

บทที่ 2

การตรวจสอบและประเมินค่าภาษีอากร

1. ความนำ

1.1 ประวัติการจัดเก็บภาษีอากร

คำว่า “ศุลกากร” กฎหมายศุลกากรไม่ได้ให้คำจำกัดความไว้ จึงต้องอาศัยความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ได้ให้ความหมายคำว่า “ศุลกากร” หมายถึง อากรที่เรียกเก็บจากสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก ได้แก่ อากรขาเข้าและอากรขาออก

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการนำของเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งมีประวัติการจัดเก็บมาตั้งแต่โบราณ จึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่เก่าแก่ที่สุดในโลก สำหรับประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีศุลกากรมาตั้งต่อก่อนกรุงสุโขทัยเป็นราชธานี ดังจะเห็นได้จากหลักศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชซึ่งมีข้อความตอนหนึ่งว่า “เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหงเมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลาในนามีข้าว เจ้าเมืองบ่เอาจกอบในไพร่ลู่ทาง เพื่อนจูงวัวไปค้าขี่ม้าไปขาย ใครจักใคร่ค้าช้างค้า ใครจักใคร่ค้าม้าค้า ใครจักใคร่ค้าเงินค้า ค้าทองคำ ไพร่ฟ้าหน้าใส”

“จกอบ” เป็นคำเขมร หมายถึงภาษีชนิดหนึ่งซึ่งเก็บแก่สัตว์ หรือสิ่งของที่นำเข้ามาจำหน่าย ในสมัยกรุงศรีอยุธยาได้เรียกจกอบเป็นจังกอบ หรือจกอบก็มี สถานที่สำหรับเก็บจังกอบเรียกว่า “ขนอน” นิยมตั้งที่ปากทางหรือปากแม่น้ำเพื่อดักเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

ในสมัยรัชกาลที่ 2 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์ มีการเก็บอากรร้อยละ 3 สำหรับสินค้าที่บรรทุกมากับเรือที่เข้าออกเป็นประจำ และร้อยละ 8 สำหรับสินค้าที่บรรทุกมากับเรือที่เข้ามาเป็นครั้งคราว

ในสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 3 ทรงเปลี่ยนวิธีการเก็บภาษีให้มีผู้ประมูลผูกขาดตัดตอน โดยเก็บเป็นส่วนชั้จากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ในสิ่งของซึ่งได้กำหนดไว้เป็นเฉพาะอย่างๆ ไป ผู้ที่ได้รับผูกขาดเรียกเก็บค่าภาษีเรียกว่า “เจ้าภาษี” และเรียกสถานที่ตั้งเก็บว่า “โรงภาษี” โดยที่สินค้าหรือสิ่งๆที่ผูกขาดบางชนิดได้รวมถึงภาษีศุลกากรด้วย

¹ ผู้สนใจประวัติศาสตร์ศุลกากรโลกศึกษาเพิ่มเติมได้จาก Hironori Asakura, World History of the Customs and Tariffs, (World Customs Organization), 2003

ต่อมาในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 5 ได้เลิกวิธีการผูกขาด เปลี่ยนเป็นรัฐบาลจัดเก็บเอง สถานที่สำหรับเก็บภาษีก็เปลี่ยนจากคำว่า “โรงภาษี” เป็น “ด่านภาษี” และในที่สุดได้กลายเป็น “ด่านศุลกากร” จนทำให้คำว่าจังกอบและขนอนต้องพลอยสลายตัวตั้งแต่นั้นมา ในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้ทรงจัดตั้งหอรัษฎาพิพัฒน์ขึ้น และงานศุลกากรซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีสินค้าขาเข้าขาออกเป็นรายได้ของรัฐได้อยู่ในความควบคุมจัดการและดูแลของหอรัษฎาพิพัฒน์กำเนิดของหอรัษฎาพิพัฒน์จึงนับเป็นการก่อตั้งกรมศุลกากร

มีหลักฐานว่าเจ้าพระยาภาศกรวงศ์ (ชุมพร บุณนาค) เป็นผู้บัญญัติคิดคำว่า “ศุลกากร” ขึ้นให้ตรงกับคำในภาษาอังกฤษว่า “Customs” และเรียกที่ทำการกรมศุลกากรในหนังสือทางราชการว่าศุลกสถาน แต่คนสามัญเรียกว่าโรงภาษีร้อยชักสาม หรือเรียกสั้นๆ ว่าโรงภาษี ส่วนชาวจีนแต่จิวเรียกว่าฟ้าชีกวน หรือ “เป๊ะลันซา” ซึ่งกฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันก็ยังคงใช้คำว่าศุลกสถาน เช่นพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 37 มาตรา 84 มาตรา 112²

คำว่า “Customs” กล่าวกันว่า ในการโต้เถียงระหว่างกษัตริย์อังกฤษกับสภาสามัญเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีในตอนต้นๆ ของประวัติศาสตร์อังกฤษนั้น ที่ปรึกษาของกษัตริย์อ้างว่าโดย “ancient customs” ภาษีสินค้าที่นำเข้าประเทศนั้น เป็นของกษัตริย์โดยชอบ สภาไม่มีอำนาจเกี่ยวข้อง คำว่า “Customs” จึงได้ถูกนำมาใช้เป็นชื่อของภาษีที่เรียกเก็บแก่ของที่นำเข้ามาในประเทศแต่นั้นมา³

ในปีพุทธศักราช 2455 สมัยพระวรวงศ์เธอพระองค์เจ้าพร้อมพงษ์อริราชทรงดำรงตำแหน่งอธิบดีกรมศุลกากร ได้ยกร่างกฎหมายศุลกากรขึ้นโดยยึดถือแนวกฎหมายศุลกากรของอังกฤษเป็นต้นแบบ ประกอบกับกฎหมายทำสัญญาและข้อบังคับที่ออกตามสัญญากับอังกฤษและประเทศอื่นๆ ที่ใช้ในขณะนั้นโดยยกร่างเป็นภาษาอังกฤษขึ้นมาก่อน และได้ประกาศใช้เมื่อปีพุทธศักราช 2469

² ผู้สนใจประวัติศาสตร์ศุลกากรของไทยศึกษาเพิ่มเติมได้จาก บุษหลง ศรีกนก, “ประวัติกรมศุลกากร”, หนังสือที่ระลึกวันสถาปนากรมศุลกากรครบรอบ 120 ปี, 4 กรกฎาคม 2537, หน้า 48-77.

³ ถวิล วิสุทจินดา, “การบริหารงานศุลกากร”, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจของวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 20 ประจำปีการศึกษาพุทธศักราช 2520-2521, หน้า 6-7.

1.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรสามารถแยกเป็นประเภทใหญ่ๆ ได้ 2 ประเภท คือ

1.2.1. กฎหมายศุลกากรโดยตรง

(1) กฎหมายศุลกากร คือ กฎหมายที่ว่าด้วยพิธีการศุลกากรหรือวิธีการดำเนินการต่างๆ เพื่อให้สามารถจัดเก็บอากรได้ หรือนัยหนึ่งก็คือการบริหารงานจัดเก็บนั่นเอง เช่นว่าด้วยการจัดการท่าหรือที่สำหรับการนำของเข้าออก การควบคุมท่าเรือ คลังสินค้า และบุคคลที่เกี่ยวข้อง การควบคุมยานพาหนะเข้าออก การค้าชายฝั่ง การนำของผ่าน วิธีการเสียอากรรับมอบของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไป มาตรการต่างๆ ในการป้องกันและปราบปรามการลักลอบหรือหลีกเลี่ยงการเสียอากร ลักษณะความผิดต่างๆ การคืนอากร และการดำเนินคดี เป็นต้น กฎหมายศุลกากรนี้ มีการตราเป็นทั้งพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด และประกาศของคณะปฏิวัติ ปัจจุบันมีกฎหมายศุลกากรรวมทั้งสิ้น 22 ฉบับ คือ

1. พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469
2. พระราชบัญญัติศุลกากร แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 1) พุทธศักราช 2471
3. พระราชบัญญัติศุลกากร แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พุทธศักราช 2472
4. พระราชบัญญัติศุลกากร แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2474
5. พระราชบัญญัติศุลกากร แก้ไขเพิ่มเติม (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. ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515
15. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 พ.ศ. 2528
16. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2534
17. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 15) พ.ศ. 2540

18. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2543

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

กฎหมายศุลกากรนี้ มีข้อสังเกตในการเรียกชื่อของกฎหมายอยู่ 2 ประการ คือ

ประการที่ 1 กฎหมายศุลกากรฉบับแรกนั้น ชื่อที่หัวพระราชบัญญัติใช้ว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469” แต่ตามมาตรา 1 ใช้ว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469” จึงทำให้เกิดความสับสนในการเรียก ในทางปฏิบัติจึงเรียกชื่อทั้งสองอย่าง

ในการอ้างอิงตัวบทกฎหมาย ศาสตราจารย์ธานินทร์ กรัยวิเชียร และอาจารย์วิชา มหาคุณ ได้อธิบายไว้ว่า⁴

มีปัญหว่า ตัวบทกฎหมายนั่นเอง นักกฎหมายควรจะอ้างอิงโดยเรียกชื่อกฎหมายนั้น ประการใด จะเห็นได้ว่ามักมีการเรียกชื่อกฎหมายผิดพลาดอยู่เสมอเรื่องให้เห็นง่ายที่สุด ได้แก่ การเรียกชื่อกฎหมายลักษณะอาญา ซึ่งในกฎหมายฉบับนั่นเอง มาตรา 1 บัญญัติว่า “ให้เรียกพระราชบัญญัตินี้ว่า กฎหมายลักษณะอาญา” แต่บุคคลทั่วไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งในหมู่นักกฎหมายเรียกกันว่า “กฎหมายอาญาลักษณะ ร.ศ.127” แม้ในปัจจุบันคำว่า “ประมวลกฎหมายอาญา” ก็ยังมีนักกฎหมายเรียกกันผิดๆ ว่า “ประมวลกฎหมายอาญา พ.ศ.2499” คำว่า “พ.ศ. 2499” นั้นเป็นส่วนหนึ่งของชื่อพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายอาญา และ มิใช่เป็นส่วนหนึ่งของชื่อประมวลกฎหมายอาญา ดังจะเห็นได้จากตัวพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายอาญา พ.ศ. 2499 และจะพิเคราะห์ได้จากประมวลกฎหมายอาญาเองว่า ระบุ หรือ อ้างถึงแต่เฉพาะ “ประมวลกฎหมายอาญา” เท่านั้นโดยปกติ กฎหมายทุกฉบับจะมีบทบัญญัติในมาตราแรก หรือ ในพระราชบัญญัติให้ใช้กฎหมายนั้นอยู่แล้วว่า ให้เรียกว่าอย่างไร

ผู้เขียนเห็นว่า การอ้างอิงถึงกฎหมายศุลกากรฉบับแรกนั้น ต้องใช้ว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469” เพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 1 ที่ให้เรียกว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร พระ

⁴ ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2539) น. 82-84.

พุทธศักราช 2469” ประกอบกับพระราชบัญญัติศุลกากรตั้งแต่ ฉบับที่ 15 จนถึงฉบับที่ 20 ถ้าหากมีการอ้างถึงกฎหมายศุลกากรฉบับแรก จะเรียกว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469”

ประการที่ 2 กฎหมายศุลกากรไม่มีการเรียกชื่อว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 5)” เพราะเปลี่ยนวิธีตั้งชื่อพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมเป็นพระราชบัญญัติศุลกากร ไม่มีคำว่า “แก้ไขเพิ่มเติม” พระราชบัญญัติศุลกากรฉบับพุทธศักราช 2479 จึงเป็น (ฉบับที่ 6) เพราะเริ่มนับฉบับพระพุทศักราช 2469 เป็นฉบับที่ 1

(2) กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร คือ กฎหมายซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ในการเก็บและเสียอากรศุลกากร ว่าต้องเก็บในอัตราเท่าใด มีหลักเกณฑ์อย่างไร ผู้ที่เกี่ยวข้องมีอำนาจหน้าที่และสิทธิในการเก็บและเสียภาษีศุลกากรอย่างไร กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรนี้ มีการตราเป็นทั้งพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด และประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ใช้บังคับอยู่ปัจจุบัน ได้แก่ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530

1.2.2 กฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับศุลกากร

กฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับศุลกากรเป็นกฎหมายของหน่วยราชการอื่นที่กำหนดอำนาจหน้าที่และเงื่อนไขเพื่อให้ปฏิบัติ ซึ่งกรมศุลกากรต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายนั้นๆ เช่น

(1) กฎหมายที่เกี่ยวกับการควบคุมการนำเข้าและส่งออก เช่น พระราชบัญญัติการส่งออกและการนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ.2522 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติอาวูฐปืน เครื่องกระสุนปืน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิง และสิ่งเทียมอาวูฐปืน พ.ศ.2490 พระราชบัญญัติวิเทศคมนาคม พ.ศ.2498 ของที่ถูกต้องควบคุมการนำเข้าหรือส่งออกนี้ เรียกว่า ของต้องห้ามหรือของต้องจำกัด

“ของต้องห้าม” หมายถึง ของที่กฎหมายกำหนดห้ามนำเข้ามาในหรือส่งออกป็นออก ราชอาณาจักรโดยเด็ดขาด และในบางกรณีห้ามส่งผ่านแดนด้วย ผู้ใดนำเข้า ส่งออกหรือส่งผ่านแดนเป็น ความผิดต้องรับโทษตามกฎหมายที่ห้ามนั้นๆ และเป็นความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 อีกบทหนึ่งด้วย และของนั้นเป็นของอันพึงต้องรับตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ประกอบด้วยมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“ของต้องจำกัด” หมายถึง ของที่กฎหมายกำหนดว่า หากจะนำเข้ามา หรือส่งออกป็นออก ราชอาณาจักรต้องได้รับอนุญาต หรือต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของการนำเข้าหรือส่งออกให้ครบถ้วนตามที่กฎหมายนั้นๆ กำหนดไว้ก่อน และเรียกเงื่อนไขข้อบังคับที่เกี่ยวกับของนั้นว่า “ข้อจำกัด”

คำว่า “ของต้องจำกัด” และ “ข้อจำกัด” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 (ฉบับแรก) เช่น มาตรา 27 มาตรา 31 ใช้คำว่า “ของต้องจำกัด” และเรียกเงื่อนไขที่เกี่ยวกับการนำเข้าหรือส่งออกว่า “ข้อจำกัด” ซึ่งตรงกับคำภาษาอังกฤษว่า “Restricted Goods” แต่ต่อมาทางการได้ใช้คำว่า “จำกัด” ในสัญญาที่ทำกับนานาประเทศเป็นคำแปลของ “Limited” ในภาษาอังกฤษ ฉะนั้นกรมศุลกากรจึงได้เปลี่ยนมาเรียกของดังกล่าวว่า “ของต้องจำกัด” และเรียกเงื่อนไขข้อบังคับที่เกี่ยวกับของนั้นว่า “ข้อจำกัด”⁵ เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 7 และมาตรา 15 ใช้คำว่า “การจำกัด” ในบางครั้งใช้คำว่า “สิ่งต้องจำกัด” คือ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2482 มาตรา 10 และเพื่อเป็นการรักษาคำว่าจำกัดให้เป็นรูปเดียวกันกับที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กฎหมายศุลกากรที่บัญญัติขึ้นภายหลังได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2499 มาตรา 4 ใช้คำว่า “ข้อจำกัด” พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2542 มาตรา 4 ใช้คำว่า “ที่ต้องจำกัด” พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 7 และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548 มาตรา 9 มาตรา 12 ใช้คำว่า “ของต้องจำกัด” เห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรใช้ถ้อยคำดังกล่าวหลายถ้อยคำทำให้สับสน ผู้เขียนเห็นว่าถ้าหากจะกล่าวถึงตัวของของควรใช้คำว่า “ของต้องจำกัด”⁶ แต่ถ้าหากจะกล่าวถึงการกระทำที่เป็นฐานความผิดควรใช้คำว่า “หลีกเลี่ยงข้อจำกัด”

ผู้ใดนำของต้องจำกัดเข้ามาในหรือส่งออกโดยไม่ได้รับอนุญาต หรือไม่ได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ครบถ้วนถูกต้อง ย่อมเป็นความผิดตามกฎหมายที่กำหนดนั้นๆ และเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 อีกด้วย การพิจารณาว่า ของใดเป็นของต้องจำกัดการนำเข้าหรือส่งออก ในแนวทางการพิจารณาของกรมศุลกากร จะพิจารณาจากถ้อยคำในกฎหมายซึ่งมักจะบัญญัติในทำนองเดียวกัน เช่น⁷

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 6 “ห้ามมิให้ผู้ใดนำสุราเกินกว่า 1 ลิตร เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต”

⁵ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, *คำบรรยายกฎหมายศุลกากร*, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดศึกษาสัมพันธ์, 2520) น. 320-321.

⁶ สุปราณี สกลเดช, “ความรับผิดอาญาฐานลักลอบและหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529) น. 19.

⁷ บันทึกข้อความ ส่วนคดี สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2547 เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายกรณีนำเข้าผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมที่ฝ้าฝืน มาตรา 21 แห่ง พ.ร.บ.มาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม พ.ศ.2511

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 มาตรา 27 “ห้ามมิให้ผู้ใดนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้นยาสูบ ใบยาสูบ ยาอัด ยาเส้น หรือยาสูบ เข้ามาในหรือส่งออกป็นนกราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดี”

พระราชบัญญัติการส่งออกและให้นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ.2522 มาตรา 7 “เมื่อได้มีประกาศกำหนดสินค้าใดให้เป็นสินค้าที่ต้องขออนุญาตในการส่งออกหรือในการนำเข้ามาตาม มาตรา 5 (2) แล้ว ห้ามมิให้ผู้ใดส่งออกหรือนำเข้าซึ่งสินค้านั้น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ หรือผู้ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มอบหมาย”

พระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 มาตรา 15 “ห้ามมิให้ผู้ใดนำเข้าซึ่งอาหารเพื่อจำหน่าย เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้อนุญาต”

พระราชบัญญัติวิเทศศุลกากร พ.ศ.2498 มาตรา 6 “ห้ามมิให้ผู้ใดทำ มี ใช้ นำเข้า นำออก หรือค้าซึ่งเครื่องวิเทศศุลกากร เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานผู้ออกไปอนุญาต”

พระราชบัญญัติวัตถุอันตราย พ.ศ.2535 มาตรา 23 “ภายใต้บังคับบทบัญญัติ มาตรา 36 ห้ามมิให้ผู้ใดผลิต นำเข้า ส่งออก หรือมีไว้ในครอบครองซึ่งวัตถุอันตราย ชนิดที่ 3 เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่”

พระราชบัญญัติยา พ.ศ.2510 มาตรา 12 “ห้ามมิให้ผู้ใดผลิต ขาย หรือนำหรือส่งเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งยาแผนปัจจุบัน เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้อนุญาต”

สำหรับการนำเข้าผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมตามพระราชบัญญัติมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม พ.ศ.2511 กฎหมายมิได้กำหนดเงื่อนไขการนำเข้าเหมือนกับบทบัญญัติของกฎหมายที่ยกตัวอย่างข้างต้น กล่าวคือ ถึงแม้มาตรา 21 จะบัญญัติให้การนำผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ต้องเป็นไปตามมาตรฐานเข้ามาเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักร ต้องแสดงหลักฐานให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบและได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการก็ตาม แต่การฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ได้มีมาตรการกำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว ได้แก่ มาตรา 46(2) โดยคณะกรรมการอาจสั่งให้ทำผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมให้สิ้นสภาพ หรือให้ส่งกลับคืนไปหรือสั่งให้รอไว้เพื่อรับการอนุญาตในภายหลังก็ได้ การฝ่าฝืนมาตรา 21 ดังกล่าว จึงไม่เป็นความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 วรรคสอง ให้งดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนกราชอาณาจักร ทั้งนี้

ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าไปหรือในสภาพอื่น⁸ มีปัญหาว่า การนำสุราและยาสูบต่างประเทศเข้ามาขายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรที่อธิบดีกรมศุลกากรได้อนุมัติให้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 ทวิ (1) จะต้องขออนุญาตนำสุราและยาสูบต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 หรือไม่เพียงใด คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาแล้วเห็นว่า การนำสุราและยาสูบต่างประเทศเข้ามาขายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรต้องขอใบอนุญาตและขออนุญาตนำเข้าตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ตามลำดับ⁹

การนำสุราจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร เพื่อขนผ่านแดนไปยังประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวตามความตกลงว่าด้วยการขนส่งทางถนนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว โดยมีได้ขอใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อนการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 6 จะถือว่ามีความผิดตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 หรือไม่ คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาแล้วเห็นว่า มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 กำหนดห้ามมิให้ผู้ใดนำสุราเกินกว่าหนึ่งลิตรเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต และการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อเป็นตัวอย่างสินค้าหรือมิใช่เพื่อการค้า อธิบดีมีอำนาจผ่อนผันให้นำเข้ามาได้ตามจำนวนและทางด่านศุลกากรที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษาโดยไม่ต้องขอรับใบอนุญาต ซึ่งจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติสุราฯ ได้วางหลักไว้ว่าการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรต้องขอใบอนุญาต ยกเว้นการนำสุร่าจำนวนไม่เกินหนึ่งลิตร หรือการนำสุราเข้ามาเพื่อเป็นตัวอย่างสินค้าหรือมิใช่เพื่อการค้าและอธิบดีกรมสรรพสามิตผ่อนผันให้นำเข้ามาได้เท่านั้นที่อาจนำเข้ามาในราชอาณาจักรได้โดยไม่ต้องได้รับใบอนุญาต ดังนั้นการนำสุราจากต่างประเทศเข้ามา

⁸ ปัจจุบันความในมาตรานี้ถูกยกเลิกและบัญญัติความใหม่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2543 มาตรา 6 ซึ่งมีข้อความที่แตกต่างกันอยู่หลายประการ แต่ก็ยังคงสาระสำคัญในเรื่องการยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกเอาไว้

⁹ บันทึก เรื่อง “การนำสุราและยาสูบต่างประเทศเข้ามาขายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร” ใน อุทิศ ธรรมวาทีน, ชูชาติ อิศวโรจน์, ศักดิวิฑูรย์ วงษ์มณฑา และชัยวิทย์ วรคุณพิณีจ, รวบรวมและจัดทำโดย คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (พ.ศ.2483-พ.ศ.2534) และคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ (พ.ศ.2525-พ.ศ.2534) เกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ผลิตงรัตน จำกัด, 2535) น. 190-192.

ในราชอาณาจักรเพื่อส่งออกไปยังสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวจึงไม่เข้าเงื่อนไขตามข้อยกเว้นดังกล่าว จึงต้องยื่นคำขออนุญาตก่อนนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรต่อพนักงานสรรพสามิตตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ การที่พระราชบัญญัติสุราฯ กำหนดให้ต้องขออนุญาตก่อนการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ทำให้สุราที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักรกรณีนี้เข้าลักษณะเป็นของต้องจำกัดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้กำหนดให้การนำของต้องจำกัดเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงข้อห้ามหรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นเป็นความผิด ดังนั้นการนำสุราจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อส่งออกไปยังสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว โดยมีได้ขอใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อนการนำเข้ามาในราชอาณาจักร จึงมีความผิดตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469¹⁰

ของต้องจำกัดนั้น หากผู้นำของเข้าไม่มีใบอนุญาตมาแสดงต่อศุลกากรขณะนำเข้าก็เป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัดแม้จะไปขออนุญาตได้ภายหลัง ก็หาทำให้พ้นผิดไม่ แต่ของนั้นอาจตรวจปล่อยไปได้เมื่อได้ระบับคดีแล้ว หรือบางครั้งให้ส่งกลับออกไปก็มี¹¹ ของต้องจำกัดที่นำเข้ามาก่อนได้รับอนุญาต หน่วยงานที่มีหน้าที่อนุญาตจะออกใบอนุญาตให้ภายหลังได้หรือไม่ ต้องพิจารณาว่าของนั้นได้นำเข้ามาตามกฎหมายนั้นหรือไม่ เช่น คำว่า “นำเข้า” ที่ใช้ในพระราชบัญญัติควบคุมการส่งออกนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าบางอย่าง พ.ศ.2482 ถ้าได้นำของเข้ามาในเส้นทางโดยปกติและไม่ใช้ด้วยวิธีปกปิด หากแต่เอาเข้ามาโดยเปิดเผยและแสดงต่อด่านศุลกากรตามระเบียบแล้ว ยังไม่ถือว่าเป็นการ “นำเข้า” แต่ถ้าได้นำของใดเข้ามาในราชอาณาจักรโดยเห็นได้ว่าเจตนาจะนำเข้ามาด้วยการลักลอบ ได้แก่ นำเข้ามาในทางซึ่งมิใช่เส้นทางปกติ หรือนำเข้าในเส้นทางโดยปกติแต่ด้วยวิธีการอันปกปิด เป็นต้น กรณีเช่นนี้เมื่อนำล่องล้ำพ้นเข้ามาในราชอาณาจักร ก็เรียกว่า “นำเข้า” แล้ว¹²

ตามหลักมีอยู่ว่า ไม่มีการเก็บอากรของต้องห้าม เมื่อได้เก็บไว้แล้ว ไม่ว่าจะด้วยประการใดๆ ก็ถือว่าเก็บไว้ผิด และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้รับหรือให้ส่งออก ก็ให้คืนอากรแก่ผู้ชำระเงินได้โดยเต็มจำนวนและของต้องจำกัดซึ่งนำเข้ามาโดยยังมิได้รับอนุญาตโดยถูกต้องตามกฎหมายนั้น เมื่อพนักงาน

¹⁰ บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร (เรื่องเสรีจที่ 305/2548) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา พฤษภาคม 2548

¹¹ อนันต์ สิทธิฤทธิ์, “วิชาความผิดและการดำเนินคดีศุลกากร”, เอกสาร (หลักสูตรตัวแทนออกของ รุ่นที่ 5 ปี 2547 : โรงเรียนพัฒนาและบริหารการค้าระหว่างประเทศ) หน้า 22.

¹² อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 9, น. 9.

เจ้าหน้าที่สั่งให้ส่งกลับออกไปหรือสั่งให้รีบ ก็ยอมถือว่าของนำเข้ามาแล้วนั้นเป็นของต้องห้ามมิให้นำเข้า การที่ได้ชำระอากรไว้ก็ต้องถือว่าเก็บไว้ผิดและให้ผู้ชำระเงินมีสิทธิได้คืนอากรเต็มจำนวนเช่นเดียวกัน¹³

(2) กฎหมายที่มอบหมายให้กรมศุลกากรจัดเก็บค่าภาษีอากรแทน เช่น ประมวลรัษฎากร การนำของเข้ามาในราชอาณาจักร กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร และใบเสร็จรับเงินที่กรมศุลกากรออกให้ ให้ถือเป็นใบกำกับภาษีเฉพาะในส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁴

สิ่งของส่งทางไปรษณีย์ต่างประเทศที่นำเข้ามาให้หน่วยงานตรวจคัดไปรษณีย์ภัณฑ์ ผู้มีหน้าที่ควบคุมการเปิดดูไปรษณีย์ต่างประเทศ แยกสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ที่ได้เปิดดูแล้วออกเป็น 3 กลุ่ม คือ¹⁵

กลุ่มที่ 1 แต่ละหีบห่อราคาไม่เกิน 1,000 บาท ตัวอย่างสินค้าที่ใช้ได้แต่เพียงเป็นตัวอย่าง และไม่มีราคาในทางการค้า ให้ยกเว้นอากร โดยส่งมอบคืนการสื่อสารแห่งประเทศไทย (ปัจจุบันคือบริษัทไปรษณีย์ไทย จำกัด) ไปจัดจ่ายแก่ผู้รับต่อไป

กลุ่มที่ 2 ของใช้ส่วนตัว ของขวัญหรือของตัวอย่างที่ไม่มีลักษณะเป็นสินค้าในทางการค้า ซึ่งส่งจากผู้ส่งคนหนึ่งถึงผู้รับคนหนึ่งในคราวเดียวกันหรือเข้ามาถึงพร้อมกัน ไม่ว่าจะมียอดรวมกี่หีบห่อ หากมีราคาพึงประเมินไม่เกิน 20,000 บาท ทั้งนี้โดยไม่จำกัดว่า ค่าอากรที่ต้องชำระจะเป็นจำนวนเงินเท่าใด ให้ส่งมอบต่อให้บริษัทไปรษณีย์ไทย จำกัด เพื่อส่งมอบผู้รับและเก็บค่าอากรแทน

กลุ่มที่ 3 กรณีอื่นๆ นอกจากกลุ่มที่ 1 และ 2 ซึ่งถือเป็นสินค้า ให้ส่งมอบคืนแก่การสื่อสารแห่งประเทศไทย เพื่อส่งมอบเข้าเก็บในคลังสินค้าของด่านศุลกากรไปรษณีย์

สิ่งของส่งทางไปรษณีย์กลุ่มที่ 2 ที่ด่านศุลกากรไปรษณีย์เปิดตรวจและประเมินค่าภาษีอากรลงในใบแจ้งให้ไปรับสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ต่างประเทศ และส่งให้บริษัทไปรษณีย์ไทย จำกัด จัดเก็บอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม (และภาษีอื่นๆ ถ้ามี) แทนด่านศุลกากรไปรษณีย์ ใบเสร็จรับเงินที่บริษัทไปรษณีย์ไทย จำกัด ออกให้ นั้นไม่ใช่ใบเสร็จรับเงินที่กรมศุลกากรออกให้ จึงไม่ถือเป็นใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(22) และมาตรา 86/14¹⁶ และแม้ผู้นำของเข้าจะนำใบเสร็จรับเงินฉบับที่บริษัท

¹³ คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากร ที่ 3/2484 เรื่อง การคืนอากรที่นำเข้ามาผิดพระราชบัญญัติภายหลังได้รับอนุญาตให้ส่งกลับออกไปหรือสั่งให้รีบ ใน ล้วน ปางสุข, รวบรวมโดย คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากร (พ.ศ.2497-2528) หน้า 33-34

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(22) และมาตรา 86/14

¹⁵ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 06 02 02 (1)

¹⁶ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0726/7376 ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2547 เรื่อง แจ้งผลการพิจารณาข้อหารือเกี่ยวกับมาตรการแก้ไขปัญหาใบกำกับภาษี

ไปรษณีย์ไทย จำกัด ออกให้มาขอเปลี่ยนแปลงใบเสร็จรับเงินที่ด่านศุลกากรไปรษณีย์ ก็ไม่ใช่เป็นกรณีที่ขอให้
ออกใบแทนใบกำกับภาษี เพราะไม่ใช่เป็นกรณีที่ใบกำกับภาษีสูญหาย ถูกทำลาย หรือชำรุดใน
สาระสำคัญ¹⁷

1.3 ลักษณะของกฎหมายศุลกากร

มีนักกฎหมายบางท่านเห็นว่า กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ¹⁸ แต่
อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่า กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายภาษีอากร โดยพิจารณาจากโครงสร้างของ
กฎหมายภาษีอากร ซึ่งจะมีโครงสร้างอยู่ 6 ส่วนด้วยกัน¹⁹ คือ

1.3.1 ส่วนที่ว่าด้วย “ผู้เสียภาษี”

กฎหมายศุลกากรได้กำหนดให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร เป็นผู้
หน้าที่เสียภาษีศุลกากร²⁰

1.3.2 ส่วนที่ว่าด้วย “ฐานภาษี”

ฐานภาษีซึ่งเป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี กฎหมายศุลกากรได้กำหนดฐานภาษีให้เก็บจาก
การนำของเข้ามาหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร²¹

1.3.3 ส่วนที่ว่าด้วย “อัตราภาษี”

พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530) ได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับของที่นำเข้า และ
ของที่ส่งออกไว้ในภาค 2 และภาค 3 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/12

¹⁸ ชูชาติ อิศวโรจน์, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม(กรุงเทพมหานคร :
โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2542) น. 36.

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม
จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, น. 3-18.

²⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 มาตรา 45

²¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ และมาตรา 10 ตี

1.3.4 ส่วนที่ว่าด้วย “วิธีเสียภาษี”

กฎหมายศุลกากรได้กำหนดวิธีเสียภาษี ให้เสียภาษีให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นสินค้าให้ และในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบแล้วเห็นว่า เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะออกแบบแจ้งการประเมินเพื่อเรียกให้มาเสียภาษี และเงินเพิ่มให้ครบถ้วน

1.3.5 ส่วนที่ว่าด้วย “วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น”

เมื่อผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกเห็นว่า ค่าภาษีอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บไว้ไม่ถูกต้อง ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง²² และหากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์²³

ในกรณีที่ไม่ตกลงในเรื่องราคาศุลกากรสำหรับของอย่างใด ๆ ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษี หรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือกองหนึ่งกองใดในของชนิดหนึ่งหรือประเภทหนึ่ง เต็มทั้งส่วนหรือทั้งกองตามราคาที่สูงเกินไปเพิ่มขึ้นอีกร้อยละสองกึ่ง หรือถ้าไม่ยอมรับของไว้เป็นค่าภาษี หรือรับซื้อไว้ดังว่านี้ อธิบดีและเจ้าของต่างมีอำนาจตั้งอนุญาโตตุลาการมีจำนวนเท่ากัน แต่ไม่เกินฝ่ายละสองคน เพื่อช่วยให้ตกลงกันในข้อโต้แย้ง ถ้าอนุญาโตตุลาการทั้งสองฝ่ายไม่สามารถตกลงกันได้ให้อนุญาโตตุลาการนั้นๆ ตั้งผู้ชี้ขาด และให้เป็นอันยุติถึงที่สุดตามคำตัดสินของผู้ชี้ขาดนั้น²⁴

1.3.6 ส่วนที่ว่าด้วย “การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษี”

โครงสร้างส่วนนี้เป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบถึงสภาพบังคับ หรือโทษของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษี ซึ่งตามกฎหมายศุลกากรมีทั้งโทษทางแพ่ง โทษทางอาญาและมาตรการบังคับอื่นๆ โทษทางแพ่งคือการเสียเงินเพิ่ม โทษทางอาญามีโทษจำคุก ปรับและริบทรัพย์สินสำหรับมาตรการบังคับอื่นๆ เช่น การกักของ²⁵ ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรจะไม่กักของโดยตรง แต่จะใช้วิธีการงดรับการปฏิบัติพิธีการศุลกากร การไม่รับผิดชอบราชการ ซึ่งมีผลทำให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกไม่สามารถรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไป จึงมีผลเท่ากับการกักของ

²² พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

²³ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสารส

²⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 12

²⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ

โดยปกติบุคคลจักต้องรับโทษในทางอาญา ต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้น ต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย²⁶ แต่โทษปรับตามกฎหมายศุลกากรนั้น มีลักษณะแตกต่างไปจากหลักการรับโทษในทางอาญาก็คือ มิได้จำกัดเฉพาะแต่บุคคลผู้กระทำความผิดโดยตรงเท่านั้นบุคคลอื่น ๆ แม้มิได้เป็นผู้ลงมือกระทำความผิดหรือมีส่วนร่วมรู้เห็นในการกระทำความผิด ก็อาจต้องรับผิดชำระค่าปรับด้วย แต่จะต้องเป็นผู้ที่กฎหมายได้ระบุฐานะไว้แน่ชัด โดยพิจารณาถึงความเป็นผู้มีส่วนได้เสียในกิจการนั้นๆ เช่น ในกรณีที่ตัวแทนถูกศาลพิพากษาให้ปรับเพราะได้กระทำการใดๆ ที่เป็นความผิดฐานทำหรือยื่นคำสั่งแดงหรือบันทึกเรื่องราวหรือเอกสาร ซึ่งเป็นความเท็จ หรือเป็นความไม่บริบูรณ์ หรือเป็นความซักพาให้ผิดหลงในรายการใด ๆ หรือฐานหลีกเลี่ยง หรือพยายาม หลีกเลียงด้วยประการใด ๆ บรรดาการเสียอากรตามจำนวนที่ควรต้องเสีย หรือการกักตุนหรือการห้ามนั้น ตัวการจะต้องรับผิดในทางแพ่งใช้ค่าปรับนั้น โดยมีพักต้องค้ำประกันว่าตัวแทนจะสามารถชำระค่าปรับนั้นได้หรือไม่ หรือมีพักต้องค้ำประกันว่าตัวแทนได้ถูกจำแทนค่าปรับแล้วหรือไม่²⁷ นอกจากนี้เจ้าของเรือจะต้องรับผิดในทางแพ่งในการใช้เบี้ยปรับ ซึ่งได้ลงโทษปรับนายเรือสำหรับความผิดใดๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ และโดยทำนองเดียวกันเจ้าของหรือเจ้าสำนักใดๆ จะต้องรับผิดค่าปรับซึ่งได้ลงโทษปรับตัวแทน หรือผู้ปกครองนั้นๆ ซึ่งกระทำแทนตน หรือควบคุมดูแลผลประโยชน์ของตนนั้น²⁸

จากโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรเห็นได้ว่า กฎหมายศุลกากรมีองค์ประกอบครบถ้วนทั้ง 6 ส่วน กฎหมายศุลกากรจึงเป็นกฎหมายภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวมาข้างต้น

1.4 ความหมายของภาษีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับต่างๆ รวมทั้งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ใช้ถ้อยคำที่เกี่ยวกับภาษีศุลกากรไว้หลายคำได้แก่ “ค่าภาษี” “ภาษี” “ค่าภาษีศุลกากร” “อากรศุลกากร” “ภาษีอากร” “อากร” “ค่าภาษีอากร” “เงินอากร” “ค่าอากร” และ “อากรชั้นใน”

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคเก้า ได้บัญญัติบทวิเคราะห์ศัพท์ของคำว่า “ค่าภาษี” ไว้ว่า

²⁶ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 2

²⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 15

²⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 105

คำว่า “ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน

และพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสี่สาม²⁹ ได้บัญญัติบทวิเคราะห์ศัพท์ของคำว่า “อากร” ไว้ว่า

คำว่า “อากร” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน

ก่อนที่จะวิเคราะห์ถึงความหมายของภาษีศุลกากร เห็นควรอธิบายความหมายของ ค่าธรรมเนียม ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร และอากรชั้นใน เสียก่อนเพราะคำเหล่านี้จะมีลักษณะที่แตกต่างไปจากค่าภาษี และอากร

1. ค่าธรรมเนียม หมายความว่าเงินที่เรียกเก็บโดยบทบัญญัติของกฎหมาย ผู้เสียจะต้องเสียเงินนั้นตามอัตราที่กฎหมายกำหนดในฐานะที่อำนวยความสะดวกและเอื้อประโยชน์ให้หรือกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด ทั้งในด้านปฏิบัติและออกเอกสารให้ เช่น ค่าธรรมเนียมล่วงหน้า ค่าธรรมเนียมนอกเขตที่ทำการศุลกากร หรือทำการพิเศษ และค่าธรรมเนียมใบรับรองการขนขึ้น เป็นต้น ซึ่งผู้ขอรับประโยชน์ดังกล่าวจะต้องเสียค่าธรรมเนียมตามที่กฎหมายกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมไว้³⁰ และต้องเป็นค่าธรรมเนียมในทางศุลกากร

ค่าธรรมเนียมตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายศุลกากรจะเรียกเก็บได้จะต้องมีบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากรให้อำนาจกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงการคลัง³¹ เพื่อให้อำนาจแก่กรมศุลกากรที่จะเรียกเก็บค่าธรรมเนียม เพราะหากไม่มีกฎหมายให้อำนาจออกกฎกระทรวงเรียกเก็บได้แล้ว การจัดเก็บนั้นก็เป็นการจัดเก็บโดยไม่มีอำนาจสามารถร้องขอต่อศาลให้เพิกถอนการเรียกเก็บนั้นได้ เช่น การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการผ่านพิธีการศุลกากรตามประกาศกรมศุลกากรที่ 47/2544 ข้อ 3 จะต้องชำระค่าธรรมเนียมประจำวันสำหรับพนักงานทำการพิเศษตามใบแนบ ศ.4 ข้อ 2(1) (ก) อัตราใบขนละ 70 บาท ซึ่งการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประกาศกรมศุลกากรดังกล่าว เป็นการเรียกเก็บโดยไม่มีบทบัญญัติของ

²⁹ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 3

³⁰ ล้วน ปางสุข, (รวบรวมและเรียบเรียง), คำอธิบายกฎหมายศุลกากรและพิธีการศุลกากร, ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สัมพันธ์พาณิชย์, 2529) น. 4.

³¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 122

กฎหมายศุลกากรรองรับ ศาลปกครองกลางจึงมีคำพิพากษาตามคดีหมายเลขแดงที่ 120/2547 ให้เพิกถอนการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าว³²

2. ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หมายถึงเงินที่กรมศุลกากรเรียกเก็บจากผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือหักจ่ายจากการขายทอดตลาดสิ่งของในกิจการเฉพาะทางศุลกากร เช่น ค่ามัดลวดตีตรา³³

3. อากรชั้นใน หมายถึงอากรที่ต้องเสียในการปิดแสดมภ์เฉพาะสินค้าบางอย่าง เช่น อากรสุรา อากรยาสูบ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศเพื่อส่งออกหรือนำมาจากต่างประเทศ จะต้องปิดอากรแสดมภ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงให้เสร็จสิ้นก่อนรับมอบสุราและยาสูบไปจากอารักขาของศุลกากร นอกเหนือจากการชำระอากรขาเข้า³⁴

จากบทวิเคราะห์ของคำว่า “ค่าภาษี” และ “อากร” ดังกล่าวไว้แล้ว เป็นเพียงอธิบายให้เห็นว่า ค่าภาษีและอากรประกอบไปด้วยค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรือ อากรชั้นในเท่านั้น แต่ไม่ได้ให้ความหมายของค่าภาษีและอากรไว้แต่อย่างไร

“ภาษี” หมายถึง เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคล เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁵

“อากร” คือเงินที่บังคับจากผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยที่ประโยชน์ที่ได้รับนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะ และเป็นเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์การปกครองท้องถิ่นหรือองค์การมหาชนอิสระ³⁶

จากความหมายของภาษีและอากรดังกล่าว มีลักษณะเป็นเพียงความหมายทั่วไปของภาษีและอากร ยังไม่ได้ให้ความหมายที่แท้จริงของภาษีศุลกากร ดังนั้นหากต้องการให้ความหมายที่แท้จริงจึงต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายศุลกากรบางมาตราที่เกี่ยวข้องคือพระราชบัญญัติศุลกากร พระ

³² บันทึกข้อความ ส่วนคดี สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร ที่ กค 0503/0069 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2547

³³ ล้วน ปางสุข, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 30*, น. 4.

³⁴ *เพ็ญอ้าง*, น. 5.

³⁵ รัฐปกรณ์ นิภานันท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547) น. 9.

³⁶ สมคิด เลิศไพฑูรย์, *คำอธิบายกฎหมายการคลัง*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2541) น. 111.

พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง มาตรา 10 ทวิวรรคหนึ่ง มาตรา 10 ตริวรรคหนึ่ง มาตรา 40 วรรคหนึ่ง และมาตรา 45 วรรคหนึ่ง

“มาตรา 10 วรรคหนึ่ง บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นสินค้าให้”

“มาตรา 10 ทวิวรรคหนึ่ง ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่ยื่นของเข้าสำเร็จ”

“มาตรา 10 ตริวรรคหนึ่ง ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ยื่นของออกสำเร็จ”

“มาตรา 40 วรรคหนึ่ง ก่อนที่จะนำของใดๆ ไปจากอารักขาของศุลกากรผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

“มาตรา 45 วรรคหนึ่ง ก่อนที่จะส่งของใดๆ ออกนอกราชอาณาจักรผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ประกอบด้วยพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง

“มาตรา 4 วรรคหนึ่ง ของที่นำหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัตอัตราอากรท้ายพระราชบัญญัตินี้”

เมื่อพิจารณาจากความหมายของภาษีและอากรประกอบกับบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากร มาตราต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง พอสรุปความหมายของ “ภาษีศุลกากร” ได้ดังนี้

“ภาษีศุลกากร” คือเงินที่รัฐบังคับเรียกเก็บจากผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรและตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร เพื่อนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ

จากความหมายของภาษีศุลกากร เห็นได้ว่าค่าธรรมเนียม ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร และอากรชั้นใน ไม่ใช่เงินที่เรียกเก็บตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัตอัตราศุลกากร จึงไม่ใช่ภาษีศุลกากร

1.5 ภาษีศุลกากรเป็น “ภาษี” หรือ “อากร”

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า “ศุลกากร” หมายถึง ค่าอากรที่เรียกเก็บจากสินค้าขาเข้าและขาออก จึงเป็นเรื่องที่สืบสนว่า ศุลกากรเป็น “ภาษี” หรือ “อากร” โดยทั่วไปเรามักเรียกกันว่า “ภาษี” ในกฎหมายศุลกากรเดิมก็เรียกว่า “ภาษี” ต่อมาพระวรวงศ์เธอพระองค์เจ้าวิวัฒนไชยทรงเห็นว่า การใช้คำว่า “ภาษี” และ “อากร” นี้ เป็นไปอย่างสับสน จึงได้ทรงวางหลักขึ้นใช้ในกระทรวงการคลังให้เป็นระเบียบ โดยใช้ “ภาษี” ให้หมายถึงภาษีอากรประเภทที่เก็บทางตรง และ “อากร” ให้หมายถึงภาษีอากรประเภทที่เก็บทางอ้อม แล้วใช้ “ภาษีอากร” ให้มีความหมายรวม³⁷ และเพราะหลักการนี้ ในการแก้ไขกฎหมายศุลกากรเมื่อปี พ.ศ. 2482 จึงได้มีการเพิ่มคำนิยามขึ้นใหม่อีกคำหนึ่งว่า “อากร” โดยกำหนดให้ความหมายเหมือนกับคำว่า “ภาษี” ที่ใช้เดิมทุกประการ และในกฎหมายศุลกากรหรือพิกัดอัตราศุลกากรตลอดจนระเบียบข้อบังคับและเอกสารทางราชการทั้งหลายของศุลกากรและกระทรวงการคลังตั้งแต่นั้นมา ก็ใช้ว่า “อากรศุลกากร” มาโดยตลอด โดยทั่วไปก็คือใช้คำว่า “ภาษี” ให้ตรงกับคำอังกฤษว่า “TAX” และ “อากร” ให้ตรงกับคำอังกฤษว่า “DUTY” อย่างไรก็ดี แม้ว่าทางปฏิบัติปัจจุบันจะไม่ใช้คำว่า “ภาษีศุลกากร” แต่โดยบทบัญญัติในกฎหมายที่ยังใช้อยู่ คำดังกล่าวย่อมใช้ได้ และมีความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “อากรศุลกากร”³⁸

จากความหมายของ “ภาษีศุลกากร” ดังได้กล่าวไว้ในข้อ 1.4 เห็นได้ว่าภาษีศุลกากรมีลักษณะที่สำคัญคือ เป็นเงินที่เรียกเก็บเพื่อประโยชน์โดยตรงของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจากการบริการสาธารณะของกรมศุลกากร คือเพื่อขอให้กรมศุลกากรตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากร จึงเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการเสียภาษีศุลกากรดังนั้นภาษีศุลกากรจึงมีลักษณะเป็นอากรซึ่งตรงกับภาษาอังกฤษว่า “DUTY”³⁹ และในคำแปลพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับภาษาอังกฤษของกรมศุลกากร เช่น มาตรา 10 วรรคหนึ่ง มาตรา 10 ทวิวรรคหนึ่ง มาตรา 10 ตริวรรคหนึ่ง และมาตรา 27 ได้แปลคำว่า “ค่าภาษี” เป็น “DUTY”⁴⁰ การที่พระราชบัญญัติศุลกากรได้ใช้ถ้อยคำที่เกี่ยวกับภาษีไว้หลายถ้อยคำนั้น เห็นว่า ในการบัญญัติกฎหมายศุลกากรในระยะเริ่มแรกนั้นเกิดจากความสับสนในการทำความเข้าใจที่จะ

³⁷ ถวิล วิสุทธจินดา, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3*, น. 7.

³⁸ *เพ็ญอ้าง*, น. 7.

³⁹ ชัยวิทย์ วรคุณพิณีจ, “วิเคราะห์มาตรการทางศุลกากรเพื่อส่งเสริมการส่งออก”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539) น. 12.

⁴⁰ กรมศุลกากร, *กฎหมายศุลกากร(THAI CUSTOMS LAWS)*, (กรุงเทพมหานคร : พิมพ์ที่ ห.ส.น.สามเจริญพานิช, 2528) น. 12-13, 20.

ให้ความหมายของภาษีศุลกากร จึงได้ใช้ถ้อยคำไว้หลายถ้อยคำ แต่อย่างไรก็ตามถ้อยคำต่างๆ ที่ใช้ในกฎหมายศุลกากรนั้น กฎหมายมีเจตนารมณ์ที่จะมุ่งหมายถึงภาษีที่จัดเก็บโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรและตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรเท่านั้น ไม่รวมถึงภาษีที่เรียกเก็บโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายอื่น เช่น ประมวลรัษฎากร⁴¹ อย่างไรก็ตามในปัจจุบันปัญหาความสับสนในการใช้ถ้อยคำดังกล่าวกำลังได้รับการแก้ไขเพื่อให้ไปในแนวทางเดียวกัน เพราะการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากรตั้งแต่พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 เป็นต้นมาจะใช้คำว่า “อากร” และเห็นได้ชัดเจนจากการใช้ถ้อยคำในรายการที่สำแดงในใบขนสินค้าใช้คำว่า “อากรขาเข้า” สำหรับการเรียกเก็บอากรจากการนำของเข้า และใช้คำว่า “อากรขาออก” สำหรับการเรียกเก็บจากการส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร

1.6 ลักษณะของภาษีศุลกากร

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล จำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ การจำแนกแยกแยะภาษีอากรประเภทต่างๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ขึ้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก และจำแนกได้หลายวิธี เช่น จำแนกตามการผลักภาระภาษีอากร จำแนกประเภทตามฐานการบริโภค

1.6.1 จำแนกตามการผลักภาระภาษีอากร

จำแนกตามการผลักภาระภาษีอากร เป็นการพิจารณาว่าใครเป็นผู้ที่แบกรับภาระภาษีอากร เช่น ภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) การจำแนกภาษีอากรเป็นทางตรงหรือทางอ้อมนั้น สามารถตีความได้เป็น 2 นัย ได้แก่⁴²

(1) นัยทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ถูกประเมินหรือถูกจัดเก็บโดยตรง ในขณะที่ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้จ่ายมิได้ถูกประเมินหรือถูกจัดเก็บโดยตรง

⁴¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2310/2523 ที่ 791/2536 ที่ 4899/2536 ที่ 4372/2540

⁴² วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ : หลักการและแนวทางปฏิบัติสำหรับนักรัฐศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยโครงการผลิตตำราและเอกสารการสอน คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548) น. 40-41.

(2) นัยทางการวิเคราะห์ภาวะภาษี

ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ภาระตกแก่ผู้เสียภาษีอากร ส่วนภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้โดยการนำภาษีศุลกากรมาใช้เป็นฐานในการกำหนดราคาสินค้า ดังนั้นหากจำแนกตามการผลักภาระภาษีแล้ว ภาษีศุลกากรจึงมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งสอดคล้องกับเอกสารงบประมาณประจำปีของสำนักงานงบประมาณ

1.6.2 จำแนกตามฐานการบริโภค

การจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น ก็อาจจัดอยู่ในหมวดหมู่ของภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าบริการ⁴³

1.7 สิ่งที่เป็นภาษีศุลกากร

โดยทั่วไปแล้วสิ่งที่เป็นภาษีอากรนั้นจะได้แก่เงินที่ผู้เสียภาษีได้เสียให้แก่รัฐบาล แต่ในความหมายที่กว้างนั้น ภาษีไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปของเงินตราเสมอไป อาจจะเป็นในรูปของบริการหรือสิ่งของที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลก็ได้ ซึ่งเรียกว่า “Tax in kind” ตัวอย่างเช่น⁴⁴

1. การถูกบังคับเกณฑ์ไปเป็นทหารหรือการถูกบังคับใช้แรงงาน โดยรัฐบาลไม่จ่ายค่าตอบแทนหรือจ่ายต่ำกว่าที่ควรจะเป็น
2. การบังคับกักขัง โดยการจ่ายดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราที่เขาควรจะได้รับ
3. การถูกรัฐบาลบังคับซื้อสินค้าหรือบริการหรือทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าราคาตลาดหรือราคาที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น รัฐบาลบังคับให้ผู้ที่ส่งข้าวออกนอกต้องนำข้าวจำนวนหนึ่งไปขายแก่รัฐบาลในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ส่วนที่แตกต่างระหว่างราคาตลาดกับราคาที่พ่อค้าขายให้แก่รัฐบาลนั้น ย่อมจะต้องว่าเป็นภาษีที่รัฐบาลเก็บจากผู้ส่งออก

สำหรับภาษีศุลกากรมีพระราชบัญญัติศุลกากรในบางมาตราทำให้เข้าใจไปได้ว่าภาษีศุลกากรที่เรียกเก็บอาจไม่ใช่เงิน เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 12 วรรคหนึ่ง

⁴³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, ฉบับพิมพ์ครั้งที่ 8 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546) น. 133.

⁴⁴ เฟิงอั้ง, น. 109.

“มาตรา 12 วรรคหนึ่ง ถ้าไม่ตกลงในเรื่องราคาบุคลากรสำหรับของอย่างใด ๆ ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะรับของนั้นเป็นค่าภาษี หรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือกองใดในของชนิดหนึ่ง หรือประเภทหนึ่ง เต็มทั้งส่วนหรือทั้งกองตามราคาที่สำแดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละสองกึ่ง หรือถ้าไม่รับของไว้ เป็นค่าภาษีหรือรับซื้อไว้ดังว่านี้ อธิบดีและเจ้าของต่างมีอำนาจตั้งอนุญาโตตุลาการมีจำนวนเท่ากัน แต่ไม่เกินฝ่ายละสองคน เพื่อช่วยให้ตกลงกันในข้อได้เถียง”

ในกรณีที่ไม่สามารถตกลงในเรื่องราคาบุคลากรได้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 12 วรรคหนึ่ง ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจเลือกกระทำได้สองวิธี วิธีแรกรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษีตามราคาที่แสดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละสองกึ่ง วิธีที่สองซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือกองหนึ่งกองใด ในของชนิดหนึ่ง หรือประเภทหนึ่ง เต็มทั้งส่วนหรือทั้งกอง ตามราคาที่แสดงไว้ เพิ่มขึ้นอีกร้อยละสองกึ่ง การใช้อำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรทั้งสองวิธีนี้จะกระทำต่อเมื่อไม่ตกลงในเรื่องราคาบุคลากรสำหรับของอย่างใด ๆ เสียก่อน กล่าวคือผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสำแดงราคาเพื่อเสียอากรมาอย่างหนึ่ง แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ตราค่าตามทางการสูงกว่าแต่เจ้าของไม่ตกลง จึงให้อำนาจแก่อธิบดีกรมศุลกากรที่จะรับเป็นค่าภาษีก็ได้ หรือรับซื้อของนั้นก็ได้ แต่ทั้งสองกรณีต้องเพิ่มราคาจากที่สำแดงไว้อีกร้อยละสองกึ่ง⁴⁵ การรับของไว้เป็นค่าภาษี หรือรับซื้อของไว้ กรมศุลกากรมีภาระต้องนำของนั้นออกจำหน่าย เช่น ขายทอดตลาด เพื่อนำเงินมาส่งคลังเป็นค่าภาษี จึงเห็นได้ว่าผลสุดท้ายของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 12 คือ เงิน จึงทำให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า สิ่งที่เป็นภาษีศุลกากรคือ “เงิน”

1.8 ของที่ต้องเสียภาษีศุลกากร

ของที่ต้องเสียภาษีศุลกากรต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิวรรคหนึ่ง และมาตรา 10 ตรีวรรคหนึ่ง

มาตรา 10 ทวิวรรคหนึ่ง “ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ”

มาตรา 10 ตรีวรรคหนึ่ง “ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ยื่นของออกสำเร็จ”

⁴⁵ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, *อรรถกถาเชิงอรรถที่ 5*, น. 93.

จากบทบัญญัติของมาตรา 10 ทวิวรรคหนึ่ง และมาตรา 10 ตวิวรรคหนึ่ง ของที่ต้องเสียภาษีศุลกากรได้แก่ ของที่นำเข้ามาและของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร อย่างไรก็ตาม แม้ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ แต่ตามหลักการจัดเก็บภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้า จะจัดเก็บจากของที่นำเข้ามาบริโภคหรือใช้สอยในราชอาณาจักร⁴⁶ ดังนั้นหากของใดที่ไม่ได้นำเข้ามาเพื่อบริโภคหรือใช้สอยในราชอาณาจักร ของนั้นก็อาจจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า เช่น ของที่นำเข้ามาเพื่อซ่อมตามภาค 4 ประเภทที่ 3 (ข) แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 หรือของที่นำเข้ามาและได้ชำระค่าภาษีอากรไว้แล้ว ภายหลังได้ส่งกลับออกไป ก็มีสิทธิได้รับเงินอากรขาเข้าคืนแก่ในสิบส่วนหรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาท โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19

คำว่า “ของ” (Goods) หมายถึงสิ่งของทุกประเภทตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรของในทางศุลกากรไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นสินค้าเสมอไป⁴⁷ สิ่งของตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรเป็นสิ่งของที่มีรูปร่างไม่ว่าจะมีราคาหรือไม่เพียงใดก็ตาม เพราะราคาของเป็นเพียงตัวกำหนดว่าจะได้รับยกเว้นอากร หรือได้รับการผ่อนผันการปฏิบัติพิธีการศุลกากร

คำว่า “นำเข้า” หมายถึง การนำของจากดินแดนต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทย ซึ่งอาจเป็นการนำเข้ามาโดยผ่านเขตแดนทางบก เขตน้ำน่าน้ำไทย หรือนำเข้ามาโดยทางสนามบินใดๆ ในราชอาณาจักร⁴⁸

คำว่า “ส่งออก” หมายถึง การนำของจากดินแดนภายในราชอาณาจักรออกไปยังดินแดนต่างประเทศ ซึ่งอาจเป็นการนำออกไปโดยผ่านเขตแดนทางบก เขตน้ำน่าน้ำไทย หรือส่งออกโดยทางสนามบินใดๆ⁴⁹

⁴⁶ สุชาติ สุขสุมิตร, “แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเกี่ยวกับคดีศุลกากร”, บทบัญญัติ, เล่มที่ 45 ตอน 3 (กันยายน 2532), น. 25.

⁴⁷ สุปราณี สกลเดช, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น. 16 -17.

⁴⁸ เพ็ญอ้าง, น. 11.

⁴⁹ เพ็ญอ้าง, น. 12.

1.9 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากร

การนำของเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรบัญญัติไว้ และผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีศุลกากรจะต้องเป็นบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ผู้ซื้อทรัพย์สินในคดีล้มเลิกหนี้ศุลกากรที่จำหน่ายโดยคำสั่งศาล หรือจำหน่ายตามอำนาจอธิบดีกรมศุลกากรนั้น กฎหมายศุลกากรไม่ได้กำหนดให้ผู้ซื้อทรัพย์สินดังกล่าวต้องชำระค่าภาษีอากรในเมื่อของนั้นยังไม่ได้ชำระค่าภาษีอากร⁵⁰

ผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีศุลกากรได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1.9.1 ผู้นำของเข้าและผู้ส่งของออก

ก่อนที่จะนำของใดๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร หรือก่อนที่จะส่งของใดๆ ออกนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน⁵¹ เห็นได้ว่าผู้เสียภาษีได้แก่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด ได้บัญญัติไว้ว่า

“ผู้นำของเข้า” หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่า “ผู้ส่งของออก” ให้ความหมายเป็นทำนองเดียวกันโดยอนุโลม

จากความหมายของ “ผู้นำของเข้า” จึงหมายความว่าบุคคลดังต่อไปนี้

(1) ผู้นำของเข้า เนื่องจากในบทวิเคราะห์ของมาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด ได้ใช้ถ้อยคำ “ผู้นำของเข้า” หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึง จึงมีความหมายอยู่ในตัวว่า “ผู้นำของเข้า” ได้แก่ผู้นำของเข้าด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตามกฎหมายศุลกากรไม่ได้ให้ความหมายที่แท้จริงของ “ผู้นำของเข้า” ไว้ จึงต้องถือเอาความหมายทั่วไป โดยนำความหมายของคำว่า “นำเข้า” ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 1.8 มาใช้ประกอบเพื่อให้ความหมายที่แท้จริงของ “ผู้นำของเข้า”

⁵⁰ ชูชาติ อิศวโรจน์, ปัญหากฎหมายศุลกากรและข้อวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2544) น. 187-188.

⁵¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 วรรคหนึ่ง และมาตรา 45 วรรคหนึ่ง

“นำเข้า” หมายถึง การนำของจากดินแดนต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทย ซึ่งอาจเป็นการนำเข้ามาโดยผ่านเขตแดนทางบก เขตน่านน้ำไทย หรือนำเข้ามาโดยทางสนามบินใดๆ ในราชอาณาจักร

จากความหมายของ “นำเข้า” จึงพอจะให้ความหมายของ “ผู้นำของเข้า” ได้ว่า คือ ผู้นำของจากดินแดนต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทย ซึ่งอาจเป็นการนำเข้ามาโดยผ่านเขตแดนทางบก เขตน่านน้ำไทย หรือนำเข้ามาโดยทางสนามบินใดๆ ในราชอาณาจักร

(2) เจ้าของ หมายถึงเจ้าของสินค้าโดยแท้จริงซึ่งมีหลักฐานชัดเจนในบัญชีราคาสินค้า หรือใบตราส่ง หรือเอกสารอื่นใด ซึ่งอาจเป็นนิติบุคคลหรือบริษัทห้างร้านหรือเป็นบุคคลธรรมดาได้⁵²

(3) บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หมายถึงผู้ครอบครองเอกสารการนำเข้า ได้แก่ บริษัทตัวแทนเรือ และธนาคารพาณิชย์ และยังหมายถึงผู้ครอบครองสินค้าที่นำเข้ามา ได้แก่ การท่าเรือแห่งประเทศไทย ที่เก็บสินค้าไว้ในคลังสินค้าอนุมิติต่างๆ ตามกฎหมายศุลกากร และในระหว่างที่ผู้นำเข้ายังไม่ได้ปฏิบัติพิธีการให้ครบถ้วนตามกฎหมาย สินค้านั้นถือว่าอยู่ในอารักขาของศุลกากรที่จะนำออกขายทอดตลาด หรือปฏิบัติกรอย่างอื่นได้เช่นเดียวกัน⁵³

(4) บุคคลอื่นซึ่งมีส่วนได้เสียช่วงขณะหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร หมายถึงตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจจากเจ้าของสินค้านั้นๆ ตามมาตรา 106 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 หรือเสมียนคนใช้ต่างๆ ตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ที่บริษัทใช้ให้มาติดต่อปฏิบัติพิธีการศุลกากรกับกรมศุลกากรด้วย⁵⁴ ดังเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2201/2531 ข้อเท็จจริงมีว่าจำเลยไม่ได้ลงลายมือชื่อในเอกสารต่างๆ ที่ผ่านพิธีการศุลกากร และจำเลยไม่ได้เป็นผู้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและดำเนินพิธีการทางศุลกากร จึงยังถือไม่ได้ว่าจำเลยเป็นเจ้าของ หรือเป็นผู้มีส่วนได้เสียช่วงขณะหนึ่งในสินค้าที่นำเข้า จำเลยจึงไม่ใช่ผู้นำของเข้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 2

เนื่องจากตามความหมายของผู้นำของเข้าหมายถึงบุคคลต่างๆ ดังกล่าวไว้ข้างต้น จึงทำให้เกิดปัญหาว่า บุคคลใดจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่แท้จริง ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า การเสียค่าภาษีให้

⁵² ล้วน ปางสุข, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 30*, น. 5.

⁵³ *เพ็ญอ้อ*, น. 5.

⁵⁴ *เพ็ญอ้อ*, น. 6.

เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยกใบขนสินค้าให้⁵⁵ ซึ่งในใบขนสินค้าที่ยื่นนั้นจะต้องสำแดงชื่อผู้นำของเข้า และการยกใบเสร็จรับเงินจะออกให้กับผู้ที่มีชื่อตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า ดังนั้นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่แท้จริงคือ ผู้นำของเข้าที่ได้สำแดงชื่อไว้ในใบขนสินค้า

1.9.2 ผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้นำของเข้า

ผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้นำของเข้าไม่ใช่ผู้นำของเข้าตามความหมายของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด แต่หากของใดซึ่งในเวลาที่นำเข้าได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนอากรเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นนั้น ทั้งนี้ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ การชำระอากรหรืออากรเพิ่มให้เป็นความรับผิดของผู้โอนของนั้นไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรได้นำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่น หรือผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงในขณะที่เป็นเจ้าของแล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรถึงความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท แล้วแต่กรณีเป็นผู้รับผิดชอบชำระอากรหรืออากรเพิ่ม โดยให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รู้ว่าของนั้นผู้ตายได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร⁵⁶

การแจ้งขอชำระภาษีอากรในกรณีนี้ หากในวันที่สิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงของนั้นได้ใช้สอยหมดไปหรือสูญหายไปหมดแล้ว ของนั้นไม่ต้องเสียอากรแต่อย่างใด เพราะไม่มีของนั้นเหลืออยู่ในวันที่ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรแล้ว เช่น ในกรณีรถยนต์ที่นำเข้ามาโดยมีเอกสิทธิและ

⁵⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง

⁵⁶ พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 10

ได้รับยกเว้นค่าภาษีอากรถูกโจรกรรมไปและไม่ได้คืน ก็ต้องถือว่าไม่มีรถยนต์ (ของ) นั้นเหลืออยู่ในวันที่ ถือเป็นเกณฑ์คำนวณอากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 10 ดังนั้นรถยนต์ที่ นำเข้ามาจึงไม่ต้องเสียค่าภาษีอากรแต่อย่างใด แต่ถ้าหากรถยนต์ที่นำเข้ามาโดยมีเอกสิทธิ์และได้รับ ยกเว้นค่าภาษีอากรประสบอุบัติเหตุหรือเสียหายจนไม่อาจซ่อมแซมได้ จะต้องเสียอากรตามพระราช กำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 10 ดังกล่าว โดยถือตามสภาพของรถยนต์ (ของ) ราคา และ อัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือวันที่นำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร สิ้นสุดลง เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร เพราะยังมีรถยนต์ (ของ) เหลืออยู่ในวันที่ถือเป็นเกณฑ์ในการ คำนวณอากรได้⁵⁷

2. การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรและการขอรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากร

2.1 การนำของเข้ามาในราชอาณาจักร

การนำของเข้ามาในราชอาณาจักร ในทางภูมิศาสตร์และตามชนิดของยานพาหนะที่ใช้ในการ ขนส่ง อาจแบ่งออกเป็น 3 ทาง คือ⁵⁸

- (1) ทางอากาศ โดยบรรทุกทางอากาศยาน
- (2) ทางน้ำ โดยบรรทุกไปกับเรือหรือเรือกำปั่น
- (3) ทางบก โดยบรรทุกไปกับรถ รถไฟหรือยานพาหนะอื่นๆ หรือพาไปโดยกำลังคน

สำหรับในทางกฎหมายศุลกากรนั้น การนำของเข้ามาและส่งออกป็นอกราชอาณาจักร ยังมี การแยกออกเป็นพิเศษอีกทางหนึ่ง คือ ทางไปรษณีย์⁵⁹ บรรดาของที่นำเข้ามา หรือส่งออกโดยทาง ไปรษณีย์นั้น ต้องสำแดงและลงบัญชีโดยถูกต้อง และมีระวางโทษเป็นทำนองเดียวกันกับของที่นำเข้ามา หรือส่งออกโดยทางเรือ เว้นไว้แต่ความรับผิด และโทษนั้นจะตกแก่ผู้มีชื่อที่จะรับของอันนำเข้ามา และผู้ส่ง

⁵⁷ ชัช มหาตมวดี, “กฎหมายและพิธีการศุลกากร ตอน ของที่ได้รับยกเว้นอากร ภาค 4 และ สิทธิที่ได้รับยกเว้นอากรสิ้นสุดลง แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530”, (2537) น.119.

⁵⁸ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพา ศิลป์, 2532) น. 2-3.

⁵⁹ เฟิงอ้าง, น. 3.

ของอันจะส่งออกไป หรือตกแก่ผู้รับ หรือนำของส่ง ณ ที่ทำการไปรษณีย์แล้วแต่กรณี⁶⁰ และบทบัญญัติแห่งมาตรา 27 ให้ใช้บังคับแก่ของที่นำเข้ามา หรือส่งออกไปโดยทางไปรษณีย์ด้วย⁶¹ และพนักงานเจ้าหน้าที่อาจตรวจห่อพัสดุไปรษณีย์ที่เข้ามาหรือออกไปจากพระราชอาณาจักรได้ และถ้ามีความสงสัย อาจกักห่อจดหมายใดๆ ไว้ ณ สุลกสถานได้ จนกว่าผู้ส่ง หรือผู้มีชื่อที่จะรับจะได้กระทำให้เป็นที่น่าพอใจว่าไม่มีของที่ยังมิได้เสียค่าภาษีหรือที่ต้องจำกัด หรือต้องห้ามในห่อนั้น การที่ศุลกากรจะตรวจห่อไปรษณีย์นี้ จะกระทำ ณ ที่ทำการไปรษณีย์ หรือที่สุลกสถานก็ได้⁶²

ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 นี้ ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ศุลกากรเฉพาะที่จะกักห่อจดหมายไว้ได้เท่านั้น และจะกักได้ต่อเมื่อมีความสงสัยว่า มีของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือที่ต้องจำกัด หรือต้องห้ามอยู่ในห่อจดหมายนั้นด้วย เมื่อกักไว้แล้วเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็ไม่มีอำนาจที่จะเปิดห่อจดหมายนั้นได้ เพราะในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 นี้เองได้บัญญัติไว้ว่า เป็นหน้าที่ของผู้ส่งหรือผู้มีชื่อที่จะรับจะต้องแสดงต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรให้เป็นที่น่าพอใจหรือหายสงสัยว่า ไม่มีของที่ยังมิได้เสียค่าภาษีหรือที่ต้องจำกัดหรือต้องห้ามอยู่ในห่อจดหมายนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรหาอำนาจที่จะเปิดห่อจดหมายนั้นเพื่อขจัดข้อสงสัยของตนได้เองไม่⁶³ และอำนาจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่จะตรวจ หรือกักห่อพัสดุไปรษณีย์ได้ก็แต่เฉพาะห่อพัสดุไปรษณีย์ที่นำเข้ามาหรือออกไปจากพระราชอาณาจักร ห่อพัสดุไปรษณีย์ภายในประเทศจึงหาอยู่ในอำนาจของพนักงานศุลกากรที่จะทำการตรวจค้นหรือยึดได้ไม่⁶⁴

แม้ในทางภูมิศาสตร์และตามชนิดของยานพาหนะที่ใช้ในการขนส่งของเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร อาจแบ่งออกเป็น 3 ทาง ก็ตาม แต่เพื่อความประสงค์แห่งการนำของเข้าหรือส่งของออก หรือการนำของเข้าและส่งของออก และการศุลกากร ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกกฎกระทรวง⁶⁵

⁶⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 35

⁶¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 36

⁶² พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 37

⁶³ อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 9, น. 11.

⁶⁴ เพิ่งอ้าง, น. 70- 73.

⁶⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 4

(1) กำหนดท่าหรือที่ใด ๆ ในราชอาณาจักรให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการนำเข้า หรือส่งออก หรือนำเข้าและส่งออก ซึ่งของประเภทใด ๆ หรือทุกประเภททางทะเลหรือทางบก หรือให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอกินอาหารเข้าหรือของที่มีทัศนียภาพ ทั้งนี้โดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

(2) กำหนดสนามบินใด ๆ ในราชอาณาจักรให้เป็นสนามบินศุลกากรโดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

(3) ระบุเขตศุลกากร ณ ท่าใด หรือที่ใด หรือสนามบินใดซึ่งได้กำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้น

การออกกฎกระทรวงดังกล่าวนี้ นอกจากเพื่อประสงค์ให้เป็นที่ยอมรับนำเข้าหรือส่งออกแล้ว ยังมีความประสงค์เพื่อการศุลกากรด้วย คำว่าการศุลกากรนี้มีความหมายกว้าง ซึ่งรวมถึงการบริหารราชการศุลกากร การเก็บภาษีศุลกากร การป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงศุลกากร ตลอดจนกิจการศุลกากรอื่นๆ อีกด้วย⁶⁶

การบรรทุกของลงและขนของขึ้นจากเรือที่นำเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักรตามปกติต้องกระทำ ณ ท่าเทียบท่าเรืออนุมัติ ที่สำหรับบรรทุกของลงและขนของขึ้นจากเรือ เรียกว่า “ท่าเทียบท่าเรือ” อธิบดีกรมศุลกากรจะกำหนดท่าเทียบท่าเรือมากหรือน้อยแห่งก็ได้⁶⁷ เมื่อเห็นการสมควร ผู้ที่ขอจัดตั้งท่าเทียบท่าเรือเป็นเอกชนซึ่งอาจเป็นนิติบุคคล หรือบุคคลธรรมดาก็ได้ เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรแล้ว จึงจะมีผลเป็นท่าเทียบท่าเรือตามกฎหมายหรือเรียกกันว่า “ท่าเทียบท่าเรืออนุมัติ” ท่าเทียบท่าเรือมีเขตที่แสดงหรือกำหนดไว้ได้เหมือนกัน เขตดังกล่าวนี้อาจเรียกสั้นๆ ว่าเขตท่า และมีความหมายจำกัดอยู่ภายในเขตแห่งท่าเทียบท่าเรือนั้นเท่านั้นเอง ห้ามเรือบรรทุกหรือขนถ่ายนอกที่หรือเขตอนุมัติ⁶⁸

ในการปฏิบัติสำหรับของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เมื่อขนถ่ายจากเรือขึ้นบกแล้ว ศุลกากรจะบังคับให้นำเข้าเก็บในโรงพักสินค้าทั้งสิ้น เว้นแต่ของที่ได้รับผ่อนผันไม่ต้องนำเข้าเก็บในโรงพักสินค้าหรือที่มั่นคง⁶⁹ ฉะนั้นเจ้าของท่าเทียบท่าเรือจึงถูกบังคับให้สร้างโรงพักสินค้าและที่มั่นคงโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้และผู้อนุมัติการสร้างก็คือ อธิบดีกรมศุลกากร⁷⁰

⁶⁶ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 5*, น. 21.

⁶⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 6 (1)

⁶⁸ ล้วน ปางสุข, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 30*, น. 36.

⁶⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 6 (5)

⁷⁰ ล้วน ปางสุข, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 30*, น. 38.

2.2 เวลาที่นำของเข้ามาสำเร็จ

เพื่อความจำเป็นเกี่ยวกับการศุลกากร เช่น เกี่ยวกับอัตราอากร ราคาของ สภาพของของ ซึ่งจะต้องพิจารณาในเวลาที่มีความรับผิดชอบนั้นจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้ามาสำเร็จ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 41 จึงได้กำหนดเวลานำของเข้ามาสำเร็จไว้ให้แน่นอนลงไป

“มาตรา 41 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้รู้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง”

ความในมาตรานี้กล่าวถึงปัญหาว่า นำของเข้าเมื่อใดจึงจะถือว่าเป็นอันสำเร็จ การนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จคือ เมื่อเรือเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง เช่น เรือเข้าท่ากรุงเทพฯ แต่มีของตราส่งถึงสงขลามากับเรือลำนี้ด้วย ดังนี้ เฉพาะของที่จะขนถ่ายลงที่ท่ากรุงเทพฯ ถือว่าเป็นการนำเข้ามาสำเร็จตั้งแต่เรือเข้ามาในเขตท่ากรุงเทพฯ แล้ว ส่วนของที่ตราส่งถึงสงขลาที่มากับเรือลำนี้ด้วยนั้น ยังไม่ถือว่าเป็นของรายนั้นนำเข้ามาสำเร็จ เพราะเรือลำนี้ยังไม่เข้าไปในเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึง คือเขตท่าสงขลานั้นเอง

สำหรับของที่นำเข้ามาทางไปรษณีย์ เวลาที่นำเข้ามาสำเร็จถือเอาวันเปิดตู้ไปรษณีย์ เพราะสิ่งของที่ส่งทางไปรษณีย์ที่นำเข้ามาโดยยานพาหนะต่างๆ จะถูกนำมารวมอยู่ที่ศูนย์ไปรษณีย์ ถ้าจะใช้วันนำเข้ามาสำเร็จที่แท้จริงจะเกิดปัญหาในด้านปฏิบัติ เพราะจะต้องตรวจสอบวันนำเข้ามาทุกหีบห่อเสียเวลาในการตรวจสอบมาก จึงผ่อนผันให้ใช้วันเปิดตู้ไปรษณีย์เป็นวันนำเข้ามาสำเร็จ

การผ่อนผันให้ใช้วันเปิดตู้ไปรษณีย์เป็นวันนำเข้ามาสำเร็จนี้ ผู้เขียนเห็นว่าขัดต่อพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 41 เพราะในทางปฏิบัติตู้ไปรษณีย์บางประเภทเจ้าหน้าที่ไปรษณีย์จะไม่เปิดตู้ไปรษณีย์ทันทีที่มาถึง แต่อาจจะรอไปอีกหลายวันจึงจะเปิดตู้ไปรษณีย์ ซึ่งอาจจะทำให้มีผลต่ออัตราอากร อัตราแลกเปลี่ยน ราคาประเมิน ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีอากร

เวลาที่นำของเข้ามาสำเร็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 41 เป็นบทบัญญัติเพื่อประโยชน์ในการคำนวณค่าภาษีอากร ดังเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4049/2535 โจทก์นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงอากาศยานจากประเทศสิงคโปร์เข้ามาในราชอาณาจักร แต่ไม่สามารถทำใบขนสมบูรณ์และปฏิบัติการเสียภาษีได้ทันที จึงทำเรื่องผ่อนผันนำน้ำมันออกไปก่อนและเสียภาษีอากรภายหลัง ต่อมาปรากฏว่าน้ำมันที่นำเข้ามามีคุณภาพไม่ได้มาตรฐานตามที่กำหนดไว้ จึงได้สูบน้ำมันจากเรือที่นำเข้ามาขึ้นไปเก็บในถังบนบก และได้รับอนุญาตให้

ส่งกลับคืนไปยังผู้ขายที่ประเทศสิงคโปร์ ดังนั้นถือว่าโจทก์ได้นำน้ำมันเข้ามาในราชอาณาจักรสำเร็จตั้งแต่ ขณะที่เรื่อน้ำมันดังกล่าวเข้ามาในเขตท่าที่จะสูบน้ำมันจากเรือไปเก็บในถังบนบก โจทก์มีหน้าที่ ต้องชำระค่าภาษีอากรให้จำเลย

แต่หากเป็นการนำของต้องห้ามต้องจำกัดเข้ามาในราชอาณาจักรความผิดสำเร็จเมื่อได้นำของ ผ่านเขตแดนราชอาณาจักรเข้ามาแล้ว ดังเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 916-919/2487 นำบุหรี่ต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรโดยเจตนา ไม่เสียภาษีได้นำผ่านเขตแดนเข้ามาแล้ว แม้ยังไม่ถึงด่านศุลกากรก็มีความผิดตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร มาตรา 27

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 482/2497 ของกลางได้ถูกส่งจากต่างประเทศเข้ามาถึงเพียงด่าน ศุลกากรก็ถูกเจ้าหน้าที่ยึดไว้ จะถือว่ายังไม่ได้นำเข้าในราชอาณาจักรหาได้ไม่ เพราะของกลางได้ผ่าน เข้ามาในเขตแดนราชอาณาจักรไทยถึงด่านศุลกากรแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 289/2501 นำสินค้าต้องห้ามผ่านเส้นเขตแดนเข้ามา โดยเจตนา หลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร แม้ยังไม่เลยด่านพรมแดนก็มีความผิดตามพระราชบัญญัติควบคุมการนำออกไป นอกและการนำเข้าในราชอาณาจักร ซึ่งสินค้าบางอย่าง

2.3 การขอรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากร

ก่อนที่จะนำของใดๆ ไปจากอารักขาของศุลกากรผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตาม พระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอลวางเงินประกันให้เป็นตามระเบียบที่อธิบดี กำหนด⁷¹

ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงเฉพาะการนำของเข้า ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

2.3.1 ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายศุลกากร

การปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายศุลกากรเป็นเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ ศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 เช่น การนำของเข้ามาต้องนำเข้า ณ ท่า ที่ หรือด่านศุลกากร ตามที่กำหนดไว้

⁷¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40

2.3.2 ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการกฎหมายศุลกากร

การปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการกฎหมายศุลกากรเป็นเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 เช่น การนำของต้องจำกัดเข้ามา ต้องขออนุญาตก่อนการนำเข้า

2.3.3 ต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้องตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

(1) การจัดทำและยื่นใบขนสินค้าขาเข้า

ใบขนสินค้าขาเข้าเป็นแบบพิมพ์ที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดขึ้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พุทธศักราช 2480 มาตรา 19 และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 10 และมาตรา 11 ห้ามมิให้หน่วยงานพิธีการรับใบขนสินค้าขาเข้าหรือเอกสารอื่นที่แตกต่างไปจากแบบของกรมศุลกากร เว้นแต่ใบขนสินค้าขาเข้าหรือเอกสารอื่นที่มีสัดส่วน ขนาด หรือช่องบรรทัด ถูกต้อง แต่ตัวอักษรต่างเพียงเล็กน้อย ซึ่งไม่เป็นอุปสรรคต่อการตรวจสอบ การสำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าต้องสำแดงให้ครบถ้วนและชัดเจนบริบูรณ์ตามที่กฎหมายศุลกากรกำหนดไว้ และให้ทำเป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษ⁷²

การจัดทำและยื่นใบขนสินค้าขาเข้าเป็นหน้าที่ของผู้นำของเข้า เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะจัดทำแทนด้วยประการใดๆ ไม่ได้ เว้นแต่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานที่รับผิดชอบของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรผู้มีหน้าที่อำนวยความสะดวกให้คำแนะนำและช่วยเหลือในการจัดทำใบขนสินค้าขาเข้าที่เป็นของส่วนบุคคล ของเอกสิทธิ์ ของส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ ใบขนสินค้าขาเข้าฉบับหนึ่งใช้สำหรับของตามใบตราส่งสินค้า (B/L) เพียงฉบับเดียว เว้นแต่ได้รับการผ่อนผันให้รวมใบตราส่งสินค้าตามเงื่อนไขที่กำหนด⁷³

ใบขนสินค้าขาเข้าหรือเอกสารอื่นที่กรมศุลกากรกำหนดใช้แทนใบขนสินค้าขาเข้า มีลักษณะและสำหรับพิธีการศุลกากร ดังนี้

1. แบบ กศก.99/1 ใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁷² พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 113 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 10 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 7

⁷³ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 03 01

ต้นฉบับใช้กระดาษพื้นขาวพิมพ์เส้นและอักษรเป็นสีฟ้า สำเนาใช้กระดาษพื้นขาวพิมพ์เส้นและอักษรเป็นสีดำลักษณะและรายการที่ต้องสำแดงในใบขนสินค้าขาเข้า (กศก.99/1) มีลักษณะและรายการตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับของที่นำเข้ามาในลักษณะเฉพาะ

2. แบบ กศก.102 ใบขนสินค้าขาเข้าพิเศษพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

ใบขนสินค้าขาเข้าพิเศษพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กศก.102) มีลักษณะและรายการตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการนำเข้าทางท่าอากาศยานหรือพิธีการอื่นที่กรมศุลกากรกำหนดสำหรับของที่นำเข้ามาในลักษณะเฉพาะ

3. แบบ กศก.103 คำร้องขอผ่อนผันรับของ/ส่งของออกไปก่อนคำร้องขอผ่อนผันรับของ/ส่งของออกไปก่อน (กศก.103) มีลักษณะและรายการตามแบบที่กำหนดใช้สำหรับพิธีการนำเข้าหรือส่งของออกไปก่อนปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าในลักษณะที่กำหนดในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544

4. แบบ A.TA. CARNET ใบขนสินค้าสำหรับนำเข้าหรือส่งของออกชั่วคราว

ใบขนสินค้าสำหรับนำเข้าหรือส่งของออกชั่วคราว แบบ A.T.A. CARNET มีลักษณะและรายการตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการนำเข้าหรือส่งออกชั่วคราวสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกในลักษณะเฉพาะที่กำหนดไว้

5. แบบ JDA (JOINT DEVELOPMENT AREA) ใบขนสินค้าสำหรับพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย

(5.1) แบบ JDA 1. มีลักษณะและรายการ ตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการนำเข้าในเขตพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย

(5.2) แบบ JDA 2. มีลักษณะและรายการ ตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการเคลื่อนย้ายผลิตภัณฑ์ในเขตพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย

(5.3) แบบ JDA 3. มีลักษณะและรายการ ตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการยกเว้นอากรสำหรับเขตพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย

6. แบบใบแนบ 9 ใบขนสินค้าถ่ายลำ (แบบที่ 379)

ใบขนสินค้าถ่ายลำ (ใบแนบ 9) มีลักษณะและรายการตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการถ่ายลำ

7. แบบที่ 448 ใบขนสินค้าผ่านแดน

ใบขนสินค้าผ่านแดน (แบบที่ 448) มีลักษณะและรายการตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการ
สินค้าผ่านแดน

8. ใบขนสินค้าพิเศษสำหรับรถยนต์และจักรยานยนต์นำเข้าหรือส่งออกชั่วคราว

ใบขนสินค้าพิเศษสำหรับรถยนต์และจักรยานยนต์นำเข้าหรือส่งออกชั่วคราว มีลักษณะและ
รายการตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการนำรถยนต์และจักรยานยนต์นำเข้าหรือส่งออกชั่วคราว

9. ใบขนสินค้าพิเศษสำหรับเรือสำราญและกีฬาที่นำเข้าหรือนำออกชั่วคราว

ใบขนสินค้าพิเศษสำหรับเรือสำราญและกีฬาที่นำเข้าหรือนำออกชั่วคราว มีลักษณะและ
รายการตามแบบที่กำหนด ใช้สำหรับพิธีการนำเรือสำราญและกีฬาที่นำเข้าหรือนำออกชั่วคราว

แบบ กศก.99/1
ใบขณินค้ำขาเข้า



ใบขณินค้ำขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีศรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

กศก.99/1

ชื่อการศรพ		ประเภทใบขณน		เลขที่ใบขณน	
ผู้นำขณนเข้า ชื่อ ที่อยู่ โทรศัพท์		เลขประจำตัวผู้ค้ำขาเข้า		ภาษีศรพที่ค้ำขาเข้า	ส่วนภาษีศรพ (บาท)
				ภาษีศรพค้ำขาเข้า	
				ภาษีศรพค้ำขาเข้า	
				ภาษีศรพค้ำขาเข้า	
ชื่อและเลขที่บัตรประชาชน				ภาษีศรพค้ำขาเข้า	
ใบขณนค้ำขาเข้าหรือหนังสือรับขณน				รวมภาษีศรพ	
				เลขที่บัญชีธนาคารค้ำขาเข้า	
ใบขณนค้ำขาเข้า	เลข ๙.๙.๒ วันที่	เลขที่รับค้ำขาเข้า			
ชื่อขณนค้ำขาเข้า	วันที่ค้ำขาเข้า				
ชื่อขณนค้ำขาเข้า	จำนวนและลักษณะค้ำขาเข้า				
จำนวนค้ำขาเข้ารวม (บาท)		(ตัวอักษร)		อัตราแลกเปลี่ยน	
ประเภทค้ำขาเข้า	ราคาของ (เป็นค่าขณนค้ำขาเข้า)	อัตราภาษีศรพ	อัตราค้ำขาเข้า	ค่าขณนค้ำขาเข้า	รหัสค้ำขาเข้า
รหัสค้ำขาเข้า	ราคาของ (บาท)		อัตราค้ำขาเข้า	ภาษีศรพ	อัตราค้ำขาเข้า
รหัสค้ำขาเข้า	นำค้ำขาเข้า		ปริมาณ	ชนิดของ	
เจ้าขณนค้ำขาเข้า					
เจ้าขณนค้ำขาเข้า					
เจ้าขณนค้ำขาเข้า					
รวม					
รวมนำค้ำขาเข้า		รวมค่าภาษีศรพที่ค้ำขาเข้า			
ข้าพเจ้าขอรับรองว่าขณนค้ำขาเข้าที่แสดงข้างต้นนี้เป็นความจริงทุกประการ หากไม่ถูกต้องขณนค้ำขาเข้าจะถือเป็นขณนค้ำขาเข้าที่ไม่ถูกต้อง		(ลายมือชื่อผู้นำขณนค้ำขาเข้า)		ประทับตรา	
				นิติบุคคล (ถ้ามี)	

คำขวัญของชาติ	บันทึกการประเมินผลสัมฤทธิ์ทางการเรียน
บันทึกผลสัมฤทธิ์	บันทึกการประเมินผลสัมฤทธิ์ทางการเรียน
บันทึกการประเมินผลสัมฤทธิ์ทางการเรียน	บันทึกการประเมินผลสัมฤทธิ์ทางการเรียน
บันทึกการตรวจ	บันทึกการตรวจแบบสุ่มด้วย-แบบสังเกต
บันทึกการประเมินผล	

(2) เอกสารที่ต้องยื่นพร้อมใบขนสินค้าขาเข้า⁷⁴

1. สำเนาใบขนสินค้าขาเข้า 1 ฉบับ เว้นแต่กรณีที่กรมศุลกากรกำหนดให้มีการจัดทำคู่ฉบับฉบับ เช่น สำหรับการนำเข้าอาวุธปืน เครื่องกระสุนปืน วัตถุระเบิด การนำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงที่ต้องส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง ต้องมีสำเนาใบขนสินค้าขาเข้า 2 ฉบับ

2. ใบตราส่งสินค้า (BILL OF LADING หรือ AIR WAYBILL)

3. บัญชีราคาสินค้า (INVOICE)

4. แบบธุรกิจต่างประเทศ ธ.ต. 2 (FOREIGN TRANSACTION) กรณีมูลค่าของเกิน 500,000

บาท

5. แบบแสดงรายละเอียดราคาศุลกากร (กศก. 170)

6. ใบสั่งปล่อย (กศก. 100/1)

7. บัญชีรายละเอียดบรรจุหีบห่อ (PACKING LIST)

8. ใบแจ้งยอดเบี้ยประกัน (INSURANCE PREMIUM INVOICE)

9. ใบอนุญาตหรือหนังสืออนุญาตสำหรับของควบคุมการนำเข้า

10. ใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (CERTIFICATE OF ORIGIN) กรณีขอลดอัตราอากร

11. เอกสารอื่นๆ เช่น เอกสารแสดงส่วนผสม คุณลักษณะ การใช้งานของสินค้า

⁷⁴ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 02 03

2.3.4 ต้องเสียภาษีอากรจนครบถ้วน

ภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาเป็นสิ่งที่ติดอยู่กับตัวของ เพราะถ้าหากผู้นำของเข้าไม่ประสงค์จะขอรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากรก็ไม่ต้องเสียภาษีอากรสำหรับของดังกล่าว แต่ถ้าหากต้องการรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากร ต้องเสียภาษีอากรจนครบถ้วนก่อนที่จะรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากร

ต้องเสียภาษีอากรจนครบถ้วน หมายความว่าต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในขณะนั้น รวมตลอดถึงค่าธรรมเนียม ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นในให้ครบถ้วน ผู้ประกอบการสามารถชำระค่าภาษีอากรได้ 3 ทาง คือ

(1) การชำระค่าภาษีอากร ณ กรมศุลกากร

การชำระค่าภาษีอากร ณ กรมศุลกากร มีวิธีการปฏิบัติดังนี้

1. เมื่อข้อมูลใบขนสินค้าได้ผ่านการตรวจสอบเรียบร้อยแล้ว ผู้ประกอบการก็ไปชำระค่าภาษีอากรได้ ระบบนี้สามารถรับชำระค่าภาษีอากร ค่าประกันจากใบขนสินค้าและรับเช็คได้หลายฉบับในคราวเดียวกัน โดยสามารถชำระได้ทั้งในรูปของเงินสด เช็ค และบัตรภาษี เครื่องคอมพิวเตอร์จะตรวจสอบจำนวนเงินที่นำมาชำระกับยอดเงินรวมที่ต้องชำระในฐานะข้อมูล หากจำนวนเงินถูกต้องตรงกัน เจ้าหน้าที่ก็จะรับชำระและพิมพ์ใบเสร็จรับเงินโดยอัตโนมัติในทันที กรณีที่ตรวจสอบแล้วพบว่า ยอดเงินไม่ถูกต้องตรงกัน ผู้ประกอบการจะต้องกลับไปจุดพิธีการเพื่อแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องก่อน จึงจะมาชำระค่าภาษีอากรได้ จากนั้นผู้ประกอบการก็จะนำใบขนสินค้าพร้อมใบเสร็จรับเงินไปตรวจปล่อยสินค้า ณ ท่าที่กำหนดไว้ในใบขนสินค้า

2. ถ้าชำระด้วยบัตรภาษี เจ้าหน้าที่จะตรวจสอบกับฐานข้อมูลว่าเป็นบัตรภาษีปลอมหรือไม่ บัตรหมดอายุหรือยัง และการวางประกันห้ามวางประกันด้วยบัตรภาษี

3. ผู้ประกอบการที่ส่งข้อมูลมาทางอีดีไอ สามารถปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีอากรได้ล่วงหน้าก่อนวันเรือเข้า หากมีการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนในวันเรือเข้าจริง แล้วทำให้มีผลกระทบต่อค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไปก่อนแล้ว ผู้ประกอบการต้องมาชำระเงินเพิ่ม (กรณีชำระไว้ขาด) หรือสงวนสิทธิ์ขอคืนเงิน (กรณีชำระไว้เกิน) และใบเสร็จรับเงินที่กรมศุลกากรออกให้ ให้ถือเป็นใบกำกับภาษีเฉพาะในส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁵

⁷⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(22) และมาตรา 86/14

ในข้อนี้มีปัญหาว่า การที่ผู้ประกอบการชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องเนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงวันเรือเข้าและมีผลให้ค่าภาษีอากรเปลี่ยนแปลงนั้น จะเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 หรือไม่ เพราะหากเป็นความผิด ก่อนชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน หรือขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกิน จะต้องมีการพิจารณาความผิดและเปรียบเทียบปรับตามเกณฑ์ที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ ในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ความผิดฐานสำแดงเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 นั้น ให้ถือว่าเป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่⁷⁶ ดังนั้นการยื่นเสียภาษีตามใบขนสินค้าหรือตราสารอย่างอื่นที่ได้สำแดงรายการไว้ไม่ถูกต้อง จึงเป็นการกระทำหรือจัดหรือยอมให้ผู้อื่นกระทำหรือยื่นหรือจัดให้ผู้อื่นยื่นซึ่งใบขนสินค้า หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใดๆ อันเกี่ยวข้องด้วยพระราชบัญญัติศุลกากร หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้นเป็นความเท็จ จึงเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่

(2) การชำระค่าภาษีอากรผ่าน Counter ของธนาคารกรุงไทย (Teller Payment)

เมื่อข้อมูลใบขนสินค้าได้ผ่านการตรวจสอบเรียบร้อยแล้ว ผู้ประกอบการก็ไปชำระค่าภาษีอากรได้ที่ Counter ของธนาคารกรุงไทยสาขาใดก็ได้ที่สะดวกและใกล้ที่ทำงาน ในการชำระค่าภาษีอากร ผู้ประกอบการสามารถชำระได้ที่ละใบขนสินค้า โดยผู้ประกอบการจะกรอกเลขที่ใบขนสินค้า ในแบบฟอร์มของธนาคาร หลังจากชำระเสร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้ประกอบการจะได้รับ Slip จากธนาคาร และนำ Slip ดังกล่าวมายื่นที่เจ้าหน้าที่การเงินของกรมศุลกากร ซึ่งจะอยู่ประจำที่หน่วยบัญชีและอากรที่กำหนด เจ้าหน้าที่จะเรียกข้อมูลจากเครื่องที่ Online กับเครื่องของธนาคารกรุงไทย เพื่อตรวจสอบการชำระเงิน หากถูกต้องเจ้าหน้าที่จะบันทึกข้อมูลเลขที่ใบขนสินค้าเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร และพิมพ์ใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ประกอบการ ในการชำระเงินนี้ธนาคารกรุงไทยจะคิดค่าใช้จ่ายกับผู้ประกอบการครั้งละ 10 บาท

การที่กรมศุลกากรกำหนดให้ผู้ประกอบการนำ Slip มายื่นและให้กรมศุลกากรเป็นผู้พิมพ์ใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ประกอบการ เห็นว่าเป็นการสอดคล้องกับประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(22) และมาตรา 86/14 ดังนั้นใบเสร็จรับเงินที่กรมศุลกากรออกให้ จึงถือเป็นใบกำกับภาษีเฉพาะในส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁷⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 16

(3) การชำระภาษีผ่านธนาคารทางอิเล็กทรอนิกส์(Electronic Funds Transfer: EFT)

เมื่อผู้ประกอบการส่งข้อมูลใบขนสินค้าทางอีดีไอ และเครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรได้ตรวจสอบเรียบร้อยแล้ว หากใบขนสินค้าฉบับนั้น ต้องชำระค่าภาษีอากร ผู้ประกอบการสามารถสั่งให้เครื่องคอมพิวเตอร์ของตนโอนเงินค่าภาษีอากรให้แก่กรมศุลกากรได้ตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบการสั่งให้เครื่องคอมพิวเตอร์ของตนส่งคำสั่งการโอนเงินไปยังธนาคารของผู้ประกอบการที่เปิดบัญชีไว้ (Trader Bank) เพื่อโอนเงินค่าภาษีอากรไปยังธนาคาร ของกรมศุลกากร (Customs Bank)

2. เครื่องคอมพิวเตอร์ของ Trader Bank จะทำการตรวจสอบเงินในบัญชีของผู้ประกอบการ หากมีเงินในบัญชีเพียงพอก็จะโอนเงินจากบัญชีของผู้ประกอบการไปยังบัญชีธนาคารของกรมศุลกากรผ่านระบบ Electronic Funds Transfer กรณีที่เงินในบัญชีของผู้ประกอบการมีไม่เพียงพอ Trader Bank ก็จะแจ้งให้เครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้ประกอบการทราบว่าไม่สามารถโอนเงินให้ได้

3. เมื่อ Customs Bank ได้รับการโอนเงินจาก Trader Bank แล้ว Customs Bank ก็จะแจ้งให้ Trader Bank ทราบว่าการโอนเงินนั้นสำเร็จแล้วพร้อมกับแจ้งให้เครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรทราบ

4. เมื่อ Trader Bank ได้รับการยืนยันจากเครื่องคอมพิวเตอร์ของ Customs Bank ว่าการโอนเงินสำเร็จแล้ว ก็จะแจ้งให้เครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้ประกอบการทราบว่า ได้โอนเงินให้แก่กรมศุลกากรเรียบร้อยแล้ว พร้อมกับเครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรก็จะส่ง Response Message ให้ Customs Bank ทราบว่าได้รับการโอนเงินแล้ว

5. ผู้ประกอบการสั่งให้เครื่องคอมพิวเตอร์ของตนส่งรายการโอนเงิน ซึ่งประกอบด้วยยอดเงินที่โอนและเลขที่ใบขนสินค้าที่ต้องการชำระค่าภาษีอากรให้แก่กรมศุลกากร

6. เมื่อเครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรได้รับแจ้งจากเครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้ประกอบการ และเครื่องคอมพิวเตอร์ของ Customs Bank แล้ว เครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรก็จะทำการเปรียบเทียบยอดเงินค่าภาษีอากรที่ได้รับจากทั้งสองหน่วยงาน และตรวจสอบในรายละเอียดของรายการชำระเงินในใบขนสินค้าแต่ละฉบับ ถ้าข้อมูลถูกต้องตรงกัน เครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรจะออกเลขที่รับชำระแจ้งกลับไปยังผู้ประกอบการเพื่อจัดพิมพ์ใบขนสินค้าและนำไปออกของต่อไป

2.3.5 ต้องวางเงินประกันตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การวางเงินประกัน เช่น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้า และให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้อง

เสียสำหรับของนั้น หรือในกรณีที่มีความจำเป็นที่จะต้องนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 วรรคสอง

การตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากร โดยไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขให้ครบถ้วนทั้ง 5 ประการ ย่อมเป็นของที่ศุลกากรยังมิได้ตรวจมอบไปโดยชอบ พนักงานศุลกากรอาจถอนไป ชนขึ้นเก็บไว้ในที่มั่นคงก็ได้⁷⁷

3. การตรวจสอบและประเมินค่าภาษีอากร

3.1 พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตรวจสอบและประเมินค่าภาษีอากร

การตรวจสอบและประเมินค่าภาษีเป็นการพิจารณาทางปกครองซึ่งเป็นการใช้อำนาจรัฐเพื่อเก็บภาษีต้องกระทำโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากร⁷⁸ ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรแต่งตั้งให้เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2535 หมวด 2 และพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคห้า ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจตรวจสอบและประเมินค่าภาษีอากร คือ เจ้าหน้าที่ประเมินอากร

เจ้าหน้าที่ประเมินอากร มีหน้าที่ปฏิบัติงานทางการประเมินราคาสินค้า และภาษีอากร การส่ง การตรวจและชักตัวอย่างสินค้า การกำหนดวงเงินประกันค่าภาษีอากร การประเมินราคาของกลางหรือของตกค้าง การตรวจสอบการคืนภาษีอากร การตรวจสอบเอกสารภายหลังการปฏิบัติพิธีการศุลกากร และปฏิบัติหน้าที่อื่นที่เกี่ยวข้อง⁷⁹

คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่าความและกินความรวมไปถึงพนักงานใดๆ ซึ่งได้แต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือพนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ⁸⁰

จากความหมายของคำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” นอกจากเจ้าหน้าที่ประเมินอากรจะมีหน้าที่ที่ตรวจสอบและประเมินค่าภาษีอากรแล้ว พนักงานศุลกากรในตำแหน่งอื่นที่รับราชการอยู่ในกรมศุลกากรก็สามารถทำหน้าที่ประเมินอากรได้หากได้รับแต่งตั้งจากอธิบดีกรมศุลกากรให้ทำหน้าที่ประเมินอากร มี

⁷⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 16

⁷⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 13

⁷⁹ กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 01 02 01 02(3.8)

⁸⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคห้า

ประเด็นว่าจะแต่งตั้งข้าราชการที่สังกัดส่วนราชการอื่นให้เป็นเจ้าหน้าที่ประเมินอากรเพื่อทำหน้าที่ประเมินอากรได้หรือไม่ สำหรับประเด็นดังกล่าว มีบทวิเคราะห์ที่ต้องนำมาประกอบการพิจารณา คือ คำว่า “พนักงานศุลกากร” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสี่ และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 มาตรา 3 วรรคแปด

คำว่า “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” หมายความว่าและกินความรวมไปถึงบุคคลใดๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร หรือนายทหารแห่งราชนาวิก หรือนายอำเภอ หรือผู้ช่วยนายอำเภอ ซึ่งได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษให้กระทำการแทนกรมศุลกากร⁸¹

“พนักงานหรือพนักงานศุลกากร” นอกจากพนักงานต่างๆ ที่ระบุไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 6) พุทธศักราช 2479 แล้ว ให้หมายความว่ารวมตลอดถึงพนักงานใดๆ ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้กระทำการเป็นพนักงานศุลกากรด้วย⁸²

จากบทบัญญัติของกฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจแต่งตั้งนายทหารแห่งราชนาวิก หรือนายอำเภอ หรือผู้ช่วยนายอำเภอ หรือข้าราชการที่สังกัดส่วนราชการอื่นให้เป็นพนักงานหรือพนักงานศุลกากรได้เท่านั้น แต่ไม่ได้ให้อำนาจที่จะแต่งตั้งให้เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากรได้บัญญัติอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ กับพนักงานหรือพนักงานศุลกากรไว้แตกต่างกัน การตรวจสอบและประเมินค่าภาษีเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ ดังนั้นหากมีความจำเป็นต้องแต่งตั้งข้าราชการที่สังกัดส่วนราชการอื่นให้ทำหน้าที่ประเมินอากรแล้ว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังต้องแต่งตั้งให้เป็นพนักงานหรือพนักงานศุลกากรเสียก่อน เมื่อมีอำนาจหน้าที่ในฐานะเป็นพนักงานหรือพนักงานศุลกากรแล้ว อธิบดีกรมศุลกากรจึงจะมีอำนาจแต่งตั้งให้เป็นเจ้าหน้าที่ประเมินอากรในฐานะเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ได้⁸³ ซึ่งแตกต่างจากการแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งบุคคล หรือคณะบุคคลเป็นเจ้าพนักงานประเมินได้⁸⁴

⁸¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสี่

⁸² พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 มาตรา 3 วรรคแปด

⁸³ ชูชาติ อัครโรจน์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 18*, น. 238.

⁸⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 16

3.2 การตรวจสอบค่าภาษีอากร

การตรวจสอบค่าภาษีอากรเป็นขั้นตอนสำคัญที่ต้องศึกษา เพราะเป็นเหตุเริ่มต้นในการอุทธรณ์ และในหัวข้อนี้จะศึกษาเฉพาะการตรวจสอบค่าภาษีอากรที่เกี่ยวกับการนำของเข้าเท่านั้น

เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้า พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะตรวจสอบรายละเอียดตามที่สำแดงไว้ในขนสินค้าขาเข้า ดังนี้

3.2.1 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ

เมื่อผู้นำของเข้ายื่นใบขนสินค้าขาเข้าให้เจ้าหน้าที่พิธีการศุลกากรตรวจสอบแล้ว ใบขนสินค้าขาเข้าฉบับดังกล่าวจะส่งให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรตรวจสอบ เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินอากรได้รับใบขนสินค้าขาเข้าจะตรวจสอบราคา พิกัดอัตราศุลกากร และรายละเอียดต่างๆ ตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ในกรณีเจ้าหน้าที่ประเมินอากรตรวจสอบแล้วเห็นว่าราคา พิกัดอัตราศุลกากร และค่าภาษีอากรตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าถูกต้อง ให้ชำระค่าภาษีอากรตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า เรียกใบขนสินค้าขาเข้าประเภทนี้ว่า ใบขนสินค้าชำระอากร

(2) ในกรณีเจ้าหน้าที่ประเมินอากรตรวจสอบแล้วเห็นว่าราคา พิกัดอัตราศุลกากร และค่าภาษีอากรตามที่สำแดงไว้ต่ำกว่าเกณฑ์ประเมินที่กำหนดไว้ ให้ปฏิบัติดังนี้

1. ยินยอมชำระภาษีอากรตามที่เจ้าหน้าที่ประเมินอากรได้พิจารณากำหนดไว้ขณะผ่านพิธีการ เรียกใบขนสินค้าขาเข้าประเภทนี้ว่า ใบขนสินค้าชำระอากร

2. ชำระค่าภาษีอากรตามที่เจ้าหน้าที่ประเมินอากรได้พิจารณากำหนดไว้ขณะผ่านพิธีการ และได้แจ้งความไว้ต่อหน่วยงานที่นำของเข้าก่อนการตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้⁸⁵ โดยให้ผู้นำของเข้าบันทึกความประสงค์ขอคืนเงินอากร พร้อมระบุว่ามายื่นคำร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรไว้ด้านหลังใบขนสินค้าขาเข้า และให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรเสนอให้หัวหน้าหน่วยงานที่นำของเข้าทราบ พร้อมลงลายมือชื่อกำกับไว้ เรียกใบขนสินค้าประเภทนี้ว่า ใบขนสินค้าสงวนสิทธิโต้แย้งราคา หรือสงวนสิทธิโต้แย้งพิกัดอัตราศุลกากร

3. ชำระค่าภาษีอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า และวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้

⁸⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า

รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้⁸⁶ เรียกใบขนสินค้าประเภทนี้ว่า ใบขนสินค้าชำระประกัน

3.2.2 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ เมื่อผู้นำของเข้ายื่นใบขนสินค้าขาเข้าให้เจ้าหน้าที่พิธีการศุลกากรตรวจสอบแล้ว ใบขนสินค้าขาเข้าฉบับดังกล่าวจะไม่ผ่านการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ประเมินอากร ผู้นำของเข้าจะนำใบขนสินค้าขาเข้าไปยื่นชำระค่าภาษีอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า ภายหลังจากตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วใบขนสินค้าขาเข้าฉบับนั้นจะส่งกลับไปยังหน่วยทบทวนการตรวจปล่อยเพื่อส่งให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรตรวจสอบ

3.3 การประเมินค่าภาษีอากร

การประเมินค่าภาษีอากรเป็นหัวข้อสำคัญที่ต้องศึกษาเพราะเป็นสาเหตุแห่งการอุทธรณ์ ในหัวข้อนี้จะศึกษาเฉพาะการประเมินค่าภาษีอากรอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาเท่านั้น

3.3.1 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ

(1) ใบขนสินค้าขาเข้าที่ส่งวนสิทธิโต้แย้งราคา ให้ปฏิบัติดังนี้⁸⁷

1. เมื่อตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว ให้หน่วยงานตรวจปล่อยส่งใบขนสินค้าคืนหน่วยงานพิธีการและประเมินอากร

2. เมื่อได้รับใบขนสินค้าคืนมาจากหน่วยงานตรวจปล่อยสินค้า ให้หน่วยงานที่มีหน้าที่รับเรื่องลงทะเบียนรับไว้พร้อมบันทึกรายละเอียดลงในสมุดทะเบียนควบคุมการขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรที่ได้ชำระไว้ก่อน และเก็บรักษาไว้เพื่อรอแนบติดกับคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 181) ที่ผู้นำของเข้ามายื่น

3. ให้ผู้นำของเข้าที่ได้ขอชำระอากรไว้ก่อนและบันทึกแจ้งความประสงค์ขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรที่ได้ชำระไว้ก่อน ไว้ด้านหลังใบขนสินค้า ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 181) ตามแบบที่กำหนด กับหน่วยงานที่นำของเข้าภายใน 2 ปี นับแต่วันที่นำของเข้า

⁸⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112

⁸⁷ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 19 ข้อ 2 01 07 20 ข้อ 2

4. ให้นำหน่วยงานที่มีหน้าที่รับคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 181) ปฏิบัติ ดังนี้

(4.1) ตรวจสอบการยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรของผู้นำเข้าว่าได้อื่นภายในกำหนด 2 ปี นับแต่วันที่นำของเข้า

กรณีมิได้อื่นคำร้องขอคืนเงินอากรภายในกำหนด 2 ปี นับตั้งแต่วันนำเข้าให้เสนอหัวหน้าฝ่ายหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเพื่อขอยกเลิกคำร้องขอคืนเงินอากร พร้อมแจ้งให้ผู้นำเข้าทราบต่อไป

(4.2) ตรวจสอบแบบคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 181) ว่าได้กรอกข้อความถูกต้องครบถ้วน และตรวจสอบเอกสารที่ใช้แนบคำร้องให้ถูกต้องสมบูรณ์ตามที่กำหนดไว้

(4.3) ตรวจสอบการลงลายมือชื่อในคำร้องขอคืนเงินอากรให้ถูกต้องตรงตามบัตรเจ้าของหรือผู้จัดการที่ได้ให้ไว้กับกรมศุลกากร

กรณีผู้ลงนามในคำร้องไม่มีบัตรเจ้าของหรือผู้จัดการให้ตรวจสอบจากหนังสือรับรองการเป็นหุ้นส่วนจากสำนักงานพาณิชย์จังหวัดหรือสำนักงานทะเบียน หุ้นส่วนบริษัท กรุงเทพมหานคร

กรณีผู้ยื่นคำร้องเป็นตัวแทนผู้รับมอบอำนาจ ให้ตรวจสอบความถูกต้องของหนังสือมอบอำนาจพร้อมประทับตราบริษัท และหนังสือมอบอำนาจนั้นให้ใช้ได้เฉพาะคำร้องขอคืนเงินอากรแต่ครั้งเท่านั้น

5. เมื่อปฏิบัติตามข้อ 4 แล้ว ให้รับคำร้องขอคืนเงินอากร พร้อมลงทะเบียนรับและบันทึกรายละเอียดลงในสมุดทะเบียนควบคุมการขอคืนเงินอากร

6. จัดส่งคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 181) แนบติดกับใบขนสินค้าที่เก็บรักษาไว้ ให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรผู้รับผิดชอบดำเนินการต่อไป

7. เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินอากร ได้รับคำร้องขอคืนเงินอากร พร้อมใบขนสินค้าแล้วให้พิจารณาดำเนินการ ดังนี้

(7.1) กรณีข้อมูลและเอกสารประกอบการพิจารณาเพียงพอแก่การพิจารณากำหนดราคาศุลกากรให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน

(7.2) กรณีข้อมูลและเอกสารประกอบการพิจารณาไม่เพียงพอแก่การพิจารณา ให้ทำหนังสือแจ้งให้ผู้นำเข้ายื่นเอกสารหรือหลักฐานอื่นเพิ่มเติม ตามแบบที่กำหนดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับคำร้องขอคืนเงินอากร โดยให้ใช้วิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ เมื่อได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นเพิ่มเติมและเพียงพอแก่การพิจารณากำหนดราคาศุลกากร ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 15 วันหลังจากได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นครบถ้วน

(7.3) กรณีไม่ได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นตามที่แจ้งไป หรือผู้นำของเข้าไม่มายื่นข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่น หรือได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นแล้ว แต่มีเหตุอันควรสงสัยเกี่ยวกับความจริงหรือความถูกต้องของราคาสำแดง เช่น ระดับราคาหรือแนวโน้มราคาของสินค้าชนิดเดียวกันสูงขึ้น แต่ของรายที่พิจารณากลับต่ำลง โดยไม่มีหลักฐานหรือข้อเท็จจริงสนับสนุน เป็นต้น ให้ถือว่าราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้านั้น ไม่สามารถกำหนดได้โดยวิธีที่ 1 ของหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรให้ใช้วิธีถัดไปตามลำดับ

8. เมื่อสามารถกำหนดราคาศุลกากรได้แล้ว ให้จัดทำใบสรุปการกำหนดราคาศุลกากรตามแบบที่กำหนด พร้อมบันทึกรายละเอียดต่าง ๆ ลงในใบสรุปให้ครบถ้วนและนำเสนอหัวหน้าหน่วยงานให้ความเห็นชอบก่อน

9. กรณีการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร มีผลให้ต้องคืนเงินอากร ให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรออกหนังสือแจ้งให้ผู้นำของเข้ายืนยันว่าได้มีการร้องขอคืนเงินอากรจริง ตามแบบที่กำหนด การส่งหนังสือแจ้งให้กระทำโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับเท่านั้น

10. ให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรแจ้งผลการพิจารณาโดยออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) ตามแบบที่กำหนด 3 ฉบับ (ต้นฉบับ 1 ฉบับ และสำเนา 2 ฉบับ) และส่งต้นฉบับแบบแจ้งการประเมินอากร ให้หน่วยงานธุรการดำเนินการจัดส่งให้ผู้นำของเข้าภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันรับเรื่อง การส่งแบบแจ้งการประเมินอากร ให้ใช้วิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ เว้นแต่ผู้นำของเข้าหรือผู้ที่ได้รับหนังสือมอบอำนาจมาขอรับแบบแจ้งการประเมินอากรด้วยตนเอง

11. เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) หากไม่พอใจผลการพิจารณาราคาศุลกากรตามแบบแจ้ง สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรดังกล่าวได้ โดยใช้แบบคำอุทธรณ์การประเมินอากร (แบบ กศก. 171)

(2) ใบขนสินค้าชำระประกัน ให้ปฏิบัติดังนี้

1. เมื่อตรวจปล่อยของออกไปจากอารักการักษาของศุลกากรแล้ว ให้หน่วยงานตรวจปล่อยส่งใบขนสินค้าคืนหน่วยงานพิธีการและประเมินอากร

2. เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินอากร ได้รับใบขนสินค้าชำระประกันจากหน่วยงานตรวจปล่อยแล้วให้พิจารณาดำเนินการดังนี้⁸⁸

⁸⁸ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 03

(2.1) กรณีข้อมูลและเอกสารประกอบการพิจารณาเพียงพอแก่การพิจารณากำหนดราคาศุลกากรให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน

(2.2) กรณีข้อมูลและเอกสารประกอบการพิจารณาไม่เพียงพอแก่การพิจารณาให้ทำหนังสือแจ้งให้ผู้นำเข้าของเข้ายื่นเอกสารหรือหลักฐานอื่นเพิ่มเติมตามแบบที่กำหนดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับแจ้ง โดยให้ใช้วิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ เมื่อได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นเพิ่มเติมและเพียงพอแก่การพิจารณากำหนดราคาศุลกากร ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ ภายใน 15 วัน หลังจากได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นครบถ้วน

(2.3) กรณีไม่ได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นตามที่แจ้งไป หรือผู้นำของเข้าไม่ยื่นข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่น หรือได้รับข้อมูล เอกสารหรือหลักฐานอื่นแล้ว แต่มีเหตุอันควรสงสัยเกี่ยวกับความจริงหรือความถูกต้องของราคาสำแดง เช่น ระดับราคา หรือแนวโน้มราคาของสินค้าชนิดเดียวกัน สูงขึ้น แต่ของราคาที่พิจารณากลับต่ำลงโดยไม่มีหลักฐานหรือข้อเท็จจริงสนับสนุน เป็นต้น ให้ถือว่าราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้านั้น ไม่สามารถกำหนดได้โดยวิธีที่ 1 ให้ใช้วิธีถัดไปตามลำดับ

3. เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินอากรพิจารณาข้อมูลราคานำเข้า เอกสารต่างๆ และค่าชี้แจงแล้วจะกำหนดราคาศุลกากรดังนี้

(3.1) รับราคาตามสำแดง เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ประเมินอากรเห็นว่า ราคาตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้านั้นถูกต้องแล้วไม่มีเหตุที่จะต้องประเมินเพิ่มราคา ก็จะใช้ราคาตามสำแดงเป็นฐานในการประเมินค่าภาษี พร้อมทั้งคืนเงินประกันหรือหนังสือค้ำประกันที่วางไว้ให้แก่ผู้นำของเข้า

(3.2) กำหนดราคาประเมินใหม่ เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ประเมินอากรเห็นว่าราคาตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้านั้นไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ จึงต้องประเมินค่าภาษีอากรเพิ่ม โดยออกแบบแจ้งการประเมิน (แบบ กศก.114) เพื่อแจ้งให้ผู้นำเข้าของเข้ามาชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน หรือผลักเงินประกันเป็นค่าภาษีอากรถ้าหากเงินประกันที่วางไว้คุ้มค่าภาษีอากร

เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 114) หากไม่พอใจผลการประเมินสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรดังกล่าวได้ โดยปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข

3.3.2 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ

(1) ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบให้ส่งไปยังหน่วยทบทวนหลังการตรวจปล่อย ณ ท่าหรือที่ที่นำเข้า เพื่อให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรตรวจสอบ ดังนี้⁸⁹

⁸⁹ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 14 03

1. ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารประกอบใบขนสินค้าขาเข้า
2. ตรวจสอบการสำแดงใบขนสินค้าขาเข้ากับบัญชีราคาสินค้าและเอกสารประกอบ
3. ตรวจสอบการสำแดงใบขนสินค้าขาเข้ากับข้อมูลของผู้ประกอบการส่งมาเข้าเครื่องคอมพิวเตอร์
4. ตรวจสอบพิธีการศุลกากรเบื้องต้น รวมถึงการอนุมัติ การยกเว้น การผ่อนผันสำหรับใบขนสินค้าที่ได้รับสิทธิพิเศษต่างๆ
5. ตรวจสอบว่าเป็นของต้องห้าม ของต้องกักตุนหรือไม่ ถ้าเป็นของต้องกักตุน ให้ตรวจสอบใบอนุญาต ใบทะเบียน หรือหนังสืออนุญาตต่างๆ ตามเงื่อนไขของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
6. ตรวจสอบประเภทพิกัด อัตราอากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเพื่อมหาดไทย ภาษีอื่นๆ และค่าธรรมเนียมของสินค้าทุกรายการ
7. ตรวจสอบอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและประเมินราคา รวมทั้งการคำนวณเงินค่าภาษีอากรและค่าธรรมเนียมของสินค้าทุกรายการ
8. เมื่อตรวจสอบความถูกต้องแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ประทับตรา “ผ่านการทบทวนแล้ว” พร้อมทั้งลงลายมือชื่อและวัน เดือน ปี กำกับ ในต้นฉบับใบขนสินค้าในช่องบันทึกการประเมินอากรและในบัญชีราคาสินค้า

(2) กรณีข้อมูลหรือเอกสารประกอบไม่ครบถ้วนหรือไม่เพียงพอ ให้แจ้งให้ผู้นำเข้าของเข้าชี้แจงหรือยื่นเอกสารประกอบโดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ⁹⁰

หากผู้นำของเข้าไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด หรือเงื่อนไขเวลาที่ระบุในหนังสือแจ้งให้ดำเนินการ ดังนี้

1. สำหรับสำนักงานศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ สำนักงานศุลกากรกรุงเทพ และสำนักงานศุลกากรนำเข้าท่าเรือกรุงเทพ ให้แจ้งส่วนตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย สำนักสืบสวนและปราบปรามทราบเพื่อดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องต่อไป
2. สำหรับด้านศุลกากร หรือหน่วยงานศุลกากรอื่นให้แจ้งสำนักงานศุลกากรภาคที่สังกัดทราบ พร้อมทั้งจัดส่งสำเนาให้ส่วนตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย สำนักสืบสวนและปราบปราม เพื่อดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องต่อไป

(3) ในกรณีที่คำชี้แจงหรือข้อมูลหรือเอกสารประกอบที่ผู้นำของเข้าจัดส่งเพิ่มเติมไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะดำเนินการใดๆ ได้ หรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้นำของเข้าอาจปฏิบัติไม่ถูกต้อง หรือขัดต่อกฎหมายศุลกากร หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือระเบียบปฏิบัติ หรือมีการฉ้อฉลสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร แต่ไม่มีหลักฐานเพียงพอที่จะเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติม หรือเรียกคืนสิทธิประโยชน์ที่ได้รับไป

⁹⁰ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 14 04

แล้วหรือดำเนินการอย่างอื่นในขั้นต้นพบทวนหลังการตรวจปล่อยได้ ให้เสนอเรื่องพร้อมความเห็นไปยังส่วนตรวจสอบ หลังการตรวจปล่อย สำนักสืบสวนและปราบปราม หรือสำนักงานศุลกากรภาคแล้วแต่กรณี เพื่อพิจารณาว่าสมควร ดำเนินการเข้าตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย ณ สถานประกอบการของผู้นำเข้าของเข้ารายนั้นหรือไม่ กรณีที่ผู้อำนวยการ สำนักงานศุลกากรภาคได้วินิจฉัยสั่งการเป็นประการใด ให้สำนักงานศุลกากรภาคนั้น จัดส่งสำเนาเรื่องพร้อมคำ วินิจฉัยไปยังส่วนตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย สำนักสืบสวนและปราบปรามทุกวันทำการ หรืออย่างช้า ในวันทำการถัดไป⁹¹

(4) กรณีตรวจพบว่าราคาตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าต่ำกว่าราคาประเมิน ให้ เจ้าหน้าที่ผู้พบทวนหลังการตรวจปล่อยประเมินค่าภาษีอากรและออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับเพื่อเรียกให้ผู้นำเข้าของเข้ามาชำระภาษีอากรที่ขาดให้ ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร⁹²

(5) ในกรณีที่ตรวจพบว่าการสำแดงในใบขนสินค้าขาเข้าไม่ถูกต้องเป็นความผิดตามกฎหมาย ศุลกากร หรือกฎหมายอื่น ให้ทำการประเมินราคาและค่าภาษีอากรแล้วส่งให้หน่วยงานด้านคดีพิจารณา ดำเนินการต่อไป⁹³

เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 115) หากไม่พอใจผลการประเมินสามารถยื่น อุทธรณ์การประเมินอากรดังกล่าวได้ โดยปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

3.4 การเรียกเก็บค่าภาษีอากรและเงินเพิ่ม

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 114 และ กศก. 115) เพื่อเรียก ให้ผู้นำของเข้ามาชำระภาษีอากรหรือชำระภาษีอากรเพิ่ม ผู้นำของเข้าต้องชำระภาษีอากรตามจำนวนที่ ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง⁹⁴

⁹¹ กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 14 05

⁹² กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 14 06

⁹³ กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 14 07

⁹⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง

3.4.1 โบนัสสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ

(1) โบนัสสินค้าขาเข้าที่ส่งวนสิทธิโต้แย้งราคา

กรณีโบนัสสินค้าขาเข้าที่ส่งวนสิทธิโต้แย้งราคา แม้จะแจ้งผลการพิจารณาว่า ยืนตามราคาประเมินเดิม ก็ไม่มีค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มเพราะในขณะที่ยื่นโบนัสสินค้าขาเข้าให้ตรวจสอบ ได้ชำระภาษีอากรไว้ตามที่เจ้าหน้าที่ประเมินได้กำหนดไว้แล้ว

(2) โบนัสสินค้าขาเข้าชำระประกัน

1. ในกรณีที่มีการวางเงินประกันและเงินประกันที่วางไว้คุ้มค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ ให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนด⁹⁵

กรณีที่วางเงินประกันไว้คุ้มค่าอากรที่ต้องชำระหรือชำระเพิ่ม ในการเก็บเงินประกันเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ได้ประเมินไว้ ไม่สามารถเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง ได้ เพราะมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง มีเจตนารมณ์ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนจากผู้นำของเข้าที่นำเงินมาชำระภายหลังจากวันที่ได้ส่งมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากร แต่การเก็บเงินประกันที่วางประกันไว้ เป็นการผลักเงินประกันเป็นค่าอากรโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรตามที่กฎหมายกำหนด มิใช่เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้านำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม⁹⁶ และเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี นั้น ก็ไม่สามารถเรียกเก็บได้เช่นกัน เพราะให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าได้ชำระอากรที่ได้รับแจ้งภายในสามสิบวันแล้ว

2. ในกรณีที่มีการวางเงินประกันและเงินประกันที่วางไว้ไม่คุ้มค่าอากรที่ต้องชำระหรือชำระเพิ่ม กรณีนี้อาจเกิดจากในขณะตรวจสอบโบนัสสินค้าขาเข้าขณะผ่านพิธีการนั้น เจ้าหน้าที่ประเมินอากรสั่งวางเงินประกันไว้ไม่คุ้มกับจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น หรือเป็นกรณีที่กรมศุลกากรรับหนังสือค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินประกัน ทั้งสองกรณีนี้ ผู้นำของเข้ามีหน้าที่ต้องนำเงินค่าภาษีอากรที่ต้องชำระหรือชำระเพิ่มตามจำนวนที่แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากรไปชำระภายในกำหนด

⁹⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสอง

⁹⁶ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 5*, น. 267.

(2.1) ในกรณีที่ผู้นำของเข้าชำระเงินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้ง ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบนับแต่วันที่ ได้ส่งมอบของ เศษของเดือนให้คิดเป็นหนึ่งเดือนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง ส่วนเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตี นั้นจะเรียกเก็บไม่ได้เพราะเป็นการชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้ง

(2.2) ในกรณีที่ผู้นำของเข้าไม่ชำระเงินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้ง ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่ วันที่ได้ส่งมอบของ เศษของเดือนให้คิดเป็นหนึ่งเดือนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง พร้อมด้วยเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตี เงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา และมาตรา 12 ตี ให้ถือเป็นเงินอากร

ความหมายที่ว่าไม่คิดทบต้นนั้น คือไม่ให้นำเอาเงินเพิ่มที่ต้องเสียในเดือนแรกมารวมกับเงิน อากรที่ค้างชำระเพื่อคิดเป็นเงินเพิ่มสำหรับเดือนถัดไป ทั้งนี้เพื่อตัดภาระยุ่งยากในการคำนวณดอกเบี้ย ทบต้น ถ้าเอาดอกเบี้ยของแต่ละเดือนไปรวมกับต้นทับทวีคูณไปเรื่อยๆ ก็จะเสียเวลาที่ได้ผลไม่คุ้มค่าและเป็นเรื่องยุ่งเหยิงเกินไป กฎหมายจึงระบุนลงไปให้ชัดเจนว่าไม่คิดทบต้น⁹⁷ เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง เป็นเงินที่เรียกเก็บจาก ค่าอากรที่แท้จริงเท่านั้น ไม่ได้เรียกเก็บจากเงินเพิ่มซึ่งถือเป็นเงินอากร⁹⁸ และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน นี้ ไม่มีการกำหนดเพดานสูงสุดของจำนวนเงินเพิ่มที่จะต้องชำระ ซึ่งแตกต่างกับเงินเพิ่มตามประมวล รัษฎากร ที่ได้กำหนดเพดานสูงสุดของจำนวนเงินเพิ่มที่จะต้องชำระ

เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตี เป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรที่จะเรียกเก็บหรือไม่ก็ได้ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นคำร้องขอ ลดหย่อนการเรียกเก็บเงินเพิ่มโดยมีเหตุผล เมื่อผู้นำของเข้านำเงินค่าภาษีมาชำระภายในกำหนดเวลา⁹⁹

1. สิบห้าวันนับแต่วันที่ครบกำหนดสามสิบวันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละสองของ ค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

⁹⁷ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, เฟิงอ้าง, น. 265.

⁹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2745/2544

⁹⁹ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11

2. หนึ่งในเดือนนับแต่วันที่ครบกำหนดสามสิบวันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละห้าของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

3. สองเดือนนับแต่วันที่ครบกำหนดสามสิบวันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละสิบของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

4. สามเดือนนับแต่วันที่ครบกำหนดสามสิบวันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละสิบห้าของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

5. ถ้าเกินสามเดือนขึ้นไปนับแต่วันที่ครบกำหนดสามสิบวันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละสิบของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

ในกรณีที่เห็นว่ามิเหตุอันควรจะได้รับลดหย่อนจากหลักเกณฑ์ดังกล่าว หรือผ่อนผันไม่ต้องเสียเงินเพิ่มให้พิจารณาผ่อนผันเป็นรายๆ ไป การคำนวณเงินเพิ่มให้คำนวณจากผลต่างของค่าอากรที่ประเมินกับยอดเงินที่วางประกันไว้¹⁰⁰

3.4.2 โบนัสสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ

เนื่องจากโบนัสสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบไม่มีการสั่งให้วางเงินเป็นประกันค่าภาษีอากร เว้นแต่ในขั้นตอนการตรวจปล่อย ถ้าหากพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบว่าผู้นำของเข้าได้สำแดงรายการต่างๆ ในโบนัสสินค้าขาเข้าไม่ถูกต้องซึ่งเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากร หรือกฎหมายอื่น ก็อาจจะถูกสั่งให้วางเงินเป็นประกันค่าภาษีอากรที่อาจต้องชำระหรือชำระเพิ่มพร้อมกับให้วางเงินมัดจำค่าปรับตามเกณฑ์การระงับคดีเพื่อให้ตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรไปก่อน และส่งโบนัสสินค้าขาเข้าให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบและพิจารณาความผิดภายหลัง

(1) ในกรณีที่ผู้นำของเข้าชำระเงินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบนับแต่วันที่ได้ส่งมอบของ เศษของเดือนให้คิดเป็นหนึ่งเดือนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง ส่วนเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี นั้นจะเรียกเก็บไม่ได้เพราะเป็นการชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

(2) ในกรณีที่ผู้นำของเข้าไม่ชำระเงินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่

¹⁰⁰ คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากร ที่ 1/2522 เรื่อง การเรียกเงินเพิ่มและการจ่ายดอกเบี้ย ใน ล้วนปางสุข, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13, น. 64-65.

วันที่ได้ส่งมอบของ เศษของเดือนให้คิดเป็นหนึ่งเดือนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง ส่วนเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ จะเรียกเก็บได้หรือไม่ พิจารณาได้ดังนี้

การเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ จะเรียกเก็บได้ 2 กรณี คือ ¹⁰¹

กรณีที่ 1 เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

กรณีที่ 2 เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 หรือ มาตรา 45

จากหลักการจัดเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับการยกเว้นการตรวจสอบจะไม่มีการวางประกันค่าอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จึงไม่เข้าองค์ประกอบของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ดังนั้นใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับการยกเว้นการตรวจสอบหากผู้นำของเข้าไม่ชำระเงินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้ง กรมศุลกากรจึงไม่สามารถอาศัยเหตุผลในกรณีที่ 1 เพื่อเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบได้ แต่อย่างไรก็ตาม การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ออกแบบแจ้งการประเมินอากรเพื่อเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม เกิดจากการที่ผู้นำของเข้าได้สำแดงค่าภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง จึงเป็นเรื่องที่ผู้นำของเข้าดังกล่าวปฏิบัติผิดระเบียบและเงื่อนไขในการที่จะนำของออกจากอารักขาของศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 จึงต้องด้วยกรณีที่ 2 กรมศุลกากรจึงมีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ได้ โดยนำอัตราตามที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

3.5 การยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน

ในกรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบเป็นผลให้เรียกอากรเพิ่มเติมได้ ในกรณีนี้จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนไม่ได้ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง

¹⁰¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1527/2538 ที่ 4418/2541 ที่ 8174/2542

“มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตริ อนุมาตรา 3”

เหตุผลในการยกเว้นไม่ต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ท่านประพันธ์ เนตรนพรัตน์ ได้อธิบายไว้ว่า¹⁰²

ในเมื่อได้นำเอาบทบัญญัติเรื่องเงินรางวัลมาเป็นข้อยกเว้นจากการเรียกเก็บอากรเพิ่ม ความที่นำมาใช้บังคับจึงไม่สมบูรณ์พอ เมื่อมองเจตนารมณ์แล้วพออนุมานได้ว่า ของรายได้ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว ภายหลังเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบเป็นผลให้เรียกอากรเพิ่มได้ ก็อย่าเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนด้วยเลย เพราะก่อนส่งมอบหรือส่งของออกไปนั้น ได้ผ่านการตรวจสอบของพนักงานเจ้าหน้าที่หลายชั้น เริ่มตั้งแต่เจ้าหน้าที่ผู้ออกไปขนสินค้าให้และสิ้นสุดที่เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจปล่อยของ เจ้าหน้าที่แต่ละฝ่ายได้ระวังผลประโยชน์รายได้ของแผ่นดินโดยคอยเอาใจใส่เรื่องค่าภาษีอากรอยู่แล้ว ในเมื่อลอดสายตาไปบ้างก็อย่าลงโทษเรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้เสียภาษีเลย เหตุผลอีกอย่างหนึ่งได้แก่ เวลาที่ตรวจพบอากรขาดอาจห่างไกลจากเวลาส่งมอบหรือส่งของออก เพราะบางรายเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรอาจตรวจพบหลังจากการส่งมอบ หรือส่งของออกเป็นปีๆ เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนก็มากเกินไป สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอากรที่เสียไว้ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้นให้มีอายุความสิบปี สมมุติว่าเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรไปตรวจพบเข้าเมื่อครบกำหนดสิบปีพอดี ถ้าไม่มีข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้ ก็ต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกร้อยละ 120 ของเงินอากรที่ขาด ซึ่งออกจะทารุณไปเหมือนกัน

¹⁰² ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, *อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 5*, น. 273.

เจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรจะเป็นเจ้าหน้าที่หน่วยงานใดก็ได้ที่ตรวจพบเงินอากรขาดภายหลังที่
ใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออกได้ผ่านพิธีการและตรวจปล่อยไปแล้ว¹⁰³

4. แบบแจ้งการประเมินอากร

4.1 ลักษณะของแบบแจ้งการประเมินอากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ไม่ได้กำหนดแบบของแบบแจ้ง
การประเมินอากรเอาไว้ ดังนั้นหากกรมศุลกากรมีหนังสือแจ้งไปยังผู้นำของเข้ากำหนดให้นำค่าภาษีอากร
ที่ขาดไปชำระภายในเวลาที่กำหนด มิฉะนั้นจะดำเนินการตามที่เห็นสมควรต่อไป ย่อมถือเป็นการแจ้ง
การประเมินอากรแล้ว¹⁰⁴ หนังสือแจ้งไปยังผู้นำของเข้าที่ไม่มีลักษณะเป็นการแจ้งให้ไปชำระค่าภาษี
อากรภายในกำหนด เช่น หนังสือแจ้งให้ไปทำความตกลงระงับคดีอาญา ไม่ใช่หนังสือแจ้งการประเมิน
อากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ¹⁰⁵

แม้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ จะไม่ได้กำหนดแบบแจ้ง
การประเมินอากร แต่เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติไปในแนวเดียวกัน กรมศุลกากรจึงได้กำหนดแบบ
แจ้งการประเมินอากรไว้ 3 แบบ

1. แบบแจ้งการประเมินอากร กศก.114 ใช้สำหรับกรณีวางประกัน¹⁰⁶
2. แบบแจ้งการประเมินอากร กศก.115 ใช้สำหรับกรณีอื่นๆ¹⁰⁷
3. แบบแจ้งการประเมินอากร กศก.182 ใช้สำหรับกรณีขอคืนเงินอากรอันเกี่ยวกับราคาที่ได้
ชำระไว้ก่อน¹⁰⁸

¹⁰³ คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากร ที่ 2/2518 เรื่อง การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ใน
ล้วน ปางสุข, รวบรวมโดย, อ้างแล้ว, เชียงอรรถที่ 13, หน้า 61-62

¹⁰⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3110/2535

¹⁰⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8384/2538

¹⁰⁶ กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 08 (1)

¹⁰⁷ กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 09 07 (3)

¹⁰⁸ กรมศุลกากร, ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 21 (5)

แบบแจ้งการประเมินอากรเป็นคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลในอันที่จะก่อกำเนิดสัมพันธขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างกรมศุลกากรกับผู้เสียภาษี แบบแจ้งการประเมินอากรจึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5 ดังนั้นจึงต้องให้เหตุผลไว้ด้วย มิฉะนั้นถือเป็นแบบแจ้งการประเมินที่ไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37¹⁰⁹ และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย เหตุผลในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิง และเหตุผลในข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ¹¹⁰

ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ คือ ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำหรือการทำความผิดของผู้ถูกประเมินภาษี ซึ่งยังมีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องจนเป็นเหตุให้ต้องมีการประเมินภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน

ข้อกฎหมายที่อ้างอิง คือ บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ หรือคำสั่ง ที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นข้ออ้างที่ใช้ในการประเมินภาษี

ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ คือ ข้อพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมินว่าเหตุใดจึงต้องมีการประเมินภาษี และต้องมีเหตุผลสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจด้วย

แบบแจ้งการประเมินอากรนอกจากจะต้องให้เหตุผลตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 แล้ว ถ้าเป็นกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ จะต้องระบุสิทธิในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งไว้ด้วยตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40 การไม่แจ้งสิทธิอุทธรณ์หรือโต้แย้ง แม้มิได้ทำให้แบบแจ้งการประเมินไม่สมบูรณ์หรือไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม แต่ก็มีผลทำให้ระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งขยายออกไป จึงอาจจะทำให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการได้ เพราะถ้ามีการแจ้งให้ถูกต้องตั้งแต่ต้นและมีได้มีการอุทธรณ์หรือโต้แย้งการประเมินภายในกำหนด ก็จะทำให้การประเมินยุติไปเมื่อสิ้นระยะเวลาสามสิบวัน เมื่อระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งขยาย

¹⁰⁹ เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2747/2546 และที่ 6949/2546

¹¹⁰ ประกาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร,” บทบัณฑิตย์, เล่มที่ 59 ตอน 3 (กันยายน 2546) น. 152-153.

ออกไป การประเมินก็ถือว่ายังไม่ยุติ ทำให้สิทธิเรียกร้องของทางราชการในนี้ภาษีอากรดังกล่าวไม่ยุติ
ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการขึ้นได้¹¹¹

¹¹¹ ประภาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมาย
ภาษีอากรอย่างไร,” *อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 110*, น. 160-161.

กศก.114

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 10 มาตรา 13 มาตรา 112 ครี และมาตรา 112 จีควา แห่ง พ.ร.บ. ศาลการ พ.ศ. 2469 มาตรา 79 มาตรา 136 มาตรา 137 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 แห่ง พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 88 มาตรา 88/2 มาตรา 88/5 มาตรา 88/6 มาตรา 89(4) มาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 8 มาตรา 8๑ แห่ง พ.ร.บ. สุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 4 แห่ง พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 มาตรา 10 มาตรา 10 ทวิ แห่ง พ.ร.บ. ไร่ พ.ศ. 2486 มาตรา 5 มาตรา 5 ครี มาตรา 5 เบญจ แห่ง พ.ร.บ. ยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 11 มาตรา 12 แห่ง พ.ร.บ. กองทุนสนับสนุนการส่งเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 และมาตรา 55 แห่ง พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

อนึ่ง ท่านมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรสุลกการหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต เฉพาะที่เรียกเก็บไว้ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยใช้สิทธิพร้อมกันในคราวเดียวได้ ตามแบบ กศก. 171 ที่กลุ่มงาน พิทักษ์อัตราสุลกการหรือกลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาสุลกการ กรมสุลกการ กรณีนำเข้าส่งออกนอกเขตกรุงเทพมหานคร สามารถยื่นได้ที่ด่านสุลกการหรือสำนักงานสุลกการภาคที่นำของเข้าหรือจะแยกยื่นคำขออุทธรณ์ตามขั้นตอนและกำหนด ระยะเวลา ดังต่อไปนี้

1. อากรสุลกการ ให้ยื่นคำอุทธรณ์ตามแบบ กศก. 171 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่กลุ่มงานพิทักษ์อัตราสุลกการ หรือกลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาสุลกการ กรมสุลกการ กรณีนำเข้าส่งออกนอกเขตกรุงเทพมหานครยื่นได้ที่ด่านสุลกการ หรือสำนักงานสุลกการภาค ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ ตามมาตรา 112 ๑ แห่ง พ.ร.บ. ศาลการ พ.ศ. 2469
2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ตามแบบ ภ.ศ. 6 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรมสรรพากร ได้ที่ สำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร
3. ภาษีสรรพสามิต ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ภาษีเพื่อมหาดไทย ตาม พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้ยื่นคำคัดค้านการประเมินอากรตามแบบ ภ.ข. 01-25 ต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต ได้ที่สำนักงาน สรรพสามิตภาค หรือกรมสรรพสามิต ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ตามมาตรา 86 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
4. การเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม ตาม พ.ร.บ. สุรา พ.ศ. 2493 พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 พ.ร.บ. ยาสูบ พ.ศ. 2509 พ.ร.บ. ไร่ พ.ศ. 2486 พ.ร.บ. กองทุนสนับสนุนการส่งเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 กรณีดังกล่าวจำนวนภาษีอากร หรือ ค่าธรรมเนียมเพิ่มหรือลดเป็นผลของกฎหมาย มิใช่เป็นการใช้อำนาจประเมินตามกฎหมายแต่ละฉบับข้างต้น และไม่มิใช่บัญญัติ ของกฎหมายข้างต้นให้อุทธรณ์ได้

ตัวอย่างแบบแจ้งการประเมิน 115

กศก.115 -

ที่ กศ/.....



ที่ทำการศุลกากร.....

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

แบบแจ้งการประเมินเรื่องภาษีอากรขาเข้าขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีที่ดินฯ (กรณีวงประเทศ)

เรียน

[Empty rectangular box for recipient information]

(เลขประจำตัวผู้เสียภาษี).....

โทรศัพท์.....

อ้างถึง ใบขนสินค้าขาเข้าหรือแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบขนสินค้าขาออกเลขที่.....

ชื่ออากรขาออก..... วันนับเข้าวันส่งออก.....

ชำระอากรเลขที่.....

ตัวกรมศุลกากรตรวจสอบพบว่าท่านได้ชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ดังรายละเอียดและกรุงเทพมหานครประเมินคนละส่วนแบบท้าย จำนวน.....แผ่น

กรมศุลกากรจึงขอแจ้งผลการประเมินอากร/ ภาษีเกี่ยวกับภาษีเพิ่มเติม ดังนี้

หน่วย : บาท

รายการ	ภาษีอากรที่ต้องชำระ	ภาษีอากรที่ชำระไว้แล้ว	ภาษีอากรที่ต้องชำระ/ ส่วนเพิ่ม	เมื่อปรับ	เงินเพิ่ม
อากรขาเข้าขาออก					
ภาษีสรรพสามิต					
ภาษีเคืองภาคไทย					
ภาษีมูลค่าเพิ่ม					
ค่าธรรมเนียม					
ภาษีอื่น					
รายได้จังหวัด					
อื่นๆ.....					
รวม					

รวมจำนวนเงินที่ต้องชำระเพิ่มบาท (สำหรับเงินที่.....)

เงินเพิ่มอากรขาเข้าขาออกบาทบาท นับแต่วันที่.....

เงินเพิ่มภาษีสรรพสามิตบาทบาท นับแต่วันที่.....

เงินเพิ่มภาษีเคืองภาคไทยบาทบาท นับแต่วันที่.....

เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มบาทบาท นับแต่วันที่.....

เงินเพิ่มอื่นๆบาทบาท นับแต่วันที่.....

จึงขอให้ท่านไปติดต่อดีงชำระภาษีอากรที่ขาดหรือเงินเพิ่มแบบเมื่อปรับ ไปครบถ้วนภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือนี้ ส่วนค่าเงิน.....
มีค่าธรรมเนียม กรมศุลกากรขอจะเรียกเก็บเงินเพิ่ม ไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเงินเพิ่ม ตามมาตรา 112 ศี.กศ. พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2489 หรืออีกของที่ท่านนำเข้า
ส่งออกในคราวต่อไปไว้ดำเนินการพบกศน.พ.ร.บ. 112 ณศศ.กศ. พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469

ผู้ดำเนินการส่วน / นายด่านศุลกากร

ลงชื่อ.....
(.....)
ผู้ดำเนินการส่วน / นายด่านศุลกากร
...../...../.....

กศก.115

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 10 มาตรา 13 มาตรา 112 ครี และมาตรา 112 จีตรา แห่ง พ.ร.บ. ศาลการ พ.ศ. 2469 มาตรา 79 มาตรา 136 มาตรา 137 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 แห่ง พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 88 มาตรา 88/2 มาตรา 88/5 มาตรา 88/6 มาตรา 89(4) มาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 8 มาตรา 8ฉ แห่ง พ.ร.บ. สุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 4 แห่ง พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 มาตรา 10 มาตรา 10 ทวิ แห่ง พ.ร.บ. ไร่ พ.ศ. 2486 มาตรา 5 มาตรา 5 ครี มาตรา 5 เบญจ แห่ง พ.ร.บ. ยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 11 มาตรา 12 แห่ง พ.ร.บ. กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 และมาตรา 55 แห่ง พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

อนึ่ง ท่านมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรศาลการหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต เฉพาะที่เรียกเก็บไว้ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยใช้สิทธิพร้อมกันในคราวเดียวได้ ตามแบบ กศก. 171 ที่กลุ่มงาน พิทักษ์ศาลการหรือกลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศาลการ กรมศาลการ กรณีนำเข้าส่งออกนอกเขตกรุงเทพมหานคร สามารถยื่นได้ที่ด่านศาลการหรือสำนักงานศาลการภาคที่นำของเข้า หรือจะแยกยื่นคำขออุทธรณ์ตามขั้นตอนและกำหนดระยะเวลา ดังต่อไปนี้

1. อากรศาลการ ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ตามแบบ กศก. 171 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่กลุ่มงานพิทักษ์ศาลการ หรือกลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศาลการ กรมศาลการ กรณีนำเข้าส่งออกนอกเขตกรุงเทพมหานคร ยื่นได้ที่ด่านศาลการ หรือ สำนักงานศาลการภาค ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ ตามมาตรา 112 ฉ แห่ง พ.ร.บ. ศาลการ พ.ศ. 2469
2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ตามแบบ ก.ศ. 6 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรมสรรพากร ได้ที่ สำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร
3. ภาษีสรรพสามิต ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ภาษีเพื่อมหาดไทย ตาม พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้ยื่นคำคัดค้านการประเมินอากร ตามแบบ ก.บ. 01-25 ต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตได้ที่ สำนักงาน สรรพสามิตภาค หรือกรมสรรพสามิต ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ตามมาตรา 86 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
4. การเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมตาม พ.ร.บ. สุรา พ.ศ. 2493 พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 พ.ร.บ. ยาสูบ พ.ศ. 2509 พ.ร.บ. ไร่ พ.ศ. 2486 พ.ร.บ. กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 กรณีดังกล่าวจำนวนภาษีอากร หรือ ค่าธรรมเนียมเพิ่มหรือลดเป็นผลของกฎหมาย มิใช่เป็นการใช้อำนาจประเมินตามกฎหมายแต่ละฉบับข้างต้น และไม่มิใช่บัญญัติ ของกฎหมายข้างต้นให้อุทธรณ์ได้

รายละเอียดและเหตุผลการประเมินแบบท้ายแบบแจ้ง 114 และ 115

แผนที่.....ในจำนวน.....แผ่น

รายละเอียดและเหตุผลการประเมินเรียกเก็บแบบท้ายแบบแจ้งการประเมินอาคารที่ ตก.....(กศก.114, กศก.115)
(โปรดพิมพ์รายละเอียดและเหตุผลการประเมินในรายละเอียดแบบท้ายแบบแจ้งนี้)

รายละเอียดข้อเท็จจริง ใบงนกินกำกับชำระดอกเบี้ยที่.....ชำระค่าอากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน จำนวน.....รายการ ดังนี้
รายการที่..... ชนิดสินค้า นำเข้า ส่งออกที่..... ปริมาณ..... น้ำหนัก.....

ราคา.....บาท ประเภทที่เกิด..... อัตราอากร.....ชำระอากรไม่ถูกต้อง เนื่องจาก

ก) ชำระค่าอากรขาเข้า/ขาออกขาด กิ่งงออก

1. ของที่นำส่งส่งออกเป็น.....จัดเป็นของควบคุมประเภทที่เกิด.....อัตราอากร.....

- เหตุผลการประเมิน ตามหลักเกณฑ์การพิจารณาพิทักษ์ศรัทธาของ กศก. ข้อ.....
- ความผลการพิจารณาพิทักษ์ศรัทธาของ กศก. ที่ กศ..... ลงวันที่..... ลำดับเรื่อง.....
- อื่นๆ (ระบุ).....

2. ของที่นำส่งส่งออกมีปริมาณ.....น้ำหนัก.....

เหตุผลการประเมิน.....

3. ของที่นำส่งส่งออกมีราคาประเมิน.....บาท

เหตุผลการประเมิน กำหนดราคาโดยวิธีที่.....ตามกฎกระทรวงการคลังฉบับที่..... พ.ศ..... ข้อ.....
ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ.....

- 1) กรณีกำหนดราคาโดยวิธีที่ 1 มีการปรับราคา ดังนี้
- (1) ค่าใช้จ่ายที่ผู้ซื้อมีการชำระ
- ค่าพิธี/ ค่าธรรมเนียม.....
 - ค่าภาษีขาเข้า / วัสดุ / แร่ขุด / แร่ขุด / แร่ขุด / แร่ขุด.....
 - ค่าวัสดุ.....
- (2) มูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการที่ผู้ซื้อจัดหาให้ผู้ขาย
- วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน ฯลฯ.....
 - เครื่องมือ แบบพิมพ์ แม่พิมพ์ ฯลฯ ที่ใช้ในการผลิตของนำเข้า.....
 - วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ในการผลิตของนำเข้า.....
 - วิศวกรรม พัฒนากร แบบแปลน ฯลฯ ที่กระทำการอำนวยความสะดวก.....
- (3) ค่าขนส่ง.....ค่าประกันภัย.....
- (4) รายได้จากภาษี.....
- (5) อื่นๆ (ระบุ).....
- 2) กรณีกำหนดราคาโดยวิธีที่ 2 มีวิธีที่ (อธิบาย).....
- 3) สาเหตุที่ไม่อาจกำหนดราคาตามหลักเกณฑ์กำหนดราคาวิธีที่ 1 เนื่องจาก
- ไม่มีการซื้อขาย (อธิบาย).....
 - ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน (อธิบาย).....
 - มีเหตุอันควรสงสัยถึงความถูกต้องแท้จริงของการสำแดงรายการหรือเอกสารใดๆ (อธิบาย).....
 - อื่นๆ (อธิบาย).....

4. อื่นๆ (ระบุ).....

เหตุผลการประเมิน.....

หมายเหตุ การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามพระราชบัญญัติกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2542 เป็นผลจากชนิดของ ปริมาณของ น้ำหนัก พิเศษ อัตราอากร ของของนำเข้าเปลี่ยนแปลง
ทำได้ไม่ใช้ให้ชัดเจนออก / รายการใดระบุรายละเอียดไม่พอให้ใช้บันทึกเพิ่มเติมได้
กรณีใบงนกินค้างที่ถึงประเมิน / ประเมินที่มากกว่าที่ชำระอากร ให้ใช้ใบงนกินแบบพิเศษแบบลดหย่อนอากรฉบับที่ ๑๓๖ ลงวันที่ ๒๖ ตุลาคม ๒๕๕๖

แผ่นที่.....ในจำนวน.....แผ่น

ข) **ชำระค่าภาษีสรรพสามิตหรือภาษีที่กรมศุลกากรเรียกเก็บ**

1. ของที่นำส่งส่งออกเป็นของตามประเภทที่คิดสรรพสามิต.....อัตราภาษี.....

เหตุผลการประเมิน ตามผลการพิจารณาปัญหาที่ กศ ลงวันที่..... ลำดับเรื่อง.....
 อื่นๆ (ระบุ).....

2. ขึ้นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระคลาดเคลื่อน

เหตุผลการประเมิน ราคาของเปลี่ยนแปลง อัตราภาษีเปลี่ยนแปลง
 อื่นๆ.....

3. ไม่ได้ขึ้นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนด

เหตุผลการประเมิน

ค) **ชำระค่าภาษีมูลค่าเพิ่มขาด เนื่องจากขึ้นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด**

เหตุผลการประเมิน ราคาของเปลี่ยนแปลง อัตราภาษีเปลี่ยนแปลง ภาษีสรรพสามิตที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเปลี่ยนแปลง
 อื่นๆ.....

ง) **ชำระค่าธรรมเนียมขาด เนื่องจาก.....**

เหตุผลการประเมิน

จ) **อื่นๆ**

เหตุผลการประเมิน

ลงชื่อ เจ้าพนักงานประเมินอากร/ เรือยกเก็บ
(.....)

ลงชื่อ หัวหน้าหน่วยงาน/ ผู้บังคับบัญชา
(.....)

หมายเหตุ การประเมินค่ามูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีที่กรมศุลกากรเรียกเก็บ ฯลฯ เป็นผลจากระบบของ ปริมาณของ น้ำหนัก ปริมาตร ปริมาตรของ ของของนำเข้าเปลี่ยนแปลง
ค่าใดไม่ใช้ให้ขีดฆ่าออก / รายการใดระบุรายละเอียดไม่พอให้ใช้บันทึกเพิ่มเติมได้
กรณีใบพินคัสที่มีการประเมิน / ประเมินเพิ่มมากกว่าหนึ่งรายการ ให้ใช้แบบกรและเขียนแบบและเหตุผลการประเมิน ตามจำนวนรายการ

แผ่นที่.....ใบจำนวน.....แผ่น

รายละเอียดและเหตุผลการประเมินแบบที่ยอมรับทั้งการประเมินอาคารที่ กค (กศก.114, กศก.115)
กรณีชำระค่าภาษีอากรตามคำสั่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

รายการที่..... ปริมาณเครื่องจักร/วัสดุสิ้นเปลือง/วัสดุจำเป็น ณ วันที่ประเมินอาคาร..... น้ำหนัก.....
ราคาประเมิน.....บาท ประเภทที่ดิน.....อัตราอากร.....

ก. กรณีครบกำหนดให้จัดหนังสือที่ประทับของธนาคารที่ประกันค่าภาษีอากร

หนังสือสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่..... ลงวันที่.....

ก) การประเมินอาคารเช่า

เหตุผลการประเมิน กำหนดราคาตามกฎกระทรวงใช้ราคาตามวิธีที่..... ตามกฎกระทรวงการคลังฉบับที่..... พ.ศ..... ข้อ.....
ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ.....

1. กรณีกำหนดราคาโดยวิธีที่ 1 มีการปรับราคา ดังนี้

1) ค่าใช้ฉันทนผู้ซื้อที่มีการตั้งชำระ

- ค่าสิทธิ/ ค่าธรรมเนียม
- ค่าภาษีและบรรจุ / วัสดุ / แรงงานบรรจุที่บ่อ
- ค่าวัสดุเสริม

2) มูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการที่ผู้ซื้อจัดหาให้ผู้ขาย

- วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน ฯลฯ
- เครื่องมือ แบบพิมพ์ แม่พิมพ์ ฯลฯ ที่ใช้ในการผลิตของนำเข้า
- วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ในการผลิตของนำเข้า
- วิศวกรรม พัฒนากร แบบแปลน ฯลฯ ที่กระทำนอกราชอาณาจักร

3) ค่าขนส่ง..... ค่าประกันภัย.....

4) รายได้จากการขายต่อ.....

5) อื่น ๆ (ระบุ)

2. กรณีกำหนดราคาโดยวิธีที่ 2 วิธีที่ 6 (อธิบาย).....

3. สาเหตุที่ไม่อาจกำหนดราคาตามหลักเกณฑ์กำหนดราคาวิธีที่ 1 เนื่องจาก

- ไม่มีการซื้อขาย (อธิบาย)
- ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน (อธิบาย)
- มีเหตุอันควรสงสัยถึงความถูกต้องแท้จริงของเอกสารแสดงรายการหรือเอกสารใดๆ (อธิบาย)
- อื่นๆ (อธิบาย).....

4. อื่นๆ (ระบุ)

ข) การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

เหตุผลการประเมิน

ค) อื่นๆ

เหตุผลการประเมิน.....

หมายเหตุ การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีสรรพสามิต ค่าเพิ่มขนาดไทย ฯลฯ เป็นของลักษณะพิเศษของ ปริมาณของ น้ำหนัก พิกัด อัตราอากร ฯลฯ ของของนำเข้าไปยังแปลง
ค่าใดไม่ได้ใช้ให้พิจารณาออก / รายการใดระบุรายละเอียด ไม่พอให้ใช้บันทึกเพิ่มเติมได้
กรณีไปขอสินค้าที่มีการประเมิน / ประเมินเพิ่มมากกว่าหนึ่งรายการ ให้ใช้เอกสารรายละเอียดและเหตุผลการประเมิน ตามจำนวนรายการ

แผ่นที่.....ในจำนวน.....แผ่น

ข. กรณีคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีคำสั่งให้เพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทางภาษี
คำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่.....ลงวันที่.....
ตามหนังสือสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ นร.....ลงวันที่.....

ก) การประเมินอัตราเงิน
เหตุผลการประเมิน กำหนดราคาบุคลากรโดยใช้ราคาตามวิธีที่.....ตามกฎหมายกระทรวงการคลังฉบับที่ (132) พ.ศ. 2543 ข้อ.....
ประมวลระเบียบปฏิบัติบุคลากรข้อ.....

1. กรณีกำหนดราคาโดยใช้วิธีที่ 1 มีการปรับราคา ดังนี้
 - 1) ค่าใช้จ่ายที่ผู้ซื้อไม่ภาระต้องชำระ
 - ค่าสิทธิ/ ค่าธรรมเนียม
 - ค่าภาษีแบริจ / วัสดุ / แรงงานบรรจุที่บ่อ
 - ค่าวัสดุเสริม
 - 2) มูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการที่ผู้ซื้อจัดหาให้ผู้ขาย
 - วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน ฯลฯ
 - เครื่องมือ แบบพิมพ์ แม่พิมพ์ ฯลฯ ที่ใช้ในการผลิตของน้ำจืด
 - วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ในการผลิตของน้ำจืด
 - วิศวกรรม พัฒนาการ แบบแปลน ฯลฯ ที่กระทำการราชอาณาจักร
 - 3) ค่าขนส่ง.....ค่าประกันภัย.....
 - 4) รายได้จากภาษี
 - 5) อื่น ๆ (ระบุ)
2. กรณีกำหนดราคาโดยใช้วิธีที่ 2 ถึงวิธีที่ 6 (อธิบาย).....
3. สาเหตุที่ไม่อาจกำหนดราคาตามหลักเกณฑ์กำหนดราคาวิธีที่ 1 เนื่องจาก
 - ไม่มีการซื้อขาย (อธิบาย)
 - ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน (อธิบาย)
 - มีเหตุอันควรสงสัยถึงความถูกต้องหรือระงับการดำเนินการหรือเอกสารใดๆ (อธิบาย)
 - อื่นๆ (อธิบาย).....
4. อื่นๆ (ระบุ)

เหตุผลการประเมิน

จ) การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม
เหตุผลการประเมิน

ค) อื่นๆ
เหตุผลการประเมิน

ค. กรณีอื่นๆ (ระบุ)

เหตุผลการประเมิน

ลงชื่อ.....เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินอากรเรียกเก็บ
(.....)

ลงชื่อ.....หัวหน้าหน่วยงาน/ ผู้บังคับบัญชา
(.....)

หมายเหตุ การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใต้พระราชบัญญัติฉบับที่ ๑๒๓ เป็นผลจากชนิดของ ปริมาณของ น้ำหนัก ที่กีด อัตราอากร ของของนำเข้าที่เปลี่ยนแปลง
ค่าได้ไม่ใช้ให้เจ้าหน้าที่ออก / รายการใดระบุรายละเอียด ไม่พอให้ใช้เงินที่เพิ่มเติมได้
กรณีใบขนสินค้าที่มีการประเมิน / ประเมินเพิ่มเติมกว่าหนึ่งรายการ ให้ใช้แบบรายละเอียดแนบและเหตุผลการประเมิน ตามจำนวนรายการ

ตัวอย่างใบขอคืนเงินที่ชำระไว้เกิน

กศก. 181

กศก. 181

คำร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรที่ได้ชำระไว้ก่อน

เขียนที่

วันที่ เดือน พ.ศ.

เรื่อง ขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรที่ได้ชำระไว้ก่อน

เรียน ส่วน/ด่านศุลกากร

- สิ่งที่ส่งมาด้วย
1. สำเนาภาพถ่ายรับรองถูกต้องบัตรเข้าของหรือผู้จัดการ หรือผู้รับมอบอำนาจซึ่งออกโดยกรมศุลกากรตามแต่กรณี
 2. สำเนาภาพถ่ายรับรองถูกต้องใบเสร็จรับเงินอากร หรือชำระเงินประกัน
 3. สำเนาภาพถ่ายรับรองถูกต้องใบขนสินค้า พร้อมบัญชีราคาสินค้า
 4. สำเนาหนังสือรับรองการเป็นหุ้นส่วนจากสำนักงานพาณิชย์จังหวัด หรือสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วน บริษัท กรุงเทพมหานคร
 5. เอกสารอื่นๆ (ถ้ามี)
- คามที่บริษัท/ห้าง/ร้าน

ได้นำเข้าสินค้า

ตามใบขนสินค้าเลขที่

จำนวนรวม ฉบับ และได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนส่งมอบว่าจะยื่นคำร้อง

ขอคืนเงินอากร เพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรที่ได้ชำระไว้ก่อน

ข้าพเจ้าร้องขอคืนเงินอากร โดยมีเหตุผลดังนี้

พร้อมนี้ได้แนบเอกสารตามสิ่งที่ส่งมาด้วย เพื่อประกอบการพิจารณาของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อไป

สำหรับเอกสารอื่นมาไม่ครบ คือ หมายเลข ขอขยายเวลา

ส่งถึงวันที่ (ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ลงในหนังสือนี้) หากยังมีได้ยื่นเอกสารภายใน

กำหนดเวลาดังกล่าว ให้อธิบายข้าพเจ้าสิทธิการร้องขอคืนเงินอากรในครั้งนี้

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

(.....)

ผู้นำของเข้า/ผู้รับมอบอำนาจ

สำหรับเจ้าหน้าที่ : สิ่งที่ส่งมาด้วย

() ครบถ้วน

() ขาดเอกสาร 1, 2, 3, 4 (ให้วงกลมหมายเลขเอกสารที่ส่งมาไม่ครบถ้วน)

ตัวอย่างแบบแจ้งการประเมิน 182

(ดู ค.ป.9/2546)

กศก. 182



ที่ กศก. _____

ที่ทำการศุลกากร _____

แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้าขาออก อากรศรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีขอคืนเงินอากรอันเกี่ยวข้องกับราคาที่ได้ชำระไว้ก่อน)

วันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____

เรียน _____ หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร _____

ที่อยู่ _____ โทรศัพท์ _____

อ้างถึง ใบขนสินค้าขาเข้าหรือแบบแสดงรายการภาษีศรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มขาเข้าขาออก เลขที่ _____

ชำระอากรเลขที่ _____ ชื่อพาหนะ _____ วันเข้าวันออก _____

ตามคำร้องขอคืนเงินอากรของสินค้า _____

ราคาคงเดิม _____ เพิ่มราคาเป็น _____ และได้แจ้งความไว้ต่อ

พนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออก นั้น

กรมศุลกากร ขอเรียนท่านว่าผลการพิจารณาเป็น ดังนี้

- () ยินราคาประเมินเดิม
 () รับราคาตามสำแดง
 () _____

เพราะว่า _____

กรณีเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน ขอแจ้งผลการประเมินดังต่อไปนี้

รายการ	ภาษีอากรที่ชำระไว้แล้ว	ภาษีอากรที่ประเมิน	ภาษีอากรที่ได้รับคืน
อากรขาเข้าขาออก			
อากรศรรพสามิต			
ภาษีมูลค่าเพิ่ม			
ภาษีเพื่อมหาดไทย			
ค่าธรรมเนียม			
อื่น ๆ			

จำนวนเงินที่ได้รับคืน _____ บาท ตามใบแจ้งจ่ายเงินเลขที่ _____ โปรดติดต่อกับ

ขอรับเงินคืนที่ _____

อนึ่ง หากท่านไม่พอใจผลการพิจารณาดังกล่าว ให้ยื่นคำอุทธรณ์ว่าทศกษณะกรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบ กศก. 171 ได้ที่กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินในกรณีที่เป็นกรณีของเข้าหรือส่งออกนอกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครโดยยื่นคำคัดค้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ ตามบัญชีตรา 112 ฉ แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดย มาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543

ลงชื่อ _____

เจ้าหน้าที่ประเมินอากร

ใบสรุปการกำหนดราคา

ใบสรุปการกำหนดราคาบุคลากร

หน่วยงาน _____

วันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____

เขียน _____

1. ตามที่ บริษัท/ห้างร้าน _____

นำเข้าสินค้า _____

เลขที่ใบขนสินค้า _____ โดยเรือ _____ วันนำเข้า _____

ราคาตามสำแดง _____ ราคาที่เพิ่มเป็น _____

ผู้นำของเข้าได้ขอ () วางประกันไว้ก่อน () คืนเงินอากรที่ได้ชำระไว้ก่อน

ใบขนสินค้าผ่านพิธีการเมื่อ _____ ได้รับใบขนสินค้าเมื่อ _____

2. การดำเนินการ

ข้อมูล เอกสาร หลักฐาน () เพียงพอดำเนินการพิจารณา () ไม่เพียงพอดำเนินการพิจารณา

ได้แจ้งให้ยื่นเอกสาร/หลักฐานอื่น เมื่อ _____ ได้รับเมื่อ _____

3. เอกสารที่ใช้ประกอบการพิจารณา กำหนดราคาบุคลากร

(1) _____

(2) _____

(3) _____

(4) _____

4. การพิจารณา

กำหนดราคาบุคลากรโดย () ใช้ข้อมูลที่ได้รับ () ไม่ได้ใช้หรือไม่มีข้อมูล

ราคาบุคลากรที่กำหนด _____ ผิด่างร้อยละ _____

เหตุผลการประเมิน _____

หลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดราคา _____

จึงเรียนมาเพื่อ โปรดพิจารณา

(_____)

เจ้าหน้าที่ประเมินอากร

หนังสือขอให้ยื่นเอกสาร



ที่ กท/.....

ที่ทำการศุลกากร

วันที่ เดือน พ.ศ.

เรื่อง ขอให้ยื่นเอกสาร/หลักฐาน

เรียน

อ้างถึง ใบขนสินค้าขาเข้า/ขาออก เลขที่ ชื่อเรือ/วันเข้า

คำร้อง เลขที่รับ

เพื่อประกอบการพิจารณาราคาของของที่ท่านนำเข้าหรือส่งออกป้อนราชอาณาจักรตาม
ใบขนสินค้าที่อ้างถึง และ/หรือ คำชี้แจงต่อไปนี้ คือฝ่าย ส่วน

สำนัก/กลุ่ม กรมศุลกากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ท่านได้รับหนังสือนี้ คือ

- ต้นฉบับบัญชีราคาสินค้า (ORIGINAL INVOICE)
- เอกสารสั่งซื้อ (PURCHASE ORDER)
- เอกสารสัญญาตกลงซื้อขาย (CONTRACT OF SALE OR AGREEMENT)
- เอกสารการยืนยันราคาสินค้า (PROFORMA INVOICE)
- บัญชีรับจ่ายของบริษัทและเอกสารการเงิน
- หลักฐานการชำระเงินค่าสินค้า (L/C, D/P, T/T, CREDIT NOTE ฯลฯ)
- อื่น ๆ

ทั้งนี้โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 114 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469
แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 หากขัดข้องด้วยประการใดกรุณา
แจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรให้ทราบตามกำหนดดังกล่าวด้วย มิฉะนั้น จะพิจารณาดำเนินการตามที่เห็นสมควรต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

หัวหน้าฝ่าย ปฏิบัติราชการแทน

ผู้อำนวยการส่วน

ชื่อเจ้าหน้าที่

ฝ่าย

โทร.

หนังสือให้ยืนยันการขอคืนเงิน



ที่ กค...../.....

ที่ทำการศุลกากร.....

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

เรื่อง ยืนยันการร้องขอคืนเงินอากร

เรียน ผู้จัดการ.....

อ้างถึง หนังสือลงวันที่.....

ตามหนังสือที่อ้างถึง ท่านได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวข้องกับราคาศุลกากร
 ที่ได้ชำระไว้ก่อนตามใบขนสินค้าเลขที่.....จำนวน.....ฉบับ
 ตามทะเบียนวันที่.....นั้น.....(หน่วยงานที่พิจารณาคำร้อง).....จึงขอให้ท่านยืนยัน
 ว่าได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรตามหนังสือที่อ้างถึง และหากท่านไม่ยืนยันหนังสือ หรือหักท้วงกรณีดังกล่าว
 ใดๆอย่างหนึ่ง ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งตามหนังสือนี้ จะถือว่าท่านได้รับรองว่ายื่นคำร้อง
 ขอคืนเงินอากรไว้จริงซึ่ง.....(หน่วยงานที่พิจารณาคำร้อง).....จะได้ดำเนินการพิจารณา และแจ้งผลการ
 วินิจฉัยให้ท่านทราบ ต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

หัวหน้าฝ่าย.....ปฏิบัติราชการแทน

ผู้อำนวยการส่วน.....

ฝ่าย.....

โทร.....

หนังสือยืนยันการขอคืนเงิน

บริษัท/ห้าง/ร้าน

ที่อยู่

โทร.

วันที่

เรื่อง ขอยืนยันการร้องขอคืนเงินอากร

เรียน

อ้างถึง หนังสือ ที่ กค..... /..... ลงวันที่

ข้าพเจ้า (นาย, นาง, นางสาว)

ขอยืนยันว่าได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรจริงตามหนังสือที่อ้างถึง

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ตำแหน่ง/ในฐานะ

ข้อเตือน ผู้ลงนามในหนังสือยืนยันหรือทักท้วงการร้องขอคืนเงินอากรจะต้องเป็นผู้มีอำนาจที่จะลงนาม
 ตามกฎหมายเท่านั้น มิฉะนั้น ท่านจะต้องรับผิดชอบในความเสียหายใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

ใบสั่งจ่ายเงิน

เลขที่..... เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร.....

ใบสั่งจ่ายเงิน

เขียน.....

โปรดสั่งจ่ายเงินให้แก่..... บัญชีเงินฝาก.....

ธนาคาร..... สาขา..... ซึ่งได้ยื่นแบบคำร้องขอคืนเงินอากร

เลขที่..... เลขที่ชำระอากร/ชำระประกันและอากร.....

ใบขนสินค้าขาเข้า/ขาออก เลขที่.....

เป็นเงิน.....บาท

บาท

เงินอากรขาเข้า.....

เงินอากรขาออก.....

ภาษีสรรพสามิต.....

ภาษีเพื่อมหาดไทย.....

ค่าธรรมเนียมพิเศษ.....

อื่น ๆ.....

รวม.....

จำนวนเงิน (ตัวอักษร)

--

(ลงชื่อ)..... ผู้จ่ายเงิน

ตำแหน่ง.....

วันที่.....

4.2 การส่งแบบแจ้งการประเมินอากร

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสีย พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ได้บัญญัติให้แจ้งให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบ จึงแสดงชัดว่าเป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งการประเมินแก่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก ว่าจะต้องเสียค่าภาษีอากรเป็นจำนวนเงินเท่าใด เพื่อให้โอกาสผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก ตรวจสอบและโต้แย้งโดยการอุทธรณ์การประเมินได้ ดังนั้นหากพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้แจ้งการประเมินจึงย่อมเท่ากับไม่มีการประเมิน¹¹²

การส่งแบบแจ้งการประเมิน พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ไม่ได้บัญญัติวิธีการส่งแบบแจ้งการประเมินเอาไว้ เพียงแต่บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว...” ซึ่งแตกต่างกับประมวลรัษฎากร มาตรา 8 ที่บัญญัติวิธีการส่งเอาไว้ชัดเจน

เพื่อให้การส่งแบบแจ้งการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กรมศุลกากรจึงได้กำหนดวิธีการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรไว้ 2 วิธี คือ¹¹³

วิธีที่ 1 โดยวิธีส่งมอบให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้รับมอบอำนาจ

การส่งโดยวิธีที่ 1 นี้ เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้รับมอบอำนาจมาขอรับแบบแจ้งการประเมินอากรด้วยตนเอง ณ สถานที่ออกแบบแจ้งการประเมินอากร

วิธีที่ 2 โดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ

โดยปกติแล้วการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรจะส่งโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับไปยังที่อยู่ที่เป็นภูมิลำเนาของผู้นำของเข้าตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า กรณีอย่างไรจะเป็นการส่งโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับที่ชอบด้วยกฎหมายศึกษาได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 960/2530 โจทก์เข้าตู้ไปรษณีย์ของที่ทำการไปรษณีย์ไว้ ซึ่งโจทก์จะต้องมารับหนังสือที่ส่งถึงโจทก์จากตู้ที่เข้านั้น เมื่อผู้จัดการของโจทก์ได้รับหมายเรียก ซึ่งจำเลยส่งโดยทาง

¹¹² เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2969/2547

¹¹³ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 08 (1.1)

ไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไปจากที่ทำการไปรษณีย์นั้นแล้ว ถือได้ว่าเป็นการส่งหมายเรียกโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนถูกต้องชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 8 ไม่จำเป็นต้องนำไปส่งที่สำนักงานของโจทก์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 905/2531 จำเลยแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปยังโจทก์โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับซึ่งคนรับใช้อายุ 18 ปีเศษ และอยู่ในบ้านโจทก์ได้รับไว้ การส่งโดยทางไปรษณีย์ภัณฑ์และพัสดุไปรษณีย์อาจนำจ่ายให้แก่ผู้รับหรือผู้แทนของผู้รับก็ได้ ผู้แทนของผู้รับคือบุคคลซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือนหรือสำนักทำการงานของผู้รับ และเมื่อจ่ายให้แก่ผู้แทนของผู้รับแล้วให้ถือว่าได้นำจ่ายให้แก่ผู้รับแล้วนับแต่เวลาที่นำจ่าย ข้อกำหนดของไปรษณีย์นิเทศ พ.ศ. 2529 ไม่ได้กำหนดอายุของผู้แทนของผู้รับไว้แต่อย่างใด ส่วนการที่โจทก์ซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์จะทราบหรือไม่ และทราบเมื่อใดเป็นอีกเรื่องหนึ่ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2510/2532 จำเลยแจ้งการประเมินได้เลือกส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ แต่หนังสือถูกส่งคืนโดยแจ้งว่า "คืนไม่มีผู้รับตามเจ้าหน้าที่" และผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ไม่ยอมรับหนังสือแจ้งการประเมิน จึงไม่อาจถือได้ว่าการส่งหนังสือดังกล่าวให้แก่โจทก์โดยชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2736/2532 จำเลยได้ส่งแบบแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ โดย ป. พนักงานไปรษณีย์เป็นผู้นำไปให้โจทก์ เมื่อปรากฏว่าห้างโจทก์ซึ่งเป็นปั้มน้ำมันได้ถูกรื้อถอนไปก่อนแล้ว และ ป. บุรุษไปรษณีย์ผู้ส่งแบบแจ้งการประเมินให้โจทก์ได้ให้การยอมรับว่าไม่ได้สอบถามว่า ส. ผู้ลงชื่อในใบตอบรับมีความเกี่ยวข้องกับโจทก์อย่างไร ทั้งๆ ที่บุรุษไปรษณีย์ผู้ส่งมีหน้าที่ต้องให้ผู้เซ็นรับกรอกข้อความในช่องที่ว่าเกี่ยวข้องกับผู้รับอย่างไร แต่ก็หาได้กระทำไม่ ดังนั้นเมื่อไม่ปรากฏข้อเท็จจริงให้ฟังได้ว่า ผู้เซ็นรับเอกสารนั้นเป็นใคร เกี่ยวพันกับโจทก์อย่างไร ทั้งไม่ปรากฏว่าการเซ็นรับกระทำที่อาคารหลังใด จึงฟังไม่ได้ว่าการแจ้งการประเมินของ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยชอบด้วยกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2344/2533 การส่งหมายเรียกโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับต้องบังคับตามไปรษณีย์นิเทศ เมื่อบุตรชายของหุ้นส่วนผู้จัดการและผู้ชำระบัญชีของโจทก์ แม้อายุเพียง 16 ปี เป็นผู้รับหมายเรียก จึงต้องถือว่าหุ้นส่วนผู้จัดการและผู้ชำระบัญชีของโจทก์ได้รับหมายเรียกดังกล่าวโดยชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2728/2534 ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคแรก บัญญัติว่า "หมายเรียกหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น ซึ่งมีถึงบุคคลใดตามลักษณะนี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ..." ส่วนการส่งทางไปรษณีย์จะมีผลอย่างไร และเมื่อใดต้องพิจารณาตามไปรษณีย์นิเทศ พ.ศ.2529 ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติไปรษณีย์ ฯ และมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติการสื่อสารแห่งประเทศไทย ฯ เมื่อภรรยาของโจทก์ซึ่งอยู่บ้านเรือนเดียวกับโจทก์ ถือว่าเป็นผู้แทนของโจทก์ตามข้อ 334 ของไปรษณีย์นิเทศได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัย

อุทธรณ์วันที่ 29 พฤศจิกายน 2529 ต้องถือว่าโจทก์ได้รับแล้ว ตั้งแต่วันดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ในข้อ 333 และข้อ 336 แห่งไปรษณีย์นิตศดังกล่าว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4099/2535 การส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในคดีนี้กระทำโดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนอันกระทำได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 8 วรรคแรก ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น ดังนั้นการที่จะถือว่าโจทก์ได้รับหนังสือดังกล่าววันใดจึงต้องนำไปรษณีย์นิตศ พ.ศ. 2524 ซึ่งออกโดยอำนาจตามความในมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติไปรษณีย์ พ.ศ. 2477 และมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติการสื่อสารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2519 ซึ่งใช้บังคับในขณะเกิดข้อพิพาทมาใช้บังคับไปรษณีย์นิตศดังกล่าว ข้อ 350 ได้กำหนดไว้ว่า "ไปรษณีย์ภัณฑ์และพัสดุไปรษณีย์อาจนำจ่ายให้แก่ผู้รับหรือผู้แทนของผู้รับก็ได้" ข้อ 351 กำหนดว่า "ในการนำจ่าย ณ ที่อยู่ของผู้รับ การสื่อสารแห่งประเทศไทยถือว่าบุคคลต่อไปนี้เป็นผู้แทนผู้รับ คือบุคคลซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือน หรือที่สำนักทำการงานของผู้รับ เจ้าหน้าที่รับรองหรือผู้ดูแลของโรงแรมหรืออาคาร ผู้ทำหน้าที่เวรรับส่ง หรือเวรรักษาการณ์ของสำนักงาน โรงเรียนหรือหน่วยทหาร" และข้อ 353 กำหนดว่า "ไปรษณีย์ภัณฑ์และพัสดุไปรษณีย์ที่นำจ่ายให้แก่ผู้แทนของผู้รับ ให้ถือว่าได้นำจ่ายให้แก่ผู้รับแล้วนับแต่วันเวลาที่นำจ่าย" นายนิเรนทร์ผู้ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไว้เมื่อวันที่ 5 ธันวาคม 2528 นั้น เป็นยามที่บริษัท เจเอ็นเตอร์ไพร์ช อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด จัดมาทำหน้าที่รักษาความปลอดภัยให้แก่ทรัพย์สินภายในบริเวณโรงงานและสำนักงานของโจทก์ตามสัญญาที่โจทก์เป็นผู้จ้าง การที่นายนิเรนทร์ทำหน้าที่ดังกล่าวอยู่ที่ดูยามบริเวณหน้าทางเข้าโรงงานและสำนักงานของโจทก์ จึงเป็นการทำหน้าที่เป็นเวรรักษาการณ์ของสำนักงานโจทก์นั่นเอง หาใช่เป็นยามหรือเวรรักษาการณ์ของบริษัท เจเอ็นเตอร์ไพร์ชอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ไม่ จึงถือได้ว่านายนิเรนทร์เป็นผู้แทนโจทก์ และหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้นำจ่ายให้แก่ผู้รับคือโจทก์ตั้งแต่วันที่ 5 ธันวาคม 2528 แล้ว ตามไปรษณีย์นิตศ พ.ศ. 2528 ข้อ 351 และข้อ 353

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1077/2537 โจทก์จดทะเบียนตั้งบริษัทที่บ้านเลขที่ 158/7 ซึ่งนาย ป. กรรมการผู้จัดการโจทก์อยู่อาศัยด้วย ในการทำธุรกิจและเสียภาษีต่างๆ ตลอดจนการยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ใช้บ้านเลขที่ดังกล่าวเป็นภูมิลำเนา ทั้งก่อนหน้านี้จำเลยเคยมีหนังสือติดต่อกับโจทก์ ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไปยังบ้านเลขที่ 158/7 ดังกล่าวก็สามารถส่งได้ โดยมีคนงานของโจทก์เป็นผู้รับไว้แทน และโจทก์ยังไม่ได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงที่ตั้งสำนักงานของโจทก์ไปอยู่ ณ สถานที่แห่งอื่น จึงต้องถือว่าโจทก์ยังคงมีภูมิลำเนาที่บ้านเลขที่ 158/7 ดังนั้น การที่จำเลยส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้โจทก์ทราบ โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไปยังที่ตั้งสำนักงานของโจทก์ดังกล่าว โดยมีผู้ที่ชื่อ น. คนงานของโจทก์เป็นผู้รับแทน แม้โจทก์จะนำสืบปฏิเสธว่า น. ไม่ใช่คนงานของโจทก์ ก็เป็นการกล่าวอ้างลอยๆ ไม่มีเหตุผลอื่นใดสนับสนุน จึงไม่อาจรับฟังได้ การส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์คดีนี้ไปยังโจทก์จึงเป็นการส่งโดยชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1023/2540 พนักงานบุรุษไปรษณีย์ได้นำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ที่เป็นไปรษณีย์ภัณฑ์ลงทะเบียนตอบรับ มีชื่อโจทก์เป็นผู้รับไปส่งให้กับพนักงานของโจทก์ ชื่อ พ. ทำหน้าที่ประชาสัมพันธ์ และรับโทรศัพท์ที่ประจำที่เคาน์เตอร์ของบริษัทโจทก์รับไว้ โดยเคยไปส่งไปรษณีย์ภัณฑ์ที่บริษัทโจทก์มาหลายครั้ง โดยบุคคลเดียวกันนี้เป็นผู้รับ ถือได้ว่าบุคคลที่ชื่อ พ. เป็นผู้แทนโจทก์ตามไปรษณีย์นิตศ พ.ศ. 2534 ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไว้โดยชอบ เมื่อ 2 ตุลาคม 2535 ถือว่าโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามวันดังกล่าว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8129/2547 ตามไปรษณีย์นิตศฯ การสื่อสารแห่งประเทศไทยอาจจัดส่งไปรษณีย์ให้แก่ผู้แทนของผู้รับก็ได้ และเมื่อจ่ายให้แก่ผู้แทนของผู้รับแล้ว ให้ถือว่าได้นำจ่ายให้แก่ผู้รับแล้ว นับแต่เวลาที่นำจ่าย ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานของการสื่อสารแห่งประเทศไทยได้นำเอกสารคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไปส่งยังภูมิลำเนาของโจทก์ โดยมีพนักงานรักษาความปลอดภัยเป็นผู้ลงลายมือชื่อรับไว้เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2541 ถือได้ว่ามีการนำจ่ายทางไปรษณีย์ให้แก่ผู้แทนของผู้รับ และถือว่าโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยตั้งแต่วันดังกล่าวแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9763/2544 เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มให้โจทก์ ณ ภูมิลำเนาตามทะเบียนบ้านทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ โดยมีลูกจ้างโจทก์รับหนังสือไว้แทน จึงเป็นการส่งโดยชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคหนึ่ง แม้ลูกจ้างโจทก์จะทำหนังสือแจ้งการประเมินสูญหาย โจทก์ก็อาจนำมาเป็นข้ออ้างเพื่อขอขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่นำมาประกอบการศึกษาดังกล่าว แม้จะวินิจฉัยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 แต่ก็สามารถนำมาใช้ประกอบในการศึกษาการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ได้เพราะการส่งโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับของไปรษณีย์นิตศ ¹¹⁴

ไปรษณีย์นิตศ หมายความว่า สมุดกฎ ข้อบังคับ คำสั่ง หรือประกาศว่าด้วยการไปรษณีย์ทั่วไป อันพึงต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติไปรษณีย์ พุทธศักราช 2477 หรือตามสัญญาสากลไปรษณีย์ ¹¹⁵ จัดทำขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติไปรษณีย์ พุทธศักราช 2477 มาตรา 22 ประกอบด้วยพระราชบัญญัติการสื่อสารแห่งประเทศไทย พ.ศ.2519 มาตรา 4

¹¹⁴ ไปรษณีย์นิตศ พ.ศ.2544 บทที่ 12 รายละเอียดเกี่ยวกับการนำจ่ายสิ่งของส่งทางไปรษณีย์

¹¹⁵ พระราชบัญญัติไปรษณีย์ พุทธศักราช 2477 มาตรา 4(12)

5. การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน การคืนเงินประกันที่เรียกเก็บไว้เกิน และการคืนหนังสือค้ำประกัน

5.1 การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน

การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินต้องยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินภายในสองปี นับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า และถ้าเป็นการเรียกร้องหรือฟ้องคดีเพื่อขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนักหรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นอกจากจะเรียกร้องหรือฟ้องคดีภายในสองปีแล้ว ยังจะต้องแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบว่าจะยื่นคำเรียกร้องด้วย หรือพนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนการส่งมอบว่าเงินอากรชำระไว้เกินเกินจำนวนที่พึงต้องเสีย และบทบัญญัติของมาตรา 10 วรรคห้า หาได้หมายความว่าเมื่อได้ทวงถามค่าอากรที่เสียไว้เกินภายในสองปีแล้ว จะมีสิทธิฟ้องเรียกคืนได้ภายในสิบปีไม่¹¹⁶

แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีอากรตามที่ได้สำแดงรายละเอียดไว้ในใบขนสินค้าแล้ว หากผู้ขายในต่างประเทศได้ส่งของมาให้สับสนผิดพลาด¹¹⁷ หรือของที่นำเข้ามานั้นได้แตกหักเสียหาย¹¹⁸ กรณีนี้ไม่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า

อายุความสองปีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า นั้น ก่อนที่จะมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401/2530 วินิจฉัยไว้ มีบุคคลเป็นจำนวนมากเข้าใจว่าเป็นระยะเวลายื่นคำเรียกร้องขอคืนต่อกรมศุลกากร กล่าวคือ เมื่อได้ยื่นคำเรียกร้องขอคืนต่อกรมศุลกากรในระยะเวลาดังกล่าวแล้ว กรมศุลกากรจะพิจารณาไปช้านานกว่าสองปี ก็ไม่เสียสิทธิในการฟ้องคดีแต่อย่างใด จนกระทั่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าววินิจฉัยไว้ ทำให้ผู้ที่เสียเงินอากรไว้เกินเป็นจำนวนมากไม่มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินได้ เพราะขาดอายุความ แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติเมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากรภายในสองปี ถือว่า

¹¹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401/2530 ที่ 2859/2530 ที่ 2095/2531 ที่ 2758/2531 ที่ 4929/2533 ที่ 136/2534 ที่ 220/2534 ที่ 3148/2535 ที่ 2348/2536 ที่ 5157/2537 ที่ 1197/2539

¹¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2200/2536

¹¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4176/2533

เป็นการใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กำหนด หากพิจารณาแล้วเห็นควรคืนอากรให้ ก็ต้องคืนอากรให้แม้ว่าจะใช้เวลาในการพิจารณาเกินกว่าสองปีก็ตาม¹¹⁹

แนวทางปฏิบัติในการคืนเงินดังกล่าว เป็นกรณีที่ผู้ขอคืนเงินมีสิทธิได้รับการคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน และกรมศุลกากรพิจารณาคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินให้ แต่ถ้าเป็นกรณีที่กรมศุลกากรได้พิจารณาล่าช้าเกินกว่าสองปีและปฏิเสธการคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน กรณีเช่นนี้เห็นได้ชัดเจนว่า ผู้ขอคืนเงินไม่สามารถที่จะนำคดีไปฟ้องต่อศาลเพื่อขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินได้เพราะขาดอายุความแล้ว กรณีเช่นนี้จะทำอย่างไร เพราะปัญหาการพิจารณาล่าช้าไม่ได้เกิดจากผู้ขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน จึงเป็นประเด็นที่ควรจะหยิบยกขึ้นมาพิจารณา

ในประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าการพิจารณาคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินให้แก่ผู้ขอคืนเงินนั้น ไม่มีบทบัญญัติว่าจะต้องคืนเมื่อใด หรือกรณีที่จะไม่ให้คืนจะต้องแจ้งให้ผู้ขอคืนทราบในเวลาเท่าใด ในกรณีเช่นนี้จะต้องพิจารณาตามการที่ควรจะทำปฏิบัติโดยปกติธรรมดา คือจะต้องคืนหรือแจ้งให้ผู้ขอคืนเงินทราบว่าคืนให้ไม่ได้ในเวลาอันควร ดังนั้นเมื่อได้ยื่นคำขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินแล้ว หากกรมศุลกากรได้พิจารณาคืนเงินให้ล่าช้าจนอาจจะทำให้ขาดอายุความ 2 ปี ผู้ขอคืนเงินควรทำหนังสือทวงถามเพื่อเร่งรัดให้กรมศุลกากรพิจารณาคำขอคืนเงินอากรให้แล้วเสร็จก่อนที่จะครบอายุความ 2 ปี และได้ทวงถามแล้ว กรมศุลกากรยังบ่ายเบี่ยงว่ายังอยู่ในระหว่างการพิจารณาว่าจะคืนเงินอากรให้หรือไม่หรือไม่แจ้งให้ผู้ขอคืนเงินได้ทราบว่าพิจารณาแล้วเสร็จเมื่อไร กรณีเช่นนี้ ถือได้ว่าผู้ขอคืนเงินอากรได้ถูกโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 แล้ว ผู้ขอคืนเงินจึงมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้กรมศุลกากรคืนเงินอากรที่ไว้เกินได้ แม้กรมศุลกากรจะยังไม่แจ้งผลการพิจารณาคำขอคืนเงินให้แก่ผู้ขอคืนเงินก็ตาม โดยเทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4625/2533

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4625/2533 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แก้ไขเพิ่มเติมตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 ข้อ 18 มาตรา 19(1) กำหนดเวลาไว้เฉพาะการขอคืนเงินอากรว่าจะต้องขอภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไป โดยมีได้มีบทบัญญัติว่าจะต้องคืนเมื่อใด หรือกรณีที่จะไม่ให้คืนจะต้องแจ้งให้ผู้ขอคืนทราบในเวลาเท่าใด ในกรณีเช่นนี้จะต้องพิจารณาตามการที่ควรจะทำปฏิบัติโดยปกติธรรมดา คือจะต้องคืนหรือแจ้งให้ผู้ขอทราบว่าคืนให้ไม่ได้ใน

¹¹⁹ มติ กพพ. ครั้งที่ 5/2531 เรื่องสิทธิในการเรียกร้องขอคืนอากรตามมาตรา 10 วรรคห้า ในกรมศุลกากร, “มติ กพพ. คำพิพากษาศาลฎีกา คำวินิจฉัยของกระทรวงการคลัง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุด คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร”, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท นพชัยการพิมพ์ จำกัด) น. 4 – 5.

เวลาอันควร โจทก์ฟ้องคดีนี้หลังจากโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนถึง 6 ปีเศษและเมื่อโจทก์ยื่นฟ้องคดีนี้แล้ว จำเลยก็ยังอ้างว่าอยู่ในระหว่างการพิจารณาว่าจะคืนให้หรือไม่ จึงเป็นที่เห็นได้ว่าจำเลยบ่ายเบี่ยงไปทำเสมือนไม่รับรู้สิทธิของโจทก์ถือได้ว่าโจทก์ถูกโต้แย้งสิทธิตามที่บัญญัติไว้ใน ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 แล้วโจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4625/2533 นี้ แม้จะเป็นคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับการขอคืนเงิน อารักขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาแล้วส่งกลับออกไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 ก็ตาม แต่ก็มีประเด็นที่เป็นสาระสำคัญเหมือนกับประเด็นที่ผู้เขียนได้หยิบยกขึ้นมาพิจารณา กล่าวคือเป็นกรณีที่กรมศุลกากรได้พิจารณาคืนเงินให้แก่ผู้ขอคืนล่าช้า ดังนั้นผู้เขียนจึงนำคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4625/2533 มาใช้เป็นหลักในการพิจารณาเพื่อหาข้อสรุปในประเด็นที่ผู้เขียนได้หยิบยกขึ้นมาพิจารณาดังกล่าว

การที่พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ให้แจ้งความไว้ก่อน เพราะข้อเท็จจริงเกี่ยวกับของได้แก่ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา และพิกัดอัตราศุลกากร เป็นข้อเท็จจริงซึ่งพิสูจน์ได้จากตัวเอง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าตัวของเป็นหลักฐานสำคัญที่จะพิสูจน์ข้อพิพาทขัดแย้ง หากไม่มีตัวของเป็นหลักฐานแล้ว การกล่าวอ้างใดๆ ก็อาจโต้แย้งได้ไม่มีที่ยึด และหากของได้ตรวจปล่อยพ้นไปจากอารักขาของศุลกากรเสียแล้ว ก็อาจมีการสับเปลี่ยนหรือกระทำแก่ของนั้นให้เปลี่ยนแปลงไปจากข้อเท็จจริงเดิมที่จะพึงใช้ในการคิดค่าภาษี ดังนั้นเพื่อความยุติธรรม กฎหมายจึงบังคับให้มีการแจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกด้วยว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว เพื่อที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้ตรวจสอบให้แน่ชัดว่า ข้อเท็จจริงเป็นอย่างไรแน่ ชนิดของ คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา และพิกัดอัตราศุลกากรผิดไปจากที่เสียอากรไว้หรือไม่ หากจำเป็นก็อาจกักของไว้รอการพิสูจน์หรือเก็บตัวอย่างไว้วินิจฉัย

การแจ้งความดังกล่าวข้างต้น ยกเว้นได้ในกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งนี้เพราะการแจ้งความไว้ก่อนมีความมุ่งหมายที่จะให้โอกาสศุลกากรตรวจสอบพิสูจน์ของ เพื่อความยุติธรรม ดังนั้น ในกรณีที่ไม่มี ความจำเป็นที่ฝ่ายพนักงานเจ้าหน้าที่จะพิสูจน์จากตัวของก็ควรยกเว้นให้ กรณีที่กฎหมายกำหนดยกเว้นไว้ คือ กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก¹²⁰

¹²⁰ มานิต วิทยาเต็ม, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 58*, น. 79-80.

ปัญหาในการที่จะวินิจฉัยว่าเข้าข้อยกเว้นนี้หรือไม่ก็คือ อย่างไรก็ตามจึงถือว่า “พึงต้องรู้” เพราะคำว่า “พึงต้องรู้” นั้นต่างจากคำว่า “รู้” หรือ “ต้องรู้” คำว่า “พึงต้องรู้” ท่านมานิต วิทยาเต็ม ได้อธิบายไว้ว่า¹²¹

ตามบทบัญญัตินี้ การแจ้งความไว้ก่อนนั้นเป็นการบังคับเพื่อให้โอกาส
 สุลกากรตรวจสอบพิสูจน์ของ หรือให้คู่กรณีตกลงกันชั้กตัวอย่างของไว้เพื่อ
 ตัดสินปัญหา การยกเว้นการแจ้งความก็คือการยกเว้นให้แก่กรณีไม่มีความ
 จำเป็นที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องพิสูจน์จากตัวของ หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งว่า
 ไม่ต้องเอาของมาตรวจมาจับ ก็ตัดสินได้ว่าชำระอากรผิดไปหรือไม่
 ผู้เขียนจึงเห็นว่าความ “พึงต้องรู้” มิใช่ข้อที่จะพิจารณาจากเจ้าหน้าที่คนหนึ่ง
 คนใด หรือตำแหน่งหนึ่งตำแหน่งใดโดยเฉพาะแต่ต้องพิจารณาจากแง่ของกรม
 สุลกากรว่า มีข้อพิสูจน์เป็นที่พอใจของอธิบดีหรือไม่ว่ามีการชำระอากรไว้เกิน
 เพราะเหตุเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา หรือพิกัดอัตราสุลกการ
 โดยไม่จำเป็นต้องตรวจพิสูจน์จากตัวเอง ถ้าอธิบดีกรมสุลกการพอใจได้ ก็ถือ
 ได้ว่าเป็นกรณีพึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินนั้นไม่ถูกต้อง
 ทั้งนี้การพิสูจน์จะต้องอาศัยหลักฐานและข้อมูลซึ่งได้เสนอต่อหรืออยู่ในมือ
 ของเจ้าหน้าที่อยู่แล้วตั้งแต่ก่อนส่งมอบหรือส่งออก

ในกรณีที่กรมสุลกการละเลยซึ่งประโยชน์แห่งอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
 มาตรา 193/24 กรมสุลกการจะยกอายุความขึ้นต่อผู้ไม่ได้ ผู้ขอคืนจึงมีสิทธิฟ้องเรียกเงินอากรที่เสียไว้เกิน
 คืนได้ เช่น กรมสุลกการได้มีหนังสือถึงผู้ขอคืนภายหลังจากครบกำหนดอายุความสองปีว่า กรมสุลกการ
 ได้พิจารณาค่าที่ได้นำเข้าและเสียเงินอากรไว้เกินนั้น ให้ไปติดต่อกับพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ
 เพื่อจัดทำใบขนแก้ไขให้ถูกต้องและขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน ดังนี้ เป็นกรณีที่กรมสุลกการยอมรับว่าผู้
 ขอคืนได้เสียเงินอากรไว้เกินและให้ไปขอรับเงินคืน ถือได้ว่ากรมสุลกการละเลยซึ่งประโยชน์แห่งอายุความ
 จึงมีสิทธิฟ้องเรียกเงินอากรที่เสียไว้เกินได้¹²²

การขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ได้เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติสุลกการ พระพุทธศักราช 2469
 มาตรา 10 วรรคห้า เป็นสิทธิของผู้ขอคืน ดังนั้นผู้ขอคืนจึงต้องยื่นใบขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน (แบบ
 กศก.107) ต่อกรมสุลกการพร้อมเอกสารดังนี้¹²³

¹²¹ เฟิงอ้าง, น. 80 – 81.

¹²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 220/2534

¹²³ กรมสุลกการ ประมวลระเบียบปฏิบัติสุลกการ พ.ศ.2544 ข้อ 5 01 02 02 (1)

1. ใบเสร็จรับเงินชำระอากร
2. บัตรผู้จัดการหรือบัตรผู้รับมอบอำนาจซึ่งออกให้โดยกรมศุลกากร
3. บัตรผ่านพิธีการ
4. หนังสือมอบอำนาจจากผู้นำเข้า

การขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ได้เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า แตกต่างกับการคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินเพราะเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสี่ ที่เป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรที่จะคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินให้โดยไม่ต้องมีคำเรียกร้องขอคืน

การคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินนี้จะคืนให้โดยไม่มีดอกเบี้ยเพราะเป็นกรณีที่ผู้ขอคืนได้ยื่นยอมชำระไว้เอง¹²⁴ ไม่ใช่เป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรออกแบบแจ้งการประเมินอากรเพื่อเรียกให้มาชำระค่าภาษีตามแบบแจ้งการประเมินอากร ในกรณีของส่งออก ถ้าหากผู้ส่งของออกได้เสียเงินอากรขาออกไว้เกิน การขอคืนเงินอากรขาออกที่เสียไว้เกินต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า แต่ถ้าหากเป็นการขอคืนเงินอากรขาออกในกรณีที่มีได้ส่งของออกนอกราชอาณาจักรให้ยื่นขอคืนเงินได้เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวัน แต่ไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าขาออกให้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ตรี วรรคสาม

ใบขนสินค้าขาออกที่ไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรให้ถึงวันที่เครื่องคอมพิวเตอร์ออกเลขที่ใบขนสินค้าขาออกเป็นวันที่ออกใบขนสินค้าขาออกให้ สำหรับใบขนสินค้าขาออกที่ต้องชำระค่าภาษีอากรให้ถึงวันที่เจ้าหน้าที่ประทับตราเลขที่ชำระอากร หรือเลขที่ชำระประกันพร้อมลงลายมือชื่อ และวัน เดือน ปี กำกับ เป็นวันที่ออกใบขนสินค้าขาออกให้¹²⁵

¹²⁴ คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากร ที่ 3/2518 เรื่อง เงินเพิ่มอากรและการจ่ายดอกเบี้ยเงินประกันหรืออากรที่เรียกไว้เกิน ใน ล้วน ปางสุข, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13*, น. 62-63.

¹²⁵ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 3 01 03 01

ใบขอคืนเงิน กศก.107

แบบใบขอคืนเงินอาคาร (กศก.107) ตามประมวลฯ ข้อ 5 01 02 01

ใบขอคืนเงินอาคาร

กศก.107

เลขที่คำขอ..... เลขประจำตัวผู้เสียภาษี.....

ข้าพเจ้า..... โฉนดที่ดิน.....
 ที่เลข..... ที่อยู่.....
 โทรศัพท์..... ประเภทที่ดินเงินฝากอาคาร หรือขอใช้ยื่น เนื่องจาก

กรณีจะส่งมอบออกไป ตาม ม.19 แห่ง พ.ร.บ.อาคาร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2482 ตามใบขอคืนเงินจากเจ้าสวท.....
 ชำระอาคารประเภทที่..... พิกัด..... วันเข้า.....
 และส่งมอบออกไปตามใบขอคืนเงินจากเจ้าสวท..... ณเงินฝากประเภทที่.....
 พิกัด..... วันออก.....

กรณีจะนำเงินซื้อหรือเงินผ่อนซื้อตามมติฯ กทศ 4 ประเภทที่ 8 ตามใบขอคืนเงินจากเจ้าสวท.....
 ชำระอาคารประเภทที่..... พิกัด..... วันเข้า..... ได้เงินในลักษณะ
 เบี้ยที่ส่งทางไปต่างประเทศที่ธนาคารผู้ฝากได้ไปก่อนแล้ว จึงขอจะยึดคืนหลักฐานแบบ
 กรณีชำระให้กับพยานเหตุ.....
 ตามใบขอคืนเงินจากเจ้าสวท..... ชำระอาคารประเภทที่.....
 พิกัด..... วันเข้า/วันออก.....
 และได้มอบหมายและยึดคืนหรือหลักฐานเอกสารในสำเนา
 กรณีอื่นๆ.....

จึงขอและยึดคืนเงินตามที่ขอคืนได้

ขอคืนอาคาร ขาด รวบรวม..... บาท
 ขอคืนการถือกรรมสิทธิ์..... บาท
 ขอคืนการถือกรรมสิทธิ์โฉนด..... บาท
 ขอคืนการถือกรรมสิทธิ์ (กรณีที่มีโฉนดผู้ประกอบกิจการ)..... บาท
 ขอคืนอื่นๆ..... บาท
 รวม..... บาท

ข้าพเจ้าขอไว้ก่อนส่งเอกสารย้อนคืนคืนให้แก่ข้าพเจ้าโดยโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร ชื่อผู้กู้.....
 เลขที่บัญชี..... สาขา..... ตำบล..... ซึ่งเป็นบัญชีธนาคารที่ได้แจ้งไว้ต่อ
 กรมศุลกากรตามใบขอคืนเงินผู้เสียภาษี และข้าพเจ้ายินยอมเป็นผู้รับการชำระค่าธรรมเงินฝากโดยความดีความชอบที่ธนาคารกำหนด

ข้าพเจ้าขอรับรองว่าข้อความข้างต้นเป็นความจริงทุกประการหากไม่ถูกต้องขอคืนเงินจากข้าพเจ้าและนับเป็นความผิดตาม กฎหมาย

.....
 ยืนยันชื่อผู้กู้เงิน.....
 (.....)
 ตำแหน่ง.....

หมายเหตุ ให้อ่านหรือทบทวน x ๑ ใน ๑ ให้อ่านกับความเป็นจริง และใช้วิธีชำระความคืนเงินที่ขอ

ใบแจ้งการคืนเงิน

ที่ กค 0502(กย)



กองคลัง กรมศุลกากร
ถนนสุนทรโกษา เขตคลองเตย
กรุงเทพฯ 10110

วันที่.....

เรื่อง แจ้งการคืนเงินค่าภาษีอากรและรายได้ขึ้น

เรียน ชื่อ.....

ที่อยู่.....

โทร.

ตามที่ท่านได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินค่าภาษีอากรและหรือรายได้ขึ้นที่กรมศุลกากร นั้น กรมศุลกากรได้พิจารณาและอนุมัติการคืนเงินให้แล้วเป็นเงิน.....บาท (.....) โดยได้โอนเงินจำนวนดังกล่าวเข้าบัญชีท่านเลขที่บัญชี.....ธนาคาร..... สาขา..... ตามที่ท่านได้แจ้งไว้กับกรมศุลกากรเรียบร้อยแล้ว ดังมีรายละเอียดดังนี้

1. ใบคำร้องขอคืนเงินเลขที่...../..... ใบสั่งจ่ายเลขที่...../..... จำนวนเงิน..... บาท
2. ใบคำร้องขอคืนเงินเลขที่...../..... ใบสั่งจ่ายเลขที่...../..... จำนวนเงิน..... บาท
3. ใบคำร้องขอคืนเงินเลขที่...../..... ใบสั่งจ่ายเลขที่...../..... จำนวนเงิน..... บาท
4. ใบคำร้องขอคืนเงินเลขที่...../..... ใบสั่งจ่ายเลขที่...../..... จำนวนเงิน..... บาท
5.
6.

ทั้งนี้ (บริษัท/ห้าง/ร้าน/นาง/นางสาว)ยินยอมเป็นผู้รับภาระชำระค่าธรรมเนียมในการโอนตามอัตราที่ธนาคารกำหนด

จึงเรียนมาเพื่อทราบ และขอได้โปรดไปตรวจสอบจำนวนเงินที่รอดังกล่าวกับธนาคาร หากพบว่ามีผิดข้อขอให้แจ้งและติดต่อดีฝ่ายรายได้ กองคลัง กรมศุลกากร ภายใน 5 วันทำการ นับจากวันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ หากพ้นระยะเวลาที่กำหนดกรมศุลกากรถือว่าท่านได้รับคืนเงินค่าภาษีอากรหรือรายได้ขึ้นถูกต้องครบถ้วนแล้ว

ขอแสดงความนับถือ

.....
(.....)

ผู้อำนวยการกองคลัง

ฝ่ายรายได้

โทร. 0-2671-8048

โทรสาร 0-2672-8140

5.2 การคืนเงินประกันที่เรียกเก็บไว้เกิน

เมื่อกรมศุลกากรได้ผลักเงินประกันเป็นค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากรแล้ว หากยังมีเงินประกันเหลืออยู่ กรมศุลกากรต้องคืนเงินประกันที่เหลือพร้อมด้วยดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ไดวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่อนุมัติให้จ่ายคืน การคำนวณดอกเบี้ยเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ดอกเบี้ยที่จ่ายนี้ให้ถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคท้าย และการขอคืนเงินประกันมิใช่การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน จึงไม่ต้องด้วยบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า

เงินประกันค่าภาษีอากรนี้ มีความแตกต่างกับเงินมัดจำค่าปรับ ดังนั้นหากกรมศุลกากรได้สั่งให้ผู้นำของเข้าวางเงินมัดจำค่าปรับเพื่อขอรับของออกไปจากอารักขาศุลกากรก่อนที่จะพิจารณาความผิด ถ้าหากกรมศุลกากรได้พิจารณาแล้วเห็นว่าผู้นำของเข้าไม่ได้กระทำความผิดตามที่ถูกกล่าวหา กรมศุลกากรต้องคืนเงินมัดจำค่าปรับให้แก่ผู้นำของเข้าโดยไม่มีดอกเบี้ยเหมือนดังเช่นการคืนเงินประกันที่เรียกเก็บไว้เกิน

5.3 การคืนหนังสือค้ำประกัน

ในกรณีที่กรมศุลกากรได้รับหนังสือค้ำประกันค่าภาษีอากรแทนการวางเงินประกันตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เมื่อผู้นำของเข้านำเงินค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ หรือชำระเพิ่มตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร พร้อมเงินเพิ่มมาชำระครบถ้วนแล้ว กฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติการคืนหนังสือค้ำประกันไว้โดยตรง แต่เมื่อพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของกรมศุลกากรที่สั่งให้วางหนังสือค้ำประกันค่าภาษีอากรเอาไว้ ก็เพื่อเป็นประกันว่า ค่าภาษีอากรที่ต้องเสียให้แก่กรมศุลกากรนั้น กรมศุลกากรจะได้รับชำระจนครบถ้วน ดังนั้น หากมีการชำระค่าภาษีอากรครบถ้วนแล้ว ย่อมบรรลุวัตถุประสงค์ของกรมศุลกากรแล้ว กรมศุลกากรจึงไม่มีเหตุที่จะเก็บหนังสือค้ำประกันไว้อีกต่อไป จึงต้องคืนหนังสือค้ำประกันให้แก่ผู้ค้ำประกัน การคืนหนังสือค้ำประกันมิใช่การคืนเงินประกันที่เรียกเก็บไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคท้าย จึงไม่มีดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนและการขอคืนหนังสือค้ำประกันมิใช่การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน จึงไม่ต้องด้วยบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า

จึงต้องบังคับด้วยอายุความทั่วไป 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 164¹²⁶ การคืนหนังสือค้ำประกันในกรณีนี้ แตกต่างกับการคืนหนังสือค้ำประกันตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 ตี เพราะการคืนหนังสือค้ำประกันตามมาตรา 19 ตี เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขของพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 ทวิ

¹²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2226/2534