัญญัตินี้ และความผิดนั้นมิได้มีโทษไว้ เป็นอย่างอื่นในพระราชบัญญัตินี้ หรือบทกฎหมายอื่น
 ไซ้ร้ทำนว่า ผู้นั้นต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท"