

กฎหมายและการปฏิบัติของประเทศไทยเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร

จากการที่ประเทศไทยได้ลงนามยอมรับความตกลงมาราเกชจัดตั้งองค์การการค้าโลก (Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization) เมื่อวันที่ 15 เมษายน 2537 ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2538 เป็นต้นมา ทำให้ประเทศไทยต้องนำความตกลงเรื่องต่าง ๆ รวมทั้งความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิธีการศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement of Tariffs and Trade 1994) มาใช้บังคับ โดยในความตกลงฉบับนี้ได้ให้การปฏิบัติพิเศษสำหรับประเทศกำลังพัฒนาหลายประการ ซึ่งประเทศไทยได้ขอใช้สิทธิดังกล่าวรวม 5 ประการ¹ คือ

1. การชะลอการใช้ความตกลงออกไปเป็นเวลา 5 ปี คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2538 จนถึง 31 ธันวาคม 2542
2. การชะลอการใช้ราคาคำนวณและการใช้ราคาคำนวณเป็นราคาเปรียบเทียบออกไปเป็นเวลา 3 ปี หลังจาก 1 มกราคม 2542
3. การตั้งข้อสงวนเพื่อยกการใช้ราคาขั้นต่ำ
4. การตั้งข้อสงวนของการสลับลำดับการใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอน และ
5. การตั้งข้อสงวนการใช้ราคาหักทอนสำหรับของที่ผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมแล้วไม่ว่าผู้นำเข้าจะร้องขอหรือไม่ก็ตาม

ในขณะนี้ระยะเวลาในการชะลอการใช้บังคับความตกลงของประเทศไทยได้สิ้นสุดลงแล้วในบทนี้เราจึงจะทำการศึกษเกี่ยวกับระบบกฎหมายของประเทศไทยและแนวปฏิบัติของประเทศไทยในปัจจุบันว่ามีลักษณะที่สอดคล้องและมีความสมบูรณ์ครบถ้วนมากน้อยเพียงไร

¹ กรมศุลกากร, คู่มือระบบราคาเกตต์, (กรุงเทพมหานคร, 2542), น. 21-22

1. ระบบกฎหมายไทยเกี่ยวกับการประเมินราคาตุลาการ

จากการที่ประเทศไทยมีพันธกรณีที่จำเป็นต้องนำระบบการประเมินราคาตุลาการตามความตกลงมาใช้บังคับทำให้ประเทศไทยต้องมีการเปลี่ยนระบบกฎหมายเกี่ยวกับการประเมินราคาจากเดิมที่ประเมินจากการใช้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด²มาเป็นการใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าเป็นหลักโดยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตุลาการได้ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติตุลาการ (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 และในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ. 2547) และประกาศกรมตุลาการฉบับต่าง ๆ

1.1 บัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์วิธีการในการกำหนดราคาตุลาการ

ประเทศไทยได้ยกเลิกนิยามคำว่า “ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด” หรือ “ราคา” ในมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติตุลาการ พุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติตุลาการ (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และให้ใช้ข้อความใหม่แทนในมาตรา 2 วรรคสี่บสอง ดังนี้

“คำว่า “ราคาตุลาการ” หรือ “ราคา” แห่งของอย่างใดนั้น

(2) ในกรณีนำเข้า หมายถึง ราคาของของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (ก) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
- (ข) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- (ค) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- (ง) ราคาหักทอน
- (จ) ราคาคำนวณ
- (ฉ) ราคาย้อนกลับ”

² รังสฤษฎี เหมบุญ, “ผลของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาตุลาการต่อกฎหมายเศรษฐกิจของไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), น. 79-105.

ตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 3 กำหนดให้ราคาศุลกากรดังกล่าวจะต้องมีการนำมาใช้ตามลำดับ โดยผู้นำของเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำเข้าร้องขอก็ให้ใช้ราคาคำนวณดังกล่าว นับได้ว่าในส่วนนี้ประเทศได้ได้นำหลักการกำหนดราคาศุลกากรตามลำดับตามความตกลงและข้อสงวนมาบัญญัติไว้ในกฎหมายไทยได้สมบูรณ์แล้ว

ในเรื่องการอนุวัติการตามความตกลงนี้ผู้เขียนมีข้อสังเกตประการหนึ่งเกี่ยวกับการอนุวัติการของประเทศไทย คือ ตามกฎหมายฉบับที่ 132 ข้อ 6 กำหนดให้นำความในภาคผนวก 1 และภาคผนวก 3 ของหมายเหตุการณ์ตีความตามความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติมาใช้พิจารณาประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาศุลกากรตามกฎหมายฉบับนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการอนุวัติการเกี่ยวกับหลักเกณฑ์วิธีการในการกำหนดราคาดังกล่าวอาจจะทำให้มีการปฏิบัติไม่ครบถ้วนได้เนื่องจากในความตกลงกำหนดให้หมายเหตุในภาคผนวกและบันทึกการตีความถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของความตกลงโดยต้องอ่านและนำไปใช้ควบคู่กับหมายเหตุในแต่ละภาคผนวกตามลำดับ³ การที่ประเทศไทยเพียงกำหนดให้นำมาใช้พิจารณาประกอบการพิจารณานั้นอาจจะไม่ได้ความที่สมบูรณ์เพราะบางครั้งภาคผนวก บันทึกการตีความอาจมีการวางหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพิ่มเติมนอกเหนือจากความตกลง การที่ประเทศไทยบัญญัติดังกล่าวอาจนำไปสู่ปัญหาในทางปฏิบัติต่อไปได้ว่าเจ้าหน้าที่อาจจะไม่นำหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่อยู่ในส่วนของภาคผนวกและบันทึกการตีความมาใช้ได้เพราะอาจจะไม่ทราบหรืออาจเห็นว่ามีฐานะเพียงประกอบการพิจารณาเท่านั้น

1.1.1 กรอบบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้า

- การกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้า

กฎหมาย ข้อ 8 บัญญัติว่า "ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

³ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 14

“ราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระ” ให้ความหมายรวมถึง การชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วจริง หรือที่จะต้องกระทำอันเป็นเงื่อนไขของการขายของที่นำเข้านั้น โดยผู้ซื้อต่อผู้ขายหรือโดยผู้ซื้อต่อบุคคลที่สาม เพื่อให้เป็นไปตามข้อผูกพันของการขาย

โดยตัวของบทบัญญัติเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลกและจากการศึกษาหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติและการตีความต่าง ๆ ของประเทศไทยพบว่าอาศัยแนวทางการตีความขององค์กรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องดังได้อธิบายแล้วในบทที่ 3

ในเรื่องราคาซื้อขายของที่นำเข้านี้ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับเรื่องนี้ 2 ประการ คือ

(ก) ในกรณีของการซื้อขายของมากกว่าหนึ่งครั้งก่อนการนำเข้าดังที่ได้อธิบายไปแล้วในบทที่ 3 ว่าแม้จะมีความเห็นแนะนำของคณะกรรมการเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรไว้แต่ก็ยังมีกรณีที่แตกต่างออกไป ซึ่งในเรื่องนี้พบว่าประเทศไทยยังไม่มีกำหนดแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนว่าจะทำเช่นไรซึ่งเรื่องนี้ไม่ใช่เรื่องง่ายที่จะกำหนด เนื่องจากผู้นำเข้าชอบที่จะอ้างการขายที่มีราคาต่ำเป็นการขายเพื่อส่งออก ขณะที่เจ้าหน้าที่ย่อมไม่เห็นชอบด้วยกับที่ผู้นำเข้าแจ้งซึ่งในเรื่องนี้คงต้องรอดูแนวปฏิบัติของประเทศไทยต่อไป ดังนั้นเพื่อเป็นการลดปัญหาและความขัดแย้งที่จะเกิดขึ้นในอนาคตควรจะมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ให้มีความชัดเจนว่าจะประเทศไทยจะกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าอย่างไรเมื่อมีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้น

(ข) ในกรณีของการประเมินราคาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ในกรณีของประเทศไทยยังมิได้มีการดำเนินการตามคำวินิจฉัยในเรื่องนี้แต่อย่างใด⁴ ซึ่งจากการศึกษาของผู้เขียนพบว่าการประเมินราคาของประเทศไทยยังไม่เป็นไปตามคำวินิจฉัยดังกล่าว กล่าวคือ ประเทศไทยยังคงประเมินราคาของข้อมูลหรือชุดคำสั่งที่บันทึกรวมอยู่ในสื่อบันทึกข้อมูลรวมอยู่ด้วย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเรื่องนี้ประเทศไทยจะต้องพิจารณาอย่างระมัดระวังในการที่จะดำเนินการตามคำวินิจฉัยดังกล่าว เนื่องจากถ้าประเทศไทยมีการใช้ระบบวิธีการประเมินราคาศุลกากรตามคำวินิจฉัยดังกล่าวอุตสาหกรรมคอมพิวเตอร์ในประเทศไทยย่อมได้รับผลกระทบเนื่องจากจะทำให้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ของประเทศที่มีความก้าวหน้าและพัฒนาแล้วจะเข้าสู่ตลาดของประเทศไทยเป็นอันมากซึ่งในส่วนนี้

⁴ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/N/2/THA/1

ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะทำการแข่งขันในเรื่องดังกล่าวและนอกจากนี้ คำวินิจฉัยดังกล่าวยังไม่มีสภาพบังคับและยังเปิดช่องให้ประเทศต่าง ๆ สามารถพิจารณาว่าจะดำเนินการตามแนวทางที่กำหนดไว้ในคำวินิจฉัยหรือไม่ก็ได้ซึ่งทำให้ประเทศไทยสามารถชะลอการปฏิบัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าวออกไปได้ แต่เนื่องจากสภาพการณ์ในปัจจุบันที่คณะกรรมการว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้มีการแจ้งไปยังประเทศสมาชิกต่าง ๆ ว่าจะให้การรับรองที่จะปฏิบัติตามคำวินิจฉัยในเรื่องนี้หรือไม่รวมถึงข้อสอบถามของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีต่อการดำเนินการในเรื่องนี้ของประเทศไทย⁵ ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรจะมีการดำเนินการตามคำวินิจฉัยดังกล่าวในท้ายที่สุดเพื่อมิให้เกิดปัญหาดังเช่นที่ประเทศอื่น ๆ ได้ประสบมาแล้วจากมาตรการกีดกันของประเทศสหรัฐอเมริกา⁶ ที่ให้ความสำคัญกับเรื่องโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นอันมาก และเมื่อพิจารณาจากแนวโน้มของประเทศภาคีสมาชิกต่าง ๆ ในปัจจุบันที่ให้การรับรองในการปฏิบัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าวมากขึ้นแล้ว⁷ ประเทศไทยก็ควรที่จะดำเนินการตามคำวินิจฉัยในเรื่องนี้เพื่อเป็นการลดอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศและเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของความตกลงในเรื่องนี้ที่ต้องการให้การประเมินราคาศุลกากรมีความง่ายและเป็นรูปแบบเดียวกัน

(ค) ในกรณีของคำวินิจฉัยเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายเรื่องดอกเบี้ยภายใต้ข้อตกลงทางการเงิน ประเทศไทยมิได้มีบทบัญญัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าวออกมาแต่อย่างใด จากการศึกษาพบว่า ประเทศไทยอ้างว่าได้ดำเนินการตามคำวินิจฉัยดังกล่าวอยู่แล้วในการกำหนดราคาศุลกากร⁸ แต่ผู้เขียนเห็นว่าในเมื่อประเทศไทยปฏิบัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าวอยู่แล้วก็น่าที่จะมีการบัญญัติเอาไว้ให้ชัดเจนโดยอาจออกมาเป็นประกาศกระทรวงในการปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวก็ได้เพื่อให้มีความชัดเจนในทางกฎหมายเวลาเกิดปัญหาข้อพิพาทกันขึ้นเหมือนกับเรื่องอื่น ๆ ที่ประเทศไทยได้มีการประกาศออกมาก่อนแล้วเพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการดำเนินการ และนอกจากนี้ ในตัวคำวินิจฉัยดังกล่าวก็ยังมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ไว้ว่า

⁵ Committee on Customs Valuation, WTO Document GVAL/W /143

(1 November 2004)

⁶ Ariela Freed, "Progress Versus Protectionism: The Double Taxation of Computer Software in Korea," *Hastings Law Journal* 473 (1996), pp.483-488.

⁷ Committee on Customs Valuation, WTO Document GVAL/W /5/Rev 15 (8 October 2004): 1-2

⁸ Committee on Customs Valuation, *Supra* note 3, p.5

เจ้าหน้าที่มีอำนาจตรวจสอบได้มากนักน้อยเพียงใดซึ่งถ้าประเทศไทยไม่มีการบัญญัติไว้เจ้าหน้าที่อาจทำการตรวจสอบเกินควรอาจเป็นการสร้างภาระเกินควรให้แก่ผู้นำเข้าได้

(ง) ในกรณีเรื่องอื่น ๆ ตามความเห็นแนะนำของคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร เช่น ในเรื่องของส่วนลด เครดิต เงินปันผล ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะมีการปฏิบัติตามแนวความเห็นแนะนำดังกล่าวก็ตามก็ควรที่จะมีการบัญญัติไว้ให้ชัดเจนเพื่อให้เจ้าหน้าที่ได้ทราบและปฏิบัติได้อย่างถูกต้องเนื่องจากในเรื่องของการประเมินราคาศุลกากรจะมีรายละเอียดและความยุ่งยากซับซ้อนเป็นอันมากซึ่งถ้ามิได้มีการบัญญัติไว้โดยชัดเจนก็จะก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้ปฏิบัติงานที่จะต้องไปทำการศึกษาค้นคว้าว่าแนวทางปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ระหว่างประเทศควรจะพิจารณาตีความเช่นไรโดยอาจจะบัญญัติไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากรก็ได้เหมือนกับในกรณีของการขายที่ประเทศไทยมีการบัญญัติเอาไว้ตามความเห็นแนะนำดังกล่าวเลยว่ากรณีใดเป็นการขายหรือไม่เป็นซึ่งผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานศุลกากรและบุคคลที่เกี่ยวข้องที่จะทำการศึกษาและทำความเข้าใจ

- การปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

การปรับราคาซื้อขายที่นำเข้าประเทศไทยได้มีการอนุวัติการความตกลงโดยกำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 9 ข้อ 10 ข้อ 11 และ ข้อ 12 ซึ่งจากการศึกษาพบว่าประเทศไทยยังทำการอนุวัติการความตกลงไว้ในเรื่องดังกล่าวไว้ไม่ชัดเจนครบถ้วนตามความตกลงโดยมีข้อสังเกตเกี่ยวกับบทบัญญัติในส่วนต่าง ๆ ดังนี้⁹

1) ในความตกลงได้มีการกำหนดไว้โดยชัดเจนว่ารายการที่จะสามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้นั้นจะต้องเป็นราคาเท่าที่ยังมิได้รวมเอาไว้ในราคาที่ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ แต่ในการอนุวัติการความตกลงในกฎกระทรวงของประเทศไทยนั้นมิได้มีการบัญญัติถ้อยคำดังกล่าวซึ่งเรื่องนี้ถือได้ว่าเป็นหลักสำคัญอย่างหนึ่งในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าโดยความตกลงจะบัญญัติเน้นไว้ในทุก ๆ วรรคในเรื่องของการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า ดังนั้นประเทศไทยจึงควรอนุวัติการให้ถูกต้องครบถ้วนเพราะถ้อยคำในความตกลงระหว่างประเทศย่อมผ่านการถกเถียงตีความมาแล้วและเพื่อป้องกันปัญหาการตีความกฎกระทรวงของประเทศไทยที่อาจเกิดขึ้นได้

⁹ ชูชาติ อิศวโรจน์, คำอธิบายกฎหมายราคาศุลกากร (ราคาเกตต์), (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2545) น. 40-42.

2) ข้อสังเกตเกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามกฎหมายกระทรวงข้อ 9 ซึ่งบัญญัติว่า

"ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังต่อไปนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8 ด้วย

(1) ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น

(2) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อ ไม่ว่าโดยตรงหรือทางอ้อม

(3) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า"

ในเรื่องนี้มีข้อสังเกตเกี่ยวกับกฎกระทรวงข้างต้นอยู่บางประการ คือ

(ก) ในกรณีตาม (2) ซึ่งอนุวัติการตามความตกลงมาตรา 8 (d) พบว่าประเทศไทยทำการอนุวัติการมาใช้แคบกว่าที่หลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในความตกลง กล่าวคือ กฎหมายไทยให้ปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้เฉพาะในกรณีรายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อเท่านั้นแต่ไม่รวมถึงการจำหน่าย (disposal) เช่น รายได้ซึ่งผู้ซื้อได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าออกให้เช่า เป็นต้น และนอกจากนี้ในกรณีของความตกลงก็มีได้จำกัดว่าเงินได้ที่จะตกแก่ผู้ขายจะต้องเป็นเงินที่เกิดจากการที่ผู้นำเข้าขายต่อเท่านั้น แต่ให้ความสำคัญถึงการที่มีเงินได้ตกแก่ผู้ขายเป็นสำคัญ กล่าวคือในกรณีของกฎหมายไทย หากผู้ซื้อจากผู้นำเข้าขายต่อแล้วมีเงินได้ตกแก่ผู้ขายทอดแรกกรณีจะเข้าตามความตกลงแต่ไม่เข้าตามกฎหมายไทย ประเทศไทยควรจะมีการบัญญัติให้มีความหมายที่กว้างขึ้นตามความตกลงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศด้วย

(ข) ในกรณีตาม (3) ซึ่งอนุวัติการตามความตกลงมาตรา 8.2 ซึ่งให้ประเทศสมาชิกเลือกที่จะประเมินราคาบนฐานของราคา FOB หรือ CIF ซึ่งในกรณีของประเทศไทยเลือกที่จะใช้การประเมินราคาบนฐานของราคา CIF ผู้เขียนเห็นว่าเหมาะสมแล้วเพื่อที่จะรักษาการจัดเก็บรายได้ของรัฐ โดยในเรื่องนี้เพื่อให้การกำหนดราคาศุลกากรเป็นไปด้วยความถูกต้อง รัดกุม และมีประสิทธิภาพอธิบดีกรมศุลกากรได้มีการออกประกาศกรมศุลกากรที่ 61/2546 เรื่องการกำหนด

มูลค่าของรายการค่าประกันภัย ค่าขนส่งของ ค่าขนส่งของลง ค่าขนส่งของขึ้น และค่าจัดการอื่น ๆ¹⁰ ผู้เขียนมีข้อสังเกตเกี่ยวกับประกาศนี้บางประการ คือ ในกรณีที่บัญชีราคาสินค้าไม่มีค่าขนส่ง หรือไม่มีเอกสารหลักฐานการจ่ายค่าขนส่งของ ซึ่งประกาศกำหนดให้ดำเนินการดังนี้

- การนำเข้าทางเรือ ให้บวกค่าขนส่งของขึ้นอีกร้อยละ 10 ของราคา FOB

- การนำเข้าทางอากาศยาน ให้บวกค่าขนส่งของทางอากาศยาน เข้ากับราคาของและค่าประกันภัย โดยหาไม่ปรากฏค่าขนส่งของในต้นฉบับ HAWB หรือไม่มีต้นฉบับ HAWB หรือไม่ปรากฏค่าขนส่งของใน MAWB ให้ใช้อัตราเฉลี่ยค่าขนส่งของตาม FULL IATA RATE ตามหนังสือ THE THAI CARGO TARRIFF เป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าภาษีอากร

ผู้เขียนตั้งข้อสังเกตว่าการบวกค่าขนส่งของขึ้นอีกร้อยละ 10 ของราคา FOB โดยไม่คำนึงถึงระยะทางในการขนส่งของน่าจะเป็นการกำหนดแนวทางที่ไม่เหมาะสมเนื่องจากไม่คำนึงถึงระยะทาง ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ในการขนส่งซึ่งอาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศโดยอาจก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกันระหว่างประเทศที่อยู่ใกล้หรือไกลแตกต่างกันได้ ควรที่จะมีการใช้อัตราเฉลี่ยค่าขนส่งที่เป็นที่ยอมรับได้ดังเช่นกรณีของการขนส่งทางอากาศมากกว่า โดยถ้าไม่สามารถหาได้ก็อาจใช้มาตรการให้ผู้นำเข้าของอาจร้องขอให้วางประกันเพื่อออกของไปก่อนเพื่อให้ศุลกากรหรือผู้นำเข้าได้หาข้อมูลที่แน่ชัดมายืนยันเพื่อให้การประเมินราคาศุลกากรมีความสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางการค้าอย่างแท้จริง

3) ข้อสังเกตเกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามกฎหมายกระทรวงข้อ 11 ซึ่งบัญญัติว่า

"ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการดังต่อไปนี้ เพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมให้นำมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังกล่าวมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8 ตามสัดส่วนอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด"¹¹

(1) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายกัน ที่รวมอยู่ในของที่นำเข้า

(2) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายกัน ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

¹⁰ โปรดดู ภาควรรณก ข, ประกาศกรมศุลกากรที่ 61/2546

¹¹ โปรดดู ภาควรรณก ข, ประกาศกรมศุลกากรที่ 39/2543

(3) วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองไปในการผลิตของที่นำเข้า

(4) การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลนและภาพร่าง ที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักร และสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า"

ในกฎกระทรวงข้อ 11 เห็นว่าประเทศไทยทำการอนุวัติการไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ตามที่กำหนดไว้ในความตกลง โดยในความตกลงกำหนดให้รายการข้างต้นสามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ต่อเมื่อผู้ซื้อจัดหามาให้ผู้ขายโดยไม่คิดราคาหรือในราคาที่ลดแล้วแต่กฎกระทรวงข้างต้นมิได้มีข้อความทำนองดังกล่าวแต่อย่างใดซึ่งอาจทำให้มีปัญหาในตีความที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงได้ เช่น ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการให้ผู้ซื้อคิดค่าบริการจากผู้ขายในกรณีนี้เนื่องจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายไทยอาจทำให้มีการนำไปปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ ทั้งที่วัตถุประสงค์ของความตกลงมิได้ต้องการให้มีการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในส่วนนี้รวมเข้าไปด้วยแต่อย่างใด¹²

- การยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

การยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าประเทศไทยได้มีการอนุวัติการความตกลงโดยกำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 4 และข้อ 14 ซึ่งจากการศึกษาพบว่าประเทศไทยยังทำการอนุวัติการไม่สมบูรณ์ครบถ้วนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้บางประการ

1) ในกฎกระทรวงข้อ 14(3) ที่บัญญัติว่า "ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อในภายหลัง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่อาจนำมารวมไว้ในราคาได้ตามข้อ 9(2)" ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติในส่วนนี้มีความไม่สมบูรณ์ดังเหตุผลที่กล่าวแล้วในกรณีข้อสังเกตของกฎกระทรวงข้อ 9 (2)

2) ในกรณีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นตามความตกลงเกี่ยวกับผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กันที่ความตกลงกำหนดให้บุคคลซึ่งต่างก็เกี่ยวข้องกันในทางธุรกิจของกันและกัน ในฐานะที่เป็นตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว หรือผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียวซึ่งไม่ว่าจะเรียกอย่างไรก็ตามของอีกฝ่ายหนึ่งนั้น จะถือว่ามีความสัมพันธ์กันตามความมุ่งประสงค์ของความตกลงนี้ต่อเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ของความตกลง จากการตรวจสอบในกฎหมายไทยพบว่ามีได้มีการบัญญัติข้อสันนิษฐานทำนองนี้ขึ้นไว้แต่อย่างใดในพระราชบัญญัติหรือกฎกระทรวง ทั้งที่เรื่องนี้

¹² ชูชาติ อิศวโรจน์, อ้างแล้ว, น.61-62.

เป็นบทบัญญัติสำคัญถึงขนาดมีการยกขึ้นโต้เถียงกันเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงในองค์การการค้าโลก ถึงแม้ว่าเราจะมีบทบัญญัติให้นำความตกลงมาประกอบการพิจารณาดังกล่าวแล้วก็ตามแต่เรื่องนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการกำหนดภาระการพิสูจน์ที่สำคัญที่ควรจะมีบทบัญญัติให้ชัดเจนเพื่อเป็นการกำกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่โดยตรงในรูปกฎหมายภายในเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ ในการจัดทำความตกลงที่ต้องการลดอุปสรรคจากการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ ในการประเมินราคาศุลกากร

1.1.2 กรอบบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการรองในการกำหนดราคาศุลกากร

- ราคาซื้อขายที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน

เรื่องราคาซื้อขายที่เหมือนกันหรือคล้ายกันนี้ประเทศไทยได้มีการอนุวัติการ ความตกลงไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 17 ถึง ข้อ 23 และประกาศกรมศุลกากรที่ 40/2543¹³ ซึ่งหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่จะมีการอนุวัติการมาจากส่วนต่าง ๆ ของความตกลงทั้งในตัว ของความตกลงและหมายเหตุกรณีตีความความตกลงโดยในเรื่องนี้มีข้อสังเกตบางประการ คือ

1) ในความตกลงกำหนดให้ของที่ผลิตขึ้นโดยบุคคลต่างรายกัน จะนำมาพิจารณาได้ ก็ต่อเมื่อไม่มีของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกัน แล้วแต่กรณี ที่ผลิตโดยบุคคลเดียวกันกับของที่ จะประเมินราคาซึ่งบทบัญญัติในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่ามีผลสำคัญเนื่องจากการกำหนดลำดับ การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ แต่จากการตรวจสอบพบว่ากฎหมายไทยไม่มีการบัญญัติเช่นนี้ไว้เลย ซึ่งอาจเป็นการเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงได้ เช่น ในกรณีที่มี สามารถกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้เจ้าหน้าที่จึงต้องประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคา ซื้อขายปรากฏว่ามีราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ศุลกากรเคยยอมรับแล้วอยู่ 2 ราคา ราคาหนึ่งเป็น ราคาซื้อขายของที่นำเข้าของสินค้าที่ผลิตโดยผู้ผลิตเดียวกันกับสินค้าที่จะประเมินราคาศุลกากร และอีกราคาหนึ่งเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ผลิตโดยผู้ผลิตต่างรายกัน โดยที่ราคาแรกมี ความใกล้เคียงกับการนำเข้าครั้งนี้มากกว่า ตามบทบัญญัติของกฎหมายไทยที่มีการบัญญัติไว้ โดยไม่ชัดเจนดังกล่าวเจ้าหน้าที่อาจจะประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาของผู้ผลิตต่างรายก่อน เนื่องจากเห็นว่ามียะเวลาที่ใกล้เคียงมากกว่าได้ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการในความตกลง ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขบทบัญญัติในส่วนนี้ให้มีความชัดเจนโดยมีการบัญญัติถ้อยคำดังกล่าวลงไว้ ในกฎกระทรวง

¹³ โปรดดู ภาคผนวก ข, ประกาศกรมศุลกากรที่ 40/2543

2) ในกรณีของกฎกระทรวงข้อ 18 ซึ่งบัญญัติว่า "ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาสุลกากร จะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียงและต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วย" ซึ่งนำไปใช้บังคับโดยอนุโลมกับราคาซื้อขายของที่คล้ายกันด้วยนั้น

บทบัญญัติในเรื่องนี้ซึ่งเป็นการอนุวัติการตามความตกลงมาตรา 2 วรรค 2 มีการอนุวัติการที่ไม่ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ในความตกลงซึ่งให้มีการปรับราคาสุลกากรโดยคำนึงถึงความแตกต่างในเรื่องค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันต่าง ๆ ระหว่างของนำเข้าและของที่เหมือนกันอันเกิดขึ้นจากความแตกต่างทางด้านระยะทางและวิธีการขนส่งด้วย ซึ่งภายหลังในเรื่องนี้กรมสุลกากรได้มีการออกประกาศกรมสุลกากรที่ 40/2543 ออกมาให้มีการปรับราคาสุลกากรดังกล่าวด้วยแล้วแต่มีผู้ตั้งข้อสังเกตว่ากรณีดังกล่าวนี้ไม่น่าจะได้เพราะเป็นการออกประกาศกระทรวงเพื่อแก้ไขกฎกระทรวงเพื่อให้มีความสมบูรณ์ซึ่งไม่น่าที่จะสามารถทำได้ตามหลักวิธีในการออกกฎหมาย¹⁴

3) ในกรณีของกฎกระทรวงข้อ 20 ซึ่งบัญญัติว่า "ถ้ามีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคาให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกัน และเวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไขในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่ง และการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวกับการซื้อขายใกล้เคียงกับของที่นำเข้าตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด" ซึ่งนำไปใช้บังคับโดยอนุโลมกับราคาซื้อขายของที่คล้ายกันด้วย

ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติของกฎหมายไทยมีการบัญญัติแคบไว้กว่าที่กำหนดไว้ในความตกลงที่ให้สามารถใช้ราคาของผู้ผลิตต่างรายกันได้ด้วยซึ่งปัญหานี้มีความเกี่ยวเนื่องจากปัญหาแรกที่ไม่มีการบัญญัติให้เห็นชัดเจนเกี่ยวกับลำดับการใช้ราคาสุลกากรในการประเมินระหว่างผู้ผลิตต่างรายกันซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาในการตีความว่าถ้าผู้ผลิตต่างรายกันจะใช้หลักเกณฑ์เช่นไร หรือว่าสุลกากรมีอำนาจใช้ดุลพินิจในทางอื่นได้อีกหรือไม่

4) ในกรณีของเรื่องระยะเวลาที่ความตกลงวางหลักเกณฑ์ไว้ว่าต้องเป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือที่คล้ายกันที่ได้ส่งออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกัน และได้ส่งออกในเวลา

¹⁴ ชูชาติ อัครโรจน์, เศรษฐกิจ 9, น.138-139

เดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่จะประเมินราคา殊การในเรื่องนี้กรม殊การได้มีประกาศกำหนดให้ใช้การส่งออกสินค้าที่ส่งออกมายังประเทศไทยในเวลาเดียวกันหรือภายในระยะเวลา 30 วัน ก่อนหรือหลังการส่งออกของของที่นำเข้า และเป็นการขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันเป็นราคา殊การ ผู้เขียนตั้งข้อสังเกตว่าเรื่องนี้เหมาะสมหรือไม่เมื่อพิจารณาถึงตัวความตกลงที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาไว้เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นในการนำไปปรับใช้โดยคำนึงถึงทางปฏิบัติทางการค้าและสภาพตลาดของสินค้าแต่ละประเภทที่มีความอ่อนไหวของราคาที่แตกต่างกัน¹⁵ โดยในกรณีที่ต้องการความแน่นอนก็จะกำหนดระยะเวลาลงไปเลยเช่นกรณีของราคาหักทอนที่ให้ใช้ระยะเวลา 90 วัน ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดระยะเวลาดังกล่าวเป็นการวางกฎเกณฑ์ที่เข้มงวดจนเกินไปควรจะมีการแก้ไขประกาศในส่วนนี้ให้มีความยืดหยุ่นมากขึ้นโดยอาจต้องมีการคำนึงถึงความอ่อนไหวของราคาสินค้าแต่ละประเภทประกอบด้วย

- ราคาหักทอน

เรื่องราคาหักทอนประเทศไทยได้อนุมัติการความตกลงไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 24 ถึง ข้อ 28 ซึ่งหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่จะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในความตกลงแต่มีข้อบกพร่องบางส่วน คือ ความตกลงได้กำหนดให้ในกรณีที่ค่าภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากการขายที่ไม่อาจหักทอนได้ในฐานะที่เป็นค่าภาษีหรืออากรสามารถนำมาหักทอนได้ในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่ายทั่วไป ซึ่งในบทบัญญัติเกี่ยวกับราคาหักทอนของประเทศไทยมิได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวไว้ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความต่อไปได้

- ราคาคำนวน

เรื่องราคาคำนวนประเทศไทยได้อนุมัติการความตกลงไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 1 ข้อ 28 ข้อ 29 ในระยะแรกประเทศไทยได้ชะลอการใช้บังคับหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ออกไปสามปีนับแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2543 ตามประกาศกรม殊การที่ 34/2543¹⁶ ซึ่งในปัจจุบันระยะเวลาดังกล่าวได้สิ้นสุดลงแล้ว และภายหลังใช้บังคับประเทศไทยได้ออกประกาศกรม殊การที่ 62/2546 เรื่อง การกำหนดราคา殊การโดยใช้ราคาคำนวนขึ้น ซึ่งเป็นการวางหลักเกณฑ์การใช้ราคาคำนวนตามที่ปรากฏในบันทึกการตีความของความตกลงซึ่งเป็นการกำหนดนิยาม

¹⁵ Explanatory Note 1.1

¹⁶ โปรดดู ภาคผนวก ข, ประกาศกรม殊การที่ 35/2543

ความหมายของศัพท์ต่าง ๆ ทำให้การกำหนดราคาคำนวนของประเทศมีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในความตกลงมากขึ้น จากการศึกษาพบว่าในเรื่องนี้มีข้อสังเกตที่สำคัญบางประการ คือ

1) ในกรณีรายการที่จะนำมาคำนวณราคาตามกฎหมายกระทรวงข้อ 29 (2) ที่บัญญัติว่า "ราคาคำนวนที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

- (1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือกรรมวิธีใด ๆ ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า
- (2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ เพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร
- (3) ค่าภาชนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า
- (4) ค่าวัสดุและแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า
- (5) ..."

พบว่ามีความไม่ชัดเจนของการอนุวัติการตามความตกลงอยู่ดังนี้

ก) คำว่า "ผู้ผลิตรายอื่น" ตาม (2) ซึ่งเป็นการอนุวัติการความตกลง มาตรา 6 วรรค 1 (b) มิได้บัญญัติให้ชัดเจนตามความตกลงซึ่งระบุว่าเป็นผู้ผลิตรายอื่น ๆ ในประเทศของการส่งออก สำหรับการส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้า ซึ่งภายหลังพบว่ากรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 62/2546¹⁷ ออกมาเพื่อให้มีความชัดเจนโดยให้ข้อความว่าจะต้องเป็นจำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ ในประเทศส่งออก โดยในส่วนนี้ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตว่านิติวิธีดังกล่าวถูกต้องหรือไม่ที่มีการออกประกาศกระทรวงเพื่อแก้ไขความไม่สมบูรณ์ของกฎหมาย

ข) กรณีของ (2) (3) กรณีของคำว่า "ส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า" ในเรื่องนี้มิได้มีการบัญญัติให้ครบถ้วนตามเนื้อความในความตกลงมาตรา 8 วรรค 1 (a) (2) (3) ซึ่งใช้คำว่า "ส่วนหนึ่งของของนำเข้าตามความมุ่งหมายของศุลกากร" ซึ่งจะชัดเจนว่าศุลกากรจะมุ่งหมายอย่างไรก็ต้องมีกฎหมายมายอมรับซึ่งในที่นี้คือ กฎหมายพิกัตอัตราศุลกากรนั่นเองที่จะระบุว่าภาชนะ

¹⁷ โปรดดู ภาคผนวก ข, ประกาศกรมศุลกากรที่ 62/2546

บรรจุนั้นเป็นส่วนหนึ่งของของนั้นหรือไม่ โดยในขณะที่เมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติในเรื่องนี้โดยตรงในเรื่องการปรับราคาพบว่ากลับบัญญัติไว้โดยชัดเจนว่าต้องเป็นไปตามความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรจึงน่าจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนนี้เพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น¹⁸

2) ในกรณีของประเทศไทยมีการวางหลักเกณฑ์เรื่องระยะเวลาตามประกาศกรมศุลกากรที่ 62/2546 ซึ่งไม่พบในความตกลง คือ ในกรณีของประเทศไทยได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้นำเข้ายื่นข้อมูล เอกสาร หลักฐาน หรือบัญชีต่าง ๆ ที่ได้รับจากผู้ผลิตต่างประเทศพร้อมคำอธิบายและวิธีการคำนวณต่อศุลกากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง โดยหากผู้นำเข้าไม่ยื่นในระยะเวลาดังกล่าวให้ถือว่า การกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีคำนวณไม่สามารถกระทำได้ เป็นผลให้มีการใช้วิธีการกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีถัดไป

- ราคาย้อนกลับ

เรื่องราคาย้อนกลับประเทศไทยได้อนุวัติการความตกลงไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 30 ข้อ 31 และประกาศกรมศุลกากรที่ 36/2543¹⁹ เรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้ และการกำหนดราคาย้อนกลับจากการศึกษาพบว่า

1) ในกฎหมายไทยยังมีบทบัญญัติที่ขัดกับหลักเกณฑ์ในเรื่องวิธีต้องห้ามในการกำหนดราคาย้อนกลับ คือ พระราชกำหนดพิภักดิ์อัตราภาษีศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 9 ซึ่งบัญญัติว่า

“ของที่ต้องเสียอากรตามราศานั้น อธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่า ราคาศุลกากรสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใดกำหนดเป็นเงินเท่าใด ให้ถือราคาเช่นนั้นเป็นเกณฑ์ประเมินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้น นับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไปจนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

บทบัญญัติข้างต้นพบว่าขัดกับหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาศุลกากรอย่างชัดเจนในเรื่องการกำหนดราคาศุลกากรขั้นต่ำซึ่งประเทศไทยมิได้การตั้งข้อสงวนเกี่ยวกับการใช้บทบัญญัติ

¹⁸ ชูชาติ อัครโรจน์, เจริญ 186, น. 144

¹⁹ โปรดดู ภาคผนวก ข, ประกาศกรมศุลกากรที่ 36/2543

เรื่องนี้ไว้จึงไม่อาจกระทำได้ จากการศึกษาพบว่าในกรณีที่มีการขัดกันระหว่างพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 กับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 120 บัญญัติให้บังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากรดังนั้นในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าในกรณีนี้อธิบดีกรมศุลกากรไม่มีอำนาจที่จะกำหนดราคาขั้นต่ำตามบทบัญญัติดังกล่าวได้ และควรมีการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 9 นี้เสียเพราะถึงบัญญัติไว้ก็ไม่มีประโยชน์อันใดที่จะสามารถนำมาใช้บังคับได้เพราะขัดกับหลักเกณฑ์วิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาอย่างชัดเจน

2) ในกรณีของประกาศกรมศุลกากรที่ 36/2543 ในส่วนของการผ่อนปรนหลักเกณฑ์วิธีการในการกำหนดราคาย้อนกลับตามประกาศดังกล่าวอาจทำการกำหนดราคาย้อนกลับ

ก) การกำหนดราคาย้อนกลับโดยใช้ข้อมูลต้นทุน มูลค่าวัสดุ และการจัดทำที่หาได้จากประเทศอื่นที่มีใช้ประเทศส่งออกนำมาใช้เป็นฐานในวิธีคำนวณ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีดังกล่าวขัดกับวิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาศุลกากรที่ไม่ให้ใช้ต้นทุนการผลิตนอกเหนือจากรายการที่ใช้ในการคำนวณราคาลำหรับของที่เหมือนกันหรือคล้ายกันซึ่งอาจทำให้การคำนวณเกิดส่วนเหลือของต้นทุนซึ่งกลายเป็นเรื่องของการทุ่มตลาดไปซึ่งมิใช่วัตถุประสงค์ของระบบการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งในเรื่องนี้ในคู่มือของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรก็เคยได้ให้ความเห็นไว้ว่าในกรณีสำหรับราคาคำนวณอาจกล่าวโดยรวมได้ว่าไม่อาจตัดทอนหรือเปลี่ยนแปลงการใช้บังคับตามความตกลงโดยอ้างสิทธิภายใต้ความตกลงว่าเป็นการตีความอย่างยืดหยุ่นได้ ดังนั้นการวางหลักเกณฑ์ผ่อนปรนดังกล่าวของประเทศไทยในประกาศกรมศุลกากรจึงไม่น่าจะทำได้²⁰

ข) การกำหนดราคาย้อนกลับโดยใช้ราคาที่กำหนดโดยผู้เชี่ยวชาญ ผู้ชำนาญการ หรือคณะกรรมการผู้เขียนเห็นว่าเรื่องดังกล่าวอาจเป็นการเปิดช่องให้มีการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจและไม่สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางการค้าซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของความตกลง เนื่องจากหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาย้อนกลับนั้นให้อำศัยวิธีการตีความอย่างยืดหยุ่นซึ่งมีเจตนาที่จะให้มีการขยายหลักเกณฑ์ของความตกลงบางส่วนออกไปโดยยึดวิธีการประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงเช่น ระยะเวลา ผู้ผลิต ประเทศที่ผลิตออกไป โดยไม่พบว่ามีส่วนใดในความตกลงที่จะให้เจ้าหน้าที่หรือบุคคลใดสามารถเข้ามาเป็นผู้กำหนดราคาศุลกากรเองได้เลย โดยส่วนตัวผู้เขียนเห็นว่าข้อความในประกาศกระทรวงที่ให้บุคคลอื่นเป็นผู้กำหนดราคาศุลกากรขึ้นมาได้เช่นนี้จึงน่าจะขัดกับหลักการคาดหมายได้และหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาศุลกากรตามความตกลง

²⁰ Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 2 (Revised July 1992) p.3 of lesson outline of lesson 29

1.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่

หลักเกณฑ์ในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ พบว่ามีการแทรกอยู่ในหลาย ๆ ส่วนของ กฎกระทรวง จากการศึกษาพบว่ากฎหมายไทยมิได้ให้ความสำคัญในเรื่องนี้มากนักโดยส่วนใหญ่ แล้วพบว่าจะมีได้มีการบัญญัติให้ครบถ้วนตามเนื้อความในความตกลงที่ต้องการมุ่งเน้นในการ จำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ โดยผู้เขียนข้อตั้งข้อสังเกตในส่วนต่าง ๆ ในกฎหมายของ ประเทศไทยดังนี้

การใช้ดุลพินิจในการกำหนดราคาศุลกากร

- ในเรื่องเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็น จริงและวัดปริมาณได้พบว่า ในกฎหมายไทยมีการอนุวัติการมาไม่ครบถ้วน คือ ในกรณีของการใช้ ดุลพินิจในการหักทอนสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมมาแล้ว พบว่า แทนที่จะบัญญัติไว้ในกฎกระทรวงแต่ประเทศไทยกลับเพียงบัญญัติไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติ ศุลกากรเท่านั้นซึ่งน่าจะไม่ต้องในการอนุวัติการความตกลง

- ในเรื่องเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูล ในประเทศที่นำเข้าเป็นหลักก็ดูเหมือนว่าการอนุวัติการของประเทศไทยก็จะไม่ให้ความสำคัญ ในเรื่องนี้ โดยไม่พบบทบัญญัติทางองค์กล่าวเลยในส่วนใดของกฎหมายไทยเลยเสมือนกับว่า ในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ไทยจะใช้ข้อมูลที่มาจากที่ใดก็ได้ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเรื่องนี้ขัดกับ เจตนารมณ์ของความตกลงที่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและ ไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้นำเข้าที่จะทำการหาหลักฐานมาปฏิเสธได้แย้ง

การใช้ดุลพินิจในการปรับราคาศุลกากร

- ในเรื่องเกี่ยวกับการปรับราคาศุลกากรระบบกฎหมายไทยมีการบัญญัติกฎเกณฑ์ไว้ เข้มงวดกว่าที่บัญญัติไว้ในความตกลง กล่าวคือตามกฎกระทรวง ข้อ 19 ในกรณีการปรับราคา ศุลกากรของประเทศไทยกำหนดให้กระทำโดยอาศัยพื้นฐานจากหลักฐานที่ผู้นำเข้ามาแสดงซึ่ง ในความตกลงมิได้บัญญัติไว้เช่นนั้นเพียงกำหนดไว้เพียงว่าให้กระทำบนหลักฐานที่สามารถแสดง ให้เห็นได้ว่าการปรับราคาศุลกากรมีความสมเหตุสมผล และมีความถูกต้องอย่างปราศจาก ข้อสงสัยเท่านั้น ซึ่งในข้อนี้ผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรบัญญัติไว้เช่นนี้เพราะจะเป็นการจำกัดดุลพินิจของ เจ้าหน้าที่มากเกินไป

การยอมรับราคาซื้อขายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

- ในเรื่องการยอมรับราคาซื้อขายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในประเด็นเรื่องข้อสันนิษฐานตามความตกลงเกี่ยวกับบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกันทางธุรกิจในฐานะตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียว หรือผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว บทบัญญัติดังกล่าวไม่มีปรากฏในที่ใดในกฎหมายไทย จะมีบัญญัติไว้ก็แต่เพียงในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร²¹ ของเจ้าหน้าที่เท่านั้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าไม่ถูกต้องเพราะเรื่องดังกล่าวนับว่าเป็นเรื่องสำคัญที่ควบคุมการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่อยู่ซึ่งปัญหาในเรื่องนี้ถึงกับมีการยกขึ้นเจรจากันในองค์การการค้าโลก แต่ในกฎหมายไทยให้ความสำคัญเพียงเป็นระเบียบปฏิบัติของเจ้าหน้าที่เท่านั้นจึงควรจะมีการบัญญัติเป็นกฎหมายขึ้นมาให้ชัดเจน นอกจากนี้ในเรื่องของการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาความสัมพันธ์ว่ามีอิทธิพลต่อราคาหรือไม่ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาสำคัญอีกเรื่องหนึ่ง ประเทศไทยก่อนวัตรการไม่ครบถ้วนในหลักการที่สำคัญอันหนึ่งในความตกลง คือ การทดสอบราคาให้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบเท่านั้น ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการบัญญัติไว้ให้ชัดเจนเพราะผู้ใช้กฎหมายไม่อาจทราบได้หรือกว่าสิ่งใดมีความตกลงแต่ในกฎกระทรวงไม่มีจะอาศัยการอุดช่องว่างแต่เพียงว่าให้นำความตกลงมาพิจารณาประกอบด้วยนั้นแต่อย่างเดียวยังจะไม่เพียงพอและก่อให้เกิดความยุ่งยากในการใช้กฎหมายได้

การตรวจสอบความเป็นจริงหรือถูกต้องของข้อความเอกสาร หรือการสำแดงราคาเพื่อการประเมินราคาศุลกากร

ในเรื่องเกี่ยวกับการตรวจสอบการตรวจสอบความเป็นจริงหรือถูกต้องของข้อความเอกสาร หรือการสำแดงราคาเพื่อการประเมินราคาศุลกากร จากการศึกษาพบว่าประเทศไทยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 11 ทวิ และ มาตรา 12 ซึ่งพบว่า

1) ในกรณีของมาตรา 11 ทวิ ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่พิจารณาเห็นว่า ราคาสำแดงของของที่นำเข้ามีราคาต่ำอย่างปรากฏชัดหรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงและหากได้มีการกำหนดราคาศุลกากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคาศุลกากรตามความใน (2) (ก) (ข) (ค) (ง) และ (จ) ของบทนิยามคำว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” ในมาตรา 2 แล้วยังคงมีราคาต่ำอย่างปรากฏชัด

²¹ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 04 03

หรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงของของนั้นอีก ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาสุทธการของของดังกล่าวได้"

เห็นว่าบทบัญญัติในเรื่องนี้ขัดกับหลักเกณฑ์ที่วางไว้ในความตกลงเพราะเป็นการให้อธิบดีมีดุลพินิจที่จะสามารถกำหนดราคาสุทธการได้โดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของความตกลง แม้ว่าการที่บัญญัติมาตรานี้ขึ้นมาคงเป็นการเพื่อที่จะอุดช่องว่างของกฎหมายก็ตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่าความ ตกลงได้วางหลักเกณฑ์ไว้แล้วทำให้ใช้วิธีการย้อนกลับให้การกำหนดราคาซึ่งน่าจะครอบคลุมเพียงพอแก่การกำหนดราคาสุทธการแล้ว การที่บัญญัติไว้เช่นนี้อาจเป็นการเปิดช่องให้มีการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจโดยหาเหตุผลปฏิเสธไม่ใช้ราคาย้อนกลับได้ ประเทศไทยจึงควรยกเลิกบทบัญญัติในมาตรานี้

2) ในกรณีของมาตรา 12 ซึ่งบัญญัติว่า

"ถ้าไม่ตกลงในเรื่องราคาสุทธการสำหรับของอย่างใด ๆ ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษี หรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือกองหนึ่งกองใดในของชนิดหนึ่ง หรือประเภทหนึ่ง เต็มทั้งส่วนหรือทั้งกองตามราคาที่สำแดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละสองกึ่ง หรือถ้าไม่รับของไว้เป็นค่าภาษีหรือรับซื้อไว้ดังว่านี้ อธิบดีและเจ้าของต่างมีอำนาจตั้งอนุญาติตุลาการมีจำนวนเท่ากัน แต่ไม่เกินฝ่ายละสองคน เพื่อช่วยให้ตกลงกันในข้อโต้เถียง

ถ้าอนุญาติตุลาการทั้งสองฝ่ายไม่ตกลงกันได้ ให้อนุญาติตุลาการนั้น ๆ ตั้งผู้ชี้ขาด และให้เป็นอันยุติถึงที่สุดตามคำตัดสินของผู้ชี้ขาดนั้น"

ในเรื่องนี้ความตกลงมิได้มีการกำหนดไว้ว่าสามารถกระทำได้หรือไม่ แต่เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในความตกลงที่มุ่งจะกำหนดราคาสุทธการโดยให้ในกรณีที่มิมีปัญหาในการกำหนดราคาสุทธการให้ใช้วิธีการสุทธการตรวจปล่อยของไปก่อนได้ โดยให้วางประกันอันสมควร มิใช่ให้สุทธการมีอำนาจรับของไว้เป็นค่าภาษีหรือรับซื้อของไว้โดยซื้อในราคาที่เพิ่มขึ้นจากที่สำแดงไว้ ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติเช่นนี้คงมีขึ้นเพื่อป้องปรามมิให้ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตสำแดงราคาต่ำ โดยถ้ามีการใช้อำนาจตามมาตรานี้จริงอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้นำเข้าที่สุจริตได้และอาจถูกมองว่านำมาใช้เพื่อกีดกันทางการค้าได้ เนื่องจากหลักเกณฑ์ในมาตรานี้ค่อนข้างกว้าง กล่าวคือ เมื่ออธิบดีเห็นว่าไม่สามารถตกลงราคาสุทธการสำหรับของอย่างใด ๆ เท่านั้นก็ทำให้อธิบดีมีอำนาจแล้ว นอกจากนี้การใช้วิธีการดังกล่าวยังไม่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติทางการค้าอาจทำให้นำเข้าเสียหายเนื่องจากไม่สามารถนำของออกไปได้เพราะต้องรอผ่านขั้นตอนกระบวนการของอนุญาติตุลาการซึ่งนับว่ามีข้อเสียมากกว่าวิธีการวางประกันและปล่อยของออกไปก่อน

โดยส่วนตัวจึงเห็นว่าวิธีการนี้ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในความตกลงซึ่งถ้าจะยังคงบทบัญญัติในส่วนนี้ไว้ผู้เขียนเห็นว่าควรจะมีการแก้ไขบทบัญญัติในส่วนนี้ให้เฉพาะกรณีลงไปแต่ในเรื่องของการขอลดทางการค้าหรือเมื่อมีหลักฐานยืนยันแน่ชัดได้ว่าเป็นการลำแดงราคาที่ต่ำเพราะจากการศึกษาของผู้เขียนพบว่าในเรื่องเกี่ยวกับเรื่องนอกระบบการค้าโลกก็มีคำแนะนำให้รัฐต่าง ๆ สามารถออกบทบัญญัติทำนองเป็นการป้องกันเช่นนี้ได้แต่ควรอยู่ในกรณีจำกัด²²

การควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่

ในเรื่องการควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่พบว่าประเทศไทยได้มีการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรโดยกำหนดให้ผู้นำเข้าหรือส่งของออกอาจมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ได้โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วก็สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในความตกลง

ในเรื่องของภาระการพิสูจน์ประเทศไทยได้กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 5 โดยให้ผู้นำเข้ามีหน้าที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใด ๆ ที่ได้ลำแดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ก็เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ได้วางไว้ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการว่าการประเมินราคาศุลกากร ส่วนภาระการพิสูจน์ในเรื่องอื่น ๆ ในขั้นตอนของการประเมินราคากฎหมายไทยมิได้มีการบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง แต่จากการที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการคั่นหาราคาศุลกากร ตลอดจนกำหนดหน้าที่ของผู้ที่เกี่ยวข้องว่าจะต้องดำเนินการอย่างไรบ้างเพื่อให้ความร่วมมือในการคั่นหาราคาศุลกากรดังกล่าว จึงอาจกล่าวได้ว่าภาระในการพิสูจน์ราคาศุลกากรเป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่นั่นเอง

1.3 บทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับ

ในเรื่องบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับพบว่าในระยะแรกประเทศไทยไม่มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้โดยชัดเจนแต่อย่างใดในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) แต่ในปัจจุบันประเทศไทยได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ. 2547) มาแก้ไข

²² Technical Committee on Custom valuation, WCO Document VT033E1

เพิ่มเติมส่วนที่อนุวัติการยังไม่ครบถ้วนโดยในการออกกฎกระทรวงครั้งนี้ได้มีการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับเพิ่มเติมไว้ในมาตรา 3/2 ดังนี้ คือ

“พนักงานเจ้าหน้าที่จะเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ หรือที่ได้มาจากพื้นฐานที่เป็นความลับ เพื่อใช้ประโยชน์ในการประเมินราคาบุคลากร โดยไม่ได้รับอนุญาตจากบุคคลหรือส่วนราชการซึ่งเป็นผู้จัดหาข้อมูลเหล่านั้นก่อนไม่ได้ เว้นแต่กรณีที่ต้องเปิดเผยตามคำสั่งของศาล”

นอกจากนี้ก็ยังมีการบัญญัติไว้ในประกาศกรมศุลกากร ที่ 57/2546²³ เรื่อง วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาหรือระหว่างศุลกากรและผู้นำของเข้าเท่านั้น ที่กำหนดให้ต้องปฏิบัติภายใต้ข้อกำหนดในเรื่องของความลับ และห้ามมิให้ผู้ใดนำไปใช้ประโยชน์หรือเปิดเผยกับบุคคลอื่น ในส่วนนี้เห็นว่าประเทศไทยได้อนุวัติการหลักเกณฑ์สมบูรณ์ตามความตกลงในการประเมินราคาบุคลากรแล้ว

1.4 บทบัญญัติเกี่ยวกับหลักความโปร่งใส

บทบัญญัติเกี่ยวกับหลักความโปร่งใสประเทศไทยได้มีการบัญญัติวางหลักเกณฑ์นี้ไว้ในสองส่วนที่สำคัญ คือ

- ส่วนของขั้นตอนวิธีการกำหนดราคาบุคลากร

ในส่วนนี้ตามกฎหมายไทยได้กำหนดให้เมื่อผู้นำของเข้ายื่นคำร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อขอรับคำอธิบายเกี่ยวกับการกำหนดราคาบุคลากร ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ผู้นำของเข้า ถึงเหตุผลที่ปฏิเสธราคาสำแดง และวิธีการกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าได้²⁴ โดยจะต้องยื่นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอาการจากกรมศุลกากร หรือได้รับแจ้งให้มาชำระอากรเพิ่มเติม และกำหนดให้ผู้นำของเข้าจะต้องได้รับแจ้งวิธีการกำหนดราคาบุคลากรภายใน 10 วัน²⁵ โดยในกรณีที่ไม่พอใจในการกำหนดราคาดังกล่าวก็สามารถที่จะทำการอุทธรณ์ต่อไปได้ ในส่วนนี้ขอตั้งข้อสังเกตว่าประเทศไทยยังอนุวัติการที่ไม่ครบถ้วนตามที่กำหนดไว้เพราะนอกจากจะกำหนดให้ผู้นำของเข้าสามารถได้รับ

²³ โปรดดู ภาคผนวก ข, ประกาศกรมศุลกากรที่ 57/2546

²⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) มาตรา 3/3 แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ. 2547)

²⁵ โปรดดู ภาคผนวก ข, ประกาศกรมศุลกากรที่ 56/2546

คำอธิบายในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรแล้ว ยังมีเรื่องอื่นอีกที่กำหนดให้ผู้นำเข้าสามารถร้องขอคำอธิบายได้แต่ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ เช่น ในกรณีของของราคาคำนวณซึ่งถ้าศุลกากรใช้ข้อมูลนอกเหนือจากข้อมูลที่จัดหาให้โดยผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิตแล้วก็อาจร้องขอให้ศุลกากรเปิดเผยให้ทราบถึงแหล่งที่มาของข้อมูลได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าประกาศฉบับนี้ยังไม่ครอบคลุมในทุกเรื่องจึงควรมีการแก้ไขหรือออกประกาศเพิ่มเติมเพื่อให้มีความครอบคลุมมากขึ้น

- ส่วนของกฎหมายวิธีการประเมินราคาศุลกากร ระเบียบปฏิบัติและคำวินิจฉัยต่าง ๆ

ในส่วนนี้กำหนดให้บรรดากฎหมาย กฎ ระเบียบ คำพิพากษาของศาล และคำวินิจฉัยของส่วนราชการที่เกี่ยวกับการปฏิบัติโดยทั่วไป ซึ่งมีผลกระทบถึงความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ จะต้องประกาศให้ทราบโดยทั่วกัน²⁶ เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่า การดำเนินการในทางปฏิบัติของประเทศไทยยังไม่เป็นไปตามกฎหมาย เพราะมีแนวปฏิบัติบางส่วนของเจ้าหน้าที่ซึ่งบางครั้งมิได้มีการบัญญัติไว้โดยชัดเจนหรือประกาศออกมาเช่น ในเรื่องการกำหนดราคาในกรณีเกี่ยวกับกรณีค่าใช้จ่ายเรื่องดอกเบี้ยภายใต้ข้อตกลงทางการเงิน หรือแนวปฏิบัติตามความเห็นแนะนำหรือแนวทางต่าง ๆ ก็ได้มีการบัญญัติไว้

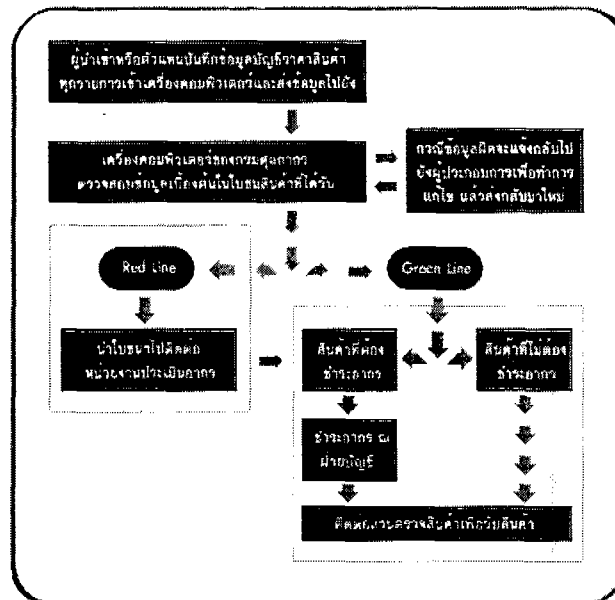
นอกจากนี้ในเรื่องของคำพิพากษาของศาลและคำวินิจฉัยต่าง ๆ ถึงแม้ว่าจะมีการประกาศไว้ในเว็บไซต์ของกรมศุลกากร²⁷ แต่ก็ยังไม่มีรายละเอียดหรือเหตุผลในการวินิจฉัยเพียงพอและไม่มีการจัดเก็บที่เป็นระบบทำให้ยากแก่การศึกษาค้นคว้าของผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องควรที่กรมศุลกากรจะจัดเก็บรวบรวมคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำวินิจฉัยของศาลเกี่ยวกับเรื่อง การประเมินราคาศุลกากรหรือความเห็นต่าง ๆ ของกรมศุลกากรออกเผยแพร่เพื่อให้เกิดความโปร่งใสยิ่งขึ้นโดยมีการดำเนินการอย่างแท้จริงในเรื่องนี้

²⁶ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) มาตรา 6/1 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ. 2547))

²⁷ <http://www.customs.go.th>

2. พิธีการทางศุลกากรของประเทศไทยในการประเมินราคาศุลกากร

การดำเนินการเกี่ยวกับพิธีการการนำเข้าสินค้าของประเทศไทยจะมีแผนผังขั้นตอน
ดังนี้



ภาพที่ 1 ภาพขั้นตอนพิธีการทางศุลกากร

จากแผนผังขั้นตอนข้างต้นในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรจะพบว่าพิธีการประเมินราคาศุลกากรจะจัดกลุ่มแยกใบนำเข้าสินค้าเป็น 2 ประเภท

1. ใบขนส่งสินค้าเข้าประเภทที่ไม่ต้องตรวจสอบพิธีการ (Green Line)

ใบขนส่งสินค้าประเภทนี้จะเป็นของผู้นำเข้าของระดับบัตรทอง และใบขนสินค้าที่ผ่านพิธีการโดยตัวแทนออกของที่ได้รับอนุญาตโดยเมื่อมีการส่งตรวจโดยเครื่องคอมพิวเตอร์แล้วผู้นำเข้าหรือตัวแทนสามารถนำใบขนส่งสินค้าเข้าไปชำระค่าภาษีอากรและรับการตรวจปล่อยสินค้าได้ทันที

2. ใบขนส่งสินค้าเข้าประเภทที่ต้องตรวจสอบพิธีการ (Red Line)

ใบขนส่งสินค้าประเภทนี้ ผู้นำเข้าหรือตัวแทนต้องนำใบขนส่งสินค้าไปติดต่อกับหน่วยงานประเมินราคาของท่าที่นำของเข้าก่อนที่จะนำสินค้าไปชำระค่าภาษีอากรและรับการตรวจปล่อยสินค้า²⁸

²⁸ <http://www.customs.go.th/Formality/ImportFormalities.jsp>

ซึ่งภายหลังที่มีการนำระบบราคาศุลกากรตามความตกลงมาใช้บังคับแล้วประเทศไทย ได้มีการดำเนินการในด้านต่าง ๆ ดังนี้

2.1 การประเมินอากร

ในเรื่องการประเมินอากรนี้ประเทศไทยได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงแบบแสดงรายละเอียดราคาศุลกากร (แบบ กศก. 170) ขึ้นใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับรายการต่าง ๆ ที่จะต้องมีการสำแดงและได้มีการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่เพื่อให้เข้าใจวิธีการกำหนดราคาภายใต้ระบบราคาใหม่ แต่จากการศึกษาพบว่าในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่พบว่ายังมีความยุ่งยากในการดำเนินการตามระบบราคานี้ คือ

(1) การกำหนดราคาศุลกากร จะต้องพิจารณาตามลำดับที่ 1 – 6 โดยจะต้องปฏิเสธวิธีที่ 1 ก่อน จึงจะใช้วิธีในลำดับถัดไป ซึ่งการปฏิเสธวิธีที่ 1 คือ ราคาซื้อขายของที่นำเข้า พบว่าเจ้าหน้าที่จะหาเหตุผลมาอ้างอิงเพื่อปฏิเสธได้ยากมาก เพียงแค่ราคาสำแดงต่ำไม่เป็นเหตุผลในการปฏิเสธราคาซื้อขายของที่นำเข้า ดังนั้นการปฏิเสธราคาสำแดงต้องค้นคว้า รวบรวมข้อมูล ประกอบกับการอ่านหลักเกณฑ์ระบบราคาเกดต์ และเอกสารประกอบอื่น ๆ เช่น ประมวลบทสรุป (Compendium) การประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงเกดต์ของ WTO ซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์ ความรู้ ความอดทนของเจ้าหน้าที่ในการค้นคว้า การอ่าน และการทำความเข้าใจค่อนข้างมากทำให้การพิจารณามีความล่าช้า

(2) การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้วิธีการซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน รายละเอียดของธุรกรรมจะต้องอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าของของที่มีธุรกรรมคล้ายกันมากที่สุดกับของที่นำเข้าในเรื่องของผู้ผลิตของต้องเป็นรายเดียวกัน เวลาที่ส่งออกมาจากประเทศผู้ขายต้องเป็นวันเดียวกัน ระดับการค้า และปริมาณต้องเท่ากัน รวมทั้งเงื่อนไขการชำระเงิน เช่น ชำระด้วยเงินสดหรือเลตเตอร์ออฟเครดิตต้องเหมือนกัน นอกจากนั้นยังต้องคำนึงถึงเงื่อนไขการส่งมอบวิธีการขนส่ง แต่ข้อมูลที่จัดเก็บยังไม่มีมีความครบถ้วนสมบูรณ์ทำให้เกิดความยุ่งยากและความล่าช้าของเจ้าหน้าที่ในการดำเนินการ

นอกจากเจ้าหน้าที่ประเมินอากรจะมีความยุ่งยากในการประเมินกำหนดราคาแล้ว ในทางปฏิบัติก็ยังมีปัญหาเกี่ยวกับการจำแนกพิกัดของสินค้าอีกโดยปัญหานี้เกิดจากความใกล้เคียงกันของสินค้าในแต่และพิกัดซึ่งเจ้าหน้าที่ยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องนี้ อยู่มาก โดยในส่วนนี้ผู้เขียนขอยกปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่บางประการเช่น

- ปัญหาพิกัดอัตราภาษีศุลกากรของสินค้า Multifunction Digital Machine กล่าวคือ ในปัจจุบันเครื่องจักรสำนักงานได้มีวิวัฒนาการการผลิตให้เป็นเครื่องจักรอเนกประสงค์ เพื่อตอบสนองต่อการใช้งาน โดยออกแบบให้เป็นเครื่องจักรที่สามารถทำหน้าที่ได้หลายอย่างในเครื่องเดียวกัน คือ ทำหน้าที่ทั้งเป็นเครื่องพิมพ์และเครื่องสแกนเนอร์ของเครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องทำสำเนา และเครื่องโทรสาร ในด้านการพิจารณาพิกัดอัตราภาษีศุลกากรจึงมีปัญหาว่า จะจัดสินค้าประเภทนี้อยู่ในพิกัดใด เพราะเครื่องแต่ละชนิดก็มีพิกัดรองรับไว้ทั้งสิ้น

- ปัญหาพิกัดของสินค้า CCTV Digital Video Recorder ซึ่งสินค้านี้เป็นอุปกรณ์ไฟฟ้า บันทึกภาพและเสียงของระบบโทรทัศน์วงจรปิด ลักษณะเป็นกล่องสี่เหลี่ยม ประกอบด้วยหน่วยประมวลผลกลาง โปรเซสเซอร์ หน่วยความจำ ฮาร์ดดิสก์ไดรฟ์ ฟลอปปีดิสก์ไดรฟ์ มีข้อต่อสัญญาณสำหรับรับสัญญาณภาพ (NTSC/PAL) จากกล้องโทรทัศน์วงจรปิด โดยรับได้สูงสุด 16 ช่องสัญญาณ ข้อต่อสายสัญญาณของเครื่องคอมพิวเตอร์ ข้อต่ออุปกรณ์ตรวจจับสัญญาณ ออกแบบมาสำหรับใช้ในการบันทึกภาพและเสียง พร้อมสลับวงจรภาพและเสียงระบบดิจิทัล จากกล้องโทรทัศน์วงจรปิดด้วยการบันทึกลงบนฮาร์ดดิสก์จากการบีบอัดข้อมูล และส่งสัญญาณ ไปแสดงทางจอภาพของเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือจอภาพโทรทัศน์วงจรปิด มีประเด็นปัญหาว่าจะ จัดเข้าพิกัดในฐานะเป็นเครื่องบันทึก หรือถอดวิดีโออื่น ๆ ในฐานะเป็นเครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้าอื่น ๆ ที่มีหน้าที่เป็นเอกเทศที่ไม่ได้ระบุหรือรวมไว้ที่อื่น หรือในฐานะเป็นหน่วยประมวลผลกลาง²⁹

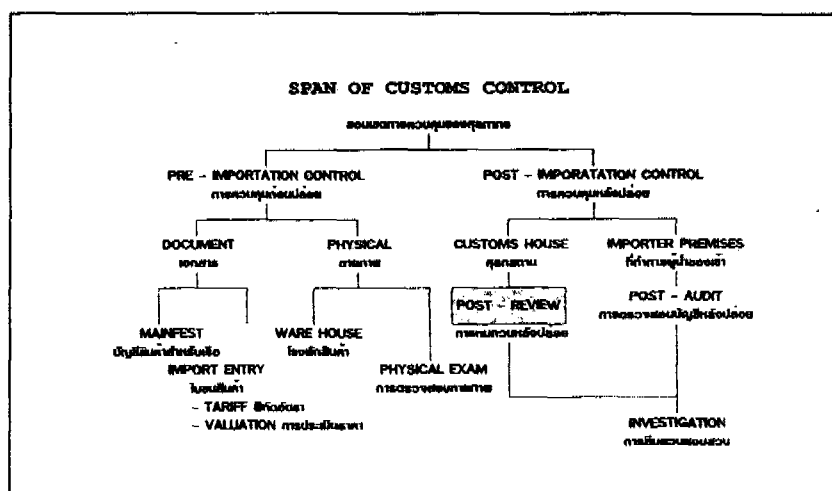
จากตัวอย่างข้างต้นเห็นได้ว่าจะเกิดปัญหาแก่เจ้าหน้าที่ว่าจะจัดเข้าพิกัดใด ซึ่งในแต่ละพิกัดอาจมีอัตราภาษีศุลกากรที่แตกต่างกัน ซึ่งการพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ต้องอาศัยความรู้ทางเทคนิคและความเข้าใจเป็นอันมากซึ่งเป็นเรื่องนี้เป็นเรื่องที่ทางกรมศุลกากรจะต้องเร่งพิจารณาบุคลากรเพื่อให้ประสิทธิภาพต่อไป

นอกจากนี้จากการที่ระบบวิธีการประเมินราคาได้ให้ความสำคัญต่อกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายทำการซื้อสินค้าอื่นใดอีก นอกเหนือไปจากสินค้าที่กำลังถูกประเมินราคาจึงเปิดช่องโหว่ ให้คู่ค้าที่มีได้ซื้อขายสินค้ากันเพียงอย่างเดียวสามารถถ่ายเทราคาสินค้าจากสินค้าที่อยู่ในพิกัดที่มีอัตราสูงไปสู่สินค้าที่อยู่ในพิกัดที่มีอัตราต่ำเพื่อเลี่ยงหลักการภาษีได้และเป็นการยากแก่เจ้าหน้าที่ประเมินอากรในการตรวจสอบอีกด้วย

²⁹ กรมศุลกากร, "เอกสารเรื่อง พิกัดศุลกากรระบบฮาโมไนซ์", น.50-52

2.2 การตรวจสอบยืนยันความถูกต้องของการสำแดง

ในเรื่องการตรวจสอบยืนยันความถูกต้องของการสำแดงนี้แต่เดิมประเทศไทยมีการใช้การตรวจสอบก่อนการตรวจปล่อย แต่ภายหลังที่นำระบบราคาตามความตกลงมาใช้ประเทศไทยได้เปลี่ยนไปใช้วิธีการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยมากขึ้น³⁰ เนื่องจากการตรวจสอบราคาที่สำแดงจะต้องตรวจสอบข้อมูลทางการค้ามากกว่าระบบราคาที่ใช้อยู่เดิม โดยนอกจากการตรวจสอบบัญชีราคาสินค้าแล้ว ยังต้องตรวจสอบเอกสารทางการค้าอื่น ๆ ด้วย เช่น เลตเตอร์ออฟเครดิต สัญญาซื้อขาย เป็นต้น ทำให้ต้องใช้เวลาในการตรวจสอบนานขึ้นกว่าเดิม การตรวจสอบยืนยันก่อนการตรวจปล่อยจะทำให้พิธีการทางศุลกากรมีความล่าช้าซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของความตกลงแกตต์ที่ต้องการให้การค้าระหว่างประเทศและพิธีการทางศุลกากรมีความสะดวกมากยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตามในกรณีของประเทศไทยการใช้ระบบการตรวจสอบยืนยันหลังการตรวจปล่อยยังมีปัญหาอยู่ในด้านความพร้อมของฐานข้อมูล ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีการจัดเก็บอย่างสมบูรณ์อาจทำให้เกิดความเสียหายต่อการจัดเก็บภาษีได้³¹ ในส่วนนี้ประเทศไทยควรเร่งพัฒนาระบบฐานข้อมูลและค่อย ๆ ลดการใช้วิธีการตรวจสอบก่อนการตรวจปล่อยลง



ภาพที่ 2 ภาพขอบเขตการควบคุมของศุลกากร

³⁰ มาโนช รอดสม, "การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย," วารสารภาษี บัญชี และกฎหมายธุรกิจ 8, 95 (สิงหาคม 2545) : 25-29

³¹ กรมศุลกากร, รายงานผลการดำเนินการของคณะกรรมการดำเนินการนำระบบราคาแกตต์มาใช้ในงานศุลกากร, ครั้งที่ 4/2538 ลงวันที่ 12 ธันวาคม พ.ศ. 2538

จากการศึกษาพบว่ากรณีใบขนส่งสินค้าประเภทที่ไม่ต้องตรวจสอบพิธีการ เมื่อผ่านขั้นตอนการตรวจปล่อยแล้ว หน่วยตรวจปล่อยจึงจะทำการส่งใบขนส่งสินค้าให้กับเจ้าหน้าที่ประเมินอากรทบทวนหลังการตรวจปล่อย ซึ่งในขั้นตอนของการตรวจปล่อยจะเป็นการตรวจสอบในรายละเอียดสินค้าว่าตรงตามสำแดงในเอกสารหรือไม่ โดยไม่ชำนาญในขั้นตอนของการประเมินราคา ศุลกากรเนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบคนละอย่างกัน ทำให้บางครั้งได้รับเอกสารที่ไม่เพียงพอต้องแจ้งให้ผู้นำเข้าของเข้าชี้แจงหรือยื่นเอกสารประกอบเพิ่มเติมซึ่งบางครั้งก็ไม่ได้รับคำตอบจากผู้นำเข้าของเข้าต้องมีการขอรายละเอียดเพิ่มเติมอีกทำให้การทำงานล่าช้าไม่เป็นไปตามคำสั่งของกรมศุลกากรที่กำหนดให้การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยใบขนส่งสินค้า EDI ประเภทไม่ต้องผ่านพิธีการที่จะต้องดำเนินการให้เสร็จภายใน 3 วันทำการ ดังนั้นในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรจะต้องมีการพัฒนาเจ้าหน้าที่ในส่วนของขั้นตอนการตรวจปล่อยให้มีความรู้เกี่ยวกับระบบการประเมินราคาศุลกากรมากขึ้น

2.3 ระบบตัวแทนออกของ

ในเรื่องเกี่ยวกับระบบตัวแทนออกของของประเทศไทยนั้น เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วประเทศไทยได้มีการนำระบบ EDI ระบบบัตรทอง และตัวแทนออกของระดับพิเศษมาใช้ นอกจากนี้ยังได้มีการฝึกอบรมตัวแทนออกของเพื่อให้มีความรู้ในเรื่องระบบราคาแถมตัดเพื่อที่จะช่วยให้การบริหารงานศุลกากรมีความราบรื่นมากยิ่งขึ้น ในส่วนนี้จากการศึกษาพบว่าตัวแทนออกของทำการสำแดงเพียงแค่ข้อมูลต่าง ๆ ที่อยู่แล้วในบัญชีราคาสินค้าเท่านั้นเอง โดยตัวแทนออกของไม่ได้ทำการสอบถามลูกค้าของตนเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ที่ระบุไว้ในความตกลงตัวอย่างเช่น มีการขายเพื่อการส่งออกหรือไม่ อิทธิพลของราคา ค่าสิทธิ ค่านายหน้า ซึ่งทำให้เกิดความยุ่งยากแก่เจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบ

2.4 การเก็บรักษาเอกสาร

ในเรื่องการเก็บรักษาเอกสารเนื่องจากระบบพิธีการเดิมของประเทศไทยเป็นการตรวจสอบยืนยันก่อนการตรวจปล่อย เมื่อเปลี่ยนมาใช้ในการตรวจสอบยืนยันหลังการตรวจปล่อยโดยมุ่งเน้นความสะดวกรวดเร็ว ประเทศไทยจึงได้แก้ไขในเรื่องการเก็บรักษาเอกสารเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบในภายหลังโดยได้กำหนดไว้ดังนี้³²

³² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 113 ทวิ

- ให้ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ตลอดจนตัวแทนของเรือ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่เก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูล ที่ได้ผ่านพิธีการศุลกากร ณ สถานที่ประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งออกไป และ

- ในกรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลเลิกประกอบกิจการ ให้บุคคลหรือนิติบุคคลหรือผู้ชำระบัญชีของนิติบุคคลนั้นเก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าว ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนด ต่อไปอีก 2 ปี นับแต่วันเลิกประกอบกิจการ

2.5 การวางประกันเพื่อปล่อยของออกไปก่อน

ในเรื่องการวางประกันเพื่อปล่อยของออกไปก่อนนั้นมีปัญหาเกี่ยวกับพิธีการศุลกากร ในส่วนนี้ซึ่งกฎหมายไทยได้มีการบัญญัติไว้ใน 2 กรณี คือ

- ในการที่จะนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้นั้นผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีอากรให้ครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน³³
- ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ซึ่งจะต้องมีการนำของนั้นไปยังศุลกสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง ถ้าตกลงยินยอมกันให้เอาของตัวอย่างไว้วินิจฉัยโดยผู้นำของเข้าชำระอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนส่งสินค้า และวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น หรือวางเอกสารค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันโดยอาจมีเงื่อนไขหรือมีก็ได้ ผู้นำของเข้าก็สามารถเอาของออกไปก่อนได้³⁴

ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ในกรณีตามความตลกลงนั้นการวางประกันเพื่อปล่อยของออกไปก่อนในกรณีมีปัญหาการกำหนดราคาศุลกากรกล่าวว่าให้วางประกันในรูปของหลักทรัพย์ เงินค้ำประกัน หลักประกันอย่างอื่นที่เหมาะสม³⁵ โดยไม่ได้จำกัดเฉพาะต้องเป็นตัวเงินหรือเอกสาร

³³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40

³⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112

³⁵ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on

คำประกันเหมือนกับบัญญัติไว้ในกฎหมายไทย ผู้เขียนเห็นว่าหลักเกณฑ์ในส่วนนี้ควรที่จะมีการแก้ไขเพื่อให้ขอบเขตกว้างเหมือนกับที่กำหนดไว้ในความตกลงโดยน่าจะเป็นประโยชน์แก่การค้าระหว่างประเทศโดยไม่มีผลเสียต่อประเทศแต่อย่างใด

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เนื่องจากความหลากหลายของระบบวิธีการประเมินราคาศุลกากรทำให้การประเมินราคาศุลกากรก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการค้าระหว่างประเทศเกิดขึ้น โดยบางประเทศอาจใช้วิธีการประเมินราคาศุลกากรเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บรายได้ของรัฐ หรือเพื่อปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศ ด้วยปัญหาที่เกิดขึ้นจากวิธีการประเมินราคาศุลกากรที่หลากหลายนี้เองจึงได้มีความพยายามร่วมมือกันในทางระหว่างประเทศเพื่อที่จะสร้างระบบวิธีการประเมินราคาศุลกากรให้มีความเป็นเอกภาพและมีความแน่นอนยิ่งขึ้นในการปฏิบัติ โดยในระยะแรกของการเจรจานั้นจะเป็นการโต้เถียงกันเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าควรจะเป็นการกำหนดราคาศุลกากรอย่างไรซึ่งมีอยู่ 2 แนวคิด คือ

- แนวคิดแบบราคาสมมุติ (Notional concept) เป็นแนวคิดที่จะให้มีการกำหนดราคาศุลกากรสินค้าที่นำเข้าตามราคาที่จะเป็นภายใต้พฤติการณ์ที่กำหนดโดยไม่ได้อยู่บนพื้นฐานของราคาจริงซึ่งจะให้ดุลพินิจแก่เจ้าหน้าที่ในการกำหนดราคาศุลกากร

- แนวคิดแบบราคาที่แท้จริง (Positive concept) เป็นแนวความคิดที่จะให้มีการกำหนดราคาศุลกากรจากราคาสินค้าที่นำเข้าหรือสินค้าที่คล้ายกันภายใต้เงื่อนไขที่กำหนด ซึ่งต้องการความแน่นอนในการกำหนดราคาศุลกากร

ระบบการประเมินราคาศุลกากรบนแนวคิดทั้งสองมีข้อดีข้อเสียที่แตกต่างกันและได้มีการหยิบยกขึ้นพิจารณาอยู่เรื่อยมาจนกระทั่งสิ้นสุดการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบโตเกียวจึงได้มีการจัดทำความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement of Tariffs and Trade 1994) หรือที่เรียกกันว่าความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรขึ้นเพื่อเป็นการเอื้ออำนวยต่อการค้าระหว่างประเทศและเพื่อเป็นการทำให้ระบบการประเมินราคาศุลกากรที่มีลักษณะเป็นการปกป้องผลประโยชน์ของประเทศหมดไป อย่างไรก็ตามความตกลงดังกล่าวก็ไม่ได้บังคับให้ภาคีสมาชิกจะต้องนำความตกลงดังกล่าวไปปฏิบัติรวมถึงประเทศไทยด้วย ต่อมาเมื่อมีการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัยจึงได้บังคับให้ภาคีสมาชิกต้องยอมรับความตกลงทั้งหมดที่บรรจุอยู่ในกรมสารสุดท้ายรวมถึงความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรไปปฏิบัติโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้แต่จะให้สิทธิแก่ประเทศกำลังพัฒนาบางประการในการชะลอการใช้บังคับบทบัญญัติในความตกลง

จากการศึกษาพบว่าความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจะขึ้นอยู่กับพื้นฐานของแนวคิดแบบราคาที่แท้จริง (Positive concept) ที่ต้องการความแน่นอนในการกำหนดราคาและพยายามจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ กล่าวคือ

- การกำหนดราคาบุคลากรจะอยู่บนพื้นฐานของหลักความคาดหมายได้ โดยจะกำหนดให้การประเมินราคาบุคลากรอยู่บนพื้นฐานของราคาที่ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันทำให้ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถคาดได้ว่าตนจะถูกประเมินราคาบุคลากรเป็นจำนวนเท่าใด กรณีที่ไม่สามารถให้ราคาดังกล่าวได้เนื่องจากหลักเกณฑ์บางประการ ภายใต้ความตกลงจึงจะมีการใช้วิธีการรองอื่น ๆ ที่กำหนดไว้ในความตกลงต่อมาซึ่งได้มีการกำหนดไว้อย่างแน่นอนเป็นลำดับขั้น

- กฎหมาย กฎ ระเบียบ คำพิพากษาของศาลและคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติ โดยทั่วไปเกี่ยวกับการประเมินราคาบุคลากรจะต้องประกาศให้ทราบโดยทั่วกันเพื่อให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นทั้งในส่วนของเจ้าหน้าที่ หรือผู้นำเข้าจะได้ทราบรับรู้และก่อให้เกิดความชัดเจนและความโปร่งใสในการประเมินราคาบุคลากร

- การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่จะถูกจำกัดมากขึ้นในการกำหนดราคาโดยไม่สามารถกำหนดราคาได้ตามอำเภอใจจะต้องยึดถือหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในความตกลงไม่ว่าเป็นในเรื่องของวิธีการกำหนดราคาบุคลากร การปรับราคาบุคลากร การเปรียบเทียบราคา การปฏิเสธไม่ยอมรับราคาที่สำแดง เป็นต้น

- มีหลักเกณฑ์ที่คุ้มครองผู้นำเข้าจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่ไม่เหมาะสม โดยกำหนดให้มีกระบวนการปรึกษาหารือ การวางประกันเพื่อปล่อยของออกไปก่อนในกรณีที่มีปัญหาในการกำหนดราคาบุคลากร และให้สามารถอุทธรณ์การประเมินราคาได้โดยไม่มีบทลงโทษ

ภายใต้หลักเกณฑ์การประเมินราคาดังกล่าวพบว่าจากตัวระบบการประเมินราคาบุคลากรดังกล่าวเองก็ก่อให้เกิดปัญหาสำคัญในทางปฏิบัติเกิดขึ้นด้วย คือ

- ปัญหาการแจ้งราคาต่ำกว่าความเป็นจริง เนื่องจากระบบราคาบุคลากรดังกล่าว กำหนดให้ใช้ราคาตามบัญชีราคาสินค้าซึ่งเป็นราคาที่ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระเป็นหลัก ในการประเมินราคาบุคลากรเพื่อเรียกเก็บภาษีที่นำเข้าเป็นหลักและหลักเกณฑ์ที่เข้มงวดในการปฏิเสธไม่ยอมรับราคาซื้อขาย จึงเป็นเสมือนแรงจูงใจให้ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตแจ้งราคาต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อลดภาระภาษีการนำเข้าและยังมีปัญหามากขึ้นโดยเฉพาะในประเทศที่อัตราภาษีบุคลากรที่ยังคงอยู่ในระดับสูงอยู่ ซึ่งในเรื่องนี้ก็เป็นข้อวิตกกังวลที่สำคัญจนถึงขนาดมีแนวคิดที่จะแก้ไขหลักเกณฑ์ในความตกลงบางประการเพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว

- ปัญหาในเรื่องการซื้อขายระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันพบว่าในความตกลงมีการกำหนดให้บุคคลจะถือว่ามีความสัมพันธ์กันต่อเมื่อมีลักษณะตามที่กำหนดไว้ในความตกลง โดยมีข้อสันนิษฐานไว้ก่อนว่าบุคคลที่เป็นตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้จำหน่ายแต่ผู้เดียวหรือผู้รับสัมปทาน

แต่ผู้เดียวเป็นบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันวันแต่จะมีลักษณะดังที่กำหนดไว้ในความตกลง โดยแม้จะมีความสัมพันธ์กันแล้วศุลกากรก็ยังคงต้องมีการพิสูจน์ถึงความสัมพันธ์ที่มีอิทธิพลต่อราคา ซึ่งพบว่าเป็นปัญหาอย่างมากในการพิสูจน์อิทธิพลต่อราคาดังกล่าวเนื่องจากผู้นำเข้ามักจะไม่ได้เปิดเผยข้อมูลทำให้ยากแก่การตรวจสอบ นอกจากนี้จากความเจริญก้าวหน้าของระบบการค้าในปัจจุบันยังอาจมีกรณีที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในความตกลงซึ่งการซื้อขายระหว่างบุคคลเหล่านั้นอาจมีอิทธิพลต่อราคาได้อีกด้วย

- ปัญหาการตีความและการใช้บังคับหลักเกณฑ์ในความตกลงเนื่องจากหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาศุลกากรมีรายละเอียดและความซับซ้อนเป็นอันมากทำให้เกิดปัญหาความยุ่งยากแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานโดยในเรื่องการประเมินราคาศุลกากรนี้จะมีคำวินิจฉัย ความเห็น แนะนำ แนวทางปฏิบัติขององค์กรทางเทคนิค รวมถึงกรณีศึกษาต่าง ๆ ออกมาเป็นอันมาก ซึ่งในบางครั้งรัฐต่าง ๆ ก็จะมีการตีความที่แตกต่างกันออกไปเช่น ในเรื่องของการซื้อขายหลายครั้งก่อนการนำเข้า กรณีการประเมินราคาซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ การกำหนดราคากรณีของการรับประกันสินค้า จากการที่ไม่มีสภาพบังคับของสิ่งต่าง ๆ ข้างต้นทำให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรจึงยังไม่มีมติที่ชัดเจนแน่นอนตามความมุ่งหมายในการจัดทำความตกลง

จากการศึกษาวิเคราะห์เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรดังกล่าวพบว่าปัญหาส่วนใหญ่เป็นปัญหาในทางปฏิบัติและปัญหาในทางเทคนิคบางประการที่เกิดขึ้นจากใช้บังคับความตกลงในส่วนนี้ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะให้มีการดำเนินการต่าง ๆ ดังนี้

1) ให้มีการสร้างความร่วมมือกันมากขึ้นระหว่างรัฐต่าง ๆ ในการช่วยเหลือและป้องกันปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรโดยเฉพาะปัญหาเกี่ยวกับการสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงและปัญหาการฉ้อฉลทางการค้าโดยอาจทำเป็นข้อตกลงฉบับหนึ่งขึ้นมาเพื่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างกันขึ้นภายใต้องค์การศุลกากรโลกซึ่งเป็นองค์การทางเทคนิคที่มีความเชี่ยวชาญในด้านราคาศุลกากรมากกว่าจะเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติภายใต้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

2) ในเรื่องของการซื้อขายระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันควรจะมีการหยิบยกขึ้นพิจารณาหาแนวทางที่เหมาะสมต่อไปในคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรเพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

3) ในส่วนของข้อคำวินิจฉัย ความเห็นแนะนำและแนวทางต่าง ๆ ที่มีการวางหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติโดยมีการกำหนดให้มีความชัดเจนขึ้นหรือการตีความต่าง ๆ ควรที่จะสร้างข้อผูกมัดหรือสภาพบังคับให้มากขึ้นเพื่อให้การประเมินราคาศุลกากรมีความสอดคล้อง

เป็นไปในทำนองเดียวกันเพราะในทางปฏิบัติแล้วปัญหาต่าง ๆ มักจะมีการหยิบยกขึ้นพิจารณากัน ในคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาบุคลากรภายใต้การอำนวยการขององค์การ ศุลกากรโลก แต่ประเทศต่าง ๆ กลับไม่สนใจที่จะปฏิบัติตามหรือดำเนินการตามความเห็นแนะนำ ดังกล่าว

ในส่วนของการดำเนินการของประเทศไทยเกี่ยวกับระบบการประเมินราคาในปัจจุบัน ประเทศไทยได้มีการอนุรักษ์การความตกลงโดยการตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2469 กฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 145 (พ.ศ.2547) และตามประกาศกรมศุลกากรซึ่งพบว่า การดำเนินการของประเทศไทยยังไม่สมบูรณ์ ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องจึงขอเสนอแนะให้มีการดำเนินการในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้ คือ

1) ในเรื่องหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาในส่วนของการคำนวณ ค่าวินิจฉัย ความเห็นแนะนำ และแนวทางต่าง ๆ ควรที่จะมีการบัญญัติให้ชัดเจนว่าประเทศไทยจะมีการดำเนินการหรือตีความ ในเรื่องดังกล่าวอย่างไรโดยอาจออกมาในรูปของประกาศกระทรวง หรือกำหนดไว้ในประมวล ระเบียบปฏิบัติศุลกากร เพื่อที่จะได้ทำให้เจ้าหน้าที่และบุคคลที่เกี่ยวข้องสามารถเข้าใจและนำไป ปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตรงกันเช่นเดียวกับที่ได้มีการบัญญัติเรื่องสิ่งที่ไม่ถือว่าการขายเกิดขึ้นไว้ใน ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 โดยอาจบัญญัติเพิ่มรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- การประเมินราคาค่าใช้จ่ายเรื่องดอกเบี้ยภายใต้ข้อตกลงทางการเงินเกี่ยวกับของที่ นำเข้า

- การประเมินราคาส่งเสริม เครดิต เงินปันผล และค่าสิทธิต่าง ๆ

- การแบ่งสัดส่วนมูลค่าของสินค้าในกรณีที่มีกำหนดราคารวม เป็นต้น

2) ในกรณีของคำวินิจฉัยว่าด้วยการประเมินราคาซื้อบันทึกโปรแกรมคอมพิวเตอร์ สำหรับอุปกรณ์ประมวลผล ควรจะมีการชะลอการที่จะปฏิบัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าวออกไป เพราะอาจส่งผลกระทบต่ออุตสาหกรรมโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในประเทศไทยซึ่งยังไม่มีศักยภาพ ในการแข่งขัน

3) ควรจะมีการแก้ไขบทบัญญัติบางประการที่ออกมาแล้วให้มีความสมบูรณ์สอดคล้อง กับความตกลงเพื่อจะได้ไม่ทำให้เกิดปัญหาในการตีความ ในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- ในเรื่องของการนำราคามาเปรียบเทียบในกรณีของการพิสูจน์ในเรื่องความสัมพันธ์ ที่มีอิทธิพลต่อราคานั้นควรระบุให้ชัดเจนว่านำมาใช้เพื่อเปรียบเทียบเท่านั้นไม่สามารถนำมาใช้เพื่อ ประโยชน์ในการกำหนดราคาศุลกากรได้

- ควรจะกำหนดให้ชัดเจนว่ารายการที่จะนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้นั้น จะต้องเป็นราคาเท่าที่ยังไม่ได้รวมไว้ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ

- ควรจะกำหนดให้การประเมินราคาศุลกากรนั้นควรจะอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้ในประเทศที่นำเข้าเป็นหลัก

- กำหนดให้การปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้ารวมถึงเงินได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อ นำของที่นำเข้าไปจำหน่ายและให้หมายความถึงเงินได้ที่ได้จากการใช้หรือขายต่อหรือการจำหน่ายไม่ว่าจะเป็นในทอดใด ๆ ด้วยเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศ

- ควรจะมีการกำหนดให้การปรับราคาค่าขนส่งของในกรณีที่มีบัญชีราคาสินค้าไม่มีค่าขนส่งหรือไม่มีเอกสารหลักฐานการจ่ายค่าขนส่งของตามประกาศกรมศุลกากรที่ 61/2546 โดยคำนึงถึงระยะทางและค่าธรรมเนียมการขนส่งในประเทศต่าง ๆ ร่วมด้วย

- ควรจะกำหนดให้ชัดเจนว่าการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในกรณีของความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและบริการนั้นให้ปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้เฉพาะในกรณีที่ผู้ซื้อจัดหาให้ผู้ขายโดยไม่คิดราคาหรือในราคาที่ลดให้แล้วเท่านั้น

- ควรจะมีการบัญญัติให้มีความชัดเจนว่าราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือราคาซื้อขายของที่คล้ายกันจะต้องนำราคาซื้อขายของที่ผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกันมาพิจารณาก่อนจึงจะสามารถนำราคาซื้อขายของที่ผลิตโดยผู้ผลิตต่างรายกันมาพิจารณาได้และในกรณีของคำว่า "ผู้ผลิตรายอื่น" ในกรณีของราคาหักทอนควรจะบัญญัติให้ชัดเจนว่าเป็นผู้ผลิตรายอื่นในประเทศที่ของที่นำเข้านั้นส่งออกมา

- ควรจะมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือคล้ายกันโดยคำนึงถึงความอ่อนไหวในเรื่องราคาของสินค้าแต่ละประเภทมากกว่าที่จะกำหนดเวลาที่ตายตัวลงไปเลยในสินค้าทุกประเภท

- ในเรื่องการวางประกันเพื่อนำของออกไปก่อนควรจะมีการแก้ไขบทบัญญัติให้สามารถวางประกันโดยใช้หลักประกันอย่างใด ๆ ที่เหมาะสมได้โดยไม่จำเป็นต้องจำกัดเฉพาะที่จะต้องเป็นตัวเงินหรือเอกสารค้ำประกันจากธนาคารเท่านั้น

4) ควรจะมีการยกเลิกบทบัญญัติบางประการที่อาจจะขัดกับหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาศุลกากรภายใต้ความตกลง อันได้แก่

- กรณีตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราภาษีศุลกากร มาตรา 9 ซึ่งให้อำนาจอธิบดีสามารถที่จะประกาศเป็นครั้งคราวเกี่ยวกับราคาศุลกากรสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใด จนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงได้

- กรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 11 ทวิ ซึ่งให้อำนาจอธิบดีสามารถที่จะกำหนดราคาศุลกากรได้ในกรณีที่ของที่นำเข้ามีราคาต่ำอย่างปรากฏชัดหรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงเมื่อได้ดำเนินการตามวิธีการต่าง ๆ ในความตกลงครบถ้วนแล้ว

- กรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 12 ซึ่งให้อำนาจอธิบดีที่จะรับของไว้เป็นค่าภาษี หรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด ถ้าไม่สามารถตกลงในเรื่องราคาศุลกากรสำหรับของอย่างใด ๆ ได้ ควรจะยกเลิกบทบัญญัตินี้เสียหรือไม่ก็จำกัดขอบเขตการใช้บังคับลงไปว่าให้ใช้เฉพาะในกรณีที่มีการสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงหรือมีการฉ้อฉลทางการค้าเท่านั้น

- กรณีตามประกาศกระทรวงศุลกากรที่ 36/2543 ในเรื่องการผ่อนผันหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาย้อนกลับที่ให้อำนาจกำหนดราคาย้อนกลับโดยใช้ข้อมูลต้นทุน มูลค่าวัสดุ และการจัดทำที่หาได้จากประเทศอื่นที่มีใช้ประเทศที่ส่งออก และการที่อาจกำหนดราคาย้อนกลับโดยผู้เชี่ยวชาญ ผู้ชำนาญการหรือคณะกรรมการได้

5) เพื่อเป็นการป้องกันปัญหาการสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงหรือการฉ้อฉลทางการค้า ประเทศไทยควรจะเร่งการจัดทำฐานข้อมูลราคาเพื่อประโยชน์ในการกำหนดราคาศุลกากรใช้เป็นเครื่องมือในการประเมินความเสี่ยงจากการสำแดงราคา และใช้ในการควบคุมการตรวจสอบหลังปล่อยและทำการเชื่อมโยงระบบเครือข่ายข้อมูลระหว่างกรมศุลกากรกับหน่วยงานอื่น เช่น กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย จะได้ช่วยลดความเป็นไปได้ในของการแจ้งราคาเท็จเพื่อเลี่ยงหลักภาษีศุลกากรและภาษีเงินได้ไปพร้อม ๆ กัน โดยนอกจากนี้ในระดับระหว่างประเทศประเทศไทยควรที่จะมีการทำความตกลงกับความประเทศต่าง ๆ เพื่อสร้างความร่วมมือระหว่างกันทางศุลกากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการป้องกันการสำแดงราคาที่ไม่ถูกต้อง

6) ในส่วนของกรมศุลกากรควรจะมีการรวบรวมคำพิพากษาของศาล และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่าง ๆ ให้เป็นระบบเพื่อให้สะดวกแก่การค้นคว้าของผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องและเป็นการส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสในการดำเนินการของประเทศ นอกจากนี้ยังควรที่จะเร่งพัฒนาบุคคลากรเพื่อให้สามารถประเมินราคาศุลกากรได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศ เพื่อส่งเสริมให้การค้าระหว่างประเทศดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ