

บทที่ 2

ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีศุลกากร

2.1 ความหมายของภาษีศุลกากร

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อมระหว่างประเทศ (International indirect tax) ที่จัดเก็บจากฐานของโมดักซ์ที่นำเข้าหรือส่งออก¹ โดยลักษณะสำคัญของภาษีศุลกากร คือ เงินหรือทรัพย์สินที่เรียกเก็บแก่การนำเข้าสินค้าผ่านเข้า หรือออกจากเขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นรัฐในรูปใด ๆ ก็ได้ที่ไม่ขึ้นแก่กัน โดยมีอำนาจแยกเหนือภูมิอาณาเขตเป็นสัดส่วน พุดตามศัพท์ปัจจุบันก็คือ เป็นภาษีอากรที่รัฐเรียกเก็บเอาจากการนำเข้าหรือส่งออกซึ่งสินค้าและสิ่งของอื่น ๆ ตามอัตราที่กฎหมายกำหนด²

แต่การกำหนดให้เรียก “เงินหรือทรัพย์สิน” ซึ่งรัฐจัดเก็บเอาจากการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า หรือสิ่งของอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดนี้ ว่า “ภาษีศุลกากร” กลับสร้างความสับสน และไม่ชัดเจน เมื่อมีการเรียกเงินที่จัดเก็บจากการนำเข้าว่า “อากรขาเข้า”³ และเรียกเงินที่จัดเก็บเมื่อมีการส่งออกว่า “อากรขาออก”⁴

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามบทวิเคราะห์ศัพท์ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคแรก ได้ให้นิยามของคำว่า “ค่าภาษี” ไว้ว่า “คำว่า “ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือ ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน” โดยนิยามนี้มีความหมายอย่างเดียวกันกับคำว่า “ค่าอากร”⁵ เพราะมีนิยามเหมือนกันทุกประการ กรณีนี้แสดงให้เห็นถึงความคลาดเคลื่อนในการใช้ถ้อยคำที่เกิดขึ้นมาแต่แรก และอาจเข้าใจได้ว่าในภายหลัง

¹ สถิตย ลิมพงค์พันธุ์, ภาษีศุลกากร, (โรงพิมพ์องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก, 2533), น. 2.

² มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), น. 2.

³ มาตรา 78 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

⁴ มาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

⁵ มาตรา 2 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

ฝ่ายนิติบัญญัติเห็นว่า เงินที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากรควรเรียกว่า “อากร” จึงได้มีการกำหนด คำว่า “ค่าอากร” ขึ้นซ้ำซ้อนโดยมิได้แก้ไข คำว่า “ค่าภาษี” ที่มีมาแต่เดิม เหตุเพราะคำว่า “ค่าอากร” เป็นคำศัพท์ที่เพิ่มเติมขึ้นภายหลังโดยมาตรา 3 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 อีกทั้งคำศัพท์สองคำนี้ยังมีการนำมาใช้อย่างสับสนปนเป ไม่ว่าจะใช้แทนกันโดยในบางกรณีเรียกว่า “ภาษี” บางกรณีก็เรียกว่า “อากร” และก็มีที่เรียกควบกันไปว่า “ภาษีอากร”⁶

จากปัญหาความคลาดเคลื่อนในการใช้ถ้อยคำดังกล่าว เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและข้อพิจารณาทั่วไป เพื่อให้รายได้ประเภทภาษีศุลกากรมีความสอดคล้องกับสถานะที่เป็นจริงทางกฎหมายที่ว่า ภาษีศุลกากร ควรมีสถานะเป็น “ภาษี” หรือ “อากร” ผู้เขียนจึงจะได้หยิบยกข้อพิจารณาให้เห็นดังนี้

“ภาษี” คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน หรือ ตามกฎหมายมหาชน เป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของ (ประชาชน) ผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ หรือ เพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ⁷

“อากร” คือ เงินที่บังคับเก็บจากผู้ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยที่ประโยชน์ที่ได้รับนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะ และเป็นเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์การท้องถิ่น หรือ องค์การมหาชนอิสระ⁸

จากทั้งสองนิยามข้างต้น เมื่อพิจารณาในแง่ของเนื้อหาแล้วจะเห็นได้ว่า “ภาษี” นั้น ผู้ที่ถูกบังคับจัดเก็บจะ “ไม่มีผลตอบแทนให้โดยตรง” หรือ “ไม่ได้รับประโยชน์โดยตรง” จากการบริการสาธารณะ กล่าวคือ จะต้องไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่าง ภาษีที่จ่าย กับ ปริมาณหรือลักษณะของการบริการสาธารณะที่ผู้เสียภาษีได้รับ ซึ่งถือเป็นสาระสำคัญ ที่ทำให้เห็นว่า ภาษีแตกต่างจากรายได้ประเภทอื่น ๆ ของรัฐ

ส่วน “อากร” นั้น ผู้ที่ถูกบังคับจัดเก็บจะ “มีผลตอบแทนโดยตรง” หรือ “ได้รับประโยชน์โดยตรง” จากการบริการสาธารณะ แต่ผลตอบแทน หรือประโยชน์ที่ได้รับนั้น จะต้องไม่มี

⁶ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

⁷ MEHL L. et BELTRAME, *Science et technique fiscales*, (Paris : P.U.F., 1984)
อ้างใน อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์*, เล่มที่ 1, ปีที่ 22, น. 92 (มีนาคม 2535).

⁸ P.M. GAUDEMENT et J. MONLINIER, op. cit. pp. 118 -119.

ความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะ ทั้งนี้ อาจจะมีค่าสูงกว่า หรือ ต่ำกว่าต้นทุนของการบริการสาธารณะก็ได้ และไม่ว่าจะมีการใช้บริการสาธารณะนั้นหรือไม่ก็ตาม

ดังนั้น หากได้พิจารณาถึงลักษณะโดยแท้จริงของ “เงินหรือทรัพย์สิน” ที่เรียกเก็บจากการนำสินค้าผ่านเข้าหรือนำสินค้าออกจากรัฐหนึ่งไปยังอีกรัฐหนึ่ง ที่ถูกต้องจึงควรเรียกว่า “อากร” เพราะการชำระอากรในกรณีดังกล่าว ผู้เสียอากรย่อมได้รับผลประโยชน์โดยตรง กล่าวคือ การได้รับอนุญาตให้นำสินค้า หรือสิ่งของอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนด ผ่านเข้าหรือออกจากรัฐที่จัดเก็บอากรนั้นได้ และผลประโยชน์โดยตรงที่ได้รับนั้นก็ไม่ได้สัดส่วนกับเงินที่ต้องจ่าย ดังปรากฏในบทบัญญัติภาค 2 เรื่องพิกัดอัตราอากรขาเข้า และ ภาค 3 เรื่องพิกัดอัตราอากรขาออก ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งบัญญัติถึงอัตราอากรซึ่งบางประเภทพิกัดอาจเป็นอัตราอากรตามราคา บางประเภทอาจเป็นอัตราอากรตามสภาพ บางประเภทกฎหมายบัญญัติไว้ทั้งสองอย่าง แต่ไม่ว่าจะเป็นประการใดก็ตาม อัตราอากรที่ผู้เสียอากรต้องชำนั้นจะไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่ได้รับอนุญาตให้นำสินค้าผ่านเข้าออกซึ่งถือเป็นผลประโยชน์โดยตรง

ใน The EU Customs Code ซึ่งได้วางหลักเกณฑ์ที่เป็นแม่บทของการจัดเก็บอากรศุลกากรในสหภาพยุโรปไว้ ทั้งที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีของสหภาพยุโรป (Decisions about Customs Duty Legislation are made in Brussels by the European Commission) และที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีของสหราชอาณาจักร (HM Customs & Excise in UK) นั้น ก็ได้กำหนดการเรียก “เงินหรือทรัพย์สิน” ที่ได้จัดเก็บจากการจากนำเข้าและส่งออกสินค้าใด ๆ นั้นว่า “Duty” ซึ่งหมายถึง “อากร” เพราะลักษณะของการได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการที่ประเทศภายนอกสหภาพยุโรป หรือ ภายนอกสหราชอาณาจักรสามารถนำเข้า-ส่งออกสินค้าข้ามเขตแดน โดยมีผลประโยชน์ที่ไม่เป็นสัดส่วนกับเงินที่จ่ายเพื่อการนำเข้าและส่งออกนั้น อันเป็นลักษณะสำคัญต้องตรงกับคำว่า “อากร” เช่นนี้การเรียกเงินที่จัดเก็บนั้นว่า “อากร” จึงตรงตามสภาพที่เป็นอยู่จริงของคำว่า “อากร” แล้ว

2.2 ประวัติความเป็นมาของกฎหมายภาษีศุลกากร

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีอากรที่อาจเรียกได้ว่าเก่าแก่ที่สุดในโลก เป็นแหล่งที่มาสำคัญของรายได้แก่รัฐหรืออภิปัตย์เหนืออาณาเขตมาตั้งแต่โบราณ เรื่องราวกล่าวถึงการเก็บภาษีศุลกากรที่บันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรในเอกสารที่เก่าแก่และแพร่หลายที่สุด ก็คือที่ปรากฏในคัมภีร์คริสต์ศาสนาซึ่งแสดงว่า อย่างช้าที่สุดก็มีการเก็บภาษีศุลกากรแล้วในยุคที่คริสต์ศาสนา กำลังก่อกำเนิด สำหรับบันทึกของไทยนั้น กิจการภาษีหรือการศุลกากร มีมาตั้งแต่ก่อนสมัย

สุโขทัย ดังหลักฐานที่ปรากฏในศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหงว่า "เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหง เมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลาในนามีข้าว เจ้าเมือง บ่เอาจกอบในไพร่ลู่ทาง เพื่อนจูงวัวไปค้าขี่ม้าไปขาย ใครจักใคร่ค้าช้างค้า ใครจักใคร่ค้าม้าค้า" เป็นการชี้ให้เห็นว่า ก่อนสมัยพ่อขุนรามคำแหงนั้น เจ้าเมืองเคยเอา "จกอบ"⁹ คือเคยเก็บภาษีมาก่อน แต่เพิ่งมายกเลิกในสมัยสุโขทัย แสดงว่าสุโขทัยในยุคนั้นเป็นเขตปลอดภาษี หรือ Free port¹⁰ ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา หน่วยงานที่ทำหน้าที่ด้านตรวจเก็บภาษีขาเข้าขาออกเฉพาะเรียกว่า "พระคลังสินค้า" มีสถานที่สำหรับการภาษี เรียกว่า "ขนอน"¹¹ เก็บภาษีจากระวางบรรทุกสินค้าและจากสินค้า ส่วนในสมัยกรุงธนบุรีนั้นบ้านเมืองอยู่ในยุคสงคราม ในเรื่องการค้าขายระหว่างประเทศจึงไม่ปรากฏหลักฐานในทางประวัติศาสตร์เกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรแต่อย่างใด

เมื่อเข้าสู่ยุครัตนโกสินทร์ ในรัชสมัยสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวมีการประมวลผูกขาดการเรียกเก็บภาษีอากร เรียกว่า "ระบบเจ้าภาษีนายอากร" ส่วนสถานที่เก็บภาษีเรียกว่า "โรงภาษี" ต่อมาในรัชสมัยสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัฐบาลไทยได้เซ็นสัญญา "เบาริง" กับอังกฤษเมื่อวันที่ 8 เมษายน พ.ศ. 2398 และวันที่ 13 พฤษภาคม พ.ศ. 2399 อันมีบทบังคับให้เลิกล้มการเก็บภาษีเบิกร่องหรือค่าปากเรือ และให้จัดตั้งสถานศุลกากร (Customs House) ขึ้นจัดเก็บภาษีขาเข้า "ร้อยชักสาม" และภาษีขาออก ตามที่ระบุไว้ทำสัญญาแล้ว ทำให้ระบบการศุลกากรแบบใหม่ถูกนำมาใช้แต่ครั้งนั้น แต่ยังมีได้มีบทกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่แน่นอนอย่างใด อาศัยที่ปรึกษาและเจ้าหน้าที่ชาวต่างประเทศเป็นกำลังสำคัญในงานเทคนิคบางอย่าง จนถึงปี พ.ศ. 2452 (ร.ศ. 128) กรมศุลกากรจึงได้ร่าง Trade and Customs Regulations 128 (1909) ขึ้นตามหลักในกฎหมายอังกฤษฉบับหนึ่งชื่อ Customs Consolidation Act, 1879 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม ค.ศ. 1879 (พ.ศ. 2419) และโดยอัยยาศัยไมตรี รัฐบาลไทยได้ส่ง Draft of Proposed Trade and Customs Regulation for the Kingdom of Siam, R.S. 128 (1900) นี้ไปให้ต่างประเทศที่มีสัมพันธไมตรีกันอยู่พิจารณาด้วย การพิจารณาร่างข้อบังคับการค้าและการศุลกากรดังกล่าว ได้ยืดเยื้อมาจนกระทั่งรัฐบาลเจรจาแก้ไขสนธิสัญญากับนานาประเทศเสร็จสิ้นลงไปในปี พ.ศ. 2469

⁹ "จกอบ" เป็นคำเขมร หมายถึง ภาษีชนิดหนึ่งซึ่งเก็บแก่สัตว์ หรือสิ่งของที่นำเข้ามาจำหน่าย ซึ่งในสมัยอยุธยา ได้เรียก "จกอบ" เป็น "จังกอบ" บ้าง หรือ "จ่ากอบ" ก็มี

¹⁰ มานิต วิทยาเต็ม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 2.

¹¹ เป็นสถานที่สำหรับเก็บจกอบ นิยมตั้งที่ปากทางหรือปากแม่น้ำเพื่อดักเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

อันมีผลผ่อนคลายข้อผูกมัดต่าง ๆ ลงเป็นอันมาก โดยเฉพาะอิสรภาพในการภาษีศุลกากร ร่าง Trade and Customs Regulations 128 (1909) จึงได้รับการปรับปรุงแก้ไขตราออกใช้ในปีนั้นในรูป “พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469” อันเป็นการวางรากฐานแห่งการศุลกากรลงไว้และใช้ปฏิบัติสืบมาจนบัดนี้

2.3 ที่มาแห่งอำนาจเรียกเก็บภาษีศุลกากร

สำหรับประเทศไทยในปัจจุบัน หลักกฎหมายศุลกากร อันเป็นที่มาแห่งอำนาจเรียกเก็บภาษีศุลกากรที่สำคัญ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469¹² และ พระราชกำหนด

¹² เป็นตัวบทกฎหมายซึ่งกำหนดอำนาจหน้าที่ของศุลกากร และความรับผิดชอบของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าของเข้าและการส่งออก รวมทั้งหลักปฏิบัติทั่วไป ตลอดจนฐานความผิดต่าง ๆ และโทษ โดยกฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนี้มีการบัญญัติขึ้นเป็นลำดับดังนี้

1. พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469
2. พระราชบัญญัติศุลกากรแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 1) พุทธศักราช 2471
3. พระราชบัญญัติศุลกากรแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พุทธศักราช 2472
4. พระราชบัญญัติศุลกากรแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2474
5. พระราชบัญญัติศุลกากรแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 4) พุทธศักราช 2475
6. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 6) พุทธศักราช 2479
7. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480
8. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พุทธศักราช 2480
9. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482
10. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 10) พุทธศักราช 2483
11. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พุทธศักราช 2490
12. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497
13. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2499
14. ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515
15. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 พ.ศ.

พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530¹³ โดยเนื้อหาในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีศุลกากรดังกล่าว ส่วนใหญ่เป็นการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่าง รัฐ กับ เอกชนผู้ประกอบการค้า โดยให้รัฐมีอำนาจ

16. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2534

17. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 15) พ.ศ. 2540

18. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2542

19. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543

20. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

21. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548

22. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2548

¹³นับแต่มีการตราพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ขึ้นใช้บังคับ มีการตรากฎหมายขึ้นแก้ไขกฎหมายดังกล่าวอีกหลายครั้ง สรุปได้ว่าการตรากฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร นับแต่ พ.ศ. 2530 เป็นต้นมา มีทั้งสิ้นรวม 11 ฉบับ คือ

1. พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

2. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2537

3. พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2541

4. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2541

5. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2541

6. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2543

7. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543

8. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2545

9. พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2547

ควบคุมและจัดเก็บภาษีอากรสำหรับสินค้าหรือสิ่งของที่นำเข้ามาในและส่งออกป็นอกราชอาณาจักร จึงเป็นกฎหมายที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการบริหารงานในหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร และเจ้าหน้าที่อื่นที่มีอำนาจตามกฎหมายศุลกากร รวมถึงการกำหนดหน้าที่ และการจำกัดสิทธิ เสรีภาพของประชาชนผู้เสียภาษี

เป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปว่า งานศุลกากรนั้นอยู่ในความรับผิดชอบของกรมศุลกากร กระทรวงการคลัง โดยกฎหมายกำหนดให้กระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการเงินการคลังแผ่นดิน การประเมินราคาทรัพย์สิน การบริหารพัสดุภาครัฐ กิจการเกี่ยวกับที่ราชพัสดุ ทรัพย์สินของแผ่นดินภาษีอากรการระวาง การบริหารรายได้ที่รัฐมีอำนาจดำเนินการได้แต่ผู้เดียวตามกฎหมายและไม่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการอื่น การบริหารหนี้สาธารณะ การบริหาร และการพัฒนารัฐวิสาหกิจและหลักทรัพย์ของรัฐ และราชการอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกระทรวงการคลังหรือส่วนราชการที่สังกัดกระทรวงการคลัง¹⁴ และกำหนดให้กระทรวงการคลัง มีส่วนราชการ ดังต่อไปนี้¹⁵

- (1) สำนักงานรัฐมนตรี
- (2) สำนักงานปลัดกระทรวง
- (3) กรมธนารักษ์
- (4) กรมบัญชีกลาง
- (5) กรมศุลกากร
- (6) กรมสรรพสามิต
- (7) กรมสรรพากร
- (8) สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ
- (9) สำนักงานบริหารหนี้สาธารณะ
- (10) สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

10. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2548

11. พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2549

¹⁴ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พุทธศักราช 2534

¹⁵ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พุทธศักราช 2534

ทั้งนี้ ตามกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมศุลกากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2545 กำหนดให้กรมศุลกากรมีภารกิจเกี่ยวกับ การจัดเก็บภาษีอากรจากการนำสินค้าเข้าและส่งออกสินค้าออก การเสนอแนะเพื่อกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวง การป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางศุลกากร การส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตและการส่งออก โดยดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อจัดเก็บรายได้ให้กับประเทศ ปกป้องผลประโยชน์ของประเทศและประชาชน อำนวยความสะดวกด้านการค้าระหว่างประเทศแก่ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก และเพิ่มศักยภาพการแข่งขันทางการค้าของประเทศ โดยให้มีอำนาจหน้าที่ดังนี้¹⁶

- (1) ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (2) ดำเนินการเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกโดยมาตรการทางภาษีอากร
- (3) เสนอแนะเพื่อกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรในทางศุลกากรต่อกระทรวง
- (4) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมหรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย

โดยแบ่งส่วนราชการของกรมศุลกากรออกเป็น ดังนี้¹⁷

- (1) สำนักงานเลขานุการกรม
- (2) กองคลัง
- (3) สำนักกฎหมาย
- (4) สำนักงานศุลกากรกรุงเทพ
 - (4/1) สำนักงานศุลกากรตรวจของผู้โดยสารท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ
 - (4/2) สำนักงานศุลกากรตรวจสินค้าท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ
- (5) สำนักงานศุลกากรท่าเรือกรุงเทพ
- (6) สำนักงานศุลกากรท่าเรือแหลมฉบัง
- (7) สำนักงานศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ (ยกเล็ก)
- (8)-(11) สำนักงานศุลกากรภาคที่ 1 - 4
- (12) สำนักตรวจสอบอากร

¹⁶ ข้อ 1 ของกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมศุลกากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2545

¹⁷ ข้อ 2 ของกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมศุลกากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2545

(13) สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร

(14) สำนักบริหารและพัฒนาบุคคล

(15) สำนักแผนและการต่างประเทศ

(16) สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

(17) สำนักสืบสวนและปราบปราม

ดังนั้น เมื่อกรณีนี้มีกฎหมายระบุผู้มีอำนาจหน้าที่ด้านศุลกากรไว้โดยชัดแจ้ง จึงทำให้ งานบริหารการศุลกากรอยู่ในอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของกระทรวงการคลัง โดยมีกรม ศุลกากรเป็นเจ้าหน้าที่ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ในกฎหมายภาษีศุลกากร ทั้งนี้ พระราชบัญญัติ ศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้มีหน้าที่รักษาการ ให้เป็นไปตามกฎหมายศุลกากร และกำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรเป็นหัวหน้าจัดการงานในกรม ศุลกากร ดังใจความตามบทบัญญัติต่อไปนี้

มาตรา 2 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “คำว่า “เสนาบดี” หมายความว่า เสนาบดีผู้มีหน้าที่รักษาการให้เป็นไปตาม พระราชบัญญัตินี้”

เสนาบดีดังกล่าว คือ เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติตามมาตรา 122 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งต่อมาคำว่า “เสนาบดี” ดังกล่าว มาตรา 3 พระราชบัญญัติเทียบตำแหน่งรัฐมนตรีกับตำแหน่งเสนาบดีแต่ก่อน พุทธศักราช 2475 ให้อ่านเป็น “รัฐมนตรี” ต่อมาพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2483 มาตรา 7 ให้ยกเลิกความใน มาตรา 122 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และให้ใช้ความที่บัญญัติขึ้นใหม่ แทน โดยบัญญัติให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีหน้าที่รักษาการให้เป็นไปตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดวันหยุด และเวลา ราชการศุลกากร กำหนดอัตราค่าธรรมเนียม ค่าภาระติดพัน ค่าใบอนุญาต ค่าแบบพิมพ์ ค่าเดินทาง และกิจการอื่นๆ เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามบทแห่งพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 2 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “คำว่า “อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมศุลกากร” ซึ่งมีความหมายชัดอยู่ในตัวแล้ว แต่มีบทขยาย ที่แสดงถึงการแต่งตั้งอธิบดีและอำนาจทั่วไปไว้ในมาตรา 3 ว่า “พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวจะได้ ทรงตั้งหรือทรงพระกรุณาโปรดเกล้า ฯ พระราชทานพระบรมราชานุญาตให้เสนาบดีตั้งบุคคลผู้ สมควรขึ้นเป็นหัวหน้าจัดการงานในกรมศุลกากร และกำกับตรวจตรากิจการอันเป็นหน้าที่ของกรม นั้น บุคคลผู้นั้นซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “อธิบดี” ให้มีหน้าที่บังคับบัญชาควบคุมบรรดาพนักงานทั้งหลาย ในกรมศุลกากร มีอำนาจให้เงินเดือนและเงินรางวัลเรียกประกันสำหรับความประพฤติดี และออก

ข้อบังคับสำหรับกรมตามที่เห็นว่าจำเป็น เพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดยเรียบร้อย และบังคับการให้เป็นไปตามนั้น”

2.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

แม้กฎหมายศุลกากรจะไม่ได้บัญญัติในเรื่องของผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรไว้โดยตรง แต่หากพิเคราะห์ถึง มาตรา 40 วรรคหนึ่ง และ มาตรา 45 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งกำหนดไว้ว่า ก่อนที่จะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร หรือ ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักร “ผู้นำของเข้า” หรือ “ผู้ส่งของออก” ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร อีกทั้งต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน ก็เป็นที่เข้าใจได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรย่อมหมายถึง ผู้นำของเข้า หรือ ผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณีนั่นเอง

โดยที่มาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัติว่า “คำว่า “ผู้นำของเข้า” หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่า “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกันโดยอนุโลม” การบัญญัติโดยใช้วิธีวิเคราะห์ศัพท์เช่นนี้ ทำให้ได้บทนิยามของคำสองคำ คือ “ผู้นำของเข้า” และ “ผู้ส่งของออก” ซึ่งผู้เขียนขอแยกพิจารณาดังนี้

2.4.1 ผู้นำของเข้า

ผู้นำของเข้า คือ ผู้ที่นำหรือพาของเข้ามาในราชอาณาจักร¹⁸ โดยอาจนำหรือพาของเข้ามาด้วยตนเอง (นำเข้ามาพร้อมกับตน) หรือส่งแยกมาโดยทางเรือหรือยานพาหนะอื่นใดก็ได้ ของนั้นจะมีปริมาณ ราคา หรือ ค่าอากรมากน้อยเพียงใดก็ได้ และของนั้นจะมีการนำเข้าสำเร็จก่อนหรือหลังที่ผู้นำของเข้าเข้ามาภายในราชอาณาจักรก็ได้ ที่ตีความเช่นนี้ เพราะกฎหมายมิได้ห้ามให้ตีความเช่นนี้ และในทางข้อเท็จจริงก็มีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นเป็นปรกติ “ผู้นำของเข้า” นี้อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ โดยแบ่งออกได้ 2 จำพวก ดังนี้

¹⁸ มาตรา 27 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติถึงการ “นำหรือพาของ” เข้ามาในราชอาณาจักร

1. เจ้าของ หมายถึง ผู้มีกรรมสิทธิ์ ซึ่งอาจเป็นเจ้าของเพียงคนเดียวหรือเป็นเจ้าของร่วมกันสองคนหรือมากกว่านั้นก็ได้ ส่วนผู้ใดจะมีกรรมสิทธิ์ในของใดหรือเป็นเจ้าของนั้นหรือไม่ต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายอื่น ๆ ซึ่งยอมแล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป หากผู้ใดเป็นเจ้าของก่อนมีการนำเข้าหรือเป็นเจ้าของภายหลังการส่งมอบของดังกล่าวพ้นไปจากความรักษาของพนักงานศุลกากร ผู้นั้นย่อมไม่ใช่ผู้นำของเข้า¹⁹

2. บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือเป็นผู้มีส่วนได้เสียในตัวของ

ทั้งนี้ความเป็นเจ้าของ หรือ เป็นผู้ครอบครองหรือเป็นผู้มีส่วนได้เสียในตัวของ ต้องมีอยู่ในชั่วขณะหนึ่งนับแต่เวลาที่นำของเข้ามา²⁰ จนถึงเวลาที่ได้ส่งของให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร ตัวอย่างของบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองก็เช่น กรณีนาย ก. นำสินค้าชนิดหนึ่งซึ่งเป็นของนาย ข. ผู้เป็นนายจ้างเข้ามาในราชอาณาจักร หรือ กรณีผู้ปกครองโรงพักสินค้าหรือที่มั่นคงซึ่งเป็นที่สำหรับตรวจและเก็บสินค้าที่ยังมิได้ตรวจสอบ²¹ สำหรับตัวอย่างของบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้มีส่วนได้เสียก็เช่น กรณีเสมียน หรือ คนใช้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 109²²

¹⁹ ชูชาติ อัครโรจน์, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรพร้อมคำอธิบาย, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดียนตุลา, 2549), น. 33.

²⁰ เวลาที่นำของเข้ามา ย่อมหมายถึง การนำเข้าสำเร็จ ตามนัยมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

²¹ กรณีนี้ เป็นการยกตัวอย่าง โดยอาศัยการตีความตามมาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด ประกอบกับ มาตรา 6 (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

²² มาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “เสมียนหรือคนใช้ของบุคคลใด หรือห้างใดอาจจะมาทำกิจการทั้งหลายทั้งปวงแทนตัวบุคคล หรือห้างนั้นที่สุกสถานได้ แต่ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะไม่ยอมรับรองเสมียนหรือคนใช้นั้นเสียก็ได้ เว้นแต่บุคคลหรือห้างนั้นจะได้ยื่นใบมอบอำนาจทั่วไปไว้ที่สุกสถาน ให้อำนาจเสมียนหรือคนใช้นั้นทำการแทนตน และได้วางประกันโดยทำทันทันหรือประการอื่นให้ไว้ตามแต่ที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะเห็นสมควรและพอใจ เพื่อให้เสมียนหรือคนใช้นั้นปฏิบัติกรโดยถูกต้องสมควร”

2.4.2 ผู้ส่งของออก

ผู้ส่งของออก คือ ผู้ที่ส่งหรือพาของออกไปนอกราชอาณาจักร โดยมาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด บัญญัติให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกันกับผู้นำของเข้า โดยอนุโลม จึงอาจแบ่งออกได้เป็น 2 จำพวกเช่นเดียวกัน ดังนี้

1. เจ้าของ หมายถึง ผู้มีกรรมสิทธิ์ ซึ่งอาจเป็นเจ้าของเพียงคนเดียวหรือเป็นเจ้าของร่วมกันสองคนหรือมากกว่านั้นก็ได้ ส่วนผู้ใดจะมีกรรมสิทธิ์ในของใดหรือเป็นเจ้าของนั้นหรือไม่ต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายอื่น ๆ ซึ่งย่อมแล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป

2. บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือเป็นผู้มีส่วนได้เสียในตัวของ

โดยความเป็นเจ้าของ หรือ เป็นผู้ครอบครองหรือเป็นผู้มีส่วนได้เสียในตัวของต้องมีอยู่ในชั่วขณะหนึ่งนับแต่เมื่อส่งออกสำเร็จ²³ จนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ตรวจมอบของปล่อยไปเพื่อให้ นำออกนอกราชอาณาจักร

2.5 ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษี

เวลาที่เกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษี หมายถึง เวลาที่เกิดมูลหนี้ขึ้นตามกฎหมาย ทำให้รัฐมีสิทธิในค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระหรือจะชำระ ซึ่งจะต้องกระทำเมื่อใดเป็นอีกเรื่องหนึ่ง คือเรื่องเวลาที่จะต้องชำระค่าภาษี²⁴ โดยหลักทั่วไปและข้อยกเว้นจากหลักทั่วไปของความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีศุลกากร สามารถแยกศึกษาออกเป็น 3 หัวข้อดังนี้

²³ ตามนัยมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 อย่างไรก็ดี อาจารย์มานิต วิทยาเต็ม กลับมีข้อสังเกตเป็นความเห็นที่แตกต่างไปว่า “ในกรณีผู้ส่งของออกน่าจะนับเวลาที่เริ่มปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อส่งของนั้นออก มิใช่ นับแต่เมื่อส่งของนั้นออกสำเร็จตามนัยแห่งมาตรา 46 เพราะเมื่อส่งของออกไปแล้ว ความเกี่ยวพันของผู้ส่งของออกก็สิ้นสุดลง เว้นแต่มีการค้างการปฏิบัติพิธีการในกรณีที่กฎหมายเปิดช่องให้กระทำได้”

²⁴ มานิต วิทยาเต็ม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น. 54 - 55.

2.5.1 ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของขาเข้า

ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของขาเข้านั้น บัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ความว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะนำเข้าสำเร็จ” ส่วนเวลาที่น่าจะนำเข้าสำเร็จนั้นคือเวลาใด ตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กำหนดเวลาที่เรียกว่าน่าจะนำเข้าสำเร็จไว้ว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวข้องกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำเข้าของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ทำนให้ถือว่าการนำเข้าของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง” ดังนั้นการนำเข้าของสำเร็จหรือไม่เวลาใด จึงเป็นข้อเท็จจริงตามความหมายนี้ กล่าวคือ เมื่อเรือที่บรรทุกสินค้าเข้ามาในเขตน่านน้ำไทยอย่างเดียว การนำเข้าของเข้ายังถือว่าไม่สำเร็จ แต่จะต้องนำเข้ามาถึงเขตท่าดังกล่าวเสียก่อน ซึ่งต้องเป็นท่าศุลกากรที่รัฐมนตรีกำหนดโดยออกเป็นกฎกระทรวงตามมาตรา 4²⁵ แห่งพระราชบัญญัตินี้ด้วย

2.5.2 ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของขาออก

สำหรับความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของขาออกนั้น บัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ความว่า “ความรับผิดชอบในอัน

²⁵ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัติถึง “สถานที่หรือช่องทางสำหรับการนำเข้าหรือส่งออก” ดังมีใจความดังนี้

“เพื่อความประสงค์แห่งการนำเข้าหรือส่งออกหรือนำของเข้า และส่งออก และการศุลกากรให้รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวง

(1) กำหนดท่าหรือที่ใด ๆ ในราชอาณาจักรให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการนำเข้า หรือส่งออกหรือนำเข้าและส่งออกซึ่งของประเภทใด ๆ หรือ ทุกประเภททางทะเล หรือทางบก หรือให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขออนุญาตนำเข้าหรือของที่มีทัณฑ์บน ทั้งนี้ โดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

(2) กำหนดสนามบินใด ๆ ในราชอาณาจักรให้เป็นสนามบินศุลกากรโดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

(3) ระบุเขตศุลกากร ณ ท่าใด หรือที่ใด หรือสนามบินใดซึ่งกำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้น

จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ” ส่วนเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ ได้กำหนดไว้ในตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ความว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการส่งของใด ๆ ออกจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออกได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น”

เขตท่า ก็คือ เขตที่กำหนดไว้ เป็นอย่างเดียวกันกับเรื่องความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของขาเข้า สำหรับข้อที่ระบุว่าเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น หมายถึงว่า ถ้าเรือลำนั้นมีได้ออกจากท่าที่บรรทุกสินค้าเพื่อไปยังต่างประเทศทันที แต่ต้องแวะทำอื่นในประเทศอีกแล้วจึงจะไปจากพระราชอาณาจักร จะถือว่าสินค้าที่บรรทุกในท่าแรกส่งออกสำเร็จก็ต่อเมื่อ เรือที่บรรทุกได้ออกไปจากเขตท่าสุดท้ายเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรแล้ว

อย่างไรก็ดี เนื่องจากการนำของเข้าหรือส่งของออกย่อมทำได้ทั้งทางเรือ ทางบก และทางอากาศ²⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 จึงบัญญัติเรื่องของการนำของเข้า

²⁶ นอกจากการนำของเข้าหรือส่งของออกทางเรือ ทางบก และทางอากาศแล้ว พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ยังได้รับรองพิธีการศุลกากรทางไปรษณีย์ไว้ ดังจะเห็นได้จากมาตรา 35 ซึ่งบัญญัติว่า “บรรดาของที่นำเข้ามา หรือส่งออกโดยทางไปรษณีย์นั้น ต้องสำแดงและลงบัญชีโดยถูกต้อง และมีระวางโทษเป็นทำนองเดียวกันกับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกโดยทางเรือ เว้นไว้แต่ความรับผิดชอบและโทษนั้นจะตกแก่ผู้มีชื่อที่จะรับของอันนำเข้ามาและผู้ส่งของอันจะส่งออกไป หรือตกแก่ผู้รับ หรือผู้นำของส่ง ณ ที่ทำการไปรษณีย์แล้วแต่กรณี” การนำของเข้าหรือส่งของออกทางไปรษณีย์ย่อมอาศัยยานพาหนะต่าง ๆ เช่น เรือ รถไฟ หรือ อากาศยาน เพียงแต่เมื่อของที่นำเข้าหรือส่งออกอยู่ในรูปพัสดุไปรษณีย์หรือห่อจดหมาย ศุลกากร เรียกว่าการนำเข้าหรือส่งออกทางไปรษณีย์โดยไม่จำกัดว่าการขนส่งนั้นจะใช้ยานพาหนะอะไร โดยของนั้นจะบรรจุอยู่ในถุงไปรษณีย์ ดังนี้แม้เรือ รถไฟ หรือ อากาศยาน นำเข้าหรือส่งออกทางไปรษณีย์ ก็ไม่เป็นการนำของเข้าหรือส่งออกทางทะเล ทางบก หรือทางอากาศแต่อย่างใด

สำหรับของที่นำเข้าโดยทางไปรษณีย์นั้น ทางปฏิบัติกรมศุลกากรถือตามอนุสัญญาว่าด้วยการไปรษณีย์สากล ซึ่งกระทำ ณ กรุงโตเกียว เมื่อ ค.ศ. 1964 และตามความตกลงกับการสื่อสารแห่งประเทศไทยว่า ฎุมลที่บรรจุพัสดุไปรษณีย์จากต่างประเทศนั้น ให้นำมาเปิดตรวจ

และส่งของออกทางเรือ (การค้าทางทะเล) ไว้อย่างละเอียด และให้ใช้บทบัญญัติดังกล่าวมากับการนำของเข้าหรือส่งของออกทางบก และทางอากาศด้วย ดังที่ปรากฏในมาตรา 121 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ความว่า “พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่การนำของเข้า และส่งของออก หรือการค้าอย่างใด ๆ ข้ามแดนแห่งพระราชอาณาจักรทางบกเสมอกันกับการค้าทางทะเล และ บทบัญญัติการบังคับและโทษานุโทษทั้งปวงในพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้บังคับแก่การค้าข้ามแดน ทางบกตามที่พึงใช้ได้โดยมีพิกัดต้องคำนึงถึงถ้อยคำสำนวนซึ่งใช้ตามปกติในทางการเรือ และ เมื่อใดมีความจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ ถ้อยคำสำนวนที่ใช้นั้นให้หมายความและกินความ รวมไปถึง รถไฟ ล้อเลื่อน คนหาบหาม สัตว์บรรทุกทุกอากาศยาน ด้านศุลกากร พรหมแดน สนามบิน ที่กำหนดเป็นด้านภาษี การบรรทุกของลง การถ่ายของออกแล้วแต่กรณี หรือถ้อยคำสำนวนอื่น ทำนองนี้อันใช้อยู่ในการค้าทางบกหรือทางอากาศนั้น”²⁷

ดังนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการที่พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนด “ท่าหรือที่” ตามมาตรา 4 (1) หรือ “สนามบินศุลกากร” ตามมาตรา 4 (2) จึงเป็นการกำหนดเพื่อให้มีความสอดคล้องกับมาตรา 121 โดยให้มีความครอบคลุมถึงการค้าทางทะเล ทางบก และทางอากาศ ซึ่งความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของขาเข้า และ ขาออก จะถือว่าเป็นอันสำเร็จต่อเมื่อมีการนำของเข้ามาถึง หรือส่งของออกไปจาก “ท่า” หรือ “ที่” หรือ “สนามบินศุลกากร” แล้วแต่กรณีตามที่กฎหมายกำหนดไว้

2.5.3. ข้อยกเว้นจากหลักทั่วไปของความรับผิดชอบในอันที่จะเสียค่าภาษีศุลกากร

1. ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน (มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469)
2. ในกรณีที่ของนำเข้าเก็บในเขตปลอดอากร (มาตรา 10 ทวิ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469)

เพื่อคัดแยกร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ของการสื่อสารฯ และเจ้าพนักงานศุลกากร โดยให้ถือว่าภาระค่าภาษีสำหรับของนำเข้าเกิดในวันเปิดถุงเมล์

²⁷ ชูชาติ อัสวโรจน์, อ้างแล้ว เจริญพรที่ 19, น. 136.

3. ข้อยกเว้นจากหลักทั่วไปของความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีอากรขาเข้า กรณีสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสินค้านำเข้า (มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530)

2.6 เวลาที่จะต้องชำระค่าภาษี²⁸

เวลาที่จะต้องชำระค่าภาษี หมายถึง เวลาที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องชำระเงินแก่ศุลกากรเป็นค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกเปรียบได้เหมือนเวลาที่หนี้ถึงกำหนดนัดโดยเวลาที่จะต้องชำระค่าภาษีนี้นี้ ปรากฏในส่วนท้ายของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคแรกมีข้อความว่า “การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่จะออกใบขนสินค้าให้” ตามกฎหมายศุลกากรผู้มีสิทธิในสินค้าซึ่งนำเข้าหรือส่งออกจะต้องทำใบขนสินค้า สำแดงรายการตามแบบที่กำหนดยื่นต่อศุลกากรเพื่อให้ตรวจสอบและรับรอง เมื่อผ่านการตรวจสอบและรับรองแล้ว จึงจะชำระค่าภาษี ซึ่งพร้อมกันนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะประทับตราสมบูรณ์ เรียกว่า ออกใบขนสินค้าให้ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษีพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะไม่รับรองหรือออกใบขนสินค้าให้ ในทางกลับกัน ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าใบขนสินค้านั้นไม่อาจรับรองได้ก็อาจไม่รับชำระค่าภาษี ซึ่งในกรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมไม่จำเป็นต้องชำระค่าภาษี จึงอาจกล่าวได้ว่า เวลาที่ออกใบขนสินค้าให้และเวลาที่เสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกันโดยนัยดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่า ถ้าเจ้าของและผู้มีสิทธิยังไม่ยื่นใบขนสินค้าเพื่อเสียภาษีและรับของก็ยังไม่ต้องเสียค่าภาษี ถึงแม้ว่าเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแล้วก็ตาม เช่น ของมาถึงท่าเรือเมื่อวันที่ 20 มกราคม ผู้นำเข้ายังไม่ประสงค์จะนำสินค้าไปจำหน่าย จึงปล่อยไว้ให้อยู่ในความรักษาของการท่าเรือ ผู้นำของเข้าก็ยังไม่ต้องเสียค่าภาษี ครั้นถึงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ ผู้นำเข้าจึงทำใบขนสินค้า เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบใบขนสินค้า พอใจใบขนสินค้า และเห็นว่ารับรองได้ ผู้นำของเข้าจึงต้องเสียค่าภาษี ในทางกลับกัน แม้ว่าความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษียังไม่เกิด ก็อาจมีการเสียค่าภาษีได้หากมีการออกใบขนสินค้าให้ เช่น เจ้าของสินค้าจะส่งสินค้าขาออกไปกับเรือเมื่อวันที่ 20 กุมภาพันธ์ แต่เจ้าของสินค้าประสงค์จะยื่นใบขนสินค้าขาออกล่วงหน้า และเสียค่าภาษีขาออก ในวันที่ 20 มกราคม เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ออกใบขนสินค้าให้ล่วงหน้า เมื่อมีการออกใบขนส่งสินค้าให้ดังนั้นก็จะต้องเสียค่าภาษี ทั้งที่ความจริงยังไม่มีส่งออกและความ

²⁸ มานิต วิทยาเต็ม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น. 56 – 57.

รับผิดชอบยังไม่เกิดขึ้น ซึ่งในทางปฏิบัตินั้น กรณีดังตัวอย่างหลังนี้จะมีแต่เฉพาะในการส่งสินค้าขาออกเท่านั้น เพราะสำหรับสินค้าขาเข้า แม้กรมศุลกากรจะยอมให้ยื่นใบขนสินค้าล่วงหน้า แต่ก็จะไม่รับชำระค่าภาษีจนกว่าเรือที่บรรทุกสินค้าตามใบขนสินค้านั้นจะเข้ามาถึงเขตท่าแล้ว

2.7 การคำนวณค่าภาษี

ภาษีสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก จะเป็นเงินจำนวนเท่าใดต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงต่าง ๆ หลายประการ ข้อเท็จจริงที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการคำนวณค่าภาษี ได้แก่ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น องค์ประกอบทั้งสามอย่างนี้ย่อมเปลี่ยนแปลงได้ไม่แน่นอนแล้วแต่เวลาและสถานที่ หรือการกระทำของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ผ้าที่นำเข้ามาเมื่อเวลาปล่อยไปจากอากรขาของศุลกากร อาจตัดเย็บเป็นกางเกงสำเร็จรูปแล้ว ของใหม่ที่นำเข้ามา ก็อาจจะเป็นสนิมหรือเสื่อมไปในระหว่างเก็บในโกดังสินค้าก่อนเสียภาษีและปล่อยของไปจากศุลกากร หรืออาจน้ำหนักเพิ่มขึ้นหรือลดลงเพราะความชื้นเพิ่มขึ้นหรือลดลง ราคาก็อาจสูงขึ้นหรือลดลงตามภาวะการผลิตและความต้องการในท้องตลาด ตลอดจนปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวพันถึงราคา เช่น อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น พิกัดอัตราศุลกากรก็อาจมีการเปลี่ยนแปลงเช่นเดียวกัน เพราะรัฐย่อมจะปรับปรุงพิกัดอัตราศุลกากร เช่น เพิ่มหรือลดอัตราอากรของบางอย่าง ยกเว้นอากรของบางอย่าง หรือกลับให้เก็บของที่เคยยกเว้นอากร เพื่อให้เป็นไปตามความเหมาะสมทางเศรษฐกิจ สังคม และนโยบายของรัฐ ดังนั้นปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าในการคำนวณค่าภาษี ซึ่งจะต้องพิจารณาตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของที่จะต้องเสียภาษีนั้น จะถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาใด²⁹ ซึ่งในกรณีนี้พึงแยกพิจารณาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ได้ดังนี้

2.7.1. การคำนวณค่าภาษีขาเข้า³⁰

อาจแยกออกได้เป็น 4 กรณี คือ

²⁹ เฟิงอั่ง, น. 57 - 58.

³⁰ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 มาตรา 8 ทวิ มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และวรรคสาม มาตรา 87 และ มาตรา 88

1. กรณีของที่มีได้เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ในการคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น มีข้อสังเกตว่ามาตรา 10 ทวิ วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มิได้บัญญัติว่าราคาของมีความเกี่ยวข้องกับอัตราแลกเปลี่ยนอย่างไร แต่ย่อมเข้าใจได้ว่าต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ดังนี้ เวลาที่ใช้บังคับกับราคาของและอัตราแลกเปลี่ยน จึงเป็นเวลาเดียวกัน

2. กรณีของที่มีเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนมิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แต่นำออกจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ภายในประเทศ ในการคำนวณค่าภาษีให้พนักงานเจ้าหน้าที่จัดรายละเอียดแห่งสภาพของ ปริมาณของ และราคาของนั้นไว้ และให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น โดยพิกัดอัตราศุลกากรนี้ อาจเป็นพิกัดอัตราศุลกากรเดิม คือไม่เปลี่ยนแปลงก็ได้ หรือมีการแก้ไขกฎหมายมีผลให้การจัดพิกัดอัตราศุลกากรเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่มีการแก้ไขกฎหมาย แต่เนื่องจากขณะนำเข้าคลังเป็นวัตถุดิบเมื่อปล่อยของออกจากคลังเป็นสินค้าสำเร็จรูป พิกัดอัตราศุลกากรจึงย่อมเปลี่ยนแปลงไป เป็นต้น

3. กรณีของที่มีเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ในการคำนวณค่าภาษีให้ยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปนั้น

4. กรณีของนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ในการคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของออกไปจากเขตปลอดอากร แต่ในกรณีที่ได้นำของที่มีอยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษี ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

2.7.2. การคำนวณค่าภาษีขาออก³¹

การคำนวณค่าภาษีขาออกให้ถือเกณฑ์ตามสภาพของ ราคาของ พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้ ซึ่งปัจจุบันมีคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 13/2516 ลงวันที่ 23 เมษายน 2516 กำหนดให้ ใบขนสินค้าขาออกใดที่ชำระอากรไว้ครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว จะไม่ต้อง

³¹ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ตวิ วรรค 2

ชำระอากรเพิ่มหรือได้รับเงินอากรคืน ถึงแม้ว่าก่อนจะส่งของออกไปจริง ได้มีการเปลี่ยนแปลงราคา หรือพิกัตอัตราศุลกากร ทำให้ของชนิดตามใบขนสินค้าขาออกนั้นจะต้องเสียอากรมากขึ้นหรือน้อยลงหรือยกเว้นอากร