

## บทที่ 4

### กฎหมาย วิธีการประเมินราคาศุลกากรของไทยและทางปฏิบัติ ของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากร

แต่เดิมนั้นศุลกากรทั่วโลกใช้ระบบการประเมินอากรตามราคาอันแท้จริงของท้องตลาด หรือเรียกว่าระบบราคาตามนิยามราคาบรัสเซลส์ (Brussels Definition of Value “BDV”) คือการจัดเก็บอากรจากสินค้านำเข้าชนิดเดียวกันในจำนวนเงินที่เท่ากัน บนพื้นฐานความเป็นธรรมในด้านการชำระภาษีจากผู้ประกอบการ ซึ่งวิธีการประเมินภาษีอากรแบบเดิมนั้นมักประสบปัญหาภาระภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากถูกประเมินราคาสินค้าเพิ่ม<sup>1</sup> อย่างไรก็ตามเมื่อไทยได้เข้าเป็นรัฐสมาชิกของ WTO แล้วไทยต้องนำระบบราคาแอกต์มาอนุวัติการตามพันธกรณีของรัฐสมาชิก WTO เช่น การแก้ไขนิยามคำว่า ราคาศุลกากรในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นต้น เพื่อให้กฎหมายภายในของไทยสอดคล้องตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ GATT ดังนั้นในบทนี้จึงจะศึกษาถึงหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องและกฎเกณฑ์ในการประเมินราคาศุลกากรของไทยที่มีหลักการและกฎเกณฑ์มาจาก GATT

#### 4.1 กฎหมายและการปฏิบัติของไทยเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร

กฎหมายและการปฏิบัติการประเมินราคาศุลกากรของไทยนั้นนำมาจากข้อตกลงแอกต์ทั้งสิ้น ตั้งแต่ไทยได้ลงนามยอมรับความตกลงมาราเกช จัดตั้งองค์การการค้าโลก (Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization) ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2538 เป็นต้นมา ไทยซึ่งมีฐานะเป็นรัฐสมาชิกของ WTO จึงมีพันธกรณีที่ต้องนำระบบการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement of Tariffs and Trade 1994) มาใช้บังคับและอนุวัติการกฎหมายภายในประเทศให้

---

<sup>1</sup> ประสาธน์ เกียรติไพบูลย์, คู่มือธุรกิจนำเข้า-ส่งออก, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญทวิปัญญา, 2550) น. 140 และ สถิตย์ ลิ้มพงศ์พันธ์, ภาษีศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : รพ. องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก, 2533), น.45

เป็นไปตามหลักเกณฑ์ขององค์การการค้าโลกและเพื่อเป็นการพัฒนากฎหมายให้เป็นไปตามหลักการสากลด้วย

#### 4.1.1 พันธกรณีและการออกกฎหมายอนุวัติการของไทยให้สอดคล้องตามกฎหมายเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATT

จากกรณีที่ระบบการประเมินราคาศุลกากรของแต่ละประเทศที่มีการปฏิบัติอยู่เดิมและมีความหลากหลายที่เป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐนั้น ต้องถูกยกเลิกไปโดยปริยาย เพื่อให้กระบวนการพิจารณาการประเมินราคาสามารถนำไปใช้เป็นเกณฑ์กลางในการประเมินราคาศุลกากรได้โดยมีทางปฏิบัติในการประเมินราคาศุลกากรในแนวทางเดียวกัน ส่งผลให้สมาชิกองค์การการค้าโลกต้องนำกฎหมายเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรดังกล่าวนี้ไปออกกฎหมายอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในเพื่อใช้ในการประเมินราคาศุลกากรในประเทศของตน โดยกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากรของประเทศสมาชิกจะต้องเป็นกฎหมายที่สอดคล้องกับมาตรา 7 ของแกตต์ 1994 และข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากร 1994 ด้วย

ซึ่งในข้อตกลง GATT 1947 มาตรา 7 มีหลักเกณฑ์ คือ การให้รัฐสมาชิกนั้นต้องปฏิบัติตามภายใต้ข้อตกลง นี้ และรัฐสมาชิกยังสามารถเรียกร้องให้ประเทศสมาชิกอื่น ทบทวนหรือแก้ไขกฎหมายกฎระเบียบหรือการปฏิบัติในการประเมินราคาสินค้าเพื่อวัตถุประสงค์ที่ชอบธรรมและเป็นตามหลักเกณฑ์ของ GATT และในอารัมภบทของมาตรา 7 ได้กล่าวว่าเพื่อให้มีความเป็นเอกภาพมากยิ่งขึ้นและมีความแน่นอนมากยิ่งขึ้นในการนำข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรไปปฏิบัติ โดยระบบที่เป็นธรรม เป็นเอกภาพ และเป็นกลางสำหรับการประเมินราคาสินค้าตามความมุ่งหมายของศุลกากรที่จะขจัดราคาศุลกากรที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือสมมติขึ้นมา

ดังนั้น ประเทศไทยในฐานะที่เป็นภาคีรัฐสมาชิกของ WTO จึงต้องยอมผูกพันที่จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของบทบัญญัติมาตรา 7 ของ GATT 1994 ด้วยความเป็นธรรมและต้องสอดคล้องในทางปฏิบัติทางการค้าด้วย ซึ่งการที่ไทยต้องนำกฎหมายดังกล่าวมาอนุวัติการนั้นเกิดจากพันธกรณีของไทยเป็นรัฐภาคีสมาชิก การกระทำใดๆเป็นการผูกพันประเทศต่อรัฐสมาชิกอื่นที่มีความจำเป็นที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่ข้างต้นและต้องมีการออกกฎหมายภายในประเทศตามพันธกรณีเพื่อลดข้อพิพาทระหว่างรัฐสมาชิกและปฏิบัติตามการประเมินราคาศุลกากรอย่างเป็นธรรม โดยพันธกรณีของไทยที่จะต้องนำข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรมาปฏิบัติ นั้น มีดังนี้

(1) พันธกรณีของไทยในการนำข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATT มาปฏิบัติ

การปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของ GATT/ WTO นั้น รัฐภาคีสมาชิกของ WTO มีพันธกรณีในการนำข้อความในข้อตกลงและบทบัญญัติในการตีความข้อตกลงต่างๆที่เป็นเอกสารแนบท้ายของข้อตกลงและถือเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงนั้นนำมาอนุวัติการเพื่อปฏิบัติตามการประเมินราคาศุลกากรภายในประเทศ<sup>2</sup> เนื่องจากข้อตกลง GATT นั้นตามความตกลงมาลาเกซในการจัดตั้งองค์การการค้าโลกกำหนดให้ความตกลงต่างๆ ที่มีมาก่อน รวมทั้งความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของความตกลง โดยถูกบรรจุไว้ในความตกลงการค้าหลายฝ่ายในเรื่องสินค้า (Multilateral Agreements on Trades in Goods) และมีความสัมพันธ์ในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงของ WTO ทั้งสองข้อตกลงจึงถือว่าการผูกพันประเทศสมาชิกทุกประเทศในฐานะของสนธิสัญญา และเป็นพันธกรณีของทุกประเทศของข้อตกลง WTO<sup>3</sup>

ในการปฏิบัติตามพันธกรณีนั้น เนื่องจาก WTO มีหลักเกณฑ์พื้นฐานการประเมินราคาศุลกากรที่สำคัญ คือ การสร้างความเป็นธรรมในกฎเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากร การวางแนวปฏิบัติศุลกากรให้เป็นแบบแผนเดียวกันและการสร้างความเป็นกลางในการประเมินราคา ซึ่งหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาศุลกากรนั้นมีอยู่ 6 วิธี คือ การประเมินราคาตามราคาที่แท้จริง ของที่เหมือนกัน ของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณ ราคาย้อนกลับ โดยหลักเกณฑ์นั้นกำหนดวิธีการในการประเมินราคาศุลกากรที่ใช้ใช้อย่างเคร่งครัด โดยรัฐภาคีต่างๆที่เป็นสมาชิก WTO จะต้องนำหลักเกณฑ์ 6 ประการนั้นไปปฏิบัติให้ถูกต้องและอย่างเป็นธรรมต่อการค้า หากไม่ปฏิบัติตามหรือมีการปฏิบัติที่แตกต่างไปจากในข้อตกลง อาจเกิดการโต้แย้งจากภาควิชาการ

<sup>2</sup> General Introductory Commentary of Article VII of the General Agreement of Tariffs and Trade 1994 และ ชูชาติ อัครโรจน์ , ความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติและการออกกฎหมายอนุวัติการ (กรุงเทพมหานคร : 2549), น 3.

<sup>3</sup> Ian Forrester, Q.C., and Omar E. Odarda, The World Trade Organization: legal, economic and political analysis Volume I, ( United State of America : Springer Published, 2005) PP.541-542.

ด้วยกันได้ ดังนั้นเพื่อให้เป็นการปฏิบัติตามข้อตกลงและหลักเกณฑ์วิธีการกำหนดราคาศุลกากรที่สำคัญและเพื่อให้สอดคล้องต่อการปฏิบัติข้อตกลงข้างต้นนั้น ไทยได้ยกเลิกการใช้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดในมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ไทยใช้อยู่เดิมในการประเมินเงินอากรสำหรับของนำเข้า โดยเปลี่ยนให้ใช้ราคาศุลกากรตามข้อตกลง GATT แทนและออกกฎหมายเพื่อนำหลักดังกล่าวมาใช้ตามพันธกรณี

แต่อย่างไรก็ตามไทยในฐานะประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งมีข้อตกลงบางประการที่ไทยไม่สามารถปฏิบัติได้ตามพันธกรณีในระยะแรกที่มีการใช้บังคับเนื่องมาจากความไม่พร้อมและยังมีความบกพร่องในการนำไปปฏิบัติใช้อยู่ ไทยจึงได้ตกลงขอใช้สิทธิการปฏิบัติพิเศษของประเทศกำลังพัฒนาในข้อตกลงเพื่อชะลอการใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ดังนี้

- การชะลอการใช้ข้อตกลงออกไปเป็นเวลา 5 ปี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ.1995 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1999
- การชะลอการใช้ราคาคำนวณและการใช้ราคาคำนวณเป็นราคาเปรียบเทียบออกไปเป็นเวลา 3 ปี หลังจาก 1 มกราคม ค.ศ.2000
- การตั้งข้อสงวนเพื่อยกการใช้ราคาขั้นต่ำ
- การตั้งข้อสงวนของการสลบลำดับการใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอน
- การตั้งข้อสงวนการใช้ราคาหักทอนสำหรับของที่ผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมแล้วไม่ว่าผู้นำของเข้าจะร้องขอหรือไม่ก็ตาม<sup>4</sup>

ในปัจจุบันนี้ระยะเวลาของการชะลอการใช้บังคับข้อตกลงดังกล่าวได้สิ้นสุดลงแล้ว ไทยจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องนำกฎเกณฑ์ของการประเมินราคาศุลกากรมาใช้บังคับภายในประเทศไทยอย่างเป็นทางการโดยสมบูรณ์ตามข้อตกลง โดยจะต้องมีการวางหลักเกณฑ์แ่กฎหมายที่เกี่ยวข้องและต้องมีการประกาศให้ทราบถึงการออกกฎหมายดังกล่าว โดยไม่เป็นการล้า และต้องเป็นการเชื่อมต่อประโยชน์ของผู้นำเข้าและส่งออกตลอดจนรัฐสมาชิกอื่นๆ เพื่อให้มีการปฏิบัติเช่นเดียวกันกับรัฐภาคีสมาชิกด้วย ดังนั้นในปัจจุบันจึงมีการนำหลักเกณฑ์และวิธีการในการประเมินราคา 6 วิธีหลักมาอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในของไทยที่เป็นหลักที่สำคัญอย่างสมบูรณ์ตามพันธกรณีแล้วทั้งบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรและกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้องด้วย ในการประเมินราคาข้างต้นนั้นต้องเป็นการประเมินราคาด้วยความยุติธรรม และนอกจากนี้ยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมที่ไทยไม่เคยมีการบัญญัติไว้ก่อน คือ ให้มี

<sup>4</sup> ประสานน์ เกียรติไพบูลย์กิจ, *อ้างแล้ว เชิงอรุณีที่ 1*, น.143 .

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ผู้นำของเข้าที่ไม่พอใจการอุทธรณ์สามารถอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ได้ ตลอดจนหลักเกณฑ์อื่นๆที่สำคัญต่อการประเมินราคาศุลกากรตามพันธกรณีของไทย เช่น การแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากรที่มีการกำหนดเรื่องการประเมินราคาศุลกากรเพิ่มเติม การออกกฎกระทรวงฉบับต่างๆ เรื่องการกำหนดราคาศุลกากร 6 วิธี หรือระเบียบในการปฏิบัติการประเมินราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่ศุลกากร ตลอดจนวิธีการในการระงับข้อพิพาทหากเกิดการโต้แย้งระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้นำเข้าและบทลงโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากร และวิธีการพิจารณาราคาต่างๆที่ถูกกำหนดขึ้นตามข้อตกลง เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามผู้เชี่ยวชาญพบว่าการออกกฎหมายอนุวัติการของไทยนั้น ไทยยังมีความไม่สอดคล้องในการออกกฎหมายภายในประเทศตามข้อตกลงและเอกสารท้ายการตีความต่างๆที่ทำให้เกิดปัญหาในการตีความต่อการปฏิบัติในการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

(2) การออกกฎหมายอนุวัติการ “ข้อตกลงในการนำมาตรา 7 ของ GATT 1994 มาถือปฏิบัติ”

ภายหลังที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นรัฐสมาชิกของ GATT / WTO และยอมรับนำหลักการประเมินราคาศุลกากรมาถือปฏิบัติแต่ได้ขอใช้สิทธิตามมาตรา 20 ข้อ 1 ของข้อตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 โดยขอชะลอการใช้บทบัญญัติของความตกลงออกไป 5 ปีนับแต่วันที่ข้อตกลงในการจัดตั้งองค์การการค้าโลกมีผลบังคับใช้สำหรับประเทศ ซึ่งในปัจจุบัน (พ.ศ.2553) ระยะเวลาตามที่ได้ร้องขอใช้สิทธินั้นได้สิ้นสุดลงแล้วการสิ้นสุดดังกล่าวทำให้ไทยซึ่งมีข้อผูกพันประการหนึ่งจากพันธกรณีของการเข้าร่วมเป็นสมาชิกของ WTO คือ ต้องนำข้อตกลงในการนำความตกลงมาตรา 7 ของความตกลงว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการประเมินราคาศุลกากร

ในการอนุวัติการกฎหมายเพื่อนำมาปฏิบัติภายในประเทศนั้น ตามหลักในการนำข้อตกลงระหว่างประเทศมาอนุวัติการเป็นกฎหมายภายใน ไทยจำเป็นต้องยกร่างกฎหมายศุลกากรเพื่ออนุวัติการความตกลงระหว่างประเทศโดยผ่านสภาหรือความเห็นชอบของสภาซึ่งในการนำหลักเกณฑ์ของ GATT มาอนุวัติการเป็นกฎหมายไทยนั้นมีการผ่านความเห็นชอบของสภาเพื่อให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติศุลกากรและกฎหมายอื่นๆแล้ว ไทยจึงต้อง

เปลี่ยนระบบกฎหมายการประเมินราคาจากเดิมที่ใช้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดเป็นการใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาเป็นหลัก โดยหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากรได้ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 โดยบัญญัติให้เป็นบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ไปเลยและให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2543 ส่วนการบังคับใช้ราคาศุลกากรให้เกิดผลในทางปฏิบัติจะต้องออกกฎกระทรวง ดังนั้นจึงได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543) ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากรลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2543 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 117 ตอนที่ 18 ก ลงวันที่ 10 มีนาคม พ.ศ.2543 ข้อ 1 แห่งกฎกระทรวงนี้ใช้บังคับเป็นต้นไป ซึ่งต่อมาได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ.2547) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากรลงวันที่ 10 สิงหาคม พ.ศ. 2547 แก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวงฉบับที่ 132 และเพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรตลอดจนผู้เกี่ยวข้องได้ปฏิบัติได้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 และกฎกระทรวงต่างๆ กรมศุลกากรจึงจำเป็นต้องออกประกาศกรมศุลกากรและคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรเพื่อกำหนดรายละเอียดและขั้นตอนในการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับราคาศุลกากรด้วย กรมศุลกากรจึงได้ออกประกาศกรมศุลกากรฉบับต่างๆและคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร มาเป็นระยะๆ ตั้งแต่วันที่ 2 พฤษภาคม 2543 ระบบราคาศุลกากร (ราคาเกตต์) จึงถูกใช้บังคับอย่างเป็นทางการ (โดยทางพฤตินัย) ตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน 2543 เป็นต้นมา<sup>5</sup> โดยรายละเอียดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากร มีดังนี้

- พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 นั้นเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากรฉบับแรกที่มีการบัญญัติออกมาเพื่อให้มีการนำกฎเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรมาใช้บังคับในประเทศ โดยการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรในส่วนของบทแก้ไขเรื่องนิยามคำว่า “ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด” หรือ “ราคา” ในมาตรา 2 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมให้ใช้ข้อความใหม่ว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” แห่งของอย่างใดนั้น หมายความว่า ราคาของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง คือ

<sup>5</sup> ประสาน เกียรติไพบูรณ์กิจ , อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 1 น.140 และ ชูชาติ อัครวจน, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิทักษ์ศุลกากรพร้อมคำอธิบาย, น.224.

ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน  
ราคาคำนวณ ราคาย้อนกลับ

- กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 พ.ศ. 2543

สำหรับกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร  
พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร  
นั้น เป็นกฎกระทรวงที่บัญญัติออกมาเพื่อเป็นการอธิบายและขยายความการตรากฎเกณฑ์หลักใน  
วิธีการประเมินราคาศุลกากร 6 วิธี ที่ได้ถูกระบุเอาไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

โดยในกฎกระทรวงที่ 132 นั้นกำหนดให้ราคาศุลกากรดังกล่าวจะต้องมีการ  
นำมาใช้ตามลำดับ โดยผู้นำเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหัก  
ทอน และพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำเข้าร้องขอก็ให้ใช้ราคาคำนวณดังกล่าว ซึ่งในกรณี  
นี้นั้นรับได้ว่าประเทศไทยได้นำหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรตามลำดับและความเหมาะสม  
ตามข้อตกลงและข้อสงวนมาบัญญัติใช้ในกฎหมายไทยได้สมบูรณ์แล้ว

- กฎกระทรวง ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2547

กฎกระทรวงฉบับที่ 145 นั้นเป็นกฎกระทรวงที่ออกมาเพื่อการแก้ไขเพิ่มเติม  
กฎกระทรวงฉบับที่ 132 เพื่อเป็นการทำให้เกิดการย้ายข้อตกลงมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่า  
ด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติและออกกฎหมายอนุวัติการภายในประเทศให้  
สมบูรณ์ยิ่งขึ้น เช่น ให้ผู้นำของเข้ามีสิทธิร้องขอให้มีการขออนุญาตหรือระหว่างพนักงาน  
เจ้าหน้าที่และผู้นำเข้าเพื่อให้สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้ ให้เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับเพื่อ  
ใช้เป็นประโยชน์ในการกำหนดราคาศุลกากร และให้โอกาสแก่ผู้นำเข้าในการขอคำอธิบายการ  
กำหนดราคาศุลกากรได้ด้วย นอกจากนี้ยังมีการกำหนดให้นำภาคผนวกของข้อตกลงและหมาย  
เหตุการตีความมาถือปฏิบัติตามกฎกระทรวงนี้ด้วย ซึ่งการแก้ไขกฎกระทรวงฉบับนี้ ต้องการทำให้  
เกิดความโปร่งใสชัดเจน และยกระดับการกำหนดราคาศุลกากรของไทยให้เป็นที่ยอมรับและเป็น  
มาตรฐานสากลตลอดจนเป็นฐานในการเจรจาระดับทวิภาคีและพหุภาคีด้วย

- กฎกระทรวง ฉบับที่ 146 พ.ศ. 2550

กฎกระทรวงฉบับที่ 145 นั้นเป็นกฎกระทรวงที่ออกมาเพื่อการแก้ไขเพิ่มเติม  
กฎกระทรวงฉบับที่ 132 เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการนำของเข้ามีหน้าที่ในการ  
จัดหาคำอธิบายเพิ่มเติม รวมทั้งเอกสารหรือหลักฐานอย่างอื่นในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุ  
อันควรสงสัยในข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใดๆ อันทำให้การใช้และการ  
กำหนดราคาศุลกากรในการจัดเก็บอากรสำหรับของนำเข้าที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสมยิ่งขึ้น

- ประกาศกรมศุลกากรและคำสั่งทั่วไปของกรมศุลกากร

นอกจากพระราชบัญญัติศุลกากรและกฎกระทรวงที่ออกมาเพื่อให้เกิดความสอดคล้องในการออกกฎหมายอนุวัติการตามมาตรา 7 ของข้อตกลงแล้ว ยังมีการออกประกาศกรมศุลกากรเพื่อให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำเข้าทราบถึงหลักเกณฑ์ในการนำเข้าด้วย เช่น ประกาศกรมศุลกากรที่ 23 / 2549 เรื่อง แนวทางการกำหนดราคาศุลกากร เป็นการกำหนดวิธีการในการกำหนดราคาศุลกากรทั้ง 6 วิธีหลัก, ประกาศกรมศุลกากรที่ 29 / 2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ซึ่งเป็นออกประกาศกรมตามที่ข้อตกลงกำหนดให้มีวิธีการในการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรหากเกิดกรณีที่ผู้นำเข้าไม่เห็นด้วยกับวิธีการกำหนดราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่, ประกาศกรมศุลกากรที่ 67 / 2552 เรื่อง การให้บริการการวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้า ประกาศฉบับนี้เป็นประกาศที่ออกมาเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้นำเข้าในการทราบราคาศุลกากรล่วงหน้าซึ่งทำให้ไม่เสียเวลาในการนำเข้าและเพื่อให้เกิดความสอดคล้องตามหลักของ WTO ด้วย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม นอกจากประกาศกรมศุลกากรแล้ว ไทยยังมีการออกคำสั่งทั่วไปของกรมศุลกากรซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นการออกคำสั่งภายในเพื่อให้ทราบถึงแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากรตลอดจนระเบียบปฏิบัติต่างๆของเจ้าหน้าที่ด้วย

จากการออกกฎหมายอนุวัติการทั้งหมดตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบัน เพื่อให้เกิดความสอดคล้องตามมาตรา 7 ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรและยกระดับการกำหนดราคาศุลกากรของไทยให้เป็นที่ยอมรับและเป็นมาตรฐานสากลนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าจากการออกกฎหมายฉบับต่างๆที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นการอนุวัติการก็ยังคงมีความไม่สมบูรณ์หรือสอดคล้องในบางประการ เช่น การอนุวัติการตามข้อตกลง มีข้อสังเกตว่าตามกฎกระทรวงฉบับที่ 145 กำหนดให้นำความในภาคผนวก 1 และภาคผนวก 3 ของหมายเหตุการตีความตามข้อตกลงในการนำมาตรา 7 ของข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติมาใช้พิจารณาประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาศุลกากรตามกฎกระทรวง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการอนุวัติการเกี่ยวกับหลักเกณฑ์วิธีการในการกำหนดราคาดังกล่าวอาจทำให้มีการปฏิบัติไม่ครบถ้วนได้เนื่องจากในข้อตกลงนั้นกำหนดให้หมายเหตุในภาคผนวกและบันทึกการตีความถือว่าเป็นส่วน



หนึ่งของข้อตกลงที่ต้องอ่านและนำไปใช้ควบคู่กันกับหมายเหตุในแต่ละภาคผนวกตามลำดับ การที่ประเทศไทยเพียงกำหนดให้นำมาพิจารณาประกอบการพิจารณาเท่านั้นอาจจะไม่ได้ความสมบูรณ์เพราะบางครั้งภาคผนวก บันทึกการตีความอาจมีการวางหลักเกณฑ์ต่างๆเพิ่มเติม นอกเหนือจากข้อตกลง การที่ประเทศไทยบัญญัติดังนี้ อาจนำมาสู่ปัญหาในทางปฏิบัติต่อไปได้ เพราะเจ้าหน้าที่อาจจะไม่นำหลักเกณฑ์ที่อยู่ในส่วนของภาคผนวกและบันทึกการตีความมาใช้ได้ เนื่องจากไม่ทราบหรือเห็นว่ามีความจำเป็นเพียงประกอบการพิจารณาเท่านั้น อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน กรมศุลกากรยังมีความพยายามที่จะพัฒนากฎหมายศุลกากรโดยจัดทำร่างพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับใหม่ที่อยู่ในระหว่างการแก้ไขเพื่อให้ทันสมัยและสอดคล้องกับการค้าโลก ซึ่งการแก้ไขนั้นรวมถึงกฎเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรด้วย

#### 4.1.2 หลักเกณฑ์ทั่วไปในการประเมินราคาศุลกากรของไทยภายหลังการออกกฎหมายอนุวัติการตามมาตรา 7 ของ GATT

การที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกของ WTO ทำให้ต้องอนุวัติการหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATTมาใช้บังคับภายในประเทศ ไทยต้องเปลี่ยนระบบกฎหมายเกี่ยวกับการประเมินราคาหลายประการเพื่อให้สอดคล้องกับข้อตกลง โดยแต่เดิมกฎหมายศุลกากรของไทยใช้ “ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด” หรือ “ราคา” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 2 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เพิ่มเติมขึ้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรซึ่งมีความว่า “ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด” หรือ “ราคา” แห่งของอย่างใดอย่างหนึ่งนั้นหมายความว่าราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายเอง ประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่ที่นำของเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณี โดยไม่หักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด” อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนั้นพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 มาตรา 3 ได้ยกเลิกความในมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ได้บัญญัติข้อความใหม่แทน ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2543 ว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” หรือราคาแห่งของอย่างใดนั้น ในกรณีของส่งออกหมายถึง ราคาขายส่งเงินสด ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันโดยไม่ขาดทุน ณ เวลาที่ที่ส่งของออก โดยไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด ในกรณีของนำเข้าหมายถึง ราคา

---

<sup>6</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 14

ของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณ ราคาย้อนกลับ

โดยหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ในการใช้ราคาและการกำหนดราคานั้นให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>7</sup> ซึ่งในการประเมินราคาศุลกากรนั้นต้องใช้วิธีแรกในการพิจารณาราคาก่อน แต่หากพิจารณาเห็นว่าราคาของนำเข้ามีราคาต่ำอย่างที่ไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงได้ ให้พิจารณาใช้วิธีที่ 2 และ 3 ต่อไปตามลำดับจนถึงวิธีที่ 6<sup>8</sup> การบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้ เป็นการบัญญัติตามหลักเกณฑ์ของ GATT เพื่อให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ นอกจากนี้ยังมีการออกกฎเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรในกฎหมายต่างๆของศุลกากรเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากร

#### (1) บทบัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากร

สำหรับบทบัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรของไทยภายใต้มาตรา 7 ของ GATT นั้น ในการประเมินอากรในปัจจุบันไทยได้ใช้หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 การนำเข้าของเข้ามาในราชอาณาจักรผู้นำของเข้าต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ในส่วนของการจัดเก็บอากรศุลกากรจะต้องเรียกเก็บและเสียอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งจะต้องเสียอากรตามราคา จำเป็นต้องเสียอากรตามราคา หรือตามสภาพ หรือทั้งราคาและสภาพ ในการจัดเก็บอากรตามราคา จำเป็นต้องมีการกำหนด “ราคาศุลกากร” เพื่อเป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรที่ต้องเสีย โดยในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 3 กำหนดให้ราคาศุลกากรจะต้องมีการลำดับวิธีการในการกำหนดราคาศุลกากร ผู้นำเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำเข้าร้องขอก็ใช้ราคาคำนวณดังกล่าวได้ซึ่งเป็นการบัญญัติเพื่อให้เป็นไปตามที่กำหนดเอาไว้ใน

<sup>7</sup> มาตรา 2 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

<sup>8</sup> มาโนช รอดสม , ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากร ,พิมพ์ครั้งที่ 3 , (กรุงเทพมหานคร : บริษัท เอสทีซี มีเดีย แอนด์ มาร์เก็ตติ้ง จำกัด) น.65.

ข้อตกลงการประเมินราคาบุคลากร ซึ่งวิธีการกำหนดราคาบุคลากรของไทยที่บัญญัติตามข้อตกลงการประเมินราคาบุคลากรนั้น มีรายละเอียดดังนี้<sup>9</sup>

- ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ตามกฎหมายกระทรวงข้อ 8 บัญญัติว่า “ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาบุคลากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร” ซึ่งราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำนั้น ให้หมายความรวมถึงการชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วจริง หรือที่จะต้องกระทำอันเป็นเงื่อนไขของการขายของที่นำเข้านั้น โดยผู้ซื้อต่อผู้ขายหรือโดยผู้ซื้อต่อบุคคลที่สาม เพื่อให้เป็นไปตามข้อผูกพันของการขาย ซึ่งจากตัวบทบัญญัตินั้นเป็นการบัญญัติตามหลักเกณฑ์วิธีการประเมินราคาบุคลากรขององค์การการค้าโลก

- ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หมายความว่า ของที่เหมือนกันในทุกด้านทั้งลักษณะทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง รวมทั้งของที่แตกต่างเพียงเล็กน้อยด้านรูปร่างภายนอกและผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าที่กำลังประเมินราคาด้วย ให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของมายังท่าเรือที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ เกี่ยวข้องกับการขนส่งของมายังท่าเรือของที่นำเข้าด้วย ตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 3 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543)

- ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันในทุกๆด้านแต่มีลักษณะและวัสดุส่วนประกอบเหมือนกัน ซึ่งสามารถทำหน้าที่อย่างเดียวกันและทดแทนกันได้ ในทางการค้าและผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา ในการกำหนดว่าของใดจะเป็นของคล้ายกันหรือไม่นั้น ให้คำนึงถึงปัจจัยต่างๆซึ่งรวมถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าด้วย แต่ไม่รวมถึงของซึ่งรวมหรือสะท้อนผลงานด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ และแบบแปลนภาพร่าง ซึ่งมีได้ทำการปรับราคาเนื่องจากองค์ประกอบเหล่านั้นกระทำขึ้นในราชอาณาจักร ตามที่ได้บัญญัติในหมวด 4 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543)

<sup>9</sup> เฟิงอ้าง, น.65-67.

- ราคาหักทอน

การกำหนดราคาศุลกากรถ้าไม่มีราคาซื้อขายหรือราคาซื้อขาย ไม่อาจจะยอมรับได้ด้วยเหตุใดก็ตาม ศุลกากรก็ต้องนำราคาหักทอนมาใช้เป็นลำดับต่อไป ซึ่งราคาหักทอนที่ได้ในการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้านั้นจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของนำเข้า โดยหักค่าใช้จ่ายต่างๆออกตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 5 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543)

- ราคาย้อนกลับ

ถ้าราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้ามีอาจกำหนดได้ตาม 5 วิธีตามที่กล่าวมาแล้ว ราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาย้อนกลับตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 7 แห่งกฎหมาย ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ซึ่งของนั้นจะต้องได้รับการประเมินราคาบนพื้นฐานของราคาที่ได้มาจากวิธีการที่กำหนดไว้ข้างต้น โดยปรับแต่งวิธีการเหล่านั้นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อให้ได้ราคาศุลกากรที่ถูกต้องต่อไป

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว เป็นหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรที่ไทยบัญญัติขึ้นตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรในการกำหนดราคาศุลกากรทั้ง 6 วิธี ซึ่งนอกจากหลักเกณฑ์ข้างต้นที่ใช้ในการกำหนดราคาแล้ว หลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งในการพิจารณาการนำเข้าสินค้าและประเมินราคาศุลกากร ก็คือพิธีการและขั้นตอนที่เกี่ยวข้องในการนำเข้าสินค้าและการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าที่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งในการกำหนดราคา ดังนี้

ก. พิธีการและขั้นตอนทางศุลกากรในการนำเข้าสินค้า

ในการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น หมายถึง การนำของใด ๆ จากภายนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักร โดยการขนส่งทางเรือ ทางอากาศยาน ทางรถไฟ ทางบก ทางท่อส่ง ทางสายส่ง ทางไปรษณีย์ เป็นต้น ในการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามายังประเทศไทย ตามพิธีการและขั้นตอนของกฎหมายศุลกากรนั้น การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรตามปกตินั้นอาจนำเข้ามาได้โดยการนำติดตัวเข้าหรือเป็นการส่งนำเข้าจากต่างประเทศหรือนำเข้ามาโดยนิติบุคคลในทางการค้าปกติ รายละเอียดของพิธีการและขั้นตอนทางศุลกากรในการนำเข้าสินค้า คือ

- พิธีการในการนำเข้าสินค้า<sup>10</sup>

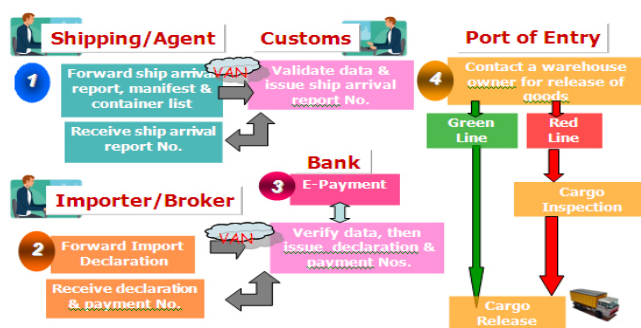
เมื่อสินค้ามาถึงไทย ผู้นำเข้าต้องยื่นใบขนสินค้าและเอกสารที่เกี่ยวข้องสำหรับการนำเข้ากับเจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ ท่าที่นำเข้า ซึ่งการนำสินค้าเข้าประเทศไทยนั้นจะยังไม่ถูกต้องตามกฎหมายโดยสมบูรณ์จนกระทั่งสินค้ามาถึงท่าที่นำเข้า โดยการส่งมอบสินค้านั้นต้องได้รับการอนุญาตจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรและได้ชำระภาษีอากรที่เกี่ยวข้องเรียบร้อยแล้ว และผู้นำเข้ามีความรับผิดชอบในการเตรียมสินค้าเพื่อการตรวจสอบและปล่อยสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร นอกจากนี้ผู้นำเข้ายังต้องได้รับใบอนุญาตในการนำเข้าสำหรับสินค้าด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทสินค้า สินค้าบางรายการต้องได้รับการอนุญาตให้นำเข้าจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องก่อนการนำเข้า เอกสาร นอกจากนี้ผู้นำเข้าต้องเตรียมเอกสารที่จำเป็นในการยื่น เพื่อดำเนินพิธีการทางศุลกากรเพื่อนำเข้าซึ่งจะต้องประกอบด้วยใบขนสินค้าขาเข้าใบตราส่งสินค้า บัญชีราคาสินค้า บัญชีรายละเอียดบรรจุหีบห่อ ใบอนุญาตหรือหนังสืออนุญาตสำหรับสินค้าควบคุมการนำเข้า ใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า(กรณีขอลดอัตราอากร) เอกสารอื่น ๆ เช่น แค็ตตาล็อก เอกสารแสดงส่วนผสม เป็นต้น

- ขั้นตอนในการนำเข้าสินค้า

ตามรายละเอียดของพิธีการนำเข้าข้างต้นนั้น ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้ใช้ระบบ E-customs ในการดำเนินพิธีการนำเข้าสินค้าแทนซึ่งมีขั้นตอนในการนำเข้าสินค้า ดังนี้

ภาพประกอบที่ 1

แผนผังแสดงขั้นตอนในการนำเข้าสินค้า



ที่มา : [http://www.customsclinic.org/index.php?option=com\\_content&view](http://www.customsclinic.org/index.php?option=com_content&view)

=article&id=235&Itemid=184&lang=th

<sup>10</sup> วิชัย มากสุข , E-customs กฎหมายภาษีและพิธีการศุลกากร ฉบับสมบูรณ์ , (กรุงเทพมหานคร :บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2548) น.17.

### ขั้นตอนที่ผู้นำเข้าสินค้าจะต้องดำเนินการ

- ผู้นำเข้าหรือตัวแทนบันทึกข้อมูลบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ทุกรายการเข้าสู่เครื่องคอมพิวเตอร์ของตนเองหรือผ่าน Service Counter โดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์จะแปลงข้อมูลบัญชีราคาสินค้าให้เป็นข้อมูลใบขนสินค้าโดยอัตโนมัติ และให้ผู้นำเข้าหรือตัวแทนส่งเฉพาะข้อมูลใบขนสินค้ามายังเครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร

- เครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรจะตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้นในใบขนสินค้าที่ส่งเข้ามา เช่น ชื่อและที่อยู่ผู้นำของเข้า เลขประจำตัวผู้เสียภาษี พิกัดอัตราศุลกากร ราคาเป็นต้น ถ้าพบว่าข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าที่ส่งมาไม่ถูกต้อง เครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรจะแจ้งกลับไปยังผู้นำเข้าหรือตัวแทนเพื่อให้แก้ไขให้ถูกต้อง

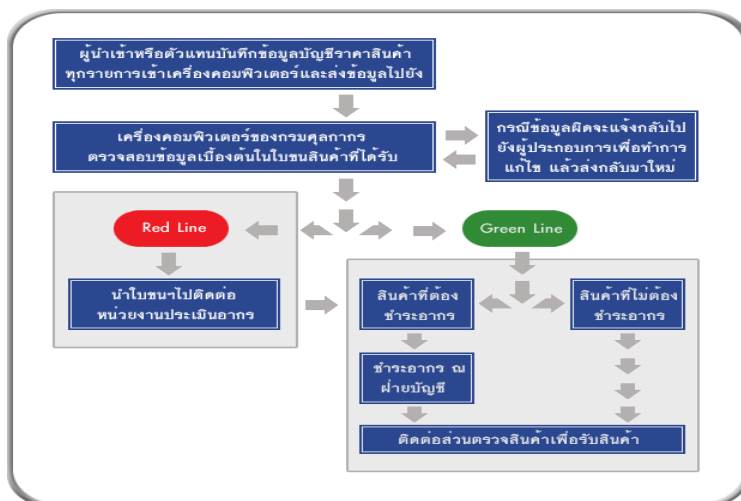
- เมื่อเครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรตรวจสอบข้อมูลในใบขนสินค้า ที่ส่งมาถูกต้องครบถ้วนแล้ว จะออกเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้า พร้อมกับตรวจสอบเงื่อนไขต่างๆ ที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ เพื่อจัดกลุ่มใบขนสินค้าขาเข้าในขั้นตอนการตรวจสอบพิธีการ แล้วแจ้งกลับไปยังผู้นำเข้าหรือตัวแทน เพื่อจัดพิมพ์ใบขนสินค้า<sup>11</sup>

จากขั้นตอนในพิธีการนำเข้าสินค้านั้นเมื่อผ่านพิธีการในการนำเข้ามาแล้วนั้น ขั้นตอนต่อไป คือ การประเมินราคาศุลกากรซึ่งจะมีการจัดแยกกลุ่มของใบนำเข้าสินค้าออกเป็น 2 ประเภท เพื่อเป็นการประเมินราคาศุลกากรของนำเข้า คือ<sup>12</sup>

<sup>11</sup> เฟิงอ๋าง ,น. 17-18.

<sup>12</sup> วิชัย มากสุข, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 10 , น. 18-19

ภาพประกอบที่ 2  
แผนผังขั้นตอนในการตรวจปล่อยสินค้า



ที่มา : <http://www.customs.go.th/Formality/ImportFormalities.jsp>

1. ใบขนสินค้าขาเข้าประเภทที่ไม่ต้องตรวจสอบพิธีการ (Green Line)

ใบขนส่งสินค้าประเภทนี้นั้นจะเป็นของผู้นำเข้าของระดับบัตรทอง (Gold Card) และใบขนสินค้าที่ผ่านพิธีการโดยตัวแทนออกของที่ได้รับอนุญาตโดยเมื่อมีการสั่งตรวจโดยเครื่องคอมพิวเตอร์แล้ว ผู้นำเข้าหรือตัวแทนสามารถนำใบขนส่งสินค้าขาเข้าไปชำระค่าภาษีอากรและรับการตรวจปล่อยสินค้าได้ทันที

2. ใบขนสินค้าขาเข้าประเภทที่ต้องตรวจสอบพิธีการ (Red Line)

ใบขนสินค้าประเภทนี้นั้น ผู้นำเข้าหรือตัวแทนผู้นำเข้าต้องทำใบขนสินค้าไปติดต่อกับหน่วยงานประเมินอากรของท่าที่นำของเข้าก่อนที่จะนำสินค้าไปชำระค่าภาษีอากร และรับการตรวจปล่อยสินค้า

การตรวจสอบยืนยันความถูกต้องของการสำแดงราคา

การตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหรือการสำแดงเพื่อการประเมินอากรศุลกากรนั้นในอดีตไทยใช้หลักในการตรวจสอบก่อนตรวจปล่อย แต่เมื่อไทยนำข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรมาใช้จึงต้องเปลี่ยนไปใช้วิธีการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยแทน เนื่องจากการ

ตรวจสอบราคาที่สำคัญจะต้องตรวจสอบข้อมูลทางด้านการค้ามากกว่าระบบราคาที่ใช้อยู่เดิม และยังต้องตรวจสอบเอกสารจำนวนมากต่างๆ ซึ่งมีความล่าช้าในการดำเนินพิธีการทางศุลกากรอันเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของข้อตกลงแกตต์ที่ต้องการให้การค้าระหว่างประเทศและพิธีการศุลกากรมีความสะดวกสบายต่อผู้นำเข้ามากยิ่งขึ้น

ภายหลังที่มีการนำเข้าสินค้าแล้ว กรณีใบขนส่งสินค้าประเภทที่ไม่ต้องตรวจสอบพิธีการนั้น เมื่อผ่านขั้นตอนการตรวจปล่อยแล้ว หน่วยตรวจปล่อยจึงจะทำการส่งใบขนสินค้าให้กับเจ้าหน้าที่ประเมินอากรทบทวนหลังการตรวจปล่อย ซึ่งในการตรวจปล่อยนั้นจะเป็นการตรวจสอบในรายละเอียดสินค้าว่าตรงตามการสำแดงในใบขนหรือไม่ การสำแดงราคาจึงมีความสำคัญมาก หากสำแดงราคาต่ำหรือไม่ถูกต้อง ย่อมมีผลกระทบต่อการประเมินอากรของในกรณีของนำเข้า จะต้องเสียอากรตามราคา โดยเจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาการประเมินราคาศุลกากรทั้ง 6 วิธีของแกตต์เพื่อให้การสำแดงราคาของนั้นเป็นไปอย่างถูกต้องตรงตามความเป็นจริง โดยในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรจัดการให้การสำแดงราคาเป็นไปโดยถูกต้อง เพื่อมิให้ผู้นำเข้าสำแดงราคาของนำเข้าต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งตามมาตรา 11 ทวิ นั้น กำหนดว่า กรณีที่พิจารณาเห็นว่าราคาสำแดงของของนำเข้านั้นมีราคาต่ำอย่างปรากฏชัดหรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริง และหากมีการกำหนดราคาศุลกากร ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการกำหนดราคาศุลกากรของบทนิยามคำว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” ในมาตรา 2 แล้วยังคงมีราคาต่ำอยู่ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาศุลกากรได้ แต่หากมีการสำแดงราคาตามปกติ ราคาไม่ต่ำ หรือเป็นมูลค่าที่แท้จริง ไม่ต้องใช้มาตรา 11 ทวิบังคับ<sup>13</sup>

ในปัจจุบันไทยมีการนำระบบ EDI ระบบบัตรทองและตัวแทนระดับพิเศษที่ใช้สำหรับระบบตัวแทนออกของของไทย ซึ่งกรมศุลกากรมีการให้ความรู้เรื่องราคาแกตต์เพื่อให้การบริหารงานศุลกากรนั้นสะดวกขึ้น โดยตัวแทนออกของนั้นจะมีหน้าที่เพียงการสำแดงข้อมูลที่มีอยู่ในบัญชีราคาสินค้าเท่านั้น ซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรในการตรวจสอบโดยไม่ต้องสอบถามข้อมูลที่ซ้ำซ้อนตามข้อตกลงแกตต์อีก และเพื่อเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของแกตต์ในการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้นำเข้าในการค้ามากยิ่งขึ้น แต่ก็ยังคงมีปัญหาว່ว่าตัวแทนออกของนั้นจะสำแดงเพียงข้อมูลต่างๆที่มีอยู่ในบัญชีเท่านั้น ซึ่งเป็นความยุ่งยากแก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรในการตรวจสอบ

<sup>13</sup> ฐชาติ อัครโรจน์, คำอธิบายกฎหมายราคาศุลกากร : ราคาแกตต์, 2545 ,น.212.



นอกจากนี้ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากรสำหรับการวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้าให้แก่ผู้นำเข้า เพื่ออำนวยความสะดวกในการนำเข้าสินค้าและการผ่านพิธีการนำเข้าได้สะดวกและรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ซึ่งในการบัญญัติกฎหมายดังกล่าวออกมานั้นเพื่อให้การประเมินราคาศุลกากรมีความสมบูรณ์ตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรมากยิ่งขึ้น

ข. การวางเงินประกันหรือหลักทรัพย์ประกันเพื่อการนำเข้าสินค้า

ในการกำหนดราคาศุลกากรนั้นหากของที่นำเข้าถูกพิจารณาว่าราคาศุลกากรล่าช้าออกไปโดยมีเหตุจำเป็น กฎหมายของประเทศสมาชิกนั้นจะต้องมีการบัญญัติให้ผู้นำเข้าสามารถนำของออกจากศุลกากรได้ต่อเมื่อผู้นำเข้านั้นได้วางประกันอย่างเพียงพอโดยวางหลักทรัพย์ เงินค้ำประกัน หรือ หลักประกันอย่างอื่นที่เหมาะสม โดยต้องค้ำค้ำกับอาคารศุลกากรที่ของนั้นจะต้องชำระ<sup>14</sup> ซึ่งไทยนั้นได้มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 คือ

- การจะนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้นั้นผู้นำของเข้าจะต้องเสียภาษีอากรให้ครบถ้วนหรือวางเงินประกันไว้
- กรณีเจ้าหน้าที่ศุลกากรเห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ซึ่งจะต้องมีการนำของนั้นไปยังศุลกาสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง ถ้าตกลงยินยอมกันให้เอาของตัวอย่างไว้วินิจฉัยโดยผู้นำของเข้าชำระอากรตามจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจพึงต้องชำระสำหรับของนั้น หรือวางเอกสารค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันโดยอาจมีเงื่อนไขหรือไม่ก็ได้ผู้นำของเข้าก็สามารถเอาของออกไปก่อนได้<sup>15</sup>

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 112 นั้น ในการตรวจปล่อยของไปก่อนเป็นกรณีที่เจ้าพนักงาน และเจ้าของหรือตัวแทนตกลงกันยอมให้เอาตัวอย่างไว้วินิจฉัยปัญหาค่าอากรสำหรับของนำเข้านั้นและต้องชำระค่าอากรตามจำนวนที่ผู้นำเข้าสำแดงในใบขนสินค้าพร้อมด้วยการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุด ที่อาจพึงต้องเสียสำหรับของนั้น จึงจะตรวจปล่อยของออกไปได้ ซึ่งผู้นำของเข้าต้องวางเงินสดเป็นประกันเท่านั้น ไม่มีสิทธิเลือกจะใช้หลักประกันอย่างอื่น อย่างไรก็ตามอธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดให้รับการค้าประกันของ

<sup>14</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 , Article 13

<sup>15</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 และ มาตรา 112

กระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมได้ ซึ่งอธิบดีอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรได้หรือไม่กำหนดเงื่อนไขให้ปฏิบัติไม่ได้

จากบทบัญญัติดังกล่าว หากปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรทำให้การกำหนดราคาศุลกากรนั้นล่าช้าออกไป ผู้นำของเข้าสามารถนำของที่นำเข้านั้นออกจากอารักขาศุลกากรได้โดยพนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันให้พิจารณาจากตัวอย่างของไว้วินิจฉัยและให้ชำระค่าอากรตามจำนวนที่ผู้นำเข้าของสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้นหรือการค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันได้

## (2) บทบัญญัติการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่รัฐ

การประเมินอากรของศุลกากร มีความจำเป็นในการจัดเก็บอากรให้เป็นไปตามกฎหมาย ในขณะที่เดียวกันการอุทธรณ์การประเมินอากรก็เป็นสิ่งสำคัญ และจำเป็นสำหรับผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเช่นเดียวกัน โดยที่การอุทธรณ์การประเมินอากรถือเป็นกระบวนการให้ความเป็นธรรมอย่างหนึ่ง ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินอากรเพิ่ม ตามพระราชบัญญัติ พ.ศ.2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของเจ้าหน้าที่ได้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งกฎหมายดังกล่าว นั้นเป็นการบัญญัติเพิ่มเติมขึ้นตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก

### ก. ขั้นตอนในการอุทธรณ์และระยะเวลาในการอุทธรณ์

ตามพระราชบัญญัติ พ.ศ.2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ในมาตรา 112 ฉ นั้น หมายถึงกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบตามมาตรา 112 ทวิ และหมายถึงการประเมินอากรในกรณีอื่นๆ คือการประเมินอากรและเรียกเก็บอากรที่เสียไว้ไม่ครบตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง หลังจากที่ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรค 2 และวรรค 5 ในกรณีผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาคำเรียกร้องดังกล่าวแล้วแจ้งผลการพิจารณาการประเมินอากรหรือ

การคืนอากร ดังนี้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจึงมีสิทธิตามมาตรา 112 ฉ ในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

คำว่า “มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากร” หมายความว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะอุทธรณ์การประเมินอากรหรือไม่ก็ได้ หากพอใจการประเมินอากรและไม่ประสงค์จะอุทธรณ์ก็สามารถกระทำได้ตามสิทธิที่กฎหมายบัญญัติและรับรองไว้ หากประสงค์จะอุทธรณ์ก็ต้องทำตามที่กฎหมายบัญญัติเอาไว้<sup>16</sup> (การใช้สิทธิอุทธรณ์ของไทยจะแตกต่างจากข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของแอกตต์ที่ให้อุทธรณ์ได้เฉพาะกรณีของสินค้านำเข้าเท่านั้น แต่ไทยได้บัญญัติให้ขยายไปถึงกรณีของการส่งออกด้วย) ผู้อุทธรณ์สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรคือผู้นำของเข้า และ ผู้ส่งของออก โดยไม่สามารถมอบอำนาจได้ ขั้นตอนในการอุทธรณ์นั้นผู้นำเข้าจะอุทธรณ์ได้ต่อเมื่อมีข้อโต้แย้งในราคาศุลกากรกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์เป็นหนังสือตามแบบที่อธิบดีกำหนดและให้รายละเอียดที่ชัดเจนในคำอุทธรณ์ด้วย เช่น อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่เท่าใด หนังสือแจ้งการประเมินฉบับใด เป็นจำนวนเงินภาษีเท่าใด และสิ่งสำคัญที่ต้องระบุคือ ไม่เห็นด้วยกับการประเมินในประเด็นใดของเจ้าหน้าที่ศุลกากร พร้อมเหตุผลทุกประเด็นและแสดงหลักฐานประกอบเหตุผลนั้นด้วยเป็นต้น

แบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร ต้องใช้ในการอุทธรณ์เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่นั้น หากยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือภาษีสรรพสามิตให้ยื่นตามประเภทภาษีที่ขออุทธรณ์ โดยผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลังผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่าห้าคน แต่ไม่เกินเจ็ดคน เป็นกรรมการ ตามมาตรา 112 สัตต พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543

หลักฐานที่ต้องยื่นพร้อมกับการยื่นอุทธรณ์

- สำเนาหนังสือแจ้งการประเมิน

<sup>16</sup> ชูชาติ อิศวโรจน์ , อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13, น.246.

- สำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินอากร และหรือชำระเงินประกันแล้วแต่กรณี
- สำเนาภาพถ่ายใบขนสินค้า พร้อมบัญชีราคาสินค้า
- สำเนาภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้อุทธรณ์
- เอกสารอื่น ๆ (ถ้ามี) เช่น สัญญาซื้อขาย Performa Invoice, Price List หรือ Catalogue

สำหรับเอกสารประกอบที่ใช้แนบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือภาษีสรรพสามิต ตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกรมสรรพากรและหรืออธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดกรมสรรพากร<sup>17</sup>

ระยะเวลาในการอุทธรณ์นั้น ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ คัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตเฉพาะที่เรียกเก็บไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยใช้สิทธิพร้อมกันในคราวเดียวได้ ระยะเวลาในการอุทธรณ์ที่ผู้นำเข้าสามารถอุทธรณ์ได้คือ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ถูกต้องแย้งการประเมินอากรกำหนดเวลา “ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง” นี้สอดคล้องกับที่มาตรา 112 ทวิ วรรค 1 กำหนดเอาไว้ว่า เมื่อมีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 ต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว มาตรา 112 ทวิ วรรค 1 และมาตรา 112 ฉ บัญญัติถึงความรับผิดชอบและสิทธิของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกไว้ดังนี้

- ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินอากร และ
- ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินอากร<sup>18</sup>

<sup>17</sup> ประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร

<sup>18</sup> ชูชาติ อัครโรจน์ ,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13, น.249

ภายหลังจากที่ได้ยื่นการอุทธรณ์นั้น เจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินอากรจากพนักงานเจ้าหน้าที่ หากไม่ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าสิ้นสิทธิในการอุทธรณ์ เช่น ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน วันที่ 2 สิงหาคม 2553 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 1 กันยายน 2553 แต่เนื่องจากวันที่ 1-2 กันยายน 2553 เป็นวันเสาร์อาทิตย์ซึ่งเป็นวันหยุดราชการจึงยื่นอุทธรณ์ในวันที่ 3 กันยายน 2553 ได้ เป็นต้น

#### ข. ผลการอุทธรณ์

เมื่อมีการอุทธรณ์การประเมินเงินอากรถูกต้องตามกฎหมาย กรมศุลกากรต้องพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่ต้องคำนึงถึงหรือรอผลว่าผู้อุทธรณ์จะได้รับผ่อนผันให้ทะเลาะการชำระเงินอากรหรือไม่ โดยผลการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาและวินิจฉัยข้อโต้แย้งตามคำอุทธรณ์ เมื่อดำเนินการเรียบร้อยแล้ว จะส่งผลเป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ฉบับผู้อุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ หากผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีสิทธิอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตาม มาตรา 112 ทวิภาค คือกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการ ในการให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

#### ข้อสังเกต

ในหมายเหตุการตีความมาตรา 11 ของข้อตกลงแกตต์นั้นกำหนดให้ไม่มีบทลงโทษในกรณีที่ผู้นำเข้าจะต้องไม่ถูกปรับหรือถูกขู่ว่าจะต้องถูกปรับเพราะใช้สิทธิในการอุทธรณ์นั้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากรพ.ศ.2469 (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ก็มีการบัญญัติที่สอดคล้องกับหมายเหตุการตีความข้อตกลงมาตรา 11 ข้อตกลงแกตต์<sup>19</sup> คือ ไม่มีบทลงโทษหากผู้นำเข้าใช้สิทธิในการอุทธรณ์ ดังนั้นการบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรโดยส่วนใหญ่ของไทยนั้นจะมีบทบัญญัติที่สอดคล้องกับข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของแกตต์ แม้จะมีความแตกต่างกันเพียงบางประการอันจะได้กล่าวต่อไป

<sup>19</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to article 11

## (3) บทบัญญัติ การดำเนินคดี การระงับคดี ในการประเมินราคาศุลกากร

สำหรับกฎหมายศุลกากรของไทยนั้นไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนในเรื่องของการดำเนินคดี การระงับคดี ในการประเมินราคาศุลกากรโดยเฉพาะเจาะจง แต่จะมีหลักเกณฑ์ดังกล่าวปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ที่กำหนดเรื่องของการดำเนินคดี และการระงับคดีของเจ้าหน้าที่และผู้นำเข้า โดยขั้นตอนการดำเนินคดีและการระงับคดีในการประเมินราคาสินค้า เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะปฏิบัติตามประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2549 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2549 กรณีหากผู้นำเข้ามีเจตนาสำแดงราคาต่ำเพื่อหลีกเลี่ยงอากรถือว่ามีความผิดและต้องถูกดำเนินคดี โดยการดำเนินคดีหรือระงับคดีได้นั้น ต้องเป็นการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรตามมาตรา 27 หรือมาตรา 99 ว่าผู้นำของเข้ามีเจตนาในการสำแดงเท็จหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ซึ่งขั้นตอนในการดำเนินคดีและการระงับคดี มีดังนี้

## ก. การดำเนินคดี

การดำเนินคดีตามกฎหมายศุลกากรมีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากการกระทำความผิดตามกฎหมายอื่น เพราะกฎหมายศุลกากรให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิที่จะดำเนินการด้านคดีเพื่อให้เสร็จคดีโดยไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาลก็ได้โดยขั้นตอนในการดำเนินคดีนั้น ในส่วนของการสืบสวนและการสอบสวนต้องเป็นการดำเนินการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นส่วนใหญ่ แต่บทบัญญัติในกฎหมายศุลกากรหรือระเบียบข้อบังคับที่ออกมาเพื่อใช้ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรเป็นเพียงส่วนประกอบเท่านั้น

ในความผิดตามกฎหมายศุลกากรผู้ต้องหาสามารถร้องขอระงับคดีโดยไม่ประสงค์จะให้นำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลได้ และในทางปฏิบัติพนักงานศุลกากรได้ทำหน้าที่สืบสวนสอบสวนไปพร้อมกันและรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อเอาผิดแก่ผู้กระทำความผิดได้ อย่างไรก็ตามกฎหมายศุลกากรนั้นมีการจำกัดอำนาจของเจ้าหน้าที่ศุลกากร ในการส่งคดีฟ้องร้องต่อศาลว่าต้องเป็นหน้าที่ของพนักงานสอบสวนเท่านั้น<sup>20</sup> นอกจากนี้กฎหมายยังจำกัดอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการกักขังหรือจำคุกผู้ต้องหา เพราะต้องส่งไปยังพนักงานสอบสวนหรือสถานีตำรวจเท่านั้น หากผู้กระทำความผิดไม่ประสงค์ที่จะระงับคดีในชั้นศุลกากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องส่ง

<sup>20</sup> มาโนช รอดสม , อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 8 , น.190 .

เรื่องให้พนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมต่อไป เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะดำเนินการเองไม่ได้

#### ข. การระงับคดี

การระงับคดีในกฎหมายศุลกากร เป็นการแสดงการระงับคดีของผู้นำเข้าที่กระทำผิด ก่อนที่จะมีการส่งเรื่องฟ้องร้องขึ้นสู่ศาล โดยเป็นการใช้อำนาจโดยตรงของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่มีอำนาจในการพิจารณาระงับคดีได้ โดยการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องนั้นเป็นอำนาจพิเศษของอธิบดีกรมศุลกากร ของคณะกรรมการหรือพนักงานสอบสวนในอันที่จะดำเนินการในคดีความผิดตามกฎหมายศุลกากร คือ ถ้าบุคคลใดจะถูกฟ้องร้องดำเนินคดีตามกฎหมายศุลกากร อาจประนีประนอมกับพนักงานเจ้าหน้าที่ให้งดการฟ้องร้องได้ การงดการฟ้องร้องเช่นนี้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำความผิดนั้น ในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในความผิดนั้นๆ<sup>21</sup> โดยอำนาจของการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องนั้นแบ่งได้ดังนี้<sup>22</sup>

##### - การงดการฟ้องร้องโดยอธิบดีกรมศุลกากร

มาตรา 102 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ต้องให้ผู้ที่จะถูกงดการฟ้องร้องยินยอมและอธิบดีกรมศุลกากรเห็นชอบเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งอธิบดีมีอำนาจให้ใช้ค่าปรับ ทำความตกลง ทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน ซึ่งความผิดที่อยู่ในอำนาจของอธิบดี คือ ความผิดตามกฎหมายศุลกากรไม่ว่าจะเป็นการลักลอบ หลีกเลี่ยง ลำแดงเท็จ หรือเกี่ยวกับพิธีการศุลกากร ซึ่งอธิบดีจะมอบอำนาจให้พนักงานศุลกากรสั่งคดีแทนก็ได้

##### - การงดการฟ้องร้องโดยพนักงานสอบสวน

เป็นการมอบอำนาจให้พนักงานสอบสวนเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องต่อกฎหมายศุลกากรเกี่ยวกับอากรเล็กน้อยๆ โดยการงดการฟ้องร้องนั้น ถ้าเป็นการเปรียบเทียบสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากรไม่เกินจำนวนที่ระบุไว้ในกฎหมาย พนักงานสอบสวนสามารถดำเนินการโดยไม่ต้องขออนุมัติระงับคดีจากอธิบดีกรมศุลกากร แต่ค่าปรับและของกลางต้องนำส่งศุลกากร

<sup>21</sup> เฟิงอ้าง ,น.196.

<sup>22</sup> ชูชาติ อัครโรจน์ , อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13, น. 197 – 199 .

- การงดการฟ้องร้องโดยคณะกรรมการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง

อำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบสามารถกระทำได้เช่นเดียวกับอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากร คือ ให้ใช้ค่าปรับ ทำความตกลง ให้ทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน ซึ่งแตกต่างกับพนักงานสอบสวนตามมาตรา 102 วรรค 2 ที่ให้ทำได้เพียงเปรียบเทียบปรับเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ในการดำเนินคดีหรือการระงับคดีในขั้นต้นนั้นเป็นการดำเนินคดี หรือ การระงับคดีในกรณีที่เป็นการกระทำความผิดกฎหมายศุลกากรโดยทั่วไปของไทย ซึ่งกฎหมายไทยนั้น ยังไม่มีการกำหนดกฎหมายไว้โดยเฉพาะในการระงับข้อพิพาทในกรณีของการประเมินราคาศุลกากรมีเพียงแต่การให้อุทธรณ์การประเมินราคากรณีไม่เห็นด้วยกับการประเมินราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่ หรือการฟ้องร้องต่อศาลโดยอาศัยกฎหมายของวิธีพิจารณาทางปกครองเท่านั้น

#### (4) บทบัญญัติเกี่ยวกับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่

บทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ กฎหมายไทยมีปรากฏอยู่ในบางส่วนของกฎกระทรวงโดยไม่มีการกำหนดเอาไว้โดยชัดเจนเป็นการเฉพาะในอำนาจหรือการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรต่างหากออกไป เนื่องจากไทยมิได้ให้ความสำคัญในเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่มากนัก ส่วนใหญ่แล้วในกฎหมายศุลกากรจะให้อำนาจโดยปริยายหรือตามกฎหมายบางเรื่องแก่เจ้าหน้าที่มากกว่ากฎหมายอื่นๆ เช่น การพิจารณาสินค้านำเข้า ส่งออก การดำเนินคดี การระงับคดี หากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ให้อำนาจมากเกินไปอาจกลายเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินการค้าการค้าระหว่างประเทศต่อผู้นำเข้าและส่งออก โดยเฉพาะการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการประเมินราคาศุลกากรควรอยู่บนพื้นฐานที่ต้องเป็นธรรมแก่ผู้นำเข้าในการประเมินราคาสินค้าที่นำเข้า ไม่ควรให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการกำหนดวิธีประเมินราคาหรือกำหนดราคาศุลกากรได้ตามอำเภอใจมากเกินไป ควรมีการจำกัดหรือกระจายอำนาจในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ โดยส่วนหนึ่งก็เพื่อเป็นการคานอำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐมิให้ใช้เป็นเครื่องมือในการขัดขวางการค้าแก่ผู้นำเข้า สามารถพิจารณาได้ ดังนี้

#### ก. การใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากร

กฎหมายศุลกากรไทยมิได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการใช้ดุลยพินิจไว้โดยเฉพาะหรือจำกัดอำนาจแต่อย่างใด แต่มีการแทรกอยู่ในกฎกระทรวงฉบับต่างๆ เช่น ในกฎกระทรวงฉบับที่



132 ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องการกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้านั้น ได้ให้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดราคาศุลกากรไว้ หรือในกฎกระทรวง ข้อ 19 ที่มีการกำหนดกฎเกณฑ์ไว้จำกัดดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ไว้ว่า “ในกรณีการปรับราคาศุลกากรนั้น กำหนดให้อาศัยพื้นฐานจากหลักฐานที่ผู้นำเข้ามาแสดง” ซึ่งในข้อนี้เป็นการจำกัดอำนาจในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ และในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 5 ได้กำหนดให้ผู้นำเข้านั้นมีหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใดๆที่ได้สำแดงต่อพนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ ซึ่งในกรณีของการออกกฎกระทรวงเพื่อให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่นั้น ประเด็นที่สำคัญประการหนึ่งคือในการออกกฎกระทรวงดังกล่าว ไทยในฐานะรัฐสมาชิกที่มีพันธกรณีในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์มาตรา 7 ของ GATT นั้น ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าว ซึ่งหากมีการออกกฎหมายใดๆที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากรแล้วต้องมีการประกาศเพื่อให้ผู้นำเข้าส่งออกทราบแม้ว่าจะจะเป็นเพียงกฎกระทรวงหรือระเบียบภายในของกรมศุลกากรที่ออกมาเพื่อการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่เท่านั้นก็ตาม

ในเรื่องการพิสูจน์ขั้นตอนของการประเมินราคานั้น กฎหมายไทยไม่ได้บัญญัติเอาไว้โดยชัดแจ้ง แต่ได้กำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการค้นหาราคาศุลกากร ตลอดจนกำหนดหน้าที่ของผู้ที่เกี่ยวข้องว่าจะต้องดำเนินการอย่างไร และในการให้ความร่วมมือในการหาราคาศุลกากรนั้น ภาระการพิสูจน์ราคาศุลกากรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานเอง เช่น ในกรณีของการสำแดงราคาสินค้านำเข้า ที่ต้องสำแดงให้ถูกต้องตรงตามความเป็นจริงที่ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรจัดการให้การสำแดงราคาเป็นไปโดยถูกต้อง เพื่อมิให้ผู้นำเข้าสำแดงราคาของนำเข้าต่ำกว่าความเป็นจริง หากราคาสำแดงของของนำเข้านั้นมีราคาต่ำหรือไม่เป็นมูลค่าอันแท้จริง ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาศุลกากรได้ กรณีดังกล่าวเป็นการให้อำนาจแก่อธิบดีในการใช้ดุลยพินิจที่จะกำหนดราคาศุลกากรได้เอง ซึ่งอาจขัดกับหลักเกณฑ์ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรที่เคร่งครัดในการจำกัดดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาการกำหนดราคาศุลกากร

นอกจากนี้กฎหมายไทยยังมีกฎเกณฑ์บางประการที่ใช้ในการควบคุมและตรวจสอบการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่โดยกำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือส่งออกออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งในกรณีนี้เป็นการเป็นหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของแอดดีทีทีให้มีการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากร ซึ่งตามกฎเกณฑ์ของหลักการประเมินราคาศุลกากรของ GATT นั้นกำหนดขึ้นเพื่อเป็นการประกันการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ต่างๆในข้อตกลงและเพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ด้วย หรือหากผู้นำเข้าไม่พอใจในผลของการอุทธรณ์การประเมินอากรผู้

นำเข้าก็ฟ้องร้องเป็นคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่ปัญหาที่พบในปัจจุบันนั้นกรมศุลกากรไม่ได้นำคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการอุทธรณ์ออกเผยแพร่ทางสื่อที่ผู้นำเข้าสามารถเข้าถึงได้โดยง่าย เช่น ทางเว็บไซต์ของกรมศุลกากร ทำให้ภาคเอกชนไม่สามารถนำแนวคำวินิจฉัยออกมาเปรียบเทียบกับกรณีอื่นๆ จึงไม่สามารถทราบได้ว่าต้องปฏิบัติตัวอย่างใดถึงจะถูกต้อง การอุทธรณ์แต่ละครั้งจึงขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่เท่านั้น

#### ข. การคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับในการประเมินราคาศุลกากร

หลักการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับเป็นหลักการการประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 10 ที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือผู้ที่เกี่ยวข้องในการใช้ข้อมูลที่มีสภาพเป็นข้อมูลลับหรือเป็นข้อมูลที่ได้มาจากพื้นฐานที่เป็นความลับ เพื่อความมุ่งหมายในการประเมินราคา จะต้องได้รับการปฏิบัติต่อข้อมูลให้เป็นเรื่องลับอย่างเคร่งครัดและจะเปิดเผยไม่ได้นอกจากบุคคลเฉพาะหรือรัฐบาลเท่านั้น หากศุลกากรเปิดเผยอาจมีผู้เสียหายแล้วต่อไปจะไม่มีผู้ยอมเสนอข้อมูลให้ ในที่สุดศุลกากรก็จะไม่ได้รับความเชื่อถือและประสบปัญหาในเรื่องของข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินราคาของที่ผู้นำเข้าจะต้องแสดงเอกสารและหลักฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องในการนำเข้ามาสินค้านั้นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ ประเทศที่นำสินค้าเข้า ซึ่งเอกสารเหล่านั้นเป็นเอกสารที่เป็นข้อมูลความลับทางการค้าในทางธุรกิจ ดังนั้นหากเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวออกไปโดยมิชอบ ผู้นำเข้าอาจได้รับความเสียหายและศุลกากรอาจไม่ได้รับความเชื่อถือหรือไว้วางใจซึ่งจะมีผลกระทบต่อการทำงานที่จะหาข้อมูลเพื่อนำมาประกอบในการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งในกฎหมายเรื่องนี้ในชั้นช่วงแรกไทยไม่มีการบัญญัติหลักเกณฑ์โดยชัดเจน ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543) แต่ในปัจจุบันได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 145 พ.ศ.2547 ได้มีการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นข้อมูลลับว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่จะเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ หรือที่ได้มาจากพื้นฐานที่เป็นความลับเพื่อใช้ประโยชน์ในการประเมินราคาศุลกากร โดยไม่ได้รับอนุญาตจากบุคคลหรือส่วนราชการซึ่งเป็นผู้จัดหาข้อมูลเหล่านั้นก่อนไม่ได้ เว้นแต่จะเป็นการเปิดเผยตามคำสั่งศาลเท่านั้น”

นอกจากนี้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 67/2552 เรื่องการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าทำให้ผู้นำเข้าสามารถที่จะยื่นเรื่องขอให้เจ้าหน้าที่สามารถพิจารณาการประเมินราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าก่อนระยะเวลานำเข้าได้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้นำของเข้า โดยผู้นำเข้าต้องแสดงเอกสารและรายการที่เกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้าดังกล่าวให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริงและประเมินราคาศุลกากรได้อย่างถูกต้อง กรณีตามประกาศกรมศุลกากรนี้เป็นการ

สร้างการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้นำเข้าที่จะสามารถทราบการถูกกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าได้ แต่ผู้นำเข้าก็จำเป็นที่จะต้องให้ข้อมูลทางการค้าแก่เจ้าหน้าที่ โดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรนั้นต้องเก็บข้อมูลและรายละเอียดที่ผู้นำเข้าส่งไว้นั้นเป็นความลับ และห้ามมิให้ผู้ใดนำไปใช้ประโยชน์หรือเปิดเผยกับบุคคลอื่น ตามเจตนารมณ์ข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก

### ค. ความโปร่งใสในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่

ความโปร่งใสในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่นั้น กฎหมายของไทยกำหนดให้ผู้นำเข้ายื่นคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อขอรับคำอธิบายเกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากร โดยให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ผู้นำเข้าถึงเหตุผลที่ปฏิเสธราคาสำแดงและวิธีการกำหนดราคาศุลกากรของที่นำเข้าได้ ซึ่งเป็นไปตามกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543) มาตรา 3/3 แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ.2547) โดยจะต้องยื่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรจากกรมศุลกากรหรือได้รับแจ้งให้มาชำระอากรเพิ่มเติม นอกจากนี้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 23/ 2549 เรื่องหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาศุลกากร ในข้อ 19 ได้ให้สิทธิแก่ผู้นำเข้าที่สามารถขอคำอธิบายเหตุผลในการกำหนดราคาศุลกากรได้ โดยต้องยื่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรจากกรมศุลกากรหรือได้รับแจ้งให้มาชำระอากรเพิ่มเติมโดยผู้นำเข้าจะได้รับแจ้งวิธีการกำหนดราคาศุลกากรภายใน 10 วัน นับตั้งแต่วันที่ที่หน่วยงานศุลกากรที่กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าได้รับคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งในกรณีนี้ถือว่ามีกรณีการปฏิบัติไว้อย่างชัดเจน โดยให้ผู้นำเข้าสามารถยื่นเรื่องเพื่อขอทราบเหตุผลที่โดนประเมินราคาศุลกากรได้เพื่อแสดงความโปร่งใสของเจ้าหน้าที่

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ที่ไม่พอใจการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้องและโปร่งใสมากขึ้น

นอกจากนี้ การออกกฎหมายของส่วนราชการที่มีผลกระทบในข้อตกลงมาตรา 7 ของข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัตินั้นไทยต้องมีการประกาศให้

ทราบโดยทั่วกัน<sup>23</sup>ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีการออกกฎหมายให้ปฏิบัติโดยชัดเจน มีเพียงแต่เจ้าหน้าที่ของศาลการที่ทราบกฎเกณฑ์เหล่านั้นเท่านั้นแต่ไม่มีการประกาศหรือเผยแพร่ให้แก่ผู้นำเข้าเพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการปฏิบัติงานการประเมินราคาศาลการ

อย่างไรก็ตาม นอกจากกฎหมายศาลการมีการควบคุมการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ หรือกฎหมายที่เปิดเผยความโปร่งใสของเจ้าหน้าที่แล้ว พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่เป็นกฎเกณฑ์ที่ควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ต่อประชาชนและเป็นการป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบในทุกหน่วยงานราชการ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ศาลการเป็นเจ้าหน้าที่ทางปกครองและหากมีคำสั่งใด ๆ ออกมาที่มีผลในทางกฎหมายคำสั่งนั้นจะถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง<sup>24</sup> หากประชาชนนั้นเดือนร้อนไม่ได้รับความเป็นธรรม ย่อมสามารถใช้สิทธิยื่นคำขอในการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองและขอทราบเหตุผลของคำสั่งทางปกครองนั้นได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ได้<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543) มาตรา 6/1 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ. 2547)

<sup>24</sup> คำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หมายถึง

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อเปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง"กฎ" หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

<sup>25</sup> ประภาศ คงเอียด, “เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง เทคนิคการเอาตัวรอดจากข้อพิพาทภาษีศาลการ 2009”, วันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2552, น.24.

#### 4.1.3 หลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรของอุตสาหกรรมยานยนต์ในปัจจุบัน

เนื่องจากรถยนต์นั้นมีลักษณะของการนำเข้าสินค้าที่แตกต่างจากสินค้าทั่วไป เพราะลักษณะการนำเข้านั้นมีหลากหลายประเภท เพราะชิ้นส่วนที่นำเข้ามาประกอบนั้นต้องเป็นชิ้นส่วนที่นำมาจากต่างประเทศเพื่อประกอบกับชิ้นส่วนภายในประเทศไทย โดยหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรในอุตสาหกรรมยานยนต์นั้น จะมีลักษณะการนำเข้าและการพิจารณาการประเมินภาษีเบื้องต้นที่เหมือนสินค้าทั่วไป แต่จะมีลักษณะที่แตกต่างไปจากสินค้าอื่น ๆ สำหรับอุตสาหกรรมยานยนต์ คือ ลักษณะของสินค้าที่นำเข้าซึ่งจะมีทางปฏิบัติในการกำหนดราคาศุลกากรที่ต่างออกไปและมีผลต่อหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาศุลกากร โดยการนำเข้าในอุตสาหกรรมยานยนต์นั้นจะมีทั้งการนำเข้ารถยนต์สำเร็จรูป หรือ เป็นการนำเข้าชิ้นส่วนรถยนต์จากต่างประเทศเข้ามาเพื่อประกอบรถยนต์ ซึ่ง จะมีผลต่อการเก็บภาษีในอุตสาหกรรมยานยนต์ของผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการนำเข้าชิ้นส่วนหรือรถยนต์สำเร็จรูปที่เมื่อนำเข้ามาแล้วนั้นจะต้องมีการถูกประเมินราคาศุลกากรก่อนการนำเข้ามาในไทย โดยภาษีที่ถูกจัดเก็บนั้นจะมีความแตกต่างในลักษณะของการนำเข้าและประเภทของสินค้าที่มีผลต่อราคาศุลกากร ซึ่งลักษณะของโครงสร้างการประกอบธุรกิจในการนำเข้าชิ้นส่วนต่างๆที่มีผลกระทบต่อในการประเมินราคาศุลกากร

โดยหลักเกณฑ์ในการนำเข้าในอุตสาหกรรมยานยนต์นั้นจะขึ้นอยู่กับลักษณะในการนำเข้า เช่น การนำเข้ารถยนต์สำเร็จรูปจากต่างประเทศ หรือ CBU (Completely-Build Up) ซึ่งหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรในลักษณะนี้จะถูกกำหนดราคาโดยราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน โดยพิจารณาจากสินค้าที่เหมือนกันก่อน ซึ่งในปัจจุบันนั้นอุตสาหกรรมยานยนต์ประสบปัญหาจากการตีความการกำหนดราคาด้วยวิธีดังกล่าวอย่างมาก ซึ่งจะได้ศึกษาในบทต่อไป นอกจากนี้ภาษีสำหรับรถยนต์สำเร็จรูปจะมีการเก็บอัตราภาษีอากรขาเข้าที่อัตรา 80% และจะใช้วิธีการกำหนดราคาศุลกากร โดยใช้ราคา CIF ( ราคา + ค่าประกันภัย+ค่าขนส่ง) เป็นฐานในการประเมินอากรนำเข้า นอกจากนี้หลักเกณฑ์ในการนำเข้ารถยนต์สำเร็จรูปในลักษณะการค้ำนั้นจะแตกต่างจากการนำเข้ามาเพื่อใช้ส่วนบุคคล เพราะการนำเข้ามาเพื่อใช้ส่วนบุคคลจะมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า หรือในกรณีของการนำเข้าชิ้นส่วน เพื่อประกอบเป็นรถยนต์สำเร็จรูป หรือ CKD (Completely-Knock Down) ซึ่งแยกชิ้นนำเข้ามาชิ้นส่วนต่างๆจากต่างประเทศเพื่อมาประกอบให้สำเร็จรูปที่หลังโดยนำเข้ามาจำนวนมากซึ่งอัตราในการเสียภาษีในการนำเข้านั้น เจ้าหน้าที่จะพิจารณาว่าจะต้องเสียภาษีอากรในราคาของสินค้าที่นำเข้า แบบ CKD หรือในราคาของอะไหล่

เนื่องจากมีการนำเข้าในหลายรูปแบบเพื่อประกอบเป็นรถยนต์ โดยในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 5 ได้กำหนดให้ผู้นำเข้านั้นมีหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใดๆที่ได้สำแดงต่อพนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ ดังนั้นในการนำเข้านั้นเจ้าหน้าที่ต้องอาศัยหลักฐานจากผู้นำเข้าในการประเมินราคาศุลกากรเป็นสำคัญด้วย การนำเข้าชิ้นส่วนเพื่อใช้ในการซ่อมแซมรถยนต์ที่ผลิตและจำหน่าย หรือ Spare part ซึ่งเป็นการนำเข้าชิ้นส่วนเพื่อขายภายในประเทศหรือส่งออกเฉพาะกรณีการซ่อมแซมรถยนต์ที่ผลิตและจำหน่ายไปแล้ว การนำเข้าชิ้นส่วน Spare จะบรรจุในหีบห่อพิเศษซึ่งบางชิ้นเป็นชิ้นส่วนที่คล้ายหรือเหมือนกันกับชิ้นส่วนของ CKD โดยในการนำเข้า Spare part นั้นพบปัญหาการประเมินราคาศุลกากรค่อนข้างมาก เนื่องจากชิ้นส่วนของ CKD และ Spare part นั้นเหมือนหรือคล้ายกัน และทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรนั้นประเมินราคาศุลกากรที่ผิดพลาดไปจากราคาศุลกากรที่แท้จริง เพราะถูกเปรียบเทียบกับชิ้นส่วนที่นำเข้าแบบ CKD ที่ชิ้นส่วนเหมือนกันหรือมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันแต่ลักษณะการนำเข้าและวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้หรือต้นทุนของสินค้าที่จะถูกนำมากำหนดเป็นราคาศุลกากรนั้นจะแตกต่างกัน

โดยปัจจุบันในประเทศไทยมีการนำเข้าชิ้นส่วนจากผู้ผลิตหลากหลายประเทศ ซึ่งมีต้นทุนและราคาของสินค้าในการซื้อขายที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งจากการนำเข้าชิ้นส่วนที่มีความหลากหลายนี้ ทำให้เกิดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาในการประเมินราคาศุลกากรของชิ้นส่วนที่นำเข้านั้นแตกต่างกันไปและมีปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ศุลกากรกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมยานยนต์ เช่น ปัญหาราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หรือราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ตลอดจนกรณีที่ผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตนั้นได้ซื้อชิ้นส่วนรถยนต์และนำเข้ามาจากประเทศเดียวกันแต่ราคาซื้อขายที่สำแดงเพื่อประเมินราคาศุลกากรในการนำเข้านั้นอาจแตกต่างกันไปเนื่องจากมีความแตกต่างในลักษณะของค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าวัสดุอุปกรณ์ หรือปัจจัยอื่นๆที่มีผลต่อการประเมินราคาศุลกากรในชิ้นส่วนที่นำเข้า โดยในกรณีดังกล่าวจะได้ศึกษาในบทต่อไป

#### 4.2 การบังคับใช้และการปฏิบัติของการประเมินราคาศุลกากรของประเทศไทยต่อความสอดคล้องในหลักเกณฑ์ของการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก

นับจากอดีตจนถึงปัจจุบันไทยมีการอนุวัติการกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากรหลายฉบับ ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามพันธกรณีและหลักเกณฑ์ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลกที่ไทยได้เข้าร่วมลงนามเป็นรัฐสมาชิก แต่อย่างไรก็ตามในการอนุวัติการกฎหมายนั้น ยังคงมีปัญหาในการบังคับใช้และการปฏิบัติของกฎเกณฑ์ในบางประการ เช่น

กฎเกณฑ์ของเจ้าหน้าที่ต่อการประเมินราคาศุลกากร ที่มีหลักเกณฑ์บางประการยังคงมีความไม่สอดคล้องกับการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก หรือมีการปฏิบัติที่แตกต่างไปจากที่บัญญัติเอาไว้ในกฎหมาย ซึ่งทำให้เกิดปัญหาแก่ผู้ประกอบการที่ต้องนำสินค้าเข้ามาในไทย ดังนั้นในการพิจารณาว่ามีการการบังคับใช้และการปฏิบัติของการประเมินราคาศุลกากรของประเทศไทยต่อความสอดคล้องในหลักเกณฑ์ของการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลกหรือไม่ พิจารณาได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

#### 4.2.1 ความสอดคล้องต่อการประเมินราคาศุลกากรของไทยกับหลักเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก

ในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของไทยนั้น สิ่งที่ต้องพิจารณาเพื่อให้ปฏิบัติอย่างถูกต้องและเป็นธรรมต่อรัฐสมาชิกอื่นๆ คือ ความสอดคล้องของหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรของไทยกับหลักเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก ซึ่งไทยมีหลักเกณฑ์ศุลกากรที่อนุวัติกฎหมายภายในเพื่อให้เกิดความสอดคล้องและเป็นไปตามหลักเกณฑ์กับข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก แต่อย่างไรก็ตามในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ ยังคงมีกฎเกณฑ์ที่ไทยไม่ได้มีการบัญญัติเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษรหรือมีการบัญญัติเอาไว้แต่ไม่ได้เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากร หรือไม่ได้นำรายละเอียดของข้อตกลงและหมายเหตุการตีความของข้อตกลงมาพิจารณาประกอบหรือปฏิบัติตามด้วย ทำให้เกิดความไม่สมบูรณ์ในการนำมาใช้ตามพันธกรณีที่ไทยเข้าร่วมใน WTO ซึ่งจากปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นทำให้ส่งผลกระทบต่อผู้นำเข้าที่เจอปัญหาในการตีความราคาศุลกากรที่แตกต่างกัน และการปฏิบัติที่อาจไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งในการพิจารณาว่าสอดคล้องหรือไม่นั้น สามารถพิจารณาได้จากการออกกฎหมายการนำไปใช้ การนำมาพิจารณาสินค้านำเข้า และหลักเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังนี้

##### (1) การกำหนดหลักเกณฑ์ในกฎหมายศุลกากรของไทย

การอนุวัติการตามข้อตกลงเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 จึงต้องยกเลิกการใช้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9)

พุทธศักราช 2482 เป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรสำหรับของนำเข้าโดยให้ใช้ราคาศุลกากรแทน และมีการกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ผู้นำของเข้าที่ไม่พอใจการอุทธรณ์สามารถอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ได้ ไทยซึ่งต้องนำกฎเกณฑ์จากองค์การการค้าโลกมาอนุวัติการกับกฎหมายภายในของไทย เพื่อให้มีความสอดคล้องกับหลักการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลกด้วย นอกจากนี้แม้ประเทศไทยจะผูกพันให้นำราคาเกตต์มาใช้กับของนำเข้าเท่านั้น แต่ประเทศไทยก็ได้ยกเลิกนิยามคำว่า “ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด” สำหรับของส่งออกและบัญญัติ “ราคาศุลกากร” สำหรับของส่งออกขึ้นใช้ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 แต่อย่างใดด้วย<sup>26</sup> สำหรับการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินราคาในกฎหมายศุลกากรไทยจะนำกฎระเบียบและข้อความในเรื่องของการประเมินราคาศุลกากรเกือบทั้งหมด ที่ออกมาจากข้อตกลงข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลกเป็นส่วน เช่น ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 และกฎกระทรวงฉบับที่ 145 เรื่องวิธีการกำหนดราคาศุลกากร เพื่อเป็นแนวทางให้เจ้าหน้าที่ทราบถึงการกำหนดราคาศุลกากรตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก และ ประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2549 ที่ประกาศออกมาเพิ่มเติมเพื่อให้การกำหนดราคาศุลกากรและการตรวจปล่อยทางศุลกากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

อย่างไรก็ตามในการอนุวัติการกฎหมายของไทยในการกำหนดวิธีการประเมินราคาศุลกากรนั้นมีข้อสังเกต ดังนี้

- ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ในการซื้อขายมากกว่าหนึ่งครั้งก่อนการนำเข้านั้น ไทยยังไม่มีกำหนดแนวทางที่ชัดเจนว่าจะปฏิบัติอย่างไร เนื่องจากผู้นำเข้ามักจะอ้างการขายที่มีราคาต่ำเป็นการขายเพื่อส่งออก ขณะที่เจ้าหน้าที่ย่อมไม่เห็นด้วยกับที่ผู้นำเข้าอ้าง ดังนั้นเพื่อเป็นการลดปัญหาและความขัดแย้งในอนาคตจึงควรมีการบัญญัติหลักเกณฑ์นี้ให้ชัดเจนว่าจะกำหนดอย่างไร นอกจากนี้ในเรื่องของการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้น ไทยได้อนุวัติการข้อตกลงโดยกำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 9 ข้อ 10 ข้อ 11 และ ข้อ 12 ซึ่งจากการศึกษานั้นไทยยังอนุวัติการข้อตกลงในเรื่องดังกล่าวไม่ครบถ้วน เนื่องจากในข้อตกลงกำหนดว่ารายการที่จะนำมาปรับราคาได้นั้นจะต้องเป็น

<sup>26</sup> ชูชาติ อัสวโรจน์, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรพร้อมคำอธิบาย, (กรุงเทพ : โรงพิมพ์เดือนตุลา ,2549) ,น.222.



ราคาที่ยังมิได้รวมเอาไว้ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ยังต้องชำระ แต่ในกฎกระทรวงของไทย มิได้มีการบัญญัติถ้อยคำดังกล่าวไว้ ดังนั้นไทยจึงควรอนุวัติการให้ถูกต้องครบถ้วนเพื่อป้องกันการตีความที่แตกต่างกันภายหลังซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ นอกจากนี้ตามกฎกระทรวงข้อ 9 ที่กำหนดว่า “ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8 ด้วย (2) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม” ซึ่งในการอนุวัติการตามข้อตกลงนี้นั้นไทยนำมาใช้แคบกว่าที่กำหนดเอาไว้ในข้อตกลง เนื่องจากไทยให้ปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเฉพาะในกรณีรายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อเท่านั้นแต่ไม่รวมถึงการจำหน่าย กล่าวคือ หากผู้ซื้อจากผู้นำเข้าขายต่อแล้วมีเงินได้ตกแก่ผู้ขายทอดแรกกรณีจะเป็นไปตามข้อตกลงแต่ไม่เป็นไปตามกฎหมายไทย ไทยจึงควรบัญญัติให้มีความหมายที่กว้างขึ้นตามข้อตกลงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศ สำหรับกรณีประเทศไทยเลือกที่จะใช้การประเมินราคามูลฐานของราคา CIF ในกฎกระทรวงข้อ 9 ซึ่งเป็นการอนุวัติการตามมาตรา 8 วรรค 2 ของข้อตกลงนั้นผู้เขียนเห็นว่าเหมาะสมแล้ว เพื่อที่จะรักษาการจัดเก็บรายได้ของรัฐ นอกจากนี้ในกรณีของกฎกระทรวงข้อที่ 11 ในการปรับราคาซื้อขายที่ประเทศไทยได้บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการดังต่อไปนี้ เพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมให้นำมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังกล่าวมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8

- (1) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายกัน ที่รวมอยู่ในของที่นำเข้า
- (2) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายกัน ที่ใช้ในการผลิตของนำเข้า
- (3) วัสดุสิ้นเปลืองในการผลิตของนำเข้า
- (4) การให้บริการทางด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่กระทำนอกราชอาณาจักรและจำเป็นสำหรับของนำเข้า”

ผู้เขียนมีความเห็นว่าในกฎกระทรวงข้อ 11 ไทยยังอนุวัติการไม่สมบูรณ์ตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลง โดยในข้อตกลงกำหนดรายการดังกล่าวข้างต้นให้สามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ต่อเมื่อผู้ซื้อจัดหามาให้ผู้ขายโดยไม่คิดราคาหรือ ในราคาที่ลดแล้วนั้น แต่กฎกระทรวงดังกล่าวไม่ได้กำหนดในทำนองเดียวกัน ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการตีความในภายหลังได้ เนื่องจากความไม่ชัดเจนและอาจทำให้การนำไปปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ทั้งที่ตามวัตถุประสงค์ของข้อตกลงแล้วไม่ต้องการให้มีการปรับราคาด้วย

การยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าไทยได้มีการอนุวัติการไว้ในกฎกระทรวงที่ 132 ข้อ 4 และข้อ 14 ซึ่งผู้เขียนพบว่ามีข้อสังเกต คือ ในกฎกระทรวงข้อ 14 (3) ที่บัญญัติว่า “ผู้ขายต้อง

ไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของเข้าไปใช้หรือขายต่อในภายหลัง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่อาจนำมารวมไว้ในราคาได้ตามข้อ 9 (2) โดยในข้อนี้ยังบัญญัติไม่สมบูรณ์เพราะไทยนำมาใช้แคบกว่าที่กำหนดเอาไว้ในข้อตกลง นอกจากนี้ในกรณีของผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กันที่ข้อตกลงกำหนดให้บุคคลซึ่งต่างก็เกี่ยวข้องกันในทางธุรกิจของกันและกัน ในฐานะที่เป็นตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว หรือผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียวจะถือว่ามี ความสัมพันธ์กันตามความมุ่งประสงค์ของข้อตกลงนี้เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ของข้อตกลง ซึ่งในกฎหมายไทยนั้นมิได้มีการบัญญัติข้อนี้ไว้แต่อย่างใดในพระราชบัญญัติหรือกฎกระทรวง ซึ่งโดยแท้จริงแล้วนั้น เรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในรูปของกฎหมายภายใน เพื่อลดดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากรจึงควรมีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจน

- ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน

สำหรับราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือคล้ายกันนั้นส่วนใหญ่มีการอนุวัติการมาจากข้อตกลงทั้งในตัวของข้อตกลงและหมายเหตุการตีความข้อตกลงซึ่งมีข้อสังเกตคือ ในข้อตกลงนั้น มีการกำหนดให้ของที่ผลิตขึ้นโดยบุคคลต่างรายกัน จะนำมาพิจารณาได้ก็ต่อเมื่อไม่มีของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ที่ผลิตโดยบุคคลเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา ในกรณีนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการกำหนดลำดับในการพิจารณาและการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งในกฎหมายไทยเรื่องนั้นไม่มีการบัญญัติในเรื่องส่วนนี้เอาไว้แต่อย่างใด อาจกลายเป็นช่องว่างให้เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจโดยมิชอบหรือใช้ดุลยพินิจที่ไม่สอดคล้องกับข้อตกลงได้ เช่น ในการประเมินราคาศุลกากรของสินค้าที่นำเข้านั้นเคยมีการยอมรับราคาอยู่แล้ว 2 ราคา ราคาหนึ่งเป็นราคาซื้อขายของที่ผลิตโดยผู้ผลิตเดียวกันกับสินค้าที่กำลังถูกประเมินราคาหรือราคาหนึ่งเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตต่างรายกัน โดยราคาแรกมีความใกล้เคียงกับการนำเข้ามาในครั้งนี้ ซึ่งกฎหมายไทยนั้นไม่มีการบัญญัติไว้ชัดเจน เจ้าหน้าที่อาจประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาของผู้ผลิตต่างรายก่อนเพราะระยะเวลาใกล้เคียงมากกว่าเป็นต้น ซึ่งในกรณีนี้ถือว่าไม่สอดคล้องตามข้อตกลง

นอกจากนี้ในกฎกระทรวงข้อที่ 18 ซึ่งอนุโลมให้นำไปใช้กับราคาซื้อขายของที่คล้ายกันนั้น ได้บัญญัติว่า “ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร จะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้ามา ไม่ว่าจะ เป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียงและต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้ามาด้วย โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าเรือที่นำของเข้า ค่าขนของขึ้นลง ค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวกับการขนส่งของมายังท่าเรือที่นำของเข้า” ซึ่งเป็นการอนุวัติการตามมาตรา 2 วรรค 2 นั้นยังมีการอนุวัติการที่

ไม่ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ของข้อตกลง เนื่องจากในข้อตกลงนั้นให้คำนึงถึงความแตกต่างในเรื่องค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันต่างๆระหว่างของนำเข้าและของที่เหมือนกันที่อาจแตกต่างกันในระยะทางและการขนส่ง

ในกฎกระทรวงข้อ 20 บัญญัติว่า “ ถ้ามีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคา ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกันและเวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไขในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่งและการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวกับการซื้อขายใกล้เคียงกับของที่นำเข้าตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด” ซึ่งอนุโลมนำไปใช้กับราคาซื้อขายของที่คล้ายกันด้วย ในกรณีนั้นเป็นการบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับข้อตกลงเนื่องจากมีการบัญญัติที่ค่อนข้างแคบกว่าข้อตกลง ที่กำหนดให้ใช้ราคาของผู้ผลิตที่ต่างกันได้ซึ่งเป็นปัญหาที่สืบเนื่องจากไม่มีการบัญญัติให้ชัดเจนเกี่ยวกับลำดับการใช้ราคาบุคลากรในการประเมินระหว่างผู้ผลิตต่างรายกันซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการตีความว่าจะใช้ราคาใด

นอกจากนี้ระยะเวลาที่ข้อตกลงการประเมินราคาบุคลากรกำหนดให้ต้องเป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือคล้ายกันที่ได้ออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกันและได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับของที่กำลังประเมินราคาบุคลากรอยู่นั้น ซึ่งกรมศุลกากรได้กำหนดให้ใช้ระยะเวลาภายใน 30 วันก่อนหรือหลังการส่งออกหรือนำเข้าในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันเป็นราคาบุคลากร ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่ากำหนดระยะเวลา 30 วันอาจเป็นการกำหนดที่เคร่งครัดเกินไปควรมีการแก้ไขให้มีความยืดหยุ่นมากขึ้นตามความอ่อนไหวของสินค้าด้วย เนื่องจากในข้อตกลงนั้นก็ได้มีการกำหนดระยะเวลาไว้ด้วยเนื่องจากคำนึงถึงการนำไปใช้

#### - ราคาหักทอน

ราคาหักทอนนั้นประเทศไทยได้อนุมัติการข้อตกลงไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 24 ถึง 28 ซึ่งหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่จะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงแต่มีข้อบกพร่องบางส่วนคือ ข้อตกลงได้กำหนดให้ในกรณีที่ค่าภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากการขายที่ไม่อาจหักทอนได้ในฐานะที่เป็นค่าภาษีหรืออากรสามารถนำมาหักทอนได้ในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปซึ่งในบทบัญญัติเกี่ยวกับราคาหักทอนของประเทศไทยได้มีการบัญญัติกับกรณีดังกล่าวไว้ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความในภายหลังได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดข้อโต้แย้งและข้อพิพาท

#### - ราคาคำนวณ

ราคาคำนวณนั้นไทยได้อนุมัติการไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 1 ข้อ 28 และข้อ 29 ซึ่งในช่วงแรกนั้นประเทศไทยได้ชะลอการใช้บังคับข้อตกลงดังกล่าวซึ่งระยะเวลานั้นได้สิ้นสุดลงแล้ว จนต่อมาไทยได้ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 62/2546 เรื่องการกำหนดราคาบุคลากรโดยราคา

คำนวณขึ้น ซึ่งวางหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงและบันทึกการตีความของข้อตกลงที่กำหนดนิยามเรื่องราคาคำนวณ เพื่อให้มีความสอดคล้องต่อข้อตกลงมากขึ้น

ในการกำหนดราคาคำนวณตามกฎหมายกระทรวงข้อ 29 ที่บัญญัติว่า “ราคาคำนวณที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการดังนี้

- (1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือวิธีใดๆที่ใช้ในการผลิตของนำเข้า
- (2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่นเพื่อส่งออกมาราชอาณาจักร
- (3) ค่าภวชนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของที่นำเข้า
- (4) ค่าวัสดุและแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า.....”

ข้อสังเกตของราคาคำนวณในกฎกระทรวงข้อ 29 คือ คำว่าผู้ผลิตรายอื่น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามิได้มีการบัญญัติให้ชัดเจนตามข้อตกลงที่ระบุว่าผู้ผลิตรายอื่น คือ ผู้ผลิตอื่น ๆ ในประเทศของการส่งออกสำหรับการส่งออกไปยังประเทศนำเข้า แต่อย่างไรก็ตามกรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 62/2546 ว่าต้องเป็นจำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ ในประเทศส่งออก ซึ่งกรณีนี้อาจเป็นการแก้ไขตามกฎหมายที่ไม่ถูกต้องเพราะเป็นการออกประกาศกรมเพื่อแก้ไขกฎกระทรวง นอกจากนี้ยังไม่มีกรณีการบัญญัติให้ครบถ้วนสำหรับกรณีของคำว่า “ส่วนหนึ่งของของที่นำเข้าในข้อ (2) และ (3) ตามข้อตกลงในมาตรา 8 ซึ่งควรจะมีการบัญญัติให้ชัดเจนยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังได้วางหลักเกณฑ์ระยะเวลาในการยื่นข้อมูลเอกสารหลักฐานภายใน 30 วัน ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 62 / 2546 ซึ่งเป็นการบัญญัติที่นอกเหนือไปจากข้อตกลงกำหนดไว้ด้วย

#### - ราคาย้อนกลับ

ราคาย้อนกลับได้อนุวัติการไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 30 ข้อ 31 และประกาศกรมศุลกากรที่ 36/2543 เรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้การกำหนดราคาย้อนกลับ ซึ่งมีข้อสังเกต คือ ไทยบัญญัติกฎหมายที่ขัดกับข้อตกลงสำหรับวิธีต้องห้ามในการกำหนดราคาย้อนกลับในพระราชกำหนดพิกัตอัตราภาษีศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 9 ซึ่งเป็นการบัญญัติให้ “ของที่ต้องเสียอากรนั้น อธิบดีกรมศุลกากรนั้นจะประกาศเป็นครั้งคราวได้ของราคาศุลกากรสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใดเป็นเงินเท่าใดให้ถือว่าราคานั้นเป็นเกณฑ์การประเมินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้น.....” ซึ่งในกรณีเป็นการบัญญัติที่ขัดกันระหว่างพระราชกำหนดพิกัตอัตราภาษีศุลกากร พ.ศ. 2530 กับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งตามมาตรา 120 ของพระราชบัญญัติศุลกากรนั้นบัญญัติให้บังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากร โดยอธิบดีกรมศุลกากร

ไม่มีอำนาจที่จะกำหนดราคาขั้นต่ำตามบทบัญญัติดังกล่าวได้และควรยกเลิกมาตรา 9 เสียเพราะเป็นการขัดกับวิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคา

ในการผ่อนปรนหลักเกณฑ์วิธีการในการกำหนดราคาย้อนกลับตามประกาศกรมศุลกากรที่ 36/2543 นั้นกรณีนี้เห็นว่าวิธีการที่กำหนดราคาย้อนกลับโดยให้ใช้ข้อมูลต้นทุน มูลค่าวัสดุ และการจัดทำที่หาได้จากประเทศอื่นที่มีใช้ประเทศส่งออกมาเป็นฐานในการคำนวณ ซึ่งเป็นการขัดกับวิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาศุลกากร ดังนั้นหลักเกณฑ์ในการผ่อนปรนดังกล่าวของไทยที่ประกาศในกรมศุลกากรจึงไม่น่าจะทำได้ เพราะจะทำให้การคำนวณเกิดส่วนต่างของต้นทุน ในส่วนของการกำหนดราคาย้อนกลับที่กำหนดโดยผู้เชี่ยวชาญ ผู้ชำนาญการ หรือคณะกรรมการ นั้นจะเป็นการเปิดช่องทางให้มีการใช้ดุลยพินิจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาราคาศุลกากรได้ซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของข้อตกลง เพราะวิธีการย้อนกลับนั้นต้องอาศัยการยืดหยุ่นและขยายหลักเกณฑ์บางส่วนออกไปซึ่งในข้อตกลงไม่มีการระบุให้มีบุคคลอื่นมาเป็นผู้กำหนดราคาศุลกากรได้เอง กรณีข้อนี้จึงบัญญัติขัดกับการกำหนดราคาศุลกากร

นอกจากนี้ ในหลักเกณฑ์บางประการของการกำหนดราคาศุลกากรนั้นยังมีหลักเกณฑ์บางมาตราที่ออกมานอกระบบการภายในประเทศที่ยังไม่ครบถ้วน เช่น ใน กฎกระทรวงฉบับที่ 132 พ.ศ. 2543 ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้การกำหนดราคาศุลกากร ข้อ 11 มีข้อความที่ขาดตกบกพร่องไปจากมาตรา 8 (b) ของ ข้อตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของแกตต์ 1994 มาถือปฏิบัติ และในข้อ 19 วรรค 2 ของ กฎกระทรวงที่ 132 นั้นมีการอนุวัติการตามข้อตกลงมาตรา 2 วรรค 1 (b) แต่กฎกระทรวงมีการระบุข้อความที่ขาดตกบกพร่องไป เป็นต้น

## (2) วิธีปฏิบัติของศุลกากรไทยตามกฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก

วิธีการปฏิบัติของศุลกากรไทยตามกฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลกนั้น การปฏิบัติของเจ้าหน้าที่เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดเอาไว้ในกฎเกณฑ์ของไทยที่อยู่ในส่วนต่างๆของกฎหมายที่เกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรนั้น มีหลักเกณฑ์บางส่วนที่อาจมีการปฏิบัติแต่ไม่มีการกำหนดเอาไว้ให้ชัดเจนหรืออาจมีการกำหนดไว้แต่เป็นเพียงประมวลระเบียบปฏิบัติที่จะทราบเฉพาะเจ้าหน้าที่ศุลกากรเท่านั้น หรือ ในกรณีของการใช้วิธีการกำหนดราคาศุลกากรวิธีต่างๆที่ในการคำนวณมีการปฏิบัติเกิดขึ้นแต่ไม่มีหลักกฎหมายกำหนดเอาไว้ ซึ่งจากที่กล่าวมานั้นทำให้เกิดความ

ขัดแย้งหรือไม่สอดคล้องกับหลักของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก หรืออาจมีการปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเอาไว้ เป็นต้น

นอกจากนี้ในการประเมินอากรไทยได้ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงแบบแสดงรายละเอียดราคาศุลกากร (แบบ กศก.170) เพื่อให้สอดคล้องกับรายการต่างๆที่จะต้องมีการสำแดงและได้มีการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่เพื่อให้เข้าใจวิธีการกำหนดราคาภายใต้ระบบราคาใหม่ แต่ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เพื่อให้เข้าใจวิธีการกำหนดราคาภายใต้ระบบใหม่นั้นยังมีความยุ่งยากในการดำเนินงานตามระบบราคา คือ

- การกำหนดราคาศุลกากรนั้นจะต้องพิจารณาตามลำดับที่ 1-6 โดยจะต้องปฏิเสธวิธีที่ 1 ก่อน จึงจะใช้วิธีในลำดับถัดไป ซึ่งการปฏิเสธวิธีที่ 1 คือราคาซื้อขายของที่นำเข้า พบว่าเจ้าหน้าที่จะหาเหตุผลมาอ้างอิงเพื่อปฏิเสธได้ยากมาก เพียงแค่ราคาสำแดงต่ำไม่เป็นเหตุผลในการปฏิเสธราคาซื้อขายของที่นำเข้า ดังนั้นในการปฏิเสธราคาสำแดงต้องค้นคว้า รวบรวมข้อมูล ประกอบกับการอ่านหลักเกณฑ์ระบบราคาเกดต์ และเอกสารอื่นๆประกอบ เช่น ประมวลบทสรุปการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงเกดต์ของ WTO ซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์ ความรู้ ความอุตสาหะของเจ้าหน้าที่ในการค้นคว้า การอ่าน และการทำความเข้าใจค่อนข้างมากทำให้การพิจารณาล่าช้า

- การกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีการซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน รายละเอียดของธุรกรรมจะต้องอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าของที่มีธุรกรรมคล้ายกันมากที่สุดกับของที่นำเข้าในเรื่องของผู้ผลิตของต้องเป็นรายเดียวกัน เวลาที่ส่งออกมาจากประเทศผู้ขายต้องเป็นวันเดียวกัน ระดับการค้า และปริมาณต้องเท่ากัน รวมทั้งเงื่อนไขการชำระเงิน เช่น การชำระด้วยเงินสดหรือเลตเตอร์ออฟเครดิตต้องเหมือนกัน รวมถึงการส่งมอบ ขนส่ง แต่ข้อมูลดังกล่าวนี้ยังไม่สมบูรณ์ทำให้เกิดความล่าช้าและยุ่งยากแก่เจ้าหน้าที่ในการดำเนินการเพื่อกำหนดราคาศุลกากรให้แก่ผู้นำของเข้า

- นอกจากเจ้าหน้าที่จะมีความยุ่งยากในการประเมินราคาศุลกากรแล้ว ในทางปฏิบัติก็ยังมีปัญหาเกี่ยวกับการจำแนกพิกัดของสินค้าอีกโดยเกิดจากความใกล้เคียงของสินค้าในแต่ละพิกัดซึ่งเจ้าหน้าที่ยังขาดความรู้ความสามารถที่จะเข้าใจ เนื่องจากในการตีความแต่ละพิกัดสินค้านั้นจะมีอัตราภาษีศุลกากรที่แตกต่างกัน ซึ่งในการพิจารณานั้นต้องอาศัยความชำนาญ ความรู้ทางเทคนิค ความเข้าใจซึ่งเป็นกรณีที่กรมศุลกากรมีหน้าที่ต้องพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถเพื่อรองรับการตีพิกัดสินค้าที่มีความหลากหลายในอนาคต

- ในการตรวจสอบยืนยันความถูกต้องของการสำแดงราคา นอกจากจะต้องตรวจสอบบัญชีราคาสินค้าแล้ว เจ้าหน้าที่ที่ต้องตรวจสอบเอกสารอื่นๆเพิ่มเติมด้วย เช่น เลตเตอร์ออฟเครดิต สัญญาซื้อขาย เป็นต้น ทำให้ต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้น ดังนั้นในการใช้ระบบการตรวจสอบยืนยันหลังการตรวจปล่อยยังคงมีปัญหาอยู่ในด้านความพร้อมของข้อมูลและความล่าช้าในการพิจารณา ซึ่งในปัจจุบันนั้นยังไม่มีการจัดเก็บข้อมูลอย่างสมบูรณ์ เช่น รายละเอียดจากผู้นำเข้าสินค้าที่ไม่ครบถ้วน และความไม่ชำนาญในการตรวจปล่อยของเจ้าหน้าที่ศุลกากร ในกรณีของใบขนส่งสินค้าประเภทที่ไม่ต้องตรวจสอบพิธีการ เป็นต้น ที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อการจัดเก็บภาษีได้ จึงควรมีการพัฒนาและให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ในวิธีดังกล่าวให้ทันสมัย

- ในกรณีของตัวแทนออกของที่มีหน้าที่ในการดำเนินการแทนผู้นำเข้านั้น ตัวแทนออกของทำหน้าที่เพียงแสดงข้อมูลต่างๆที่มีอยู่แล้วในบัญชีราคาสินค้าเท่านั้น โดยตัวแทนออกของจะไม่มีการถามลูกค้าซึ่งเป็นผู้นำเข้าในรายละเอียดต่างๆที่ระบุไว้ตามข้อตกลง เช่น มีการขายเพื่อส่งออกหรือไม่ เป็นต้น ซึ่งทำให้เกิดความยุ่งยากแก่เจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบ

- นอกจากนี้ปัญหาในเรื่องของการวางประกันเพื่อปล่อยของออกไปก่อนนั้นซึ่งตามข้อตกลงกำหนดว่าในการกำหนดราคาศุลกากร ให้วางประกันในรูปของหลักทรัพย์ เงินค้ำประกันหลักประกันอย่างอื่นที่เหมาะสม โดยไม่จำกัดเฉพาะต้องเป็นตัวเงินหรือเอกสารค้ำประกันเหมือนที่บัญญัติไว้ในกฎหมายไทย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ซึ่งในกรณีนี้นั้นควรจะมีการแก้ไขเพื่อให้ขอบเขตกว้างขึ้นตามข้อตกลงเพื่อประโยชน์ในทางการค้าระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ตาม ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 6 ที่กำหนดให้นำความในภาคผนวก 1 และ ภาคผนวก 3 ของหมายเหตุการตีความตามข้อตกลงในการนำมาตรา 7 ของข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติมาใช้พิจารณาประกอบเพื่อกำหนดราคาศุลกากรตามกฎกระทรวงฉบับนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การอนุวัติการเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวอาจจะไม่ครบถ้วน เนื่องจากในข้อตกลงนั้นกำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่าให้หมายเหตุในภาคผนวกและบันทึกการตีความเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงด้วยโดยจะต้องอ่านและพิจารณาประกอบควบคู่กับหมายเหตุในแต่ละภาคผนวก<sup>27</sup> เพราะบันทึกการตีความนั้นอาจมีการวางหลักเกณฑ์นอกเหนือไปจากข้อตกลงและเจ้าหน้าที่ศุลกากรของไทยอาจไม่ทราบและไม่ปฏิบัติตามได้ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้การ

<sup>27</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 , Article 14

ปฏิบัติของเจ้าหน้าที่นั้นแตกต่างออกไป การกำหนดกฎเกณฑ์ต้องไม่ซับซ้อนและถูกต้องยุติธรรมตามหลักทางการค้า การที่ประเทศไทยเพียงกำหนดให้นำมาพิจารณาประกอบนั้นอาจทำให้การปฏิบัติตามข้อตกลงนั้นไม่สอดคล้องและไม่สมบูรณ์ รวมถึงกรณีของบรรดากฎหมาย กฎระเบียบ คำพิพากษาของศาลและคำวินิจฉัยของส่วนราชการ ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อตกลงในมาตรา 7 ของข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถึงปฏิบัตินั้น จะต้องประกาศให้ทราบโดยทั่วกัน ซึ่งในกรณีนี้ทางปฏิบัติของไทยยังไม่สอดคล้องตามข้อตกลง เพราะมีแนวปฏิบัติที่มีได้บัญญัติเอาไว้ เช่น การกำหนดราคาในกรณีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายเรื่องดอกเบี้ยภายใต้ข้อตกลงทางการเงิน หรือปฏิบัติตามความเห็นแนะนำหรือแนวทางต่างๆที่มีได้บัญญัติไว้ ซึ่งควรมีการบัญญัติให้ชัดเจนและเผยแพร่แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบด้วย

#### 4.2.2 การบังคับใช้และปัญหาในทางปฏิบัติของการประเมินราคาศุลกากรของไทยในปัจจุบัน

การที่ไทยมีพันธกรณีที่จะต้องออกกฎหมายอนุวัติการตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 นั้น จึงทำให้ไทยต้องมีการออกกฎหมายเพื่อบัญญัติใช้บังคับภายในประเทศ ซึ่งการออกกฎหมายดังกล่าวนี้ทั้ง พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543) ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร กฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ.2547) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากรลงประกาศกรมศุลกากรและคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ประกาศใช้มาเป็นเวลานานแล้ว ยังคงมีปัญหาในการบังคับใช้และการปฏิบัติของกฎเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากร ที่ไม่สอดคล้องกับองค์การการค้าทำให้เกิดปัญหาในการประเมินราคาศุลกากรแก่ผู้นำสินค้าเข้ามาในประเทศไทย ปัญหาส่วนใหญ่เกิดจากความไม่สอดคล้องในการบัญญัติหลักเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ เช่น การใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ที่มีความแตกต่างในการพิจารณาราคาศุลกากรในของนำเข้า การคืนเงินประกันอากรแก่ผู้นำเข้า และการอุทธรณ์การประเมินอากรกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งเป็นปัญหาที่กลายเป็นอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศในอนาคตได้



(1) อำนาจหน้าที่และดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากร

ตามข้อตกลงนั้นมีแนวคิดที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ คือ พยายามที่จะจำกัดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ให้น้อยที่สุดเพื่อลดอุปสรรคทางการค้าที่อาจเกิดขึ้นได้จากการประเมินราคาศุลกากรที่ไม่เป็นธรรมของเจ้าหน้าที่ โดยปรากฏอยู่บนอารัมภบทของข้อตกลงที่ให้สมาชิกจะต้องมีระบบการประเมินราคาที่เป็นธรรมและเป็นกลางและไม่ให้มีการใช้ราคาศุลกากรตามอำเภอใจหรือสมมติเอง เจ้าหน้าที่ควรประเมินราคาศุลกากรโดยอยู่บนพื้นฐานหลักของข้อตกลง คือ ไม่ใช้ดุลยพินิจตามอำเภอใจต้องอยู่ในกฎเกณฑ์ที่ข้อตกลงกำหนดไว้และต้องคำนึงถึงหลักต่างๆในการกำหนดราคาเป็นสำคัญ ต้องใช้ดุลยพินิจโดยไม่เลือกปฏิบัติซึ่งเป็นหลักที่ระบุไว้ในแกตต์และข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งต้องใช้เป็นการทั่วไปโดยไม่แยกแหล่งที่มาของสินค้า ตลอดจนต้องใช้ดุลยพินิจโดยมีความโปร่งใส เปิดเผยสามารถตรวจสอบได้

อย่างไรก็ตามในกฎหมายของไทยนั้นมิได้ให้ความสำคัญในเรื่องนี้มากนัก โดยมิได้มีการบัญญัติกฎหมายให้ครบถ้วนตามเนื้อหาของข้อตกลงที่ต้องการที่จะจำกัดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งมีความสำคัญในการกำหนดราคาศุลกากรเพราะของที่นำเข้านั้นจะถูกประเมินราคาเช่นไรจะขึ้นอยู่กับเจ้าหน้าที่ผู้ที่มีอำนาจในการกำหนดราคาศุลกากรนั้นเท่านั้น

ดุลยพินิจในการกำหนดราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่

- อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดราคาศุลกากร ตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรแล้วนั้นจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้ รวมถึงต้องอยู่บนพื้นฐานของประเทศนำเข้าเป็นหลักด้วย ซึ่งในข้อนี้กฎหมายของไทยยังคงมีการอนุวัติการที่ไม่ครบถ้วน คือในการใช้ดุลยพินิจในการหักทอนสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมมาแล้ว พบว่าแทนที่จะบัญญัติไว้ในกฎกระทรวงแต่ไทยเพียงบัญญัติไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากรเท่านั้นซึ่งน่าจะไม่ต้องอนุวัติการตามข้อตกลง นอกจากนี้ในเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลในประเทศที่นำเข้าเป็นหลักนั้น การอนุวัติการของไม่ให้ความสำคัญในเรื่องนี้ เพราะไม่พบบทบัญญัติทำนองดังกล่าวเลยในส่วใดของกฎหมายไทย ซึ่งทำให้พิจารณาได้ว่าในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากรนั้น เจ้าหน้าที่ไทยจะใช้ข้อมูลจากแหล่งใดก็ได้ ซึ่งกรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าขัดกับ

เจตนาของข้อตกลงที่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ไว้เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้นำเข้าในการหาหลักฐานมาปฏิเสธได้แย้งจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรไทย

- นอกจากนี้ในกรณีของการยอมรับราคาซื้อขายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้น ในกฎหมายไทยจะมีการบัญญัติไว้เฉพาะในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากรเท่านั้น ซึ่งแท้จริงแล้วในกรณีนั้นตามข้อตกลงถือว่าเป็นเรื่องที่สำคัญมากเนื่องจากการบัญญัติขึ้นมาเพื่อควบคุมการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ โดยเป็นปัญหาที่องค์การการค้าโลกให้ความสำคัญมากจนมีการยกขึ้นเจรจาในองค์การการค้าโลกด้วย แต่ไทยให้ความสำคัญเพียงประมวลระเบียบปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ศุลกากรเท่านั้น จึงควรมีการบัญญัติเป็นกฎหมายให้ชัดเจน นอกจากนี้ในบางข้อในกฎกระทรวงที่ระบุให้นำข้อตกลงมาพิจารณาประกอบด้วยนั้นแต่อย่างเดียวยังคงจะไม่เพียงพอเพราะจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามได้ จึงควรมีการระบุกฎหมายอย่างชัดเจนและประกาศเผยแพร่ให้ผู้เกี่ยวข้องทราบด้วย เพื่อปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกันตามข้อตกลง

- ในการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบความเป็นจริงหรือถูกต้องของข้อความเอกสารหรือการสำแดงราคาในการประเมินราคาศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 11 ทวิและมาตรา 12 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่ราคาสำแดงของของที่นำเข้ามีราคาต่ำอย่างปรากฏชัดหรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงและหากได้มีการกำหนดราคาศุลกากรตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและกำหนดราคาศุลกากรตามบทนิยามคำว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” ในมาตรา 2 แล้วยังคงมีราคาต่ำอย่างปรากฏชัด หรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงของของนั้นอีก ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาศุลกากรได้” กรณีบทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่ขัดกับหลักเกณฑ์ที่วางไว้ในข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรเพราะเป็นการให้อำนาจในการใช้ดุลยพินิจแก่อธิบดีที่จะสามารถกำหนดราคาศุลกากรได้โดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของข้อตกลง ถึงแม้ว่าในการบัญญัติดังกล่าวจะเป็นการบัญญัติขึ้นเพื่ออุดช่องว่างทางกฎหมาย ซึ่งกรณีนี้เป็น การเปิดช่องให้มีการใช้ดุลยพินิจตามอำเภอใจโดยไม่มีเหตุผล ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรยกเลิกบทบัญญัติในมาตรานี้

ในกรณีของมาตรา 12 ที่บัญญัติว่า “ถ้าไม่ตกลงในเรื่องราคาศุลกากรสำหรับของอย่างใด ๆ ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษีหรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใดได้ หรือกองหนึ่งกองใดในของชนิดหนึ่งหรือประเภทหนึ่ง เต็มทั้งส่วนหรือทั้งกองตามราคาที่สูงกว่าราคาสำแดงไว้เพิ่มขึ้นร้อยละสองกึ่ง หรือถ้าไม่รับของไว้เป็นค่าภาษีหรือรับซื้อไว้ดังว่านี้ อธิบดีและเจ้าของต่างมีอำนาจตั้งอนุญาโตตุลาการมีจำนวนเท่ากันแต่ไม่เกินฝ่ายละสองคน เพื่อช่วยตกลงกันในข้อโต้เถียง” ซึ่งในเรื่องนี้นั้นข้อตกลงมิได้กำหนดว่าสามารถกระทำได้หรือไม่ แต่เมื่อ

พิจารณาจากบทบัญญัติในข้อตกลงที่มุ่งจะกำหนดราคาศุลกากรโดยให้ในกรณีที่มิมีปัญหาในการกำหนดราคาศุลกากรให้ใช้พิธีการศุลกากรตรวจปล่อยของไปก่อนได้ โดยวางประกันพอสมควร มิใช่ให้ศุลกากรมีอำนาจในการรับค่าภาษีหรือรับของไว้โดยซื้อในราคาที่เพิ่มขึ้นจากที่สำแดงไว้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้นำเข้าที่สุจริตได้และอาจกลายเป็นการกีดกันทางการค้าระหว่างประเทศ และเป็นวิธีที่ไม่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติทางการค้าอาจทำให้นำเข้าเสียหายเนื่องจากไม่สามารถนำของออกไปได้ เพราะต้องผ่านกระบวนการอนุญาตศุลกากรเสียก่อน ซึ่งมีข้อเสียมากกว่าการวางประกันและปล่อยของออกไปก่อน วิธีดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในข้อตกลง กรณีนี้จึงควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในส่วนนี้เสียเพื่อป้องกันมิให้เกิดการกีดกันทางการค้า

- กรณีของการซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ซึ่งไทยได้มีการอนุวัติการความตกลงไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 40/2543 และกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 17 ถึง ข้อ 23 ซึ่งมีข้อสังเกตว่า ซึ่งตามข้อตกลงนั้นกำหนดว่ากรณีของที่ผลิตจากบุคคลต่างรายกัน จะนำมาพิจารณาก็ต่อเมื่อไม่มีของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันแล้วแต่กรณี ที่ผลิตโดยบุคคลเดียวกันกับของที่จะประเมินราคาซึ่งบทบัญญัติในส่วนนี้นั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นการลำดับการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดราคาศุลกากร แต่ในกฎหมายไทยนั้นไม่มีการบัญญัติเอาไว้เลย ซึ่งอาจเป็นการเปิดช่องทางให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจที่ไม่สอดคล้องกับข้อตกลงได้ นอกจากนี้ในกฎกระทรวงข้อที่ 20 ที่กล่าวไว้แล้วในตอนต้นนั้นซึ่งบัญญัติว่า “ถ้ามีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคาให้ใช้ราคาซื้อขายของของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำที่สุดซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกันและเวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ และเงื่อนไขในการชำระเงินและส่งมอบ และวิธีการอื่นใดที่ใกล้เคียงกับของที่นำเข้าตามที่อธิบดีประกาศกำหนด” ซึ่งกรณีนี้นั้นมีการบัญญัติไว้แคบกว่าที่กำหนดในข้อตกลงที่ให้ใช้ราคาของผู้ผลิตต่างรายได้ที่เกี่ยวเนื่องกับปัญหาในการลำดับการใช้ราคาประเมินราคาศุลกากรระหว่างผู้ผลิตต่างราย ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการตีความอันเป็นดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ว่าผู้ผลิตต่างรายกันนั้นควรจะใช้หลักเกณฑ์ใด

#### การควบคุมและการตรวจสอบดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่

ตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรนั้น กำหนดเรื่องการควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่เพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ โดยกำหนดวิธีการไว้ดังนี้ คือ การโต้แย้งการประเมินราคาของเจ้าหน้าที่และการพิสูจน์ราคาของที่นำเข้า ซึ่งใน

การควบคุมการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่นั้น ไทยวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรโดยให้ผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์กับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน ซึ่งแม้ว่าในการอุทธรณ์การประเมินราคาดังกล่าวนั้น ข้อตกลงมิได้กำหนดวิธีการไว้โดยตรงแต่ให้ประเทศภาคีสมาชิกกำหนดวิธีการขึ้นเอง ซึ่งเป็นกรณีที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในข้อตกลง แต่อย่างไรก็ตามยังคงมีปัญหากรณีผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์และต้องยื่นคำอุทธรณ์เป็นหนังสือตามที่อธิบดีกำหนดและให้รายละเอียดในคำอุทธรณ์ด้วย เช่น อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่เท่าใด หนังสือแจ้งการประเมินฉบับใด เป็นจำนวนเงินภาษีเท่าใด และสิ่งสำคัญที่ต้องระบุ คือ ประเด็นที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าหน้าที่ศุลกากร พร้อมเหตุผลและแสดงหลักฐานประกอบเหตุผลนั้นด้วย ซึ่งตามหลักเกณฑ์ในการประเมินอากรแล้วนั้นเมื่อผู้นำเข้าสำแดงราคาศุลกากรว่าจะเสียในอัตราเท่าใด แต่เจ้าหน้าที่ไม่เห็นจะต้องทำหนังสือชี้แจงรายละเอียดให้แก่ผู้นำเข้าทราบ แต่จากปัญหาดังกล่าวเจ้าหน้าที่จะลงรายละเอียดเพียงราคาหรืออากรที่ขาดเท่านั้นไม่มีการระบุถึงรายละเอียดที่เพียงพอที่จะเป็นเหตุผลในการอุทธรณ์หรือให้คำอธิบายที่ไม่เพียงพอต่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมิน ทำให้ผู้นำเข้าไม่สามารถได้รับการพิจารณาอุทธรณ์อย่างสมบูรณ์ได้ จึงควรมีการกำหนดวิธีการหรือระเบียบภายในให้เจ้าหน้าที่ระบุข้อความดังกล่าวแก่ผู้นำเข้า

นอกจากนี้ในเรื่องของภาระการพิสูจน์นั้นได้กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 5 โดยให้ผู้นำเข้ามีหน้าที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใดๆที่ได้สำแดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามหลักเกณฑ์ที่ได้วางไว้ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการว่า การประเมินราคาศุลกากร ส่วนภาระการพิสูจน์อื่นนั้นกฎหมายไทยมิได้มีการบัญญัติเอาไว้อย่างชัดแจ้ง แต่จากการที่กำหนดให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการค้นหาราคาศุลกากรว่าต้องดำเนินการอย่างไรบ้างในการกำหนดราคาศุลกากร จึงถือว่าเป็นภาระในการพิสูจน์ราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่

#### ดุลยพินิจในการดำเนินคดีของเจ้าหน้าที่

บทบัญญัติของไทยได้กำหนดดุลยพินิจในการดำเนินคดีของเจ้าหน้าที่ไว้ ซึ่งในข้อตกลงมิได้มีการบัญญัติเอาไว้โดยเฉพาะ เนื่องจากการดำเนินคดีนั้นไทยใช้เป็นกรณีทั่วไปสำหรับการนำสินค้าเข้าที่มีความผิด โดยในการดำเนินคดีตามกฎหมายศุลกากรหากผู้นำเข้ามีความผิดแล้วและต้องถูกค่าปรับตามกฎหมายศุลกากร โดยต้องเสียค่าปรับตั้งแต่ 0-4 เท่าของมูลค่าตามการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการประเมินการกระทำผิด กรณีนี้หนักให้เจ้าหน้าที่

ศุลกากรเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่าปรับเองแล้ว อาจเป็นเหตุจูงใจให้เจ้าหน้าที่เรียกค่าปรับในจำนวนที่สูงจากผู้นำเข้าได้ ซึ่งจะขัดกับหลักเกณฑ์ขององค์การการค้าโลกที่ต้องการให้การค้าระหว่างประเทศนั้นเกิดความเป็นธรรม ซึ่งกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรเปลี่ยนให้การเสียค่าปรับขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของศาลเพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นมากขึ้น รวมถึงการให้รางวัลนำจับด้วย เพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการทำงานของเจ้าหน้าที่ศุลกากรและมีให้เป็นเหตุจูงใจให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเพราะการให้เงินสินบนรางวัลจ่ายให้กับผู้แจ้งความนำจับถึงร้อยละ 30 ของค่าปรับ และจ่ายรางวัลนำจับให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่เกี่ยวข้องอีกร้อยละ 25 ของเงินค่าปรับรวมเป็นสินบนทั้งหมดร้อยละ 55 กรณีไม่มีผู้แจ้งความนำจับให้จ่ายรางวัลถึงร้อยละ 30 ซึ่งเป็นสัดส่วนที่สูงการกำหนดให้อำนาจดุลยพินิจเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจเหนือศาลในการจัดทำสำนวนหรือบันทึกต่างๆ เสนอต่อศาลโดยให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นความจริงตามข้อเท็จจริงที่จัดแจ้งไว้ ถือว่าเป็นการชี้นำศาลในการตัดสินพิจารณาคดีก่อนเริ่มสู่กระบวนการร้องเรียนหรืออุทธรณ์ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจเกินควร

ในกรณีของการสั่งดำเนินคดี หรือระงับคดี เจ้าหน้าที่นั้นมีอำนาจในการดำเนินคดีเองและมีอำนาจในการสั่งระงับคดีหากได้รับอำนาจมาจากอธิบดี แต่อย่างไรก็ตามแม้จะมีอำนาจในการดำเนินคดีหรือระงับคดีนั้น ก็ยังมีข้อจำกัดบางประการที่กฎหมายกำหนดไว้ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่สามารถใช้ดุลยพินิจได้ด้วยตนเอง เช่น การสั่งขังผู้กระทำความผิด หรือการฟ้องร้องคดีแก่ผู้กระทำความผิดด้วยตนเอง ซึ่งในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการโอนอำนาจในการใช้ดุลยพินิจในการระงับคดีไปให้หน่วยงานกลางตรวจสอบแทน เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้นำเข้า

## (2) การคืนเงินประกันกรณีถูกตรวจสอบการประเมินราคาศุลกากร

หากมีกรณีที่มีการกำหนดราคาศุลกากรของของที่นำเข้านั้นถูกพิจารณาล่าช้าทำให้เกิดความไม่สะดวกในการปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรกับผู้นำเข้า ตามข้อตกลงนั้นกำหนดว่าประเทศสมาชิกจะต้องมีบทบัญญัติที่ชัดเจนในการกำหนดให้ผู้นำเข้าสามารถนำของออกจากศุลกากรได้ หากมีการวางประกันเพียงพอในลักษณะของหลักทรัพย์หรือหลักประกันที่เหมาะสมกับอากรที่จะต้องชำระ<sup>28</sup> โดยในกรณีนี้ไทยได้บัญญัติการวางเงินประกันหรือหลักทรัพย์

<sup>28</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 13

อย่างอื่นไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยในกรณีนี้นั้นคณะกรรมการเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้ให้ความเห็นไว้ว่าหลักประกันนั้น ควรจะเป็นหลักประกันที่ครอบคลุมเฉพาะต่อค่าภาษีศุลกากรเท่านั้นโดยไม่คลุมถึงค่าปรับหรือโทษอย่างอื่นที่อาจเกิดขึ้นได้ เพราะหากให้มีการเรียกเก็บค่าปรับและโทษด้วยแล้วอาจเป็นอุปสรรคทางการค้าได้<sup>29</sup>

นอกจากนี้ กรณีที่กรมศุลกากรได้รับหนังสือค้ำประกันภาษีอากรแทนการวางเงินประกันตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 112 เมื่อผู้นำของเข้านำเงินค้ำประกันอากรที่ต้องชำระ หรือชำระเพิ่มตามที่แจ้งไว้ในแบบประเมินอากร พร้อมเงินมาชำระครบถ้วนแล้ว ตามกฎหมายศุลกากรนั้นไม่มีบทบัญญัติโดยตรงในเรื่องของการคืนหนังสือค้ำประกันเอาไว้ แต่เมื่อพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของกรมศุลกากรที่สั่งให้วางหนังสือค้ำประกันภาษีอากรไว้ เพื่อเป็นประกันว่าค่าภาษีอากรที่ต้องเสียให้แก่กรมศุลกากรนั้น กรมศุลกากรจะได้รับชำระจนครบถ้วน ดังนั้น หากมีการชำระค่าภาษีอากรครบถ้วนแล้วยอมบรรลุวัตถุประสงค์ของกรมศุลกากรแล้ว กรณีนี้นั้นกรมศุลกากรย่อมไม่มีสิทธิที่จะเก็บหนังสือค้ำประกันไว้อีกต่อไป กรมศุลกากรจึงต้องคืนหนังสือค้ำประกันให้แก่ผู้ค้ำประกัน การคืนหนังสือค้ำประกันนั้นไม่ใช่การคืนเงินประกันที่เรียกเก็บไว้เกินตามมาตรา 112 จัตวาของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 วรรคท้าย จึงไม่มีดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือน และการขอคืนหนังสือค้ำประกันมิใช่การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน จึงไม่ต้องด้วยบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 กรณีดังกล่าวเพื่อความโปร่งใสและเป็นธรรมและเพื่อความโปร่งใสในการทำงานของเจ้าหน้าที่ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรมีการออกกฎหมายเพิ่มเติมในกรณีของการคืนหนังสือค้ำประกันให้ชัดเจนยิ่งขึ้น เพื่อมิให้มีการตีความที่แตกต่างในการคืนเงินประกันที่แตกต่างกันไป

### (3) การอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากร

ในการอุทธรณ์การประเมินอากร ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากร มีเนื้อหาเฉพาะการนำของเข้าของผู้นำเข้า การประเมินราคาของนำเข้า การอุทธรณ์การประเมินราคาของนำเข้าที่เกี่ยวข้องกับของนำเข้า ส่วนพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งอนุวัติการตามข้อตกลงได้บัญญัติเนื้อหาที่เกี่ยวกับการประเมินราคาของนำเข้า การอุทธรณ์การประเมินอากรโดยผู้นำของเข้าและส่งออกด้วย อันเป็นการบัญญัติเพิ่มเติมไปจากที่กำหนดเอาไว้ในข้อตกลงของแอดดี

<sup>29</sup> Advisory opinion 18.1

ก่อนที่จะมีการอุทธรณ์การประเมินอากร ผู้นำเข้าต้องรับแบบแจ้งการประเมินอากร ซึ่งเป็นเอกสารสำคัญที่จะใช้เป็นฐานในการอุทธรณ์การประเมินอากร จึงต้องมีการสำแดงข้อมูลให้มากที่สุดเพื่อให้ผู้นำเข้านำไปใช้เป็นเหตุผลในการยื่นอุทธรณ์ได้ แม้ว่าในปัจจุบันนั้นกรมศุลกากรจะมีการแก้ไขแบบแจ้งการประเมินอากรเพื่อให้มีความสมบูรณ์และสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว แต่ในความเป็นจริงนั้น การออกแบบแจ้งการประเมินอากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะเขียนแต่เพียงข้อความโดยย่อเท่านั้น ซึ่งจะเป็นการยากแก่ผู้นำเข้าที่จะแสวงหาข้อผิดพลาดของตนและหาข้อเท็จจริงเพื่อนำไปเป็นเหตุผลในการอุทธรณ์การประเมินอากรของเจ้าหน้าที่ศุลกากร และหากผู้นำเข้าได้ขอคำอธิบายและขอข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานในการประเมินค่าภาษีอากรต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรก็มักจะไม่ให้คำอธิบาย หรือแม้จะให้คำอธิบายก็ไม่เพียงพอต่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมิน เช่น ในข้อมูลต่างๆของราคาที่น่ามาเป็นราคาประเมินนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะไม่ยอมเปิดเผยข้อมูลโดยอ้างว่าเป็นความลับไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลได้ กรณีนี้ กรมศุลกากรควรที่จะกำหนดระเบียบปฏิบัติภายใน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรสำแดงรายละเอียดลงในแบบแจ้งประเมินอากรให้มีเหตุผลในการประเมินให้มากที่สุด เพื่อให้ได้รายละเอียดอย่างเพียงพอในการเป็นเหตุผลเพื่อขอพิจารณาอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรได้ และเพื่อเป็นการปฏิบัติตามข้อตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 16 ที่ให้ผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคำอธิบายเป็นลายลักษณ์อักษรจากหน่วยงานบริหารศุลกากรภายในประเทศว่าราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้านั้นได้รับการกำหนดอย่างไร ซึ่งเจ้าหน้าที่ควรเปิดเผยข้อมูลให้มากที่สุดตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ. 2540 ด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการอุทธรณ์การประเมินอากรมีการออกกฎหมายอนุวัติการตามเนื้อหาสาระในส่วนของ การประเมินราคาของนำเข้า การอุทธรณ์การประเมินราคาของนำเข้า ที่เกี่ยวข้องกับของนำเข้า ในการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรนั้น กรณีที่ผู้นำเข้าไม่พอใจการประเมินราคาของเจ้าหน้าที่ศุลกากรแล้วมีการอุทธรณ์ราคานั้น กรณีดังกล่าวนี้ อาจสร้างความสูญเสียจากการอุทธรณ์การประเมินราคาที่ไม่จำเป็นต่อผู้นำเข้าและกรมศุลกากร ทั้งในกรณีเวลาที่ต้องรอคอยผลการอุทธรณ์ และค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการด้านอื่น ๆ ต่อการอุทธรณ์การประเมินราคา ซึ่งในความสูญเสียนี้ไม่เคยมีผู้ใดประเมินค่าออกมาอย่างชัดเจนมาก่อน ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วนั้นผู้นำเข้ารายเหล่านั้นมีความเห็นตรงกันว่า การอุทธรณ์นั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้นำเข้าเลย โดยเฉพาะระยะเวลาในการอุทธรณ์ที่ใช้ระยะเวลายาวนานมากกว่า 6 เดือนจนถึง

ปี ซึ่งเป็นกรณีที่ยาวนานทำให้การติดตามผลในการอุทธรณ์นั้น ยุ่งยากและไม่มีขั้นตอนในการติดตามที่ชัดเจนกำหนดเอาไว้ในกฎหมายของไทย<sup>30</sup>

อย่างไรก็ตาม เพื่อแก้ปัญหาการพิจารณาที่ล่าช้าทำให้ผู้นำเข้ารายหลายเกิดความไม่สะดวกและไม่ได้รับความเป็นธรรมในการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ กรมศุลกากรได้ออกออกประกาศกรมศุลกากรที่ 29/ 2549 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร โดยระบุรายละเอียดในการพิจารณาอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้การอุทธรณ์ของผู้นำเข้าหรือส่งออกเป็นไปด้วยความสะดวกถูกต้องและเหมาะสมโดยสามารถยื่นอุทธรณ์ทั้ง ภาษีศุลกากร สรรพากร สรรพสามิต ได้ที่กรมศุลกากรทีเดียว

#### 4.2.3 อุปสรรคของไทยในการปฏิบัติให้สอดคล้องต่อหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก

อุปสรรคของไทยในการปฏิบัติให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลกนั้น มาจากการกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติให้สอดคล้องกับข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก ซึ่งต้องการที่จะเสริมสร้างให้หลักการประเมินราคาศุลกากรนั้นเป็นไปในแบบแผนเดียวกันและเป็นธรรมทั่วโลก แต่ในเจตนารมย์ดังกล่าวนั้น ทำให้ไทยเกิดอุปสรรคในการปฏิบัติตามและการออกกฎหมายเพื่ออนุวัติการตามข้อตกลง ซึ่งเกิดจากกฎเกณฑ์ในประเทศและการปฏิบัติของผู้นำเข้า

นอกจากนี้เนื่องจากกฎเกณฑ์ทางด้านการประเมินราคาศุลกากรนั้นยังกระจัดกระจายทำให้ยากในการค้นหา กรมศุลกากรควรมีการรวบรวมคำพิพากษาและคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องในการกำหนดราคา การอุทธรณ์ ให้เป็นระบบเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ปฏิบัติงาน และเพื่อทำให้กรมศุลกากรนั้นเกิดความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน รวมถึงต้องการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องของการโต้แย้งคำสั่งและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องเพื่อป้องกันการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ให้มีมากจนเกินไป ซึ่งเป็นไปตามข้อผูกมัดในหลักเรื่องของความโปร่งใสในมาตรา 10 ของข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีศุลกากรและการค้า 1994 ตลอดจนในกรณีที่ประเทศไทยไม่มีการปฏิบัติตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรที่ให้นำหมายเหตุการตีความท้ายความตกลงมาอนุวัติการเป็น

<sup>30</sup> อิศรา ศานติสาน, “รายงานวิจัย เรื่อง การประเมินราคาศุลกากร การตรวจสอบสินค้า ก่อนส่งออกและอุปสรรคทางด้านเทคนิค : อุปสรรคแฝงทางการค้า”, (กรุงเทพมหานคร : สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาแห่งประเทศไทย, 2539) น.47.



กฎหมายภายในด้วย แต่ไทยเพียงกำหนดให้นำมาพิจารณาประกอบการพิจารณาเท่านั้นอาจจะไม่ได้ความสมบูรณ์เพราะบางครั้งภาคผนวก บันทึกการตีความอาจมีการวางหลักเกณฑ์ต่างๆ เพิ่มเติมนอกเหนือจากข้อตกลง การที่ประเทศไทยบัญญัติดังกล่าวอาจนำมาสู่ปัญหาในทางปฏิบัติต่อไปได้ว่าเจ้าหน้าที่อาจจะไม่นำหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่อยู่ในส่วนของภาคผนวกและบันทึกการตีความมาใช้ได้เพราะอาจจะไม่ทราบหรืออาจเห็นว่ามิมีฐานะเพียงพอประกอบการพิจารณาเท่านั้นก็ได้ และทำให้การปฏิบัติของไทยนั้นไม่สอดคล้องตามข้อตกลงและอาจเกิดเป็นอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศที่จะทำให้เกิดการโต้แย้งหรือข้อพิพาทระหว่างรัฐในการนำเข้าสินค้าได้

อย่างไรก็ตามกรมศุลกากรก็มีความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาและอุปสรรคเพื่อให้ปฏิบัติตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากร และ เพื่อช่วยเหลือผู้นำเข้าส่งออกและแก้ปัญหาในเรื่องของการกำหนดราคา กรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 67 / 2552 เรื่องการให้บริการการวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้า เพื่อวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้าให้แก่ผู้นำเข้า เพื่อนำระบบการให้บริการวินิจฉัยราคาศุลกากร ล่วงหน้า มาอำนวยความสะดวกสำหรับธุรกรรมการค้าขายของที่นำเข้ามา ก่อนที่จะมีการนำเข้ามาในราชอาณาจักรไทย นอกจากนี้จะช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้าให้กับผู้ประกอบการแล้ว การที่ผู้ประกอบการสามารถทราบผลการ กำหนดราคาศุลกากร ล่วงหน้านั้น จะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนสินค้าในเบื้องต้นก่อนตัดสินใจดำเนินการนำเข้าสินค้าด้วย

และเนื่องจากกรมศุลกากรนั้นมีบุคลากรที่มีจำนวนมากและปฏิบัติงานอยู่ตามภูมิภาคต่างๆ ซึ่งมีการปฏิบัติที่แตกต่างกันทำให้เกิดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ต่อการประเมินราคาศุลกากรที่แตกต่าง และทำให้เกิดข้อพิพาทโต้แย้งในการประเมินราคาศุลกากรซึ่งทำให้เกิดความล่าช้าในการค้าขายระหว่างประเทศ และสร้างความไม่น่าเชื่อถือให้แก่ประเทศคู่ค้าได้ กรมศุลกากรจึงควรมีการพัฒนาบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในเรื่องของการประเมินราคาศุลกากรได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น จัดให้มีการอบรมความรู้เพิ่มเติมในเรื่องของการประเมินราคาศุลกากรหรือกฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้อง หรือมีการจัดตั้งหน่วยงานที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ เพื่อส่งเสริมให้การค้าระหว่างประเทศดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ และลดอุปสรรคในการค้าระหว่างประเทศของไทยและประเทศคู่ค้า ตลอดจนทัศนคติในการทำงานหรือการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งควรมีการอบรมหรือให้เจ้าหน้าที่มีทัศนคติในการใช้ดุลยพินิจในเรื่องดังกล่าวแก่ผู้นำเข้าให้ใช้ดุลยพินิจที่เป็นไปตามกฎหมายไม่ใช้ดุลยพินิจมากเกินไปจนเกิดความจำเป็นแก่ผู้นำเข้า เป็นต้น

นอกจากนี้ อุปสรรคที่เป็นปัจจัยภายนอกอีกประการหนึ่งคือ ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ซึ่งเป็นโอกาสแก่กรมศุลกากรที่จะพัฒนาการทางเทคโนโลยีต่างๆมาปรับใช้ในการดำเนินงานของกรมศุลกากร ทำให้มีการทำงานที่คล่องตัวมากขึ้น เพื่อให้สามารถพัฒนาเข้าสู่ระบบสากลได้เร็วขึ้น โดยเฉพาะการใช้เทคโนโลยีในการประเมินราคาศุลกากร เช่น ในปัจจุบันที่ใช้ระบบเทคโนโลยีสมัยใหม่ทางคอมพิวเตอร์กับการนำเข้าสินค้า ในระบบ EDI เป็นต้น แต่ระบบเทคโนโลยีนั้นก็ยังถือว่าเป็นอุปสรรคกับการดำเนินการของกรมศุลกากร เพราะเทคโนโลยีนั้นจะถูกนำมาใช้ในการทุจริตได้ง่าย และการจัดเก็บรายได้ของรัฐก็อาจรั่วไหลได้ และยากแก่การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ โดยเฉพาะการแจ้งราคาทางคอมพิวเตอร์ที่อาจเกิดการปลอมแปลงหรือแก้ไขข้อมูลที่ไม่ถูกต้องเพื่อใช้ราคาต่ำในการนำเข้าได้ เป็นต้น อย่างไรก็ตามแม้ไทยจะมีอุปสรรคในการปฏิบัติให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก แต่ในปัจจุบันกรมศุลกากรมีความพยายามในการออกกฎหมายและแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ให้สอดคล้องตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลกเพื่อพัฒนาให้มีความเป็นระเบียบแบบแผนสากลและป้องกันการเกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐในอนาคตด้วย