

การปฏิบัติตามความตกลงด้านศุลกากรของประชาคม
อาเซียนเกี่ยวกับราคาศุลกากร: ศึกษาเฉพาะกรณี
พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560

ผู้ช่วยศาสตราจารย์รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร

การปฏิบัติตามความตกลงด้านศุลกากรของประชาคมอาเซียนเกี่ยวกับราคาศุลกากร:
ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560*
Compliance with Customs Agreement of the ASEAN Community
Regarding Customs Valuation: A Case Study
of the Custom Act B.E. 2560 (2017)

ผู้ช่วยศาสตราจารย์รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร**

Assistant Professor Ratthasak Pisutthangkoon

บทคัดย่อ

ประเทศไทยเข้าเป็นภาคีและให้สัตยาบันความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร (ASEAN Agreement on Customs) ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994) และในช่วงเวลาหลายปีที่ผ่านมาหน่วยงานศุลกากร

*บทความนี้เรียบเรียงจากดุษฎีนิพนธ์ เรื่อง “การปฏิบัติตามความตกลงด้านศุลกากรของประชาคมอาเซียนเกี่ยวกับราคาศุลกากร: ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560” ซึ่งได้ผ่านการสอบป้องกันดุษฎีนิพนธ์เป็นที่เรียบร้อยแล้ว โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์สุขสมัย สุทธิบัติ และรองศาสตราจารย์ อรรพรรณ พจนานุรัตน์ คณะกรรมการสอบป้องกันดุษฎีนิพนธ์ คือ ศาสตราจารย์พิเศษปัญญา สุทธิบัติ, ศาสตราจารย์สำเรียง เมฆเกรียงไกร, ศาสตราจารย์พิเศษสุชาติ ธรรมมาพิทักษ์กุล, ดร.วัชร เนติวานิชย์ และศาสตราจารย์ ดร.ปิยะฉัตร จารุธีรคันต์.

The article is a part of dissertation “Compliance with Customs Agreement of the ASEAN Community Regarding Customs Valuation: A Case Study of the Custom Act B.E. 2560 (2017).” This dissertation has been approved by a graduate school as partial fulfillment of the requirement for the Doctor of Laws at Ramkhamhaeng University. Associate Professor Suksamai Suthibordee and Associate Professor Orawan Potjananurat are advisors. Professor Panya Sutthibodee, Professor Samrieng Mekkiengkrai, Professor Suchat Thammagitagcul, Dr.Watchara Neitivanich and Professor Dr.Piyachat Jarutirasarn are examiners.

**นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต โครงการปรัชญาดุษฎีบัณฑิตทางสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. E-mail: tax.control@hotmail.com

Student in Doctor of Laws Program, Doctor of Philosophy Program in Social Science, Ramkhamhaeng University.

วันที่รับบทความ (received) 6 มิถุนายน 2565, วันที่แก้ไขบทความ (revised) 22 กรกฎาคม 2565, วันที่ตอบรับบทความ (accepted) 22 กรกฎาคม 2565.

ของประเทศไทยได้จ่ายเงินสินบนรางวัล ตามกฎหมายให้แก่สายลับและเจ้าหน้าที่รวมเป็นจำนวนเงินมหาศาล ดังนั้น การนำเข้าของหรือสินค้ามาในประเทศไทยจึงเกิดปัญหาข้อพิพาทเรื่องอากรศุลกากรอย่างมาก ปัญหาข้อพิพาทเรื่องอากรศุลกากรดังกล่าวมีความเชื่อมโยงอย่างมีนัยสำคัญกับหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากร หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ผู้นำเข้าต้องใช้ในการสำแดงราคาศุลกากรต่อหน่วยงานศุลกากรเพื่อเสียอากรขาเข้าศุลกากร และเป็นหลักเกณฑ์ที่หน่วยงานศุลกากรต้องใช้ประเมินราคาศุลกากรต่อผู้นำเข้าเพื่อบังคับเก็บอากรขาเข้าศุลกากรด้วย กล่าวคือ เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดฐานภาษี (Tax Base) ของอากรขาเข้าศุลกากร

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนได้พบว่า หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 และ กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ปัจจุบัน มีหลักเกณฑ์บางส่วนที่เป็นมูลเหตุที่ส่งผลกระทบต่อ การบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าของหน่วยงานศุลกากรไทย และส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมและความแน่นอนเกี่ยวกับภาระภาษีของผู้นำเข้าและประชาชนผู้บริโภคสินค้านำเข้า นอกจากนี้ ผู้เขียนพบว่า กรณีที่ผู้นำเข้าเป็นผู้จำหน่ายของที่นำเข้านั้นแต่เพียงผู้เดียวในประเทศไทย เป็นธุรกิจการค้าในลักษณะตลาดการผูกขาด (Monopoly) ผวนกับกรณีที่ผู้นำเข้าดังกล่าวกับผู้ผลิตและหรือผู้ขายในต่างประเทศมีความสัมพันธ์กันเช่นนี้ ทำให้สภาพปัญหาเกิดผลกระทบเพิ่มขึ้นและเป็นสถานการณ์ที่ตรวจสอบราคาหรือมูลค่าที่แท้จริงแห่งของนำเข้าได้ยาก ดังนั้น หลักเกณฑ์ส่วนที่เป็นมูลเหตุดังกล่าวควรเพิ่มเติมหลักเกณฑ์เพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติมากยิ่งขึ้น เพื่อลดปัญหาทางกฎหมายในการปฏิบัติตามความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร ข้อ 20 ราคาศุลกากร ตามกฎหมายไทย และขณะเดียวกันหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรไทยจะมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

คำสำคัญ: ราคาศุลกากร, อากรศุลกากร, ศุลกากร

Abstract

Thailand became a party and ratified the ASEAN Agreement on Customs, comprising an Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994. Over the past several years it has been found that the Thai customs authorities have paid large sums of bribes and statutory rewards to detectives and officials. When importing goods into Thailand, there is a huge problem of customs duty disputes. The customs dispute is significantly linked to customs pricing rules. These criteria are required by the importer to declare the customs valuation to the customs authority in order to pay the customs import duty as well as a criterion that customs authorities must use to assess the customs valuation to the importer in order to enforce the collection of customs import duty. In other words, it is a criterion that determines the tax base of the customs import duty.

Nevertheless, the researchers found that the customs pricing rules according to the Customs Act B.E. 2560 (2017), Section 16, Section 18 and the Ministerial Regulation on Determination and Use of Customs Valuation, B.E. 2560, are grounds that affect the enforcement of import duties by Thai customs authorities and affects the fairness and certainty of the tax burden of importers and consumers of imported goods. In the event that the importer is the sole supplier of the imported goods in Thailand, it is a business that is considered a monopoly market. In addition to the case where the said importer and the manufacturer and/or seller in foreign countries have a business relationship like this, it even makes the situation more impactful and is a situation in which it is difficult to determine the price or intrinsic value of the imported goods. Therefore, the underlying criteria should be supplemented with additional criteria to comply with the implementation of the rules and intent of the agreement of ASEAN Customs in conjunction with the agreement on the adoption of Clause 7 of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 to further reduce the legal problems in the implementation of the ASEAN Agreement on Customs, Clause 20, Customs Valuation according to Thai law. At the same time, the rules for setting Thai customs valuation will be more effective as well.

Keywords: customs valuation, customs duty, customs

การนำเข้าของหรือสินค้ามาในประเทศไทยปัจจุบันมีสภาพปัญหาเป็นข้อพิพาทเรื่องอากรศุลกากร ย่อมกระทบต่อความแน่นอนในการจัดเก็บอากรขาเข้าสู่ศุลกากรและส่งผลกระทบต่อเนื่องไปถึงการ นำเข้าและการค้าระหว่างประเทศของประเทศไทยตามลำดับและที่สำคัญคือ ปัญหาข้อพิพาท จะเป็นมูลเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนรายจ่ายของทั้งฝ่ายประชาชนผู้นำเข้าและฝ่ายรัฐ ในบทความนี้ ผู้เขียนหยิบยกเรื่องสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บอากรขาเข้าสู่ศุลกากรมาแนะนำเสนอและวิเคราะห์ คือ ปัญหาบทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธี “ราคาคำนวณ” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560

1. ปัญหาบทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธี “ราคาคำนวณ” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560

ปัจจุบันพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 กำหนดหลักเกณฑ์ว่า ในกรณีที่หน่วยงานศุลกากรจะไม่รับหรือปฏิเสธราคาศุลกากร ลำดับที่ 1 คือ “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า” ซึ่งจะต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรไทยได้พิจารณาเป็นยุติแล้วว่า ข้อมูลเกี่ยวกับราคาศุลกากรที่ผู้นำเข้าได้สำแดงไว้ต่อหน่วยงานศุลกากรนั้นไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธี “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า” ต่อมาเมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรไม่รับหรือปฏิเสธราคาสำแดงหรือปฏิเสธราคาศุลกากรลำดับที่ 1 คือ “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า” ดังนั้น “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า” ที่ผู้นำเข้าได้สำแดงนั้นจึงไม่สามารถนำมาใช้เป็นราคาศุลกากรเพื่อคำนวณอากรขาเข้า¹ ดังนั้น ขั้นตอนต่อมาเจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรไทยจะพิจารณาค้นหาข้อมูลของ “ของที่เหมือนกัน” ซึ่งเป็นวิธีกำหนดราคาศุลกากรลำดับที่ 2² เพื่อนำหลักเกณฑ์วิธี “ราคาของที่เหมือนกัน” มาใช้ประเมินเป็นราคาศุลกากรเพื่อคำนวณอากรขาเข้าสู่ศุลกากรแทนที่วิธี “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า” ซึ่งได้ถูกปฏิเสธนั้น เพื่อนำไปสู่การจัดเก็บอากรขาเข้าสู่ศุลกากรตามราคาหรือมูลค่าที่แท้จริงแห่งของนำเข้า แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าหากเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีลำดับที่ 2 ดังกล่าว เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรก็จะพิจารณากำหนดราคาศุลกากรตามหลักเกณฑ์

¹กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 18.

²กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 20.

ซึ่งเป็นวิธีลำดับต่อไป คือ วิธี “ราคาของที่คล้ายกัน”,³ วิธี “ราคาหักทอน”⁴ ตามลำดับ ต่อมาถ้าหากว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากร ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีตามลำดับดังกล่าว เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรจึงต้องกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธี “ราคาคำนวณ”⁵

หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธีราคาคำนวณ คือ การรวมต้นทุนสินค้าและรายการมูลค่าดังต่อไปนี้ เพื่อกำหนดเป็นราคาศุลกากรโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากร เพื่อประเมินอากรขาเข้าศุลกากรและบังคับจัดเก็บโดยหน่วยงานศุลกากร 1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือกรรมวิธีใด ๆ ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า, 2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไป ที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิต รายอื่น ๆ เพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร, 3) ค่าภาชนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า, 4) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า, 5) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังด่านศุลกากรที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังด่านศุลกากรที่นำของเข้าและ 6) มูลค่าของการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบแบบแปลนและภาพร่างที่กระทำขึ้นในราชอาณาจักรและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้าโดยคิดมูลค่าของการให้บริการดังกล่าวจากผู้ผลิต (ถ้ามี)⁶

หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีราคาคำนวณโดยการรวมต้นทุนสินค้าและรายการมูลค่าดังกล่าวนั้น ในปัจจุบันพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (จ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 กำหนดหลักเกณฑ์ว่า⁷

1) ให้กระทำบนพื้นฐานของข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าว กล่าวคือ ในการกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีราคาคำนวณนั้น ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรไทยดำเนินการรวบรวมต้นทุนสินค้าและรายการมูลค่าทั้งหมดโดยที่จะต้องกำหนดราคาศุลกากรจากข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าวเท่านั้น และ

³กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 24.

⁴กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 27.

⁵กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 31.

⁶กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 32.

⁷กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 33.

2) กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศไม่สามารถจัดส่งข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีดังกล่าวได้ภายในเวลาอันสมควรให้แก่หน่วยงานศุลกากรไทย ให้ถือว่า หน่วยงานศุลกากรไทยไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามหมวดการกำหนด “ราคาคำนวณ”

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ผลแห่งหลักเกณฑ์ในปัจจุบันจะทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรไทยไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีราคาคำนวณและไม่สามารถประเมินและบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรด้วยวิธีนี้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงเกิดผลกระทบต่อรายได้ของประเทศไทยโดยตรง เหตุผลเพราะการเข้าร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรไทยเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าว เพื่อนำไปสู่การประเมินอากรขาเข้าศุลกากรและดำเนินคดีอาญาทางศุลกากรต่อผู้ซื้อหรือผู้นำเข้าในประเทศไทย สถานการณ์ในแง่มุมดังกล่าวนี้จะเกิดผลกระทบในทางลบอย่างร้ายแรงและโดยตรงต่อความสัมพันธ์และผลประโยชน์ร่วมกันระหว่างผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศ กับผู้ซื้อหรือผู้นำเข้าในประเทศไทย กล่าวคือ กลุ่มบุคคลดังกล่าวอยู่ในสถานการณ์ที่กำลังมีผลประโยชน์ทางธุรกิจตอบแทนระหว่างกัน และในขณะเดียวกัน รัฐหรือประเทศผู้ผลิตอาจได้รับผลกระทบเกี่ยวกับการลงทุนและประโยชน์รายได้ทางภาษีอากรด้วย ดังนั้น หน่วยงานรัฐของประเทศไทยจึงไม่ได้รับความร่วมมือตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวเท่าที่ควร หลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงขาดประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ ดังนั้น จึงเป็นมูลเหตุที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อ การประเมินและจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรของไทยโดยตรง

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีถ้าหากเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรกำหนดราคาคำนวณโดยที่มิได้ใช้ข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้า ในนามของผู้ผลิตดังกล่าวเช่นนี้ ย่อมเป็นประเด็นหรือเป็นมูลเหตุให้เกิดข้อพิพาทกรณีกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีราคาคำนวณโดยมิชอบด้วยพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (จ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ข้อ 33 อีกด้วย

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์และวิเคราะห์ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งมีอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับราคาศุลกากรโดยตรง⁸ ผู้ทรงคุณวุฒิส่วนใหญ่ร่วมกันให้ข้อมูลว่า ในปัจจุบันข้อมูลเอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือ ผู้นำของเข้า ในนามของผู้ผลิตดังกล่าวที่หน่วยงานศุลกากรได้รับ เพื่อการกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” นั้น อาจเป็นข้อมูลที่ได้รับต่อมาจาก

⁸รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, “การปฏิบัติตามความตกลงด้านศุลกากรของประชาคมอาเซียนเกี่ยวกับราคาศุลกากร: ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560”, (นิติศาสตรดุษฎีนิพนธ์, มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2564), หน้า 295–297.

กรมสอบสวนคดีพิเศษ เพื่อการปฏิบัติตามกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาตุลาการ พุทธศักราช 2560 ข้อ 33 ดังนั้น หลักเกณฑ์แนวทางการปฏิบัติที่พนักงานสอบสวนคดีพิเศษในการรวบรวมพยานหลักฐานในต่างประเทศเพื่อนำมาประกอบการกำหนดราคาตุลาการและดำเนินคดี ดังตัวอย่างต่อไปนี้

แนวทางการปฏิบัติในการดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานและสอบปากคำพยาน ในต่างประเทศ เพื่อนำมาประกอบการดำเนินคดี	
1	การจัดทำแผนการปฏิบัติงานการรวบรวมพยานหลักฐานที่อยู่ในต่างประเทศ และรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการของสนธิสัญญาาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาว่าด้วยความช่วยเหลือซึ่งกันและกันทางอาญา พระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศ ในเรื่องทางอาญา พุทธศักราช 2535 หรือ (Mutual Legal Assistance Treaty-MLAT) ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พุทธศักราช 2537) และระเบียบของผู้ประสานงานกลางว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือและการขอความช่วยเหลือ ตามกฎหมายว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญา เสนอขอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งต้องระบุเหตุผลความจำเป็น ระยะเวลา ดำเนินการ จำนวนบุคลากร และงบประมาณค่าใช้จ่ายสำหรับพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและพนักงานอัยการ
2	การทำหนังสือเพื่อแจ้งสำนักงานอัยการสูงสุดเกี่ยวกับเรื่องเหตุผลความจำเป็น และรายชื่อเจ้าหน้าที่ของฝ่ายไทยที่จะร่วมสังเกตการณ์ในคำร้องขอความช่วยเหลือฯ ให้ทางการต่างประเทศ (เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา) ทราบ
3	การดำเนินการวิเคราะห์บรรดาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับแผนการปฏิบัติงานการรวบรวมพยานเอกสารหลักฐานในต่างประเทศ โดยประสานงานกับผู้ประสานงานกลางฝ่ายไทย คือ พนักงานอัยการ สำนักงานต่างประเทศ สำนักงานอัยการสูงสุด กับ ผู้ประสานงานกลางของฝ่ายต่างประเทศ (เช่น สหรัฐอเมริกา คือ กระทรวงยุติธรรม Department of Justice ประเทศสหรัฐอเมริกา) เพื่อเตรียมความพร้อมเกี่ยวกับแนวทางการรวบรวมพยานเอกสารหลักฐานที่ชัดเจน สำหรับใช้เป็นหลักฐานประกอบการพิจารณาตัดสินในชั้นศาลของประเทศไทย

4	การเข้าไปปฏิบัติราชการในต่างประเทศเพื่อติดตามการดำเนินการขอความช่วยเหลือจากรัฐบาลต่างประเทศในการสอบปากคำและรวบรวมบรรดาพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องตาม Mutual Legal Assistance Treaty in Criminal Matter ในระหว่างวันที่และเวลาที่กำหนดอย่างชัดเจน โดยมีอัยการพิเศษฝ่ายกิจการต่างประเทศ สำนักงานอัยการสูงสุดในฐานะผู้ประสานงานกลางฝ่ายไทย ซึ่งได้ประสานงานกับหน่วยงานต่างประเทศ (เช่น U.S. Department of Justice, Criminal Division ของประเทศสหรัฐอเมริกา) ในการเดินทางเพื่อไปร่วมสอบปากคำพยาน ร่วมกับเจ้าหน้าที่ผู้ประสานงานกลางฝ่ายหน่วยงานต่างประเทศ เช่น เจ้าหน้าที่จากสำนักงานสอบสวนกลาง (Federal Bureau of Investigation-FBI) ของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น
5	ผู้ประสานงานกลางฝ่ายรัฐบาลต่างประเทศจะรวบรวมการจดบันทึกการสอบปากคำพยานและพยานเอกสาร ตามข้อ 4 จากเจ้าหน้าที่ เช่น เจ้าหน้าที่จากสำนักงานสอบสวนกลาง (Federal Bureau of Investigation-FBI) ของประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อส่งให้สำนักงานต่างประเทศ สำนักงานอัยการสูงสุดประเทศไทย โดยผ่านทางสถานทูตของต่างประเทศ เช่น สถานทูตสหรัฐอเมริกาในประเทศไทย
6	สำนักงานต่างประเทศ สำนักงานอัยการสูงสุด รวบรวมบันทึกการสอบปากคำพยาน และพยานหลักฐานที่ได้รับจากรัฐบาลต่างประเทศ เพื่อส่งต่อพนักงานสอบสวนคดีพิเศษผู้รับผิดชอบ
7	พนักงานสอบสวนคดีพิเศษรวบรวมพยานหลักฐานที่ได้รับเพื่อนำมาประกอบการดำเนินคดีในประเทศไทยต่อไป เช่น นำส่งพยานหลักฐานไปยังกรมศุลกากร เป็นต้น
ที่มา: ผู้ทรงคุณวุฒิ กรมสอบสวนคดีพิเศษ กระทรวงยุติธรรม	

ผู้ทรงคุณวุฒิส่วนใหญ่และผู้เขียนมีข้อสังเกตที่ตรงกันว่า หลักเกณฑ์พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (จ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 หมวด 6 ข้อ 33 ดังกล่าวนั้น ทำให้เกิดสภาพปัญหาขาดประสิทธิภาพในการกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” และจะไม่สามารถประเมินและบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรด้วยวิธีนี้ ซึ่งจะกระทบต่อรายได้ของรัฐโดยตรง เหตุผลเพราะว่า เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากร จำต้องรอคอยข้อมูลพยานหลักฐานจากผู้ผลิตในต่างประเทศและหน่วยงานรัฐของต่างประเทศ เมื่อเป็นกรณีที่ต้องมีการรอคอยเป็นระยะเวลาเนิ่นนาน ดังนั้น คดีสำคัญบางคดีจึงขาดอายุความตามกฎหมายภายในของประเทศไทย และในส่วนกรณีที่ไม่ได้รับข้อมูลเลยก็จะทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรของประเทศไทยไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” เพื่อการจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากร

สภาพปัญหาดังกล่าวจะปรากฏผลกระทบอย่างชัดเจน ในกรณีที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศ กับผู้ซื้อหรือผู้นำเข้าในประเทศไทยซึ่งเป็นบุคคลกลุ่มเดียวกันหรือมีความสัมพันธ์กันมีเจตนาร่วมกันที่จะปกปิดข้อมูลเกี่ยวกับการพิสูจน์การกระทำผิดของผู้นำเข้า หรือมีเจตนาที่จะจัดทำและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการกระทำของผู้นำเข้าโดยเป็นความเท็จหรือมีเจตนาที่จะปกป้องด้วยประการใดมิให้ผู้นำเข้า ถูกดำเนินคดีตามกฎหมายของประเทศไทย เพื่อกลุ่มบุคคลดังกล่าวจะสามารถรักษาผลประโยชน์ทางธุรกิจที่มีร่วมกัน และเพื่อมิให้ข้อมูลกล่าวหาความผิดทางอาญาสู่สาธารณะมีผลพัวพันกับกลุ่มบุคคลดังกล่าว ตัวอย่างเช่น ผู้ถือหุ้นและหรือกรรมการของบริษัทผู้ผลิตและหรือบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ กับบริษัทผู้ซื้อและหรือผู้นำเข้าในประเทศไทยนั้นเป็นบุคคลกลุ่มเดียวกัน เช่น เป็นบุคคลกลุ่มเดียวกัน ในอัตราส่วนประมาณ 90 ถึง 99 เป็นต้น ดังนั้น ผลประโยชน์ของทั้งสองบริษัททั้งในต่างประเทศ และในประเทศไทยนั้น คือ ผลประโยชน์ของบุคคลกลุ่มเดียวกันนั่นเอง เป็นต้น ในกรณีตามตัวอย่างนี้ ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า บุคคลกลุ่มเดียวกันที่เป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการในบริษัทผู้ผลิตและหรือผู้ขาย ในต่างประเทศกับบริษัทผู้นำเข้าในประเทศไทยนั้น ย่อมมีส่วนร่วมกันในการจัดทำข้อมูลพยานหลักฐานของประเทศไทยเกี่ยวกับสินค้าหรือของนำเข้าประเทศไทย ผู้เขียนมีข้อสังเกตต่อไปว่า ถ้าหากบุคคลกลุ่มดังกล่าวเล็งเห็นว่า การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรของประเทศไทยนั้น จะไม่เป็นคุณและเกิดผลในทางลบต่อกลุ่มบริษัทหรือกลุ่มบุคคลส่วนที่เป็นผู้นำเข้าในประเทศไทย ดังนั้นกลุ่มบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการดังกล่าวย่อมมีมูลเหตุจูงใจที่จะควบคุมหรือสร้างกลไก บังคับบริษัทผู้ผลิตและหรือผู้ขายในต่างประเทศเพื่อมิให้ความร่วมมือหรือสร้างไม่ให้ความร่วมมือ ไม่เต็มใจต่อหน่วยงานรัฐของประเทศไทยผู้ผลิตในการส่งข้อมูลพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ราคาคำนวณ ให้แก่หน่วยงานรัฐของประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศผู้นำเข้า กรณีตามตัวอย่างนี้ จะนำไปสู่ผลเสีย ในบ้านปลาย คือ เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรของประเทศไทยจะไม่มีประสิทธิภาพ ในการกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” และจะไม่สามารถประเมินและบังคับจัดเก็บอากร ขาเข้าศุลกากรด้วยวิธีดังกล่าวนี้ ซึ่งจะกระทบต่อรายได้ของรัฐหรือประเทศไทยโดยตรง

นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในลักษณะอื่น ๆ ที่อาจเป็นความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการ กำหนดราคาศุลกากรในกรณีดังต่อไปนี้ (1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหาร ในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง (2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง (3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง (4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของผู้ควบคุมหรือถือหุ้น ที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม (5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม (6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม (7) บุคคลทั้งสองร่วมกัน ควบคุมบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม (8) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับ อีกบุคคลหนึ่ง อนึ่ง บุคคลที่มีอำนาจควบคุมตาม (4) (5) (6) และ (7) หมายถึง บุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้ง

หรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิตินัยหรือพฤตินัยตามกฎหมายกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคา
ศุลกากร พ.ศ. 2560⁹

ผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีที่ผู้นำเข้าและผู้ผลิตและหรือผู้ขายในต่างประเทศมีความสัมพันธ์กัน
และผู้ผลิตหรือผู้ขายดังกล่าวมีมูลเหตุจูงใจที่จะปกป้องมิให้ผู้นำเข้าถูกดำเนินคดีศุลกากรซึ่งเป็น
ความผิดอาญารวมอยู่ด้วยตามกฎหมายประเทศไทยย่อมเป็นกรณีที่ยากที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงาน
ศุลกากรไทยจะตรวจสอบความจริงของโครงสร้างราคาหรือราคาที่แท้จริงแห่งของหรือสินค้านำเข้า
ภายใต้การปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (จ) ประกอบ
กฎหมายกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ที่บังคับว่า ให้กระทำบนพื้น
ฐานของข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าใน
นามของผู้ผลิตดังกล่าว และที่บังคับว่า กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศไม่สามารถจัดส่ง
ข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชี ดังกล่าวได้ภายในเวลาอันสมควร ให้ถือว่าไม่อาจกำหนดราคา
ศุลกากรวิธีราคาคำนวณ¹⁰

นอกจากนี้ ผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เขียนเห็นร่วมกันว่า ในกรณีที่ผู้นำเข้าเป็นผู้จำหน่ายของที่นำเข้านั้น
แต่เพียงผู้เดียวในประเทศไทย เป็นธุรกิจการค้าในลักษณะผูกขาด (Monopoly) ผนวกรวมกับกรณี
ที่ผู้นำเข้าและผู้ผลิตและหรือผู้ขายในต่างประเทศมีความสัมพันธ์กันดังกล่าว เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงาน
ศุลกากรไทยย่อมปฏิบัติหน้าที่กำหนดราคาศุลกากรตามวิธี “ราคาคำนวณ” ได้ยาก อนึ่ง ตลาดผูกขาด
(Monopoly) มีลักษณะดังต่อไปนี้

ตลาดแข่งขันไม่สมบูรณ์ (Imperfectly Competitive Market) ตลาดผูกขาด (Monopoly)¹¹	
ลักษณะสำคัญ	สาเหตุที่เกิดการผูกขาด
1. มีผู้ผลิตหรือผู้ขายรายเดียว	1. ผู้ผลิตหรือผู้ขายหลายรายรวมตัวกันผูกขาด การผลิตหรือการขาย
2. สินค้ามีลักษณะพิเศษไม่เหมือนใคร โดยไม่สามารถหาสินค้าอื่นมาทดแทน	2. รัฐออกกฎหมายหรือบังคับใช้กฎหมายให้เกิด การผูกขาดผู้ผลิตหรือผู้ขาย หรือรัฐอาจทำเอง หรือรัฐให้อำนาจเอกชนในลักษณะการสัมปทาน โดยอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐ

⁹กฎหมายกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 3.

¹⁰กฎหมายกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 33.

ตลาดแข่งขันไม่สมบูรณ์ (Imperfectly Competitive Market) ตลาดผูกขาด (Monopoly)¹¹	
ลักษณะสำคัญ	สาเหตุที่เกิดการผูกขาด
3. ผู้ผูกขาดสามารถกีดกันไม่ให้ผู้อื่นเข้ามาผลิตแข่งขันได้ หรือลักษณะของการผลิตที่ทำให้ผู้ผลิตรายอื่นเข้ามาแข่งขันได้ยาก	3. เป็นการผลิตที่ใช้ทุนจำนวนมาก หรือมีขนาดการผลิตที่ใหญ่ เพื่อจะได้รับประโยชน์จากการประหยัดของขนาดการผลิต (Economies of Scale) กรณีนี้ ผู้ผลิตรายใหม่ต้องมีทุนสูง ดังนั้นจึงแข่งขันได้ยากหรือเป็นกิจการขนาดเล็กกว่าก็จะแข่งขันไม่ได้
4. ผู้ผูกขาดมีอำนาจกำหนดราคา	4. เป็นเจ้าของวัตถุดิบแต่ผู้เดียว ทำให้ผู้อื่นไม่สามารถผลิตสินค้าเพื่อเข้ามาแข่งขัน 5. การจดทะเบียนทรัพย์สินทางปัญญา
ที่มา: ผู้ทรงคุณวุฒิ กรมสอบสวนคดีพิเศษ กระทรวงยุติธรรม	

ในกรณีตลาดผูกขาด (Monopoly) นี้ จะส่งผลให้เจ้าหน้าที่ตุลาการและหน่วยงานตุลาการของประเทศไม่มีข้อมูลโครงสร้างราคาสินค้าที่เป็นของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันที่ถูกส่งออกและหรือนำเข้าโดยผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าซึ่งเป็นเอกชนรายอื่น ๆ ในประเทศไทย ดังนั้น เจ้าหน้าที่ตุลาการและหน่วยงานตุลาการของประเทศไทยจึงไม่มีข้อมูลของของนำเข้าที่จะใช้เป็นของคู่เปรียบเทียบราคาตุลาการกับของที่กำลังถูกประเมินราคาตุลาการหรือถูกปฏิเสธราคาตุลาการ ในกรณีเช่นนี้ เจ้าหน้าที่ตุลาการและหน่วยงานตุลาการของประเทศไทยก็จะรวบรวมข้อมูลได้เพียงข้อมูลจากผู้ผลิตและหรือผู้นำเข้าซึ่งอาจมีความสัมพันธ์กันนั้น ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ข้อมูลจากผู้ผลิตและหรือผู้นำเข้าซึ่งอาจมีความสัมพันธ์กันในกรณีตลาดการผูกขาด (Monopoly) ในประเทศไทยนั้น เป็นข้อมูลที่อาจมีปัญหาเรื่องความน่าเชื่อถือของข้อมูล เพราะเหตุผลว่าผู้จัดทำข้อมูลพยานหลักฐานดังกล่าวนี้ คือ กลุ่มบุคคลผู้นำเข้าเอง จึงเป็นผู้มีส่วนได้เสียพิเศษ และเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยตรงที่กำลังถูกตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ตุลาการและหน่วยงานตุลาการเพื่อประเมินราคาตุลาการของประเทศไทยและอากรขาเข้าตุลาการ ประกอบกับเป็นข้อมูลที่เจ้าหน้าที่ตุลาการและหน่วยงานตุลาการของประเทศไทยยากที่จะตรวจสอบความจริงแห่งข้อมูลที่ถูกจัดทำขึ้นโดยกลุ่มบุคคลผู้นำเข้านั้น

¹¹อาธิ คุรุศากยวงศ์, เศรษฐศาสตร์อุตสาหกรรม (Economic Industrial) (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ ซีเอ็ด-ยูเคชั่น (มหาชน), 2553), หน้า 81-84.

ผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมว่า หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ในปัจจุบันเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้ปฏิบัติผ่านหลายกระบวนการ เหตุผลเพราะว่าจะต้องประสานงาน ข้อมูลข้ามหน่วยงานหลายหน่วยงานทั้งภายในและภายนอกประเทศไทย ได้แก่ หน่วยงานศุลกากร สังกัดกระทรวงการคลัง กรมสอบสวนคดีพิเศษสังกัดกระทรวงยุติธรรม และ สำนักงานอัยการ เป็นองค์กระอริสระตามรัฐธรรมนูญ ดังนั้น หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ในปัจจุบันจึงไม่ใช่หลักเกณฑ์ที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรของประเทศไทยจะสามารถปฏิบัติตาม ได้โดยสะดวก ผู้เขียนเห็นว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ ไม่สอดคล้องต่อหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ที่ดี หรือ หลักความสะดวก¹² (Simplicity หรือ Convenience)¹³ ซึ่งพิจารณาในมุมมองของเจ้าหน้าที่ ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากร ทั้งนี้ หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ที่ดีควรจะทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรสามารถนำไปใช้ปฏิบัติได้อย่างคล่องหรือไม่ ติดขัด¹⁴ เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการอำนวยความสะดวกต่อประเทศไทยตามหลักการอำนวยความสะดวก (Income Growth)¹⁵ รายได้ของรัฐ (Public Revenue)¹⁶ กล่าวคือ จะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่ก่อให้เกิดรายได้ ต่อรัฐเป็นจำนวนที่รัฐสามารถคาดการณ์ไว้อย่างสม่าเสมอซึ่งเป็นหลักการที่พิจารณาในมุมมองของรัฐ รายได้ของรัฐ (Public Revenue)¹⁶ คือ ผลรวมของภาษีอากรต้องเกิดขึ้นหรือมีอยู่อย่างสม่าเสมอ

ผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมว่า ข้อดีของหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ในปัจจุบัน คือ หากปฏิบัติได้จริง จะทำให้ได้ทราบข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงของของหรือสินค้านำเข้า โดยผู้ผลิตสินค้านั้นโดยตรงและจะส่งผลให้การประเมินราคาศุลกากรและจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากร ได้ตามต้นทุนที่แท้จริงแห่งของนำเข้า แต่อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นหลักเกณฑ์ที่นำไปบังคับใช้ หรือนำไปปฏิบัติให้เกิดผลสำเร็จจริงได้ยาก กล่าวคือ ยากที่จะเกิดผลลัพธ์ไปสู่การกำหนดราคา ศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” เพื่อประเมินอากรขาเข้า ศุลกากร ดังนั้น หลักเกณฑ์วิธี “ราคาคำนวณ” ในปัจจุบัน จึงยังไม่สอดคล้องต่อหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี หรือ หลักการบังคับใช้ได้ (Enforceability) เหตุผลเพราะว่าหลักเกณฑ์วิธี “ราคาคำนวณ” เป็นหลักเกณฑ์ที่มีผลต่อการกำหนดจำนวนฐานภาษี

¹²วิทย์ ต้นตยกุล, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติ บัณฑิตยสภา, 2528), หน้า 24-25.

¹³บุญธรรม ราชรักษ์, *ทฤษฎีภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2558), หน้า 27.

¹⁴พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554, *สะดวก* [Online], available URL: <https://dictionary.orst.go.th/>, 2565 (พฤษภาคม, 11).

¹⁵ปรีชา สุวรรณทัต, *วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง*, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2557), หน้า30.

¹⁶อเนก เขียรถาวร, *การคลังรัฐบาล*, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นงการพิมพ์, 2522), หน้า 170-171.

ของอากรขาเข้าสู่ศุลกากร ดังนั้น จึงเป็นมาตรการตามกฎหมายภาษีอากร และ ผู้เขียนเห็นว่าหลักเกณฑ์วิธี “ราคาคำนวณ” ในปัจจุบันควรได้รับการพัฒนาให้สอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อให้สามารถนำไปบังคับใช้หรือปฏิบัติให้เกิดผลลัพธ์ได้จริงตามราคาที่แท้จริงแห่งของหรือสินค้านำเข้าและเพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์ที่มีประสิทธิภาพสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางการค้า

นอกจากนี้ ในกรณีที่หน่วยงานราชการของประเทศไทยขอความร่วมมือเกี่ยวกับข้อมูลดังกล่าวไปยังรัฐบาลต่างประเทศหรือที่เรียกว่าประเทศซึ่งได้รับคำขอผู้เขียนและผู้ทรงคุณวุฒิบางท่านมีข้อสังเกตร่วมกันว่าประเทศซึ่งได้รับคำขอนั้นเป็นสถานที่ตั้งแห่งสถานประกอบกิจการของผู้ผลิตและผู้ขายสินค้าส่งออกมายังประเทศไทย ดังนั้น ประเทศซึ่งได้รับคำขอนั้นย่อมได้รับผลประโยชน์ในรูปแบบของเงินค่าภาษีอากรจากเงินได้จากผู้ผลิตและผู้ขายสินค้าส่งออกซึ่งจะเป็นเงินรายได้ อย่างสม่ำเสมอให้แก่ประเทศซึ่งได้รับคำขอนั้น ประเทศซึ่งได้รับคำขอนั้นอาจเห็นว่าการให้ความร่วมมือตามคำขอนั้นจะกระทบความสัมพันธ์ด้านผลประโยชน์แบบพึ่งพากันและหรือจะกระทบการลงทุนภายในประเทศที่รับคำขอนั้น ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลในแง่มุมดังกล่าวนี้จะเป็นมูลเหตุจูงใจที่ทำให้ประเทศที่รับคำขอนั้นจะไม่ให้ความร่วมมือ หรืออาจให้ความร่วมมือไม่เต็มที่ในการรวบรวมและส่งข้อมูลพยานหลักฐานให้แก่หน่วยงานราชการของประเทศไทย นอกจากนี้ ยังมีเหตุผลที่เป็นแง่มุมอื่นเพิ่มเติมคือ ประเทศที่รับคำขอนั้น อาจมีมูลเหตุจูงใจที่จะคุ้มครองคนสัญชาติตนเองด้วย ดังนั้น ประเทศที่รับคำขอนั้นอาจไม่ให้ความร่วมมือ หรือให้ความร่วมมือไม่เต็มที่ในการส่งข้อมูลพยานหลักฐานให้แก่หน่วยงานราชการของประเทศไทย

ดังนั้น หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (จ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ข้อ 33 ปัจจุบันจึงเป็นมูลเหตุที่ทำให้เกิดสภาพปัญหาที่เป็นผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” เพื่อการจัดเก็บอากรขาเข้าสู่ศุลกากรของประเทศไทย

ผู้ทรงคุณวุฒิส่วนใหญ่ให้ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมว่า ในกรณีที่ผู้ผลิตและผู้ขายในต่างประเทศกับผู้นำเข้ามีความสัมพันธ์กัน และหน่วยงานศุลกากรมีเหตุอันควรสงสัยว่า “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า” ที่ผู้นำเข้าสำแดงต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรของประเทศไทย จะเป็นกรณีที่กระทำไม่สุจริตเพื่อหลีกเลี่ยงอากรขาเข้าสู่ศุลกากร ไม่ว่าจะผู้ผลิตและผู้นำเข้าดังกล่าวนี้จะมีประวัติกระทำความผิดซ้ำเกี่ยวกับการไม่ชำระอากรขาเข้าสู่ศุลกากรและการชำระภาษีอากรประเภทใด ๆ โดยไม่ถูกต้องตามกฎหมายของประเทศไทยหรือกฎหมายของต่างประเทศก็ตาม กรณีดังกล่าวนี้ ผู้ทรงคุณวุฒิเห็นว่า สมควรเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้ผู้นำเข้าที่มีความสัมพันธ์กับผู้ผลิตและผู้ขายในต่างประเทศนั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดเตรียมรวบรวมข้อมูลต้นทุนของสินค้าของผู้ผลิตและผู้ขายในต่างประเทศเพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรของประเทศไทยนำไปบังคับใช้เพื่อกำหนดราคาศุลกากร

วิธี “ราคาคำนวณ” ตัวอย่างเช่น บริษัทเอเอจำกัด คือ ผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศเพื่อส่งออก ส่วนบริษัท บีบีจำกัด คือ ผู้นำเข้าและขายสินค้าในประเทศไทยกลุ่มผู้ถือหุ้นและหรือกรรมการในบริษัทเอเอจำกัด เป็นผู้ถือหุ้นและหรือเป็นกรรมการกลุ่มเดียวกันกับบริษัทบีบีจำกัดโดยสามารถคิดคำนวณเป็นอัตรา ร้อยละ 90 ถึง 99 เปอร์เซ็นต์ ในกรณีเช่นนี้ ผู้ถือหุ้นและหรือกรรมการนั้นเป็นบุคคลกลุ่มเดียวกันกับ บริษัทเอเอจำกัด บริษัทเอเอจำกัดและบริษัทบีบีจำกัดจึงเป็นนิติบุคคลที่จะต้องถูกควบคุมโดยบุคคล กลุ่มเดียวกัน ในกรณีเช่นนี้ ผู้ทรงคุณวุฒิเห็นว่า ควรมีหลักเกณฑ์ที่บังคับบริษัทบีบีจำกัดให้มีหน้าที่ตาม กฎหมายศุลกากรของประเทศไทยในการจัดเตรียมข้อมูลโครงสร้างราคาแห่งสินค้านำเข้าจากบริษัท เอเอจำกัดเป็นการล่วงหน้าก่อนนำเข้า โดยที่รัฐบาลของประเทศผู้ผลิตจะต้องให้การรับรองข้อมูลนั้น เพื่อความถูกต้องและเพื่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลราคาสินค้านั้นด้วย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มีการ ผ่าฝืนเงื่อนไขไม่ดำเนินการจัดเตรียมข้อมูลหลักฐานดังกล่าวเป็นการล่วงหน้าและหรือเมื่อหน่วยงาน ศุลกากรของประเทศไทยร้องขอเช่นนี้ ให้ถือว่าเป็นการร่วมกันปกปิดข้อมูลและในกรณีเช่นนี้ควรเพิ่มเติม หลักเกณฑ์ที่เป็นสภาพบังคับ เช่น สภาพบังคับทางปกครอง หรือ ตัดสิทธิประโยชน์บางประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่เป็นกิจการธุรกิจของผู้นำเข้าที่มีลักษณะเป็นผู้ผลิตหรือผู้ขายรายเดียวในตลาดแข่งขัน ไม่สมบูรณ์ (Imperfectly Competitive Market) ภายในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นด้วยกับข้อเสนอแนะดังกล่าวนี้ นอกจากนี้ ผู้ทรงคุณวุฒิบางท่านให้ข้อเสนอแนะมาตรการทางปกครอง เช่น การพัก ใช้ใบอนุญาตเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่มีปัญหานั้นช่วงระยะเวลาหนึ่ง เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศและผู้นำเข้าในประเทศไทยได้ร่วมกันกระทำความผิดทาง ภาษีอากรซ้ำ หรือร่วมกันกระทำความผิดอาญาฐานอื่นที่ได้ส่งผลกระทบต่อประชาชนจำนวนมาก หรือเกี่ยวกับการฟอกเงิน เป็นต้น ในกรณีดังกล่าวนี้ควรเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ที่ผลักดันมิให้กลุ่มบุคคล ดังกล่าวประกอบกิจการธุรกิจในประเทศไทยอีก มิฉะนั้น จะทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจรายอื่น ที่ได้เสียอากรขาเข้าศุลกากรและพยายามปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยอย่างถูกต้อง จะไม่ได้รับความเป็นธรรม และที่สำคัญคือ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในกระบวนการยุติธรรม เพื่อป้องกันภัย ความเสียหายประชาชน และสร้างภาพลักษณ์ที่ดีของประเทศไทย นอกจากนี้ ผู้ทรงคุณวุฒิบางท่าน ให้ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมว่าในกรณีที่ผู้นำเข้ายังมีได้กระทำความผิดทางภาษีอากรเช่นนี้ไม่ควรกำหนด หลักเกณฑ์ที่เป็นบทลงโทษ และการกำหนดหลักเกณฑ์ที่มีบทลงโทษนั้นควรคำนึงถึงการดำเนินการลงทุน ในประเทศไทยประกอบด้วยเนื่องจากประเทศไทยในปัจจุบันยังคงต้องการการลงทุนจากต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่จำเป็นต้องกำหนดสภาพบังคับหรือบทลงโทษก็ควรพิจารณาสภาพบังคับหรือ บทลงโทษที่มีลักษณะเป็นการลดสิทธิประโยชน์ มากกว่าการกำหนดสภาพบังคับหรือบทลงโทษในลักษณะ เป็นโทษทางอาญาเพราะผู้นำเข้าส่วนใหญ่เป็นผู้ประกอบสัมมาอาชีพและโดยส่วนใหญ่เป็นบุคคล ที่อาจมิใช่ผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายศุลกากร

ในประเด็นปัญหานี้ ผู้เขียนเห็นว่า หากหลักเกณฑ์ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยสามารถเพิ่มหลักเกณฑ์ที่ทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรของประเทศไทยสามารถประเมินและบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรด้วยวิธี “ราคาคำนวณ” เป็นผลสำเร็จได้ในทางปฏิบัติ ก็จะส่งผลทำให้เกิดความแน่นอนต่อรายได้ของประเทศไทยและเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ได้กับทุกรูปแบบตลาดของสินค้านำเข้า

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (จ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ข้อ 33 มีเจตนารมณ์ที่จะให้เกิดความสอดคล้องกับความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติดังจะเห็นได้จาก กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560¹⁷ ได้กำหนดว่า “บรรดากฎหมาย กฎ ระเบียบ คำพิพากษาของศาล และคำวินิจฉัยของส่วนราชการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติโดยทั่วไป ซึ่งมีผลกระทบถึงความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ และ กรมศุลกากรจะต้องประกาศให้ทราบโดยทั่วกัน”

ความตกลงอาเซียนด้านศุลกากรประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับฟังข้อมูลและพยานหลักฐานในการกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ดังตารางต่อไปนี้

ข้อ	หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ตามความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ
1	ข้อมูลที่ผู้ผลิตจัดทำมาให้เพื่อกำหนดราคาคำนวณตาม Article 6 อาจได้รับการตรวจพิสูจน์ยืนยัน ในอีกประเทศหนึ่ง โดยเจ้าหน้าที่รัฐของประเทศนำเข้าด้วยความยินยอมของผู้ผลิต และโดยมีข้อแม้ว่า เจ้าหน้าที่รัฐของประเทศนำเข้าได้แจ้งล่วงหน้าในเวลาพอสมควรต่อรัฐซึ่งเป็นประเทศผู้ผลิต และรัฐซึ่งเป็นประเทศผู้ผลิตไม่ขัดข้องในการตรวจพิสูจน์ ¹⁸

¹⁷กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560, ข้อ 5.

¹⁸Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 6, paragraph 2.

ข้อ	หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ตามความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ
2	ในกรณีทั่วไปราคาศุลกากรจะถูกกำหนดขึ้นบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศนำเข้า แต่อย่างไรก็ตาม ราคาคำนวณต้องตรวจสอบต้นทุนของการผลิตของที่กำลังถูกประเมินราคา ซึ่งจะได้รับข้อมูลมาจากนอกประเทศนำเข้า และนอกขอบเขตอำนาจเจ้าหน้าที่ของประเทศนำเข้า ¹⁹
3	ในกรณีที่ราคาคำนวณจะสามารถกำหนดได้สำเร็จ คือ กรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน และผู้ผลิต (ผู้ขาย) พร้อมทั้งจะจัดหาข้อมูลให้เจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเป็นประเทศนำเข้าและพิสูจน์ยืนยัน ²⁰
4	ต้นทุนหรือมูลค่า Article 6 ต้องถูกกำหนดขึ้นบนพื้นฐานของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตของที่กำลังถูกประเมินราคา และเป็นข้อมูลที่ถูกจัดหาให้รัฐโดยผู้ผลิตหรือในนามผู้ผลิต และเป็นข้อมูลที่มีฐานจากบัญชีทางการค้าของผู้ผลิต และโดยมีเงื่อนไขว่าบัญชีทางการค้าของผู้ผลิตต้องสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ใช้ในประเทศที่ผลิตของนั้น ²¹
5	ต้นทุนหรือมูลค่า Article 6 รวมถึงมูลค่าขององค์ประกอบตาม Article 8 paragraph 1 (b) (4) ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่กระทำขึ้นภายในประเทศนำเข้าจะนำมารวมได้ต่อเมื่อองค์ประกอบเหล่านั้นได้ถูกคิดมูลค่าจากผู้ผลิต ²²

¹⁹Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6, paragraph 1.

²⁰Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6, paragraph 1.

²¹Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6, paragraph 2.

²²Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6, paragraph 3.

ข้อ	หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ตามความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ
6	จำนวนของกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปตาม Article 6 paragraph 1 (b) ต้องกำหนดบนพื้นฐานของข้อมูลที่ถูกจัดหามาให้โดยผู้ผลิตหรือในนามผู้ผลิต เว้นแต่ ตัวเลขของผู้ผลิตนั้นไม่สอดคล้องกับตัวเลขที่พึงคิดรวมตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่กำลังถูกประเมินราคาซึ่งกระทำโดยผู้ผลิตรายต่าง ๆ ในประเทศส่งออกเพื่อการส่งออกไปยังประเทศนำเข้า ²³
7	กรณีตัวเลขแสดงกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปของผู้ผลิตไม่สอดคล้องกับตัวเลขที่พึงคิดรวมอยู่ตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่กำลังถูกประเมินราคาโดยเป็นตัวเลขที่พึงคิดรวมอยู่ตามปกติที่กระทำโดยผู้ผลิตรายต่าง ๆ ในประเทศผู้ส่งออกซึ่งส่งออกไปยังประเทศนำเข้า กรณีเช่นนี้ จำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปอาจหาข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่นอกเหนือไปจากที่ผู้ผลิตจัดหาให้ได้ ²⁴
8	กรณีที่ใช้ข้อมูลที่นอกเหนือไปจากที่ผู้ผลิตจัดหาให้เพื่อกำหนดราคาคำนวณ เจ้าหน้าที่ของประเทศนำเข้าต้องแจ้งแหล่งที่มาของข้อมูลนั้น (ข้อมูลดิบที่ใช้คำนวณบนพื้นฐานของข้อมูลดิบภายใต้บังคับ Article 10) และต้องแจ้งให้ผู้นำเข้าทราบ ²⁵
ที่มา: ตารางจัดทำโดยผู้เขียนจากข้อมูลกรมศุลกากร	

²³Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6, paragraph 4.

²⁴Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6, paragraph 5.

²⁵Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6, paragraph 6.

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า หลักเกณฑ์กำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ความตกลงอาเซียน ด้านศุลกากร ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ, Article 6 และ Note to Article 6 paragraph 2 ถึง 6 ประกอบ Article 15 เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้หน่วยงานศุลกากรและเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีหลายวิธีเป็นทางเลือกในการรวบรวมโครงสร้างราคาและรายการมูลค่าส่วนประกอบทั้งหมดแห่งของนำเข้าเพื่อกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” มากกว่าวิธีการตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1)(จ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ข้อ 33 ในปัจจุบัน และความตกลงดังกล่าวนี้ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนเพียงพอที่ให้อำนาจหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรนำไปใช้บังคับเพื่อกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ในการประเมินและจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรเป็นรายได้ของประเทศไทย

หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรในกฎหมายต่างประเทศที่ผู้เขียนนำเสนอเพื่อประกอบการศึกษา คือ หลักเกณฑ์ของสาธารณรัฐสิงคโปร์และประเทศมาเลเซีย เหตุผลเพราะว่าประเทศมาเลเซียเป็นประเทศอุตสาหกรรมใหม่ที่ใช้ระบบเศรษฐกิจแบบตลาดเสรีเหมือนประเทศไทย และอีกเหตุผลที่สำคัญคือ ประเทศมาเลเซียตะวันตกมีพรมแดนทางบกและทางทะเลร่วมกับประเทศไทย และมีพรมแดนทางทะเลร่วมกันกับสาธารณรัฐสิงคโปร์ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า สาธารณรัฐสิงคโปร์และประเทศมาเลเซียเป็นประเทศที่อยู่ในเส้นทางการขนส่งระหว่างประเทศเดียวกันกับประเทศไทยมากที่สุด นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์และประเทศมาเลเซียมีความเจริญก้าวหน้าทัดเทียมกับกฎหมายของประเทศไทย ดังนั้น จึงเกิดประโยชน์ต่อการศึกษา อนึ่ง กฎหมายศุลกากรของประเทศมาเลเซีย ตามระเบียบราคาศุลกากร The Customs (Rules of Valuation) Regulations 1999 ของประเทศมาเลเซียได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหานี้ ดังต่อไปนี้

“9 (2) (a) ต้นทุน ค่าบริการ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับหรือราคาของ (i) วัสดุที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาและ (ii) การผลิต หรือ การประมวลผลอื่น ๆ ของสินค้าที่ได้รับการประเมินราคากำหนดบนพื้นฐานของ (A) บัญชีการค้าของผู้ผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคา หรือ (B) ข้อมูลที่เพียงพออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาที่จัดหาโดยหรือในนามของผู้ผลิตสินค้าและจัดทำในลักษณะที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศที่ผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคา รวมถึงแต่ไม่จำกัดเฉพาะส่วนรวมของสิ่งที่กล่าวข้างต้น...”²⁶

“9 (4) จำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่อ้างถึงในวรรค (2) (บี) ให้คำนวณเป็นเปอร์เซ็นต์และกำหนดบนพื้นฐานของข้อมูลที่เพียงพอที่จัดหาโดยหรือในนามของผู้นำเข้าสินค้าที่ได้รับการประเมิน

²⁶The Customs (Rules of Valuation) Regulations 1999, Section 9 (2) (a).

ราคา จัดทำในลักษณะที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศที่ผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคา”²⁷

“9 (5) เพื่อความมุ่งประสงค์ของระเบียบย่อย (4) ในกรณีที่ข้อมูลที่ให้โดยหรือในนามของผู้นำเข้าสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาไม่เพียงพอ เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจทำการตรวจสอบการขายในกลุ่มที่แคบที่สุดในประเทศมาเลเซีย หรือช่วงของสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกันกับสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาซึ่งข้อมูลที่เพียงพอสามารถได้รับตามความเห็นของเจ้าหน้าที่ศุลกากร”²⁸

ผู้เขียนเห็นว่า ตามระเบียบราคาศุลกากร The Customs (Rules of Valuation) Regulations 1999 ของประเทศมาเลเซียได้กำหนดหลักเกณฑ์บางส่วนที่เป็นข้อดีแตกต่างจากกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย เหตุผลเพราะว่า หลักเกณฑ์ของประเทศมาเลเซียนั้นได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรของประเทศมาเลเซียมีหน้าที่และมีอำนาจอย่างชัดเจนให้หน่วยงานศุลกากรสามารถทำการตรวจสอบการขายในกลุ่มที่แคบที่สุดในประเทศมาเลเซียเอง หรือช่วงของสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกันกับสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาซึ่งข้อมูลที่เพียงพอได้ตามความเห็นของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในกรณีที่ข้อมูลที่ให้โดยหรือในนามของผู้ผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาไม่เพียงพอ นอกจากนี้ ระเบียบราคาศุลกากร The Customs (Rules of Valuation) Regulations 1999 ของประเทศมาเลเซียกำหนดให้ดำเนินการกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” บนพื้นฐานของข้อมูลที่เพียงพอที่จัดหาโดยหรือในนามของผู้นำเข้าได้อีกด้วย แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า ระเบียบดังกล่าวมิได้มีหลักเกณฑ์ที่จำกัดให้การกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ให้กระทำเฉพาะบนพื้นฐานของข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าวเท่านั้น และมีได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่าในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศไม่สามารถจัดส่งข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชี ดังกล่าวได้ภายในเวลาอันสมควร ให้ถือว่าไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามหมวด 6 “ราคาคำนวณ” ดังเช่นกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยปัจจุบัน

กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์ ตามกฎระเบียบราคาศุลกากร Customs Valuation Regulations 1997 (Revised Edition 2002) ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหานี้ ดังต่อไปนี้

“8 (3) ต้นทุน ค่าใช้จ่าย และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหรือราคาของวัสดุที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาและการผลิตหรือการประมวลผลอื่น ๆ ของสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาจะกำหนดบนพื้นฐานของ

²⁷The Customs (Rules of Valuation) Regulations 1999, Section 9 (4).

²⁸The Customs (Rules of Valuation) Regulations 1999, Section 9 (5).

- (a) บัญชีการค้าของผู้ผลิตสินค้าที่ถูกประเมินราคา หรือ
- (b) ข้อมูลอื่นใดที่เพียงพอเกี่ยวกับการผลิตสินค้าที่ถูกประเมินราคาที่กำหนดโดยหรือในนามของผู้ผลิตสินค้าและจัดทำในลักษณะที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศที่ผลิตสินค้าที่ถูกประเมินราคา”²⁹

“8 (4) จำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่อ้างถึงในวรรค (2) (b) ให้คำนวณเป็นเปอร์เซ็นต์และกำหนดบนพื้นฐานของข้อมูลที่ทำในลักษณะที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศที่ผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาและที่จัดหา

- (a) โดยหรือในนามของผู้ผลิตสินค้าที่ประเมินราคาหรือ
- (b) ในกรณีที่ข้อมูลที่ให้โดยหรือในนามของผู้ผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาไม่เพียงพอ การตรวจสอบการขายเพื่อส่งออกไปยังสิงคโปร์ของกลุ่มหรือช่วงที่แคบที่สุดของสินค้าประเภทหรือประเภทเดียวกันที่อ้างถึงใน วรรค (2) (b) ซึ่งข้อมูลที่เพียงพอ สามารถได้รับตามความเห็นของเจ้าหน้าที่ศุลกากร”³⁰

ผู้เขียนเห็นว่า กฎระเบียบราคาศุลกากร Customs Valuation Regulations 1997 (Revised Edition 2002) ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้กำหนดหลักเกณฑ์บางส่วนที่เป็นข้อดีแตกต่างจากกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย เหตุผลเพราะว่า หลักเกณฑ์ของสาธารณรัฐสิงคโปร์มีหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์มีหน้าที่และมีอำนาจอย่างชัดเจนเพื่อการตรวจสอบการขายเพื่อส่งออกไปยังสิงคโปร์ของกลุ่มหรือช่วงที่แคบที่สุดของสินค้าประเภทหรือประเภทเดียวกัน ซึ่งข้อมูลที่เพียงพอ นั้นสามารถรับได้ตามความเห็นของเจ้าหน้าที่ศุลกากร ในกรณีที่ข้อมูลที่ให้โดยหรือในนามของผู้ผลิตสินค้าที่ได้รับการประเมินราคาไม่เพียงพอ ทั้งนี้ หน่วยงานศุลกากรและเจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถนำข้อมูลหรือเอกสารหลักฐานจากประเทศอื่น ๆ รวมทั้ง ข้อมูลจากภายในสาธารณรัฐสิงคโปร์เองมารวมใช้เป็นข้อมูลเสริมเข้ากับข้อมูลของผู้ผลิตในการกำหนดราคาคำนวณ เพื่อจัดเก็บอากรศุลกากรขาเข้าของสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้

ผู้เขียนมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า กฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์มิได้กำหนดหลักเกณฑ์อย่างชัดเจนว่า ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศไม่สามารถจัดส่งข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีดังกล่าวได้ภายในเวลาอันสมควร ให้ถือว่าไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามหมวด 6 “ราคาคำนวณ” ดังเช่นหลักเกณฑ์ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยในปัจจุบัน

²⁹Customs Valuation Regulations 1997 (Revised Edition 2002), Section 8 (3).

³⁰Customs Valuation Regulations 1997 (Revised Edition 2002), Section 8 (4).

ในประเด็นปัญหานี้ ผู้เขียนเห็นว่า หากหลักเกณฑ์ตามกฎหมายไทยสามารถเพิ่มหลักเกณฑ์ที่ทำให้เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานศุลกากรสามารถประเมินและบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรด้วยวิธี “ราคาคำนวณ” เป็นผลสำเร็จได้ในทางปฏิบัติ ก็จะส่งผลทำให้เกิดความแน่นอนต่อรายได้ของรัฐหรือประเทศไทยและเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ได้ทางปฏิบัติกับทุกรูปแบบตลาดของสินค้านำเข้า

2. ข้อเสนอแนะ

แนวทางข้อเสนอแนะสำหรับการพัฒนามาตรการเกี่ยวกับปัญหาทางกฎหมายในการปฏิบัติ ตามความตกลงอาเซียนด้านศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มีหลักสำคัญคือ แก้ไขบทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 ประกอบ กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ และเจตนารมณ์ของความตกลงอาเซียนด้านศุลกากรข้อ 20 ประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ และสอดคล้องกับ แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับราคาศุลกากรยิ่งขึ้น โดยผู้เขียนเสนอแนะแก้ไขบทบัญญัติการกำหนดราคา ศุลกากรโดยวิธี “ราคาคำนวณ” ให้มีหลักเกณฑ์ที่เพิ่มประสิทธิภาพให้แก่หน่วยงานศุลกากรไทย เพื่อให้สามารถประเมินและบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรด้วยวิธี “ราคาคำนวณ” เป็นผลสำเร็จ ได้ในทางปฏิบัติ คือ ควรพิจารณาแก้ไข กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 หมวด 6 ข้อ 33 เดิมบัญญัติว่า “ข้อ 33 การกำหนดราคาศุลกากรตามหมวดนี้ ให้กระทำบนพื้นฐานของข้อมูล เอกสารหลักฐานหรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือ ผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศไม่สามารถจัดส่งข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือ บัญชีดังกล่าวได้ภายในเวลาอันสมควร ให้ถือว่าไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามหมวดนี้ได้” แก้ไข ใหม่เป็น “ข้อ 33 การกำหนดราคาศุลกากรตามหมวดนี้ ให้กระทำบนพื้นฐานของข้อมูล เอกสาร หลักฐานหรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าว และเป็นข้อมูลที่มีฐานจากบัญชีทางการค้าของผู้ผลิต และโดยมีเงื่อนไขว่าบัญชีทางการค้าของผู้ผลิตต้อง สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ใช้ในประเทศที่ผลิตของนั้น เว้นแต่ ตัวเลขของผู้ผลิตนั้นไม่สอดคล้องกับ ตัวเลขที่พึงคิดรวมตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่กำลังถูกประเมินราคา ซึ่งกระทำโดยผู้ผลิตรายต่าง ๆ ในประเทศส่งออกเพื่อการส่งออกไปยังประเทศนำเข้า

กรณีตัวเลขแสดงกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปของผู้ผลิตไม่สอดคล้องกับตัวเลขที่พึงคิดรวมอยู่ ตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกัน กับของที่กำลังถูกประเมินราคาโดยเป็นตัวเลข

ที่พึงคิดรวมอยู่ตามปกติที่กระทำโดยผู้ผลิตรายต่าง ๆ ในประเทศผู้ส่งออกซึ่งส่งออกไปยังประเทศนำเข้า กรณีเช่นนี้ จำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปหน่วยงานศุลกากรอาจหาข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่นอกเหนือไปจากที่ผู้ผลิตจัดหาให้ได้

ในกรณีที่หน่วยงานศุลกากรได้รับข้อมูล เอกสารหลักฐานหรือบัญชีจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าวเพียงบางส่วน ให้หน่วยงานศุลกากรยังคงมีอำนาจการกำหนดราคาศุลกากรตามหมวดนี้ได้โดยกระทำร่วมกับข้อมูล เอกสารหลักฐานหรือบัญชีที่ได้รับจากหน่วยงานอื่นของรัฐ หรือผู้ผลิตจากต่างประเทศรายอื่น หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตรายอื่น ซึ่งเป็นแหล่งข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยมีเงื่อนไขว่าข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีทางการค้าของผู้ผลิตต้องสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ใช้ในประเทศที่ผลิตของนั้น

กรณีที่ใช้ข้อมูลที่นอกเหนือไปจากที่ผู้ผลิตจัดหาให้เพื่อกำหนดราคาคำนวณ หน่วยงานศุลกากรต้องแจ้งแหล่งที่มาของข้อมูลนั้น ให้ผู้นำของเข้าทราบ

ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ผู้ผลิตหรือผู้ขายและผู้ซื้อต้องพร้อมที่จะจัดหาข้อมูลให้หน่วยงานศุลกากรพร้อมทั้งพิสูจน์ยืนยันข้อมูลด้วย”

ผู้เขียนเห็นว่า การแก้ไขตามหลักเกณฑ์ใหม่จะทำให้หน่วยงานศุลกากรไทยกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยสามารถกระทำบนพื้นฐานของข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิต หรือกระทำบนพื้นฐานของข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอื่นนอกเหนือจากผู้ผลิตจากต่างประเทศหรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าวก็ได้ และผู้เขียนเห็นว่าจะทำให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศเกิดความพยายามที่จะจัดส่งข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีดังกล่าวให้แก่หน่วยงานศุลกากรไทยได้ภายในเวลาอันสมควรเพื่อรักษาสิทธิและผลประโยชน์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศนั่นเอง นอกจากนี้ หลักเกณฑ์ใหม่จะไม่กำหนดข้อสันนิษฐานเด็ดขาดว่าหน่วยงานศุลกากรไทยไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามหมวดการกำหนด “ราคาคำนวณ” ดังนั้นหน่วยงานศุลกากรจึงยังคงมีอำนาจการกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาคำนวณ” ได้ตามข้อมูลหลักฐานจากแหล่งอื่นทั้งนี้หลักเกณฑ์ใหม่ดังกล่าวจะเพิ่มความสอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีและความตกลงอาเซียนด้านศุลกากรประกอบความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติอีกด้วย

3. ปัญหาทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรในกรณีอื่นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560

การกำหนดราคาศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 ในปัจจุบันยังมีสภาพปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามความตกลงด้านศุลกากรของประชาคมอาเซียนเกี่ยวกับราคาศุลกากรในกรณีอื่นอีก ดังต่อไปนี้

3.1 ปัญหาทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธี “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า”

เป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (ก) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 หมวด 2 ข้อ 13 (2) มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดขั้นตอนวิธีการที่ชัดเจนเพื่อให้ผู้นำเข้าปฏิบัติและเพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรสามารถรับรู้และตรวจสอบได้ว่าโครงสร้างราคาแห่งของนำเข้านั้นได้มีการกำหนดมูลค่าและการสำแดงมูลค่าองค์ประกอบแม่พิมพ์ แบบพิมพ์และของที่คล้ายกันที่ใช้ในการผลิตของนำเข้านั้นจริงหรือไม่ ตามหลักเกณฑ์อย่างไร ดังนั้น หลักเกณฑ์ในปัจจุบันจึงยังเป็นมูลเหตุที่ทำให้กระทบต่อความแน่นอนในการจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรของประเทศไทย และกระทบต่อความเป็นธรรมต่อประชาชนที่เป็นผู้นำเข้าที่เสียอากรขาเข้าศุลกากรโดยสำแดงหรือแสดงมูลค่าองค์ประกอบแม่พิมพ์แบบพิมพ์และของที่คล้ายกันที่ใช้ในการผลิตของนำเข้านั้นอย่างชัดเจนด้วย หลักเกณฑ์ในปัจจุบันทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอาจจะรับรู้ได้ว่าราคาศุลกากรซึ่งผู้นำเข้าได้สำแดงไว้ในวันนั้นได้รวมมูลค่าองค์ประกอบแม่พิมพ์แบบพิมพ์ และของที่คล้ายกันที่ใช้ในการผลิตของนำเข้านั้นแล้วหรือไม่อย่างไร ดังนั้น หลักเกณฑ์ปัจจุบันจึงมีช่องว่างแห่งการบังคับและตรวจสอบมูลค่าองค์ประกอบดังกล่าวนั้นและทำให้ผู้นำเข้าที่สำแดงราคาศุลกากรโดยไม่รวมมูลค่าองค์ประกอบดังกล่าวนี้เสียอากรขาเข้าศุลกากรน้อยกว่าความเป็นจริง ทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยกว่าที่ควรได้รับตามความเป็นจริงด้วย

3.2 ปัญหาทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรด้วยหลักเกณฑ์ “เวลาใกล้เคียงกัน”

เป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (ก) ถึง (จ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 หมวด 2 ถึงหมวด 6 ตามข้อ 18 วรรค 2, ข้อ 22 วรรค 1 (1) ข้อ 23 ข้อ 26 และ ข้อ 28 วรรค 3 เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดว่า “เวลาใกล้เคียงกัน” คือ ภายในระยะเวลา 30 วัน ก่อนหรือหลังการส่งออกของของที่นำเข้างดงกล่าว หลักเกณฑ์ดังกล่าวก่อให้เกิดสภาพปัญหาในการปฏิบัติของหน่วยงานศุลกากร เหตุผลเพราะว่า ในกรณีที่ถึงแม้ว่าสินค้าหรือของนำเข้าจะมีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับสินค้าหรือของนำเข้าที่ถูกปฏิเสธราคาก็ตาม

แต่ถ้าหากสินค้าหรือของนำเข้าจะมีลักษณะเหมือนกันทุกด้านดังกล่าวนั้นถูกส่งออกและเป็นของนำเข้าเกินระยะเวลา 30 วัน ก่อนหรือหลังการส่งออกของของที่นำเข้าที่ถูกปฏิเสธราคานั้น สินค้าหรือของนำเข้าดังกล่าวนี้จะไม่ถือว่าเป็น “ของที่เหมือนกัน” ตามกฎหมายศุลกากรในปัจจุบัน ดังนั้น ผลทางกฎหมายศุลกากรในปัจจุบัน คือ เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะไม่สามารถนำราคาของสินค้าหรือของนำเข้าจะมีลักษณะเหมือนกันทุกด้านนั้นมาใช้ประเมินเป็นราคาศุลกากรเพื่อกำหนดอากรขาเข้าแทนที่ราคาซื้อขายของที่นำเข้าซึ่งถูกปฏิเสธนั้นเพื่อนำไปสู่การจัดเก็บอากรขาเข้าตามราคาที่แท้จริงแห่งของนำเข้า เพราะเหตุผลว่ากรณีไม่เข้าเงื่อนไขเรื่อง “เวลาใกล้เคียงกัน” ตามกฎหมายปัจจุบันดังกล่าวนี้ ในกรณีนี้เป็นสภาพปัญหาที่ส่งผลเสียหายโดยตรงต่อการบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรของประเทศไทย ในกรณีปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่า ระยะเวลา 30 วัน เป็นการกำหนดช่วงระยะเวลาของหลักเกณฑ์ “เวลาใกล้เคียงกัน” ไว้อย่างไม่สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติในทางการค้าของผู้นำเข้าสินค้าแต่ละประเภทหรือกลุ่มตามสภาพความเป็นจริง เหตุผลเพราะว่าหลักเกณฑ์ในปัจจุบันได้กำหนดระยะเวลาอย่างคงที่ตายตัวโดยที่ไม่มีข้อยกเว้นใดที่จะแสดงว่ามีกรณีถึงสภาพกลไกตลาดของสินค้าหรือหลักการทางเศรษฐศาสตร์สำหรับสินค้าหรือของบางกลุ่มหรือบางประเภทที่เป็นของผลิตในโครงสร้างราคาเดียวกันหรือในวงรอบเดียวกันแต่นำเข้าต่างวาระกัน

3.3 ปัญหาบทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรด้วยหลักเกณฑ์การปรับราคาศุลกากรโดย “การคำนึงถึงระดับการค้า หรือปริมาณการค้าของของนำเข้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน”

เป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (ก) ถึง (ฉ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 หมวด 3 ข้อ 22 วรรค 2 ประกอบหมวด 4 ข้อ 26 เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดกระบวนการปรับราคาของ ของหรือสินค้านำเข้าโดยการกำหนดบทบาทให้เอกชนผู้นำเข้าเป็นหลักในการแสดงหลักฐานต่อหน่วยงานศุลกากรเพื่อการปรับปรุงราคาในการสำแดงราคาศุลกากรต่อหน่วยงานศุลกากร หรือเพื่อการปรับราคาศุลกากรของสินค้าหรือของที่กำลังถูกประเมินให้เป็นไปตามระดับการค้าและปริมาณการค้าโดยหน่วยงานศุลกากร ในปัจจุบันหลักเกณฑ์ดังกล่าวมิได้เป็นบทบัญญัติบังคับอย่างชัดเจนที่กำหนดให้ปรับราคาโดยพิจารณาจากหลักฐานที่หน่วยงานศุลกากรรวบรวมได้จากแหล่งอื่นที่นอกเหนือจากหลักฐานที่ผู้นำของเข้านำมาแสดง ดังนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรจึงไม่อยู่ในบังคับอย่างชัดเจนที่จะต้องปรับราคา ในกรณีที่ผู้นำของเข้ามิได้นำหลักฐานมาแสดง ทั้งนี้ หนังสือแจ้งการประเมินของหน่วยงานศุลกากรในปัจจุบันมิได้ปรากฏข้อมูลเรื่องการปรับราคาศุลกากรโดยพิจารณาหรือคำนึงถึง “ระดับการค้า” หรือ “ปริมาณการค้า” ของของนำเข้าเลย สภาพปัญหาเช่นนี้กระทบต่อความแน่นอนและความเป็นธรรม

ในการกำหนดราคาศุลกากรและการบังคับจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรของไทย นอกจากนี้ สภาพปัญหาในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในปัจจุบัน คือ เอกชนผู้นำเข้าของหรือสินค้ารายหนึ่งย่อมมีโอกาสเข้าถึงข้อมูลความสัมพันธ์ระหว่างราคาสินค้ากับระดับการนำเข้าหรือปริมาณการค้าของเอกชนรายอื่น ๆ ที่ได้นำเข้าของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน เนื่องจากข้อมูลนั้นย่อมเป็นความลับทางการค้าของเอกชนรายอื่น ๆ ประกอบกับในกรณีที่เอกชนผู้นำเข้านั้นจัดทำข้อมูลขึ้นเอง เพื่อปรับราคาศุลกากร อันจะมีผลให้อากรขาเข้าลดลง ก็จะมีปัญหาเรื่องความน่าเชื่อถือของข้อมูล เหตุผลเพราะว่าผู้นำเข้าเป็นผู้จัดทำข้อมูลขึ้นเองและเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยตรง

3.4 ปัญหาบทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธี “ราคาย้อนกลับ”

เป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 16 (1) (ก) ถึง (ฉ) ประกอบกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560 ข้อ 35 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและหน่วยงานศุลกากรดำเนินการบังคับใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรวิธี “ราคาย้อนกลับ” ว่าให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรนำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตามหมวด 2 ถึงหมวด 6 มาใช้ตามลำดับโดยผ่อนปรนหรือผ่อนผัน หลักเกณฑ์วิธีการและการกำหนดราคาดังกล่าวอย่างสมเหตุสมผล หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานศุลกากรในการกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธี “ราคาย้อนกลับ” นั้น โดยเป็นปัญหาว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรแต่ละแห่งที่ประจำอยู่ในแต่ละด่านศุลกากรในประเทศไทยจะยึดหยุ่นหลักเกณฑ์วิธี “ราคาย้อนกลับ” ซึ่งผู้เขียนแบ่งย่อยเป็น 79 หลักเกณฑ์นั้นอย่างไรจึงจะเป็นมาตรฐานเดียวกันเพื่อความเป็นธรรมสำหรับผู้นำเข้าสินค้าทุก ๆ รายของไทย ดังนั้น การประเมินวิธีราคาย้อนกลับต่อผู้นำเข้าแต่ละรายจึงมีความแตกต่างกันและมีผลทำให้ราคาศุลกากรแตกต่างกันด้วย และจำนวนอากรขาเข้าจะแตกต่างกันด้วยตามลำดับ ทั้งนี้ ความแตกต่างดังกล่าวเป็นผลมาจากปัญหาการไม่มีมาตรฐานที่ชัดเจนแน่นอนสำหรับการใช้ดุลพินิจยึดหยุ่นหลักเกณฑ์วิธี “ราคาย้อนกลับ” 79 หลักเกณฑ์ต่อประชาชนผู้นำเข้าแตกต่างกันจึงกระทบต่อความเป็นธรรมของประชาชนผู้นำเข้า

3.5 ปัญหาบทบัญญัติวิธีการหรือเพื่อกำหนดราคาศุลกากร

เป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 มาตรา 18 ประกอบประกาศกรมศุลกากร ที่ 38/2558 เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดบทบาทหน่วยงานศุลกากรให้เป็นผู้วินิจฉัยราคาศุลกากรและคำวินิจฉัยราคาศุลกากรนั้นมีผลบังคับผูกพันเป็นระยะเวลายาวนาน 2 ปี ทุกกรณีโดยไม่มีข้อยกเว้น หลักเกณฑ์ส่วนนี้ทำให้เกิดสภาพปัญหาเมื่อในเวลาต่อมาภายหลังจากมีคำวินิจฉัยนั้น ราคาศุลกากรตามคำวินิจฉัยนั้นไม่สอดคล้องกับราคาต้นทุนสินค้าที่อาจแปรเปลี่ยนไปตามโครงสร้างราคาสินค้าใหม่

ที่จะนำเข้าในอนาคต หรือจะไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงตามการปฏิบัติในทางการค้าที่ต้นทุนสินค้า บางกลุ่ม บางประเภทอาจมีการปรับขึ้นลงผันผวนไปตามช่วงระยะเวลาตามฤดูกาลหรือตามกลไกตลาด ในภายหลังจากที่หน่วยงานศุลกากรได้มีคำวินิจฉัยนั้น แต่คำวินิจฉัยนั้นยังคงมีผลบังคับผูกพันทุกกรณี โดยไม่มีข้อยกเว้นใด ดังนั้น ผลกระทบต่อผู้นำเข้า คือ ทำให้การนำเข้าจริงในอนาคต ผู้นำเข้า จะต้องสำแดงหรือถูกประเมินราคาศุลกากรที่ไม่เป็นไปตามมูลค่าที่แท้จริงในขณะที่นำเข้าจริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีสินค้าบางประเภทหรือบางกลุ่มที่ต้นทุนสินค้าบางกลุ่มบางประเภทนั้น อาจมีการปรับขึ้นลงผันผวนไปตามช่วงระยะเวลาตามฤดูกาลหรือตามกลไกตลาด ดังนั้น หลักเกณฑ์ ดังกล่าวจะทำให้ผู้นำเข้าของหรือสินค้าบางกรณีนั้นจะต้องเสียอากรขาเข้าอย่างไม่สอดคล้องและไม่เป็นไปตามมูลค่าที่แท้จริง ซึ่งเป็นผลกระทบโดยตรงต่อผู้นำเข้า

ผู้เขียนเห็นว่า การขจัดหรือลดปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามความตกลงด้านศุลกากร ของประชาคมอาเซียนเกี่ยวกับราคาศุลกากรในกรณีดังกล่าวนี้ สามารถกระทำได้โดยการพัฒนาหลักเกณฑ์ การกำหนดราคาศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของความตกลงอาเซียนด้านศุลกากรประกอบความ ตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ หรือ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 เพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ เรื่องราคาศุลกากรควรยึดหลัก ความสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติในทางการค้า เรื่องเพื่อความเป็นรูปแบบเดียวกันมากยิ่งขึ้นในการนำไป ปฏิบัติ เรื่องเพื่อความแน่นอนมากยิ่งขึ้นในการนำไปปฏิบัติ และเรื่องเพื่อต้องมีระบบการประเมิน ราคาศุลกากรที่มีความเป็นธรรม เป็นต้น เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการกำหนด ราคาศุลกากรสำหรับการจัดเก็บอากรขาเข้าศุลกากรของประเทศไทย

บรรณานุกรม

- บุญธรรม ราชรักษ์. **ทฤษฎีภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2558.
- ปรีชา สุวรรณทัต. **วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง**. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2557.
- พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554. **สะดวก** [Online]. Available URL: <https://dictionary.orst.go.th/>, 2565 (พฤษภาคม, 11).
- วิทย์ ต้นตยกุล. **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528.
- อเนก เขียรถาวร. **การคลังรัฐบาล**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์น้ำกั้งการพิมพ์, 2522.
- อาธิ ครูศากยวงศ์. **เศรษฐศาสตร์อุตสาหกรรม (Economic Industrial)**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ซีเอ็ดยูเคชั่น (มหาชน), 2553.
- กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พุทธศักราช 2560.
- Agreement on Implementation of Article VIII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994.
- Customs Valuation Regulations 1997 (Revised Edition 2002).
- The Customs (Rules of Valuation) Regulations 1999.

