บทที่ 5

บทสรุป

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการนำของเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ภาษีศุลกากรที่เก็บจากของที่นำเข้ามาเรียกว่า อากรขาเข้า และภาษีศุลกากรที่เก็บจากของส่งออกเรียกว่า อากรขาออก ในปัจจุบันการจัดเก็บอากรขาเข้าส่วนใหญ่เป็นการจัดเก็บตามราคา มีอยู่บางส่วนที่ยังจัดเก็บตามสภาพ แต่แนวโน้มของการทำความตกลงระหว่างประเทศในเรื่องการค้าเสรี จะปรับการจัดเก็บอากรให้เป็นการจัดเก็บอากรตามราคาเสียทั้งสิ้น เพราะว่าการจัดเก็บอากรตามราคาเป็นแนวปฏิบัติสากล เพราะเมื่อทำความตกลงกันในเรื่องการลดภาษีศุลกากรจะได้มีการลดอัตราอากรไปในแนวเดียวกัน ทำให้แนวโน้มของอัตราตามสภาพก็จะค่อยๆ หายไป ดังนั้นราคาศุลกากรจึงยังคงเป็นเรื่องที่สำคัญในการจัดเก็บอากรขาเข้า นอกจากนี้ราคาศุลกากรยังเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต แม้โดยเนื้อแท้อัตราอากรขาเข้าจะลดต่ำลงไปเรื่อยๆ ก็ตาม แต่ความสำคัญของราคาไม่ได้ลดน้อยลงไปตามการลดลงของอัตราอากรขาเข้า เพราะว่าราคาศุลกากรยังคงเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต และเนื่องจากภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ โดยการนำภาษีศุลกากรมาใช้เป็นฐานในการกำหนดต้นทุนของราคาสินค้า จึงเกี่ยวเนื่องไปถึงการแข่งขันในทางการค้าทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ รวมถึงการบริโภคและการครองชีพของประชาชนด้วย เมื่อราคาศุลกากรยังมีความสำคัญ การประเมินราคาจึงต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ สำหรับอากรขาออก ในปัจจุบันแทบไม่มีผลต่อการจัดเก็บ เพราะมีการจัดเก็บจากของที่ส่งออกเพียง 8 ประเภท เท่านั้น

การนำของเข้ามาหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร จะต้องนำเข้ามาหรือส่งออกตามท่าหรือที่ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง และก่อนที่จะนำของใดๆ ออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งออก ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายศุลกากร และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร โดยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออก และเอกสารประกอบตามที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกันตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 หรือมาตรา 45 หากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร ย่อมเป็นความผิดตามที่กฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรกำหนดไว้ โทษทางอาญาตามที่กฎหมายศุลกากรกำหนดไว้มี 3 ประเภท คือ โทษจำคุก โทษปรับ และโทษริบทรัพย์สิน ความผิดตามกฎหมายศุลกากรไม่ว่าจะกำหนดโทษประเภทใดไว้ก็ตาม ผู้กระทำความผิดสามารถทำความตกลงระงับคดีในชั้น

ศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 102 หรือมาตรา 102 ทวิ โดยยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันตามที่อธิบดีกรมศุลกากรจะเห็นสมควร การยินยอมทำความตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรย่อมเป็นอันคุ้มผู้กระทำความผิดในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น และหากการกระทำเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นด้วยแล้ว หากความผิดตามกฎหมายศุลกากรมีอัตราโทษสูงกว่าความผิดอื่น และผู้กระทำความผิดยินยอมทำความตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากร เช่น ยินยอมชำระค่าปรับตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับความผิดตามกฎหมายศุลกากร การยินยอมชำระค่าปรับดังกล่าวย่อมเป็นอันคุ้มถึงความผิดตามกฎหมายอื่นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปด้วย ตามหลักการลงโทษตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 90 นอกจากโทษทางอาญา พระราชบัญญัติศุลกากรยังได้กำหนดมาตรการบังคับอื่น เช่น การกักเรือเพื่อบังคับให้ใช้ค่าใช้จ่ายในการเฝ้ารักษาตามมาตรา 44 การกักของเพื่อบังคับให้ชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระให้ครบถ้วนตามมาตรา 112 เบญจ หรือสั่งให้ทำลายหรือนำของตกค้างออกขายทอดตลาดตามมาตรา 61 หรือสั่งให้นำของตกค้างออกไปนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 63 ทวิ

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ ในขณะตรวจสอบราคาและพิกัดอัตราศุลกากร หากพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจสอบแล้วเห็นว่า ราคา และหรือพิกัดอัตราศุลกากรได้สำแดงไว้ไม่ถูกต้อง เมื่อผู้นำของเข้าได้ชำระค่าภาษีอากรไว้ตามจำนวนที่ได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า และได้วางเงินประกันเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น หรือใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบพิธีการและค่าภาษีอากร ภายหลังจากกรมศุลกากรได้ตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว หากพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจสอบแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าไม่ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจประเมินค่าภาษีอากรและออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) แจ้งให้ผู้นำของเข้าทราบ เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรต้องชำระเงินตามจำนวนที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร พร้อมด้วยเงินเพิ่มตามอัตราและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี และมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง แต่ถ้าหากผู้นำของเข้าไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ นอกจากกรมศุลกากรจะมีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มแล้ว กรมศุลกากรยังมีอำนาจกักของใดๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของ อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด เพื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ค้างชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ อย่างไรก็ตามหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร

ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ โดยใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) ยื่นที่หน่วยงานที่มีหน้าที่รับอุทธรณ์ตามสถานที่ที่ได้กำหนดไว้ในประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 แต่การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินดังกล่าว ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี อย่างไรก็ตามกรมศุลกากรไม่มีนโยบายที่จะอนุมัติให้ทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115)

สำหรับของนำเข้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตพร้อมกับอากรขาเข้า เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต และออกแบบแจ้งการประเมินภาษีอากรทั้ง 3 ประเภท ผู้นำของเข้าสามารถยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตได้พร้อมกันที่กรมศุลกากรโดยใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) แต่การขอทุเลาการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตในระหว่างรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรืออธิบดีกรมสรรพสามิต แล้วแต่กรณี เนื่องจากกรมศุลกากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ไม่มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ดังนั้นเมื่อกรมศุลกากรรับคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตแล้ว กรมศุลกากรจะส่งสำเนาคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร เพื่อให้กรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตพิจารณาตามอำนาจหน้าที่ต่อไป ในส่วนของอากรขาเข้า เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์เสร็จสิ้นแล้ว จะทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยทำเป็นหนังสือและส่งไปยังผู้อุทธรณ์ หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรที่มีเขตอำนาจ เพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัฐฏารส ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน หรือให้ลดค่าภาษีอากร เงินอากรที่ได้เสียไว้ทั้งหมดหรือในส่วนที่ได้รับลด ถือเป็นเงินอากรที่ได้เรียกไว้เกิน กรมศุลกากรต้องคืนให้พร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่

สำหรับสินค้าที่นำเข้ามาเป็นสินค้าประเภทสุรา ยาสูบและไพ่ ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไพ่ พุทธศักราช 2486 แล้วแต่กรณี เมื่อกรมศุลกากรออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) เพื่อเรียกเก็บภาษีสำหรับสุรา ยาสูบ และไพ่ ที่นำเข้ามาแทนกรมสรรพสามิต หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการเรียกเก็บภาษีสำหรับสุรา ยาสูบ และไพ่ ตามที่แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) จะนำประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 มาใช้บังคับ เพื่อยื่นแบบ กศก.171 อุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีสำหรับสุรา ยาสูบ และไพ่ ที่กรมศุลกากรหาได้ไม่ เพราะพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไพ่ พุทธศักราช 2486 ไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และการอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรไว้แต่อย่างใด

การอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เป็นอุทธรณ์บังคับเฉพาะ เพราะหากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร จะไม่มีอำนาจฟ้องเพื่อขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนการประเมินอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) และมาตรา 8 เป็นผลให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก 114 หรือ แบบ กศก.115) ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเสียเงินอากรไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ถ้าหากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ยื่นคำขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากร เมื่อกรมศุลกากรได้พิจารณาคำขอคืนเงินแล้ว หากเห็นว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิได้รับเงินคืน กรมศุลกากรจะคืนให้เฉพาะเงินอากรที่เสียไว้เกินโดยไม่มีดอกเบี้ย ซึ่งแตกต่างกับการคืนเงินอากรที่ได้เรียกไว้เกิน กรมศุลกากรจะคืนให้พร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ แต่ถ้าหากถูกกรมศุลกากรปฏิเสธการขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องฟ้องขอคืนเงินต่อศาลภาษีอากรภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก และถ้าหากเป็นการขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น จะต้องแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องขอคืนอากร จึงจะมีอำนาจฟ้องขอคืนอากรที่เสียไว้เกินได้

ในปัจจุบัน แม้แนวนโยบายการจัดเก็บภาษีศุลกากรจะอยู่บนพื้นฐาน สะดวก รวดเร็ว โปร่งใส และตรวจสอบได้ แต่ก็ยังมีข้อพิพาทที่เกี่ยวกับค่าภาษีอากรเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก ซึ่งข้อพิพาทเกิดจากปัญหาในข้อกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก และตัวแทนออกของ แม้กรมศุลกากรจะได้นำระบบราคาแกตต์มาใช้ในการกำหนดราคาเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บอากรขาเข้า มีการลดอัตราอากรขาเข้าตามข้อผูกพันของความตกลงระหว่างประเทศ และกำหนดให้ภายในหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บค่าภาษีอากรมีการจัดตั้งหน่วยงานเพื่อให้คำปรึกษาและหารือในการกำหนดราคาและพิกัดอัตราศุลกากร ก็ไม่ทำให้ข้อพิพาททางภาษีลดลงแต่ประการใด นอกจากนี้ การนำระบบศุลกากรอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร (Paperless) หรือระบบศุลกากรอิเล็กทรอนิกส์ (e-Customs) มาใช้บังคับในการปฏิบัติพิธีการทางศุลกากร ก็ไม่ทำให้ข้อพิพาททางภาษีลดลงเช่นกัน เพราะระบบดังกล่าว มุ่งเน้นให้ความสะดวกด้านพิธีการทางศุลกากรมากกว่าการให้ความเป็นธรรมต่อการจัดเก็บภาษีแก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก จึงเป็นประเด็นที่กรมศุลกากรจะต้องวิเคราะห์และหาแนวทางแก้ไขเพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรลดลงโดยอยู่บนพื้นฐานของความเป็นธรรมและความเท่าเทียมกันในการเสียภาษี