

ความสัมพันธ์ระหว่างสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิกับภาวะค่าภาษีอากร
ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายศุลกากร

ประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม ในระยะหลังเมื่อประมาณ 20 กว่าปีที่
ผ่านมาได้มีการพัฒนากิจการทางค้าอุตสาหกรรมขึ้นอย่างกว้างขวาง เมื่อมีการก่อตั้งหรือ
สร้างอุตสาหกรรมที่ใหม่ ๆ ขึ้นก็ย่อมมีความจำเป็นที่จะต้องใช้เทคโนโลยีหรือความรู้ทาง
วิทยาการสมัยใหม่จากต่างประเทศ บริษัทต่าง ๆ ที่ดำเนินงานทางค้าอุตสาหกรรม จึงจำเป็นต้อง
ทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิกับสัญญาในต่างประเทศ สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธินี้อาจมีได้
หลายชนิด เช่น สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิตามสิทธิบัตร (Patent License Agreements)
สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในความรู้ทางวิทยาการและข้อมูลทางเทคโนโลยี (Know-how and
Technician Data Agreement) สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิโดยวิธีการช่วยเหลือทาง
เทคนิค (Technical Assistance Agreement) สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในเครื่องหมายการค้า
(Trade Mark License Agreement) เป็นต้น สัญญาดังกล่าวส่วนมาก
จะเป็นสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิเพื่อที่จะได้รับความรู้ทางเทคนิคและการให้ความช่วยเหลือทาง
เทคนิคให้กับอุตสาหกรรมภายในประเทศ หรือเพื่อขอใช้สิทธิบางประการจากต่างประเทศ
เช่น สิทธิในเครื่องหมายการค้า หรือ Good will ทางการค้าซึ่งเมื่อเริ่มทำการผลิต
สินค้าเป็นผลิตภัณฑ์ขึ้นจำหน่ายในประเทศไทยใหม่ ๆ นั้น การที่จะสร้างค่านิยมทางการค้า
หรือการใช้เครื่องหมายการค้าที่ประดิษฐ์คิดค้นขึ้นเองนั้นเป็นเรื่องที่ทำขึ้นได้ยากมาก จึง
จำเป็นที่จะต้องอาศัยอ้างอิงเครื่องหมายการค้าที่คนไทยนิยมใช้กันอยู่มานานจนประชาชนมี
ความเชื่อถือในเครื่องหมายการค้า นั้น (Brand Loyalty) มาเป็นหลักในการจำหน่าย
สินค้า แม้ว่าตามข้อเท็จจริงแล้วสินค้านั้นจะเกือบทั้งหมดจะทำการผลิตโดยฝีมือของคนไทย
ก็ตาม ในการทำสัญญาดังกล่าวนั้นหน่วยธุรกิจไม่ว่าจะเป็นบริษัทก็ดี หรือห้างหุ้นส่วนก็ดี ซึ่ง
เข้ามาดำเนินการทางอุตสาหกรรมดังกล่าวจะต้องจ่ายค่าใช้จ่ายในรูปของค่าสิทธิ (Royalty)
จำนวนมากเพื่อแลกเปลี่ยนกับความรู้ทางเทคโนโลยีใหม่ ๆ ให้กับเจ้าของความรู้ในต่างประเทศ

ซึ่งแต่เดิมมานั้นเรายังไม่มีกฎหมายรับรองสิทธิในการประดิษฐ์คิดค้นหรือกฎหมายสิทธิบัตรซึ่งเป็นหลักเกณฑ์สากลที่นานาประเทศยอมรับ ซึ่งในกฎหมายเกี่ยวกับการนิเทศหรือสิทธิบัตรนี้ได้เคยมีการเสนอเป็นกฎหมายเพื่อคุ้มครองการประดิษฐ์และการนิเทศ ทั้งนี้เพื่อคุ้มครองสิทธิในทางอุตสาหกรรมหรืออุตสาหกรรมสมบัติ (Industrial Property) มาเป็นเวลาประมาณ 50 กว่าปีแล้ว ในที่สุดเมื่อปี พ.ศ. 2522 สภานิติบัญญัติแห่งชาติได้รับหลักการร่างพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522 และอนุมัติให้ประกาศใช้เป็นกฎหมายได้ ซึ่งมีผลให้มีการทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิอย่างกว้างขวาง

ในการสั่งซื้อสินค้าของผู้นำเข้าจากต่างประเทศนั้น สินค้าที่นำเข้ามาทั้งประเภทของสำเร็จรูปและประเภทกึ่งสำเร็จรูป ตลอดจนสินค้าที่เป็นวัตถุดิบ การเรียกเก็บเงินค่าภาษีอากรจากราคาของสินค้าดังกล่าวจึงแตกต่างกันออกไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินค้าที่นำเข้ามาในรูปของวัตถุดิบหรือกึ่งสำเร็จรูป ซึ่งผู้นำเข้าจะต้องนำวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนอุปกรณ์เข้ามาผลิต หรือประกอบหรือผสมเพื่อผลิตเป็นสินค้าขึ้นภายในประเทศ ซึ่งนำเข้ามาในลักษณะวัตถุดิบจากต่างประเทศในบางส่วน และต้องใช้วัตถุดิบภายในประเทศในบางส่วน ที่เรียกว่า C.K.D. (Completed Knock-Down) หรือในรูปของวัตถุดิบสำเร็จรูปเพื่อนำเข้ามาประกอบภายในประเทศที่เรียกว่า S.K.D. (Semi Knock-Down) ก็ตาม โดยปกติแล้วการผลิต, ประกอบสินค้าดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยความรู้หรือเทคโนโลยีจากผู้เชี่ยวชาญสินค้าให้กับคน หรือจากบุคคลอื่นที่อยู่ในต่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่กำลังพัฒนา เช่นประเทศไทยด้วยแล้วความต้องการความรู้ในด้านการผลิตและวิทยาการต่าง ๆ ทางด้านเทคโนโลยีในการประกอบการอุตสาหกรรมจำเป็นที่ต้องได้รับความร่วมมือจากประเทศที่พัฒนาแล้วเป็นอย่างมาก แต่การที่ประเทศในกลุ่มพัฒนาแล้วจะให้ความรู้ทางวิทยาการและเทคโนโลยีแก่ประเทศที่กำลังพัฒนาหรือกึ่งพัฒนานั้นบริษัทในต่างประเทศที่ให้ความรู้ และเทคโนโลยีดังกล่าวจำเป็นต้องเรียกค่าตอบแทนในรูปของ "ค่าสิทธิ" เงินค่าสิทธินี้บริษัทในต่างประเทศได้เรียกเก็บจากผู้ขออนุญาตใช้สิทธิเป็นยอดเงินค้างหากจากราคาขายของสินค้าซึ่งเป็นวัตถุดิบหรือวัตถุดิบสำเร็จรูป ผู้นำเข้าในฐานะผู้ใช้สิทธิจะต้องชำระค่าสิทธิให้แก่ผู้ทรงสิทธิซึ่งเป็นเจ้าของวิทยาการ และเทคโนโลยีซึ่งเป็นผลที่เกิดจากการทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิระหว่าง

ผู้ทรงสิทธิและผู้ใช้สิทธิ ปัญหาในการชำระค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิจึงมีผลเกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร เพราะผู้นำเข้าจะต้องส่งค่าสิทธิให้กับผู้ขายในต่างประเทศ ซึ่งอาจจะเป็นบริษัทในเครือเดียวกันก็ได้ในฐานะผู้ทรงสิทธิ ปัญหาในทางกฎหมายศุลกากรที่จะต้องนำมาพิจารณาคือเรื่อง "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 2 วรรค 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่บัญญัติว่า "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หรือ "ราคา" แห่งของอย่างใดนั้นหมายความว่าราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและที่ที่นำของเข้า หรือส่งของออกแล้วแต่กรณีโดยไม่มี การหักทอนหรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด"

เนื่องจากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้ให้คำจำกัดความในเรื่องราคาไว้อย่างกว้าง ๆ ไว้ในมาตรา 2 มาตราเดียว ไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติในมาตราอื่นได้บัญญัติกำหนดวิธีการที่ราคาสินค้าที่นำเข้าไว้ และไม่มีบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติศุลกากรมาตราใดบัญญัติในเรื่องสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ และเรื่องค่าสิทธิเอาไว้เลย จึงทำให้เกิดปัญหาขึ้นว่าในเรื่องค่าสิทธินี้ ควรหรือไม่ที่จะต้องนำเอาค่าสิทธิซึ่งเป็นผลที่เกิดจากสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิมารวมคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาด (ตามนัยมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469) เพื่อเป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรในการเรียกเก็บอากรขาเข้า

เนื่องจากการจะเรียกเก็บอากรจากเงินค่าสิทธินี้หรือไม่ จะส่งผลกระทบต่อเงินอากรของรัฐจำนวนมหาศาล กล่าวคือ ถ้าหากรัฐควมไม่เรียกเก็บเงินค่าอากรจากค่าสิทธิ รัฐก็อาจขาดรายได้จากเงินภาษีอากรที่เก็บจากค่าสิทธิเป็นจำนวนหลายร้อยล้านบาท หรือเป็นพันล้านบาท ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับจำนวนเงินค่าสิทธิที่ส่งออกไปยังต่างประเทศว่ามีจำนวนมากน้อยเพียงใด แต่ตามองทางด้านเอกชนผู้เสียภาษีอากรแล้วจะเห็นว่าการที่ผู้นำเข้าต้องเสียเงินค่าอากรจากค่าสิทธิที่ส่งออกไปต่างประเทศเพิ่มขึ้น ก็อาจจะเป็นภาระให้แก่ผู้นำเข้าเพิ่มขึ้นอีกเพราะนอกจากจะต้องชำระค่าสิทธิให้แก่ผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศแล้ว จะต้องชำระค่า

อากรศุลกากรอีก ยิ่งกว่านั้นยังต้องชำระภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรให้กับกรมสรรพากร
 อีกชั้นหนึ่งด้วย ซึ่งเป็นภาระอันหนักสำหรับผู้นำเข้าหรือผู้ขออนุญาตใช้สิทธิ แต่อย่างไรก็ตาม
 ผู้นำเข้านั้นยังสามารถที่จะผลักภาระค่าภาษีอากรดังกล่าวไปสู่ผู้บริโภคอุปโภคสินค้าได้โดยการ
 บวกเพิ่มเงินค่าสิทธิและเงินค่าภาษีอากรที่ต้องชำระรวมไปในราคาสินค้า ผู้ที่รับเคราะห์คือ
 ประชาชนผู้บริโภคอุปโภคสินค้าและบริการ จะต้องซื้อหาสินค้าในราคาแพงทำให้ราคาสินค้าอย่าง
 อื่นพลอยขึ้นราคาตามไปด้วย ถ้าสินค้าที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยีนั้นเป็นสินค้าที่จำเป็นใน
 การครองชีพจำพวกปัจจัยสี่แล้ว ประชาชนที่มีฐานะยากจนและชนชั้นกลางอาจได้รับการกระทบ
 กระเทือนเนื่องจากค่าครองชีพสูงขึ้นได้ และจากการที่กรมศุลกากรมีประกาศกรมศุลกากรที่
 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 เรื่องค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดที่ตนเองเคยยกเว้นที่
 ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคา เพื่อเรียกเก็บอากรจากเงินค่าสิทธินั้นได้รับการโต้แย้งคัดค้าน
 จากหน่วยธุรกิจเอกชนหลายแห่ง เช่นสมาคมอุตสาหกรรมไทย สภาหอการค้าไทย และสภา-
 หอการค้าต่างประเทศหลาย ๆ แห่ง ได้ร่วมกันเสนอบันทึกต่อรัฐบาลให้พิจารณาเรื่องนี้ว่า
 การออกประกาศของกรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 นั้นถูกต้องเพียงใด
 และตามกฎหมายศุลกากรนั้นศุลกากรมีสิทธิที่จะจัดเก็บและคำนวณค่านายหน้าไปได้อีกหรือไม่เพียงใด
 เพราะได้มีการจับกุมในเรื่องการไม่ชำระอากรค่าสิทธิกันเรื่อยมาตั้งแต่ปี 1976 และได้มี
 การเตรียมตัวสู้คดีในชั้นศาล¹ ซึ่งเกิดเป็นกรณีพิพาทโต้แย้งกันเรื่อยมาระหว่างรัฐ (กรม
 ศุลกากร) กับเอกชน จนกระทั่งถึงปัจจุบันนี้ปัญหาในเรื่องนี้ก็ยังไม่มียุติลงได้ ผู้เขียนจึงเห็น
 ว่าปัญหานี้เป็นปัญหาที่แท้จริง และปัญหากฎหมายทางศุลกากรเกี่ยวกับสัญญาอนุญาตให้ใช้
 สิทธิ เพราะเป็นเรื่องเกี่ยวกับภาระค่าภาษีในทางศุลกากร และที่เกิดปัญหาขึ้นนั้นอาจเป็น
 เพราะมีข้อบกพร่องของกฎหมายศุลกากรในส่วนที่เกี่ยวกับราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมิน
 อากรหรือไม่ และควรกำหนดแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย โครงสร้างของกฎหมาย
 และการบริหารงานทางด้านภาษีอากรหรือไม่เพียงใด ซึ่งจะได้แยกวิเคราะห์วิจัยไปตามลำดับ

¹ เฉลิมขุม ไกรฤทธิ, "ค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียม (Royalty)," สรรพากรศาสตร์
 30 (5) (กันยายน-ตุลาคม 2526) : 40.

4.1 ภาวะค่าภาษีอากรและหลักการคำนวณค่าภาษีอากร

กฎหมายศุลกากรได้วางมาตรการต่าง ๆ ในการควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรและควบคุมสินค้าจากต่างประเทศโดยเริ่มตั้งแต่นำเข้าภายในประเทศจนกระทั่งถึงชำระค่าภาษีอากรเสร็จเรียบร้อยแล้ว โดยถือว่าได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องแล้ว ปัญหาที่สำคัญสำหรับเรื่องภาวะค่าภาษีอากรก็คือเมื่อใด เวลาใด ที่บุคคลผู้นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีศุลกากร เนื่องจากภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อม มิได้เรียกเก็บจากประชาชนทุกคนโดยตรงเหมือนภาษีรายได้ส่วนบุคคล แต่จะเรียกเก็บจากสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศและผู้นำเข้า หรือพ่อค้าจะนำค่าภาษีไปบวกเพิ่มรวมลงในราคาสินค้าที่ขายให้แก่ประชาชนอีกทอดหนึ่ง ประชาชนผู้บริโภคอุปโภคสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศจึงเสียภาษีทางอ้อมโดยไม่รู้ตัวว่าได้เสียภาษี ฉะนั้นเมื่อผู้นำเข้านำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าจะโดยทางเรือ, ทางบก, ทางอากาศ หรือทางไปรษณีย์ ผู้นำเข้าจะต้องรับภาวะค่าภาษีอากรในเวลาที่มีความรับผิดชอบในการนำเข้าเกิดขึ้น หลังจากนั้นก็เป็นเรื่องของระเบียบพิธีการทางศุลกากรเกี่ยวกับการนำเข้าได้แก่การยื่นแบบแสดงรายการและเอกสารต่าง ๆ เพื่อคำนวณเงินค่าภาษีอากรที่จะต้องเสีย ซึ่งจะมีส่วนเกี่ยวข้องกับพิกัดอัตราศุลกากร ราคาสินค้าที่นำเข้า สภาพของสินค้าที่นำเข้า รวมทั้งอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ก. การเกิดขึ้นของภาวะค่าภาษีอากร

ภาวะค่าภาษีอากรทางศุลกากรจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จตามความหมายของกฎหมายศุลกากร ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติที่ 329) บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้ผลิตผสมหรือประกอบเป็นของอย่างอื่น"

ตามบทบัญญัติของมาตรา 10 ทวิ ได้บัญญัติถึงการเกิดขึ้นของภาวะค่าภาษี
 อากรว่าได้เกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จ เวลาที่ถือว่ามีการนำเข้าสำเร็จลงนั้นต้องดูตาม
 มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469¹ ซึ่งได้ระบุว่ามีการนำเข้าสำเร็จ
 ลงเมื่อเรือที่บรรทุกสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของลงจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง
 สำหรับความหมายของคำว่าเขตท่านั้น หมายถึง เขตศุลกากรที่มีการนำเข้า เขตศุลกากรนี้
 มีความสำคัญต่อกิจการศุลกากรเป็นอันมาก เพราะเมื่อเกิดปัญหาขึ้นว่าการนำของเข้าหรือ
 การส่งของออกเป็นสำเร็จเมื่อไร ก็ต้องพิสูจน์จากข้อเท็จจริงที่ว่าเรือซึ่งบรรทุกของนั้นได้
 เข้ามาถึงเขตศุลกากร หรือออกพ้นไปจากเขตศุลกากรแล้วหรือไม่ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร
 พ.ศ. 2469 มาตรา 41 และมาตรา 46 ใช้คำว่า เขตท่า ซึ่งหมายถึงท่าเพื่อการนำเข้า
 และส่งออก คำว่าเขตทานี้จึงเป็นคำเดียวกับคำว่าเขตศุลกากร² ฉะนั้น ภาวะหรือความ
 รับผิดชอบอันที่จะต้องเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้าจึงเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จตาม
 ความในมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กล่าวคือความรับผิดชอบจะ
 เกิดขึ้นในเวลาที่ยานพาหนะซึ่งบรรทุกของนั้นได้เข้ามาถึงเขตศุลกากร

เขตศุลกากรมีความจำเป็นสำหรับท่าที่จัดตั้งขึ้นเพื่อการขนส่งทางทะเล เมื่อ
 มีกฎกระทรวงกำหนดท่าเพื่อการนำเข้าและส่งออกแล้ว กฎกระทรวงฉบับนั้นจะระบุเขต

¹ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็น
 ด้วยประการใด ๆ เกี่ยวกับกิจการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นที่แน่นอนว่าการนำของใด ๆ
 เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่ามีการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จ
 แต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง"

² ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพฯ :
 โรงพิมพ์ศึกษาสัมพันธ์, 2517), หน้า 26.

ศุลกากรของท่านั้นไปพร้อมกันด้วย สำหรับท่ากรุงเทพฯ นั้น ได้มีกฎกระทรวง¹ กำหนดเขตศุลกากรไว้ เขตศุลกากรนั้นต่างกับเขตท่าเพื่อการขนถ่ายและบรรทุกเพราะเขตดังกล่าวเป็นเพียงเขตของท่าเทียบท่าเรือ² ที่ได้รับอนุมัติซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายศุลกากรภายในเขตศุลกากร ฉะนั้น ขณะที่เรือต่างประเทศได้แล่นเข้ามาถึงที่ทอดเรือภายนอกสันดอนและยังไม่ได้เข้ามาจอดที่ท่าเทียบท่าเรือที่ท่ากรุงเทพฯ ตามกฎหมายถือว่าเรือได้เข้ามาถึงเขตท่าตามความหมายของมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นี้แล้ว เพราะว่าขณะนั้นเรือได้เข้ามาอยู่ในเขตศุลกากรแล้ว การนำเข้าจึงเป็นอันสำเร็จลงในเวลาที่เรือมาถึงเขตที่ทอดเรือนอกสันดอนแล้ว ภาวะคำภาษีอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าจึงเกิดขึ้นในทันทีที่เรือเข้าถึงเขตศุลกากรดังกล่าว ส่วนการนำเข้าทางบกนั้นพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 21 บัญญัติว่า "พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่การนำเข้าและ

¹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 8 พ.ศ. 2480 แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 60 พ.ศ. 2514 ได้กำหนดเขตศุลกากรไว้ดังนี้คือ คำนเหนือภายในเขตแม่น้ำเจ้าพระยาจากเสาชิงช้า (หลักเขตศุลกากร) เหนือปากคลองบางกระบือ ตำบลนครไชยศรี อำเภอคูสิต จังหวัดพระนคร เป็นเส้นตั้งฉากตรงไปฝั่งแม่น้ำตรงข้าม คำนใต้ตามเขตที่ทอดเรือนอกสันดอน คำนตะวันตกจากเสาชิงช้า (หลักเขตศุลกากร) ที่สร้างไว้ประมาณกึ่งกลางระยะทางระหว่างแม่น้ำเจ้าพระยากับแม่น้ำท่าจีน เป็นเส้นตรงไปทางทิศใต้ถึงแนวลึก 14 เมตร ในเวลาที่น้ำทะเลลดต่ำที่สุดหนาน้ำเกิดธรรมดา คำนใต้ตามแนวน้ำลึก 14 เมตร ในเวลาที่น้ำทะเลลดต่ำที่สุดหนาน้ำเกิดธรรมดา คำนตะวันออกไปจดเขตท่าเรืออ่างศิลา

² ท่าเทียบท่าเรือ เป็นที่ซึ่งบุคคลจัดตั้งขึ้นสำหรับบรรทุกของและขนของขึ้น ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากร เป็นผู้อนุมัติและจะกำหนดแสดง เขตแห่งท่าเทียบท่าเรือนั้นไว้ก็ได้ ห้ามมิให้เรือต่างประเทศลำใดบรรทุกสินค้าลงหรือขนสินค้าขึ้น ณ ที่อื่นนอกจากที่ซึ่งได้อนุมัติขึ้นหรือภายในเขตที่อธิบดีกรมศุลกากรได้อนุมัติ ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.

ส่งออก หรือการค้าอย่างใด ๆ ข้ามแดนแห่งพระราชอาณาจักรทางบกเสมออันกับการค้าทางทะเล และบทบัญญัติการบังคับและโทษทัณฑ์ทั้งปวงในพระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่การค้าข้ามแดนทางบกตามที่พึงจะใช้ได้..."

การนำเข้าทางบกจึงสำเร็จลงเมื่อมีการนำของเข้าข้ามพรมแดนเข้ามาในอาณาเขตของประเทศไทย แม้ว่าขณะนั้นของที่นำเข้ายังไม่เข้ามาถึงด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ ณ ทางบกแห่งนั้นก็ตาม

ส่วนการนำเข้าทางอากาศจะถือว่าการนำเข้าสำเร็จลงเมื่อใดนั้นกฎหมายศุลกากรมิได้บัญญัติไว้โดยตรง แต่เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 ได้กำหนดไว้ว่าในเพียงที่เกี่ยวกับการเดินอากาศ คำต่อไปนี้ซึ่งใช้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ให้มีความหมายต่อไปนี้คือ "ท่า" ให้มีความหมายรวมถึงสนามบินศุลกากร ฉะนั้น การนำเข้าทางอากาศยานจะสำเร็จลงก็ต่อเมื่ออากาศยานได้เข้ามาถึงท่าที่จะถ่ายของจากอากาศยานหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ทั้งนี้ โดยอนุโลมตามความในมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่ถือว่าการนำเข้าสำเร็จลงเมื่อเรือบรรทุกสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง โดยนัยเดียวกัน การนำเข้าทางอากาศสำเร็จลงตามที่กล่าวมาแล้ว จึงมีความแตกต่างในการที่อากาศเหนือราชอาณาจักรก็ถือว่าได้เข้ามาในเขตแห่งราชอาณาจักรไทยแล้ว เพราะตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) มาตรา 3 ให้ถือว่า "เขตน่านน้ำสยาม" ตามความหมายในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ให้หมายถึงเขตแห่งราชอาณาจักรและอากาศเหนือราชอาณาจักร ฉะนั้น เมื่ออากาศยานได้บินลงลำเข้ามาในอาณาเขตของประเทศไทยก็ถือว่าได้เข้ามาในราชอาณาจักรไทยแล้ว แต่การนำเข้าจะสำเร็จก็ต่อเมื่ออากาศยานได้เข้ามาถึงท่าที่จะถ่ายของจากอากาศยานหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง อากาศยานที่บรรทุกสินค้าหรือคนโดยสารจากต่างประเทศจะต้อง

ลงจอดเพื่อขนถ่ายหรือบรรทุกผู้โดยสารหรือสิ่งของ ณ บริเวณสนามบินศุลกากร¹ เท่านั้น สนามบินภายในประเทศนั้นมีหลายแห่ง แต่มีเพียงบางแห่งเท่านั้นที่กฎหมายจะกำหนดเป็นสนามบินศุลกากร ทั้งนี้เพื่อความสะดวกในการควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรและทางด้านการป้องกันและปราบปรามการลักลอบหนีศุลกากร เช่นสนามบินคอนเมือง เป็นสนามบินศุลกากรสำหรับการนำเข้าหรือส่งออกซึ่งของทุกประเภท อากาศยานทุกลำที่บรรทุกผู้โดยสารหรือคนโดยสารจะขึ้นลง ณ ที่ใด ๆ นอกจากสนามบินศุลกากรไม่ได้ เว้นแต่เหตุสุดวิสัยจึงอาจจะไปลง ณ สนามบินอื่น ๆ ที่มีใช้สนามบินศุลกากรได้ แต่เจ้าหน้าที่ผู้ควบคุมอากาศยานนั้นจะต้องรีบแจ้งให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรทราบโดยทันที และห้ามขนย้ายบุคคลหรือสิ่งของออกจากสนามบินโดยมิได้รับอนุญาตก่อน²

สำหรับการนำเข้าทางไปรษณีย์ ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ให้ภาระค่าภาษีที่เกิดขึ้นเป็นอันสำเร็จ ณ เวลาใด เพราะสิ่งของที่นำเข้าทางไปรษณีย์นั้นเป็นเรื่องยากที่จะกำหนดเวลาให้แน่นอนลงไปว่าไปรษณีย์ภัณฑ์นั้นได้นำเข้าโดยยานพาหนะใด เวลาใดเหมือนการนำเข้าทั่ว ๆ ไปโดยทางอื่นเพราะไปรษณีย์ภัณฑ์ที่นำเข้ามาจำนวนมากและในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ไปรษณีย์จะเก็บรวบรวมถึง เมลต์ทาง ๆ จากต่างประเทศมาเปิดรวมกันเป็นระยะ ๆ ตามกำหนดเวลาเปิดดูเมลต์ของการสื่อสารแห่งประเทศไทย และไปรษณีย์ภัณฑ์ที่เก็บรวม

¹ ตามมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 ได้ให้ความหมายของคำว่า "สนามบินศุลกากร" ไว้ว่า "สนามบินที่รัฐมนตรีได้กำหนดขึ้นไว้ตามพระราชบัญญัตินี้ให้เป็นสนามบินสำหรับการนำเข้าหรือส่งออกหรือนำเข้าและส่งออกซึ่งของประเภทใดหรือทุกประเภททางอากาศ"

² มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 บัญญัติว่า "ในการเข้าในหรือออกนอกราชอาณาจักร ห้ามมิให้อากาศยานลงในหรือขึ้นจากที่ใดนอกจากสนามบินศุลกากร แต่ในกรณีอากาศยานจำต้องลงก่อนมาถึงหรือหลังแต่ได้ไปจากสนามบินศุลกากรเพราะเหตุสุดวิสัย เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีที่กำหนดในมาตรา 6 แล้วก็ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าได้ลงในหรือขึ้นจากสนามบินศุลกากร เพื่อความประสงค์แห่งความในวรรคก่อน"

รวมมามิได้จัดทำหรือรวบรวมว่าที่บ่อนำเข้าโดยยานพาหนะใด และมาถึงเวลาใด จึงไม่อาจทราบเวลานำเข้าที่แท้จริงของไปรษณีย์ภัณฑ์เหล่านั้นได้ และเวลาที่เปิดถุงเมล็ด ก็เป็นเวลาหลังจากไปรษณีย์ภัณฑ์ดังกล่าวได้ถูกนำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว จึงไม่อาจ นำความในมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่มีบัญญัติว่า "...ท่านให้ ถือว่าการนำเข้ามาเป็นอันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะ ภายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง..." มาใช้ได้ในทางปฏิบัติของกานศุลกากรไปรษณีย์ ในปัจจุบันนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินอากรโดยถือราคาสภาพของและพิกัดอัตราใน วันที่เปิดถุงเมล็ดเป็นเกณฑ์ ไม่ได้เวลานำเข้าที่แท้จริง เพราะไม่อาจทราบเวลาที่แน่นอน ได้ ดังนั้นการประเมินอากรสำหรับของที่นำเข้ามาโดยทางไปรษณีย์จึง कुछ ๆ หรือไม่สอดคล้อง กับบทบัญญัติในมาตรา 10 ทวิ ที่ให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามา เกิดขึ้นในเวลาที่น่าเข้าสำเร็จ และการคำนวณค่าภาษีให้ถือสภาพของราคาและพิกัดอัตรา ศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะ ได้แก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายให้ชัดเจนสำหรับภาระค่าภาษีที่เกิดขึ้นสำหรับการนำเข้ามาทาง ไปรษณีย์เพื่อมิให้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติขัดกับบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้อยู่โดยกำหนด เวลาเปิดถุงเมล็ดเป็นเกณฑ์สำหรับการนำเข้ามาได้สำเร็จ ทั้งนี้เพราะการนำเข้ามาทางไปรษณีย์ มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากการนำเข้ามาโดยทางอื่น ๆ ที่สามารถกำหนดถึงการเกิดขึ้นของ ภาระค่าภาษีอากรได้โดยแน่นอน

โดยหลักแล้วภาระค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นในวันที่นำของเข้าสำเร็จ แต่ก็มี ✓
ข้อยกเว้น 2 ประการที่กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติเป็นข้อยกเว้นไว้คือ

- 1) ความรับผิดชอบในค่าอากรกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน¹ ตาม

¹ คลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นที่มั่นคงซึ่งบุคคลจัดตั้งขึ้นและรักษาไว้ด้วยทุนทรัพย์ของตนเอง อธิบดีกรมศุลกากร เป็นผู้อนุมัติคลังสินค้าทัณฑ์บน (ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469) ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ของบุคคลที่จะเก็บรักษาไว้ซึ่งสินค้าที่ต้องอากรโดยมิต้องเสีย เงินอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย คลังสินค้าทัณฑ์บนแบ่งเป็น 3 ประเภทคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนธรรมดา คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท ร้านค้าปลอดอากร.

มาตรา 10 ทวิ วรรค 2 ซึ่งบัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของอื่น"

ในการคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นมาตรา 10 ทวิ วรรค 2 ให้คำนวณค่าภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น (กรณีคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า) กฎหมายศุลกากรได้เปิดช่องให้มีการเก็บของไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อให้ผู้นำเข้าหรือเจ้าของไม่ต้องเดือดร้อนในการชำระค่าภาษีในครั้งเดียวเป็นเงินจำนวนมาก แต่จะเปิดโอกาสให้ผู้นำเข้าทยอยนำสินค้าออกสู่ตลาดในเวลาที่ต้องการ ของที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงคล้ายกับของที่ยังไม่ได้นำเข้าหรือเสมือนว่ายังอยู่ต่างประเทศ หากไม่นำออกสู่ตลาดในประเทศโดยส่งกลับออกไปต่างประเทศ กฎหมายจึงกวดเก็บอากรทั้งขาเข้าและขาออกสำหรับของนั้นด้วย ¹

2) ความรับผิดในอากรตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 363 บัญญัติว่า "...ของใดซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนอากรเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าภายในระยะเวลาห้าปีนับแต่วันนำเข้าของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่ใดที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของ

¹ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์การพิมพ์, 2526), หน้า 240.

ของราคาและอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้ลดหย่อนอากรให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นนั้น ทั้งนี้ให้แจ้งขอชำระอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องชำระอากร หรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น ณ ที่ทำการศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาภายในราชอาณาจักรโดยยังมีได้เสียอากรโดยถูกต้อง แต่มิให้นำมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาใช้บังคับในกรณีของนั้นได้ออนไปโดยสุจริต... ฯลฯ"

ตามพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร ได้กำหนดระยะเวลาห้าปีโอนหรือใช้ประโยชน์อย่างอื่นมีกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่วันนำเข้า แต่จะเอาไปจำหน่ายจ่ายโอนภายหลัง 5 ปี ย่อมทำได้โดยไม่ต้องกลับมาชำระอากรอีก ถ้าหากมีการโอนหรือนำไปใช้ประโยชน์อย่างอื่นนอกจากที่กำหนด หรือสิทธิที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลง ก็ต้องเสียภาษีศุลกากรโดยถือสภาพของราคาและพิทักษ์อัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ประโยชน์อย่างอื่นหรือวันที่สิทธิดังกล่าวสิ้นสุดลง แต่สำหรับกรณีที่ได้รับ การลดหย่อนอากรก็ให้คำนวณอากรตามอัตราที่จะต้องเสียจริงตามหลักดังกล่าวเสียก่อน แล้วจึงนำไปหักกับจำนวนที่ได้เสียไว้แล้วและชำระเพิ่มอีกจนครบภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ความรับผิดชอบที่จะชำระอากรหรือชำระเพิ่มเกิดขึ้น ตามบทบัญญัติในมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 เป็นข้อยกเว้นข้อหนึ่งของภาวะคามภาษี โดยทั่วไปที่เกิดขึ้นในวันและเวลาที่นำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ข. พิกัดอัตราศุลกากร

วัตถุประสงค์ในการกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรขึ้นใช้ในประทศต่าง ๆ ทั่วโลกนั้นมีความมุ่งหมาย 3 ประการคือ เพื่อหารายได้ให้แก่วรัฐ, เพื่อการป้องกันและเพื่อประสานประโยชน์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ สำหรับประเทศไทยมีนโยบายพิกัดอัตราศุลกากรหนักไปในทางเพื่อหารายได้ให้แก่วรัฐ ลักษณะเช่นนี้มักจะปรากฏในประเทศที่กำลังพัฒนาเพราะการหารายได้จากภาษีประเภทอื่นยังไม่เพียงพอกับรายจ่ายของรัฐ การจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อมโดยเรียกเก็บตั้งแต่ต้นทาง เมื่อมีการนำสินค้าเข้าเพราะจัดเก็บได้สะดวกและแน่นอน แต่ยังไม่เป็นธรรมแก่คนยากจน กล่าวคือคนยากจนมีความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay) น้อยกว่า เพราะคนยากจนต้องรับภาระค่าภาษีเกี่ยวกับคนมั่งมี แม้สินค้าบางประเภทจะเป็นของฟุ่มเฟือย การเก็บภาษีไม่กระทบกระเทือนคนจนก็ตาม แต่การที่สินค้าฟุ่มเฟือยที่คนรวยใช้มีราคาสูงก็เป็นเหตุทำให้ราคาสินค้าอย่างอื่นพลอยสูงตามขึ้นไปด้วย คนจนซึ่งเป็นมวลชนส่วนใหญ่ของประเทศจึงต้องได้รับความกระทบกระเทือนทางอ้อมไปด้วย ซึ่งต่างกับประเทศที่มีความก้าวหน้าในทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งใช้พิกัดอัตราศุลกากรเพื่อการป้องกันมากกว่าจะมุ่งหารายได้เข้าคลังจากภาษีศุลกากรโดยตรง ดังนั้นรายได้จากภาษีศุลกากรของเขาจึงไม่เป็นสิ่งจำเป็นอะไร แต่จะมีรายได้ส่วนใหญ่จากภาษีประเภทอื่น เช่น ภาษีการค้าและภาษีรายได้มากกว่ารายได้ทางศุลกากรของสหรัฐอเมริกาจะตกประมาณร้อยละ 1 ของรายได้ทั้งหมดเท่านั้น¹ หรือในประเทศอังกฤษ แต่เดิมใช้นโยบายพิกัดอัตราศุลกากรหนักไปในทางเพื่อหารายได้ แต่ต่อมาในระยะหลังสงครามโลกครั้งที่หนึ่ง เป็นต้นมา ก็เริ่มหันมาใช้พิกัดเพื่อการป้องกันเพิ่มขึ้นอันเป็นผลให้รายได้จากภาษีศุลกากรมีอัตราส่วนลดลงไปเป็นลำดับ²

¹ Phillip E. Taylor, The Economic of Public Finance, (New York : The Macmillan Company, 1960), p. 239.

² The Bristish System of Taxation, (London : Central Office of Information, 1960), p. 10.

ประเทศไทยปัจจุบันมีความมุ่งหมายที่จะใช้มาตรการทางพิกัดอัตราศุลกากร โดยใช้หลักถดถอยระหว่างการหารายได้, การป้องกัน และการเศรษฐกิจระหว่างประเทศ แม้จะเน้นหนักทางการหารายได้ คือมีรายได้จากศุลกากรประมาณ 30% ของรายได้ทั้งหมดก็ตาม ขณะเดียวกันก็ใช้มาตรการในการป้องกันโดยมุ่งส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศได้เรียกเก็บภาษีสำหรับเครื่องจักรและวัตถุดิบในอัตราค่า แต่จะตั้งกำแพงภาษีไว้สูงสำหรับสินค้าที่ผลิตได้แล้วภายในประเทศเพื่อป้องกันอุตสาหกรรมที่เพิ่งจะเริ่มต้นในประเทศ สำหรับมาตรการทางด้านเศรษฐกิจระหว่างประเทศนั้นกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรได้กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจ เรียกเก็บอากรพิเศษแก่ของที่เห็นว่าได้รับการช่วยเหลือจากประเทศหรือบุคคลใดเป็นพิเศษอันก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเกษตร หรือการอุตสาหกรรมในประเทศ เพราะต่างประเทศอาจให้นโยบายในทางการค้าเพื่อทำลายอุตสาหกรรมของไทยเราได้ กฎหมายจึงได้กำหนดมาตรการในการโต้ตอบไว้

ประเภทพิกัดอัตราศุลกากรของไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบันถือตามระบบสากลคือระบบของ Brussel Tariff Nomenclature ซึ่งมีใช้อยู่ 127 ประเทศ ระบบพิกัดอัตราศุลกากรแบ่งออกได้เป็น 2 ระบบคือ ¹

1. ระบบพิกัดอัตราเดี่ยว (Single Colum Tariff) คือระบบที่กำหนดอัตราอากรไว้เพียงอัตราเดียวสำหรับของชนิดใดชนิดหนึ่ง
2. ระบบพิกัดอัตราซ้อน (Multiple Column Tariff) คือระบบพิกัดที่กำหนดอัตราอากรสำหรับใช้เป็นการทั่วไปอัตราหนึ่ง แต่มีอีกอัตราหนึ่งเป็นอัตราค่าต่ำกว่าสำหรับใช้เรียกเก็บสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาจากบางประเทศที่ได้รับการอนุเคราะห์ซึ่งกันและกัน หรือในทางตรงกันข้ามจะใช้พิกัดอัตราสูงกว่าเป็นมาตรการโต้ตอบการตั้งพิกัดอัตราอากรของบางประเทศ

¹ เอนก เขียวถาวร, เศรษฐศาสตร์การพาณิชย์อากร 2, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2521), หน้า 208.

ประเทศไทยได้ใช้ระบบพิทักษ์อัตราเดี่ยวนานาชาติ และการกำหนดอัตรา
อากรสำหรับการเรียกเก็บอากรในปัจจุบันมีหลักใหญ่อยู่ 3 ประการคือ ¹

ก) อัตราอากรตามสภาพ (Specific) คือเก็บตามหน่วย น้ำหนัก
จำนวน ปริมาตร หรือปริมาณของสินค้า เช่น พิณภาพยนตร์เก็บอากรเป็นฟุต เป็นต้น ผลคือ
ของการเก็บอากรตามสภาพนั้นเป็นการลดความยุ่งยากในการพิจารณาในเรื่องราคาซึ่งถือ
เป็นเรื่องยุ่งยากมาก และเป็นการขจัดปัญหาการสับสนราคาต่ำ เช่น สับสนราคาและคุณภาพ
ไม่ตรงกัน เพราะของที่นำเข้าไม่ว่าจะมีราคาหรือคุณภาพอย่างไรก็ตามก็ต้องเสียภาษีเท่ากัน
ทั้งหมด และยังทำให้มีการคำนวณรายได้จากภาษีอากรได้แน่นอน เพราะเป็นอัตราที่กำหนด
ไว้ตายตัว แต่การเก็บอากรในอัตราตามสภาพนี้มีข้อเสียตรงที่ไม่อาจนำมาใช้เก็บอากรจาก
สินค้าที่มีคุณภาพไม่เท่ากัน เพราะเมื่อสินค้าที่มีคุณภาพสูงมีราคาสูงขึ้นเรื่อย ๆ เมื่อเก็บอากร
ตามสภาพก็จะเสียอากรเท่ากันหมดทั้งสินค้าที่มีคุณภาพต่ำหรือสูง ทำให้รัฐขาดรายได้ที่ควร
จะได้และไม่เป็นธรรม

ข) อัตราอากรตามราคา (Ad Valorem) คือการเก็บอากรเป็นอัตรา
ส่วนร้อยละของราคาสินค้า เช่น เครื่องสำอางเก็บอากร 100% ของราคานำเข้าของเด็ก
เล่นเก็บอากร 80% ของราคานำเข้า เป็นต้น ผลคือของการเก็บอากรตามราคาคือสามารถ
ใช้เก็บอากรกับสินค้าได้ทุกประเภทไม่ว่าสินค้านั้นจะมีราคา หรือคุณภาพแตกต่างกันแค่ไหน
เพียงใดก็ตาม ทำให้การเก็บภาษีมี่ความเป็นธรรมยิ่งขึ้น เมื่อใดสินค้ามีแนวโน้มว่าระดับ
ราคาสูงขึ้นก็จะเก็บภาษีได้มากขึ้น แต่การเก็บอากรในลักษณะนี้ก็ยังมีข้อเสียที่ว่าทำให้พ่อค้าที่
ทุจริตสามารถหลีกเลี่ยงอากรได้ง่าย เพราะอาจมีการสมคบกันสับสนราคาหรือคุณภาพให้ค่า
กว่าราคาตามความเป็นจริงโดยได้รับความร่วมมือจากผู้ขายในต่างประเทศ และถ้าเจ้าหน้าที่
ของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่ในการประเมินราคาอากรได้เข้าร่วมทุจริตในการตีราคาสินค้าด้วยแล้ว
จะทำให้เงินภาษีอากรของรัฐที่จะพึงต้องได้ขาดไปเป็นจำนวนมากอย่างที่ไม่มีใครคิดมาก่อน

¹ เอนก เขียวถาวร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 208.

เช่น สินค้าที่นำเข้าจริงเป็นรมที่พบได้ แต่พอคำสั่งแกลงเป็นรมที่พบไม่ได้ซึ่งมีราคาต่ำกว่า ถ้าหากผู้ขายในต่างประเทศและเจ้าหน้าที่ของรัฐได้รวมทุจริตแล้วจะทำให้เงินอากรของรัฐขาดไปจำนวนมหาศาลเพราะสินค้าที่นำเข้าแต่ละครั้งมีปริมาณมาก ถ้ามีการนำเข้าหลายเที่ยวเรือและนำเข้าเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว เงินอากรก็จะยิ่งขาดหายไปเป็นทวีคูณ ฉะนั้น ผลเสียของการเก็บอากรตามราคาก็จะต้องใช้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บสูงมาก เพราะการสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงบางครั้งก็ยากต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่เหมือนกัน

ก) อัตราผสม (Mixed or Compound) อัตราผสมคือการเก็บอากร โดยการนำเอาการเก็บตามสภาพและตามราคามาผสมกัน คือจะเก็บตามราคาหรือตามสภาพก็ได้แล้วแต่ความเหมาะสม อัตราผสมนี้มีประโยชน์ในการแก้ไขข้อบกพร่องของอัตราตามราคาและอัตราตามสภาพ โดยเก็บตามสภาพแก่ของที่มีการผลิตเป็นมาตรฐาน ส่วนของที่ไม่มีมาตรฐานและราคาเคลื่อนไหวได้ง่ายก็เลือกเก็บอัตราตามราคา ในปัจจุบันได้มีการใช้อัตราผสมมากขึ้นเพื่อเป็นการแก้ไขข้อบกพร่องของอัตราตามสภาพและอัตราตามราคา โดยใช้อัตราใดที่คำนวณภาษีได้มากที่สุดเป็นเกณฑ์ในการเก็บอากร¹ เช่น ยาสูบที่ยังไม่เป็นผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมหรือเศษของยาสูบ เก็บอากรในอัตราตามราคา 60% และเก็บตามสภาพอีกโลกรั่มละ 35.- บาท หรือสุราเรียกเก็บตามราคา 100% หรือตามสภาพโลกรั่มละ 100 บาท เป็นต้น

ค. ราคาสินค้า

ราคาสินค้าในที่นี้หมายถึงราคาที่ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการทางศุลกากร หรือราคาสำหรับศุลกากรโดยเฉพาะ ราคาคือมูลค่าเป็นเงินของสินค้าหรือสิ่งของเพื่อประโยชน์ในการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยน ราคาสินค้าเป็นสิ่งที่สำคัญยิ่งสำหรับการประเมิน

¹ มาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 บัญญัติว่า "ของใดที่ระบุไว้ให้เสียอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่เป็นเงินสูง."

อากรสำหรับสินค้าทุกชนิดที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และจะต้องเสียอากรในกรณีที่ต้องเก็บอากรตามราคา (Ad Valorem) การเก็บภาษีทางศุลกากรจะกระทำไม่ได้ ถ้าไม่ทราบราคาของสินค้า เมื่อคู่ค้าบทกฎหมายเกี่ยวกับศุลกากรอาจแยกความจำเป็นของการที่ต้องทราบราคาตามความมุ่งหมาย 5 ประการดังนี้¹

1. เพื่อปฏิบัติตามกฎหมาย

ความมุ่งหมายประการหนึ่งเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายนั้นมีบัญญัติที่ระบุให้แสดงราคาโดยตรงได้แก่ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ซึ่งระบุว่า "เมื่อนำของใด ๆ เข้ามาหรือส่งของใด ๆ ออกไปและของนั้นจะต้องเสียอากรหรือไม่ก็ตาม ให้นำของเข้าหรือส่งของออกแสดงรายการต่อไปนี้ในใบขนสินค้า คือ ชนิดของ คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด... ฯลฯ ซึ่งผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแล้วแต่กรณีจะต้องสำแดงราคาสินค้าไว้ในใบขนสินค้าเพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

2. เพื่อกำหนดเงินอากร

ตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 บัญญัติว่า "ของที่นำเข้าหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราอากรแนบท้ายพระราชกำหนดนี้ เมื่อคู่พิกัดอัตราอากรแนบท้ายพระราชกำหนดได้แก่ ภาค 2 สำหรับสินค้าขาเข้า และภาค 3 สำหรับสินค้าขาออก สินค้าที่นำเข้าส่วนใหญ่จะเสียอากรตามราคา และอีกส่วนหนึ่งให้เก็บได้ทั้งตามราคาและตามสภาพซึ่งจะต้องทราบราคาเช่นเดียวกัน เพราะมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรนี้ ได้บัญญัติไว้ให้ของใดที่ระบุไว้ให้เสียอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่เป็นเงินสูงกว่า จึงต้องคำนวณอากรตามราคาเพื่อเปรียบเทียบว่าอัตราใดสูงกว่า

¹ มานิต วิทยาเต็ม, เรื่องเดียวกัน, หน้า 123-126.

3. เพื่อกำหนดโทษ

ในมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติอัตราโทษไว้ว่า "...สำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าค้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ" และในมาตรา 27 ทวิ บัญญัติอัตราโทษไว้ว่า "...มีความผิดของระวางโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าค้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินห้าปีหรือทั้งปรับทั้งจำ" โทษปรับนั้นค่าปรับจะเป็นเงินเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับราคาของกลางในการกระทำความผิด หากไม่ทราบราคาก็ไม่อาจจะกำหนดค่าปรับได้

4. เพื่อกำหนดขอบเขตอำนาจของอธิบดี

บทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากรที่กำหนดขอบเขตอำนาจของอธิบดี โดยถือราคาของก็คือ บทบัญญัติในมาตรา 102 ทวิ ซึ่งจำกัดอำนาจของอธิบดีในการระงับหรืองดฟ้องร้องคดีความผิดต่อศุลกากรตามมาตรา 102 บัญญัติว่า "สำหรับความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พุทธศักราช 2490 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และมาตรา 5 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าค้วยกันแล้ว เกินกว่าสี่หมื่นบาทให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนกรมตำรวจ ที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง

5. เพื่อกำหนดวิธีการยกเว้นอากร

ตามบทบัญญัติในภาค 4 ประเภที่ 12 ของพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 ว่าด้วยของยกเว้นอากร ได้กำหนดถึงของที่ได้รับยกเว้นอากรไว้ว่า "ของที่นำเข้ามาโดยทางไปรษณีย์ซึ่งแต่ละหีบห่อมีราคาไม่เกินห้าร้อยบาท" การที่จะทราบว่าของที่นำเข้ามาแต่ละหีบห่อนั้นมีสิทธิได้รับการยกเว้นอากรหรือไม่ จึงต้องทราบราคาของสินค้าก่อนว่ามีราคาถึงห้าร้อยบาทหรือไม่

ง. สภาพของสินค้าที่นำเข้า

ในการคำนวณค่าภาษีนั้น กฎหมายศุลกากรให้คำนิยามถึงสภาพของที่นำเข้า ด้ยว่ามีสภาพอย่างไรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ ว่า "...การคำนวณค่าภาษีให้ถือตาม สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสีย ค่าภาษีเกิดขึ้น... ฯลฯ"

เมื่อสินค้าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีภาระค่าภาษีทางศุลกากร เกิดขึ้นแล้ว ผู้นำเข้าหรือตัวแทนจะมาติดขอขอรับสินค้าไปจัดทำรายการสินค้าโดยสำแดง รายการ จำนวน ชนิด ราคา อัตราภาษี และรายการ รายละเอียดอื่น ๆ ตามที่กรมศุลกากร ได้กำหนดไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า เมื่อใบขนสินค้าได้ผ่านการตรวจสอบพิธีการศุลกากร, การคำนวณอากร, พิกัดอัตราศุลกากร, การประเมินอากร ตลอดจนมีเอกสารอื่น ๆ ที่ กำหนดครบถ้วนแล้ว เมื่อได้มีการชำระค่าภาษีอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรแล้วก็จะ เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสินค้าขาเข้าจะตรวจสอบดูว่าสินค้านำเข้าตรงตามที่สำแดง ในใบขนสินค้าหรือไม่ ถ้าพบว่าของนั้นมีสภาพแตกหักเสียหายหรือมีสภาพเป็นของเก่าใช้แล้ว หรือเป็นของใหม่ เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบจะต้องทำการบันทึกไว้เพื่อเป็นหลักฐานในการ พิจารณาประเมินราคาสินค้า และการคืนอากรให้แก่ผู้นำเข้า หรือลดหย่อนอากรให้ตามจำนวน เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจจะสลักรายการที่ตรวจพบไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า เพราะในขณะนั้นถือว่า ความรับผิดชอบในค่าภาษีเกิดขึ้นแล้วในเวลาที่มีการนำเข้ามาคือเรือได้เข้ามาถึงท่าที่จะถ่ายของ จากเรือ หรือท่าที่มีข้อสงของถึง ถ้าของแตกหักเสียหายหรือขาดหายด้วยประการใด ๆ ภายหลังเวลานำเข้าก็ต้องเสียอากรจนครบถ้วน แต่ถาของนั้นแตกหักเสียหายหรือขาดหาย ก่อนวันนำเข้าก็ไม่ต้องเสียอากรในจำนวนสินค้านั้น ตามประมวลข้อบังคับศุลกากรได้วาง หลักเกณฑ์ไว้ว่าเป็นหน้าที่ของผู้นำเข้าที่จะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าของนั้นแตกหักเสียหายหรือขาด หายก่อนวันนำเข้า ก็จะไม่ต้องเสียอากรในจำนวนสินค้านั้น ถ้าผู้นำเข้าพิสูจน์ไม่ได้ว่า ของนั้นได้แตกหักเสียหายจนใช้การไม่ได้ และทางเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็พิสูจน์ไม่ได้ว่าแตกหักหรือ เสียหายจนใช้ไม่ได้ หรือขาดหายภายหลังการนำเข้า ก็ต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัย

ให้แก่มานำเข้าซึ่งถือว่าเป็นลูกหนี้ในค่างานอาคาร¹ คือไม่เก็บอาคาร หรือถ้าได้เก็บอาคารไว้แล้วก็ต้องคืนตามส่วนแห่งค่างานที่ได้ชำระไว้² ในทางปฏิบัตินั้นเมื่อมีการขนถ่ายสินค้าลงจากรือเพื่อนำเข้าเก็บรักษาไว้ในโรงพักสินค้า ถ้าปรากฏว่าสภาพของสินค้าได้มีลักษณะที่บอบช้ำหรือเสียหาย ทางการทำเรือแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นเจ้าของโรงพักสินค้าจะจัดทำบัญชีของที่เสียหายขึ้นไว้และแยกสินค้าที่แตกหักเสียหายไว้ในห้องเก็บของแตกหักเสียหายโดยเฉพาะ และหากพบว่าสินค้าแตกทำลายหรือขาดหายสูญหายไป เจ้าของโรงพักสินค้าจะทำ Survey Note ส่งมอบให้แก่เจ้าของสินค้าไปเพื่อเป็นหลักฐานสำหรับเรียกค่าเสียหายเอาจากบริษัทประกันภัย ผู้เป็นเจ้าของโรงพักสินค้าจะรับผิดชอบในการที่สินค้าได้แตกหักเสียหายเฉพาะกรณีของซึ่ง เก็บรักษาไว้นั้นได้ถูกทำลายหรือขาดหายไปภายหลังจากนำมาเก็บไว้แล้วเท่านั้น

ปัญหาเรื่องการสูญหายหรือการถูกทำลายของสินค้าที่นำเข้ามาว่าได้เกิดมีการสูญหายหรือถูกทำลายหรือหลังการนำเข้าหรือไม่ ได้ก่อให้เกิดปัญหาระหว่างผู้นำเข้าและทางเจ้าหน้าที่ศุลกากรอยู่เสมอ เพราะตามข้อเท็จจริงโดยส่วนมากแล้วจะมีของแตกหักสูญหายภายหลังการนำเข้าเกือบทั้งสิ้น แต่ถ้าไม่มีหลักฐานยืนยันว่าได้มีการสูญหายไปภายหลังการนำเข้าแล้ว ทางเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจมักจะไม่สละการรับรองว่าได้สูญหายไปก่อนวันนำเข้าเพราะไม่สามารถพิสูจน์ว่าได้หายไปภายหลังการนำเข้า ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าผู้ซึ่งสามารถก่อให้เกิดการทุจริตขึ้นได้โดยอาจเกิดการร่วมมือจากบุคคลหลายฝ่ายตั้งแต่ผู้นำเข้าเจ้าหน้าที่ของการทำงานเรือ ซึ่งเป็นเจ้าของคลังสินค้าและเจ้าหน้าที่ศุลกากร ได้แสวงหา

¹ การยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้แก่ลูกหนี้เป็นหลักการที่บัญญัติไว้ในมาตรา 11 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่มีข้อสงสัย ท่านให้ตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ลูกหนี้ ฝ่ายที่จะต้องเสียในมลูหนี้... ฯลฯ"

² ประมวลข้อบังคับศุลกากรข้อที่ 1053.

ผลประโยชน์มิควรไต่จากการสมคบร่วมมือกัน เพื่อแสดงให้เห็นว่าของนั้นได้แตกทำลายหรือสูญหายก่อนการนำเข้า แต่ภายหลังปรากฏว่าของที่นำเข้ามาและสูญหายไปก็มีวางขายอยู่ในท้องตลาดแล้ว ยิ่งกว่านั้นต่อมาผู้นำเข้ายังได้รับสิทธิในการที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนค่าอากรอีกต่อหนึ่งด้วย เป็นช่องทางใหม่การทุจริตขึ้น เป็นเหตุให้ภาษีอากรรั่วไหลไปได้จำนวนมากเช่นกัน เรื่องนี้เห็นวาระเบี่ยงหลักเกณฑ์นั้นไต่ทางไว้แล้ว แต่ปัญหาอยู่ที่ตัวบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องในเรื่องนี้ว่า ใ้ปฏิบัติหน้าที่ของแต่ละคนโดยสุจริตหรือไม่

สำหรับกรณีที่ดินค่านั้นได้สูญหายหรือถูกทำลายโดยเหตุสุควิสัยหรือโดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ภายหลังที่ได้มีการนำเข้ามาแล้วนั้น ตามมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติไว้ว่า "ถ้าของใดเก็บในคลังสินค้าหรือที่อื่นใดในไซนเพื่อเก็บในคลังสินค้าหรือที่อื่นใดไซนเพื่อรับมอบไปจากคลังสินค้านั้นสูญหายหรือถูกทำลาย โดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงเสียได้ หรือในเวลาที่อยู่ในคลังสินค้าก็ ทานว่าอธิบดีอาจยกเว้นค่าภาษีที่จะต้อง เสียหรือคืนค่าภาษีที่ใดเสียแล้วสำหรับของนั้นได้" ผลของบทบัญญัติในมาตรา 95 ทำให้สินค้าที่เสียหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุที่มีอาจหลีกเลี่ยงเสียได้¹ แต่ถ้าอุบัติเหตุอันอยู่ในฐานะที่จะหลีกเลี่ยงไม่ได้ แต่ไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรที่วิญญูชนจะพึงระวังระมัดระวัง ก็จะถูกเป็นข้ออ้างเพื่อการยกเว้นอากรเพราะอุบัติเหตุเช่นนั้นไม่ได้ เช่น เกิดไฟไหม้สินค้า หรือสินค้าตกลงลงน้ำโดยความประมาทเลินเล่อของผู้นายสินค้า เป็นต้น แต่ถ้าอุบัติเหตุที่มีลักษณะคล้ายเหตุสุควิสัย เช่น พายุทำให้เกิดเพลิงไหม้ หรือลมพายุพัดทำให้เรือคว่าสินค้าจมน้ำ ยอมถือได้ว่าเป็นอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ที่จะยกเป็นข้ออ้างเพื่อยกเว้นอากรได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 95

¹ คำว่า "อุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงเสียได้" อาจตีความเปรียบเทียบกับคำว่า "เหตุสุควิสัย" ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายถึง "เหตุใด ๆ อันจะเกิดขึ้นก็มิจะให้ผลพิบัติก็ มิมีใครอาจป้องกันได้ แม้บุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้นจะได้จัดการระมัดระวังตามสมควร อันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะเช่นนั้น"



ฉะนั้น สภาพของสินค้าที่นำเข้าจึงมีส่วนสำคัญต่อภาวะค่าภาชนะอากาศที่เกิดขึ้นว่าจะได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรหรือไม่เพียงใด หรือกรณีสภาพของสินค้าที่เป็นของเก่าใช้แล้วกับสภาพที่เป็นของใหม่นั้น ทำให้ราคาของสินค้าแตกต่างกันของเก่าใช้แล้วย่อมมีราคาถูกกว่าของใหม่ที่เพิ่งจะผลิตออกจากโรงงาน เงินค่าอากรสำหรับของเก่าก็ย่อมจะน้อยกว่าค่าอากรของสินค้าที่มีสภาพใหม่ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ นั้น ถือหลักว่าสภาพของสินค้าที่ใช้พิจารณาในการเก็บค่าภาชนะอากาศนั้น ถือสภาพขณะให้นำเข้าเป็นเกณฑ์แต่สภาพของสินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นไม่ได้พิจารณาสภาพในวันให้นำเข้าเหมือนสินค้าทั่วไป แต่ให้พิจารณาสภาพของสินค้าจากวันที่จกรายละเอียดไว้ขณะนำสินค้าเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469¹ กล่าวคือเมื่อยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำสินค้าเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน พนักงานศุลกากรจะจกรายละเอียดของสินค้านั้นไว้ก่อน แล้วจึงจะอนุญาตให้นำสินค้าเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ และตามความในมาตรา 88² ได้บัญญัติกำหนดให้ใช้รายการละเอียดของสินค้าที่จดไว้ตามมาตรา 87 ใช้เป็นเกณฑ์ประเมินอากรแก่สินค้านั้น ฉะนั้น การคำนวณค่าภาชนะสำหรับสินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงต้องถือเอาสภาพของสินค้าตามที่จกรายการละเอียดไว้ก่อนซึ่งเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 10 ทวิ. วรรค 2 ที่บัญญัติไว้ว่า "การคำนวณค่าภาชนะให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตรา

¹ มาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าและขอของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จกรายละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้วก็ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว".

² มาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "รายละเอียดแห่งของที่ได้จดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่กรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด... ฯลฯ"

ศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น" ซึ่งในมาตรา 10 วรรค 2 ตอนต้นก็ได้บัญญัติเป็นการยกเว้นไว้ว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88" ซึ่งถ้าเป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ให้นำมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาใช้บังคับ

กรณีสินค้าที่บุบสลาย (Damaged Goods) ตามหลักการที่ราคาของบรัสเซลส์ได้อธิบายไว้ว่า สินค้าที่บุบสลายควรที่ราคาตามสภาพบุบสลาย กล่าวคือ ตามราคาปกติของสินค้าบุบสลาย และควรพิจารณาการบุบสลายจนถึงเวลาเมื่อภาวะภาษีเกิดขึ้น การกำหนดราคาโดยใช้ราคานั้นหักลดด้วยจำนวนค่าสินไหมทดแทนทางการค้าที่ผู้ซื้อได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับมูลค่าของสินค้าลดลง เพราะความบุบสลายนั้น เนื่องจากตามข้อเท็จจริงผู้ซื้ออาจจะไม่ได้รับค่าสินไหมทดแทนทางการค้าอย่างใด ๆ สำหรับความบุบสลาย จึงไม่มีเหตุผลอันใดที่จะต้องถือเอาราคาที่ชำระ หรือจะต้องชำระเต็มจำนวนเป็นมูลฐานของราคา จึงจำเป็นที่จะต้องมีการสอบสวนถึงพฤติการณ์แวดล้อม นอกจากนั้นลักษณะของตัวสินค้าหรือลักษณะกายภาพ (Physical Characteristic) ก็ควรคำนึงถึงคือสถานะของสินค้านั้นถูกนำเข้ามา มีคุณภาพของมัน (Quality) ความบริสุทธิ์ (Purity) ความสำเร็จสมบูรณ์ของสินค้า (Finish) เป็นต้น การที่ราคาตามมูลฐานของการซื้อขายโดยสุจริตในตลาดเปิดเผย ราคาตามสัญญาจะต้องคำนึงถึงลักษณะรูปร่างของตัวสินค้า ถ้าสินค้านั้นไม่อยู่ในสถานะหรือเป็นชนิด คุณภาพ ความบริสุทธิ์ ครบถ้วน การที่ราคาก็ควรปฏิบัติเช่นเดียวกับสินค้าที่บุบสลาย ¹

จ. การแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ในการซื้อขายสินค้าจากต่างประเทศ การซื้อขายสินค้านั้นมักจะกำหนดเป็นเงินตราต่างประเทศ การจะเอาเงินบาทของไทยไปซื้อสินค้าจากต่างประเทศโดยตรง

¹ C.C.G. Customs Valuation Explanatory Notes to the Brussels Definition of Value. (Brussels : Customs Co-Operation Council, 1977). p. 62.

นั้นเป็นเรื่องที่กระทำได้ยากเพราะเงินบาทของไทยไม่ใช่เงินสกุลที่ใ้กันแพร่หลายในตลาด การค้าระหว่างประเทศ ส่วนเงินสกุลที่ใ้กันแพร่หลายในวงการตลาดการค้าระหว่างประเทศ มีหลายสกุล เช่น เงินดอลลาร์ของสหรัฐอเมริกา เงินเยนของญี่ปุ่น เงินมาร์คของเยอรมัน ตะวันตก เงินปอนด์ของอังกฤษ เป็นต้น ในการเจรจาซื้อขายสินค้าระหว่างผู้ซื้อผู้ขายซึ่งอยู่ ทางกันคนละประเทศจะต้องมีการชำระเงินตามมูลค่าสินค้าที่ส่งเข้ามาควยเงินตราต่างประเทศ ทุกครั้งเสมอไป เมื่อเป็นเช่นนี้ลูกค้าผู้สั่งซื้อสินค้าจึงจำเป็นต้องซื้อเงินตราต่างประเทศตาม สกุดเงินที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้รับประโยชน์มีถิ่นฐานภูมิลำเนาอยู่ หรือจะให้ชำระเป็นเงินตรา สกุดอื่นก็ได้แล้วแต่จะตกลงกัน ผู้สั่งซื้อสินค้าจึงจำเป็นต้องซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคาร เพื่อชำระเงินตามจำนวนมูลค่าสินค้าที่ต้องการจะส่งเข้ามา ผู้สั่งซื้อสินค้าจึงต้องนำเงินบาท มาซื้อเงินตราต่างประเทศตามสกุดที่ต้องการจากธนาคาร ธนาคารก็จะขายเงินตรา ต่างประเทศให้กับผู้สั่งซื้อสินค้าตามสกุดเงินที่ต้องการโดยคิดคำนวณขายตามอัตราแลกเปลี่ยน ประจำวันซึ่งกำหนดขึ้นโดยสมาคมธนาคารไทย¹

ในการคำนวณราคาสินค้าเพื่อเป็นหลักในการเสียภาษีศุลกากรนั้น จะต้อง คำนวณเงินตราดังกล่าวกลับมาเป็นเงินบาทของไทยเสียก่อน แล้วจึงคิดภาษีจากยอดเงิน ดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง ในการคำนวณราคาของที่เป็นเงินตราต่างประเทศให้เป็นเงินบาทเพื่อ การคำนวณภาษีนั้นใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามที่กรมศุลกากรประกาศในวันที่ไ้หน้าของนั้นเข้ามา ในราชอาณาจักร เป็นเกณฑ์ ซึ่งอัตราแลกเปลี่ยนนี้กรมศุลกากรเป็นผู้พิจารณาออกประกาศ ให้ทราบเป็นรายเดือนล่วงหน้าก่อนสิ้นเดือน 2 วันทำการ โดยพิจารณาอัตราแลกเปลี่ยน

¹ ชรินทร์ พินยาวิวิท, เลตเตอร์ออฟแคร์คิกการควา, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : อัมรินทร์การพิมพ์, 2525), หน้า 50.

เงินตราประจำวัน อัตราค่าเสมอภาค หรืออัตรากลางระหว่างประเทศเป็นเกณฑ์¹ สินค้าทุกชนิดที่นำเข้ามาในประเทศไทยจะต้องคำนวณเป็นเงินบาทเสียก่อน โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินในวันที่ให้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นเกณฑ์คำนวณ

¹ ประมวลข้อบังคับศุลกากรข้อ 1022 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 24/2515 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2515 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเงินตราไว้ว่า "การคำนวณราคาของที่เป็นเงินตราต่างประเทศให้เป็นเงินบาทนั้นให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามที่กรมศุลกากรประกาศในวันที่ให้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร" และคำสั่งทั่วไปฉบับนี้ได้ระบุว่า ปัจจุบันนี้กองทุนการเงินระหว่างประเทศกำหนดระเบียบเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนแตกต่างจากเดิม เช่น อนุญาตให้ประเทศที่กำหนดค่าเสมอภาคหรืออัตรากลางของเงินตราไว้และให้ประเทศนั้นมีพันธะที่จะต้องควบคุมดูแลมิให้อัตราแลกเปลี่ยนภายในประเทศเคลื่อนไหวเกินขอบเขตที่กำหนด กล่าวคืออัตราสูงสุดและต่ำสุดไม่มากกว่าร้อยละ 2.25 ของอัตราค่าเสมอภาคหรืออัตรากลางและได้กำหนดหลักเกณฑ์เป็นทางปฏิบัติไว้คือ

1. ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนประจำวัน อัตราค่าเสมอภาค หรืออัตรากลางภายในขอบเขตความเคลื่อนไหวที่กำหนดโดยกองทุนการเงินระหว่างประเทศ และข้อเท็จจริงอื่นที่เกี่ยวข้องจากแหล่งต่าง ๆ เป็นแนวทางในการพิจารณา
 2. การพิจารณาอัตราแลกเปลี่ยนที่จะประกาศใช้ให้ดำเนินการให้ได้ผลใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด
 3. เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับสถานการณ์ทางการเงินหรือในระหว่างเดือนปรากฏว่าอัตราแลกเปลี่ยนของเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาทสูงขึ้นหรือลดลงกว่าอัตราที่ใช้อยู่เกินร้อยละ 5 ให้แผนกพิธีการเสนอกรมมา เพื่อออกประกาศใหม่
 4. ในกรณีที่จะต้องประกาศอัตราแลกเปลี่ยนประจำเดือน ให้ประกาศก่อนสิ้นเดือนไม่น้อยกว่า 2 วันทำการ... ฯลฯ...
- ... ในกรณีที่ผู้นำเข้ายื่นใบขนสินค้าก่อนเรือเข้า หากมีการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนก็ให้คำนวณราคาและประเมินอากรในอัตราแลกเปลี่ยนเงินเสียใหม่ให้ถูกต้องตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร... ฯลฯ...

ตามหลักการตีราคาของบริษัทเชลส์ ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการแปลงเงิน หรือการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Currency Conversion) ไว้ว่า การใช้ อัตราแลกเปลี่ยนเงิน ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนขณะนั้น แต่สำหรับเงินตราบางสกุลอาจมีปัญหา กรณีมีอัตราแลกเปลี่ยนหลายอัตรา ในกรณีดังกล่าวเพื่อเป็นการประกันการประเมินราคาให้ เป็นแนวเดียวกันและเพื่อหลีกเลี่ยงข้อโต้แย้ง ตามหลักของบริษัทเชลส์ได้วางหลักไว้ว่า ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนของทางราชการของประเทศผู้นำเข้า¹

4.2 วิเคราะห์ความหมายของราคาหรือราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามกฎหมายศุลกากร

ก. "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ซึ่งถือเป็นเกณฑ์ในการประเมิน อากร

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 วรรค 12 ได้มีบทนิยาม หรือคำจำกัดความของคำว่า ราคา หรือ ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ไว้ว่า "คำว่าราคาอัน แท้จริงในท้องตลาด หรือราคาแห่งของอย่างใดนั้น หมายความว่า ราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่ที่นำของเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณี โดยไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด"

ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามที่กฎหมายกำหนดไว้นี้เป็นราคาหลักซึ่งใช้เป็น มาตรฐานในการกำหนดราคาทั่วไปทุกกรณี ฉะนั้น ในบทนิยามของกฎหมายศุลกากร ระบุนำราคาเอาไว้ จึงต้องหมายความว่าราคาอันแท้จริงในท้องตลาด เว้นแต่จะมีบท นิบัญญัติระบุถึงราคาสำหรับใช้ในกรณีอื่น ๆ ต่างหากโดยเฉพาะ ปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับสัญญา อนุญาตให้ใช้สิทธิและมีส่วนสัมพันธ์กับกฎหมายศุลกากรโดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวกับราคาอัน แท้จริงในท้องตลาดนั้น ได้แก่เรื่องค่าสิทธิซึ่งเป็นปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์

¹ C.C.C. Customs Valuation Explanatory Notes to the Brussels Definition of Value. (Brussels : Customs Co-Operation Council, 1974).

ในการประเมินอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศซึ่งสินค้านั้น ผู้นำเข้ามีการระบุพื้นที่ที่จะต้องชำระค่าสิทธิให้แก่ผู้ขายสินค้าในต่างประเทศ และค่าสิทธินี้จะถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาดแค่นั้นเพียงใด

"ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" (True Market Value) หรือ "ราคา" (Value) แห่งของใด ๆ ตามนัยดังกล่าวไว้ในกฎหมายศุลกากรนี้เป็นบทวิเคราะห์ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เฉพาะในการประเมินราคาแก่ของทุกชนิดที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรโดยไม่คำนึงว่าของนั้นจะเป็นสินค้าหรือของใช้ส่วนตัว และของนั้นจะต้องเสียอากรหรือไม่ก็ตาม¹ ราคาที่ผู้นำเข้าและผู้ส่งออกสำแดงในใบขนสินค้าจะต้องเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด จะสำแดงราคาตามความพอใจหาได้ไม่ ถ้าผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่ทราบราคาอันแท้จริงในท้องตลาดในขณะนั้นจะควยเหตุผลที่ว่าของที่นำเข้ามาเป็นผลิตภัณฑ์ใหม่หรือควยเหตุผลอื่นก็ตาม กฎหมายก็ผ่อนผันให้สำแดงค่าแห่งของประเภทและชนิดเดียวกันซึ่งพึงจะส่งมอบได้ ณ ที่หน้าของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี² และในการประเมินราคาอากร

¹ มาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 บัญญัติว่า "เมื่อนำของใด ๆ เข้ามาหรือส่งของใดออกไปและของนั้นจะต้องเสียอากรหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแสดงรายการต่อไปนี้คือ ชนิดของ คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด... ฯลฯ" และในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้าไม่ตกลงในเรื่องราคาอันแท้จริงในท้องตลาดสำหรับของอย่างใด ๆ ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษี... ฯลฯ"

² มาตรา 10 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 บัญญัติว่า "ถ้าไม่พึงสอบทราบราคาอันแท้จริงในท้องตลาดได้ ให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแสดงค่าแห่งของประเภทและชนิดเดียวกันซึ่งจะพึงส่งมอบได้ ณ ที่หน้าของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี แต่ในส่วนขาเข้าไม่รวมค่าอากร"

สินค้าที่นำเข้ามาหรือส่งออกเป็นอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่เรียกว่าเจ้าหน้าที่ประเมิน
อากรโดยเฉพาะ ซึ่งแต่เดิมเรียกว่าพนักงานศรัทธา¹

จากบทวิเคราะห์ศัพท์ในเรื่อง "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" อาจแยกความ
หมายได้เป็นหัวข้อดังนี้คือ

1) ราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) หมายถึง
ราคาทุนของสินค้าชนิดนั้นรวมกำไรของผู้ผลิตไว้แล้ว ราคาทุนดังกล่าวเป็นค่ารวมของค่า
วัตถุดิบในการผลิตรวมกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตสินค้านั้นจนเป็นสินค้าสำเร็จรูปส่งมาถึง
ผู้ซื้อรวมถึงค่าแรงงาน ค่าบรรจุ ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาษีในการผลิตสินค้านั้น ตลอดจนค่า
ใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น เงินกู้, ค่าดอกเบี้ย เป็นต้น² ข้อประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณาหรือ
วิเคราะห์ก็คือ "ราคาขายส่งเงินสด" ว่าจะมีความหมายเพียงใด เพราะในกฎหมายศุลกากร
มิได้มีคำจำกัดความเอาไว้ จึงต้องถือเอาปกติประเพณีในทางการค้ามาพิจารณาประกอบ
กล่าวคือราคาที่ผู้ประกอบการค้าได้กำหนดขึ้นไว้เป็นราคามาตรฐานในการขายสินค้า ประเภท
และชนิดเดียวกันให้แก่ผู้ซื้อโดยทั่ว ๆ ไป ผู้ซื้ออาจเป็นตัวแทน (Agent) หรือตัวแทนค้าช่วง
(Sub-Agent) หรือผู้จำหน่ายปลีก (Retail Seller) เพื่อนำไปจำหน่ายให้แก่ผู้บริโภค
โดยตรง และผู้ซื้อได้ชำระราคาสินค้าเป็นเงินสดทันที³ หากไม่ขายเป็นเงินสดก็ต้องคิด

¹ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "บรรดาการซึ่ง
ของการสอบ การศรัทธาของ ฯลฯ เพื่อประเมินค่าภาษี หรือเพื่อประโยชน์อย่างอื่นในราชการ
นั้นให้พนักงานเจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากรเป็นผู้ทำ"

² โชคชัย กุลประภา, "ความรับผิดชอบในค่าภาษีขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร,"
วิทยานิพนธ์ชั้นปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,
2517, หน้า 56.

³ อุไร วงศาโรจน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์
ไทยพิทยา, 2507), หน้า 44.

คำนวณออกมาให้ได้ว่าหากจะขายของนั้น เป็นเงินสดแล้วจะพึงขายได้เป็นเงินเท่าใดเพราะ การขายในระบบผ่อนส่งหรือขายเงินเชื่อ นั้น ผู้ขายย่อมจะต้องบวกเงินค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าดอกเบี้ยรวมไปในราคานั้นด้วย ราคาขายส่งเงินสด (Wholesale Cash Price) คือ ราคาทุน (Cost Price) บวกด้วยกำไร (Profit) ที่ผู้ประกอบการค้าจะพึงประสงค์ โดยนำเอากำไรนี้เพิ่มกับราคาทุนโดยคิดอัตราส่วนเป็นร้อยละ ซึ่งแยกพิจารณาได้คือ

ก) ราคาทุน (Cost Price) เป็นราคาต้นทุนในการผลิตรวมถึงราคาวัตถุดิบในการผลิตรวมกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตสินค้านั้นจนเป็นสินค้าสำเร็จรูป รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ถ้าราคาของนั้นซื้อขายกันในราคา F.O.B. ก็หมายถึงราคาส่ง ณ ท่าเรือต่างประเทศผู้ผลิตสินค้านั้น ถ้าซื้อขาย C.I.F. ก็หมายถึงรวมค่าขนส่งและค่าประกันภัยจนถึงที่อยู่ของผู้ซื้อ ซึ่งจะพิจารณาค่าดังกล่าวนี้

(1) ราคาสินค้า (Price of Goods) คือ ราคาตัวสินค้าที่ทำการซื้อขายกันตามประเพณีการค้าระหว่างประเทศ นอกจากมูลค่าของสินค้าของมันเองแล้ว ยังได้รวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไว้ในราคาสินค้าด้วยคือ ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าบรรจุภัณฑ์ ค่าบรรจุของตามสภาพของสินค้านั้น ๆ เพื่อป้องกันความเสียหายระหว่างการขนส่งรวมทั้งค่าแรงงานในการบรรจุสินค้า ราคาสินค้าที่ทำการซื้อขายระหว่างประเทศนี้เกิดขึ้นจากข้อตกลงตามสัญญาซื้อขายซึ่งขึ้นอยู่กับความประสงค์ของผู้ซื้อและผู้ขายที่จะพึงกำหนดหรือเลือกใช้ราคาสินค้าชนิดใด โดยระบุไว้ในสัญญาซื้อขาย เนื่องจากประเพณีการพาณิชย์ระหว่างประเทศเป็นสิ่งที่ทำให้กฎเกณฑ์ทั้งหลายที่ใช้บังคับแก่การค้าระหว่างประเทศให้มีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน จึงได้มีการกำหนดถ้อยคำที่เป็นคำจำกัดความที่มีความหมายแน่นอนที่ระบุถึงราคาสินค้าที่ทำการซื้อขายกัน ซึ่งในระหว่างที่มีการประชุมจัดตั้งหอการค้าระหว่างประเทศ

(International Chamber of Commerce) ที่กรุงปารีส เมื่อปี ค.ศ. 1920 จึงได้คำจำกัดความเกี่ยวกับราคาสินค้าตามสัญญาซื้อขายขึ้นและเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปซึ่ง

เรียกว่า อินโคเทอรั่ม (Incoterms) หรือคำเต็มที่เรียกว่า International Commercial Terms¹ ในการทำสัญญาซื้อขาย ผู้ขายและผู้ซื้อจะต้องตกลงราคาสินค้ากันว่าราคาสินค้าที่ซื้อขายนั้นรวมค่าใช้จ่ายอะไรบ้าง ราคาสินค้าที่ใช่ตกลงกันสำหรับการค้าระหว่างประเทศมีดังนี้

(ก) ราคาจากโรงงาน (Ex works, Ex factory, Ex warehouse of Ex...(Name of Origin))

ภายใต้เงื่อนไขของราคานี้ ผู้ขายตกลงที่จะส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตามสถานที่ที่ระบุและวันเวลาที่กำหนด

ภาระและค่าใช้จ่ายของผู้ขาย มีดังนี้

1. ส่งมอบสินค้าให้ถูกต้องตามที่กำหนดไว้ในสัญญาซื้อขาย โดยทำให้สินค้านั้นตกอยู่ในเงื้อมมือของผู้ขายภายในระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา ณ สถานที่ที่จะส่งมอบระบุเอาไว้ หรือโดยประเพณีปฏิบัติเป็นสถานที่สำหรับส่งมอบสินค้าประเภทนั้น ๆ ผู้ขายเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายซึ่งหีบห่อที่จำเป็นเพื่อทำให้ผู้ซื้อสามารถรับมอบสินค้านั้นได้

2. เป็นผู้รับภาระในค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการตรวจสอบ (อาทิเช่น การตรวจสอบคุณภาพ, การวัดขนาด, การชั่ง, การนับ) ที่จำเป็นเพื่อให้สินค้านั้นตกอยู่ในเงื้อมมือของผู้ซื้อตลอดจนรับภาระในความเสี่ยงภัยทุกประการอันอาจเกิดขึ้นแก่สินค้านั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ซึ่งคนต้องรับผิดชอบ จนกระทั่งได้ส่งมอบสินค้าให้อยู่ในเงื้อมมือของผู้ซื้อภายในระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา²

¹ สุรชาติ สัตตบุศย์, คร., กฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เจริญศิลป์, 2524), หน้า 30.

² สุรชาติ สัตตบุศย์, คร., เรื่องเดียวกัน, หน้า 33.

(ข) ราคา F.A.S. (Free Along Side หรือ Free Along Ship)

ภายใต้เงื่อนไขของราคานี้ ราคาสินค้าจะรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จนกว่าได้มีการส่งมอบสินค้าจนถึงสถานที่ที่จะขนของขึ้นเรือเคินทะเลใด

ภาระและค่าใช้จ่ายของผู้ขาย มีดังนี้

1. ส่งมอบสินค้านั้นถูกต้องตามที่กำหนดไว้ในสัญญาว่า โดยขนสินค้าไปเทียบข้างเรือจากสถานที่แห่งการขนส่งซึ่งผู้ซื้อได้กำหนดไว้ ณ ท่าขนถ่ายตามที่ตกลงกัน โดยยึดถือประเพณีปฏิบัติแห่งท่าเรือในวัน หรือภายในระยะเวลาที่ใดตกลงกันไว้ และทันทีที่สินค้าได้ถูกนำไปเทียบข้างเรือ ให้แจ้งการนั้นให้ผู้ซื้อทราบโดยไม่ชักช้า ผู้ขายจะต้องรับภาระในค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อันเกี่ยวกับสินค้านั้นรวมทั้งความเสี่ยงภัยทุกประการอันอาจเกิดขึ้นจนกระทั่งสินค้านั้นได้ถูกนำไปเทียบข้างเรืออย่างแท้จริง ณ ท่าแห่งการขนถ่ายตามที่ตกลงกัน ตลอดจนค่าใช้จ่ายสำหรับแบบฟอร์มทุกอย่างซึ่งผู้ขายต้องกระทำเพื่อนำสินค้านั้นมาเทียบข้างเรือ

2. ผู้ขายเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายในการหีบห่อตามธรรมเนียมของสินค้านั้น เว้นเสียแต่ว่าจะมีประการค่าให้ส่งสินค้าโดยไม่ต้องบรรจุหีบห่อ¹ และต้องรับภาระในค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการตรวจสอบ (อาทิเช่นการตรวจสอบคุณภาพ การวัดขนาด การชั่ง การนับ) ซึ่งจำเป็นในการขนสินค้านั้นมาเทียบข้างเรือ, ค่าใช้จ่ายในการจัดทำเอกสารต่าง ๆ ในการส่งออก

(ค) ราคา F.O.B. (Free on Board)

ราคาสินค้าตามเงื่อนไขนี้เป็นราคาที่ผู้ขายตกลงจะส่งมอบสินค้าถึงเมืองท่าคนทาง (Port of Shipment) เป็นส่วนใหญ่ โดยผู้ขายตกลงขายสินค้าโดยรวม

¹ ค่าหีบห่อสินค้า เป็นค่าแรงงานในการบรรจุสินค้าซึ่งสินค้าบางชนิดมีราคาสูงหากจะบรรจุภาชนะรวมกันมาอาจก่อให้เกิดความเสียหายระหว่างการขนส่ง ค่าหีบห่อนี้ผู้ขายอาจคิดรวมเป็นราคาสินค้าหรือแยกไว้ในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ก็ได้.

ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จนกว่าสินค้าจะไ้ขึ้นบรรจุบนระวาง เรือเป็นที่เรียบร้อยแล้ว

ภาระและค่าใช้จ่ายของผู้ขาย มีดังนี้

1. ผู้ขายจะต้องส่งมอบสินค้าขึ้นเรือที่ผู้ซื้อกำหนด ณ ท่าแห่งการขนสินค้าขึ้นตามที่กำหนดไว้ และให้ส่งมอบในวันหรือภายในระยะเวลาที่ตกลงกันไว้ และในทันทีที่สินค้าได้ถูกนำขึ้นเรือเรียบร้อยแล้วต้องแจ้งให้ผู้ซื้อทราบโดยมิชักช้า

2. ผู้ขายจะต้องรับภาระในค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อันเกี่ยวกับสินค้านั้น รวมทั้งความเสี่ยงภัยทุกประการอันอาจเกิดขึ้นจนกว่าสินค้านั้นจะผ่านพ้นกัปเรือ ณ ท่าแห่งการขนส่งสินค้าตามที่ตกลงกัน ตลอดจนค่าภาษีอากรและค่าใช้จ่ายทุกชนิดที่จำเป็นขณะส่งออกและค่าใช้จ่ายในการหีบห่อสินค้าตามธรรมเนียมของสินค้านั้น เว้นแต่จะมีประเพณีการค้ากำหนดให้มีการส่งสินค้านั้นโดยไม่บรรจุหีบห่อ

3. ผู้ขายต้องรับภาระในค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ (คุณภาพ, การวัดขนาด, การชั่ง, การนับ) ซึ่งจำเป็นในการส่งมอบสินค้านั้น และเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งใบตราส่งและเอกสารทุกอย่างที่เกี่ยวข้องซึ่งออกให้ในประเทศที่ทำการขนขึ้นและ/หรือในประเทศต้นกำเนิดสินค้า

ราคา F.O.B. นี้ ผู้ซื้อ (Buyer) หรือผู้รับตราส่ง (Consignee) จะต้องชำระค่าระวางเรือ (Freight) ค่าประกันภัย (Insurance) เองทั้งสิ้น

(ง) ราคา C & F (Cost and Freight)

ราคากายไต้เงื่อนไขนี้ ราคาสินค้านั้นรวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และค่าระวางเรือจนถึงเมืองท่าปลายทาง ราคานี้ผู้ขาย (Seller) หรือผู้ตราส่ง (Consignee) ได้ชำระค่าระวางเรือ (Freight) รวมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าแล้ว แต่ไม่รวมค่าประกันภัย

ภาระและค่าใช้จ่ายของผู้ขาย ทั้งนี้

1. ผู้ขายต้องส่งมอบสินค้าให้ถูกต้องตามกำหนดไว้ในสัญญาซื้อขายโดยทำการขนส่งสินค้าตามเส้นทางปกติไปยังท่าจุดหมายปลายทางด้วยเรือเดินทะเล (มิใช่เรือใบ) ซึ่งผู้ขายต้องชำระค่าธรรมเนียมเรือตลอดจนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อการขนถ่ายสินค้าลงจากเรือ ณ ท่าจุดหมายปลายทาง ซึ่งสายการเดินเรือทะเลปกติอาจเป็นผู้เรียกเก็บในขณะทำการบรรทุกสินค้า ณ ท่าที่ขึ้นขึ้นนั้น และจัดการบรรทุกสินค้าขึ้นบนระวางเรือโดยเป็นผู้เสียค่าใช้จ่าย ณ ท่าแห่งการขนสินค้าขึ้นในวันหรือภายในระยะเวลาที่ตกลงกันไว้ หรือ/และในทันทีที่สินค้าได้ถูกนำขึ้นเรือเรียบร้อยแล้วต้องแจ้งให้ผู้ซื้อทราบโดยมิชักช้า

2. ผู้ขายจะต้องรับภาระในความเสี่ยงภัยทุกประการอันอาจเกิดขึ้นแก่สินค้านั้นจนกว่าสินค้านั้นจะผ่านพ้นกัปเรือ ณ ท่าแห่งการขนสินค้าขึ้น และผู้ขายต้องเสียค่าใช้จ่ายและจัดทำใบตราส่งสุทธิที่สามารถเปลี่ยนมือได้¹ (A clean negotiable bill of Lading) ซึ่งระบุท่าจุดหมายปลายทางเอาไว้พร้อมทั้งใบกำกับราคาสินค้าของสินค้าที่จัดส่งไปแล้วนั้น

3. ผู้ขายจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาแต่การตรวจสอบ (การตรวจสอบคุณภาพ, การวัดขนาด, การชั่ง, การนับ) ซึ่งจำเป็นสำหรับสินค้านั้น และต้องรับภาระในค่าภาษีอากรซึ่งสินค้านั้นจำต้องชำระจนกระทั่งได้มีการขนสินค้าขึ้นเรือ รวมทั้งค่าภาษีอากร ค่าใช้จ่ายทุกชนิดที่จำเป็นขณะส่งออก อีกทั้งค่าใช้จ่ายใด ๆ ในทางปฏิบัติตามฟอร์มซึ่งผู้ขายจำต้องกระทำเพื่อการขนสินค้าขึ้นเรือด้วย

ถ้าสินค้านั้นถูกขายในแบบ C & F landed คือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับ การขนถ่ายสินค้าลงสู่พื้นดินรวมทั้งค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับลำเลียงหรือการนำสู่ที่นั่นตกอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ขาย²

¹ ใบตราส่งสุทธิ คือใบตราส่งที่ไม่มีข้อความเพิ่มเติม ซึ่งแสดงอย่างชัดเจนว่าสินค้าหรือหีบห่อนั้นมีสภาพที่เสื่อมเสีย.

² สุธาบที สัตตะบุตรย์, ทร., เรื่องเดียวกัน, หน้า 43.

(จ) ราคา C.I.F. (Cost Insurance & Freight)

ราคาภายใต้เงื่อนไขนี้ เป็นราคาสินค้าที่ผู้ขายหรือผู้ตราส่งได้รวมค่าประกันภัย คาร์ระวางเรือ หรือค่าขนส่งจนถึงท่าเรือปลายทางไว้ในราคาสินค้า และต้องระบุท่าจุดหมายปลายทาง (Named Port of Destination) ไว้ด้วย ราคาตามกฎหมายศุลกากรใ้คือราคา C.I.F. นี้เป็นราคาขายส่งเงินสดที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร

ภาระและค่าใช้จ่ายของผู้ขาย มีดังนี้

1. ผู้ขายต้องส่งมอบสินค้าให้ถูกต้องตามที่กำหนดในสัญญาซื้อขาย โดยขนส่งสินค้าตามเส้นทางปกติไปยังท่าจุดหมายปลายทางตามที่กำหนดไว้ โดยผู้ขายเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายเองด้วยเรือเดินทะเล (มิใช่เรือใบ) ผู้ขายจะต้องชำระค่าระวางเรือ และรับภาระในค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อการขนถ่ายสินค้าลงจากเรือ ณ ท่าจุดหมายปลายทางซึ่งสายการเดินเรือทะเลจะเป็นผู้เรียกเก็บในขณะที่ทำการบรรทุกสินค้า ณ ท่าที่ทำการขนขึ้นนั้น จัดการบรรทุกสินค้าขึ้นบนระวางเรือโดยเป็นผู้เสียค่าใช้จ่าย ณ ท่าแห่งการขนสินค้าขึ้นในวันหรือภายในระยะเวลาที่ตกลงกันไว้ในทันทีที่สินค้าได้ถูกนำขึ้นเรือเรียบร้อยแล้วต้องแจ้งให้ผู้ซื้อทราบโดยมิชักช้า

2. ผู้ขายจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการประกันภัยโดยจัดหากรมธรรม์ประกันภัยทางทะเลที่สามารถโอนกันได้ เพื่อประกันต่อความเสียหายอันเกี่ยวแก่การขนส่งสินค้าตามสัญญานั้น การประกันภัยดังกล่าวนี้จะต้องกระทำกับผู้รับประกันภัยหรือบริษัทรับประกันภัยซึ่งมีชื่อเสียงดี ภายใต้เงื่อนไข F.A.P. (Free of Particular Average)¹ และประกันภัยนั้นจะต้องครอบคลุมราคาสินค้า C.I.F. ซึ่งบวกเพิ่มอีก 10%

¹ เป็นการประกันภัยขั้นต่ำเพื่อให้และรับประกันภัยมีความรับผิดชอบน้อยที่สุด หากผู้ซื้อต้องการให้ผู้ขายประกันสูงกว่านี้ต้องระบุลงในสัญญาเป็นพิเศษว่า C.I.F. with WA Insurance เป็นต้น.

3. ผู้ขายจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดหาใบตราส่งสุทธิที่สามารถเปลี่ยนมือได้ (A clean negotiable bill of Lading) ซึ่งระบุท่าจุดหมายปลายทาง พร้อมใบกำกับราคาสินค้า และรับภาระค่าใช้จ่ายซึ่งค่าที่มอบตามธรรมเนียมของสินค้านั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นเนื่องจากการตรวจสอบ (การตรวจสอบคุณภาพ, การวัดขนาด, การนับ) และต้องรับภาระในกรณีที่สินค้านั้นจำเป็นต้องชำระจนกระทั่งได้มีการส่งสินค้านั้นขึ้นเรือ รวมทั้งค่าภาษีอากรหรือค่าใช้จ่ายทุกชนิดที่จำเป็นขณะส่งออก อีกทั้งค่าใช้จ่ายใด ๆ ในการที่ผู้ขายจำต้องใช้จ่ายเพื่อการขนส่งสินค้านั้นขึ้นเรือด้วย

ถ้าสินค้านั้นถูกขายในแบบ C.I.F. Landed คือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับการขนถ่ายสินค้าลงสู่พื้นดินรวมถึงค่าใช้จ่ายในการลำเลียง หรือนำส่งท่านั้นตกอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ขาย ¹

นอกจากราคาค้างกลาวแล้วยังมีราคา C.I.F. & C. คือราคา C.I.F. รวมค่านายหน้า (Commission) ไว้ในราคาสินค้าด้วย หรือมีราคา C.I.F. & I. คือราคา C.I.F. รวมค่านายหน้า (Interest) ไว้ในราคาสินค้าด้วย หรือเป็นราคา C.I.F. & C. & I. ก็คือราคา C.I.F. บวกค่านายหน้าและค่านายหน้ารวมไว้ในราคาสินค้าด้วย

ตามที่กล่าวมาทั้งหมดเป็นราคาสินค้าในการทำสัญญาซื้อขายที่ผู้ขายและผู้ซื้อตกลงในเรื่องราคาสินค้าว่าราคาที่ซื้อขายนั้นได้รวมค่าใช้จ่ายอะไรบางซึ่งก่อนที่จะเป็นราคา C.I.F. อาจคิดแยกได้ดังนี้

1. Cost ราคาค้นทุนนี้ หมายถึงราคา Ex - factory หักค่านายหน้า
2. Profit กำไร

¹ สุชาบดี สัตตบุศย์, คร., เรื่องเดียวกัน, หน้า 44-45.

3. Agent's Commission ค่านายหน้า ถ้าหากมีการขายผ่าน Agent ในต่างประเทศ ต้องบวก Commission สำหรับ Agent เข้ากับ Ex factory price

4. Export, Turnover, Other Taxes ปกติจะคิดประมาณ 10% Turnovertax ที่เรียกเก็บจาก Ex factory price

5. Special Labelling or Special Containers ค่าปิดฉลากและบรรจุภาชนะ ถ้าประเทศที่ส่งสินค้าไปขายนั้นกำหนดให้ต้องมี การหีบห่อหรือบรรจุในภาชนะ อย่างไม่อย่างหนึ่งโดยเฉพาะ หรือต้องปิดฉลากในภาชนะของเขา ถ้าต้องทำตามกฎข้อบังคับ ของประเทศนั้นและต้องเสียค่าใช้จ่ายก็บวกเพิ่มเข้าไปด้วย

6. Packing ค่าบรรจุหีบห่อ การบรรจุหีบห่อสินค้าอาจจะเสียค่าใช้จ่าย สูง ถ้าต้องทำตามมาตรฐาน แต่ถาสินค้านั้นไม่ต้องบรรจุตามมาตรฐาน ผู้ส่งออกก็อาจหาทาง บรรจุหีบห่อที่ป้องกันไม่ให้สินค้าเสียหายซึ่งอาจ เสียค่าใช้จ่ายไม่แพงนัก การบรรจุสินค้าให้อยู่ในสภาพที่เรียบร้อยนั้นจะต้องทำแข็งแรงมากน้อยแค่ไหนต้องดูว่าเส้นทางของสินค้าจะต้อง เดินทางไปอย่างไรและต้องผ่านยานพาหนะที่ทอด

7. Marking ค่าใช้จ่ายในการทำเครื่องหมายบนหีบห่อ

8. Strapping of Bundling ค่าผูกมัดสินค้าโดยทั่วไป การผูกมัดมักจะ ใช้แผ่นเหล็กหรือพลาสติกเพื่อป้องกันหีบห่อแตกหักเสียหายหรือถูกขโมย

9. ค่าขนส่งสินค้าไปยัง Goods Yard หรือ Sea Board ถ้า ต้องขนสินค้าไปยังรถไฟหรือท่าเรือหรือสนามบิน

10. Terminals ค่าใช้จ่ายที่เจ้าของท่าเก็บสำหรับค่าจัดการเอาของ ลงระวางเรือ รวมถึงค่าธรรมเนียมท่าเรือ

11. Long load or heavy loading charge ค่าระวางพิเศษสำหรับ สินค้าที่มีความยาวหรือหนักมากกว่าปกติ

4. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ได้แก่ค่าใช้จ่ายในการจ้างออกของโดยชิปปิง เงินเดือนค่าจ้างของพนักงานในบริษัท ห้างร้าน ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าโฆษณา และค่าดอกเบี้ยธนาคาร ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีความจำเป็นต้องกู้ยืมเงินจากธนาคารมาทำการค้าโดยการหมุนเวียน และยอมเสียค่าตอบแทนคือดอกเบี้ยแก่ธนาคาร

ข) กำไร (Profit) เป็นผลได้ส่วนเกินจากราคาทุนที่ผู้ประกอบการค้าได้ลงทุนลงแรงในการดำเนินธุรกิจ กำไรของผู้ประกอบการค้าจะมีอัตราสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับกฎแห่งการเสนอสนอง (Demand & Supply) เช่น ถ้าสินค้านั้นเป็นสิ่งของจำเป็นในการครองชีพประจำวัน หรือการประกอบการค้าที่เป็นระบบผูกขาดตัดตอนผู้ประกอบการค้าก็สามารถกำหนดจำนวนกำไรได้สูงขึ้นกว่าสินค้าอย่างอื่นที่ขายได้ยาก และมีความต้องการน้อย

ฉะนั้น ราคาขายส่งเงินสดจึงประกอบด้วย ราคาทุน (คือราคาสินค้าค่าระวางเรือ + ค่าประกันภัย + ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ) บวกด้วยกำไรที่พึงจะได้จากการผลิตสินค้านั้นออกมาจำหน่ายจนกระทั่งส่งถึงตัวผู้ซื้อ

ราคาขายส่งเงินสดนั้น โดยทั่วไปการนำของเข้าและส่งออกเป็นการขายส่งอยู่แล้ว เว้นแต่ของในบางกรณีให้เห็นได้ชัดว่า เช่น ของฝากของขวัญเล็ก ๆ น้อย ๆ จึงจะถือได้ว่าราคาที่เกี่ยวข้องอาจจะมีใช้ราคาขายส่ง ราคาขายส่งสำหรับสินค้าคงมีการชำระเป็นเงินสด หมายถึงราคาซื้อขายที่มีการชำระเงิน ณ เวลาตามที่กฎหมายกำหนดโดยคำนึงถึงเวลาที่พึงชำระเงินในทางการค้าระหว่างประเทศซึ่งตามปกติวิสัยจะไม่คิดดอกเบี้ยรวมไว้ในราคาขายราคาที่เหมาะสมในบางกรณีที่มีการชำระเงินหลังเวลาที่กำหนด แต่อยู่ในปกติวิสัยทางการค้าระหว่างประเทศที่จะไม่คิดดอกเบี้ยรวมไว้ด้วย และกรณีที่จะยอมให้หักส่วนลดเงินสด (Cash Discount) ได้จึงต้องเป็นกรณีที่ราคาเดิมยอมให้ชำระเงินที่หลังนานพอสมควร อันทำให้สามารถเห็นได้ว่ามีเหตุอันพึงจะรวมค่าดอกเบี้ยไว้ในราคาค่าขาย และส่วนลดดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามปกติเมื่อเทียบกับอัตราดอกเบี้ยโดยทั่วไป¹

¹ คำสั่งเฉพาะกรมศุลกากร ที่ 17/2518 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2518 เรื่องคำอธิบายเกี่ยวกับคำนิยามว่าด้วยราคากฎหมาย.

ของชนิดเดียวกัน (of the like quality) คำว่า "ชนิด" ตามภาษาอังกฤษใช้คำว่า Quality ซึ่งหมายถึงคุณลักษณะ คุณสมบัติ หรือคุณภาพ ฉะนั้น คำว่า ชนิดเดียวกันจึงหมายถึงของที่มีคุณภาพดีหรือเลวหรือมี Grade A, Grade B. หรือ Grade C. หรือมีคุณสมบัติ เช่นมีความไวไฟ หรือมีปฏิกิริยาทางเคมีอย่างไร มีคุณสมบัติหมายถึงขนาดต่าง ๆ เหมือนกันหรือเท่ากัน เช่น โทรทัศน์ขนาด 12 นิ้ว, 18 นิ้ว หรือ 20 นิ้ว เป็นต้น ถ้าของใดมีความแตกต่างกันในคุณสมบัติ, คุณภาพ หรือคุณลักษณะในของประเภทเดียวกันย่อมไม่ใช่ของชนิดเดียวกัน

ฉะนั้น ของประเภทและชนิดเดียวกันจึงหมายถึงของที่มีชื่อเรียกในทางการค้า มีเครื่องหมายการค้า และจะต้องมีคุณสมบัติ หรือคุณภาพ หรือคุณลักษณะเหมือนกันหรือเท่ากัน

คำว่า "โดยไม่ขาดทุน" (without loss) หมายถึง จะต้องขายไม่ต่ำกว่าราคาทุน คือไม่ต่ำกว่าค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการผลิตของชนิดนั้น ราคาที่จะพึงขายโดยไม่ขาดทุน หมายถึงราคาตามปกติวิสัยอาจขายของนั้นได้โดยไม่ขาดทุน ซึ่งต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าหีบห่อ ค่าบรรจุหีบห่อ ค่าประกันภัย และค่าขนส่งที่จะต้องจ่ายในการนำของนั้นมาขาย ณ ที่และเวลาที่กฎหมายกำหนดประการหนึ่ง และต้องคำนึงถึงต้นทุนที่ซื้อเอาเพื่อนำมาขาย ณ ที่และเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการสั่งซื้อและระยะเวลาในการดำเนินการตลอดจนขนส่งมาถึงที่ขาย ณ เวลาที่กฎหมายกำหนดอีกประการหนึ่ง ทั้งสองประการนี้จะต้องพิจารณาตามความเป็นจริงและความปกติวิสัยที่จะเป็นไปได้ในทางการค้าระหว่างประเทศในการพิจารณาระดับราคาใดควรจะได้ไว้ระดับที่อาจจะขายได้โดยไม่ขาดทุน จะต้องพิจารณาอยู่เสมอว่าระดับราคาหลังสุดที่จะพึงขาย ณ ที่ที่กฎหมายกำหนดความระยะเวลาต่าง ๆ เป็นเท่าใด ให้อัตราระดับราคาหลังสุดและก่อนหน้านั้นขึ้นไปตามควรแก่กรณีแต่ต้องไม่เกินหนึ่ง เดือน เป็นระดับราคาที่จะพึงมีเพื่อขายได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลานั้น ๆ อนึ่งตามความหมายนี้ราคาของที่ขนส่งมาโดยเส้นทางหรือวิธีแตกต่างกันหรือมาจากคนละแห่ง หรือผ่านคนกลางแตกต่างกัน จึงอาจจะแตกต่างกันตาม

ความเป็นจริงของแต่ละกรณีได้ควย 1

3) ในเวลาและที่หน้าของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี (At the time and place of importation or exportation) ในเวลาที่นำของเข้านั้น มีความหมายถึง เวลาที่การนำเข้าได้สำเร็จลง ซึ่งก่อให้เกิดภาระและความรับผิดชอบในค่าอากรซึ่งเกิดจากการประเมินราคาสินค้านำเข้า ซึ่งตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 (เพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515) ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำเร็จ ภายใต้มงคัมมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น... ฯลฯ"

เกี่ยวกับความรับผิดชอบในค่าอากร และราคาสินค้า หรือกรณีอื่น ๆ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กฎหมายให้นับตั้งแต่เวลาที่เรือได้เข้ามาถึงเขตท่า (เขตศุลกากร) ที่จะทำการขนถ่ายสินค้า หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง 2 ตามที่ระบุชื่อท่าไว้ในเอกสารของเรือ ได้แก่ บัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) ถ้าหากการขนถ่ายนั้นได้กระทำ ณ ที่ทอดเรือ

1 คำสั่งเฉพาะกรมศุลกากร ที่ 17/2518 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2518 เรื่อง คำอธิบายเกี่ยวกับคำนิยามว่าควยราคาตามกฎหมาย.

2 มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็นควยประการใด ๆ เกี่ยวกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นที่แน่นอนว่าการนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง"

ภายนอก¹ (เกาะสีชัง) เพื่อลำเลียงสินค้าเข้ามายังเขตท่าภายใน ราคาสินค้าที่จะใช้เป็นเกณฑ์ประเมินกันนับตั้งแต่วันที่เรือได้เข้ามาถึงเขตที่ทอดเรือภายนอก และในกรณีที่เรือนั้นจะต้องทำการขนถ่ายสินค้าขึ้น ณ ท่าที่มีชื่อส่งของหลาย ๆ ท่าต่างกันนั้น "เวลาที่นำเข้า" ย่อมสำเร็จลงแตกต่างกันไปตามลำดับที่เรือได้เข้าถึง เขตท่าที่มีชื่อส่งของถึงตามนี้ดังกล่าว

"ท่าที่มีชื่อส่งของถึง" ในทางการค้าระหว่างประเทศนั้น สินค้าที่ผู้ขายได้จัดส่งมาให้ผู้ซื้อ ณ ท่าปลายทางจะต้องระบุท่าที่จะต้องทำการขนถ่ายสินค้าปลายทาง (Port of Destination) นั้นไว้ในบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) และบริษัทเรือ (Shipping Company) จะต้องออกใบตราส่ง² (Bill of Lading) ให้แก่ผู้ส่งสินค้า คือผู้ขายสินค้าที่เรียกว่าผู้ตราส่ง (Consigner) ไว้เป็นหลักฐานเกี่ยวกับการที่ตนรับดำเนินการส่งสินค้าและเป็นการรับรองว่าได้รับบรรจุทุกสินค้าเพื่อนำไปส่งให้แก่ผู้ซื้อ หรือผู้รับตราส่ง ณ ท่าปลายทางที่ระบุไว้ในสภาพที่บ่อเรียบร้อย

¹ มาตรา 72 "อธิบดีอาจกำหนดที่ทอดเรือภายนอกสำหรับท่ากรุงเทพฯ หรือท่าอื่นเพื่อให้เรือถ่ายสินค้าออก หรือบรรจุสินค้าลง... ฯลฯ" ที่ทอดเรือภายนอกของท่ากรุงเทพฯ (เกาะสีชัง) ได้กำหนดขึ้นโดยประกาศกรมศุลกากร ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2481 แก้ไขโดยประกาศกรมศุลกากร ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2485.

² ใบตราส่ง เป็นเอกสารที่บริษัทเรือออกให้แก่ผู้ตราส่งซึ่งมีสาระสำคัญคือ เป็นใบรับ (receipt) แสดงรายการสิ่งของที่จะทำการขนส่งโดยมีลักษณะเป็นสัญญา (Contract) ระหว่างผู้ส่งและผู้รับขนส่ง โดยสัญญาว่าผู้รับขนส่งจะดำเนินการขนส่งและส่งมอบสินค้าไปยังเมืองท่าปลายทางตามที่กำหนด และจัดส่งมอบสิ่งของให้แก่ผู้รับตามคำสั่งของผู้ส่ง และยังเป็นตราสารแสดงถึงสิทธิของผู้ทรง (Document of Title) และสามารถเปลี่ยนมือได้ (Negotiable Instrument) โดยโอนสิทธิต่อ ๆ กันได้.

คำว่า "ในเวลาและที่ที่ส่งของออก" ความสำเร็จในการส่งออกนั้นตาม
 กฎหมายให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จตั้งแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออกได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออก
 เรือเป็นชั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักร¹ ฉะนั้น ความสำเร็จในการส่งออกยอม
 ถือเอาวันและเวลาที่เรือได้ออกจากเขตท่า (เขตศุลกากร) สุดท้าย ซึ่งเป็นท่าที่ออกเรือ
 ชั้นที่สุด โดยปกติการนำเข้าหรือส่งออกสำหรับเรือที่ทำการบรรทุก หรือขนถ่ายสินค้ามักจะ
 กระทำ ณ ท่าเดียวกันเช่นเรือเข้าที่ท่ากรุงเทพฯ ก็ยอมจะขนถ่ายหรือบรรทุก ณ ที่แห่งเดียว
 กัน แล้วก็จะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรเลย ท่าที่ได้ออกเรือชั้นที่สุดจึงได้แก่ท่า
 กรุงเทพฯ แต่เรือเที่ยวขาออกบางลำมีความประสงค์จะทำการบรรทุกสินค้า ณ ท่าอื่น ๆ
 อีกรภายในราชอาณาจักร เช่นทำการบรรทุกแร่ ณ ท่าสงขลา และทำการบรรทุกยาง ณ
 ท่าปัตตานี เป็นต้น ความสำเร็จในการส่งออกยอมถือเอาวันและเวลาที่เรือได้ออกไปจาก
 เขตท่า (เขตศุลกากร) ปัตตานี ซึ่งถือว่าเป็นท่าที่ออกเรือเป็นชั้นที่สุดเพื่อไปนอกราชอาณาจักรตามความหมายของกฎหมายศุลกากร

สำหรับในทางปฏิบัติของกรมศุลกากรยังไม่มีปัญหาเกี่ยวกับเวลาอันแน่นอน
 สำหรับความรับผิดชอบในค่าอากรหรือราคาสินค้า เวลาที่มีการนำเข้าสำรับนั้นได้ถือเอาวัน
 และเวลาที่นายเรือ หรือตัวแทนเรือได้มารายงานเรือเข้า ณ ศุลกสถาน (กองพิธีการศุลกากร)
 ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469² และสำหรับการ

¹ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็น
 ด้วยประการใด ๆ เกี่ยวกับศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นที่แน่นอนว่าการส่งของใด ๆ ออก
 จะถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จตั้งแต่ขณะที่เรือซึ่ง
 ส่งของออกได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นชั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น"

² มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "นายเรือทุกลำ
 ที่บรรทุกสินค้าหรือมีแค่อับเฉา ซึ่งมาแต่ภายนอกพระราชอาณาเขต ต้องทำรายงานอันถูกต้อง
 ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบที่กำหนดไว้ (ใบแบบ 1) ภายในยี่สิบสี่ชั่วโมงนับแต่เมื่อเรือ
 มาถึงท่า... ฯลฯ"

ส่งออกนั้นก็ถึงวันและเวลาที่นายเรือหรือตัวแทนเรือได้มารายงานเรือออก ณ สุลกสถาน (กองพิธีการศุลกากรฯ) เพื่อขอรับใบปล่อยเรือขาออกตามนัยมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469¹

4) โดยไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด (Without any deduction or abatement) หมายถึงไม่มีการลดหย่อนราคาหรือหักส่วนลดในทางการค้า หรือส่วนลดอย่างอื่นใดตามธรรมเนียมหรือประเพณีทางการค้าให้แต่อย่างใด แม้ว่าผู้ซื้อและผู้ขายจะมีข้อตกลงกันเป็นพิเศษให้ส่วนลดเป็นพิเศษกันอย่างใดก็เป็นเรื่องระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายเท่านั้น การจะลดราคาให้กันระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายในเงื่อนไขอย่างใดเป็นเรื่องของผู้ซื้อผู้ขายตกลงกันเอง ส่วนราคาขายส่งเงินสดซึ่งจะถือว่าเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือราคาตามความหมายของกฎหมายศุลกากรนั้น² จะต้องไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคาเพื่อการสำแดงราคาในใบขนสินค้าและเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรโดยปกติการซื้อขายสำหรับการขายส่งเงินสดตามปกติประเพณีการค้าผู้ขายจะคิดค่าส่วนลดเงินสด (Cash Discount) ให้แก่ผู้ซื้อซึ่งได้ชำระราคาสินค้าให้แก่ผู้ขายทันที (Sale Payment) เช่นจะชำระเงินภายในกำหนด 30 วันเป็นต้น ส่วนลดที่ผู้ขายยอมหักลดให้ผู้ซื้อมักจะกำหนดคิดเป็นร้อยละ (Percentage) เช่น 2-5% เป็นต้น จำนวนเงินที่หักเป็นส่วนลดดังกล่าวถือว่าเป็นการหักทอนราคา (Deduction) จากราคาขายส่งเงินสดราคาที่หักทอนแล้วจึงไม่ใช่ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด หรือราคาตามกฎหมายศุลกากรหรือตามธรรมเนียมในทางการค้า ถ้าหากผู้ซื้อของจากผู้ขายในจำนวนหรือปริมาณมาก ๆ ผู้ขายมักจะคิดส่วนลดให้โดยคิดให้ตามสัดส่วนของปริมาณที่ซื้อเล็กน้อย ถ้าซื้อในปริมาณมาก

¹ มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ก่อนจะปล่อยเรือลำใดที่บรรทุกสินค้าหรือมีแต่อับเฉาออกไปนอกพระราชอาณาจักร ให้นายเรือหรือตัวแทนเรือไม่อยู่โดยเหตุจำเป็นอันจะหลีกเลี่ยงมิได้ ก็ให้บุคคลผู้ใดผู้หนึ่งซึ่งได้รับอำนาจเป็นลายลักษณ์อักษรจากนายเรือไปรายงานต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ศุลกสถานและต้องตอบคำถามใด ๆ ของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับเรือสินค้าและการเดินทางและต้องยื่นหนังสือรายการสินค้าในเรือต่อพนักงานนั้น ๆ ตามแบบที่กำหนดไว้ในแบบ 6... ฯลฯ"

² สุเทิน มณีเลิศ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากรเรียงมาตรา, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เลี้ยงช้างจงเจริญ, 2524), หน้า 11.

ก็ได้รับส่วนลดมาก ซ้อนอย่ก็ได้รับส่วนลดน้อยตามสัดส่วน ส่วนลดนี้คือส่วนลดในค่านปริมาณ (Quantity Discount) หรือผู้ใดเป็นตัวแทนจำหน่ายผู้ขายจะคิดลดในฐานะที่เป็นตัวแทนให้ (Agent Discount) หรือส่วนลดที่ผู้ขายลดให้ผู้ซื้อเพื่อเป็นค่าโฆษณาสินค้าเพื่อประโยชน์ในทางการค้า (Trade Discount) เป็นต้น ส่วนที่ผู้ขายยอมให้ผู้ซื้อหักทอนออกจากราคาสินค้าเมื่อคิดเป็นค่าส่วนลดแล้วยอมถือว่าผู้ขายลดหย่อนราคา (Abatement) ให้แก่ผู้ซื้อ ราคาที่ได้มีการหักทอนราคาหรือลดหย่อนราคาจึงไม่ถือว่าราคาขายส่งเงินสด ซึ่งจะพึงถือว่า เป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามความหมายของกฎหมายศุลกากร

อย่างไรก็ดี การกำหนดราคาเป็นเรื่องซับซ้อน เมื่อมีการซื้อขายกันโดยเฉพาะอย่างยิ่งการขายส่งและการขายแก่ตัวแทนจำหน่าย หนึ่งซึ่งตอบแทนกันย่อมจะไม่จำกัดอยู่แต่เพียงสินค้าและราคาเท่านั้น แต่อาจประกอบด้วยภาระอื่นอย่างอื่นด้วย เช่นที่เกี่ยวกับการบริการ ค่าโฆษณา ค่านายหน้าแก่บุคคลภายนอก ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการเตรียม การส่งมอบ สิ่งเหล่านี้อาจรวมหรือแยกจากราคาซึ่งชำระแก่กัน จึงจำเป็นต้องนำวินิจฉัยว่าจะรวมหรือไม่รวมในราคาที่จะกำหนดเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ซึ่งข้อเท็จจริงที่จะต้องนำมาประกอบการพิจารณาได้แก่ประเพณีในทางการค้า หลักการบัญชี ตลอดจนทฤษฎีและการตีความหมายทางเศรษฐศาสตร์ภายใต้กรอบที่กฎหมายกำหนดไว้¹

ฉะนั้น จึงกล่าวได้สรุปได้ว่า "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หรือราคาตามความหมายของกฎหมายศุลกากร หมายถึงราคาขายส่งเงินสด (ราคาทุน + กำไร) เฉพาะในส่วนของเขาเขาไม่รวมค่าอากร (ค่าภาษีอากร ค่าธรรมเนียม ค่าภาระติดพัน ในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน) ซึ่งจะพึงขายของประเภทเดียวกันคือของที่มีชื่อเรียกในทางการค้า (Trade name) หรือมีเครื่องหมายการค้า (Trade mark) เหมือนกัน และเป็นของชนิดเดียวกัน (มีคุณสมบัติ, คุณภาพ หรือคุณลักษณะอย่างเดียวกัน) ได้โดยไม่ขาดทุน (ไม่ต่ำกว่าราคาทุน คือ ราคา C.I.F.) ณ เวลา (เวลาที่นำของเขาสำเร็จตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469) และที่ที่นำของเขาเข้าคือเขตท่า

¹ มานิต วิทยาเต็ม, เรื่องเดียวกัน, หน้า 132.

(เขตศุลกากร) ที่มีชื่อส่งของถึง หรือเขตท่าที่ไต่ส่งของออก (เวลาที่การส่งออกได้สำเร็จ ลงตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469) แล้วแต่กรณีโดยไม่มีการหัก- หอน (Deduction) หรือลดหย่อนราคา (Abatement) แต่อย่างไรก็ดี สินค้าทุกชนิด ที่ส่งเข้ามาในประเทศไทยย่อมมีราคาอยู่ในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) เสมอเพราะ ก่อนที่ผู้นำเข้าจะส่งสินค้าเข้ามาจะต้องมีการติดค่อทางการค้าและมีการทำสัญญาที่แนบมาจะต้องมีการติดค่อทางธุรกิจการค้า เพื่อที่จะได้ทราบราคาของสินค้าก่อนเสมอ เว้นแต่ของ บางอย่างที่เป็นของฝากของขวัญ หรือของตัวอย่างอาจไม่มีราคาสำแดงไว้ในเอกสารใด ๆ เลยเพราะของนั้นมีค่าโดยไม่มีมูลค่า ในกรณีเช่นนี้ผู้นำเข้าจะต้องสำแดงราคาสินค้า เท่าที่พอจะทราบได้ในตลาดกรุงเทพฯ ถ้าของนั้นเป็นสิ่งประดิษฐ์ใหม่ ๆ ยังไม่มีราคาใน ตลาดกรุงเทพฯ ผู้นำเข้าก็ต้องสำแดงราคาของสินค้านั้นให้เท่ากับค่าของของประเภทและ ชนิดเดียวกันซึ่งจะพึงส่งมอบได้ ณ ที่ที่นำของ เข้านั้นโดยไม่รวมอากรขาเข้า¹ แม้จะมีราคา สำแดงไว้ในบัญชีราคาสินค้าแล้วก็ตาม กรมศุลกากรไม่จำเป็นจะต้องถือเอาราคาดังกล่าว มาเป็นเกณฑ์ในการประเมินค่าภาษีเสมอไป กรมศุลกากรจะยึดถือเอาราคาอันแท้จริงใน ห้องตลาดเป็นเกณฑ์ ทั้งนี้เพราะราคาที่สำแดงในบัญชีราคาสินค้านั้นอาจไม่ใช่ราคาอันแท้จริง ในห้องตลาดก็ได้ กรณีที่ผู้ส่งสินค้าในต่างประเทศไม่ได้ออกใบแจ้งรายการบัญชีราคาสินค้ามาให้ หรือบัญชีราคาสินค้ามีรายละเอียดไม่สมบูรณ์ ผู้นำเข้าอาจยื่นใบขอเปิดตรวจ² เพื่อตรวจ

¹ มาตรา 10 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 บัญญัติ ว่า "ถ้าไม่ถึงสองทราบบราคาอันแท้จริงในห้องตลาดได้ ให้ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกแสดงค่า แห่งประเภทและชนิดเดียวกันซึ่งจะพึงส่งมอบ ณ ที่ที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี แต่ใน ส่วนของขาเข้าไม่รวมอากร"

² มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 บัญญัติว่า "ถ้าผู้นำของเข้าใด ๆ เข้ามาไม่สามารถทำใบขนสินค้าสำหรับของนั้น ๆ ได้ เพราะยังไม่ทราบรายการบริบูรณ์จะยื่นใบขอเปิดตรวจตามแบบที่อธิบดีกำหนดก็ได้ ใบขอเปิดตรวจนั้น เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับรองแล้ว ก็ให้เป็นใบอนุญาตให้ผู้นำของเข้าตรวจของนั้นได้ และ ให้ผู้นำของเข้าตรวจของนั้นค่อนหาพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามวันนับแต่วันที่ได้รับรองใบ ขอเปิดตรวจ... ฯลฯ"

คุณลักษณะนั้นเพื่อจะได้แสดงชนิด จำนวน ราคา โดยถูกต้องและใกล้เคียงได้ ราคาที่สำคัญก็จะต้องใส่ราคาในท้องตลาดเท่าที่พอจะทราบได้

ปัญหาของราคาคามกฎหมายศุลกากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธินั้นเกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้าบางประเภทโดยเฉพาะที่เกี่ยวกับสินค้าในรูปของวัตถุดิบหรือกิ่งสำเร็จรูปที่ผู้นำเข้าเป็นผู้ใช้สิทธิ (Licensee) จะต้องนำสินค้าดังกล่าวเข้ามาเพื่อผลิตหรือประกอบหรือผสมซึ่ง เป็นขั้นตอนที่จะต้องกระทำในโรงงานภายในประเทศ ผู้ใช้สิทธิจะต้องอาศัยความรู้ทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ใช้สิทธิ (Licensor) และผู้ใช้สิทธิจะต้องส่งค่าสิทธินี้ให้กับผู้ขายในต่างประเทศเนื่องจากค่าสิทธิโดยส่วนมากผู้ซื้อจะแยกจากราคาสินค้าตามสำแดง เป็นอีกยกยอกหนึ่งต่างหากที่ผู้ซื้อส่งให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศ จึงเกิดปัญหาขึ้นว่าค่าสิทธินี้จะถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามกฎหมายศุลกากรหรือไม่ เพราะสินค้าที่นำเข้าไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบก็ดี สินค้ากึ่งสำเร็จรูปก็ดี ที่นำเข้ามา ผู้นำเข้ายังมีภาระที่จะต้องส่งค่าสิทธิออกไปด้วยนั้นจะถือได้หรือไม่ว่าราคาซื้อขาย (ราคา C.I.F.) ที่ผู้นำเข้าสำแดงนั้นไม่ถูกต้องเพราะยังเป็นราคาที่ยังขาดทุนอยู่ เนื่องจากยังมีค่าสิทธิที่ผู้นำเข้าจะต้องส่งออกไปอีกในภายหลัง ซึ่งมีส่วนสัมพันธ์กับสินค้าที่นำเข้า ฉะนั้น การสำแดงราคา C.I.F. โดยไม่สำแดงค่าสิทธิจะถือว่าถูกต้องตามราคาของศุลกากรหรือราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือไม่ ซึ่งจะได้พิจารณาในหัวข้อต่อไป

ข. ราคาโดยเฉลี่ยหรือราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ย

ราคาโดยเฉลี่ยนี้เป็นราคาสมมติและไม่ใช่ว่าราคาอันแท้จริงในท้องตลาด แต่มีฐานะดีกว่าราคาอันแท้จริงในท้องตลาด กล่าวคือเมื่อมีราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับสิ่งใดแล้ว การคำนวณเงินอากรสำหรับสิ่งนั้นจะไม่ใช้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ผู้ที่มีอำนาจกำหนดราคาในท้องตลาดคืออธิบดี¹ ทั้งนี้โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 9

¹ มานิต วิทยาเต็ม, เรื่องเดียวกัน, หน้า 133.

แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตรา พ.ศ. 2503¹

การกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยนี้ใช้สำหรับของที่ต้องอากรตามราคา การประกาศนี้อธิบดีมีอำนาจที่กำหนดราคาสูงหรือต่ำเพียงใดก็ได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงราคาอันแท้จริงในท้องตลาดสำหรับของนั้น บทบัญญัตินี้มีประโยชน์ในการจัดปัญหาในกรณีของใดมีความยุ่งยากในการกำหนดราคาเพื่อหาราคาอันแท้จริงในท้องตลาด หรือกรณีที่ราคานั้นมีปัญหาหรือข้อโต้แย้งในเรื่องราคาที่ทำข้อยุติในเรื่องราคาไม่ได้ อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาเพื่อตัดปัญหาโดยการประกาศกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยและให้ถือราคาประกาศดังกล่าวนี้เป็นราคาของสินค้าชนิดนั้นในการคำนวณเพื่อเสียภาษีศุลกากร เป็นการตายตัว และเป็นราคาที่เสมอหน้ากันสำหรับผู้นำเข้าทุกคน ช่วยให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างพ่อค้าในส่วนที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสินค้าส่วนที่เป็นภาษีอากร โดยเฉพาะในกรณีที่สินค้านั้นมีผู้นำเข้าหลายรายซึ่งส่งชื่อมาจากผู้ขายและสถานที่ต่างกัน ซึ่งผู้นำเข้าอาจได้เปรียบเสียเปรียบกันอยู่แล้ว ผลดีของการประกาศราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยทำให้เกิดความยุติธรรมแก่พ่อค้าทุกคน และป้องกันการทุจริตของพ่อค้าและเจ้าหน้าที่ประเมินอากรได้ แต่ในทางปฏิบัติจะประกาศราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับสินค้าทุกประเภททุกชนิดไม่ได้ เพราะสินค้าแต่ละชนิดมีคุณภาพ คุณสมบัติไม่เหมือนกันและไม่เท่ากัน นอกจากนั้นยังมีแหล่งผลิตแตกต่างกัน ราคัปรราคาของสินค้าย่อมจะถือเป็นมาตรฐานเดียวกันหรือมีราคาเท่ากันไม่ได้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการประกาศราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยเป็นวิธีการหนึ่งที่น่าจะนำมาใช้ให้มากในการประเมินอากร เพราะการทุจริตในเรื่องราคาคือการสำแดงราคาต่ำเป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาดไปนี้มีจำนวนมาก ถ้าหากมีการประกาศใช้ราคาเป็นรายเฉลี่ยในท้องตลาด

¹ มาตรา 9 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 บัญญัติว่า "ของต้องเสียอากรตามราคานั้น อธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่า ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใด กำหนดเป็นเงินเท่าใดให้ถือราคา เช่นว่านี้เป็นเกณฑ์ประเมินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้นแทนราคาอันแท้จริงในท้องตลาด นับแต่วันประกาศเป็นต้นไปจนกว่าจะมีการประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง

การประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา".

ให้มาก ปัญหาเรื่องการทุจริตจะหมดไปหรือเบาบางลงไปได้ นอกจากนั้นปัญหาในเรื่องเงินที่พ่อค้าจะต้องนำมาวางประกันในเรื่องราคาของสินค้าก็จะลดน้อยลงไปด้วย พ่อค้าสามารถชำระอากรไค้ทันทีเพราะรู้ราคาที่จะใช้ เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรอยู่แล้ว และจะเป็นมาตรการป้องกันการทุจริตในการประเมินอากรของเจ้าหน้าที่อีกทางหนึ่งด้วย แม้การใช้ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยจะค้ปัญหาหนานาประการลงได้บ้าง แต่การที่กฎหมายกำหนดให้ต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาไปก่อให้เกิดเรื่องยุ่งยาก ถ้าหากจะได้มีการประกาศราคาเฉลี่ยสำหรับของจำนวนมากชนิด เพราะราคาที่ประกาศไปแล้วอาจต้องแก้ไขบ่อย ๆ ตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป และตามความเป็นจริงแล้วการลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาไม่ได้ทำให้พ่อค้าหรือผู้นำเข้าได้ทราบถึงประกาศนั้นได้ทันทีแต่อย่างใด ผู้เขียนว่าควรจะได้มีการแก้ไขกฎหมายเสียใหม่เพื่อให้ใช้วิธีประกาศราคาเฉลี่ยโดยมิต้องให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เพื่อจะให้การใช้ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยได้มีมากขึ้น และตามที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ไค้นับแต่วันที่ประกาศเป็นต้นไปจนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง การระบุเช่นนี้เป็นภาระอันน่าจางอ้อม ทำให้ข้อคิดกำหนดวันแน่นอนไม่ได้เกี่ยวกับวันที่ใช้บังคับและวันยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายบังคับว่าการประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งตามข้อเท็จจริงราชกิจจานุเบกษาจัดพิมพ์โดยแผนกราชกิจจานุเบกษา สำนักนายกรัฐมนตรี สิ่งที่จะต้องประกาศหรือลงราชกิจจานุเบกษามีมาก และจะต้องจัดลำดับตามที่แผนกราชกิจจานุเบกษาจัด จึงเป็นการยากที่จะให้ประกาศของกรมศุลกากรลงในราชกิจจานุเบกษานับวันใดวันหนึ่งโดยจะให้ลงวันที่ใดวันที่หนึ่งตามอำเภอใจไม่ได้¹ นี่ค้ปัญหาที่กฎหมายบัญญัติวิธีการประกาศราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยไว้ ทำให้เกิดอุปสรรคต่อการประกาศราคาเฉลี่ยสำหรับของที่นำเข้าเป็นอย่างมาก

ค. ราคาที่ไค้กำหนดเบี้ยปรับในคดีศุลกากร

ตามบทบัญญัติในมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้ามีความจำเป็นที่จะประเมินราคาของไค้ ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับ

¹ มานิต วิทยาเต็ม, เรื่องเดียวกัน, หน้า 139.

ท่านว่าราคานั้นให้ฟังถือเอาตามราคาของชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียค่าภาษีศุลกากร หรืออากร
ชั้นในครบถ้วนแล้ว ตามที่ซื้อขายในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำผิดนั้น แต่ผู้กระทำผิดจะ
เลือกถือเอาราคาตามราคาที่ยึดกำหนดให้ก็ได้"

ราคาที่ผู้กำหนดเบี่ยงปรับในคดีศุลกากรนี้มีความแตกต่างกับราคาอันแท้จริง
ในท้องตลาด คือราคาที่ผู้กำหนดเบี่ยงปรับนี้ ตามกฎหมายได้กำหนดให้รวมค่าอากรรวม
เข้าไปด้วย ทั้งนี้เพราะการปรับตามพระราชบัญญัติศุลกากรนั้น ระบุให้เป็นเงินสี่เท่าราคา
ของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว¹ ตามที่กฎหมายให้ถือเวลาใกล้กับเวลาที่กระทำผิด
ก็เพราะไม่อาจจะรู้ระยะเวลาที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักรไทย เนื่องจากของที่นำ
เข้าเป็นของที่เกิดจากการกระทำผิด จึงไม่อาจรู้ว่าของนั้นได้ลักลอบเข้ามาในราช-
อาณาจักรไทยตั้งแต่เมื่อใด เวลาใด กฎหมายจึงต้องบัญญัติให้ถือเวลาที่ใกล้เคียงกับเวลาที่
ทำผิดเป็นเกณฑ์ในการประเมินราคาอากรสำหรับของนั้น

ราคาที่ใช้เพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี่ยงปรับนี้มีได้ 2 อย่างคือ

1. ราคาของชนิดเดียวกัน หรือราคาอันแท้จริงในท้องตลาดบวกด้วย
ค่าภาษีอากร หรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้ว โดยถือราคาซื้อขายในเวลาหรือใกล้กับเวลา
ที่กระทำผิดนั้น
2. ราคาที่ยึดกำหนดให้ ซึ่งผู้กระทำผิดมีสิทธิที่จะเลือกถือเอาตามแต่
ความสมัครใจ และราคาที่ยึดกำหนดนี้กฎหมายมิได้กำหนดว่าจะต้องมีหลักเกณฑ์กำหนด
อย่างไร ยึดจึงกำหนดได้ตามที่เห็นสมควร

¹ มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ตอนท้ายบัญญัติว่า "...
สำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือ
จำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ"

มาตรา 27 ทวิ ตอนท้ายบัญญัติว่า "...ต้องระวางโทษเป็นเงินสี่เท่าราคาของ
ซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินห้าปี หรือทั้งปรับทั้งจำ"

ง. ราคาตามหลักฐานการซื้อขาย

ราคาตามหลักฐานหรือเอกสารการซื้อขายมักคือราคาตามบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ซึ่งตามปกติประเพณีนิยมในทางการค้ามักจะนิยมใช้สำแดงในบัญชีราคาสินค้า 2 ชนิดคือ

1. ราคา ซี.ไอ.เอฟ. (C.I.F.) ถึงเมืองท่าปลายทางใดแก่
ราคาต้นทุนของสินค้า (Cost) คือราคาสินค้าบวกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตจนถึงขน
ขึ้นเรือในประเทศของผู้ขาย บวกด้วยค่าประกันภัยสินค้า (Insurance) และบวกด้วย
ค่าขนส่งสินค้า (Freight)¹ ทั้งแต่ประเทศของผู้ขายจนถึงที่อยู่หรือสถานที่ประกอบ

¹ ค่าขนส่งสินค้านี้ อาจเป็นค่าขนส่งทางเรือ ทางบก หรือทางอากาศก็ได้ แต่มีของ
บางประเภทเช่นของขี้ผึ้ง ของตัวอย่าง และของใช้ส่วนตัวของผู้เดินทางที่ใส่ส่งมาโดยทาง
เครื่องบิน ในการประเมินราคาของเพื่อเก็บอากรแก่สินค้าที่นำเข้าทางอากาศนั้นจึงจำเป็นต้อง
เอาค่าประกันภัยบวกด้วยค่าขนส่งทางอากาศ (Air Freight) มาบวกเพิ่มกับราคาสินค้า
ที่นำเข้าด้วย จึงทำให้เกิดปัญหาในเรื่องค่าขนส่งทางอากาศนั้นแพงมากผิดปกติจากค่าขนส่ง
โดยทางอื่น ทำให้ต้องเสียค่าภาษีอากรจำนวนมาก ฉะนั้น เพื่อบรรเทาภาระค่าภาษีแก่ผู้เป็น
เจ้าของสินค้าที่นำเข้าทางอากาศ กรมศุลกากรได้มีคำวินิจฉัยพิธีการที่ 1/2508 ลงวันที่ 10
กุมภาพันธ์ 2508 กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

1. ถ้าเป็นของที่นำเข้าทางอากาศยาน ใ้บวกค่าระวางทางอากาศเข้ากับ
ราคาของและค่าประกันภัย เว้นแต่ของใช้ส่วนตัว ของขวัญ หรือของตัวอย่างซึ่งหากบวกค่า
ระวางทางอากาศเข้าไปก็เห็นได้ชัดว่ามีราคาสูงกว่าปกติเกินควร กรณีเช่นนี้ให้ถือเอาราคา
C.I.F. แห่งของนั้น หากพื้่นำเข้าทางเรือ เป็นราคาอันพึงประเมินเพื่อเก็บอากร

2. ในกรณีที่ของนำเข้าทางอากาศโดยมิใช่ของส่วนตัว ของขวัญ หรือของตัวอย่าง
ตามข้อ 1 แต่บริษัทการบริษัมิได้คิดค่าระวางจากผู้นำเข้า ก็ต้องให้รวมค่าระวางเข้ากับราคาของ
และค่าประกันภัย

3. ในกรณีที่สำแดงราคา C.I.F. ทางเรือ แต่ของได้ส่งมาทางอากาศ
ก็ให้หักค่าระวางเรือออกจากราคา C.I.F. แล้วบวกด้วยค่าระวางทางอากาศที่ผู้ขายได้
ชำระเข้าไป ถ้าหากไม่รวมค่าระวางเรือให้หักออก 10% ของราคาของ.

การค้าของผู้ซื้อ แต่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภายในประเทศเช่นค่าภาษีอากร, ค่าขนส่งภายในประเทศ เป็นต้น

สำหรับค่าขนส่งทางอากาศนั้นต้นทุนการขนส่งจะสูงกว่าต้นทุนอื่นเกิดขึ้นจากการใช้วิธีการขนส่งอย่างอื่น โดยปกติราคาของสินค้านั้นจะสูงขึ้นตามส่วนและราคาที่สูงขึ้นทั้งกล่าวจะต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดมูลค่าที่จะต้องเสียอากรของสินค้าที่ขนส่งโดยวิธีการดังกล่าวด้วย แต่ในบางกรณีการนำเข้าในทางอากาศยานเป็นกรณีพิเศษโดยความตั้งใจและผู้นำเข้าเป็นผู้เสียค่าใช้จ่าย เช่นกรณีการนำเข้าบางชนิดที่ไม่มีกำหนดราคาหรือของชำระราคาเกิน เช่น พืชพันธุ์ของครอบครัว (Family Parcels) หรือของขวัญ (Private gifts) หรือของตัวอย่าง (Samples) ในกรณีของดังกล่าวค่าใช้จ่ายที่ผู้นำเข้าเสียเพิ่มขึ้นในการส่งทางอากาศไม่ควรนำมาพิจารณา โดยเหตุดังกล่าวมีมูลค่าอันน้อยมิให้นำมาเป็นสินค้า การใช้จ่ายขนส่งทางอากาศรวมเข้าไปด้วยไม่ทำให้ราคาของสินค้าสูงขึ้น¹

2. ราคา เอฟ.โอ.บี. (F.O.B.) คือราคาต้นทุนของสินค้ารวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จนถึงเวลาที่สินค้านั้นได้ขนส่งมาถึง ณ ท่าเรือและขนขึ้นระหว่างเรือเรียบร้อยแล้วเพื่อจะทำการส่งออกจากประเทศของผู้ขายสินค้า ราคา F.O.B. นี้จะไม่รวมค่าระวางบรรทุกและค่าประกันภัยซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้ซื้อจะต้องเสียค่าใช้จ่ายเองทั้งสิ้น ในทางปฏิบัติเพื่อการประเมินอากรนั้นได้ถือราคาอันแท้จริงในท้องตลาดเป็นราคา C.I.F. กรุงเทพฯ

เอกสารที่ระบุถึงราคาสินค้านั้นมีหลายประเภท แต่จะกล่าวเน้นเฉพาะเอกสารที่เป็นเอกสารสำคัญที่แสดงถึงราคาตามหลักฐานแห่งการซื้อขายและถือเป็นเอกสารสำคัญในการประเมินอากรคือ

¹ C.C.C., op.cit., p. 49.

บัญชีราคาสินค้า (Invoice) คือบัญชีแสดงราคาและรายการต่าง ๆ ของสินค้าซึ่งไปยังที่อยู่ของผู้ซื้อหรือผู้รับตราส่ง ซึ่งมีรายการต่าง ๆ ที่สำคัญได้แก่ราคาของสินค้าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้านั้น¹ บัญชีราคาสินค้าจึงหมายถึงเอกสารของผู้ขายที่แจ้งราคาสินค้าซื้อขายส่งมาให้ผู้ซื้อสินค้าทราบ ราคาในบัญชีราคาสินค้าโดยส่วนใหญ่จะสำแดงเป็นราคา C.I.F. และ F.O.B. ในบัญชีราคาสินค้าจะทองสำแดงราคาขายและราคาต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิด ยอดรวมของสินค้าและรายละเอียดอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 2/2514 เรื่องการสำแดงรายละเอียดในบัญชีราคาสินค้า²

¹ "Invoice" Black's Law Dictionary, revised 4d ed. (St. Paul, Minn. West Publishing Co., 1968) : 961.

² ประกาศกรมศุลกากร ที่ 2/2514 เรื่องการสำแดงรายละเอียดในบัญชีราคาสินค้า

1. สำแดงประเทศที่ส่ง ประเทศที่ส่งของมา ประเทศที่กำเนิด
2. วันที่มีการตกลงซื้อขาย
3. ขอความแสดงว่าของนั้น
 - ก. ได้ขายเสร็จเด็ดขาดแล้วหรือมีสัญญาซื้อขายแล้ว หรือ
 - ข. เป็นของที่ส่งมาฝากขาย หรือ
 - ค. เป็นของที่ส่งมายังห้างฯ, สาขา ฯลฯ
4. เครื่องหมาย เลขหมาย จำนวนลักษณะหีบห่อ น้ำหนักรวมของของทั้งหมด
 - ก. ให้ระบุเครื่องหมาย เลขหมายของหีบห่อให้ชัดเจน
 - ข. ลักษณะของหีบห่อ ให้ระบุว่าเป็นหีบ, ถัง, มัด ฯลฯ
 - ค. หีบห่อที่บรรจุของชนิดเดียวกันและมีหน่วยราคาเดียวกันนั้นให้แยกรวมไว้เป็นพวก ๆ แล้วรวมยอดจำนวนหีบห่อแต่ละพวกนั้น

1 (ต่อจากหน้า 240)

- ง. ให้สำแดงน้ำหนักรวมทั้งหีบห่อของของทั้งหมด
5. รายละเอียดแห่งของใดแกชื่อของ ชนิดของ คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนักสุทธิ กับรายละเอียดอย่างอื่นอันพึงมีสำหรับของแต่ละประเภท รวมทั้งเครื่องหมายการค้าหรือสัญลักษณ์แห่งของนั้นด้วย
 - ก. ของที่มีขนาดหรือคุณภาพต่างกันให้แยกสำแดงไว้ต่างหากจากกัน
 - ข. ของที่ผสมหรือประกอบด้วยวัตถุต่างชนิดกันให้สำแดงส่วนของวัตถุที่ผสมหรือประกอบให้ชัดเจน
 - ค. ให้สำแดงปริมาณและน้ำหนักสุทธิของของที่บรรจุแต่ละหีบห่อพร้อมทั้งปริมาณและน้ำหนักสุทธิรวมของของทั้งหมด
6. ราคาขายหรือมูลค่าแห่งของค่อหน่วยเป็นเงินตราสกุลที่ซื้อขายให้สำแดงราคาขายค่อหน่วยของของแต่ละชนิดหรือในกรณีที่เป็นของส่งมาฝากขาย ฯลฯ ก็ให้ระบุมูลค่าแห่งของที่พึงจะซื้อขายกันภายในประเทศที่ส่งออกหรือราคาที่จะพึงขายออกมายังประเทศไทย
7. เงินค่อทุนหรือรางวัลหรือเงินที่มีลักษณะทำนองเดียวกันที่ได้รับการส่งเสริมให้ส่งออกซึ่งของนั้น ๆ (ถ้าหากมี)
8. ส่วนลด (ถ้าหากมี)
9. ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ
 - ก. ค่าบรรจุหีบห่อ (ถ้าหากมี)
 - ข. ค่าเบี้ยประกันภัย (ถ้าเอาประกันในต่างประเทศ)
 - ค. ค่าระวางบรรทุก
 - ง. ค่านายหน้า (ถ้าหากมี)
 - จ. อื่น ๆ

แม้จะเป็นการสำแดงราคา C.I.F. หรือราคา C & F ก็ให้สำแดงจำแนกประเภทจำนวนค่าใช้จ่ายเหล่านั้นแยกต่างหากจากกัน.

เนื่องจากกรมศุลกากรได้ถือราคา C.I.F. กรุงเทพฯ เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร ฉะนั้น ถ้าในบัญชีราคาสินค้าสำแดงเป็น F.O.B. ผู้นำของเข้าจะต้องบวกเพิ่มค่าระวางบรรทุกหรือค่าขนส่งและค่าประกันภัยลงในราคาสินค้านั้นด้วยโดยนำค่าระวางบรรทุกในใบตราส่ง (B/L) และค่าประกันภัยตามกรมธรรม์ประกันภัยมาแนบเพื่อแสดงต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร แต่ถ้าไม่อาจทราบค่าประกันภัยก็ให้บวกเพิ่มค่าประกันภัยเพิ่มขึ้นอีก 5% ของราคาสินค้า และถ้าไม่อาจทราบถึงค่าระวางบรรทุกก็จะต้องบวกเพิ่มค่าระวางบรรทุกอีก 10% ของราคาสินค้า

นอกจากราคาตามบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ที่ถือว่าเป็นเอกสารซื้อขายที่สคัญถึงราคาของสินค้าอันสำคัญยิ่งแล้ว ยังมีเอกสารอื่นที่เป็นหลักฐานที่แสดงถึงราคาซื้อขายที่จะต้องนำไปประกอบการพิจารณาเพื่อการประเมินอากรคือ

1. สัญญาซื้อขายระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย (Sale Contract, Sale Confirmation, Sale Note) รวมตลอดถึงสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) ถ้าหากมี
2. ใบเสนอราคา (Quotation, Offer Sheet)
3. ใบแจ้งราคา (Proforma Invoice)
4. บัญชีแสดงรายการราคาสินค้า (Price List) พร้อมทั้งประเภทและเงื่อนไขของส่วนลด (ถ้าหากมี)
5. หลักฐานการจ่ายเงิน (Letter of Credit, Sight Draft)
6. ใบเสร็จรับเงินขายส่งสินค้าภายในประเทศ
7. จดหมายติดต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย (Correspondence)
8. สัญญาขอตกลงตลอดจนหลักฐานอื่นใดเกี่ยวกับการโฆษณา การชำระเงินค่าสิทธิ (Royalty) ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิไม่ว่าจะมีก่อนหรือหลังการนำเข้า

9. แคตตาล็อก (Catalogue) รวมถึงแคตตาล็อกที่แสดงถึงรายละเอียด
ของชิ้นส่วนและอุปกรณ์ (Parts Catalogue)

4.3 ราคาตามหลักกฎหมายต่างประเทศ

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 วรรค 12 ได้ให้คำนิยาม
ในเรื่อง "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในตอนต้น
เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากรทั้งหมดแล้ว ไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติมาตรา
อื่นใดนอกจากมาตรา 2 วรรค 12 ที่ให้คำนิยามในเรื่องราคาเอาไว้ ฉะนั้น จึงมีข้อที่น่า
พิจารณาว่าการตีราคาหรือการประเมินอากรของศุลกากรควรจะใช้หลักเกณฑ์หรือหลักกฎหมาย
ใดจึงจะชอบด้วยกฎหมาย เพราะตามกฎหมายศุลกากรของไทยเราไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนด
กฎเกณฑ์ในเรื่องการตีราคาหรือหลักในการประเมินอากรเอาไว้ เพียงแต่มีคำจำกัดความหรือ
คำนิยามคำว่าราคาเอาไว้เท่านั้น เมื่อกฎหมายศุลกากรมิได้บัญญัติให้หลักเกณฑ์ในเรื่อง
การประเมินอากรเอาไว้จะใช้หลักเกณฑ์จารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นในเรื่องนี้ก็ไม่ดี จะนำบท
กฎหมายในเรื่องการประเมินอากรที่ใกล้เคียงมาเปรียบเทียบเพื่อใช้เป็นหลักในการประเมิน
ก็ไม่ดี เช่นนี้จึงจำเป็นต้องนำหลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องการตีราคาสินค้าหรือการ
ประเมินอากรมาใช้ โดยการนำหลักการตีความกฎหมายตามนัยแห่งบทบัญญัติในประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 มาใช้เพื่อเป็นการอุดช่องว่างแห่งกฎหมาย มาตรา 4
บัญญัติไว้ว่า

"อันกฎหมายนั้น ท่านว่าต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องควมบทบัญญัติใด ๆ แห่ง
กฎหมายตามตัวอักษรหรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ"

เมื่อใดไม่มีบทกฎหมายที่จะยกมาปรับคดีได้ท่านให้วินิจฉัยตามคลองจารีตประเพณี
แห่งท้องถิ่น

ถ้าและไม่มีจารีตประเพณีเช่นนั้น ท่านให้วินิจฉัยคดีอาศัยเทียบบทกฎหมาย
ที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทบัญญัติเช่นนั้นไม่มีควยไร ท่านให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมาย
ทั่วไป"

ฉะนั้น หลักกฎหมายทั่วไปที่ใช้ออกช่องว่างของกฎหมายนี้ ก็คือหลักกฎหมายที่บรรดานานาประเทศในโลกได้ใช้กันอยู่ ซึ่งปรากฏอยู่ในสภานิติบัญญัติและหลักกฎหมายต่างประเทศ¹ หรือที่เรียกว่า หลักพระธรรมศาสตร์ (Jurisprudence)

การนำหลักกฎหมายต่างประเทศมาใช้ในฐานะกฎหมายทั่วไปเพื่อออกช่องว่างของกฎหมายได้ เฉพาะในกรณีที่กฎหมายไทยได้เปิดช่องให้ใช้กฎหมายต่างประเทศในเรื่องนั้น เช่นตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 999/2496 วินิจฉัยว่า กฎหมายทะเลของประเทศไทยยังไม่ได้มีเป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งจารีตประเพณีก็ไม่ปรากฏจึงต้องวินิจฉัยเรื่องประกันภัยทะเลตามหลักกฎหมายทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 สัญญาประกันภัยรายนี้ทำขึ้นเป็นภาษาอังกฤษ ศาลฎีกาเห็นว่าควรถือกฎหมายว่าด้วยการประกันภัยทางทะเลของประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเพื่อเทียบเคียงวินิจฉัยคือมาตรา 60 ของ Marine Insurance Act, 1906 มาใช้เพื่อวินิจฉัยความหมายของคำว่า สูญเสียโดยสิ้นเชิง (Total Loss)¹ จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเป็นการนำหลักกฎหมายทั่วไปมาปรับใช้กับกฎหมายไทย

ฉะนั้น หลักการตีราคาสินค้าหรือการประเมินอากรของศุลกากร จึงต้องนำหลักกฎหมายทั่วไปที่ประเทศต่าง ๆ หลายประเทศยอมรับเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้กันอยู่ทั่วไปคือ หลักการตีราคาของบรัสเซลส์ (Brussels Definition of Value) ซึ่งดำเนินการและควบคุมโดยคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร (Customs Co-Operation Council) หรือเรียกย่อ ๆ ว่า ระบบของ C.C.C. และหลักการตีราคาของ GATT Valuation หรือหลักการตีราคาขององค์การความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariff and Trade) หลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าตามหลัก

¹ ชานินทร์ กรัยวิเชียร และ วิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์, 2523), หน้า 168.

² ชานินทร์ กรัยวิเชียร และ วิชา มหาคุณ, เรื่องเดียวกัน, หน้า 175.

กฎหมายทั่วไปของ 2 ระบบนี้เป็นหลักกฎหมายที่นานาประเทศยอมรับ ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการตีราคาทั้ง 2 ระบบโดยย่อ ๆ และหลักเกณฑ์การตีราคาเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิและโดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องค่าสิทธิอันเกิดจากสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ

ก. ราคาตามหลักเกณฑ์ของ Customs Co-Operation Council หรือ C.C.C. (คณะกรรมการความร่วมมือทางศุลกากร)¹

ราคาตามหลักของ C.C.C. นั้นได้ยึดถือหลักการตีราคาของบรัสเซลส์ (Brussels Definition of Value)

¹ คณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร (Customs Co-Operation Council) เป็นองค์กรระหว่างประเทศที่ก่อตั้งขึ้นตามอนุสัญญาจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรฉบับลงนาม เมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2493 (1950) มีสำนักงานอยู่ ณ กรุงบรัสเซลส์ ประเทศเบลเยียม Customs Co-Operation Council มีชื่อย่อว่า C.C.C. มีวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่จะปรับปรุงให้ระบบการศุลกากรของประเทศต่าง ๆ กลมกลืนกันและมีแบบฉบับใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยมีนโยบายที่จะศึกษาปัญหาทางด้านวิชาการ เทคนิคและทางปฏิบัติ และปรับปรุงเสนอแนะในเรื่องเกี่ยวกับกฎหมายระเบียบพิธีการศุลกากร การป้องกันและปราบปราม การประเมินราคาสินค้าและพิทักษ์อัตราศุลกากร และส่งเสริมความร่วมมือระหว่างประเทศ ประเทศไทยได้สมัครเป็นสมาชิกของ C.C.C. เมื่อปี พ.ศ. 2515 และผลงานที่กรมศุลกากรได้ดำเนินการเกี่ยวกับ C.C.C. ไปแล้วได้แก่การใช้ระบบพิทักษ์และการจำแนกพิทักษ์อัตรา ได้ใช้ระบบ Brussels Tariff Nomenclature โดยอาศัยคำอธิบายตาม Explanatory Note ซึ่งจัดทำโดยคณะผู้เชี่ยวชาญของ C.C.C. เป็นส่วนใหญ่.

1) ข้อพิจารณาทั่วไปเกี่ยวกับราคา

หลักการตั้งราคาของบริษัท

- หลักข้อ 1. มูลค่าหรือราคาของสินค้าที่จะต้องเสียอากรควรอาศัยหลักการง่าย ๆ และเป็นธรรม ซึ่งไม่ขัดกับการปฏิบัติทางด้านการค้า
- หลักข้อ 2. แนวความคิดของราคาสินค้าที่จะต้องเสียอากรควรที่จะเป็นแนวความคิดที่เข้าใจ ใต้ง่าย นำเข้าและฝ่ายศุลกากร
- หลักข้อ 3. ระบบการตั้งราคาไม่ควรจะเป็นอุปสรรคต่อการนำของออกมาสู่ตลาดโดยเร็ว
- หลักข้อ 4. ระบบการตั้งราคาควรจะทำให้พ่อค้า หรือผู้นำเข้าสามารถประมาณราคาสินค้าได้เพื่อวัตถุประสงค์ของทางศุลกากรได้ล่วงหน้าด้วยความแน่นอนตามสมควร
- หลักข้อ 5. ระบบการตั้งราคาควรจะต้องคุ้มครองผู้นำเข้าโดยสุจริตให้พ้นจากการแข่งขันอันไม่เป็นธรรมอันเกิดจากการประเมินราคาสินค้าต่ำ หรือจากการฉ้อฉลหรืออย่างอื่น
- หลักข้อ 6. เมื่อศุลกากรพิจารณาเห็นว่าราคาคงค่าอาจจะไม่ถูกต้อง การพิสูจน์ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพื่อกำหนดราคาที่จะต้องเสียอากรควรจะทำโดยรวดเร็วและถูกต้อง
- หลักข้อ 7. การตั้งราคาควรจะต้องอาศัยเอกสารการค้าให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้
- หลักข้อ 8. การตั้งราคาควรลดพิธีการทางศุลกากรที่ยุ่งยากให้เหลือน้อยที่สุด
- หลักข้อ 9. กระบวนการพิจารณาความผิด และการดำเนินคดีตามกฎหมายระหว่างผู้นำเข้า กับทางศุลกากรควรจะทำให้ง่าย (Simple) รวดเร็ว (Speedy) เป็น

ธรรม (Equitable) และปราศจากความลำเอียงและอคติ (Impartial) ¹

แนวความคิดทางถาวรราคา (Concept of Value)

ผู้ชายหรือพ่อค้าทุกคนต่างก็มีความคิดในเรื่องราคาว่าถ้าเขาเป็นผู้ซื้อแนวความคิดของเขามักจะเป็นว่าถ้ามีผู้เสนอขายสินค้าต่อเขา สินค้าชิ้นนั้นมีค่าต่อเขาเท่าไรเมื่อเปรียบเทียบกับสินค้าอื่นที่แข่งขันกันในตลาดซึ่งกำลังเสนอขายอยู่ในเวลาเดียวกัน และในกรณีที่เขาเป็นผู้ขาย แนวความคิดของเขาก็ได้แก่การคาดคะเนว่าเขาจะขายสินค้าได้เท่าไรเมื่อเปรียบเทียบกับรายจ่ายที่เขาได้จ่ายไปและในสภาวะการณ์ที่สินค้าได้แข่งขันกัน แนวความคิดทั้งสองแนวนั้นส่งเสริมและสอดคล้องกัน แต่ขอแตกต่างที่สำคัญคือ สินค้าชิ้นนี้ผู้ซื้อต้องการซื้อในราคาต่ำที่สุด ส่วนผู้ขายก็ต้องการที่จะขายในราคาสูงสุด การทำให้ส่วนได้ส่วนเสียของธุรกรรมทั้งสองฝ่ายมีความสมดุลจะเป็นผลให้เกิดราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงซื้อขายกัน แต่ราคาที่ตกลงซื้อขายกันนี้อาจตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย นอกเหนือไปจากความสัมพันธ์อันเกิดจากการซื้อขายที่เกิดขึ้นด้วยตัวของมันเอง

แนวความคิดของศาลากรในการเรียกเก็บอากรตามราคา (Ad Valorem Duties) โดยจะพิจารณาถึงราคาที่ตกลงซื้อขายกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายต้องปราศจากอิทธิพลอื่นใดที่มีต่อราคานั้นอันเป็นผลเนื่องมาจากความสัมพันธ์พิเศษอย่างใด ๆ ซึ่งอาจจะมีอยู่ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเพื่อหลีกเลี่ยงการปฏิบัติอันไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้นำเข้าทั้งหลายด้วยกัน แนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดของบุคคลที่สามปราศจากความลำเอียง (An Impartial Third Party) ซึ่งอาจจะเป็นแนวความคิดแบบแน่นอน (Positive) หรือแบบนามธรรม ² (Notional)

¹ Customs Co-Operation Council. Customs Valuation Explanatory Notes to the Brussels Definition of Value. (Brussels : Customs Co-Operation Council, 1977), p. 12.

² Ibid., p. 16-19.

แนวความคิดแบบแน่นอน (Positive) หมายถึง ราคาที่ใช้ที่ราคา
สินค้า คือราคาที่สินค้านั้นขายได้ หรือหากจะขายแล้วราคานั้นจะตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของ
ความสัมพันธ์พิเศษบางประการระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายแล้วจะไม่ใช้ราคาที่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพล
ของความสัมพันธ์พิเศษดังกล่าวนี้

แนวความคิดแบบ "นามธรรม" (Notional) คือราคาสินค้านั้นพึง
ขายได้ (would be sold) สำหรับการขายในตลาดเปิดเฉพาะระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย
ที่เป็นอิสระต่อกัน (of independence between buyer and seller)

ฝ่ายบริหารของศุลกากรได้เคยใช้แนวความคิดแบบ "แน่นอน" (Positive)
มาเป็นเวลานานแล้ว กล่าวคือเป็นราคาที่ปฏิเสธราคาที่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลความสัมพันธ์พิเศษ
ระหว่างผู้ขายกับผู้นำเข้า ราคาที่นำมาใช้ได้แก่ราคาของสินค้าที่เหมือนกัน (Like
Merchandise) ในการตั้งราคาจึงได้นำเอาหลักราคาของสินค้าที่เหมือนกันที่ซื้อขายอย่าง
เสรีมาเป็นเกณฑ์ แต่ความยุ่งยากในทางปฏิบัติอาจเกิดขึ้นได้ เพราะสินค้าที่เหมือนกันอาจจะ
ไม่มีก็ได้ และข้อยุ่งยากอาจเกิดจากคำว่า "ขายได้" (is sold) (ไม่ว่าสินค้าที่
ถูกตั้งราคานั้นเองหรือสินค้าที่เหมือนกัน) ทำให้ต้องรูราคาแน่นอนของสินค้านั้นอันเป็นปัญหา
ข้อเท็จจริงและไม่มีราคา หรือการพิจารณาอันใดที่ใช้กับราคานั้นได้ เว้นแต่จะมีคำนิยาม
อันที่สองอีก ในที่สุดก็มีคำนิยามเกิดขึ้นต่อเนื่องกันหาข้อยุติไม่ได้

แต่อย่างไรก็ดี คำนิยามต่าง ๆ เหล่านี้อาจเอามารวมเข้าด้วยกันเป็น
แนวความคิดเดียวโดยใช้แนวความคิดแบบ "นามธรรม" (Notional) ซึ่งเป็นราคา
ที่พึงจะขายได้ (Would be sold) อาจเป็นราคาที่ตั้งขึ้นสำหรับสินค้าใด ๆ ก็ได้ แม้ว่า
สินค้านั้น ๆ อาจจะไม่ใช้ของที่ซื้อขายกัน การใช้แนวความคิดแบบนี้มาเพื่อตั้งราคาสินค้า
ที่นำเข้าจึงเป็นการค้นหาธาตุต่าง ๆ ¹ (Elements) ของข้อเท็จจริงซึ่งอธิบายถึง

¹ ธาตุต่าง ๆ หมายถึง องค์ประกอบต่าง ๆ ที่เป็นปัจจัยในการกำหนดราคา
ได้แก่ ราคา, เวลา, สถานที่, ปริมาณ ฯลฯ

ลักษณะที่ใกล้เคียงที่สุดของสินค้าในขณะนำเข้าเพื่อจะไต่ราคาเพื่อเรียกเก็บอากร สินค้าอาจจะถูกไต่ราคาตามคุณภาพของตัวสินค้านั้นเอง

สำหรับแนวความคิดตามหลักการไต่ราคาสินค้าของบริษัทเซลส์ได้อิงแนวความคิดแบบนามธรรม (Notional) กฎเกณฑ์เหล่านี้จะบรรลุผลได้โดยวิธีการ

1. คัดเลือกมาตรฐานของราคาตามสัญญาซื้อขายที่พำขึ้น คือ
 - ก. เกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้า และ
 - ข. ในตลาดเปิดเฉพาะระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกันและ
2. กำหนดความแน่นอนแก่มาตรฐานโดยระบุว่าสัญญาซื้อขายต้อง เป็นสัญญาที่ตกลงกันในราคาที่เหมาะสม
 - ก. ณ เวลาที่ภาระค่าภาษีเกิดขึ้น (to the time when the duty becomes payable) และ
 - ข. ไต่ส่งมอบสินค้าแก่ผู้ซื้อ ณ ท่าเรือ หรือสถานที่ที่นำสินค้านั้นเข้ามายังประเทศผู้นำเข้า (คือราคา C.I.F.)

จากกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้นำมาใช้ตั้ง เป็นมาตรฐานขึ้นเป็นแนวความคิดแบบนามธรรม (Notional) ซึ่งแสดงออกในรูปของราคาซึ่งสินค้านั้นพึงจะขายได้ (Would Fetch) ในการซื้อขายตามข้อ 1. และ ข้อ 2. วัตถุประสงค์ของคำนิยามนี้ได้กำหนดขึ้นเพื่อเป็นหลักประกันด้านการปฏิบัติอย่าง เป็นธรรมแก่สินค้าที่นำเข้า โดยจัดให้มีการไต่ราคาเพื่อวัตถุประสงค์ทางศุลกากร โดยอาศัยสูตรอันเดียวกัน สำหรับสินค้าที่นำเข้าทุกชนิด แต่สินค้าต่าง ๆ ที่นำเข้ามาในบางกรณีเป็นการนำเข้าตามความตกลงทางการค้า ซึ่งความตกลงทางการค้าในตัวของมันเองก็ไม่เป็นระเบียบอันเดียวกัน แต่ตามหลักเกณฑ์ของบริษัทเซลส์ทำให้ความยุ่งยากมีวงแคบเข้ามาโดยรวมไว้เป็นมาตรฐานเดียวกัน มาตรฐานนี้ทำให้สามารถไต่ราคาในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) เป็นมาตรฐานในการกำหนดราคาที่จะเรียกเก็บอากรแก่สินค้าที่นำเข้า

จากแนวความคิดทางคานราคาก็กล่าวข้างต้นจะเห็นว่า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 วรรค 12 ที่ให้คำนิยามคำว่า "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" แห่งของอย่างใดนั้นหมายความว่าราคาขายส่งเงินสด (ใน ส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่หน้าของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี... ฯลฯ..." อาจนำมาเปรียบเทียบกับคำนิยามในเรื่องราคาที่ใช้แนวความคิดแบบนามธรรมนี้ ซึ่งนำหลักของบริสเซลส์มาใช้กับการตีราคาตามกฎหมายศุลกากรของไทยได้

คำจำกัดความในเรื่องราคาของบริสเซลส์¹ (Definition of Value)

- ข้อ 1. ก) เพื่อประโยชน์ในการคำนวณอากรศุลกากรตามราคา (ad valorem duties of Customs) ราคานำเข้าของสินค้าเพื่อใช้ภายในประเทศ คือราคาปกติ (Normal Price) ซึ่งได้แก่ราคาที่พึงขายได้ (Would fetch) สำหรับของนั้น ณ เวลาที่เกิดการระคายอากรสำหรับการขายในตลาดเปิดเผยแพร่ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระต่อกัน
- ข) ราคาปกติของของที่นำเข้าให้กำหนดจากสมมติฐานดังต่อไปนี้
1. ของนั้นได้ส่งไปยังผู้ซื้อ ณ ท่าหรือสถานที่ที่นำเข้าเข้ามาในประเทศที่นำเข้า
 2. ผู้ขายเป็นผู้รับภาระต้นทุนทั้งหมด ค่าภาระคิดค้นและค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการขายและการส่งมอบสินค้า ณ ท่าหรือสถานที่นำเข้าซึ่งถูกรวมอยู่ในราคาปกติ
 3. ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าอากรหรือภาษีใด ๆ ที่ใช้บังคับในประเทศนำเข้า ซึ่งไม่รวมเข้าอยู่ในราคาปกติ

¹

Ibid., p. 205-106.

ข้อ 2. ก) เป็นการขายในตลาดเปิดเผย (Open market) ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระต่อกัน หมายความว่า

1. การขายที่ถือเอาราคาเป็นข้อพิจารณาแต่เพียงอย่างเดียว
2. ราคาที่ตกลงกันไม่ได้ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของความสัมพันธ์ในทางการค้าหรือทางการเงินและด้านอื่น ๆ แต่อย่างไรก็ตามว่าจะโดยสัญญาหรืออย่างอื่นระหว่างผู้ขายหรือบุคคลใด ๆ ที่มีความสัมพันธ์พิเศษในด้านธุรกิจกับผู้ขายและผู้ซื้อ หรือบุคคลอื่นใดที่มีความสัมพันธ์พิเศษในด้านธุรกิจกับผู้ซื้อ นอกจากความสัมพันธ์ที่สร้างขึ้นโดยการซื้อขายนั้นเอง
3. ไม่มีส่วนใด ๆ ของผลกำไรหรือรายรับสุทธิของการขายในภายหลังอย่างใด ๆ การจำหน่ายอย่างอื่นหรือการใช้สินค้านั้นจะมีผลนอกเหนือไปโดยทางตรงหรือโดยอ้อมต่อผู้ขายหรือบุคคลใด ๆ ที่มีความสัมพันธ์พิเศษในด้านธุรกิจกับผู้ขาย

ข) บุคคลสองคนถือว่ามีความสัมพันธ์ในทางธุรกิจการค้าต่อกัน หากว่าคนใดคนหนึ่งมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในธุรกิจหรือทรัพย์สินของอีกคนหนึ่ง หรือทั้งสองคนมีผลประโยชน์ในทางธุรกิจหรือทรัพย์สินร่วมกัน หรือบุคคลที่สามมีผลประโยชน์ในทางการค้าหรือธุรกิจของบุคคลทั้งสอง ทั้งนี้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

ข้อ 3. เมื่อสินค้าที่จะต้องตีราคา

- ก) เป็นของที่ผลิตภายใต้สิทธิบัตร, การนิมิต (any patent Invention) หรือสินค้าที่ได้รับความคุ้มครองในแผนแบบ (Protected Design)
- ข) นำเข้าภายใต้เครื่องหมายการค้าต่างประเทศ (Imported under foreign trade mark)

- ค) นำเข้ามาเพื่อขาย, จำหน่าย หรือใช้ ภายใต้เครื่องหมายการค้า
ราคาปกติจึงถือราคาทั้งหมดค่าใช้สิทธิในสิทธิบัตร, แผนแบบ หรือ
เครื่องหมายการค้าที่เกี่ยวข้องของนั้น

เวลาที่ภาระภาษีเกิดขึ้นตามข้อ 1. จะต้องกำหนดขึ้นตามกฎหมาย
ของแต่ละประเทศซึ่งไม่เหมือนกัน อาจจะเป็นเวลาที่ยื่นหรือลงรับการสำแดงสินค้าเพื่อใช้
ภายในประเทศโดยชอบ (the time at which the goods declaration for home
use is duty lodged or registered) หรือเวลาที่ชำระอากร (the time of payment
customs duty) หรือเวลาตรวจปล่อยสินค้า (the time of release of the goods)

ต้นทุนค่าภาระคิพพันและค่าใช้จ่ายตามข้อ 1. นั้นรวมค่าใช้จ่ายใด ๆ
ดังต่อไปนี้

- ค่าขนส่งและการวางบรรทุก (Carriage Freight)
- ค่าประกันภัย (Insurance)
- ค่าคอมมิสชั่น (Commission)
- ค่านายหน้า (Brokerage)
- ต้นทุน ค่าภาระคิพพัน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการจัดทำเอกสารนอก
ประเทศที่นำเข้ามาอันเกิดจากการนำสินค้าดังกล่าวเข้ามายังประเทศที่นำเขารวมทั้งค่าธรรมเนียมกงสุล (Consular Fees)
- อากรและภาษีต่าง ๆ ที่เรียกเก็บนอกประเทศที่นำเข้า เว้นแต่
อากรและภาษีที่สินค้านั้นได้รับการยกเว้น หรือไม่ต้องเสียหรือจะไม่ต้องเสียโดยวิธีคืนอากร
- ค่าหีบห่อภาชนะสำหรับบรรจุของ นอกจากหีบห่อซึ่งถือเป็นของแยก
ต่างหากเพื่อวัตถุประสงค์ของการเรียกเก็บอากรศุลกากร รวมถึงค่าบรรจุหีบห่อ (ไม่ว่าจะ
เป็นค่าแรงงาน ค่าวัสดุ หรือสิ่งอื่น)
- ค่ายกของขึ้นบรรทุก (Loading Charges)

นอกจากนั้นแล้ว ราคาปกติต้องกำหนดขึ้นโดยสันนิษฐานว่าการซื้อขายได้เป็น การซื้อขายในปริมาณที่จะตีราคา (the Sale is a sale of the quantity to be value) และในการกำหนดราคาที่จะชำระต้องแสดงเป็นเงินตรานอกจากเงินตราของประเทศที่นำเข้า เงินตราต่างประเทศจะต้องแปลงเป็นเงินตราของประเทศที่นำเข้าในอัตราแลกเปลี่ยนทาง ราชการของประเทศนั้น

ในการคำนวณเพื่อเสียอากรโดยอาศัยหลักของราคาสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาที่ ผู้ซื้อคนใด ๆ ก็อาจซื้อหาได้โดยเสรีในตลาดเปิดเผย ณ ท่าหรือสถานที่ที่นำเข้ามายังประเทศ นำเข้า ซึ่งเป็นแนวความคิดสำหรับใช้ทั่วไปและอาจนำมาใช้ได้ไม่ว่าสินค้านั้นจะนำเข้าตาม สัญญาซื้อขายหรือไม่ และไม่ว่าข้อสัญญาซื้อขายจะเป็นอย่างไร

ในทางปฏิบัติสำหรับการประเมินราคา เมื่อสินค้าที่นำเข้ามาเป็นสิ่งที่จะซื้อขาย กันโดยสุจริต (A bona fide sale) ราคาที่ชำระหรือจะต้องชำระในการซื้อขายนั้นโดย ทั่วไปอาจถือเป็นเครื่องชี้สมบุรณ์ของราคาปกติ ฉะนั้น ราคาที่ชำระหรือจะต้องชำระจึงมี เหตุผลสมควรที่จะถือเป็นหลักสำหรับการประเมินราคาโดยมีความมุ่งหมายคือ

ก) เพื่อการป้องกันการหลีกเลี่ยงอากร (Evasion of duty) โดยวิธีการทำสัญญาหรือทำราคาเท็จ (Colourable contracts or price) หรือ ปลอม (Fictitious)

ข) เพื่อให้เห็นถึงพฤติการณ์ของการซื้อขายซึ่งแตกต่างจากพฤติการณ์ที่เกิด จากการจินตนาการหรือวาทะโนภาพไว้ในคำนิยามเรื่องราคา

ตามข้อ 3. รวมถึงสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อขาย จำหน่ายอย่างอื่นหลังจากที่ได้ ทำการผลิตต่อไปอีกภายใต้เครื่องหมายการค้าของต่างประเทศ และเครื่องหมายการค้าที่ ต้องถือเป็นเครื่องหมายการค้าต่างประเทศ ในกรณีดังนี้

ก) บุคคลใดที่เป็นผู้ปลูก (Grow) ผลิต (Produce) หรือผลิตเพื่อการอุตสาหกรรม (Manufacture) เสนอขาย (Offer for sale) หรือทำการอย่างอื่นเกี่ยวกับสินค้าที่จะต้องตีราคา ซึ่งดำเนินการภายนอกประเทศที่นำของเข้า หรือ

ข) บุคคลใด ๆ มีความสัมพันธ์ทางด้านธุรกิจการค้ากับบุคคลตามที่กล่าวตามข้อ ก.

ค) บุคคลใด ๆ ที่ใช้สิทธิในเครื่องหมายการค้าของเขาถูกจำกัดโดยข้อตกลงกับบุคคลในข้อ ก. หรือ ข.

องค์ประกอบหรือธาตุต่าง ๆ ที่เป็นสาระสำคัญของราคาตามคำนิยามในเรื่องราคาของบรัสเซลส์¹ (The Brussels Definition for Essential Elements of Value)

องค์ประกอบหรือธาตุต่าง ๆ ของราคานั้นหมายถึงราคา, เวลา, สถานที่ และ ปริมาณ

ก) ราคา (Price) การให้คำนิยามเรื่องราคานี้ต้องอาศัยแนวความคิดเรื่องสัญญาซื้อขายนามธรรม (A Notional contract of sale) ราคาที่จะพึงซื้อขายกันตามสัญญาดังกล่าวคือ มูลค่าของสินค้าที่จะต้องเสียอากร เป็นราคาที่พึงขายได้ในตลาดเปิดเผยแพร่ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน (World fetch...on a sale in the open market between a buyer and seller independent of each other) วัตถุประสงค์ของคำนิยามเรื่องราคาก็เพื่อใช้เป็นหลักในการคำนวณอากรที่จะต้องชำระได้ในทุกกรณีโดยอาศัยมูลฐานของราคาสินค้าที่นำเข้านั้น ผู้ซื้อคนใด ๆ ก็อาจซื้อได้โดยเสรีในตลาดเปิดเผย ณาหรือสถานที่ที่นำเข้ามายังประเทศผู้นำเข้า ราคาที่ได้เจรจาต่อรองตามเงื่อนไขของตลาดเปิดเผยแพร่ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน จึงเหมาะสมที่จะเป็นมูลฐานในการกำหนดมูลค่าที่จะต้องเสียอากร ถ้าหากไม่มีราคากังกล่าวก็ต้องหารราคาที่พึงตกลงกันภายใต้เงื่อนไขดังกล่าวขึ้นมา แต่ราคากังกล่าวนี้ได้พิจารณาในแง่ของนามธรรม

¹ Ibid., p. 20-23.

(Abstract) ราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินจะต้องเป็นราคาที่เหมาะสมโดยคำนึงถึงลักษณะต่าง ๆ ทั้งหลายของสินค้านั้น ๆ เช่น คุณภาพ (Quality) สภาพ (Condition) แหล่งกำเนิด (Origin) เป็นต้น และเกี่ยวกับข้อสัญญาที่สินค้าเหล่านั้นได้ถูกขายหรือพึงจะขายได้

กรณีที่ไม่ถือว่าเป็นราคาซึ่งสินค้านั้นพึงขายได้ "ในตลาดเปิดเผยแพร่ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน"

- (1) ราคาซึ่งต่ำกว่าราคาของสินค้าที่เหมือนกันซึ่งผู้ซื้อรายอื่น ๆ อาจซื้อหาโดยเสรีจากผู้ขายคนเดียวกัน
- (2) ราคาที่ต่ำกว่าราคาของสินค้าที่เหมือนกันซึ่งผู้ขายในประเทศเดียวกันได้ขายโดยเสรีอย่างมาก
- (3) ราคาที่ต่ำกว่าราคาของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ขายในประเทศเดียวกันได้ขายโดยเสรีอย่างมาก
- (4) ราคาที่ต่ำกว่าราคาสินค้าที่เหมือนกัน (หรือถ้าไม่เหมือนกันแต่คล้ายคลึงกัน) ซึ่งผู้ขายในประเทศอื่นได้ขายโดยเสรีอย่างมาก

ตามมาตรา 2 กำหนดว่า การซื้อขายในตลาดเปิดเผยแพร่ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกันนั้นเกิดจากการสมมติไว้ก่อนว่า

- (1) ราคา คือสิ่งที่นำเสนอพิจารณาแห่งเดียว และ
- (2) ราคาที่ตกลงกันไม่ได้นั้นตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของความสัมพันธ์ทางการค้า ฯลฯ อย่างไรก็ดี ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (3) ไม่มีผลใดหรือส่วนใด ๆ ของยอดเงินที่ได้จากการขายสินค้านั้นต่อไปในภายหลังที่จะย้อนกลับมาเป็นส่วนเพิ่มแก่ผู้ขายอีก

ข) เวลา (Time) เพื่อกำหนดมาตรฐานของราคาที่ใช้ได้กับการนำเข้า จำเป็นจะต้องมีธาตุเวลา (A time element) เวลาที่มีความสำคัญในการเรียกเก็บอากรของศุลกากร ตามหลักของบริตเชลส์ได้เลือกเอา "เวลาที่ภาระค่าภาษีอากรเกิดขึ้น" (the time when the duty becomes payable) ตามปกติแล้วเวลาที่ทำสัญญาการค้าเพื่อซื้อสินค้าการนำเข้าจะมีช่วงเวลาห่างจากเวลาเมื่อภาระค่าภาษีเกิดขึ้น เพราะต้องมีการขนส่งสินค้าเพื่อนำเข้าประเทศ โดยทั่วไปราคาที่ตั้งขึ้นโดยสัญญาที่ทำกันล่วงหน้าก่อนเวลาที่จะที่ราคาอย่างมาก (เช่น ความจำเป็นที่ต้องขนส่งสินค้าถึงประเทศผู้นำเข้า) ไม่อาจยอมรับได้ เว้นแต่ช่วงระยะเวลาดังกล่าวไม่นานจนเกินควร โดยคำนึงถึงการค้าตามปกติในทางการค้าชนิดนั้น ระยะเวลาดังกล่าวนี้จะไม่นำไปใช้กับช่วงเวลาที่เราสินค้าขึ้น ๆ ลง ๆ อย่างฉับพลัน อันจะยังผลให้เกิดความแตกต่างอย่างมากระหว่างราคาที่เราจะกันจริงหรือจะต้องชำระกับราคาปัจจุบัน (Current Price) ณ เวลาที่ราคา แต่การค้าบางชนิดมีการซื้อขายล่วงหน้าซึ่งเป็นเรื่องตามปกติ ในกรณีนี้ตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์ที่นำเข้ามามีเสถียรภาพ ราคาอาจตรงกันระหว่างราคาล่วงหน้า (Forward Price) กับราคาปัจจุบัน (Current Price)

การจะตั้งมาตรฐานของราคานั้นจำเป็นต้องมีธาตุหรือองค์ประกอบ (Element) ของเวลากำหนดไว้แน่นอน และตามหลักของบริตเชลส์ให้ใช้เวลาในขณะที่ภาระค่าภาษีเกิด เวลาในขณะที่ภาระค่าภาษีเกิดขึ้นเป็นข้อเท็จจริงตามกฎหมายศุลกากรของแต่ละประเทศ ซึ่งอาจถือเวลาขณะยื่นสำแดงสินค้า หรือเวลาที่ชำระอากรหรือเวลาที่ตรวจปล่อยสินค้านั้นเป็นต้น

จากหลักของบริตเชลส์ดังกล่าวนี้ได้อธิบายไว้ในขณะที่ภาระค่าภาษีเกิด ซึ่งตามกฎหมายไทยในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ ได้กำหนดเวลาที่ภาระค่าภาษีเกิดไว้คือ ความรับผิดชอบอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาในเวลาที่มาของเข้าสำเร็จ ซึ่งมาตรา 41 ได้บัญญัติในเรื่องเวลาที่นำของเข้าสำเร็จไว้ว่า ถ้ามีความจำเป็นควยประการใด ๆ เกี่ยวควยการศุลกากรที่จะกำหนดเป็นแน่นอนว่าการนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีข้อส่งของถึง

ตามหลักกฎหมายของต่างประเทศในเรื่องเวลาที่ถือว่าการนำเข้าสำเร็จลง โดยเฉพาะทางเรือแบ่งเป็น 2 ระบบคือ

1. ระบบที่ 1 ถือว่าการนำเข้าสำเร็จลงนับแต่เรือที่บรรทุกสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ได้แก่ ประเทศแคนาดา ฟิลิปปินส์

2. ระบบที่ 2 ถือว่าการนำเข้าสำเร็จลงนับแต่เรือที่บรรทุกสินค้าเข้ามาในอาณาเขตท่าที่จะถ่ายสินค้า ได้แก่ ไทย อิสราเอล อังกฤษ

ส่วนการนำเข้าทางบกนั้นทุกประเทศถือว่าการนำเข้าสำเร็จลงทันทีนับแต่เวลาที่สินค้าขนข้ามพรมแดนเข้ามา

การนำเข้าทางอากาศแบ่งเป็น 2 ระบบคือ

1. ระบบที่ 1 ถือว่าการนำเข้าสำเร็จนับแต่อากาศยานลงลำพรมแดนเข้ามา ได้แก่ อิสราเอล ฟิลิปปินส์

2. ระบบที่ 2 ถือว่าการนำเข้าสำเร็จลงนับแต่เวลาที่อากาศยานร่อนลงจอดในประเทศนั้น ๆ ได้แก่ อังกฤษ สิงคโปร์ แต่ของไทยนั้นถือเอาเมื่ออากาศยานมาถึงเขตท่าหรือสนามบินศุลกากรที่จะถ่ายของออกจากอากาศยาน ก็เป็นการนำเข้าสำเร็จลงแล้ว¹

ค) สถานที่ (Place) ในส่วนที่เกี่ยวกับเรื่องสถานที่ใดอาศัยแนวความคิดของสัญญาซื้อขายซึ่งมีข้อสัญญาระบุในเรื่องการส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ ณ "ท่าหรือสถานที่ที่นำเข้าในประเทศผู้นำเข้า" (the port or place of introduction in to the country of importation)

¹ โชคชัย กุลประภา, เรื่องเดียวกัน, หน้า 21-22.

ฉะนั้น ราคาปกติจึงได้แก่ราคาที่สินค้านั้นพึงขายได้โดยการส่งมอบแก่ผู้ซื้อ ณ ท่าหรือสถานที่นั้น ข้อที่น่าพิจารณาคือราคาขายภายในประเทศ ผู้ส่งออก (ราคาที่เกี่ยวกับการซื้อขายในตลาดภายในของประเทศผู้ส่งออก) จึงไม่เป็นราคาอยู่ในกฎเกณฑ์ของค่านิยามนี้ ในทำนองเดียวกัน ราคาส่งออกที่สร้างขึ้นเพื่อส่งมอบให้แก่ประเทศอื่นนอกจากประเทศผู้นำเข้าจึงไม่สามารถนำมาเข้ามาพิจารณาได้ และสถานที่ที่ได้ทำสัญญาซื้อขายสินค้าที่จะต้องตีราคาก็ไม่มีความสำคัญเพื่อวัตถุประสงค์ในการตีราคา

ราคาปกตินั้นรวมถึงต้นทุนทั้งหมด, ค่าภาระคิดค้น และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อันเกี่ยวเนื่องกับการส่งมอบสินค้านั้น ณ ท่าหรือสถานที่หน้าของเข้าในประเทศผู้นำเข้าโดยไม่รวมค่าอากร และภาษีใด ๆ ที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศของผู้นำเข้า (Excludes any duties and taxes applicable in the country of importation)

ง) ปริมาณ (Quantity) ตามค่านิยามของบริษัทเชลล์ไม่ได้กำหนดปริมาณมาตรฐานเอาไว้ ฉะนั้น จึงต้องตีราคาตัวสินค้านั้นเอง ราคาปกติจะต้องกำหนดโดยสมมุติว่าการซื้อขายนั้นเป็นการซื้อขายในปริมาณที่จะต้องนำมาพิจารณาตีราคา ในบางครั้งปริมาณที่ซื้อขายกันมีความจำเป็นตองนำเข้าต่อเนื่องกันหลายเที่ยวเรือ แม้นแนวความคิดนามธรรมจะถือว่าการตีราคาคำนึงถึงเฉพาะปริมาณที่เสนอต่อศุลกากร ในกรณีเช่นนี้การปรับปรุงราคาก็ไม่มีความจำเป็น ถ้าหากจำนวนทั้งหมดจะถูกนำเข้ามาภายในเวลาอันสมควร และถ้ามีเจตนาจะนำเข้ามาภายในประเทศของผู้นำเข้าเต็มทั้งจำนวน

แนวความคิดในเรื่องราคานั้น ราคาตามสัญญาซื้อขายเป็นราคาที่สะท้อนให้เห็นถึงเงื่อนไขที่สินค้าเหล่านั้นได้ขายหรือพึงจะขายในตลาดเปิดเผย จึงมีความยืดหยุ่นที่สามารถคำนึงถึงวิปฏิบัติในทางการค้า ตามธรรมเนียมหรือปกติวิสัยในทางการค้าบางชนิดที่ผู้ขายจะคิดราคาค้นแปรไปตามปริมาณที่ซื้อจะมีราคามาตรฐานสำหรับปริมาณต่ำสุดโดยให้ส่วนลดตามปริมาณในอัตราก้าวหน้า (Progressive Discount for Quantities) สำหรับปริมาณที่ตกอยู่ในเกณฑ์ของปริมาณที่ระบุไว้ เช่น ไม่มีส่วนลดถ้าซื้อไม่ถึงปริมาณ 500 ตัน ถ้าซื้อ 500-1,000 ตัน ให้ส่วนลด 4% ถ้าซื้อเกินกว่า 1,000 ตันให้ส่วนลด 8% การให้ส่วนลดนี้ให้แก่ผู้ซื้อทุกคนโดยทั่วหน้า (และไม่มีการให้โดยคิยอนหลัง) ซึ่งการให้ส่วนลด

ดังกล่าวก็ยอมรับได้โดยการกำหนดมูลค่าที่จะต้องเสียอากรโดยไม่คำนึงถึงว่าสินค้าดังกล่าว
ได้ซื้อโดยสัญญาฉบับเดียวหรือหลายฉบับ อันเกิดจากสัญญาทั่วไปอันแรก หรือว่าสินค้านั้นได้นำ
เข้ามาทั้งหมดคราวเดียวกันหรือหลายคราวต่อเนื่องกัน แต่จะต้องนำเข้ามาภายในเวลาอัน
สมควรอันชี้ให้เห็นถึงการปฏิบัติอันเป็นปกติประเพณีทางการค้า (the normal commercial
practice) ที่เกี่ยวข้องนั้น และปริมาณสินค้าทั้งหมดที่ได้รับส่วนลดตามจริงนั้นได้ส่งมอบไป
ยังประเทศของผู้นำเข้าแล้ว¹

จ) ระดับ (Level) ตามคำนิยามของบริสเซลส์ไม่ได้อ้างถึงระดับการค้า
แต่ระดับการค้าที่คำนิยามได้วางมโนภาพเอาไว้ว่าเมื่อตกลงซื้อขายกัน จะต้องนำเรื่องระดับ
เข้ามาพิจารณาในการประเมินราคาที่จะต้องเสียอากรด้วย ระดับการค้านี้จะต้องกำหนดขึ้น
โดยคำนึงพฤติการณ์ หรือสภาวะแวดล้อมและข้อเท็จจริงในการนำสินค้าที่จะประเมินราคานั้น
เข้ามาภายในประเทศ ระดับการค้าที่ได้มีการเจรจาตกลงซื้อขายกันนั้น เช่นการขายส่ง
การขายปลีก ก็อาจยอมรับเพื่อกำหนดราคาปกติได้ ทั้ง ๆ ที่มีข้อเท็จจริงว่าสินค้าอย่างเดียวกัน
กันอาจขายไปในราคาต่างกันให้แก่ผู้นำเข้ารายอื่นที่ขอในระดับอื่น

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 วรรค 12 ได้กำหนดให้
ใช้ระดับราคาขายส่ง เงินสดมาใช้เป็นมูลฐานในการประเมินอากร

ราคาอาจแปรผันไปตามระดับการค้าซื้อขายกัน เช่นในกรณีสินค้าที่มีเครื่องหมายการค้าอย่างหนึ่ง ได้ขายในราคาที่กำหนดตายตัวต่อประชาชนทั่วไปโดยไม่ต้องคำนึงถึง
ปริมาณที่เกี่ยวข้อง เมื่อผู้ซื้อเป็นผู้ขายปลีกเขาก็จะได้รับส่วนลดมาตรฐานอันหนึ่งและเมื่อเขา
เป็นผู้ขายส่ง เขาก็ได้รับส่วนลดมาตรฐานเพิ่มเติมอีกส่วนหนึ่ง ส่วนลดดังกล่าวเป็นระดับการ
ขายที่ผู้ขายให้แก่ลูกค้าโดยทั่วหน้าในตลาดเปิดเผยแพร่ตามระดับการค้าของลูกค้า

1

C.C.C., op.cit., p. 57.

ส่วนลดและการลดราคาตามหลักการที่ราคาของบริษัท

(Discount and price reductions)

กรณีที่เป็นปัญหาสำคัญในการประเมินราคาทางศุลกากรประการหนึ่งคือเรื่อง ส่วนลดและการลดราคา

1. ส่วนลดในค่านปริมาณ (Quantity Discount)

ธรรมเนียมในทางการค้าที่ผู้ขายจะคิดราคาแปรผันไปตามปริมาณที่ผู้ซื้อ โดยมีการคิดส่วนลดให้ในปริมาณที่กำหนด สินค้าที่นำเข้ามาอาจนำเข้าทั้งหมดในคราวเดียวกัน หรือหลายคราวต่อเนื่องกัน แต่สินค้านั้นจะต้องนำเข้ามาภายในเวลาอันสมควรซึ่งถือเป็น ปกติวิสัยในทางการค้าก็ยอมรับได้

2. ส่วนลดเงินสด (Cash Discount)

ถาราคาปกติที่ซื้อขายกันเป็นราคาเงินสด (Cash Price) การให้ ส่วนลดที่แท้จริงสำหรับการชำระเงินสดซึ่งลดใหญ่ซื้อที่เกี่ยวข้อง และให้ผู้ซื้อทุกคนโดยทั่วหน้า กันในการค้าที่เกี่ยวข้องในอัตราที่เหมาะสมก็ยอมรับส่วนลดนี้ได้ ส่วนลดเงินสดที่ให้กันดังกล่าว ย่อมสมบูรณ์ เพราะการชำระเงินไม่ได้ทำกันในเวลาที่ทำการที่ราคาหรือการชำระเงินทันที ได้ส่วนลดตามขอเท็จจริงดังกล่าว

3. ส่วนลดสำหรับการชำระเงินล่วงหน้า (Discounts for payment in advance)

การชำระราคาสินค้าที่ได้ทำกันก่อนเวลาที่ควรจะเป็น หากได้ชำระเงินสด กันตามปกติ และได้มีการให้ส่วนลดโดยพิจารณาถึงการชำระเงินล่วงหน้าเป็นสินจ้าง (Consideration) เช่นส่วนลดสำหรับการสั่งซื้อสินค้าหรือสั่งซื้อในระหว่างผลิตสินค้า ราคาที่ลดให้จะเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาเงินสดอยู่บ้าง จำนวนเงินส่วนลดเหล่านี้ควรรวม เข้าเป็นมูลค่าที่ต้องเสียอากรด้วย ¹

¹ Ibid., p. 58.

ค่าคอมมิสชั่นและค่านายหน้า (Commission and Brokerage)

ค่าตอบแทนของคนกลางตามปกติมักจะอยู่ในรูปของค่าคอมมิสชั่น หรือค่านายหน้า คนกลาง (the intermediary) อาจทำงานใหญ่ขายหรือผู้ซื้อก็ได้ หรือเขาอาจเป็นคนกลางที่มีสถานะเป็นนายหน้าที่ไม่ขอผูกพันตัวเข้ากับผู้ขายหรือผู้ซื้อ ค่าตอบแทนของนายหน้าก็เหมือนค่าตอบแทนของคนกลางอื่น ๆ ที่ต้องรวมเข้าอยู่ในมูลค่าที่จะต้องเสียอากร

1. ค่าคอมมิสชั่นการขาย (Selling Commission)

ผู้ขายในต่างประเทศซึ่งได้ส่งมอบสินค้าของตนให้แก่ลูกค้าตามคำสั่งซื้อที่สั่งผ่านตัวแทน (Agent) หรือคนกลาง (Intermediaries) ตามปกติจะจ่ายค่าบริการให้แก่ตัวแทนหรือคนกลาง โดยคิดรวมในราคาของแกลูกค้าโดยเอาค่าบริการเหล่านั้นรวมไว้ในราคา ฉะนั้น จึงไม่ต้องบวกค่าบริการเหล่านั้นเพิ่มเข้าไป แต่การซื้อขายนั้นผู้ซื้อมีหน้าที่ต้องชำระ (เพิ่มเติมจากราคาสินค้าตาม Invoice) ค่าคอมมิสชั่นนี้ตามปกติจะส่งมาให้โดยตรงแก่ตัวแทนหรือคนกลางที่อาศัยอยู่ในประเทศของผู้นำเข้า ค่าคอมมิสชั่นจะต้องรวมเข้าเป็นมูลค่าที่จะต้องชำระอากรของสินค้านั้นทุกกรณี

2. ค่าคอมมิสชั่นอื่น ๆ (Other Commission)

ค่าคอมมิสชั่นอาจจ่ายให้แก่ตัวแทนหรือคนกลางที่ทำการแทนผู้ซื้อเป็นค่าบริการที่จะให้ในการจัดการตกลงทางธุรกิจ หรือเพื่อการคัดเลือก ประกันภัย การขนส่ง หรือการส่งมอบสินค้าหรือเพื่อการบริการที่คล้ายคลึงกัน ในกรณีค่าคอมมิสชั่นที่คิดเป็นเงินก้อน หรือคิดให้เป็นระยะเวลานานจะต้องคำนวณแยกเงินจำนวนนั้นตามความเหมาะสมสำหรับการนำเข้าแต่ละคราว ค่าคอมมิสชั่นนี้ปกติจะจ่ายให้แก่ตัวแทนหรือคนกลางที่อาศัยอยู่ในต่างประเทศ แต่ก็อาจจ่ายให้แก่ตัวแทนหรือคนกลางที่อยู่อาศัยในประเทศผู้นำเข้าก็ได้

คาคอกเบี้ย (Interest)

คาคอกเบี้ยสำหรับการผลัดชำระเงินไม่ควรนำมารวมเข้ากับมูลค่าที่จะต้องเสียอากร โดยเหตุที่จะทำให้การตีราคาสินค้านั้นเกินกว่าราคาเงินสด ในกรณีที่มีการตกลงซื้อขายโดยมีข้อสัญญากำหนดให้ผลัดการชำระเงิน (Deferred payment) และคอกเบี้ยได้คิดรวมเข้าอยู่ในราคาที่เสนอให้สินเชื่อก่อนแล้ว ก็จะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าราคาเงินสดต่ำกว่าราคาที่ให้ผลัดการชำระเงินนั้น¹

2) ราคาตามหลักเกณฑ์ C.C.C. ในส่วนที่เกี่ยวกับค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ

ในมาตรา 3 ของอนุสัญญาฯ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการตีราคาในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิบัตร (Patents) แผนแบบ (Designs) และเครื่องหมายการค้าของต่างประเทศ (Foreign trade marks) ในการตีราคาสินค้านั้นจะต้องพิจารณาว่าจะตีราคาอะไร สินค้าที่มีความผูกพันทางสัญญาใดทั้งในอดีตและอนาคตอย่างไรบ้าง ซึ่งจะต้องหยิบยกขึ้นมาพิจารณาในการประเมินราคาเพื่อเรียกเก็บอากร

สินค้าที่นำเข้านั้นอาจเป็นผลิตภัณฑ์มาตรฐาน (Standard Products) คุณภาพของสินค้าเป็นปัจจัยที่จะต้องนำมาพิจารณาเพื่อกำหนดราคาสินค้า สินค้าบางชนิดเป็นสินค้าชนิดพิเศษ (Specialities) สินค้าที่มีระดับพิเศษมีผลกระทบต่อราคา และระดับราคายังขึ้นอยู่กับของนั้นเป็นสินค้าชนิดใหม่ (Novelty) แบบดีไซน์หรือแผนแบบ (Design) และลักษณะพิเศษอื่น ๆ ของสินค้าซึ่งทำให้สินค้านั้นดึงดูดผู้ซื้อหรือทำให้ขายดีขึ้น สิ่งเหล่านี้เป็นส่วนที่ต้องนำมาพิจารณา

ปัญหาที่เกิดขึ้นในการประเมินราคาคือสินค้าที่มีลักษณะพิเศษนั้น เมื่อจะประเมินราคามูลค่าของสินค้านั้นจะสูงขึ้นหรือไม่ ลักษณะดังกล่าวอาจยังรู้โดยพิจารณาจากรูปร่าง

¹ Ibid., p. 59.

(เช่น โดยการคู่มือที่เครื่องหมายการค้า) หรือถ้าไม่มีก็อาจพิจารณาจากสภาพหรือโดยพิจารณาจากการอ้างอิงประวัติของสินค้านั้น หรือพิจารณาจากข้อสัญญาที่เกี่ยวกับสินค้านั้น

ในมาตรา 3 ของอนุสัญญานี้ได้ระบุไว้ว่าเมื่อสินค้าที่จะตราค้านั้น

ก. ผลิตขึ้นตามสิทธิบัตรใด ๆ (Patented Invention) หรือเป็นสินค้าที่ผลิตขึ้นโดยใช้แบบค้ำไซน์หรือแผนแบบใด ๆ ที่ได้รับความคุ้มครอง (Any Protected Design) หรือ

ข. นำเข้ามาภายใต้เครื่องหมายการค้าต่างประเทศอันใด (Foreign trade mark) หรือ

ค. นำเข้ามาเพื่อขายหรือจำหน่ายหรือเพื่อใช้เครื่องหมายการค้าต่างประเทศ

กำหนดราคาปกติจะต้องกำหนดโดยข้อสมมติว่าราคาของสินค้านั้นได้รวมค่าสิทธิ (Royalty) ซึ่งเป็นมูลค่าแห่งสิทธิที่จะใช้สิทธิบัตร แผนแบบ หรือเครื่องหมายการค้า นั้น ๆ ควบ (the right to use the patent design or foreign trade mark) เหตุที่หลักเกณฑ์นี้กำหนดให้รวมมูลค่าแห่งสิทธิเข้าไปโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะชดเชยข้อสงสัยในเรื่องที่เกี่ยวกับมูลค่าของสินค้าดังกล่าวได้เพิ่มขึ้นอันเกิดจากลักษณะพิเศษของมัน (Special Features) โดยที่อาจถือได้ว่าเป็นผลมาจากคุณสมบัติอันเกิดจากการใช้สิทธิในสิทธิบัตร แผนแบบหรือเครื่องหมายการค้าต่างประเทศอันเกี่ยวกับสินค้านั้นโดยถือว่าค่าสิทธิดังกล่าวนี้เป็นส่วนหนึ่งของราคาปกติ (Part of Normal Price)

ในเรื่องของสิทธิบัตร (Patent) นี้ หมายถึงสินค้าซึ่งผลิตขึ้นตามการประดิษฐ์ที่มีสิทธิบัตรอย่างใด ๆ (are manufactured in accordance with any patent invention) เช่น เครื่องพิมพ์ดีด เป็นต้น สำหรับแผนแบบหรือแบบค้ำไซน์ที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย (any protected design) เช่น เครื่องแก้ว (Glassware)



หรือสิ่งทอที่ได้ใช้แนวความคิดต้นแบบของตนโดย (Original Idea) หลักเกณฑ์นี้ใช้กับสินค้าที่นำเข้ามา ไม่ว่าสินค้านั้นจะมีเครื่องหมายสิทธิบัตรหรือเครื่องหมายแผนแบบหรือไม่ก็ตาม และจะไม่คำนึงว่าการประดิษฐ์หรือแผนแบบนั้นจะได้จดทะเบียนสิทธิบัตรหรือได้รับความคุ้มครองจากที่ใดหรือไม่ก็ตาม

ในส่วนที่เกี่ยวกับเครื่องหมายการค้าต่างประเทศ หลักเกณฑ์นี้ใช้รวมทั้งสินค้าที่นำเข้ามาโดยใช้เครื่องหมายการค้าต่างประเทศไม่ว่าเครื่องหมายการค้านั้นจะปรากฏอยู่บนสินค้านั้นหรือไม่ และยังกินความรวมถึงสินค้าที่นำเข้ามาโดยไม่มีเครื่องหมายการค้าเพื่อทำการขาย จำหน่ายอย่างอื่น หรือเพื่อใช้ในต่างประเทศภายใต้เครื่องหมายการค้าที่คล้าย คำสิทธิอื่น ๆ นอกจากคำสิทธิตามสิทธิบัตรหรือแผนแบบเช่น คำสิทธิจากลิขสิทธิ์ (Copyright) ก็รวมอยู่ในกฎเกณฑ์เดียวกันนี้ด้วย

ตัวอย่างไว้ก็ดี เมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 1964 (คณะมนตรี) ของ C.C.C. นี้ได้ยอมรับหลักการตามข้อเสนอแนะว่ามูลค่าของสินค้าที่เกิดขึ้นจากการลอกแบบ (Reproduction) ในประเทศของผู้นำเข้านั้นไม่ควรนำเข้รวมในมูลค่าของสินค้าที่จะต้องเสียอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้านั้น โดยใช้เฉพาะกับสินค้าที่นำเข้ามาโดยมุ่งจะใช้สิทธิในการลอกแบบในประเทศผู้นำเข้าสำหรับของดังนี้

- ก. ต้นฉบับหรือสำเนาของงานศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ (Artistic or Scientific works)
- ข. ต้นฉบับหรือสำเนาของแบบ (Model) หรือแบบดีไซน์ของอุตสาหกรรม (Industrial model or design)
- ค. Model ของเครื่องจักรหรือแบบของเครื่องจักรที่ลอกมา
- ง. พันธุ์พืชและสัตว์ (Plant or animal species) ¹

¹ Ibid., p. 26-27.

การชำระค่าสิทธิตามสิทธิบัตร แผนแบบ ฯลฯ สิทธิต่าง ๆ และเครื่องหมายการค้า

(Payment for patent design etc., rights and trade marks)

กรณีสินค้าที่นำเข้าเป็นของที่ซื้อขายกันในตลาดเปิดเคาะระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน ราคาทั้งหมดที่คู่สัญญาชำระต่อกันจะต้องคำนึงถึงค่าสิทธิในสิทธิบัตร แผนแบบ หรือสิทธิอื่น ๆ และค่าสิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้า ซึ่งจะต้องเอาค่าสิทธิมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าเพื่อใช้เป็นมูลฐานสำหรับการกำหนดราคาเพื่อจะต้องเสียอากรสำหรับของนั้น ราคาที่ชำระอาจจะชำระกันเป็นเงินก้อน หรือชำระแยกกัน สำหรับค่าสิทธิต่าง ๆ ดังกล่าว การชำระเงินค่าสิทธิดังกล่าวอาจจะให้แก่บุคคลที่สามก็ได้ ฉะนั้นในการกำหนดราคาสินค้าเพื่อชำระอากรจะต้องประเมินราคาโดยใช้ราคาที่จะต้องชำระทั้งหมดแต่อย่างใดก็ตาม ราคาที่จะต้องชำระทั้งหมดอาจไม่มีตัวเลขแน่นอน ยกตัวอย่างเช่นการนำเครื่องจักรเข้ามาใช้ในการผลิตสินค้าโดยการขออนุญาตใช้สิทธิจากผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศ มูลค่าอันเกิดจากการขอใช้สิทธินั้นอาจขึ้นอยู่กับจำนวนผลผลิตที่เกิดจากเครื่องจักร มันเป็นเรื่องปกติที่ราคาสินค้านั้นจะเป็นราคาที่กำหนดตายตัวอยู่จำนวนหนึ่งคือราคาต้นทุนการผลิตเครื่องจักร บวกเพิ่มค่าการชำระค่าสิทธิ หรือค่าธรรมเนียมในการใช้สิทธิ (Royalties or License fee) โดยหลักเกณฑ์แล้วจำนวนเงินทั้งหมดที่จะต้องชำระนั้นจะต้องนำเข้ามาพิจารณาโดยรวมราคาสินค้า เพื่อกำหนดมูลค่าของสินค้าที่จะต้องชำระ ค่าภาษีอากรในการวินิจฉัยในเรื่องนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง (Facts)

ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง การบำรุงรักษา และความช่วยเหลือทางเทคนิค

(Erection maintenance and technical assistance expenses)

ปัจจุบันนี้การถ่ายทอดเทคโนโลยีอาจทำได้หลายรูปแบบ ซึ่งจำเป็นต้องนำเครื่องจักร อุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการผลิต พร้อมกับความรู้ในทางวิชาการที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีนั้น มีการทำสัญญาจ้างผู้เชี่ยวชาญ มีการสร้างโรงงานหรือการซื้อโรงงานสำเร็จรูป (Turnkey Arrangements) ประเทศผู้รับเทคโนโลยีจะต้องเสียค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จำนวนมาก เช่นค่าสิทธิบัตร ค่าตอบแทนผู้เชี่ยวชาญ ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง ค่าบำรุงรักษาตลอดจน

ค่าตอบแทนในการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค สัญญาซื้อขายสินค้าทุนเช่นเครื่องจักร โรงงาน หรือเครื่องกลต่าง ๆ อาจมีการจัดให้มีบริการขั้นต้นที่มีความสำคัญต่อการติดตั้ง หรือใช้สินค้านั้น ตลอดถึงการที่จะต้องได้รับความช่วยเหลือจากผู้เชี่ยวชาญจากต่างประเทศ ในการประเมินราคาสินค้าดังกล่าว จึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายสำหรับการบริการ ดังกล่าว (ไม่ว่าจะเป็นการบริการเกี่ยวกับการติดตั้ง หรือการบำรุงรักษาเครื่องจักรหรือ เครื่องกล หรือเกี่ยวกับความช่วยเหลือทางเทคนิคในการใช้โรงงานนั้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าหรือราคาของสินค้านั้นที่จะต้องนำมาประเมินราคาเพื่อเสีย ภาษี (is not part of the dutiable value of the goods) ในกรณีที่มี สัญญาซื้อขายสินค้านั้นในตลาดเปิดโดยสุจริต มูลค่าของการบริการดังกล่าวสามารถที่จะ นำมาหักออกจากราคาทั้งหมดตามสัญญาได้ โดยถือว่าราคาค่าบริการ เป็นส่วนที่เกินจากราคาที่แท้จริงของสินค้าโดยไม่มีค่าบริการเหล่านั้น แต่อย่างไรก็ดีในทางปฏิบัติการบริการต่าง ๆ ที่เจ้าของเทคโนโลยีบริการให้นั้นอาจเป็นลักษณะของความตกลงทางธุรกิจที่ตกอยู่ ภายใต้อิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายซึ่งเป็นผู้สัญญาดังกล่าว (Influenced by association between the parties) หรือมูลค่าของการบริการต่าง ๆ เหล่านั้น ไม่อาจจะทำการประเมินราคาแยกต่างหากได้ในพฤติการณ์เช่นนั้น ราคาที่จะต้องชำระให้แก่กันอาจไม่ต้องคำนึงถึงว่าจะมีค่าบริการหรือไม่ ซึ่งก็หมายความว่าหากค่าบริการต่าง ๆ ได้ คิดแยกออกมาต่างหากโดยชัดเจนแล้วในการประเมินราคาสินค้าที่นำเข้าก็จะไม่เอาค่าบริการต่าง ๆ เข้ามารวมด้วย ¹

สินค้านำเข้ามาเพื่อขาย จำหน่ายอย่างอื่น หรือเพื่อใช้หลังจากได้ทำการผลิตต่อไปอีกภายใต้เครื่องหมายการค้าของต่างประเทศ (Goods imported for sale other disposal or use, after further manufacture under a foreign trade mark)

จากหลักเกณฑ์ตามข้อเสนอของคณะมนตรี เมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 1969 ได้วางหลักเกณฑ์ว่ามูลค่าของสิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้าของต่างประเทศทั้งหมดให้รวมเข้า

¹ Ibid., p. 59.

เป็นส่วนหนึ่งของราคาปกติของสินค้าที่จะต้องตีราคา และราคานี้ให้ยอมรับเป็นราคามูลฐาน สำหรับการประเมินราคา¹

ตัวอย่างการประเมินราคาเพื่อเก็บอากรสำหรับสินค้าที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวกับ สัญญาอนุญาโตไลขสิทธิ์

ตัวอย่าง 1. การชำระค่าสิทธิตามสิทธิบัตร (Patent) แบบดีไซน์ (Design) ลิขสิทธิ์ (Copyright) สิทธิและเครื่องหมายการค้า ฯลฯ

กรณีแผนเสียงนำเข้ามาเพื่อขายโดยเรียกเก็บค่าลิขสิทธิ์ในประเทศผู้นำเข้า เมื่อผู้นำเข้าซื้อแผนเสียงจากผู้ผลิตในต่างประเทศโดยผู้นำเข้าได้รับอนุญาโตให้ขายแผนเสียงภายในประเทศ ถ้าหากผู้นำเข้าชำระค่าสิทธิในลิขสิทธิ์ให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์หรือตัวแทน เช่นสมาคม มูลค่าที่จะต้องเสียอากรของแผนเสียงที่จะต้องถูกประเมินในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) จะต้องบวกด้วยค่าสิทธิในลิขสิทธิ์ที่จะต้องชำระเมื่อขายแผนเสียงนั้น

ตัวอย่าง 2. สินค้าที่นำเข้ามาสำหรับใช้ในการผลิตคอมปี (Reproduction) ในประเทศผู้นำเข้า เช่น บริษัท I ผู้ผลิตแผนเสียงมีบริษัทสมทบ (Associated firm) อยู่ในประเทศ X ทำการบันทึกเสียงลงในเทปแม่เหล็ก แล้วนำเทปแม่เหล็กที่บันทึกเสียงแล้วเข้ามาผลิตแผนเสียงภายในประเทศผู้นำเข้า

ผู้ถือลิขสิทธิ์ (Licensor or the holder of Copyright) ในงานดนตรี ที่จะใช้บันทึกใ้ลิขสิทธิ์ในการผลิตคอมปีงานดนตรี (Right of Reproduction of the work) ในประเทศผู้นำเข้าแก่บริษัท I โดยบริษัทจะต้องจ่ายค่าสิทธิเป็นเงินจำนวน 4% ของราคาขายของแผนเสียงที่จะอัดขายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ โดยรวมค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เป็นค่าต้นทุนในการบันทึกเทปที่ต้องจ่ายไปในประเทศ X คือ

- ค่าต้นทุนเทป (Tape Stock) 10 ดอลลาร์
- ค่านักดนตรี 2,000 ดอลลาร์

¹ Ibid., p. 62.

- ต้นทุนค่าห้องอัดเสียง (ค่าเช่าห้องอัดเสียง ค่าเช่าเครื่องอุปกรณ์อัดเสียง
ค่าเงินเดือนของเทคนิคเซียน) 1,000 ดอลลาร์
รวม 3,010 ดอลลาร์

ถ้าข้อเท็จจริงฟังได้ว่า การบันทึกเสียงในลักษณะเดียวกันและคุณภาพโดยเปรียบเทียบกันแล้วเหมือนกัน เมื่อถูกนำเข้ามาขายโดยทั่วไปให้แก่ประชาชนเหมือนแผ่นเสียงต้นแบบราคาของแผ่นเสียงที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตคอปปี จึงต้องรวมค่าสิทธิในลิขสิทธิ์เข้าไปด้วย ¹

ทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าสิทธิ ค่าธรรมเนียมจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิ

สิ่งที่นำเข้ามาพร้อมกับสินค้าบางชนิดได้แก่ งานที่เป็นความคิดของนักประพันธ์ ศิลปิน ผู้แต่ง ผู้ประพันธ์ ฯลฯ ถือเป็นทรัพย์สินทางปัญญา สิ่งเหล่านี้ได้ถูกนำมาขายไปยังผู้นำเข้าโดยผู้ทรงสิทธิซึ่งเป็นผู้ส่งออก ค่าแห่งสิทธิเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นรางวัลที่จ่ายให้แก่ผู้แต่ง ผู้ประพันธ์ ศิลปิน นักประพันธ์ ฯลฯ การชำระเงินค่าสิทธิอาจเป็นเงื่อนไขที่สำคัญในการนำสินค้าเข้า เงินค่าสิทธินี้อาจมีการชำระไปยังผู้ขายในต่างประเทศ หรือชำระไปยังบุคคลที่สามในประเทศที่ส่งออกหรือในต่างประเทศอื่น ๆ หรืออาจชำระแก่บุคคลที่สามที่อยู่ในประเทศที่มีการนำสินค้าเข้า

ปัญหาคือเงินค่าสิทธิ (Royalty) เหล่านี้จะนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามความหมายในทางศุลกากรหรือไม่ ?

ในเรื่องนี้ตามหลักเกณฑ์ในการตีราคาสินค้าของบริษัทเซลล์สตามราคาที่ว่าคมโนภาพไว้ถือว่าเงินค่าสิทธิที่ผู้ซื้อชำระให้ผู้ขายนั้นถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าหรือราคาปกติ

¹ Customs Co-operation Council. Customs Valuation, Illustrating the Explanatory Notes to the Brussels Definition of Value. (Brussels : Customs Co-operation Council, 1979), p. 59.2, 61.1.

นั้นจะต้องรวมค่าสิทธิไว้ด้วย และเป็นราคาที่กำหนดเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินราคา
ในทางศุลกากร ค่าสินค้านั้นอาจชำระให้แก่บุคคลดังต่อไปนี้¹

1. ผู้ส่งออกในต่างประเทศ
2. ผู้ส่งออกที่กระทำการในนามของผู้ประพันธ์ ศิลปิน ผู้แต่ง ผู้ประพันธ์ ฯลฯ
3. ผู้ประพันธ์ ศิลปิน ฯลฯ ไม่ว่าจะมียุติที่อยู่ในประเทศที่มีการนำเข้าหรือไม่ก็ตาม หรือ
4. บุคคลที่สามไม่ว่าจะมียุติที่อยู่ในประเทศที่มีการนำเข้าหรือไม่ก็ตาม

กรณีเครื่องจักร เครื่องกลซึ่งผลิตจากโรงงานในต่างประเทศแล้วได้นำเข้ามาเป็น
ชิ้นส่วน เพื่อนำมาประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูปภายในประเทศ หลังจากที่ได้ประกอบเสร็จ
แล้วโรงงานในต่างประเทศได้เรียกค่าตอบแทนในรูปของค่าสิทธิ (Royalty) เป็น
จำนวน 30 % ของราคาขายได้ ปัญหาคือ เครื่องจักรต่าง ๆ ที่นำเข้าในรูปของชิ้นส่วน
นั้น จะต้องนำค่าสิทธิเข้าไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาคั่วยเพื่อใช้เป็นราคาสำหรับการคำนวณ
ค่าอากรหรือไม่ และถ้าใช่คือราคาคั่งกล่าวเป็นเกณฑ์ในการเก็บอากร ค่าสิทธิที่นำมารวม
นั้นจะรวมกับราคาของสินค้าทั้งหมด หรือแยกค่าสิทธิออกมาตามสัดส่วนแห่งชิ้นส่วนแต่ละชิ้น
หรือไม่

กรณีดังกล่าวตามหลักการที่ราคาของทรัพย์สินถือว่าค่าสินค้านั้นเป็นส่วนหนึ่งของราคา
โดยเป็นค่าของการใช้สิทธิในเครื่องหมายการค้า ในการนำสินค้าดังกล่าวเข้ามา และให้
เอาค่าสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของชิ้นส่วนทั้งหมดที่นำเข้า และราคาสินค้า
รวมคั่วยค่าสิทธิ จึงเป็นราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรสำหรับศุลกากร

ข. ราคาตามหลักเกณฑ์ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า
(General Agreement of Tariff and Trade) หรือเรียกย่อ ๆ ว่า "GATT"

1) ความเป็นมาของ GATT

เนื่องจากแต่ละประเทศมีเสรีภาพที่จะดำเนินนโยบายการค้าของตน
อย่างอิสระ จึงมักจะเกิดผลเสียเนื่องจากพยายามที่จะทำการค้าฝ่ายเดียว (Unilateral

¹ Ibid., p. 21.

Trade) และได้ดำเนินการทางการค้าโดยพลการ ผลจากการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดเศรษฐกิจตกต่ำทั่วโลก ทำให้การค้าระหว่างประเทศลดน้อยลง จากประสบการณ์ดังกล่าว ทำให้ประเทศที่ทำการค้าต่าง ๆ พยายามที่จะแก้ไขปัญหานี้และได้มีการจัดตั้งองค์การและกำหนดข้อตกลงทางการค้าขึ้น คือ General Agreement on Tariff and Trade (GATT) ทั้งนี้เพื่อประเทศต่าง ๆ จะได้เป็นสมาชิกและก่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างกันซึ่งเป็นการค้าแบบหลายฝ่าย (Multilateral Trade)

สมาชิกเริ่มแรกของ GATT มีเพียง 23 ประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศอุตสาหกรรมสำคัญของโลกตะวันตก แต่ในปัจจุบันนี้ GATT ได้ทำหน้าที่มากกว่าเป็นสโมสรทางการค้า สมาชิกของ GATT ได้เพิ่มมากกว่า 90 ประเทศและประเทศเหล่านี้ได้ทำการค้าร่วมกันเกินกว่า 80% ของการค้าทั่วโลกทั้งหมด คือประเทศที่พัฒนาแล้วทางโลกตะวันตก รวมทั้งผู้บริบูรณ์รวมกันประมาณ 20 ประเทศ และประเทศด้อยพัฒนามากกว่า 60 ประเทศ และประเทศกลุ่มสังคมนิยมอีก 4 ประเทศ GATT ได้ช่วยให้การค้าระหว่างประเทศขยายตัวออกไปอย่างมากในปี 1947 GATT ได้ช่วยให้มีการเจรจาตกลงเกี่ยวกับภาษีที่สำคัญ 6 ครั้ง และครั้งที่สำคัญคือ Kennedy Round ที่ทำในปี 1964-1967 ต่อมาครั้งหลังสุดได้มีการประชุมระดับรัฐมนตรี ณ กรุงโตเกียว (Tokyo Round) เมื่อเดือนกันยายน 1973 มีผู้แทนจากประเทศต่าง ๆ 102 ประเทศ ผลของการประชุมทำให้อัตรารภาษีของสินค้าเป็นหมื่น ๆ รายการได้ลดลง การค้าขยายตัวขึ้นเพราะข้อกำหนดดังกล่าวได้ลดน้อยลง GATT พยายามที่จะให้มีการค้าระหว่างกันแบบ Multilateral Trade โดยจะขยายไปทั่วโลก และจะต้องไม่กีดกันประเทศหนึ่งประเทศใด ให้มีการปรึกษาหารือกันโดยลำดับข้อขัดแย้งกัน GATT จะสนับสนุนให้มีการปรึกษาหารือกันและประนีประนอมกัน ไม่กำหนดภาษีตามอำเภอใจของแต่ละประเทศอีกต่อไป GATT มีส่วนช่วยเหลือให้การค้าขยายตัวออกไปมาก ¹

¹ ปรีชา วอนขอพร, การค้าระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2526), หน้า 81.

GATT นี้ แม้ว่าจะมีสมาชิกทั้งประเทศมหาอำนาจและประเทศด้อยพัฒนา แต่ก็อาจกล่าวได้ว่าในเบื้องต้น GATT เป็นข้อตกลงในลักษณะของผู้ที่เป็นพอลาเพื่อประเทศที่ร่ำรวย หรืออย่างน้อยที่สุดก็เพื่อประเทศที่รับประโยชน์จากหลักห้ามเลือกปฏิบัติ (Non-discrimination principle) และหลักปฏิบัติอย่างชาติที่ไว้ใจมากที่สุด (The most favoured Nation Clause) เนื่องจาก GATT ไม่ได้ตอบสนองความต้องการของประเทศด้อยพัฒนาทั้งหลายมากนัก จึงได้มีความพยายามที่จะก่อตั้งองค์การใหม่ขึ้นในองค์การสหประชาชาติ องค์การนั้นได้แก่ UNCTAD (United Nation Conference on trade and Development) หลักสำคัญใน UNCTAD นี้ตรงกันข้ามกับของ GATT ในหลักการของ GATT ยึดถือหลักห้ามเลือกปฏิบัติ แต่ใน UNCTAD เลือกปฏิบัติคือให้สิทธิพิเศษเฉพาะแก่ประเทศด้อยพัฒนาเท่านั้น

ในปัจจุบันนี้ประเทศไทยได้เล็งเห็นถึงความสำคัญถึงเรื่องภาษีศุลกากรและการค้าระหว่างประเทศ จึงได้ดำเนินการเข้าร่วมเป็นภาคีชั่วคราวใน GATT ทั้งนี้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 6 มิถุนายน 2521¹

คำว่า "GATT" เป็นคำที่ใช้แทนทั้งตัวข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า และยังใช้ในฐานะเป็นองค์การระหว่างประเทศที่ตั้งขึ้นตามข้อตกลงนี้ด้วย ความตกลงดังกล่าวเป็นสนธิสัญญาหลายภาคีที่ตกลงกันในเรื่องการการค้าระหว่างประเทศ การลดพิกัดอัตราศุลกากรและสิ่งกีดขวางอื่น ๆ ทางการค้าเป็นความมุ่งหมายสำคัญของความตกลงทั่วไปงานที่สำคัญของ GATT อาจแบ่งออกได้ดังนี้

1. กระบวนการทางภาษีศุลกากร, พิกัดอัตราศุลกากร และการบริหารเกี่ยวกับการนำเข้า เช่นในเรื่องกำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อต่อต้านการทุ่มตลาด การประเมินราคา, พิกัดอัตราศุลกากร, การจำแนกประเภทของสินค้าเพื่อการศุลกากร, การเก็บภาษีศุลกากร

¹ สุชาบดี สัตตมศย์, คร., เรื่องเดียวกัน, หน้า 72.

2. มาตรฐานเกี่ยวกับสินค้าขาเข้าและสินค้าภายในประเทศ มีการกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานของสินค้าในทางเทคนิคหรือในการทดสอบ เพื่อประโยชน์ต่อสุขภาพ ความปลอดภัยของผู้บริโภค โภคภัณฑ์หรือเหตุผลอื่น ๆ โดยกำหนดหลักการในการบรรจุภัณฑ์และการทำเครื่องหมาย

3. ข้อกำหนดโดยเฉพาะเกี่ยวกับการส่งสินค้าเข้าและออก กำหนดจำนวนสินค้าเข้า ความตกลงทวิภาคี ข้อกำหนดในการห้ามส่งสินค้าออก การให้ใบอนุญาตและอื่น ๆ

4. ข้อขัดขวางเกี่ยวกับการส่งสินค้าเข้าและออกโดยกลไกของราคา กำหนดการวางเงินประกัน, การเก็บภาษีศุลกากรในอัตราต่าง ๆ กัน การปรับอัตราภาษีเนื่องจากเป็นสินค้าเข้าเพื่อให้ราคาเท่ากับผลิตภัณฑ์ในประเทศ

5. รัฐบาลเข้าไปมีส่วนในการค้า การที่รัฐให้เงินสนับสนุนการส่งสินค้าขาออกและการผลิต การเก็บภาษีชดเชย วิธีการจัดซื้อสินค้าของรัฐบาล การค้าของรัฐบาล การปฏิบัติในลักษณะที่มีการจำกัดการค้า¹

2) ข้อพิจารณาทั่ว ๆ ไปเกี่ยวกับเรื่องราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรของ GATT

กฎเกณฑ์ในการตีราคาสินค้าของ GATT นั้น ได้กำหนดไว้ใน The Agreement of Implementation of Article VII of General Agreement on Tariffs and Trade and Protocol ปี 1979 หรือเรียกย่อ ๆ ว่า Customs Valuation Code² ซึ่งเกิดขึ้นจากการประชุมของ GATT ณ กรุงโตเกียว ในปี 1979 (Tokyo Round 1979) หลักเกณฑ์นี้ได้กำหนดขึ้นไว้เพื่อความเป็นธรรม, เป็นกลาง

¹ พิชัยศักดิ์ ทรยางกูร, "GATT" วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์, 3 (1) (กันยายน 2517) : 238.

² GATT. GATT Activities in 1979 and Conclusion of Tokyo Round Multilateral Trade Negotiations. (Geneva : 1980), p. 24.

และมีความเป็นมาตรฐานเดียวกันในเรื่องการตีราคาสินค้าเพื่อความมุ่งหมายในการเรียกเก็บอากรทางศุลกากรโดยเฉพาะ และเพื่อป้องกันการสำแดงราคาสินค้าตามอำเภอใจ และเป็นความเท็จ ราคาที่ใช้เป็นมูลฐานในการประเมินราคาสินค้าเพื่อเรียกเก็บอากรทางศุลกากรนั้น ได้ใช้ราคาซื้อขาย (Transaction Value) เป็นหลักในการประเมินอากร

GATT ได้ยึดแนวความคิดในด้านราคาในลักษณะของแนวความคิดแบบแน่นอน (Positive Concept) ซึ่งเป็นราคาของสินค้าที่เหมือนกัน (Like merchandise) ที่ขายหรือเสนอขายอย่างเสรี ซึ่งหลักทั่วไปของ GATT มีหลักเกณฑ์ว่า

(ก) ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในทางศุลกากรต้องเป็นราคาที่แท้จริงไม่ใช่ราคาที่ตั้งขึ้นตามอำเภอใจ หรือราคาที่คิดขึ้นเองตามอำเภอใจ หรืออาศัยราคาสินค้าในประเทศผู้ผลิตนั้น

(ข) หลักที่ใช้ในการกำหนดราคาคงกล่าวควรจะ

- (1) มีความแน่นอน หรือมีเสถียรภาพ (Stable)
- (2) ต้องประกาศให้รู้ทั่วไปและเปิดเผย (Giving Publicity)
- (3) วิธีที่จะใช้หลักเกณฑ์ ควรจะ
 - มีความแน่นอน
 - ประกาศให้รู้ทั่วไปหรือเปิดเผย
- (4) การตีราคาของศุลกากร ควรจะ
 - เป็นมาตรฐานเดียวกัน (Uniform)
 - มีความเป็นธรรม (Impartial)
 - มีเหตุผล (Reasonable)
 - ให้มีอนุญาโตตุลาการได้ (Subject to Arbitration)

ตามหลักของ GATT นั้น ให้ยึดหลักราคาเพื่อวัตถุประสงค์ในการที่ราคาของศุลกากร ควรจะอาศัยราคาแท้จริง (Actual Value) ของสินค้าที่นำเข้าหรือราคาแท้จริงของสินค้าที่เหมือนกัน (Like merchandise)

วิธีการประเมินราคาตามข้อตกลงของ GATT (GATT Valuation Agreement)

การประเมินราคาสินค้าของ GATT มีวิธีการประเมินราคาที่สำคัญ 6 วิธีคือ

1. ประเมินราคาโดยใช้ราคาซื้อขาย (Transaction Value) โดยบัญญัติไว้ใน Valuation Agreement มาตรา 1 (Article 1) และมีวิธีการปรับราคา (Adjustments) ตามมาตรา 8 (Article 8)

ตามมาตรา 1 ได้กำหนดไว้ว่าราคาซื้อขาย (Transaction Value) หมายถึงราคาที่ไต่จ่ายเงินไปจริง หรือราคาที่พึงจะต้องจ่ายเงินสำหรับของที่ขายเพื่อส่งสินค้านั้นออกไปยังประเทศที่มีการนำเข้า (The price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation) โดยมีการปรับราคาให้รวมถึงค่าใช้จ่ายบางอย่างที่ยังไม่รวมไว้ตามมาตรา 8

หลักเกณฑ์ที่สำคัญในเรื่องราคาซื้อขาย คือ

ก. ต้องมีการขายจริง ไม่ใช่กรณีที่เป็นของในลักษณะของฝากของขัญของตัวอย่าง หรือของที่ให้เช่ามิใช่ซื้อขาย เป็นต้น

ข. จะต้องเป็นการขายสินค้านั้นเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่มีการนำเข้า (Export to the country of Importation)

ค. ต้องเป็นราคาที่ไต่จ่ายเงินไปจริงหรือพึงต้องจ่ายเงินนั้น คือเป็นราคาที่ผู้ซื้อไต่จ่ายหรือจะต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้ขายตามเงื่อนไขและข้อกำหนดในการซื้อขายตามสัญญาซื้อขายสินค้านั้น

ราคาที่ได้อาจจ่ายเงินไปจริงหรือพึงต้องจ่ายไป (price actually paid or payable) คือการจ่ายเงินเพื่อซื้อสินค้านั้นทั้งหมดโดยผู้ซื้อ ทั้งนี้เพื่อผลประโยชน์ของผู้ขายที่จะส่งสินค้านั้นไปยังประเทศที่มีการนำเข้า การชำระเงินระหว่างผู้ซื้อผู้ขายอาจกระทำโดยการชำระเงินธนาคารโดยเปิดเลขที่หรือออปเรดิท (Letter of Credit) หรือโดยวิธีการเจรจาตกลงกันอย่างอื่น และวิธีการชำระเงินอาจกระทำได้โดยตรงหรือโดยทางอ้อม โดยผู้ซื้ออาจจะชำระเงินให้ผู้ขายโดยการชำระเงินบางส่วนเป็นงวด ๆ หรือชำระครั้งเดียวทั้งหมดหรือโดยการหักกลบลบหนี้กัน

วิธีการปรับราคา (Adjustments)

ราคาเพื่อประโยชน์ในการประเมินอากรทางศุลกากร ภายใต้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 1 นั้น ถ้ามีค่าใช้จ่ายตามที่ระบุไว้ข้างล่างนี้ ให้นำมาคิดรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรทางศุลกากรได้ ถ้าหากราคานั้นยังไม่รวมค่าใช้จ่ายเหล่านี้คือ

ก. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการผลิตและการขายสินค้า ได้แก่

- ค่าคอมมิชชั่น (Commissions) และค่านายหน้า (Brokerage)

ในการขาย

- ค่าการบรรจุหีบห่อ ซึ่งสินค้าตามปกติต้องมีการบรรจุ

- ของหรือบริการที่ฝ่ายผู้ซื้อได้จัดหาให้โดยไม่คิดราคาหรือโดยลดราคา

จากปกติ

- ค่าสิทธิ (Royalties) และค่าธรรมเนียมในการใช้สิทธิ (License Fee) ที่เกี่ยวข้องกับของที่ผลิตขึ้น ซึ่งผู้ซื้อสินค้าต้องจ่ายค่าสิทธิดังกล่าวตาม

เงื่อนไขในการซื้อขาย

- ผลประโยชน์ที่ผู้ขายได้รับจากการขายต่อ (resale) การจำหน่ายอย่างอื่น (Disposal) หรือการใช้ประโยชน์ (Use) จากสินค้าที่นำเข้านั้น ซึ่งเป็นผลนอกเงยแก่ผู้ขายไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม

ข. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการระวางบรรทุก, ค่าขนส่งและค่าประกันภัยคือ

- ค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าที่นำเข้าไปท่าหรือที่ที่จะนำสินค้าเข้า
- ค่าขนถ่าย ค่ายกของขึ้นขนของลง ซึ่งเกี่ยวกับสินค้าที่จะนำไปยัง

ท่าหรือที่ที่มีการนำเข้า และ

- ค่าประกันภัย (Insurance)

สำหรับค่าใช้จ่ายในการขนส่งและค่าประกันภัยจะนำเข้ามารวมในราคาค่าว
หรือไม่ต้องแล้วแต่กฎหมายของแต่ละประเทศที่นำสินค้าเข้าว่าได้กำหนดราคาทางศุลกากร เป็น
ราคา F.O.B. หรือราคา C.I.F.

ค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่จะนำเข้าไปปรับเพิ่มในราคาที่ต้องจ่ายเงินไปหรือพึงต้อง
จ่ายเงินไปนี้มีเพียงเท่าที่กำหนดไว้ในมาตรานี้เท่านั้น

ค่าใช้จ่ายต่อไปนี้จะไม่นำมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์
ประเมินคือ

ก. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง, การติดตั้ง, การบำรุงรักษา และความ
ช่วยเหลือทางเทคนิค (Construction, Erection Assembly, Maintenance or
Technical Assistance) ซึ่งได้กระทำภายหลังการนำเข้า

ข. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าขนส่งสินค้าภายหลังที่ได้มีการนำเข้ามาแล้ว

ค. ค่าภาษีและค่าอากรภายในประเทศที่มีการนำสินค้าเข้า

ข้อกำหนดหรือเงื่อนไขเกี่ยวกับราคา

ราคาซื้อขาย (Transaction Value) ที่จะถือเป็นราคาพึงประเมินที่ใช้เป็นเกณฑ์
เรียกเก็บอากรทางศุลกากรนั้น จะต้องอยู่ในเงื่อนไขดังนี้คือ

ก. จะต้องมีข้อจำกัด (Restrictions) แก่ตัวผู้ซื้อ (Buyer) ในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้น (Disposition or Use of the goods) เว้นแต่ว่า

- 1) เป็นข้อจำกัดโดยกฎหมาย (By law or by public Authorities) ของประเทศที่มีการนำสินค้าเข้า
- 2) เป็นข้อจำกัดเกี่ยวกับขอบเขตสภาพพื้นที่การขายในทางภูมิศาสตร์ (the geographical area in which the goods may be resold)
- 3) เป็นข้อจำกัดที่ไม่เป็นข้อสาระสำคัญที่จะมีผลกระทบต่อราคา (มูลค่า) ของสินค้า

ข. การขายหรือราคาสินค้านั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสินค้า หรือไม่มีเงื่อนไขที่จะทำให้ไม่อาจกำหนดราคาของสินค้าได้

ค. ตัวผู้ขายไม่มีส่วนที่จะได้ผลประโยชน์จากการขายต่อ (Resale) การจำหน่ายอย่างอื่น (Disposal) หรือการใช้ประโยชน์ (Use) ในของนั้น ๆ ไม่ว่าจะมีผลโดยตรงหรือโดยอ้อมต่อตัวผู้ขายหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะได้มีการปรับราคาตาม มาตรา 8

ง. ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์เป็นพิเศษต่อกัน ซึ่งราคาซื้อขาย (Transaction Value) ที่จะพึงยอมรับเป็นราคาทางศุลกากรต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ตาม มาตรา 1 (2)

กรณีที่มีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้นเพราะความสัมพันธ์เป็นพิเศษระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย

ถ้าการซื้อขายสินค้านั้นเกิดขึ้นจากความสัมพันธ์เป็นพิเศษระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย การประเมินราคาเพื่อเรียกเก็บอากรจะปฏิเสธราคาที่ซื้อขายนั้นโดยทันทีไม่ได้ ผู้ประเมิน จะต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาว่าความสัมพันธ์ที่ต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายมีผลหรือมีอิทธิพลต่อราคาซื้อขายนั้นหรือไม่เพียงใด ถ้าหากตัวผู้นำเข้าแจ้งความประสงค์และแสดงหลักฐาน

พิสูจน์ได้ว่าราคาซื้อขายสินค้าของต้นนั้นใกล้เคียงกับราคาที่ใช้เทียบเคียง (Test Value)¹ เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินก็ต้องยอมรับราคาซื้อขายของผู้นำเข้า

2. การประเมินราคาโดยใช้ราคาซื้อขายของชนิดเดียวกัน (Transaction Value of Identical Goods)

ตาม Valuation Agreement มาตรา 2 (Article 2) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ถ้าราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาไม่อาจกำหนดราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ประเมินอากรได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 1 (Transaction Value) ราคาที่จะพึงใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรนั้นให้ใช้ราคาของชนิดเดียวกันที่ได้ส่งออกไปยังประเทศที่มีการนำเข้ามาเดียวกัน (Export to the same country of importation) และได้มีการส่งสินค้านั้นออกไปในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน (Exported at or about the same time) แต่ราคาที่จะนำมาใช้ประเมินโดยวิธีนี้ต้องเป็นราคาที่ผู้ลการเคยยอมรับไว้แล้วตามข้อ 1. แต่ในบางครั้งราคานี้อาจเคลื่อนไหวโดยมีการปรับราคาตามความแตกต่างในระดับในการซื้อขาย (Commercial Level) หรือในค่านปริมาณของสินค้าที่นำเข้ามา ซึ่งอาจเป็นไปตามเงื่อนไขที่จะต้องพิจารณา คือ

- ก. การซื้อขายที่มีระดับการซื้อขายเดียวกัน แต่ปริมาณในการนำเข้าต่างกัน
- ข. การซื้อขายที่มีระดับการซื้อขายต่างกัน แต่ปริมาณในการนำเข้าเท่ากัน
- ค. การซื้อขายที่มีระดับการซื้อขายเหมือนกันและมีปริมาณในการนำเข้าเท่ากัน

¹ ราคา Test Value คือราคาผู้นำเข้าสามารถนำมาแสดง (Demonstrate) ให้เห็นว่าราคานั้นเป็นราคาของสินค้าชนิดเดียวกันหรือที่คล้ายกัน (Transaction Value closely approximates to customs value for identical or similar goods) ที่ผู้ขายขายให้กับผู้ซื้อที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ในประเทศที่มีการนำเข้าประเทศเดียวกันหรือราคาของชนิดเดียวกันที่คล้ายกัน ซึ่งอาจใช้วิธีการคำนวณแบบ Deductive Method หรือ Computed Value Method อย่างไรก็ตาม ราคา Test Value นี้ใช้เฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบราคาเท่านั้น ซึ่งจะไม่นำมาใช้แทนเสมือนเป็นราคาพึงประเมินโดยตรง (Customs Value)

นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาถึงความแตกต่างในเรื่องของระยะทางในการขนส่งและวิธีการขนส่งสินค้าว่ามีการขนส่งไกลหรือไกลเพียงใด หรือใช้วิธีการขนส่งโดยทางเรือ, ทางอากาศ หรือทางบก (Distances and Mode of Transport)

ถ้าราคาในการซื้อขายสำหรับของชนิดเดียวกันมีหลายราคาจะต้องนำราคาค่าต่ำสุด (Lowest Value) มาใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร

3. การประเมินราคาโดยใช้ราคาซื้อขายของที่มีความคล้ายคลึงกัน

(Transaction Value of Similar Goods)

ตาม Valuation Agreement มาตรา 3 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ถ้าหากราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรไม่อาจจะกำหนดได้ตามมาตรา 1 และ มาตรา 2 ได้ ก็ให้ใช้ราคาขายของสินค้าที่คล้ายกัน (Similar Goods) ที่ได้ส่งออกไปยังประเทศที่มีการนำเข้าเดียวกันและได้ส่งออกไปในเวลาเดียวกันหรือเวลาที่ใกล้เคียงกัน

บางกรณีอาจมีการปรับราคาโดยอาศัยความแตกต่างในระดับการซื้อขาย (Commercial Level) และ/หรือในเรื่องปริมาณในการนำเข้า (Quantity) เหมือนกับข้อ 2.

ถ้าหากราคาในการซื้อขายสำหรับสินค้าที่คล้ายคลึงกันมีหลายราคา (More than one Transaction Value of Similar goods) ก็ต้องนำราคาที่มีค่าต่ำสุดมาใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมิน

4. การประเมินราคาโดยใช้ราคาขายภายในประเทศเป็นเกณฑ์

(Deductive Method)

ใน Valuation Agreement มาตรา 5 (Article 5) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้คือ ถ้าหากไม่อาจกำหนดราคาพึงประเมินเพื่อเรียกเก็บอากรทางศุลกากรได้ตามวิธีการที่กำหนดไว้ตามมาตรา 1, 2 และมาตรา 3 ได้ ให้ใช้ราคาที่ได้มีการหักทอน

ราคาลงหรือราคาซื้อขายภายในประเทศ (Deductive) ของที่นำเข้ามาอาจ เป็นของชนิดเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันกับราคาที่เคยมีการนำเข้า โดยการหักถอนราคาลงจากราคาขายในสภาพที่นำเข้า ถ้าหากไม่มีราคาขายในสภาพที่นำเข้ามาใช้เป็นเกณฑ์ได้ ก็ให้ใช้ราคาขายในสภาพที่ได้มีการผลิตสินค้านั้นเพิ่มเติมได้

สำหรับราคาขายของในสภาพที่มีการนำเข้านั้น ต้องเป็นราคาขายในประเทศที่มีการนำเข้าในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงที่สุดกับภายหลังระยะเวลาที่มีการนำเข้าน้อยไม่เกิน 90 วัน หลังจากที่ได้มีการนำเข้า (The expiration of ninety days after such importation)

ถ้าหากราคาขายมีหลายราคาก็ต้องใช้ราคาที่มีปริมาณจำหน่ายรวมมากที่สุด (the Unit price at which ... are sold in the greatest aggregate quantity)

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้าต่อไปนี้ให้หักออกจากราคาขาย

ก. ค่านายหน้า (Commissions) ที่ได้จ่ายไปหรือตกลงว่าจะจ่าย ผลกำไร (Profit) และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ทั่วไป (General Expense) เกี่ยวกับการขายของนั้นภายในประเทศสำหรับของระดับและชนิดเดียวกัน

ข. ค่าขนส่งสินค้า (Transport) และค่าประกันภัย (Insurance) ภายในประเทศที่มีการนำเข้า บางกรณีรวมทั้งค่าขนส่งและค่าประกันภัยมายังท่าที่นำเข้า ถ้าหากบางประเทศได้ใช้ราคา F.O.B. เป็นฐานในการประเมิน

ค. ค่าภาษีศุลกากร (Customs Duties) และค่าภาษีอากรอย่างอื่น (National Taxes) ที่รัฐบาลของประเทศที่นำเข้าเก็บเนื่องจากการนำเข้าและการขายสินค้านั้น

กรณีราคาขายในสภาพที่ได้ผลิตสินค้านั้นเพิ่มเติมแล้ว (A sale of the imported goods after further processing in the Country of Importation)

ในกรณีที่ราคาในสภาพที่นำเข้าไม่สามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินก็ต้องนำราคาขายในสภาพที่ได้ผลิตสินค้านั้นเพิ่มเติมแล้วมาใช้ ในการใช้ราคาขายในสภาพดัง

กล่าวนี้จะกระทำโดยคอกเมื่อผู้นำเข้าร้องขอเท่านั้น (At the Request of the Importer) สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนานั้นอาจใช้สิทธิหรือสงวนสิทธิที่จะใช้ราคานี้เองโดยไม่ต้องมีคำร้องขอจากผู้นำเข้าก็ได้

การใช้ราคาในสภาพที่ผลิตเพิ่มเติมแล้วนี้จะต้องเป็นราคาขายของสินค้ารายที่กำลังทำการที่ราคา ไม่ใช่ราคาขายของชนิดเดียวกันหรือที่คล้ายกัน การประเมินราคา นอกจากจะต้องหักค่าใช้จ่ายในข้อ 3 ก, ข, ค. แล้ว จะนำค่าใช้จ่ายในการผลิตเพิ่มเติมหักออกด้วย

5. การประเมินราคาโดยวิธีการใช้ราคา Computed Value (Computed Value Method)

ตาม Valuation Agreement มาตรา 6 (Article 6) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการใช้ราคา Computed Value ไว้คือ ราคาต้นทุนของสินค้าหรือ Computed Value ประกอบด้วย

ก. ค่าวัสดุ (Cost or Value of Materials) รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นในขบวนการผลิตสินค้านำเข้า

ข. เงินกำไร (Profit) และค่าใช้จ่ายทั่วไป (General Expenses) ในการขายสินค้าเพื่อการส่งสินค้าออกไปยังประเทศที่มีการนำสินค้านั้นเข้า

ค. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Other Expenses) เช่น ค่าขนส่งและค่าประกันภัยแล้วแต่กรณี

การกำหนดราคาประเมินโดยวิธีดังกล่าวไม่อาจที่จะเรียกร้อง (Require) หรือบังคับ (Compel) ให้บุคคลใด ๆ ที่ไม่อยู่ภายใต้การบังคับหรือเขตอำนาจการปกครองของตนเพื่อให้ยื่นหรือยินยอมให้ตรวจสอบเอกสาร (Other Record) หรือสมุดบัญชี (any account) เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบราคาต้นทุนในการผลิต แต่อย่างไรก็ตาม

ข้อมูลและเอกสาร (Information) ต่าง ๆ ที่ผู้ผลิตส่งมอบหรือจัดทำให้เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินราคาในทางศุลกากรอาจได้รับการตรวจสอบจากประเทศอื่นที่ เป็นผู้ส่งออก โดยเจ้าหน้าที่ของประเทศที่มีการนำเข้าก็ได้ หากผู้ผลิตหรือผู้ขายได้ตกลงยินยอมและรัฐบาลของประเทศที่ทำการส่งได้รับแจ้ง เรื่องการขอตรวจสอบโดยไม่มีข้อขัดข้องที่จะให้การตรวจสอบ

6. การประเมินราคาโดยใช้วิธี "Fall back" method

ตาม Valuation Agreement มาตรา 7 ได้กำหนดไว้ว่า หากราคาสินค้าที่ใช้เป็นเกณฑ์ประเมินอากรทางศุลกากร (Customs Value of Imported Goods) ไม่สามารถที่จะกำหนดเป็นราคาพึงประเมินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1 - มาตรา 6 ก็ให้กำหนดราคาโดยวิธีที่ประกอบไปด้วยเหตุผล (Reasonable means) โดยยึดหลักการ (Principles) และบทบัญญัติทั่วไป (General Provisions) ในข้อตกลงนี้และโดยมูลฐานของข้อมูลต่าง ๆ เช่นเอกสารเกี่ยวกับราคาที่พอจะหามาประกอบการพิจารณาราคาได้ในประเทศที่มีการนำเข้า

การกำหนดราคาที่พึงใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินตามวิธีนี้จะต้องยึดถือหลักเกณฑ์ตามที่เคยกำหนดราคาไว้ตามที่กล่าวมาแล้ว แต่ไม่ให้ใช้ราคาที่จะกล่าวข้างล่างนี้มาเป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรเพื่อเรียกเก็บอากรคือ

- ก. ราคาขายของสินค้า (Selling Price) ที่ได้ผลิตขึ้นในประเทศที่มีการนำเข้า
- ข. การที่จะเลือกใช้ราคาที่สูงกว่า (The higher of the two alternative Value) ในกรณีที่มีราคาให้เลือกประเมิน 2 ราคา
- ค. ราคาสำหรับตลาดภายใน (The price of goods on the domestic market) ของประเทศที่มีการส่งออก
- ง. ต้นทุนการผลิตสินค้าที่นอกเหนือหรือแตกต่างไปจากราคาต้นทุน (Computed Value) ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 6

จ. ราคาของสินค้าส่งออกไปประเทศอื่น ๆ นอกจากประเทศที่มีการนำเข้า
(The price of the goods for export to a country other than the country
of importation)

ฉ. ราคาขั้นต่ำทางศุลกากร (Minimum Customs Values)

ช. ราคาที่กำหนดขึ้นเองตามอำเภอใจหรือราคาปลอม (Arbitrary or
fictitious Values)

3) ราคาตามหลักเกณฑ์ของ GATT ในส่วนที่เกี่ยวกับค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียม
ในการขออนุญาตใช้สิทธิ

ตาม Valuation Agreement มาตรา 8 (C) ได้กำหนดวิธีการ
ในการปรับราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการเรียกเก็บอากรโดยให้นำเอาค่าสิทธิ (Royalty)
และค่าธรรมเนียมในการขออนุญาตใช้สิทธิมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาพึงประเมินโดยเหตุที่
ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมดังกล่าวนี้มีความสัมพันธ์เกี่ยวกับราคาของสินค้าซึ่งผู้ซื้อจะต้องชำระ
ให้แก่ผู้ทรงสิทธิทั้งโดยตรง หรือโดยทางอ้อมตามเงื่อนไขของการซื้อขาย

เมื่อใดก็ตามที่ผู้ซื้อหรือผู้ขออนุญาตใช้สิทธิจำต้องจ่ายค่าสิทธิ (Royalty)
หรือค่าธรรมเนียมในการขออนุญาตใช้สิทธิ (License Fee) การชำระค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียม
ดังกล่าวจะต้องนำมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์เพื่อเรียกเก็บอากรทางศุลกากร
(Included in the customs Value) สิทธิและค่าธรรมเนียม ขอตกลงนี้ให้หมายความถึง
ค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมในการขออนุญาตใช้สิทธิในสิทธิบัตร (Patent) ลิขสิทธิ์
(Copyrights) เครื่องหมายการค้า (Trade - marke) เป็นต้น แต่ไม่เป็นค่าธรรมเนียม
ในการขออนุญาตใช้สิทธิในการผลิตคอปปี หรือขอทำการผลิตซ้ำ (Reproduction) ซึ่งสินค้า
ที่นำเข้าในประเทศที่มีการนำเข้าจะไม่นำเอาค่าธรรมเนียมดังกล่าวมารวมเป็นส่วนหนึ่งของ
ราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมิน

ประเทศที่ใช้ระบบการประเมินราคาทางศุลกากรแบบ GATT Valuation Agreement มีประเทศออสเตรเลีย, อังกฤษ, ภูมาเนีย, ประเทศในกลุ่มสวิตเซอร์แลนด์, ฟินแลนด์, นอร์เวย์, ญี่ปุ่น และประเทศสหรัฐอเมริกา และยังมีอีกหลายประเทศที่ยอมรับ Valuation Agreement นี้ และจะใช้ระบบการประเมินราคานี้ในอนาคตมีประเทศอาร์เจนตินา, บราซิล, แคนาดา, ไปรุกูเกส, ฮองกง, อินเดีย, เกาหลี, สเปน, ยูโกสลาเวีย และ สวิสเซอร์แลนด์

4) ข้อแตกต่างที่เป็นข้อสารสำคัญระหว่างระบบการประเมินราคาของ C.C.C. ภายใต้ Brussels Definition of Value กับระบบการประเมินราคาภายใต้ GATT Valuation Agreement

ก. ระบบการประเมินราคาของทั้ง 2 ระบบนี้มีแนวความคิด (Concept) เกี่ยวกับราคาที่จะนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเรียกเก็บอากรในทางศุลกากรต่างกันคือ ในระบบของ Brussels Definition of Value ยึดถือแนวความคิดในตนราคาแบบนามธรรม (Notional Concept) คือราคาที่สินค้านั้นพึงจะขายได้ (Would be sold) ตามเงื่อนไขที่สมมติขึ้น เช่น ในเงื่อนไขที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีอิสระจากกัน ส่วนในระบบของ GATT Valuation Agreement ยึดถือแนวความคิดแบบแน่นอน (Positive Concept) คือใช้ราคาที่ได้ทำการซื้อขายจริงซึ่งตามปกติวิสัยในทางการค้านั้น ราคาซื้อขายสินค้าอย่างเดียวกันอาจแตกต่างกันได้หลายสาเหตุและปัจจัยต่าง ๆ กัน ราคานั้นนำมาใช้ได้แก่ราคาของสินค้าที่เหมือนกัน (Like merchandise) ที่ขายอย่างเสรีหรือเสนอขายอย่างเสรีมาใช้

การใช้แนวความคิดในค่านราคาของ GATT ผู้เขียนเห็นว่าอาจมีปัญหาในแง่ที่ว่า การใช้ราคาที่แน่นอนจะต้องมีการกำหนดราคาสินค้านั้น คำว่าขายได้ (is sold) จะต้องรูราคาแน่นอนของสินค้านั้น ถ้าหากไม่รู้ราคาแน่นอนก็ไม่อาจทำการประเมินราคาได้ ถ้าจะทำได้ก็ต้องกำหนดค่านิยามไว้อีก ทำให้เกิดข้อยุ่งยากกว่าจะใช้ค่านิยามอันไหนก่อนอันไหน หลัง เช่นในบางกรณีมีความจำเป็นต้องอ้างอิงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาหรือต้นทุนในการผลิต เป็นต้น ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจจะมีทางรู้ได้เฉพาะประเทศผู้ส่งออกเท่านั้น เช่นการประเมินราคาของ GATT ที่ใช้ราคา Computed Value Method ซึ่งข้อมูลที่ผลิตสินค้านั้น

ให้เพื่อกำหนดราคาสินค้านั้นอาจได้รับการตรวจสอบในประเทศผู้ส่งออกโดยเจ้าหน้าที่ของ ประเทศที่นำเข้า หากรัฐบาลของประเทศนั้นไม่ขัดข้องที่จะให้ตรวจสอบ ซึ่งการสืบสวนหาข้อเท็จจริงในต่างประเทศดังกล่าว ทำให้เกิดความยุ่งยากหลายประการในการบริหารงานศุลกากร และยังก่อความยุ่งยากแก่ผู้ส่งออกที่จะต้องถูกกระทบกระเทือนจากการสืบสวนราคานั้นด้วย

แนวความคิดแบบ Notional Concept เป็นแนวความคิดในแง่ของนามธรรม (Abstract) เป็นราคาที่วางคณโนภาพขึ้น โดยมีข้อเท็จจริงที่ได้มาจากข้อสัญญาที่สินค้าจะต้องประเมินราคาได้ถูกขายหรือพึงจะขายได้ ในการกำหนดมูลค่าที่จะต้องเสียอากร ราคานั้นต้องเป็นราคาที่เหมาะสม โดยคำนึงถึงลักษณะต่าง ๆ ทั้งหลายของสินค้า เช่นคุณภาพ สภาพ ปริมาณ แหล่งกำเนิด ระดับ ฯลฯ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 วรรค 12 ให้นำแนวความคิด Notional Concept มาบัญญัติไว้ในคำนิยามที่ว่า "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หรือ "ราคา" ฉะนั้น ผู้เขียนเห็นว่าระบบของ Brussels Definition of Value จึงเหมาะสมกว่าและนำมาใช้กับการตีราคาตามกฎหมายศุลกากรของไทยได้

ข. ในส่วนที่เกี่ยวกับภาระค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นนั้น ตาม Brussels Definition of Value ถือหลักราคาที่จะใช้เป็นที่ในการประเมินอากรนั้นต้องเป็นราคาในขณะนำเข้าสำเร็จ ซึ่งเป็นเวลาที่ภาระค่าภาษีอากรเกิดขึ้น (the time when the duty becomes payable) แต่ตามระบบราคาของ GATT Valuation Agreement มิได้ยึดถือเรื่องเวลาในขณะนำเข้าเป็นหลัก แต่จะมุ่งยึดถือในเรื่องของราคาที่ผู้ซื้อจะต้องจ่ายจริง ซึ่งเป็นราคาที่ขายได้ (to be sold) จริง ๆ เป็นข้อสำคัญ โดยไม่คำนึงว่าจะมีการซื้อขายก่อนการนำเข้าเป็นระยะเวลาานเท่าใด

ค. ตามหลักของ Brussels Definition of Value ถือว่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าบริการและค่าใช้จ่ายบางอย่างที่ผู้ซื้อได้ใช้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ของผู้ขาย เช่น ค่าโฆษณาสินค้า ค่าใช้จ่ายในด้านการตลาด เป็นต้น จะต้องนำค่าใช้จ่ายต่าง ๆ

เหล่านี้รวมเป็นราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร แต่ตามระบบของ GATT Valuation Agreement จะไม่นำเอาค่าใช้จ่ายดังกล่าวมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมิน (ราคาสุทธากร) โดยถือค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่ผู้ซื้อได้ใช้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ของผู้ขายนั้นเป็นการชำระหนี้ทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย

ง. การกำหนดราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์ประเมินอากรตามระบบของ GATT Valuation Agreement มีวิธีการกำหนดราคาตามลำดับและตามขั้นตอนโดยเริ่มจากราคา Transaction Value ถ้าไม่อาจกำหนดราคาคงกล่าวได้ก็ใช้ Transaction Value of Identical Goods ราคา Transaction Value of Similar Goods กำหนดราคาตามวิธี Deductive Method กำหนดราคาตามวิธี Computed Value Method และกำหนดราคาตามวิธี Fall-back Method ตามลำดับ แต่ตามระบบของ Brussels Definition of Value มีแนวทางในการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาโดยพิจารณาองค์ประกอบหรือธาตุต่าง ๆ (Elements) ของราคา และราคาที่จะนำมาพิจารณานั้นจะต้อง เป็นราคาที่จะพึงขายได้ในตลาดเปิดเฉพาะระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน โดยอาจพิจารณาเปรียบเทียบกับราคาสินค้านิคเดียวกัน หรือที่คล้ายคลึงกัน โดยคำนึงถึงลักษณะต่าง ๆ ของสินค้านั้น ๆ เช่น คุณภาพ (Quality) สภาพ (Condition) แหล่งกำเนิด (Origin) ตลอดจนอาจนำราคาที่จำหน่ายภายในประเทศภายหลังการนำเข้าหรือต้นทุนการผลิตมาร่วมพิจารณาคด้วย เพื่อกำหนดราคาพึงประเมินที่เหมาะสมและถือเป็นราคาปกติ (Normal Price)

จ. ตามระบบของ GATT Valuation Agreement ได้นำเรื่องปริมาณของสินค้าที่นำเข้ามีผลต่อราคาในรูปของปริมาณเชิงเปรียบเทียบ (Comparable Quantities) ตามวิธีประเมินราคาโดยวิธี Deductive Method โดยคิดจากราคาขายภายในประเทศโดยหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ออกไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 5 ของข้อตกลงฯ และในกรณีที่มีราคาขายมีหลายราคาก็ต้องใช้ราคาที่มีปริมาณจำหน่ายรวมมากที่สุด (The Unit price at which . . . are sold in the greatest aggregate quantity)

แต่ตามหลักของ Brussels Definition of Value ไม่ได้กำหนดวงปริมาณมาตรฐาน
 ใดๆเอาไว้ เพราะถือว่าราคานั้นไม่จำเป็นที่จะต้องมีความสัมพันธ์กับปริมาณในการ
 ซื้อขายโดยเฉพาะเจาะจงเสมอไป แต่ราคาจะสะท้อนให้เห็นถึงระดับของการค้า
 (Commercial Level) เช่นอาจเป็นการขายส่ง หรือขายปลีกแล้วแต่กรณี¹

จากการเปรียบเทียบระบบราคาของ C.C.C. (Brussels Definition
 of Value) กับราคาของ GATT (GATT Valuation Agreement) แล้วจะเห็น
 ว่าของแต่ละระบบมีหลักการใหญ่ ๆ ที่เหมือนกัน เช่น GATT ไม่ยอมรับราคาที่ตั้งขึ้นตาม
 อำนาจหรือราคาที่เกิดขึ้นเอง ตลอดจนราคาปลอม (Arbitrary or Fictitious
 Value) ซึ่งเหมือนกับหลักของบรัสเซลส์ที่ว่าคือ ราคาที่จะต้องเสียอากรควรเป็นราคา
 นามธรรม (Equitable) และไม่ขัดกับการปฏิบัติทางการค้า (do not cut across
 Commercial practice) ตลอดจนการที่ราคาต้องอาศัยเอกสารการค้าให้มากที่สุด หรือ
 ในเรื่องการบริหารในเรื่องการประเมินราคา GATT กำหนดให้กำหนดการประเมินราคา
 เป็นแบบเดียวกัน กระทำโดยไม่ลำเอียงและมีเหตุผล และกำหนดให้มีอนุญาโตตุลาการได้
 ตามหลักของ Brussels กำหนดให้มีการตีราคาโดยรวดเร็ว โดยคุ้มครองผู้นำเข้าที่สุจริต
 และเพื่อป้องกันการตีราคาต่ำและการฉ้อฉล ลดพิธีการให้เหลือน้อย และการดำเนินคดีให้ทำ
 โดยรวดเร็ว, เป็นธรรมและไม่ลำเอียงเหล่านี้เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าระบบของ GATT นั้นเป็นแนวความคิดที่น่า
 จะมุ่งประโยชน์ทางการค้าของผู้ประกอบการค้า หรือพ่อค้าเป็นข้อสำคัญ แต่ตามระบบของ
 C.C.C. ตามหลักของ Brussels นั้นมีแนวโน้มมุ่งไปในทางรูปแบบของการประเมิน
 ราคาเพื่อประโยชน์ของรัฐ หรือมีแบบอย่างทางราชการ ฉะนั้น แนวทางในการพิจารณาราคา
 เพื่อวัตถุประสงค์ในทางศุลกากรจึงอาจแตกต่างกัน จึงเห็นว่าระบบของ Brussels
 Definition of Value น่าจะมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับกฎหมายศุลกากรของเรา

¹ C.C.C. op. cit., p.11.

มากกว่าระบบอื่น ระบบของ GATT นั้นน่าจะเป็นระบบที่เหมาะสมกับประเทศที่พัฒนาแล้วที่ไม่จำเป็นต้องพึ่งพาเงินรายได้จากภาษีศุลกากรมากนัก การยอมรับราคาของสินค้าเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรตามระบบของ GATT นั้น ถ้าหากทางศุลกากรไม่มีหลักฐานในเรื่องราคาเป็นอย่างอื่น ก็ต้องยอมรับราคาตามที่ผู้นำเข้าได้สำแดง ซึ่งอาจเปิดช่องทางให้ผู้นำเข้าทำการทุจริตได้มากขึ้น และกลายเป็นช่องว่างในทางกฎหมาย (Loophole) ให้พ่อค้าที่ไม่สุจริตทำการหลีกเลี่ยงอากรขึ้นได้โดยง่ายตามหลักการในการยอมรับราคาไปก่อนตามระบบของ GATT นั้นผู้เขียนเห็นว่าจะเป็นทางให้เงินอากรของรัฐรั่วไหลได้ง่าย เพราะปกติวิสัยของพ่อค้านั้นถ้าหากมีช่องว่างทางกฎหมายที่จะหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้แล้วก็มักจะกอบโกยผลประโยชน์จากการกระทำนั้น แม้ในภายหลังจะมีหลักฐานตรวจพบว่ามี การทุจริต ก็อาจเป็นระยะเวลาหนึ่งซึ่งอาจจะขาดอายุความในการฟ้องร้องเรียกเก็บอากรและเพื่อค่าเนิ่นคดี หรือมีฉะนั้นก็ติดตามเก็บเงินค่าอากรก็อาจกระทำได้ยากเพราะผู้นำเข้าที่หลีกเลี่ยงอากรย่อมเตรียมหาช่องทางที่จะหลบหลีกเลี่ยงก่อนแล้ว เช่นอาจจะเลิกลมกิจการหรือมีฉะนั้นก็ยากต่อการติดตามตัว เพราะได้มีการย้ายที่อยู่และเปลี่ยนแปลงชื่อของบุคคลนั้นเป็นอย่างอื่นไปแล้ว เป็นต้น เว้นไว้เสียแต่ว่าจะได้มีการกำหนดมาตรการในทางกฎหมายให้ผู้นำเข้าแต่ละรายต้องยื่นหลักทรัพย์เป็นประกัน หรือมีมูลค่าประกันอาจเป็นธนาคารหรือสถาบันทางการเงินที่น่าเชื่อถือเป็นผู้ค้ำประกัน ในกรณีนี้ผู้นำเข้าหลีกเลี่ยงและหลบหนีก็จะได้บังคับประกันนั้นได้ และข้อที่สำคัญที่สุดก็คือเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องมีประสิทธิภาพอย่างมากในการปฏิบัติงานเพื่อสืบสวนและตรวจสอบในเรื่องการสำแดงราคาของผู้นำเข้าว่าสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ด้วย

แม้โดยหลักการโดยทั่วไป หลักการประเมินราคาในระบบของ GATT ยังไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้กับประเทศที่กำลังพัฒนาเช่นประเทศไทยเราก็คงตาม แต่ในปัจจุบันมีบรรดานานาประเทศโดยส่วนมากจะยอมรับหลักการของ GATT และได้มีภาคีสมาชิกเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ แม้แต่ประเทศไทยเราก็คงได้เข้าเป็นภาคีสมาชิกของ GATT แล้วด้วยประเทศหนึ่ง ฉะนั้น โดยพฤติการณ์แวดล้อมและสภาพบังคับโดยปริยายดังกล่าว อาจทำให้ประเทศไทยเราจำต้องยอมรับระบบราคาและพิทักษ์อัตราศุลกากรของ GATT ในอนาคตอันใกล้นี้ก็อาจจะเป็นไปได้

ค. ราคาตามหลักกฎหมายของต่างประเทศ (อังกฤษ, สิงคโปร์, อิสราเอล, ญี่ปุ่น, ฟิลิปปินส์, เกาหลี)

ราคาตามกฎหมายศุลกากรอังกฤษ

กฎหมายศุลกากรอังกฤษ มาตรา 258 บัญญัติว่า "...ราคาของสินค้าขาเข้า ได้แก่ราคาที่กำหนดไว้ใน Six Scheldule ของกฎหมายนี้ และค่าภาษีจะต้องชำระตามราคาคั่งกลาวนั้น"

ราคาตาม Six Scheldule คือ

1. (ก) ราคาสินค้าขาเข้าได้แก่ราคาปกติของสินค้า คือราคาที่เป็นอย่างอยู่ในเวลาที่ผู้ค้านำมาเพื่อใช้ในประเทศ หรือในกรณีที่ยังไม่ได้นำมาเพื่อใช้ประเทศก็คือเวลานำเข้า และได้ถูกขายโดยเปิดเผยในตลาดระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน

(ข) ราคาปกติ (Normal Price) ของสินค้าขาเข้ากำหนดได้ดังนี้

(1) สินค้าได้ถูกนำมาขายผู้ซื้อ ณ ท่าเรือที่นำเข้า และ

(2) ผู้ขายเป็นผู้รับภาระในค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่านายหน้า และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายทุกประเภทที่เกี่ยวกับการขายและการส่งสินค้ามายังท่าหรือที่อื่น

(3) ผู้ซื้อเป็นผู้เสียค่าภาษีอากรที่เรียกเก็บในประเทศอังกฤษ

2. การขายโดยเปิดเผยในท้องตลาดระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อที่เป็นอิสระต่อกัน ให้อธิบายว่า

(ก) ราคาเป็นเพียงสิ่งเดียวที่พึงต้องพิจารณาในการซื้อขายนั้น

(ข) ราคาที่กำหนดขึ้นนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับอิทธิพลทางการค้า การเงิน หรือความสัมพันธ์ใด ๆ ไม่ว่าโดยสัญญาหรืออย่างอื่น ระหว่างผู้ขายหรือบุคคลที่มีส่วนในทาง

ธุรกิจของเขา และผู้ซื้อหรือบุคคลที่มีส่วนในทางธุรกิจของเขา (นอกจากความสัมพันธ์ที่เกิดจากการซื้อขายรายนั้น)

(ค) การขายต่อ (Resale) หรือการใช้ หรือละทิ้งสินค้า หลังจากการซื้อขายสินค้าแล้วจะไม่เกี่ยวข้องกับโดยตรงหรือโดยอ้อมกับผู้ขายหรือบุคคลที่มีส่วนในธุรกิจของเขา

3. ในกรณีที่สินค้าดังกล่าว

(ก) ได้ถูกผลิตขึ้นตามลิขสิทธิ์ (Copyright) หรือแผนแบบที่โจ่งทะเบียนไว้แล้ว หรือ

(ข) นำเข้าโดยใช้เครื่องหมายการค้าต่างประเทศ (Foreign Trade mark) หรือนำเข้ามาเพื่อขาย (จะหลังจากการผ่านกรรมวิธีในการผลิตขั้นต่อไปหรือไม่ก็ตาม) ภายใต้เครื่องหมายการค้าของต่างประเทศ

ราคาปกติของสินค้านั้นจะถือว่าได้รวมค่าลิขสิทธิ์ (Royalty) ในการใช้สิทธิบัตร, ลิขสิทธิ์, แผนแบบ (Design) และค่าลิขสิทธิ์ในการใช้เครื่องหมายการค้า (Trade mark) แล้ว¹

ราคาค่าผูกหมายศุลกากรสิ่งศไปร์

กฎหมายศุลกากรสิ่งศไปร์ มาตรา 3 ใ้บัญญัติคำนิยามคำว่า "ราคา" หมายถึงราคาที่ผู้นำเข้าต้องจ่ายในการซื้อสินค้าในตลาดเปิดเผย ถ้าหากว่าสินค้าได้ถูกส่งมายังผู้ซื้อ ณ สถานที่ที่ตองจ่ายค่าภาษีศุลกากร ในเมื่อค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (ยกเว้นภาษีศุลกากร ค่าขนส่งสินค้าในท่า ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย

¹ Customs and Excise Act, 1952. CH. 44 (London : Her Majesty's Stationery Office, . 1952), CH. 258.

ค่าเครื่องมือต่าง ๆ และค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ในเขตปกครองพิเศษ) ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายและการขนส่งมายังสถานที่นั้นได้ ชำระไปเรียบร้อยแล้ว"

มาตรา 21 บัญญัติว่า

1. ราคาของสินค้าที่นำเข้ามาให้ถือราคาปกติ คือราคาในเวลาที่น่าเข้าเพื่อมาขายในตลาดปกติระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีข้อผูกมัดต่อกัน
2. ราคาปกติของสินค้าที่นำเข้ามาอาจกำหนดได้โดยวิธีดังต่อไปนี้
 - ก) สินค้านั้นได้ถูกส่งมายังผู้ซื้อ ณ สถานที่ที่มีการนำเข้า และ
 - ข) ผู้ขายรับภาระในค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่านายหน้า และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการขาย และส่งสินค้า ณ สถานที่ที่มีการนำเข้า และ
 - ค) ผู้ซื้อต้องรับภาระค่าภาษีอากรที่เรียกเก็บในประเทศสิงคโปร์
3. การขายโดยเปิดเผยระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายที่ไม่มีข้อผูกมัดต่อกันให้ถือว่า
 - ก) ราคาสินค้าเป็นเพียงสิ่งเดียวที่ต้องพิจารณา
 - ข) ราคาที่กำหนดขึ้นไม่ได้ถูกอิทธิพลใด ๆ ในทางการค้า การเงิน หรือมีความสัมพันธ์ใด ๆ ระหว่างกันไม่ว่าโดยสัญญาหรือโดยประการอื่น ระหว่างผู้ขายหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องในการค้ากับผู้ขาย และระหว่างผู้ซื้อหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องในการค้ากับผู้ซื้อ นอกจากความสัมพันธ์ในการติดต่อซื้อขายสินค้านั้นเท่านั้น
 - ค) การใ้ผลการขายต่อหรือการทอดทิ้งสินค้า (หลังจากการซื้อขายกันแล้ว) จะไม่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือโดยอ้อมกับผู้ขายหรือบุคคลที่ร่วมในการค้ากับผู้ขาย
4. เมื่อสินค้าที่จะกำหนดราคานั้น
 - ก) ถูกผลิตขึ้นตามกรรมวิธีที่ได้จดทะเบียนสิทธิบัตรหรือลิขสิทธิ์หรือเป็นสินค้าที่ได้ออกแบบตามแผนแบบใดก็ตามที่ได้จดทะเบียนแล้ว หรือ

ก) ราคา, ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการทำเอกสารในการนำเข้า ยกเว้นเอกสารที่ทำในประเทศอิสราเอล

ข) ค่าภาษีศุลกากร และค่าธรรมเนียมในต่างประเทศ นอกจากการคืนอากรและค่าธรรมเนียม

ค) ค่าภาษีเยก ยกเว้นสิ่งซึ่งถือว่าแยกมาต่างหากเพื่อวัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีศุลกากร

ง) ค่าใช้จ่ายในการบรรจุของ

จ) ค่าขนถ่าย

3. ผู้ซื้อจะต้องรับผิดชอบในค่าภาษี, อากรและค่าธรรมเนียมที่มีในอิสราเอล

4. จำนวน, ลักษณะ และคุณภาพของสินค้าที่ขายเหมือนกับสินค้าที่นำเข้ามา"

มาตรา 132 บัญญัติว่า

"ในกรณีที่สินค้าที่จะประเมินราคาได้ผลิตตามสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือแผนแบบที่ได้จดทะเบียนไว้ ราคาปกติของสินค้าจะได้แก่ราคาสินค้านั้นรวมกับการพิจารณา อันมีเหตุผลสำหรับสิทธิของผู้ซื้อที่จะใช้สิทธินั้นโดยอิสระจากข้อจำกัดใด ๆ เกี่ยวกับสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือแผนแบบอย่างอื่น"

มาตรา 133 บัญญัติว่า

"เมื่อสินค้านำเข้าใด ๆ ได้รับความป้องกันโดยเครื่องหมายการค้า หรือมีวัตถุประสงค์ที่จะจำหน่ายภายใต้สิทธิเครื่องหมายการค้า ไม่ว่าจะนำเอาไปผ่านกรรมวิธีหรือปรุงแต่งอีกครั้งหนึ่งหรือปราศจากการปรุงแต่งใด ๆ ราคาปกติก็ต้องถูกกำหนดโดยพื้นฐานที่ว่าราคาที่ชำระนั้นได้รวมการพิจารณาตามเหตุผลสำหรับสิทธิของผู้ซื้อที่จะใช้เครื่องหมายการค้าอันเกี่ยวกับสินค้า เว้นแต่เครื่องหมายการค้าได้จดทะเบียนนอกประเทศอิสราเอล

หรือจดทะเบียนในอิสราเอล และบ่งบอกไว้ว่าสินค้านี้มีส่วนสัมพันธ์กับที่นำไปใช้ เป็นสินค้าของผู้ส่งในต่างประเทศ หรือสินค้าของบุคคลซึ่งผู้ส่งจากต่างประเทศได้มอบหมาย Good Will ของสินค้านี้ให้แก่บุคคลนั้น ซึ่งเครื่องหมายการค้านี้ได้นำมาใช้

มาตรา 133 ก. บัญญัติว่า

"การขายในตลาดที่เปิดเผยแพร่ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายที่เป็นอิสระจากกันตามเรื่องราคาปกติ ได้แก่การขายในเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. เมื่อราคานั้นเป็นสิ่งที่พิจารณาในการสินค้านั้นเพียงอย่างเดียว
2. ในเมื่อราคาที่กำหนดไม่ได้ขึ้นอยู่กับอิทธิพลจากทางการค้า การเงิน หรือมีความสัมพันธ์อื่น ๆ ไม่ว่าโดยคู่สัญญา หรือกรณีอื่น ๆ ระหว่างผู้ขายหรือบุคคลใดที่มีส่วนในธุรกิจกับเขา และผู้ซื้อหรือบุคคลใดที่มีส่วนในธุรกิจกับเขา (นอกจากความสัมพันธ์ที่เกิดจากการซื้อขายสินค้า)
3. ในเมื่อไม่ได้ผลประโยชน์ในการขายต่อ ไซ หรือละทิ้งสินค้าไม่ว่าทางตรง หรือทางอ้อมสำหรับผู้ขายหรือบุคคลอื่นใดที่มีส่วนในธุรกิจกับเขา" 1

ราคาตามกฎหมายญี่ปุ่น

กฎหมายศุลกากรญี่ปุ่นไม่ได้บัญญัติถึงเรื่องเกี่ยวกับราคาไว้ แต่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายพิทักษ์อัตราศุลกากรญี่ปุ่นในมาตรา 4 บัญญัติว่า

"1. ราคาที่ไซเป็นหลักในการเก็บภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าขาเข้าที่เรียกเก็บอากรตามราคา (Ad Valorem) หรือที่เรียกเก็บอากรตามราคา และตามสภาพ (Ad Valorem and Specific) ได้แก่ราคา ณ เวลาที่ส่งสินค้านั้นออกไปต่างประเทศ ในเมื่อสินค้าดังกล่าวหรือสินค้านิคเดียวกันได้ขายในตลาดขายส่งตามปกติในจำนวนธรรมดา

และในการขายส่งตามธรรมดาในประเทศผู้ส่งออก (ยกเว้นภาษีภายในที่จะได้รับการลดหย่อน ยกเว้นหรือคืนอากร ณ เวลาที่ส่งออก) บวกค่าใช้จ่ายปกติซึ่งเกิดก่อนและเป็นปกติในการส่งสินค้าดังกล่าว ณ ท่าที่ส่งออก (รวมทั้งค่าใช้จ่ายที่มิ) และราคาคาขนส่งธรรมดาและประกันภัยที่เกิดขึ้นในการนำส่ง ณ ท่าที่ส่งซื้อสินค้านั้น (หรือคาขนส่ง คาประกันภัยธรรมดา นอกจากการขนส่งทางอากาศในกรณีที่สินค้านำเข้าทางอากาศตามประกาศของคณะรัฐมนตรี) ¹

ราคาตามกฎหมายฟิลิปปินส์

กฎหมายศุลกากรฟิลิปปินส์ไม่ได้มีบทบัญญัติในเรื่องราคาไว้ แต่ได้บัญญัติไว้ใน พักค้อตราศุลกากรฟิลิปปินส์ มาตรา 201 บัญญัติว่า

"ในกรณีที่สินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีตามราคา (Ad Valorem) ราคาสินค้าที่จะต้องเสียภาษีจะได้แก่ราคาตลาดหรือราคาซึ่งในเวลาที่ส่งออกนั้น สินค้าชนิดเดียวกันหรือคล้ายกันได้ถูกเสนอโดยอิสระในตลาดที่สำคัญของประเทศผู้ส่งออกเพื่อส่งมายังฟิลิปปินส์ ในจำนวนขายส่งปกติ และในทางการค้าธรรมดา (ยกเว้นภาษีภายในซึ่งอาจมีการลดหย่อนหรือคืนให้) บวกค่าใช้จ่ายปกติที่เกิดก่อนและเกิดขึ้นในขณะนำสินค้าลงเรือ หรืออากาศยาน ณ ท่าที่นำเข้า (รวมทั้งภาษีหรืออากรถ้าหากมี) รวมกับคาขนส่ง คาประกันภัยมายังท่าที่นำเข้าในฟิลิปปินส์...." ²

ราคาตามกฎหมายเกาหลี

กฎหมายศุลกากรเกาหลี มาตรา 9 บัญญัติว่า

"1. ราคาที่ใช้ในการคิดภาษีสำหรับสินค้าที่เสียอากรตามราคา (Ad Valorem) คือราคา

¹ Japan Law & Regulation Concerning Customs Duties & Customs Procedures. (Japan : Japan Tariff Association, 1971), Ch.4

² Montejo. Tariff and Customs Code. 1966 Edition. (Manila : The Philippine Tax Journal., 1966), Ch. 201.

2. ราคาที่ใช้ในการลิกภาษี (ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร) หมายถึง ราคาในเวลาที่ยังสินค้าออกจากประเทศผู้ส่งออกได้ถูกเสนอขายโดยเปิดเผยระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน บวกด้วยค่าใช้จ่ายตามธรรมดา (รวมทั้งภาษีอากรและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ) ที่เกิดขึ้นในการขนส่งเรือ ณ ประเทศผู้ส่งออกพร้อมกับค่าขนส่งและค่าประกันภัยในการนำสินค้าดังกล่าวมายังท่าที่ส่งสินค้านั้น..."¹

เมื่อวิเคราะห์จากหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับราคาได้กำหนดในเรื่องเวลาที่ใช้กำหนดราคาสินค้าของประเทศต่าง ๆ ตามที่กล่าวมา แบ่งออกได้เป็น 2 ระบบ

1. ระบบที่ถือราคาของสินค้าที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จในประเทศ ผู้นำเข้าเป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร ได้แก่ กฎหมายของอังกฤษ, สิงคโปร์ และอิสราเอล ราคาสินค้าขาเข้าของประเทศต่าง ๆ ในระบบนี้ ได้แก่ราคาปกติของสินค้าที่เป็นอยู่ในเวลานำเข้าและได้ขายโดยเปิดเผยในตลาดปกติระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน

ราคาปกติของสินค้าขาเข้านั้นกำหนดได้โดยสรุปดังนี้

ก. สินค้านั้นได้ถูกนำเข้ามายังท่าที่นำเข้าแล้วโดยผู้ขาย
ข. ผู้ขายเป็นผู้รับภาระในค่าสินค้า ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่านายหน้า และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ค่าธรรมเนียมทุกประการในการนำสินค้านั้นถึง ณ ท่าที่นำเข้า

ค. ผู้ซื้อเป็นผู้เสียภาษีอากรขาเข้าเอง

ง. ในกรณีที่สินค้านั้นได้ผลิตขึ้นตามสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ แผนแบบที่โจ่งทะเบียนไว้แล้ว หรือโดยใช้เครื่องหมายการค้า ราคาปกติของสินค้านั้นถือว่าเป็นค่าสิทธิ (Royalty) ในการใช้สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ แผนแบบ หรือเครื่องหมายการค้าเข้าไปด้วยแล้ว

¹ Customs Outline. (Seoul, Korea : Bureau of Customs Ministry of Finance., 1967), ch.9

ตามระบบนี้จึงมีหลักเกณฑ์ให้รวมค่าสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของราคาพึงประเมินในทางศุลกากร
 ๖
 ค่าย

เมื่อเปรียบเทียบความหมายของคำว่า "ราคา" ในกฎหมายของอังกฤษ
 สิงคโปร์ และอิสราเอลแล้ว จะพบว่าหลักกฎหมายดังกล่าวมีหลักเกณฑ์คล้ายคลึงกัน ผู้เขียน
 เห็นว่า กฎหมายของอังกฤษถือเป็นกฎหมายแม่แบบหรือกฎหมายหลัก ในเมื่อแต่เดิมประเทศ
 สิงคโปร์เคยเป็นอาณานิคมของอังกฤษมาก่อน จึงได้มีการนำแบบอย่างหรือหลักเกณฑ์ของ
 กฎหมายของอังกฤษมาใช้ และบัญญัติเป็นกฎหมายไว้บังคับ ส่วนกฎหมายของอิสราเอล
 ก็เช่นเดียวกันมีหลักในเรื่องราคาคล้าย ๆ กัน กฎหมายศุลกากรของอิสราเอลจึงน่าจะนำ
 หลักกฎหมายของอังกฤษมาดัดแปลงหรือประยุกต์ใช้ให้เหมาะสม

หลักกฎหมายต่างประเทศในระบบนี้ถือราคาของสินค้าที่เป็นอยู่ในเวลานำเข้า
 สำเร็จในประเทศผู้นำเข้าเป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร โดยเปรียบเทียบความหมายของ
 ราคาตามกฎหมายศุลกากรของไทยเราแล้ว จะเห็นว่าในมาตรา 2 วรรค 12 แห่ง
 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และมีหลักเกณฑ์คล้ายกัน ทั้งนี้ เพราะการร่างกฎหมาย
 ศุลกากรไทยนั้นได้เลียนแบบกฎหมายเก่าของอังกฤษเป็นหลักเหมือนกัน คือในปี พ.ศ. 2452
 (รศ. 128) กรมศุลกากรไครวาง Trade and Customs Regulation รศ. 128
 (1909) ขึ้น ตามหลักในกฎหมายอังกฤษฉบับหนึ่ง และต่อมาได้รับการปรับปรุงแก้ไขตรา
 ออกใช้ในรูปของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ตามคำนิยามในเรื่องราคาหรือราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามพระราช
 บัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีหลักคล้ายกันคือราคาที่สำแดงต้องเป็นราคาอันแท้จริงใน
 ท้องตลาดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 2 วรรค 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469
 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 คือ
 ราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและ
 ชนิดเดียวกันโดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและที่ที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี โดยไม่
 มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด กล่าวคือราคาของขาเข้านั้นหมายถึงราคาปกติ

ของของที่นำเข้า หรือของประเภทและชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้านั้น โดยคิดตามปริมาณของทั้งหมดที่นำเข้า ราคาดังกล่าวต้องเป็นราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษต่อกัน และเป็นราคาเงินสดที่ไม่ต่ำกว่าทุน รวมทั้งค่าใช้จ่ายทั้งหมดในการส่งมอบของนั้นจนถึงท่าหรือที่ที่นำของเข้า ณ เวลาที่นำเข้า แต่ไม่รวมค่าอากร ถือเป็นราคา C.I.F.¹ ราคาดังกล่าวเป็นราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษ คือไม่มีการหักทอนหรือลดหย่อนราคาให้แก่กันเป็นพิเศษไม่ว่าด้วยประการใด ๆ คือราคาปกติ (Normal Price) ของสินค้าในตลาดที่ผู้ซื้อสามารถหาซื้อได้ ณ ท่าที่นำของเข้า ซึ่งมีหลักเกณฑ์อย่างเดียวกับกฎหมายของอังกฤษ สิงคโปร์ และอิสราเอล

2. ระบบที่ถือว่าราคาสินค้าที่เป็นอยู่ในเวลาที่ส่งออกในประเทศผู้ส่งออกเป็นเกณฑ์ ได้แก่ กฎหมายของญี่ปุ่น ฟิลิปินส์ และเกาหลี โดยหลักเกณฑ์ของประเทศในระบบนี้ กำหนดราคาสินค้าได้แก่ราคาซึ่งในเวลาที่ส่งของออก (Time of Exportation in the country of Exportation) นั้น สินค้าชนิดเดียวกันได้ถูกเสนอขายในตลาดของผู้ส่งออกในจำนวนปกติ และในทางการค้าปกติ บวกด้วยค่าใช้จ่ายในการขนส่งและค่าประกันภัยมาถึงท่าในประเทศของผู้นำเข้า ซึ่งก็คือราคา C.I.F. นั้นเอง แต่วาระราคาสินค้าได้คือราคาในขณะที่ส่งออกในประเทศที่ส่งออกเป็นหลักก่อนที่จะได้บวกค่าขนส่ง (Freight) และค่าประกันภัย (Insurance)

ส่วนในเรื่องของค่าสิทธิ (Royalty) ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิตามสิทธิบัตร, ลิขสิทธิ์, แผนแบบและเครื่องหมายการค้า นั้น ตามกฎหมายของอังกฤษ, สิงคโปร์ และอิสราเอล ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่าให้รวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาปกติที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร เมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติในเรื่องราคาอันแท้จริงในท้องตลาดตามมาตรา 2 วรรค 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้บัญญัติในเรื่องค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิที่จะพึงต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของ "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ไว้ ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรให้เป็นระบบประมวลกฎหมาย โดยบัญญัติแยกเป็นแต่ละหมวดโดยบัญญัติหมวดว่าด้วยการกำหนด

¹ ประมวลข้อบังคับศุลกากร ข้อ 290.

ราคาหรือการประเมินราคาไว้ให้ชัดเจนและรัดกุม โดยระบุในเรื่องหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาและบัญชีเรื่องค่าลิขสิทธิ์ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิไว้ด้วยเพื่อมิให้เกิดปัญหาข้อโต้แย้งในทางกฎหมายและปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน

4.4 ความสัมพันธ์ระหว่างราคาตามกฎหมายศุลกากรและค่าลิขสิทธิ์ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ

ในการประกอบกิจการค้าและอุตสาหกรรมในปัจจุบัน สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนานั้นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ประกอบการค้าต้องอาศัยความรู้และวิทยาการใหม่ ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีเข้ามาใช้ภายในประเทศเพื่อนำมาผลิตหรือนำมาประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ประกอบการ (ผู้ขออนุญาตให้ใช้สิทธิ) ให้มากที่สุด แต่ในการผลิตสินค้าโดยอาศัยสินค้ากึ่งสำเร็จรูปหรือสินค้าวัตถุดิบจากต่างประเทศเข้ามาผลิตอีกชั้นหนึ่ง ผู้ขออนุญาตให้ใช้สิทธิไม่ว่าจะขอใช้สิทธิจากสิทธิบัตร, แผนแบบ เครื่องหมายการค้า หรือสิทธิอื่น ๆ ก็ตาม จะต้องชำระค่าลิขสิทธิ์ให้แก่ผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศ เงินค่าลิขสิทธิ์นี้ตามหลักกฎหมายของประเทศที่พัฒนาแล้ว หรือตามหลักเกณฑ์ของ Brussels Definition of Value ถือว่าค่าลิขสิทธิ์ที่เกิดจากการใช้สิทธิบัตร แผนแบบ หรือเครื่องหมายการค้าต่างประเทศอันเกี่ยวกับสินค้านั้นเป็นส่วนหนึ่งของราคาปกติ (Part of Normal Price) ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร ที่นี้หันมามองค่าลิขสิทธิ์ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้มีบทบัญญัติไว้โดยชัดเจนว่าค่าลิขสิทธิ์ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของ "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ซึ่งถือว่าเป็นราคาตามกฎหมายศุลกากร ฉะนั้น ในเรื่องนี้จึงต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายโดยการนำเอาหลักกฎหมายทั่วไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ ซึ่งในระยะต่อมากรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 มาใช้บังคับเสมือนเป็นกฎหมายซึ่งมีผลบังคับตั้งแต่วันประกาศใช้มาจนกระทั่งถึงปัจจุบัน

ก. ค่าลิขสิทธิ์ตามความหมายของกฎหมายศุลกากร

เรื่องค่าลิขสิทธิ์ (Royalty) แต่เดิมมานั้นกรมศุลกากรมิได้มีประกาศอันใดที่จะเรียกเก็บอากรจากเงินค่าลิขสิทธิ์ที่ผู้นำเข้าได้ชำระให้แก่ผู้ขายหรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศ

ต่อมาในปี พ.ศ. 2514 กรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมฯ ฉบับที่ 2/2514 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2514 เรื่อง การสำแดงรายละเอียดในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ซึ่งมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายสำหรับผู้นำเข้า หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับทุกคนจะต้องปฏิบัติตามประกาศดังกล่าวคือ ผู้นำเข้าจะต้องสำแดงรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา ฯลฯ และคอนทายของประกาศฉบับนี้ได้กำหนดให้ผู้นำเข้าสำแดงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้แก่ ค่าบรรจุหีบห่อ ค่าเบี้ยประกัน ค่าระวางบรรทุก ค่านายหน้า (ถ้าหากมี) และอื่น ๆ คำว่า "อื่น ๆ" นี้ หมายถึงบรรดาค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ผู้นำเข้าต้องชำระเนื่องจากการนำสินค้านั้นเข้ามาในประเทศจะต้องรวมกับราคาของเพื่อสำแดงเป็นราคาพึงประเมินในใบขนสินค้าควยทั้งสิ้น ซึ่งค่าใช้จ่ายอื่น ๆ นี้จะหมายถึงค่าใช้จ่ายจนกระทั่งถึงท่าหรือที่ที่นำเข้า ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียหลังจากการนำเข้าแล้วจะต้องเอามารวมกับราคาของควยหรือไม่อย่างไร จะถือได้หรือไม่ว่าค่าใช้จ่ายภายหลังการนำเข้าไม่เป็นส่วนหนึ่งของราคา (Non dutiable Value) และค่าสิทธิ (Royalty) ที่ผู้ซื้อได้จ่ายให้แก่ผู้ขายไปในภายหลังการนำเข้า เช่นนี้จะนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาหรือไม่ แต่ตัวแห่งสิทธิที่ผู้ขายคิดเป็นค่าสิทธินั้นเป็นสิ่งที่เป็นการนามธรรม ไม่มีตัวตน หรือเป็นทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) ซึ่งสามารถมีค่าหรือมีราคาได้นี้ได้นำเข้ามาพร้อมกับตัวสินค้าที่จะก่อให้เกิดเทคโนโลยีนั้นจึงต้องนำค่าสิทธิมารวมเป็นส่วนหนึ่งแห่งราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์เรียกเก็บอากรควยใดหรือไม่ เหล่านี้เป็นปัญหาที่น่าคิด

อย่างไรก็ตาม ในระยะหลังจากที่ได้มีประกาศฉบับที่ 2/2514 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2514 ไปแล้ว มีผู้นำเข้าจำนวนมากที่ได้ชำระค่าสิทธิ (Royalty) ไปยังผู้ขาย หรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศแล้วมิได้สำแดงค่าสิทธิที่ตนจะต้องชำระตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาดที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการเรียกเก็บอากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงได้ทำการตรวจค้นและจับกุมบริษัทต่าง ๆ ในฐานะผู้นำเข้าจำนวนมากมาดำเนินคดีเปรียบเทียบปรับในข้อหาสำแดงราคาเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรโดยมิได้สำแดงค่าสิทธิไว้เพื่อเสียค่าภาษีอากร เนื่อง

จากคำสิทธิถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งราคาของสินค้าที่จะต้องนำมาบวกกับราคาสินค้าด้วย เมื่อได้มีการจับกุมผู้นำเข้าหลายบริษัทเข้า ก็ได้มีการร้องเรียนและโต้แย้งว่าการใช้อำนาจจับกุมของเจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่ถูกต้อง เพราะประกาศกรมศุลกากร ฉบับที่ 2/2514 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2514 นั้นไม่ถูกต้องและคลุมเครือ ปัญหาในเรื่องคำสิทธิถือคือความยุ่งยากทั้งในทางกฎหมายและในทางปฏิบัติ กรมศุลกากรจึงได้มีประกาศกรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 เพื่อกำหนดเรื่องคำสิทธิถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาไว้อย่างชัดเจน

1) คำจำกัดความของคำสิทธิ

คำสิทธิตามประกาศนี้ให้หมายความรวมถึงค่าตอบแทนอื่นใดที่ตนเองเคี้ยวกันที่เป็นเงินตัวเงิน หรืออาจคำนวณได้เป็นตัวเงินอันเกี่ยวกับของที่นำเข้ามาเพื่อผลิตตามข้อตกลงหรือนำเข้ามา โดยใช้เครื่องหมายการค้า ชื่อ หรือยี่ห้อของเจ้าของสิทธิในต่างประเทศ หรือการนำของที่ไม่มีเครื่องหมายการค้า ชื่อ หรือยี่ห้อ แต่ใช้เครื่องหมายการค้า ชื่อ หรือยี่ห้อของเจ้าของสิทธิในต่างประเทศหลังการนำเข้า และไม่ว่าจะเป็นการจ่ายก่อนหรือหลังการนำเข้า หรือเป็นการจ่ายครั้งเดียวหรือหลายครั้ง หรือเป็นการจ่ายให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศ หรือบุคคลที่สามก็ตาม

2) คำสิทธิถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคา

ก. ของสำเร็จรูปที่นำเข้ามาให้นำคำสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นราคาพึงประเมิน

ข. ของที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ ในกรณีที่มีการดำเนินการในประเทศอย่างง่าย ๆ เช่น จัดทำเครื่องหมายการค้า บรรจุภาชนะขายปลีก คัดเลือกหรือเปลี่ยนหีบห่อ เป็นต้น ให้นำคำสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นราคาพึงประเมิน

ค. ของที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ ในกรณีที่การดำเนินการในประเทศไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนเกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อยต่อคุณลักษณะ หรือคุณสมบัติอันเป็นสาระสำคัญของสินค้าที่ผลิตสำเร็จรูปในประเทศ เช่น ทำการประกอบหรือผสมอย่างง่าย ๆ ให้นำค่าสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นราคาพึงประเมิน

ง. ของที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ กรณีที่ไม่เป็นไปตามข้อ ข. และ ค. ให้นำค่าสิทธิบางส่วนมารวมเป็นราคาพึงประเมินตามสัดส่วนระหว่างมูลค่าของของที่นำกับมูลค่าของการผลิตเพิ่มเติมจนเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ

3) ค่าสิทธิที่ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคา

ก. ของที่นำเข้ามาเป็นของที่หาซื้อได้ในท้องตลาดทั่วไป หรือ

ข. คุณสมบัติของสินค้าที่ผลิตสำเร็จรูปภายในประเทศ มิได้ขึ้นอยู่กับการใช้ของที่นำเข้า แต่ขึ้นอยู่กับดำเนินการในประเทศหลังนำเข้า หรือ

ค. ของที่นำเข้ามาใช้เป็นส่วนประกอบที่ไม่เป็นส่วนสาระสำคัญของสินค้าที่ผลิตสำเร็จรูปในประเทศ

ข. การคำนวณค่าสิทธิเพื่อเรียกเก็บค่าภาษีอากร

จำนวนค่าสิทธิสำหรับของสำเร็จรูป หรือของที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปภายในประเทศ ตามข้อ 2) ก. ข. ค. นั้นไม่มีปัญหายุ่งยากเพราะตามประกาศกรมศุลกากรได้กำหนดให้เอาค่าสิทธิทั้งหมดมารวมเป็นราคาพึงประเมินแล้วเรียกเก็บอากรตามพิกัดอัตราที่กำหนดไว้ แต่กรณีสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือจัดทำเป็นของสำเร็จรูปภายในประเทศมิได้เป็นไปตามข้อ 2) ข้อ ข. ค. ก็ให้นำค่าสิทธิบางส่วนมารวมเป็นราคาพึงประเมินตามสัดส่วนระหว่างมูลค่าของของ

ที่นำเข้าก็มูลค่าของการผลิตเพิ่มเติมจนเป็นของสำเร็จรูปในประเทศ โดยคำนวณตาม
 สูตรที่กำหนดไว้ในคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 1/2524 ลงวันที่ 16 มกราคม 2524 ทั้งนี้คือ

$$\begin{aligned} & \text{ค่าสิทธิที่คองนำ} \\ & \text{มารวมเป็นราคา} \\ & \text{พึงประเมิน} = \frac{\text{ราคาพึงประเมิน (ไม่รวมค่าสิทธิ)}}{\text{ต้นทุนการผลิตทั้งหมด (ไม่รวมค่าสิทธิและค่าภาษีอากรขาเข้า) + ค่าไร่ซึ่งเกิดจากการปฏิบัติการหลังการนำเขา}} \times \text{ค่าสิทธิที่ชำระ} \\ \\ & \text{ค่าไร่ที่เกิดจากการ} \\ & \text{ปฏิบัติการหลังนำเขา} = \frac{\text{ค่าไร่สุทธิ}}{\text{ต้นทุนการผลิตทั้งหมด (รวมค่าสิทธิและค่าภาษีอากร) + ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการตลาด}} \times \text{ต้นทุนการผลิตภายในประเทศ} \end{aligned}$$

ตัวอย่าง สินค้าเครื่องสำอางเครื่องหมายการค้า "A" ได้นำเข้ามาผลิตใน
 ประเทศไทยโดยได้ทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิโดยขอใช้ Technical Know-how และ
 ขอใช้เครื่องหมายการค้าจากผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุน
 ในการผลิตดังนี้คือ

รายละเอียดต้นทุน

1. ของที่นำเข้าโดยมีภาระค่าสิทธิ	3,703,000.- บาท	4.74
2. ของที่ใช้ในการผลิตนอกจากข้อ 1	33,546,000.- บาท	42.92
3. ค่าภาษีอากรขาเข้าสำหรับของตามข้อ 1.	4,853,670.- บาท	6.21
4. ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต	9,199,330.- บาท	11.77
5. ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการตลาด	23,372,360.- บาท	29.90
6. ค่าสิทธิสำหรับของตามข้อ 1.	1,699,670.- บาท	2.17
7. ค่าไร่สุทธิ	<u>1,781,300.- บาท</u>	<u>2.29</u>
8. รวมเป็นราคาขายสินค้า	<u>78,156,000.- บาท</u>	<u>100%</u>

ขั้นตอนที่ 1 เมื่อได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของของที่ใช้ในการผลิตต้นทุนค่า-
ใช้จ่ายและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ แล้ว จึงเอามาคำนวณตามสูตรในประกาศกรมศุลกากรที่ 1/
2524 ดังนี้

กำไรที่เกิดจาก			ต้นทุนการ
การปฏิบัติการ	=	<u>กำไรสุทธิ</u>	ผลิตภายใน
หลังการนำเข้า		ต้นทุนการผลิตทั้งหมด	ประเทศ
		(รวมค่าสิทธิและค่า	
		ภาษีอากร)	
		ค่าใช้จ่ายในการ	
		บริหารและการ	
		ตลาด	
		1,781,300	
		<u>78,156,000 - 1,781,300</u>	X (33,546,670 + 9,199,330)
		1,781,300	
		<u>76,374,700</u>	X 42,746,000

∴ กำไรที่เกิด
จากการปฏิบัติ
การหลังนำเข้า = 996,970.- บาท

ขั้นตอนที่ 2 เมื่อได้ทราบถึงจำนวนกำไรที่เกิดจากการปฏิบัติการหลังนำเข้า
แล้วจึงนำตัวเลขดังกล่าวมาคำนวณหาค่าสิทธิที่ต้องนำมารวมเป็นราคาพึงประเมินตามสูตร
ในประกาศกรมศุลกากรที่ 1/2524 ดังนี้

ค่าสิทธิที่ต้องนำมา					ค่าสิทธิ
มารวมเป็นราคา	=	ราคาพึงประเมิน (ไม่รวมค่าสิทธิ)		X	ที่ชำระ
พึงประเมิน		ต้นทุนการผลิตทั้งหมด	กำไรซึ่งเกิดจากการ		
		(ไม่รวมค่าสิทธิและค่า	ปฏิบัติการหลังนำเข้า		
		ภาษีอากรขาเข้า)			
		3,703,000.-		X	1,699,670
		<hr/>			
		3,703,000 + 33,546,670 + 9,199,000 + 996,970			
		<hr/>			
		3,703,000			
		<hr/>			
		47,445,970			
					1,699,670

∴ ค่าสิทธิที่ต้องนำมา
เป็นราคาพึงประเมิน = 132,650.- บาท

ขั้นตอนที่ 3 เมื่อทราบถึงจำนวนค่าสิทธิทั้งหมดที่ต้องนำมารวมเป็นราคาพึงประเมินแล้วก็นำมาคำนวณหาจำนวนร้อยละของค่าสิทธิ ดังนี้

อัตราร้อยละของค่าสิทธิ		ค่าสิทธิที่นำมารวมเป็นส่วนหนึ่ง			
ที่จะต้องประเมินเพิ่ม	=	ของราคาพึงประเมิน		X	100
		ของที่นำเข้าโดยมีภาระค่าสิทธิ			
		<hr/>			
		132,650 X 100			
		3,703,000			

∴ จำนวนค่าสิทธิที่จะ
ต้องประเมินเพิ่ม = 3.58 %

4.5 ปัญหาที่เกิดจากการเก็บภาษีศุลกากรจากคาสีทธิในสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่มีบทลงโทษในทางอาญาในลักษณะที่ค่อนข้างจะรุนแรงกว่ากฎหมายอาญาประเภทอื่น เช่น ประมวลรัษฎากรอยู่มาก เพราะการสำแดงราคาต่ำกว่าที่เป็นจริงหรือการสำแดงราคาเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรก็เป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรในความผิดฐานสำแดงราคาเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากร ซึ่งมีโทษให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของรวมอากรหรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ¹

สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิบางประเภทที่อาจก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องของความรับผิดชอบในการเก็บภาษีศุลกากร และความรับผิดในทางอาญาตามกฎหมายศุลกากรขึ้นได้นั้นอาจมี เช่น สัญญาประเภทการขอรับความช่วยเหลือทางเทคนิคจากต่างประเทศ (Technical Know how Agreement) สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในเครื่องหมายการค้า (Trade mark Licensing Agreement) เป็นต้น สัญญาดังกล่าวก่อให้เกิดความรับผิดในแง่ที่ผู้นำเข้าหรือผู้ขออนุญาตให้ใช้สิทธิจะต้องส่งเงินคาสีทธิไปให้แก่ผู้ขายหรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศ เงินคาสีทธินี้ตามกฎหมายศุลกากรถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ที่ผู้นำเข้าจะต้องสำแดงไว้ในใบขนสินค้าเพื่อเสียภาษีศุลกากร ถ้าหากผู้นำเข้าไม่สำแดงเงินคาสีทธิไว้ไม่ว่าจะเป็นเพราะเหตุที่ผู้นำเข้ามีเจตนาจะหลีกเลี่ยงหรือสมคบกันเพื่อจะหลีกเลี่ยงอากรเพื่อให้เสียเงินอากรขาเขาน้อยลงหรือไม่ก็ตาม ผู้นำเข้าจะต้องมีความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรซึ่งจะต้องรับผิดในทางอาญาอาจถูกปรับหรือจำคุกแล้วแต่กรณี และยังคงต้องรับผิดในคาสีทธิอากรที่ขาดไปอีกด้วย ในปัจจุบันนี้ปัญหาที่เกิดจากการเก็บภาษีศุลกากรจากคาสีทธินี้ได้ออกปัญหาความยุ่งยากในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีศุลกากรขึ้นอย่างมากมาย จึงขอแยกอธิบายไว้ดังนี้

¹ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 ตอนท้ายบัญญัติว่า...อาลา "ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวแก่การนำเข้าหรือส่งของออก...อาลา สำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมคาสีทธิเข้าด้วยกันแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งจำทั้งปรับ"

ก. ปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินค่าลิขสิทธิ์

1) ในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือผู้ขออนุญาตใช้สิทธิและสาเหตุของการหลีกเลี่ยง

ภาษีอากร

ปัญหาที่น่าจะเป็นอุปสรรคอันสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรจากค่าลิขสิทธิ์ที่เกิดจากการทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ ก็คือการปิดบังโดยไม่แจ้งเรื่องเงินค่าลิขสิทธิ์ (ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาด) ที่ผู้นำเข้าจะต้องแจ้งต่อกรมศุลกากรหรือสำแดงไว้ในใบขนสินค้าเพื่อชำระค่าอากรตามประกาศกรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 ตามประกาศกรมศุลกากรฉบับนี้ไม่มีคำเตือนเพื่อป้องกันการกระทำผิดกฎหมายโดยกำหนดให้ผู้นำเข้าที่พึงจะต้องชำระค่าอากรจากค่าลิขสิทธิ์ต้องปฏิบัติดังนี้

ก. ให้ยื่นข้อตกลง สัญญา หรือข้อผูกพัน ตลอดจนหลักฐานการชำระเงินค่าลิขสิทธิ์ต่อกองวิเทศระหรัราคา ไม่ว่าจะยื่นข้อตกลง สัญญา หรือข้อผูกพันก่อนหรือหลังการนำเข้า

ข. ให้ยื่นบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ที่แสดงรายการค่าลิขสิทธิ์

ค. ให้สำแดงรายการค่าลิขสิทธิ์ในใบขนสินค้าขาเข้า หากยังไม่สามารถสำแดงค่าลิขสิทธิ์ได้ให้สำแดงข้อความไว้ในช่องชนิดของในใบขนสินค้าขาเข้าว่า "มีภาระค่าลิขสิทธิ์แต่ยังไม่อาจแสดงรายละเอียดได้"

แม้กรมศุลกากรจะได้ออกประกาศกรมฯ ให้ผู้นำเข้าสำแดงเงินค่าลิขสิทธิ์โดยนำมารวมเป็นราคาของเพื่อเรียกเก็บอากรก็ตาม แต่ยังมีผู้นำเข้าบางรายได้หลีกเลี่ยงอากรโดยการปิดบังหรือไม่แจ้งค่าลิขสิทธิ์ที่ตนต้องชำระให้กับผู้ขายหรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศ ซึ่งเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจพบหลักฐานเกี่ยวกับการชำระเงินค่าลิขสิทธิ์แต่ผู้นำเข้าไม่สำแดงค่าลิขสิทธิ์ไว้ จึงได้ส่งดำเนินคดีตามกฎหมายจำนวนหลายราย ตัวอย่างเช่น เคยมีผู้นำเข้ารายหนึ่งได้นำสินค้าเครื่องคอมพิวเตอร์เข้ามาโดยไม่ได้สำแดงเงินค่าลิขสิทธิ์ (Royalty) รวมเป็นราคาอันพึงประเมินไว้ด้วย ต่อมาเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจพบหลักฐานเรื่องการชำระ

เสร็จแล้วบริษัท D จะเป็นผู้จำหน่ายสินค้านั้น ในกรณีที่บริษัทหลายบริษัทเข้ามาดำเนินการร่วมกันหลายบริษัทเช่นนี้ บริษัทใดจะเป็นผู้รับผิดชอบในการระงับข้อพิพาท หรือรับผิดชอบในทางอาญาเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรจากค่าสิทธิ

กรณีที่ได้มีการแยกดำเนินการของบริษัทดังกล่าวนั้น อาจสร้างปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรอยู่บางตามปัญหาดังกล่าวอาจพบว่าบริษัทที่เป็นผู้ชำระเงินค่าสิทธิคือบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทที่ทำสัญญา ฉะนั้น การจะเก็บภาษีศุลกากรจากค่าสิทธิกับบริษัท B ที่ส่งสินค้าเข้ามา บริษัท B อาจอ้างได้ว่าสินค้าที่ตนนำเข้ามาไม่มีค่าสิทธิเพราะบริษัทของตนไม่ได้ชำระค่าสิทธิ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าผู้ที่ต้องรับผิดชอบในการระงับข้อพิพาทในเรื่องค่าสิทธินี้ควรจะต้องเป็นบริษัท B ซึ่งเป็นผู้นำเข้า เพราะการนำสินค้าเข้ามาภายในประเทศผู้นำเข้า ผู้นำเข้าจะต้องสำแดงราคาสินค้าตามความเป็นจริง ถ้าหากสินค้าที่นำเข้านั้นมีการชำระค่าสิทธิที่จะต้องนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาอันแท้จริงในท้องตลาดที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรแล้ว ผู้นำเข้าก็ต้องสำแดงราคาสินค้ารวมค่าสิทธิไว้ด้วย แม้ว่าตามข้อเท็จจริงบริษัทผู้นำเข้าจะมีได้เป็นผู้ชำระค่าสิทธิก็ตาม

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรเกี่ยวกับสินค้านำเข้ามาจากต่างประเทศมักจะพบเสมอว่ามีการสมคบร่วมมือกันระหว่างพ่อค้าผู้นำเข้าในประเทศ กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการค้า เช่นสัญญาซื้อขาย บัญชีราคาสินค้า (Invoice) หรือบัญชีแสดงรายการราคาสินค้า (Price list) เป็นเท็จ ซึ่งไม่ตรงตามราคาที่เป็นความจริงโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้พ่อค้าภายในประเทศเสียภาษีน้อยลง และบางกรณีบริษัทภายในประเทศก็เป็นบริษัทในเครือเดียวกับบริษัทในต่างประเทศ ผู้นำเข้าบางรายได้สำแดงค่าสิทธิเพื่อชำระค่าภาษีอากรมาตลอด แต่ไม่มีทางที่จะยกเลิกสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือลดค่าสิทธิตามสัญญาลงได้ จึงได้ร่วมมือกับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศให้ทำราคาในบัญชีราคาสินค้าให้ต่ำลง เพื่อชดเชยกับค่าภาษีอากรที่ต้องเสียไปในส่วนที่เกี่ยวกับค่าสิทธิ ผู้นำเข้าบางรายก็ไม่สำแดงค่าสิทธิไว้เพื่อเสียภาษีน้อยลงให้แก่รัฐโดยมีเจตนาจะหลีกเลี่ยงอากรโดยตรง ส่วนเงินค่าสิทธิที่จะพึงชำระให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศก็จะลักลอบส่งออกไปให้โดยวิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้นมิว่าเป็นภัยในทางเศรษฐกิจที่บั่นทอนความเจริญก้าวหน้าของประเทศชาติอย่างหนึ่ง มิว่าจะเป็นการแสวงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงหรือไม่แสวงค่าสิทธิ การแสวงประเภทและชนิดของไม่ตรงตามที่นำเข้าจริง เป็นต้น

ภาษีศุลกากรแม้จะเป็นที่มาแห่งรายได้ที่สำคัญของประเทศในปัจจุบันแต่ในการจัดเก็บก็มีช่องทางรั่วไหลอยู่มาก โดยเฉพาะเกี่ยวกับการรั่วไหลโดยวิธีการหลีกเลี่ยงอากรต่าง ๆ เป็นที่น่าเชื่อถือว่าในปีหนึ่ง ๆ มีผู้หลีกเลี่ยงอากรเฉพาะอากรขาเข้า อาจคาดได้ว่าเป็นจำนวนนับหลายร้อยล้านบาท ที่เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิดและจับมาดำเนินคดีและลงโทษก็มาก แต่ที่จับไม่ได้หรือที่ตรวจไม่พบคงจะมีมากกว่า และนับวันการหลีกเลี่ยงอากรอาจจะมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้เขียนได้วิเคราะห์มูลเหตุหรือสาเหตุของการหลีกเลี่ยงอากรไว้พอสรุปได้ตามที่จะกล่าวต่อไปนี้

สาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

มูลเหตุหรือสาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษีโดยทั่วไปแล้วมีอยู่มากมายหลายประการ เช่น เป็นเพราะนิสัยสันดานของผู้หลีกเลี่ยงเอง หรืออาจเกิดจากภาษีที่กำหนดไว้ผิดหลักการภาษีในเรื่องความสะดวกหรืออัตราภาษีสูง ตลอดจนบริการในการจัดเก็บบกพร่อง เช่น เจ้าหน้าที่ขาดความรู้ความสามารถหรือไม่สุจริต¹ แต่สาเหตุที่สำคัญทำให้พอคำพยายามหลีกเลี่ยงอาจแยกได้ดังนี้

1. สาเหตุเกี่ยวกับการแข่งขันระหว่างพ่อค้าในประเทศ

มูลเหตุข้อนี้มักเกิดในระบบเศรษฐกิจที่มีการค้าอย่างเสรีโดยเฉพาะประเทศไทย ปัจจุบันนี้การค้ากำลังขยายตัวมาก การขายสินค้าชนิดเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันจึงมีแนวโน้มไปในทางแข่งขันอย่างเต็มที่ พ่อค้าแต่ละคนต่างพยายามหาวิธีการของตนเองใน

¹ ป้าย อิงภากรณ์, การคลัง, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ประมวลมิตร, 2501), หน้า 248-252.

อันที่จะลดต้นทุนการผลิตหรือการนำเข้าสินค้าที่ตนจำหน่าย เพื่อที่จะได้ขายสินค้าในราคาถูกลงในปริมาณที่เพิ่มขึ้น และมีผลกำไรมากที่สุด ในกรณีของการนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาขายนั้น วิธีที่จะได้เปรียบคู่แข่งก็คือการสั่งซื้อในราคาถูกกว่ากัน เสียภาษีอากรและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ น้อยกว่ากัน วิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการที่สุจริตในการลดต้นทุนราคาของสินค้าให้น้อยลงกว่าของผู้อื่น แต่โดยเหตุที่พ่อค้าที่จำหน่ายของประเทศเดียวกันหรือที่คล้ายกันมีจำนวนมาก ต่างคนต่างมีความสามารถและไหวพริบเท่าเทียมกัน จึงยากที่จะก่อความได้เปรียบเสียเปรียบกันโดยวิธีนี้ ดังนั้นจึงทำให้พ่อค้าบางรายหันมาใช้วิธีการโดยทุจริต โดยวิธีการหลีกเลี่ยงอากรเพราะจะทำให้พ่อค้าที่หลีกเลี่ยงอากรไม่ต้องเสียเงินค่าภาษีอากรจำนวนมากเป็นการลดต้นทุนสินค้า และยังทำให้สินค้าของตนจำหน่ายได้มากเพราะมีราคาถูกกว่าของผู้อื่น ผลกำไรจึงมากกว่า นอกจากนั้นแล้วยังเป็นการทำลายคู่แข่งชั้นในทางการค้าไปในตัวด้วยเพราะพ่อค้าอื่นต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงและขายสินค้าในราคาแพงทำให้จำหน่ายสินค้าได้น้อยกว่าพ่อค้าที่สุจริตจึงต้องเลิกค้าขายไปในที่สุด คงเหลือแต่พ่อค้าทุจริตซึ่งอาจถือโอกาสขึ้นราคาของสินค้าเพื่อกอบโกยกำไรให้มากที่สุด

2. สาเหตุเกี่ยวกับอิทธิพลทางการค้าในต่างประเทศ

พ่อค้าในต่างประเทศบางรายได้ร่วมมือกับผู้นำเข้าซึ่งเป็นพ่อค้าในประเทศในการสำแดงรายการของ คาสีทธิ ราคาของที่ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือปกปิดเอกสารสัญญาหรือข้อผูกพันต่าง ๆ ในทางการค้า แม้การจัดทำใบขนสินค้าเพื่อผ่านพิธีการศุลกากรก็ดี หรือการชำระราคาสินค้าโดยผ่านทางธนาคารก็ดี ย่อมจะต้องมีเอกสารแจ้งรายการสินค้า เอกสารหลักฐานดังกล่าวที่พ่อค้าในต่างประเทศส่งมาจึงเป็นเอกสารเท็จตั้งแต่เริ่มแรก ซึ่งถ้าหากเจ้าหน้าที่จับไม่ได้ไล่ไม่ทัน พ่อค้ารายนั้นก็จะรอดตัวไป ฉะนั้น อิทธิพลทางการค้าจากพ่อค้าจากต่างประเทศจึงเป็นสาเหตุหนึ่งให้มีการหลีกเลี่ยงอากรเพราะการกระทำของผู้ขายในต่างประเทศดังกล่าวก็เพื่อเป็นการจูงใจให้พ่อค้าในประเทศยินยอมที่จะซื้อสินค้าของตนจำนวนมากต่อไป การสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงมักจะเป็นการสมคบกันระหว่างพ่อค้าที่อยู่ในประเทศไทยกับผู้ขายสินค้าที่อยู่ในต่างประเทศ บางครั้งผู้ขายในต่างประเทศก็เป็น

ญาติกันหรือพรรคพวกเดียวกัน หรือเป็นห้างร้านที่อยู่ในเครือเดียวกัน โดยการทำเอกสาร
 ในค่านาราคาให้สำแดงราคาสินค้า คาลิทธิที่ส่งมามีค่ามากกว่าความเป็นจริงเพื่อจะได้เสียอากร
 ภาษีให้น้อยลง และทำให้เสียภาษีการค้า ภาษีบำรุงเทศบาลน้อยลงด้วย และเพื่อให้เป็น
 การแนบเนียนก็จะสำแดงราคาตามที่ปรากฏในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ซึ่งนำมาแสดง
 ต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรว่ามีการซื้อขายกันจริง มีการเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตผ่านธนาคาร
 ชำระหนี้ให้แก่ผู้ส่งสินค้ามาเป็นจำนวนเงินที่ระบุไว้ในบัญชีราคาสินค้านั้น ส่วนเงินคาราคา
 สินค้าที่ขาดอยู่ก็กำหนดทางลักลอบส่งไปให้แก่กันโดยวิธีอื่น วิธีการนี้ทำกันมากเฉพาะสินค้าที่
 ส่งมาจากสิงคโปร์ ฮองกง ไต้หวัน หรือญี่ปุ่น แต่ปัจจุบันวิธีการนี้ได้แพร่หลายไปถึงสินค้าที่
 ส่งมาจากยุโรปและอเมริกาคด้วย เช่นประเทศเยอรมันตะวันตก อิตาลี เป็นต้น ในสมัยก่อน
 นั้นราคาตาม Invoice ของประเทศยุโรปและอเมริกาพอเชื่อถือได้ว่าเป็นการซื้อขาย
 อย่างตรงไปตรงมา แต่ในปัจจุบันนี้ไม่อาจเชื่อถือได้เหมือนแต่ก่อนแล้ว ทั้งนี้อาจเป็นเพราะ
 การค้าในปัจจุบันนี้ต้องแข่งขันกัน โดยเฉพาะถ้าไม่กระทำการดังกล่าวก็ไมอาจที่จะทำการ
 ขายแข่งขันกับสินค้าของญี่ปุ่นได้ เนื่องจากพ่อค้าญี่ปุ่นมักจะปฏิบัติการให้เป็นไปตามความประ-
 สงค์ของลูกค้าทุกประการ เพื่อเอาใจลูกค้า โดยไม่คำนึงถึงชื่อเสียงเพียงแต่ขอให้ขายสินค้า
 ของตนให้มากที่สุดก็เป็นที่พอใจแล้ว

3. สาเหตุเกี่ยวกับอัตราภาษี

นโยบายในการเก็บภาษีศุลกากรในปัจจุบันยังเป็นไปในรูปของการหา
 รายได้เป็นส่วนใหญ่ และสินค้าบางชนิดมีการนำเข้าจำนวนมากเพราะส่วนมากมีผู้นิยม
 สินค้าบางอย่าง เป็นของที่ประชาชนโดยส่วนมากเห็นว่าจำเป็นและพอใจจะใช้กันมาก แต่รัฐ
 มีนโยบายที่จะส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศ หรือรัฐเห็นว่าเป็นของฟุ่มเฟือย จึงตั้ง
 กำแพงภาษีในพิกัดอัตราที่สูง แต่ตามข้อเท็จจริงแล้วประชาชนยังจำเป็นต้องซื้อหาใช้อยู่ จึง
 ทำให้มีราคาแพงและเป็นสาเหตุหนึ่งทำให้มีการหลีกเลี่ยง และลักลอบหนีศุลกากรเข้ามาขาย
 ภายในประเทศ

นอกจากนี้วิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากรของเรามีวิธีจัดเก็บที่เป็นหลักใหญ่
อยู่ 2 วิธีคือ เก็บตามราคา (Ad Valorem) และเก็บตามสภาพ (Specific) ซึ่ง
คิดตามขนาด น้ำหนัก หรือปริมาตร แต่สินค้าส่วนมากจะใช้วิธีเก็บตามราคา การเก็บตามราคา
นั้นโดยหลักการก็ดูจะยุติธรรมดีเพราะของชนิดใดแพงก็ต้องเสียอากรมาก แต่ถ้ามพิจารณาใน
แง่ของการหลีกเลี่ยงอากรแล้วก็สามารถจะหลีกเลี่ยงอากรได้ง่ายมากกว่าการเก็บอากรตาม
สภาพ เพราะพ่อค้าที่ทุจริตอาจสำแดงราคาสินค้าให้ต่ำกว่าราคาตามความเป็นจริงได้ แม้
อธิบดีกรมศุลกากรจะมีอำนาจกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของบางอย่างเพื่อ
ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร แต่ก็ไม่สามารถจะครอบคลุมไปได้ทั้งหมด

4. สาเหตุเกี่ยวกับความยุ่งยากทางด้านการพิธีการและวิธีการจัดเก็บ

ในการที่พ่อค้าได้ส่งสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศในครั้งหนึ่ง ๆ นั้น
จะต้องกระทำตามพิธีการตามที่กฎหมายกำหนดไว้มากมายหลายประการ เช่นในเรื่องการ
ส่งเงินตราต่างประเทศต้องผ่านพิธีการที่ธนาคารชาติ หรือการขออนุญาตในการนำเข้าสินค้า
บางอย่างก็ต้องผ่านพิธีการของหน่วยงานในกระทรวงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ต้องเสียเวลาใน
การติดต่อมาก การผ่านพิธีการศุลกากรก็ต้องผ่านการตรวจสอบเอกสารและสินค้าหลาย
ขั้นตอน การไปรับสินค้าจากการท่าเรือก็ต้องเสียเวลาปฏิบัติตามพิธีการของการท่าเรือ
เป็นต้น โดยเฉพาะพิธีการที่เกี่ยวกับศุลกากร ผู้นำเข้าจะต้องดำเนินการหลายระยะหรือ
กรณีการสำแดงค่าสิทธิมีวิธีการยุ่งยากในการคำนวณและต้องยื่นเอกสารต่าง ๆ เกี่ยวกับค่า
สิทธิ และยังต้องนำเงินมาวางประกันไว้ให้ค้ำอากร บางครั้งก็นับเป็นจำนวนล้าน ๆ
บาท นอกจากนั้นการพิจารณาค่าสิทธิของเจ้าหน้าที่ก็ล่าช้า ทำให้เสียค่าดอกเบี้ยและค่าใช้จ่าย
เพิ่มขึ้น การขอคืนเงินค้ำอากรก็ไม่ได้รับความสะดวก เป็นต้น ผู้ที่ไม่เคยมีประสบการณ์
ทางด้านนี้จะปฏิบัติได้ยากมาก ยิ่งพิธีการมากเท่าใดพ่อค้าก็ยิ่งเสียเวลาและค่าใช้จ่ายมาก
พ่อค้าจึงพยายามที่จะหาวิธีการหลีกเลี่ยงโดยการสำแดงเท็จ ค่าภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงได้ก็
ถือว่าเป็นกำไรของพ่อค้าเพื่อนำมาชดเชยกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปทั้งในทางลับและเปิดเผย

ผลของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรประการที่สำคัญคือ ทำให้รัฐขาดรายได้ ที่ควรจะได้ไปเป็นจำนวนมาก ในปีหนึ่ง ๆ เชื่อว่าค่าภาษีอากรที่สูญเสียไปเพราะการหลีกเลี่ยง ภาษีนี้อาจนับได้เป็นจำนวนหลายร้อยล้านบาท หรืออาจนับเป็นพันล้านบาท และโดยปกติแล้ว การหลีกเลี่ยงภาษีอากร เมื่อผู้หลีกเลี่ยงกระทำได้สำเร็จ ผู้กระทำมักหาโอกาสหลีกเลี่ยงติดต่อกันไปไม่หยุดยั้ง โดยเฉพาะค่าอากรศุลกากรที่หลีกเลี่ยง ถ้าสามารถหลีกเลี่ยงได้ก็สามารถจะ หลีกเลี่ยงภาษีประเภทอื่นได้อีก เช่น ภาษีการค้า ภาษีบำรุงเทศบาล ภาษีเงินได้ หรือค่า ธรรมเนียมต่าง ๆ ตลอดจนการควบคุมการนำสินค้าเข้าบางประเภทที่ของขาดหายไปจึง เห็น ได้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากรดังกล่าวทำให้รายได้ของรัฐต้องรั่วไหลไปอย่างมากในหลาย ๆ ทาง การที่รัฐขาดรายได้ไปเป็นจำนวนมากย่อมมีผลเสียในด้านการเศรษฐกิจของประเทศ เพราะ เงินที่ขาดหายไปรัฐย่อมอาจจะนำมาใช้ประโยชน์ในการพัฒนาประเทศในด้านอื่น ๆ ที่มีความ จำเป็นต้องพัฒนาอีกมาก ซึ่งผลเสียจะตกมาอยู่แก่ประชาชนนั่นเอง การหลีกเลี่ยงภาษียังก่อ ความไม่เป็นธรรมให้แก่สังคม เพราะการหลีกเลี่ยงภาษีหากผู้กระทำทำได้สำเร็จย่อมเป็นฝ่าย ได้เปรียบในทางการค้าอย่างมาก ตรงกันข้ามฝ่ายผู้สุจริตกลับเป็นฝ่ายเสียเปรียบเพราะการค้า ของตนยอมสูญเสียทุกวิถีไม่ได้ ต้นทุนสินค้าของตนย่อมจะสูงกว่า ราคาจำหน่ายก็ต้องแพงกว่า และบางรายอาจต้อง เลิกกิจการไปนับว่าเป็นผลเสียในทางเศรษฐกิจไม่น้อย

2) ในค่านตัวเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและผู้บริหารภาษีอากร

การจัดเก็บค่าภาษีอากรจากเงินค่าสิทธิที่ผู้นำเข้าได้ชำระให้แก่ผู้ขาย สินค้าหรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศนั้น กรมศุลกากรได้ดำเนินการจัดเก็บตั้งแต่เมื่อมีประกาศ กรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 ฉะนั้น ช่วงเวลาก่อนวันที่ 28 สิงหาคม 2523 กรมศุลกากรมิได้ประกาศหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการนำค่าสิทธิมารวมเป็นราคา พึงประเมินไว้ให้ชัดเจน การดำเนินการในเรื่องค่าสิทธิจึงยังไม่มี ภายหลังที่ได้มีประกาศ กรมศุลกากรฉบับดังกล่าว กรมศุลกากรจึงให้กองวิเคราะห์ราคาเป็นผู้ดำเนินการในเรื่องนี้ ร่วมกับกองประเมินอากร โดยจัดตั้งคณะผู้ทำงานพิจารณาราคาเกี่ยวกับปัญหาค่าสิทธิขึ้น การดำเนินงานของคณะผู้ทำงานดังกล่าวต้องประสบกับปัญหาต่าง ๆ เกี่ยวกับค่าสิทธิอยู่หลาย ประการคือ

1. คำน้อครากำลังเจ้าหน้าที่ที่จะปฏิบัติการทางค่านนี้มีไม่เพียงพอกับปริมาณงานและปัญหาที่เกิดขึ้น เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในเรื่องนี้ที่มีความรู้ความสามารถมีจำนวนน้อย ทำให้การดำเนินงานในเรื่องนี้ไม่มีประสิทธิภาพเต็มที่ ควรที่จะได้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับเรื่องนี้โดยตรง เป็นเอกเทศโดยปรับอัตรากำลังและระบบการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพ

2. ข้อมูล ตัวเลข เอกสารและหลักฐานเกี่ยวกับค่าสิทธิ และสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิยังมีไม่เพียงพอ ทำให้การคิดคำนวณและการกำหนดอัตราก่าง ๆ เกี่ยวกับค่าสิทธิ ยังไม่ได้มาตรฐาน แม้ทางกรมศุลกากรจะได้อิงแบบสอบถามไปยังผู้นำเข้าแล้วก็ยังไม่ได้อะข้อมูลที่มากพอสมควร และผู้นำเข้าบางรายก็ไม่ให้ความร่วมมือเท่าที่ควร ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องการจัดเก็บเงินอากรจากค่าสิทธิได้ไม่ครบถ้วน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการชำระค่าภาษีสำหรับผู้นำเข้า กล่าวคือผู้นำเข้าบางรายต้องชำระค่าภาษีอากรจากค่าสิทธิอย่างครบถ้วนและมีบางรายที่พยายามที่จะปิดบังเรื่องค่าสิทธิทั้ง ๆ ที่ตนมีภาระค่าภาษีอากรอยู่ เป็นต้น สินค้าบางชนิดเป็นของประเภทเดียวกัน เช่น เป็นสินค้าจำพวกเครื่องสำอาง แต่เมื่อนำหลักฐานการชำระค่าสิทธิของผู้นำเข้าแต่ละรายมาคำนวณอัตราค่าสิทธิแล้วจะพบว่าอัตราก่างชำระค่าสิทธิแตกต่างกัน กรณีดังกล่าวทำให้เกิดการลักลั่นกันเพราะอัตราค่าสิทธิสำหรับของประเภทเดียวกันยังไม่มีมาตรฐานซึ่งโดยหลักการแล้วอัตราค่าสิทธิสำหรับของประเภทเดียวกันควรจะอยู่ในมาตรฐานระดับเดียวกัน

3. ผลจากข้อมูลและตัวเลขต่าง ๆ เกี่ยวกับค่าสิทธิมีไม่เพียงพอและไม่มีมาตรฐานที่ดีพอ จึงมีผลทำให้การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ต้องลาซาไปควย เป็นเหตุก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องภาระของผู้นำเข้าที่จะต้องนำเงินมาวางประกันค่าภาษีอากรที่จะพึงต้องชำระให้แก่รัฐไว้เป็นจำนวนมาก เพราะสินค้าที่นำเข้ามาในส่วนมากเป็นวัตถุดิบสำเร็จรูป หรือวัตถุดิบซึ่งนำเข้ามาเป็นประจำและจำนวนมาก เงินประกันที่ผู้นำเข้าวางประกันไว้ก็เพิ่มมากขึ้นเป็นเงาตามตัว ภาระในเรื่องค่าดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายก็ย่อมตกอยู่กับตัวผู้นำเข้า แต่ทาง

ราชการก็มีความจำเป็นที่จะต้องให้มีการวางเงินประกันไว้ก่อนเพราะยังไม่ทราบว่าผู้นำเข้าจะต้องชำระอากรเพิ่มอีกเท่าใด

4. การประสานงานระหว่างองค์กรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรหรือองค์กรอื่นที่เกี่ยวข้องยังไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากคำสิทธิที่ผู้นำเข้าชำระให้กับผู้ขายในต่างประเทศตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ถือว่าเงินได้จากกาทำให้สิทธิเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทคำสิทธิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินไว้ กล่าวคือต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 5 ค. ทอกรมสรรพากรตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และการส่งเงินคำสิทธิออกนอกประเทศจะต้องผ่านการควบคุมของธนาคารแห่งประเทศไทยทุกราย

แต่ตามข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีผู้นำเข้าจำนวนมากได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 5 ค. เพื่อชำระค่าภาษีที่กรมสรรพากรและได้มีการส่งเงินผ่านธนาคารแห่งประเทศไทยแล้ว แต่ผู้นำเข้าบางรายดังกล่าวนั้นมิได้สำแดงคำสิทธิเพื่อชำระค่าอากรที่กรมศุลกากร ซึ่งเอกสารดังกล่าวส่วนราชการแต่ละแห่งควรที่จะได้แจ้งให้แต่ละหน่วยงานเพื่อตรวจสอบซึ่งกันและกันเพื่อร่วมมือกันในการควบคุมและเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย แต่ปรากฏว่าหน่วยงานแต่ละแห่งต่างคนต่างทำงานโดยไม่คอยจะประสานงานและร่วมมือกันอย่างเต็มที่ ทำให้ทางศุลกากรไม่อาจทราบข้อมูลในเรื่องคำสิทธิได้เพียงพอ

5. ปัญหาเรื่องประสิทธิภาพและขีดความสามารถของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปราบปรามในการที่จะตรวจสอบตรวจคนหาเอกสารหรือพยานหลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับคำสิทธิในรายที่มีการหลีกเลี่ยงอากรหรือปิดบังเรื่องการชำระคำสิทธิ ยังมีประสิทธิภาพไม่เพียงพอ ผู้เขียนเชื่อว่ายังมีผู้นำเข้าจำนวนมากรายที่หลีกเลี่ยงอากรในส่วนที่เกี่ยวกับคำสิทธิอันถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามกฎหมายศุลกากร และเชื่อว่ายังมีอีกจำนวนมากที่เจ้าหน้าที่ยังตรวจไม่พบ เป็นเหตุให้เงินอากรของรัฐยังขาดอยู่จำนวนมาก

ปัญหาต่าง ๆ เป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรจากค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ สมควรที่จะได้มีการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้นเพื่อรับจะได้จัดเก็บภาษีอากรทางค่านี้นี้ให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

ข. ปัญหาข้อกฎหมายที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีอากรจากเงินค่าสิทธิ

1) ปัญหาข้อกฎหมายประการสำคัญอันหนึ่งเกี่ยวกับค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิที่ทางภาคธุรกิจเอกชนพยายามที่จะยกเป็นข้อต่อสู้หรือเป็นข้อโต้แย้งในข้อกฎหมายก็คือ ค่าสิทธิจะถือรวมเป็นส่วนหนึ่งของ "ราคา" หรือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ตามมาตรา 2 วรรค 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไต่หรือไม่เพียงใด เพราะถ้าถือว่าค่าสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของ "ราคา" ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรแล้ว ผู้นำเข้าจะต้องมีการหรือความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรอันเกิดจากค่าสิทธิ ในทางตรงกันข้ามถ้าไม่ถือว่าค่าสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของราคา ผู้นำเข้าก็ไม่มีภาระหรือความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีอากรอันเกิดจากค่าสิทธิ

ในการสั่งซื้อสินค้าของผู้นำเข้าจากต่างประเทศนั้น โดยเฉพาะสินค้าที่นำเข้ามาในรูปของวัตถุดิบหรือกึ่งสำเร็จรูปที่ผู้นำเข้านำมาเพื่อทำการผลิตหรือประกอบ หรือผสมอีกชั้นตอนหนึ่งในประเทศ ประเทศไทยเราเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา ฉะนั้น ความรู้ในด้านการผลิตอุตสาหกรรมต่าง ๆ จึงจำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจากประเทศที่พัฒนาแล้วเป็นอย่างมาก การที่จะให้ความรู้เช่นนั้นแก่ประเทศที่กำลังพัฒนา บริษัทในต่างประเทศที่จะให้ความรู้ดังกล่าวจำเป็นต้องเรียกค่าวิชาการหรือค่าสิทธินั่นเอง ซึ่งค่าสิทธินี้ผู้ทรงสิทธิหรือผู้ขายจะเรียกจากราคายาขายสินค้าซึ่งเป็นวัตถุดิบหรือวัตถุดิบสำเร็จรูป ปัญหาที่มีความสัมพันธ์กับสินค้าที่นำเข้ามาคือผู้นำเข้ายังจะต้องส่งค่าสิทธินี้ให้กับผู้ขายสินค้าในต่างประเทศหรืออาจส่งให้บุคคลที่สามหรือบริษัทในเครือเดียวกันก็ได้แล้วแต่กรณี "ค่าสิทธิ" นี้ควรหรือไม่ที่จะต้องนำมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร มักจะมีการกล่าวในเชิงโต้แย้งว่า "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ตามกฎหมายศุลกากรของ

เรานั้น ในทันทีที่ของมาถึงท่าเรือหรือท่าอากาศยาน เมื่อผู้นำเข้าไต่ถามใบขนสินค้าก็ถือว่าเป็นการขายเสร็จเด็ดขาด แม้วผู้นำเข้าจะนำเข้ามาตามสัญญาเช่าหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระซึ่งกรรมสิทธิ์ยังไม่โอนตามเงื่อนไขของสัญญาระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายก็ตาม กรณีดังกล่าวเป็นข้อตกลงต่างหากจากข้อกำหนดเพราะตามวัตถุประสงค์ในการเก็บอากรขาเข้าแล้ว ของที่นำเข้ามานั้นให้ถือว่าขายโดยทันที และต้องใช้หลักเกณฑ์ในเรื่องราคาอันแท้จริงในท้องตลาดมาปรับ แต่ปัญหาที่ว่าผู้นำเข้ายังมีภาระที่จะต้องส่งเรื่องค่าสิทธิออกไปนั้น จะถือว่าค่าสิทธิเป็นค่าใช้จ่ายภายหลังการนำเข้าไม่เกี่ยวกับราคาของสินค้าใดหรือไม่เพียงใด หรือในทางกลับกัน จะถือได้หรือไม่ว่าราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าสำแดงนั้นยังเป็นราคาไม่ถูกต้อง เพราะเป็นราคาที่ยังขาดทุนอยู่ เนื่องจากยังมีค่าสิทธิที่ผู้นำเข้าจะต้องส่งออกไปอีกในภายหลังและมีส่วนสัมพันธ์กับราคาสินค้าที่นำเข้ามา ซึ่งตามคำนิยามในเรื่อง "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หมายความว่าราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้าไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและที่ที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี... ฯลฯ

ปัญหาข้อกำหนดเรื่องค่าสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของราคาหรือไม่ เกิดขึ้นเนื่องจากกฎหมายศุลกากรมิได้มีบทบัญญัติในเรื่องค่าสิทธิไว้ให้ชัดเจนเหมือนหลักกฎหมายของต่างประเทศ เช่นในหลักเกณฑ์ของ C.C.C. ตาม BRUSSELS DEFINITION OF VALUE ในมาตรา 3 ของอนุสัญญาโคโรบูไว้ว่าสินค้าที่จะตีราคานั้น

ก. ได้ผลิตขึ้นตามสิทธิบัตรใด ๆ หรือเป็นสินค้าที่ผลิตขึ้นโดยแบบคิไซน์หรือแผนแบบใด ๆ ที่ได้รับความคุ้มครอง หรือ

ข. นำเข้ามาภายใต้เครื่องหมายการค้าต่างประเทศ หรือ

ค. นำเข้ามาเพื่อขายหรือจำหน่ายหรือเพื่อใช้เครื่องหมายการค้าต่างประเทศ

ประเทศ

การกำหนดราคาปกติจะต้องกำหนดโดยข้อสมมติว่าราคาของสินค้านั้นได้รวม
 ค่าสิทธิ (Royalty) ซึ่งเป็นมูลแห่งสิทธิที่จะใช้สิทธิบัตร, แผนแบบ หรือเครื่องหมายการค้า
 นั้นด้วย ค่าสิทธิที่เกิดจากการใช้สิทธิบัตร, ลิขสิทธิ์, แผนแบบ หรือเครื่องหมายการค้าต่าง-
 ประเทศถือว่าค่าสิทธิดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาปกติ (Part of the Normal
 Price) ¹

นอกจากนี้ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศอังกฤษ สิงคโปร์ อิสราเอล
 และฟิลิปปินส์ ยังได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า ถ้าสินค้านั้นได้ผลิตขึ้นโดยใช้สิทธิตามสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์
 แผนแบบ หรือโดยใช้เครื่องหมายการค้าของต่างประเทศ ราคาปกติของสินค้านั้นจะต้องถือว่า
 ได้รวมค่าสิทธิในการใช้สิทธิดังกล่าวด้วยแล้ว

สำหรับปัญหาในเรื่องค่าสิทธิจะต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์
 ในการประเมินหรือไม่นี้ ในปัจจุบันนี้ปัญหานี้จะมีข้อยุติได้ว่าค่าสิทธินั้นเป็นส่วนหนึ่งของ
 ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากรเพราะกรมศุลกากรได้มีประกาศกรมศุลกากรที่ 15/
 2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 กำหนดเรื่องค่าสิทธิ (Royalty) หรือค่าตอบแทนอื่น
 ใดทำนองเดียวกันให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคา แต่ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะได้มีการ
 แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันให้เป็นในรูปแบบของประมวลกฎหมายศุลกากร
 โดยกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการกำหนดราคาหรือการประเมินราคาไว้เป็นหมวดหนึ่ง และ
 บัญญัติในเรื่องค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิที่มีความสัมพันธ์กับราคาที่จะใช้เป็นเกณฑ์ใน
 การประเมินอากรไว้ให้ชัดเจน เพื่อจะได้ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บค่าภาษีอากรให้เป็นระบบ
 และให้รัดกุมต่อไป

2) ปัญหาที่ว่าค่าใช้จ่ายประเภทใดที่พึงถือเป็นค่าสิทธิที่จะต้องนำมาเป็นส่วน
 หนึ่งของราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร

¹ C.C.C. op. cit., p. 27

ค่าสิทธิที่จะนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคานั้น ถ้าหากเป็นจำนวนค่าสิทธิที่ระบุไว้ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิโดยกำหนดจำนวนเงินที่ชำระกันเป็นก้อนใหญ่ในครั้งเดียว (Lump sum payments) ก็ไม่น่าจะมีปัญหาในการคิดคำนวณ แต่ในบางกรณีข้อกำหนดในสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิไ้ระบุการชำระเงินค่าสิทธิกันเป็นงวด ๆ เช่นชำระกันเป็นจำนวนร้อยละ (%) ของยอดขายสุทธิบ้าง, ชำระในอัตราที่กำหนดค้อยออกของสินค้าที่ผลิต (Specific rate for each Item) หรือชำระค่าสิทธิในอัตราที่กำหนดตามมูลค่าของสินค้าที่ผลิตได้ (Specific rate on Value of Licensed product) เป็นต้น เงินค่าสิทธิที่ชำระตามเงื่อนไขค้อยออกขายหรือค้อยสินค้าหรือค้อยมูลค่าของสินค้านั้นอาจมีปัญหาในการนำค่าสิทธิมาคิดรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่จะใช้ เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร แต่ผู้เขียนเห็นว่าทางด้านศุลกากรนั้นในกรณีที่การประเมินอากรยังมีปัญหาด้านราคาเช่นนี้ก็มีระเบียบให้มีการวางเงินประกันค่าอากรไว้ก่อนให้คุมค่าภาษีอากร จนกว่าจะสามารถทำการประเมินราคาอากรได้

3) กรณีค่าสิทธิบางชนิดที่ผู้ขออนุญาตใช้สิทธิชำระให้แก่มูลนิธิหรือสมาคมตามที่กำหนดไว้ในสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ ซึ่งทางฝ่ายผู้ทรงสิทธิได้ทำสัญญาผูกมัดโดยการเอารักเอาเปรียบผู้ใช้สิทธิ โดยข้อสัญญากำหนดให้ผู้ใช้สิทธิต้องรับซื้อเอาสิทธิทุกชนิดเป็นชุดจากมูลนิธิ (Package Licensing) เช่น สิทธิตามสิทธิบัตร สิทธิในเครื่องหมายการค้า การให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค สิทธิในความรู้ทางวิชาการและข้อมูลทางเทคโนโลยี เป็นต้น ในกรณีดังกล่าวผู้ใช้สิทธิต้องชำระเงินค่าสิทธิ (Royalty) ค่าความรู้ทางวิชาการ (Know how fee) และค่าวิศวกรรม (Engineering fee) ตลอดจนค่าสิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้าพร้อมกัน ซึ่งตามความจริงแล้วผู้ใช้สิทธิทางความรู้ทางวิชาการ (Know how) เพียงอย่างเดียว หรือสิทธิใดสิทธิหนึ่งเพียงอย่างเดียว กรณีเช่นนี้ค่าสิทธิที่รวมกันมาในรูปของ Package Licensing จะต้องนำมารวมกับราคาของเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ประเมินอากรทั้งหมดหรือนำมารวมเฉพาะค่าสิทธิใดค่าสิทธิหนึ่งที่ตนต้องการเท่านั้น

ตามปัญหาตั้งกล่าวนี้ตามนัยของกฎหมายศุลกากรก็ควรจะต้องนำค่าสิทธิทั้งหมดมารวมกับราคาของเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินอากร ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามบทบังคับของกฎหมายศุลกากร ซึ่งกฎหมายมิได้มีข้อยกเว้นให้เก็บเฉพาะค่าสิทธิใดสิทธิหนึ่ง แม้ว่าผู้ใช้สิทธิหรือผู้นำเข้าจำต้องยอมรับเอาสิทธิอื่นเข้ามาพร้อมกับสิทธิบางชนิดที่ตนต้องการและตนต้องชำระค่าสิทธิทั้งหมดในจำนวนที่สูงก็เป็นเรื่องระหว่างคู่สัญญาที่จะตกลงกันเอง

ก. ข้อยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน

1) การยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกรมศุลกากรกับกรมสรรพากร

ค่าสิทธิถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีบริษัทที่ประกอบธุรกิจในฐานะที่เป็นผู้ขออนุญาตใช้สิทธินั้นมีหน้าที่ที่จะต้องจ่ายค่าสิทธิให้แก่บุคคลที่อนุญาตให้ใช้สิทธิ การจ่ายเงินค่าสิทธิดังกล่าวนี้ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรถือว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิ หรือเงินค่าสิทธินี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรคือเป็นเงินได้ที่เกิดจากค่าแห่งกุศลวิไล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น... ฯลฯ... เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เกี่ยวเนื่องกับการมีกรรมได้สิทธิอย่างใดอย่างหนึ่ง กุศลวิไลหมายถึงความนิยมที่ประชาชนมีอยู่ต่อชื่อ หรือเครื่องหมายการค้าของสินค้า ค่าแห่งกุศลวิไลจึงได้แก่เงินที่จ่ายเพื่อใช้ชื่อหรือเครื่องหมายของสินค้า ค่าแห่งลิขสิทธิ์หมายถึงค่าตอบแทนที่เกิดจากเจ้าของลิขสิทธิ์ยินยอมให้ผู้อื่นใช้ลิขสิทธิ์ของตนได้ หรือค่าแห่งสิทธิอื่น ๆ ก็เช่นเดียวกัน เงินได้ที่ยินยอมให้ผู้อื่นใช้ลิขสิทธิ์ของตนได้ หรือค่าแห่งสิทธิอื่น ๆ ก็เช่นเดียวกัน¹ เงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิจะตื่อนนำมาเสียภาษีตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร คือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทค่าแห่งกุศลวิไล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

¹ สุกฤต อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2517), หน้า 35.

ให้เสียภาษีในอัตรา 25% ของเงินที่ส่งออกโดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น

ตัวอย่างกรณีที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ที่ต้องเสียภาษีตาม มาตรา 70 (2) คือ

ก) เงินค่าตอบแทนที่บริษัทจ่ายให้แก่บริษัทต่างประเทศเพื่อเป็นค่าปรึกษาให้ คำแนะนำในด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม ความรู้ทางวิทยาศาสตร์ ประสบการณ์ และความ ชำนาญทาง ๆ เกี่ยวกับการผลิตสินค้าเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) บริษัทต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 (2) โดยบริษัทผู้จ่ายมีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายตามอัตราในมาตรา 70 (2) ดังกล่าว ¹

ข) บริษัทต่างประเทศได้คิดประดิษฐ์เครื่องพิมพ์ดีดภาษาไทยที่มีประสิทธิภาพ สูงและยังใช้ประกอบกับเครื่องคอมพิวเตอร์ได้ บริษัทไทยจะลงทุนผลิตเครื่องพิมพ์ดีดดังกล่าว จำหน่ายในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ประดิษฐ์นั้นจะอนุญาตให้ใช้แบบและกรรมวิธี ในการผลิตนี้คราวละหนึ่งปี เมื่อหมดอายุการขออนุญาตใช้สิทธิ 1 ปี จะต้องเจรจาต่ออายุกัน ใหม่ทุกครั้ง และบริษัทไทยจะต้องจ่ายค่าตอบแทนการใช้สิทธินี้ประมาณ 5 ล้านบาทต่อปี และ ในปีต่อ ๆ ไป เงินค่าตอบแทนอาจจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ตามแต่จะตกลงกัน ทั้งนี้ เงินที่บริษัท ไทยจ่ายให้แก่บริษัทต่างประเทศเพื่อตอบแทนการที่บริษัทต่างประเทศได้อนุญาตให้ใช้สิทธิในแบบ และกรรมวิธีในการผลิตเครื่องพิมพ์ดีดดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (3) ซึ่งหากบริษัทต่างประเทศผู้รับมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัท ไทยมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายตามอัตราและวิธีการในมาตรา 70 (2) ²

เงินค่าสิทธินี้ นอกจากผู้ใช้สิทธิจะต้องจ่ายภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ตามกฎหมายศุลกากรในประกาศกรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่

¹ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/8154 ลงวันที่ 11 มิถุนายน 2518.

² หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/15161 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2521.

28 สิงหาคม 2523 ให้ถือว่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดทำนองเดียวกันที่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาพึงประเมินตามความในมาตรา 2 วรรค 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่จะต้องชำระเป็นค่าอากรศุลกากรและภาษีการค้าอีกทางหนึ่งด้วย ซึ่งทางกระทรวงการคลังเห็นว่าเป็นการเก็บภาษีซ้อนกันระหว่างกรมศุลกากรกับกรมสรรพากร ต่อมาจึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับค่าสิทธิโดยมีกฎหมายและประกาศยกเว้นภาษีเงินได้ ยกเว้นภาษีการค้าและลดอัตราศุลกากรรวม 3 ฉบับคือ

(1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 114) พ.ศ. 2524¹ ในมาตรา 5 ตรี บัญญัติว่า

"ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะส่วนที่คำนวณจากค่าแห่งกุศวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นที่ได้นำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเพื่อเสียอากรศุลกากร และนำมารวมคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้าแล้ว ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี"

(2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีการค้า (ฉบับที่ 115) พ.ศ. 2524² ในมาตรา 5 ตรี บัญญัติว่า

"ให้ยกเว้นภาษีการค้าสำหรับรายรับจากการนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักร เฉพาะส่วนที่เป็นค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดทำนองเดียวกันที่ต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและเป็นการนำสินค้านั้นเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ก่อนวันที่ 28 สิงหาคม 2523 ทั้งนี้ เฉพาะที่ได้เสียภาษีเงินได้เมื่อจ่ายค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดทำนองเดียวกันนั้นไว้แล้ว"

¹ ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 98 ตอนที่ 182 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2524.

² ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 98 ตอนที่ 182 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2524.

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีที่ได้เสียภาษีการค้าสำหรับรายรับในส่วนที่คำนวณได้จากค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดท่านเอง เคียวกันไว้แล้ว

(ข) กรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีการค้า

(ค) กรณีใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการกระทำผิดกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งคดีถึงที่สุดแล้วไม่ว่าโดยคำพิพากษาของศาลหรือโดยการเปรียบเทียบระงับการฟ้องร้องตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร"

(3) ประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. 10/2524 เรื่อง การลดอัตราอากรศุลกากร ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ. 2524¹ โดยออกประกาศไว้ดังนี้

"ให้ลดอัตราอากรสำหรับของที่ต้องเสียอากรตามราคาในภาค 2 พิกัดอัตราอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรลง เท่ากับค่าอากรที่คำนวณได้จากค่าสิทธิ (Royalty) หรือค่าตอบแทนอื่นใดท่านเอง เคียวกันที่ตองนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามกฎหมายศุลกากร ทั้งนี้เฉพาะส่วนของค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดท่านเอง เคียวกันที่ได้เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรไว้แล้ว

การลดอัตราอากรตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึงกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) กรณีที่ได้เสียอากรในส่วนที่คำนวณได้จากค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนอื่นใดท่านเอง เคียวกันไว้แล้ว

(ข) กรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร

¹ ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 98 ตอนที่ 182 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2524.

(ค) กรณีใด ๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งคดีถึงที่สุดแล้วไม่ว่าโดยคำพิพากษาของศาลหรือโดยการเปรียบเทียบระงับการฟ้องร้องตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร"

เนื่องจากตามบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวก่อนที่จะมีการปรับปรุงแก้ไขค่าสิทธิที่ผู้ใช้สิทธิชำระให้แก่ผู้ทรงสิทธิให้นำมาใช้คำนวณค่าภาษีอากร 2 ทาง คือ

1. ทางค่านศุลกากร ผู้นำของเขาจะต้องนำค่าสิทธิมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของที่เขาเพื่อเสียอากรขาเข้าและภาษีการค้าขณะที่นำของเขา
2. ทางค่านสรรพากร ผู้จ่ายค่าสิทธิให้แก่ผู้รับหรือผู้ทรงสิทธิในต่างประเทศ ต้องหักภาษีเงินได้นำส่งกรมสรรพากร

ทางราชการเห็นว่าเป็นการเก็บภาษีซ้อนจึงได้ออกกฎหมายมาเพื่อแก้ไขให้มีการเก็บภาษีเพียงทางเดียวโดยยังคงให้กรมศุลกากรจัดเก็บอากรศุลกากรและภาษีการค้าจากค่าสิทธิที่ดีถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคา แยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้เมื่อส่งค่าสิทธิส่วนนี้ออกไปยังต่างประเทศ โดยเริ่มใช้สำหรับการจ่ายค่าสิทธิในประเทศหรือจ่ายจากประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่วันที่ 28 สิงหาคม 2523 แต่ในช่วงเวลา ก่อนวันที่ 28 สิงหาคม 2523 กรมศุลกากรมิได้ประกาศหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการนำค่าสิทธิมารวมเป็นราคาพึงประเมินอากรไว้ให้ชัดเจน จึงปรากฏว่ามีผู้นำเข้าบางรายที่ไม่ทราบเรื่องและไม่ได้แจ้งค่าสิทธิร่วมกับราคาสินค้าเพื่อเสียอากรขณะนำของเขา แต่ได้เสียภาษีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากรไว้แล้ว รัฐบาลจึงมีนโยบายให้ยกเว้นการเก็บอากรศุลกากร และภาษีการค้าเกี่ยวกับค่าสิทธิสำหรับของที่เขา ก่อนวันที่ 28 สิงหาคม 2523 โดยออกพระราชกฤษฎีกาและประกาศกระทรวงการคลัง ยกเว้นให้เฉพาะที่ได้เสียภาษีเงินได้ไว้แล้วและการยกเว้นไม่คลุมถึงกรณีที่ได้เสียอากรศุลกากรและภาษีการค้าในส่วนที่เกี่ยวกับค่าสิทธิไว้แล้ว หรือกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร และ/หรือภาษีการค้า หรือกรณีที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและคดีถึงที่สุดแล้ว สำหรับค่าสิทธิซึ่งจะ

ใครรับยกเว้นภาษีเงินได้ก็กรมศุลกากรจะเป็นผู้ออกใบแจ้งการชำระค่าภาษีอากรของค่าสิทธิ เพื่อให้ผู้นำเข้าใช้เป็นหลักฐานไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเพื่อขอยกเว้นภาษีเงินได้เมื่อจ่ายค่าสิทธิ หรือถ้าหากมีการชำระภาษีเงินได้ไปก่อนหน้านั้นแล้ว ก็ขอคืนภาษีเงินได้ที่ชำระไปแล้วได้ควย

ข้อที่น่าพิจารณาคือ การที่ผู้นำเข้าหรือผู้ใช้สิทธิต้องชำระค่าภาษีอากรขณะนำของเข้าโดยต้องชำระค่าอากรศุลกากรและภาษีการค้าที่กรมศุลกากร และต้องชำระภาษีเงินได้ต่อกรมสรรพากรอีกด้วยนั้น เป็นการเก็บภาษีซ้อนจริงหรือไม่และตามที่กระทรวงการคลังได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาและประกาศกระทรวงการคลัง เพื่อยกเว้นรัษฎากรยกเว้นภาษีการค้า ตลอดจนเพื่อลดอัตราศุลกากรนั้น เป็นการเหมาะสมและถูกต้องเพียงใด

ถ้ามองในแง่ของความเป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีแล้ว จะเห็นว่าการเก็บภาษีจากจำนวนเงินหรือค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าสิทธิจำนวนเดียวกันหลายครั้งหลายหนนั้น ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก โดยถือว่าเป็นการเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation) แต่ถาพิจารณาในแง่ของผลบังคับตามบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทแล้วก็เป็นที่น่าคิดว่า ตามที่ได้มีการประกาศกฎหมายยกเว้นภาษีดังกล่าวเป็นการขอยกเว้นเหตุผลเพียงใด กล่าวคือ ค่าสิทธิที่ชำระให้แก่กันนั้นตามประกาศกรมศุลกากรที่ 15/2523 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2523 ให้ถือว่าค่าสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามมาตรา 2 วรรค 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 การเก็บภาษีอากรจากค่าสิทธิในขณะที่มีการนำเขานั้น เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากรโดยเฉพาะ ส่วนค่าสิทธิที่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นเป็นเงินภาษีที่ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินค่าสิทธิที่จ่ายให้กับผู้ทรงสิทธิ จะเห็นว่าตัวผู้เสียภาษีคือผู้ทรงสิทธิ เพียงแต่กฎหมายบังคับให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินนั้นไว้ ผู้นำเข้าหรือผู้ใช้สิทธิมิใช่เป็นผู้เสียภาษีจากเงินค่าสิทธิ ฉะนั้น จะว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันก็ยังคงไม่ถนัดนักเพราะการเก็บภาษีเงินได้ก็จะเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะ และผู้ที่ถูกเก็บมีบุคคลเดียวกัน กล่าวคือตัวผู้นำเขานั้นจะต้องชำระค่าอากร

ศุลกากรซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม เป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่บททรงสิทธิของชำระภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร มีลักษณะเป็นภาษีทางตรง ซึ่งเป็นผลบังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายคนละฉบับกัน จึงไม่น่าจะเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน ฉะนั้น ตามที่มีพระราชกฤษฎีกายกเว้นการเก็บภาษีเงินได้และภาษีการค่านั้น จึงเป็นเรื่องที่ควรจะได้มีการทบทวนว่าการที่ได้มีกฎหมายยกเว้นค่าภาษีดังกล่าวเป็นการถูกต้องหรือไม่เพียงพอ ถ้าหากทางราชการมีนโยบายที่จะยกเว้นภาษีให้แก่ผู้นำเข้าที่เป็นผู้ใช้สิทธิ โดยเห็นว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนแล้ว ก็น่าจะได้มีการแก้ไขตัวบทกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร หรือกฎหมายศุลกากรให้เป็นการแน่ชัดไปเลยดีกว่าที่จะออกเป็นพระราชกฤษฎีกาซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการตีความและใช้กฎหมาย

2) การยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศเป็นการบังคับเก็บภาษีประเภทเดียวกันในหน่วยงานจัดเก็บภาษีของสองประเทศขึ้นไปจากผู้เสียภาษียุ่เดียวกัน สาเหตุของการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้นเนื่องมาจากความแตกต่างในระบบกฎหมายของประเทศต่าง ๆ ซึ่งมีความซ้ำซ้อนกันในบางกรณี

การที่รัฐใดรัฐหนึ่งจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนใดจำนวนหนึ่งนั้น จะต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้มีเงินได้ หรือรัฐกับตัวเงินได้ อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีนั้นมีหลักเกณฑ์แยกพิจารณาได้ดังตัวอย่างดังนี้

(ก) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) หลักนี้กำหนดให้เก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้จากแหล่งภายในหรือภายนอกรัฐ

(ข) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หลักนี้กำหนดให้เก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่เกิดจากแหล่งภายในประเทศโดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เกิดเงินได้หรือไม่

ประเทศต่าง ๆ ส่วนมากได้อาศัยหลักเกณฑ์ทั้งสองเป็นหลักในการจัดเก็บภาษี
ดังนั้น การจัดเก็บภาษีซ้อนซ้อนกันจึงเกิดขึ้นได้เสมอ การเก็บภาษีซ้อนของสองประเทศอาจมี
รูปแบบอันใดอันหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่ง
และต้องเสียภาษีตามหลักภูมิลำเนาในอีกประเทศหนึ่ง

(2) เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักภูมิลำเนาในทั้งสองประเทศ
เพราะว่าแต่ละประเทศต่างก็ถือว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ตามกรณีนี้อาจ
เกิดขึ้นจากมีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ทางเทคนิคระหว่างประเทศ ทำให้เจ้าหน้าที่เทคนิค
เหล่านั้นมักจะมีภูมิลำเนาใหม่ในระหว่างที่พำนักอยู่ชั่วคราวในต่างประเทศโดยที่มิได้ทอดทิ้ง
ภูมิลำเนาเดิมในประเทศของตน จึงถูกเก็บภาษีตามหลักภูมิลำเนาซ้อนกันสองครั้ง

(3) เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในทั้งสองประเทศ
กรณีนี้จะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม แต่ได้รับเงินได้จาก
ประเทศอื่นอีกสองประเทศ และประเทศทั้งสองนี้ต่างก็ใช้สิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงิน
ได้ด้วยกันทั้งคู่¹

วิธีการในการขจัดหรือหลีกเลี่ยงมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนมีอยู่เพียงอย่าง
เดียวคือ ประเทศที่เกี่ยวข้องจะต้องร่วมมือกันกำหนดคสิทธิในการจัดเก็บภาษีของตนในลักษณะ
ที่มิให้มีส่วนซ้ำซ้อนกันอยู่เลย โดยการทำสัญญาแบบทวีภาค ในรูปของอนุสัญญายกเว้นการเก็บ
ภาษีซ้อน

ในอนุสัญญายกเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ไว้
หลายประเทศ เช่น เดนมาร์ก, นอร์เวย์, สวีเดน, อังกฤษ, ฝรั่งเศส เป็นต้น ในอนุสัญญา

¹ ศุภรัตน์ คุ้มฉันทกุล, ปัญหาภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศที่มีอนุสัญญาเว้น
การเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย, (กรุงเทพฯ : อัมรินทร์การพิมพ์, 2525), หน้า 3.

ในบทที่ว่าควยสิทธินั้นมีความหมายถึงค่าตอบแทนในการใช้สิทธิตามลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม, ศิลปะ, วิทยาศาสตร์, สิทธิบัตร, เครื่องหมายการค้า, แบบหรือหุ่นจำลอง, ดัง, สุนทรลีป หรือกรรมวิธีลับใด ๆ เป็นต้น

สำหรับปัญหาการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนในเรื่องค่าสิทธิระหว่างประเทศนั้น กรมสรรพากรได้วินิจฉัยปัญหาการเก็บภาษีซ้อนจากค่าสิทธิไว้พอเป็นตัวอย่างในการพิจารณาลักษณะค่าสิทธิภายใต้อนุสัญญายกเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีดังนี้

(ก) กรณีที่บริษัทไทย จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้ทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิกับบริษัทญี่ปุ่น โดยตกลงกันว่าบริษัทญี่ปุ่นจะให้ความรู้ทางวิชาการ (Know how) และให้บริการด้านวิศวกรรม (Engineering Services) แก่บริษัทไทย จำกัด เกี่ยวกับการก่อสร้างโรงงานและผลิตเส้นโพลิเอสเตอร์ในประเทศไทย โดยทางบริษัทไทยฯ จะจ่ายค่าวิศวกรรม (Engineering Fee) และค่าวิชาการ (Know how Fee) ให้แก่บริษัทญี่ปุ่นเป็นการตอบแทน ซึ่งบริษัทไทยฯ เห็นว่าเมื่อบริษัทญี่ปุ่นได้รับค่าตอบแทนดังกล่าวแล้ว บริษัทญี่ปุ่นได้รับสิทธิเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15 เพียงอัตราเดียว เพราะถือเป็น "ค่าสิทธิ" ตามข้อ 8 วรรค 1 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับญี่ปุ่น เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ความตกลงให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค (Technical Assistance Agreement) ระหว่างบริษัทไทยฯ กับบริษัทญี่ปุ่นมีข้อความสรุปได้ว่า บริษัทญี่ปุ่นได้ยินยอมให้บริษัทไทยฯ ทำการผลิตสินค้าเส้นโพลิเอสเตอร์ในประเทศไทยตามข้อความทางเทคนิคซึ่งเป็นของบริษัญี่ปุ่น ข้อความทางเทคนิคก็คือ เอกสารข้อความต่าง ๆ อันเกี่ยวกับการก่อสร้าง การบำรุงรักษา และการดำเนินงานของโรงงาน ซึ่งเป็นความลับ กรณีดังกล่าวนี้บริษัทญี่ปุ่นจะต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า ข้อความทางเทคนิคที่บริษัทญี่ปุ่นให้กับบริษัทไทยฯ เพื่อการผลิตสินค้าก็คือ แผนแบบ กรรมวิธี และสุนทรลีป ดังนั้น การที่บริษัทไทยฯ จะจ่ายเงินค่า

วิศวกรรม (Engineering fee) และค่าวิทยากร (Know how fee) ไม่ว่าเงินที่
 จ่ายนั้นจะเรียกเป็นค่าอะไรก็ตาม หากจ่ายให้เพื่อตอบแทนการใช้แผนแบบ กรรมวิธีและสูตรลับ
 ตามที่ได้ตกลงกันไว้ดังข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามคำนิยามค่าสิทธิแห่ง
 อนุสัญญาฯ ข้อ 8 วรรค 2 บัญญัติว่า "หมายถึงค่าสิทธิหรือเงินอื่นใดที่จ่ายให้เป็นค่าตอบแทน
 ในการใช้สิทธิตามลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร แผนแบบ กรรมวิธีและสูตรลับ เครื่องหมายการค้า หรือ
 ทรัพย์สินอื่นที่คล้ายคลึงกัน" ดังนั้น เมื่อบริษัทผู้ป้อนได้รับเงินค่าวิศวกรรมและค่าวิทยากรอัน
 ถือว่าเป็นค่าสิทธิดังกล่าว บริษัทผู้ป้อนจึงได้รับสิทธิเสียภาษีเงินได้ในอัตรา 15% เพียงอัตรา
 เดียว ตามนัยอนุสัญญาฯ ข้อ 8 วรรค 1 และการที่บริษัทผู้ป้อนได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่าง-
 ประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับเงินค่าสิทธิดังกล่าว บริษัทผู้ป้อนจึงอยู่ใน
 บังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทไทยซึ่งเป็นผู้จ่าย
 มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณหักภาษีเงินได้
 ไว้ในอัตราร้อยละ 15 เพียงอัตราเดียว และเมื่อบริษัทผู้ป้อนเสียภาษีตามมาตรา 70 แล้วก็ไม่
 ต้องเสียภาษีเงินได้ในตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีก ¹

(ข) บริษัทไทยจะจ่ายเงินค่าลิขสิทธิ์ประจำปีให้แก่ชาวญี่ปุ่นนั้น บริษัทไทยจะ
 ต้องคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้อย่างไร

กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า ค่าลิขสิทธิ์ประจำปีที่บริษัทไทยจ่ายให้แก่ชาวญี่ปุ่น
 ซึ่งเป็นผู้อยู่ไม่ถาวรในประเทศไทยนั้น ถือว่าค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นค่าสิทธิตามความในข้อ
 8 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้น
 บริษัทไทยฯ จึงมีหน้าที่คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ตามอัตรากำหนดหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่
 ไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าสิทธิที่จ่ายนั้นตามข้อ 8 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญานับตั้งแต่วันที่
 กรอกรายการลงใน ภ.ง.ด. 2 แล้วนำส่งภาษีหักไว้ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงิน ณ เขต
 ทองที่ตามมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร ²

¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/10805 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2514.

² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/17153 ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2522.

(ค) บริษัทไทยฯ ได้ทำสัญญาซื้อ Know how จากบริษัท A ในประเทศ สวีเดนเกี่ยวกับความช่วยเหลือทางเทคนิค และการให้ความรู้เกี่ยวกับข้อมูลในการประดิษฐ์ ผลิตภัณฑ์สำหรับหลอดคอกยารถยนต์ บริษัทไทยฯ จะต้องเสียภาษีจากค่า Know how ในอัตราเท่าใด

กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า เงินค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่บริษัทไทยฯ จ่ายให้แก่บริษัท ในประเทศสวีเดนไม่ว่าเป็นค่าธรรมเนียมการเปิดเผยข้อมูลทางเทคนิค (Disclosure Fee) ค่าธรรมเนียมการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคซึ่งคิดคำนวณจากยอดรายรับสุทธิของการขายตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิที่ตกลงกันเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามคำนิยามในข้อ 8 (2) แห่งความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน บริษัทไทยฯ ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้หักไว้เพียงในอัตราร้อยละ 15 แห่งค่าสิทธิตามนัยข้อ 8 (1) แห่งความตกลงเพื่อการเก็บภาษีซ้อน

(ง) บริษัทไทยได้ตกลงว่าจ้างสถาบันซึ่งมีฐานะเป็นคณะบุคคลในประเทศฝรั่งเศส ให้การฝึกอบรมพนักงานของโรงแรมในห้องพักอาหาร นาย พร้อมด้วยหัวหน้าคนครัว 2 คนได้มาให้การฝึกอบรมพนักงานของโรงแรมในห้องพักอาหารดังกล่าว บริษัทจะต้องจ่ายค่าตอบแทนในอัตรา 5% ของยอดขายในห้องพักอาหารดังกล่าว และเงินเดือนให้หัวหน้าคนครัว 2 คนที่มาให้การฝึกอบรมดังกล่าว

ค่าตอบแทนที่บริษัทจ่ายให้สถาบันในอัตรา 5% ของยอดขายอาหารในห้องพักอาหาร และเงินเดือนที่จ่ายให้หัวหน้าคนครัวของสถาบันที่มาให้การอบรมเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิหรือสิทธิในการใช้สูตรหรือกรรมวิธีอื่นใดเกี่ยวกับอาหาร เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรค 4 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย กับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน¹

¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/9665 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2525.

(จ) นิติบุคคลไทยได้สั่งซื้อระบบสายพานชนกระเป่าผู้โดยสารจากบริษัทแห่งหนึ่งในประเทศญี่ปุ่นโดยตรง บริษัทญี่ปุ่นไม่มีตัวแทนใด ๆ ในประเทศไทย และบริษัทญี่ปุ่นได้ส่งวิศวกรเข้ามาให้คำปรึกษาและแนะนำทางด้านเทคนิคเกี่ยวกับการติดตั้งระบบสายพานดังกล่าว โดยนิติบุคคลไทยต้องส่งเงินค่าปรึกษาทางเทคนิคนี้โดยจ่ายให้บริษัทผู้ขายในประเทศญี่ปุ่น เพื่อตอบแทนการให้คำปรึกษาแนะนำทางเทคนิคดังกล่าว ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวถือเป็น*คาสึทชิ*ได้รับการยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้ ตามอนุสัญญายกเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับญี่ปุ่น¹

บางกรณีอาจเกิดปัญหาขึ้นว่าอย่างไรจะถือว่าเป็นเรื่องการอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือการให้บริการ ซึ่งผลที่ตามมาจะทำให้เกิดการระคายเคืองที่แตกต่างกัน ถ้าพิจารณาเป็น*คาสึทชิ* ผลก็คือบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ให้บริการให้บริษัทไทยใช้สิทธินั้นจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีโดยถูกหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญา และตามบทบังคับของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้อยลักษณะของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเป็นการให้บริการ ก็ต้องพิจารณาว่าบริษัท ดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ เพราะบริษัทดังกล่าวจะเสียภาษีในประเทศไทยก็ต่อเมื่อการประกอบกิจการนั้นผ่านสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในประเทศไทย

อนุสัญญาการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศต่าง ๆ ที่มีผลใช้บังคับแล้วขณะนี้มี 9 ประเทศ คือระหว่างไทยกับสวีเดน, ญี่ปุ่น, นอร์เวย์, เดนมาร์ก, เยอรมัน, ฝรั่งเศส, เนเธอร์แลนด์, สิงคโปร์, เกาหลี ส่วนที่เจรจาแล้วรอการลงนามให้สัตยาบันมี 6 ประเทศคือ อิตาลี, เบลเยียม, โปแลนด์, มาเลเซีย, อังกฤษ และปากีสถาน

สัญญาเหล่านี้มีผลทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและในประเทศคู่สัญญาไม่ต้องถูกเก็บภาษีซ้อนทำให้ผู้ประกอบการลดภาระเรื่องภาษีลง เป็นการส่งเสริมการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศคู่สัญญา²

¹ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/11738 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2524.

² สุภรัตน์ ทั่วชนกุล, เรื่องเดียวกัน, หน้า 59.

ตามอนุสัญญาเว้นการเก็บภาษีซ้อนในเรื่องลิขสิทธิ์ (Royalties) นั้นโดยหลักความตกลงจะกำหนดว่า ลิขสิทธิ์ที่จ่ายจากรัฐหนึ่งให้แก่ผู้รับในอีกรัฐหนึ่งให้รัฐหลังเก็บภาษีได้ อย่างไรก็ตาม รัฐที่มีการจ่ายลิขสิทธิ์ก็สามารถเก็บภาษีจากลิขสิทธิ์นั้นได้แต่มีข้อจำกัดกำหนดไว้ในความตกลง

ความตกลงที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง 9 ประเทศ ได้กำหนดอัตราและเงื่อนไขของภาษีที่ไ้บังคับไว้ดังนี้คือ

1. อัตราภาษีที่ไ้บังคับร้อยละ 5 ซึ่งได้แก่ความตกลงกับเยอรมัน ฝรั่งเศส และเนเธอร์แลนด์ โดยมีเงื่อนไขว่าเป็นลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม, ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์
2. การลดอัตราภาษีลิขสิทธิ์นี้ ลดให้ไม่ว่าผู้รับจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ทั้งนี้ ผลจริง ๆ สำหรับบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาที่ได้รับลิขสิทธิ์จากประเทศไทย จำเป็นต้องลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ผู้รับลิขสิทธิ์ต้องเสียลงมาเหลือร้อยละ 15 หรือร้อยละ 5 แล้วแต่กรณี¹

ความตกลงเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (เฉพาะลิขสิทธิ์) ของ "OECD"² ฉบับปี 1977 มีข้อสาระสำคัญดังนี้

1. ลิขสิทธิ์ที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะถูกเก็บภาษีเฉพาะในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในนั้นเป็นผู้รับลิขสิทธิ์

¹ กฤตศิณี กนกนาก, "ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนเปรียบเทียบ," วิทยานิพนธ์ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, (กรุงเทพฯ : 2525), หน้า 99.

² "OECD" เป็นองค์การระหว่างประเทศเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ.

2. คำว่า "คาลิทธิ" หมายถึง เงินที่ชำระเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม, ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ใด ๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ การใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีใด ๆ หรือเพื่อการใช้หรือมีสิทธิในการใช้ในทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์หรือทางเครื่องมือวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อขอสันเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยหรือทางวิทยาศาสตร์

3. ในกรณีใดที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์เป็นพิเศษระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับหรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น คาลิทธิที่จ่ายเมื่อกำหนดถึงการใช้สิทธิอันเป็นมูลแห่งการจ่ายแล้ว มีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น ให้ใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้เก็บภาษีตามกฎหมายของแต่ละรัฐผู้ทำสัญญา ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทอื่น ๆ แห่งความตกลงนี้

ความตกลงเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (เฉพาะคาลิทธิ) ของ "UN" ฉบับปี 1979 มีข้อสาระสำคัญดังนี้

1. คาลิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะถูกเก็บภาษีเฉพาะในอีกรัฐหนึ่ง นั้น
2. คาลิทธินั้นอาจถูกเรียกเก็บภาษีได้ภายในรัฐผู้ทำสัญญาที่คาลิทธินั้นเกิดขึ้นและตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่สำหรับผู้รับคาลิทธิคือผู้เป็นเจ้าของคาลิทธินั้น ภาษีที่เรียกเก็บได้จะต้องไม่เกินอัตราร้อยละอัตราหนึ่ง (ซึ่งจะกำหนดขึ้นโดยการเจรจาของทั้ง 2 ฝ่าย) ของจำนวนคาลิทธิ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาตกลงร่วมกันเกี่ยวกับการใช้บังคับข้อจำกัดนี้
3. คำว่า "คาลิทธิ" หมายถึง เงินที่ชำระเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิในลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ใด ๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ การใช้

สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรือเพื่อการใช้สิทธิในทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือทางเครื่องมือวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อขอสันเทศเกี่ยวกับประสมการทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ ทางวิทยาศาสตร์

4. ในกรณีที่มีเหตุผลแห่งความสัมพันธ์เป็นพิเศษระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับ หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับผู้อื่น ค่าสิทธิที่จ่ายเมื่อคำนึงถึงการใช้สิทธิอันเป็นมูลแห่งการจ่ายแล้วมีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น ให้ใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นคงให้แก่ภาษีได้ตามกฎหมายของแต่ละรัฐผู้ทำสัญญา ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทอื่น ๆ แห่งความตกลงนี้¹

4.6 ข้อบกพร่องบางประการในการบริหารงานศุลกากรในการจัดเก็บภาษีอากร

การบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรศุลกากรมีส่วนเกี่ยวข้องกับตัวบทกฎหมายที่ใช้เป็นแม่บทใหญ่ตลอดจนระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ที่ใช้เป็นกฎเกณฑ์ในการปฏิบัติงานการจัดเก็บภาษีอากรจะบังเกิดผลดีได้จำเป็นต้องอาศัยกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับที่ดี แต่อย่างไรก็ตามการบริหารงานในการจัดเก็บภาษีอากรที่จะให้มีประสิทธิภาพอย่างเต็มที่นั้นมิใช่ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์หรือกฎหมายที่ดีเพียงอย่างเดียว แต่ยังขึ้นอยู่กับคุณภาพของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เป็นเรื่องที่สำคัญยิ่งกว่าองค์ประกอบด้านอื่น ๆ ฉะนั้น จึงจะกล่าวเน้นในปัญหาเกี่ยวกับการเจ้าหน้าที่เป็นหลักใหญ่ เนื่องจากรางวัลศุลกากรนั้นเกี่ยวข้องกับเงินจำนวนมาก ทั้งที่คิดเป็นราคาสินค้าและค่าภาษีอากร ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นก็คงต้องเกี่ยวข้องกับควยเรื่องเงินในปัจจุบันมักมีเสียงกล่าวหากันว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีรายได้พิเศษ เงินพิเศษมีทั้งที่ได้จากรางราชการและได้จากพ่อค้า เงินที่ได้จากรางราชการได้แก่ เงินค่าทำการล่วงเวลาซึ่งทางราชการเรียกเก็บจากพ่อค้าที่ขออนุญาตทำงานนอกเวลาราชการ หรือในวันหยุดราชการ

¹ กฤษศิลป์ กนกนาก, เรื่องเดียวกัน, หน้า 193.

แล้วนำมาแบ่งจ่ายให้เจ้าหน้าที่ ส่วนเงินที่ได้จากพอค่านั้นเป็นผลเนื่องมาจากเจ้าหน้าที่
 ชุดการไต่ทำงานเกี่ยวข้องกับกิจการของพอลา เมื่อพอลาต้องการความสะดวกรวดเร็ว
 ในการนำสินค้าออกขายและเมื่อมีกำไรจากการนั้น พอลาก็จะให้เป็นรางวัล หรือค่า "ทิป"
 ให้เจ้าหน้าที่บางเล็ก ๆ น้อย จนนาน ๆ เข้ากลายเป็นธรรมเนียมไป หรือบางครั้งก็มีการ
 เลี้ยงคูกันจ่ายเป็นเงินค่าอาหารบ้าง ค่ายานพาหนะบ้าง การจ่ายเงินจำนวนเล็กน้อยนี้
 ต่อมาโคชยายวงกว้างออกไปทุกที ต่อมาก็วิวัฒนาการกลายเป็นกฎเกณฑ์ที่พอลาจะต้องให้ตาม
 อัตราและมีการเรียกร้องเอาจากพอลา บางกรณีการจ่ายเงินดังกล่าวก็ผ่านทางชิปปิง (ตัว
 แทนพอลา) ในบางครั้งชิปปิงกลับยกยอกเอาเงินนั้นไว้เสียเองบ้าง ในที่สุดพอลากับเจ้าหน้าที่
 ก็อาจร่วมกันทุจริตด้วยประการต่าง ๆ แล้วแต่ว่าจะมีหนทางให้พอลาเสียเงินและเสียเวลา
 น้อย เมื่อเปิดช่องทางให้เจ้าหน้าที่ได้เงินมากก็จะร่วมมือกระทำกัน ส่วนข้าราชการผู้ใฝ่
 จิตใจไม่เข้มแข็งพอที่จะยึดมั่นในคุณธรรมและความดีเอาไว้ได้ก็จะหาช่องทางทุจริตตาม ๆ กัน
 ไป เงินที่รับมาโดยปกติก็แบ่งสันทันไปทั้งข้าราชการผู้น้อยผู้ใหญ่ บางครั้งก็มีการยกยอก
 เงินกันเองบ้าง ผู้บังคับบัญชาบางคนที่มีจิตใจสูงในคุณธรรมก็จะไม่รับเงินดังกล่าว บางคน
 ทนความเย้ายวนของอำนาจเงินไม่ได้ก็พลอยรวมรับเงินไปด้วย อย่างไรก็ตาม ก็ยังมี
 เจ้าหน้าที่จำนวนมากที่ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต เจ้าหน้าที่บางคนก็อยู่นอกวงการณ์
 เช่นปฏิบัติงานอยู่ในหน่วยงานที่ไม่ได้เกี่ยวกับพอลา หรือไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ
 สินค้าหรือ เอกสารที่จะบันทึกลงและโทษแก่พอลา ซึ่งบางคนก็ทำงานแบบเช้าชามเย็นชาม
 เพื่อรอการย้ายไปอยู่ในที่ที่พอจะหาเงินได้ จึงได้ก่อให้เกิดปัญหาทางด้านการบริหารและปัญหา
 อื่นๆ มาอีกหลายประการ พอสรุปโดยย่อได้คือ

1. มีการใช้อิทธิพลทางการเงินและการเมืองเพื่อการวิ่งเต้นโยกย้าย

ตำแหน่ง

ข้าราชการที่มุ่งแสวงหาผลประโยชน์ใส่ตนมิได้มุ่งถึงประโยชน์ของประเทศ
 ชาติ จะมีลักษณะประจำตัวคือชอบวิ่งเต้นประจบสอพลอผู้บังคับบัญชาที่มีอำนาจ ในขณะที่ตน
 ปฏิบัติหน้าที่อยู่ในส่วนราชการที่ไม่มีช่องทางที่จะแสวงหาผลประโยชน์หรือไม่มีทางที่จะร่ำรวยก็

ยอมจะคืนรันทกวิถีทางไม่ว่าจะใช้เงินเป็นเครื่องตอบแทนการโยกย้ายตำแหน่ง หรือโดยใช้วิธีเข้าหาคนที่ม้ออำนาจในทางการ เมืองหรือมีอำนาจในการที่จะโยกย้ายคนได้ โดยขอรับรองให้ผู้มีอำนาจช่วยวิ่งเต้นให้ตนได้ย้ายไปยังหน่วยงานที่มีช่องทางหาเงินหรือผลประโยชน์ได้ มีการวิ่งเต้นโยกย้ายกันสลับส่นวนวาย ซึ่งทำให้เสียเวลาในการทำงานของข้าราชการผู้นั้น และผู้บริหารอย่างมาก เมื่อมีการวิ่งเต้นโยกย้ายได้สำเร็จสมคังใจหมายแล้วก็ยังต้องวิ่งเต้นอยู่ตลอดเวลาเพื่อรักษาตำแหน่งที่ตนดำรงอยู่ให้คงทนอยู่ต่อไปให้นานมากที่สุด เพื่อจะได้กอบโกยให้มากที่สุด เมื่อมีการวิ่งเต้นเงินสินบนให้แก่ผู้ที่มีบุญคุณแก่ตนก็ต้องติดตามมา สร้างปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ราชการตลอดมา

2. การสร้างช่องทางหรือเบ็ดครุ่ร่วทางค่านระเบียบพิธีการตลอดจนเบ็ด

ช่องว่างของกฎหมาย

ผู้มุ่งที่จะแสวงหาผลประโยชน์ จิตใจนึกถึงแต่เรื่องเงินอย่างเดียว การที่ช่วยกันร่วมมือแก้ไขการรั่วไหลของภาษีอากรจะไม่ยอมทำ แต่พยายามที่ขยายช่องทางให้รั่วไหลมากขึ้นเพื่อจะได้เป็นช่องทางหาเงินได้มากขึ้น ในการจัดเก็บภาษีอากรย่อมจะมีทางรั่วไหลบ้างเป็นธรรมดา แต่ถาหากผู้จัดเก็บทุกคนมีจิตสำนึกมุ่งรับใช้สังคมส่วนรวมโดยการร่วมมือกันปรับปรุงแก้ไขระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ให้รัดกุมเพื่อให้เงินภาษีอากรของรัฐรั่วไหลน้อยที่สุด แต่ตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในวงราชการเกือบจะทุกแห่ง มิใช่แต่เฉพาะกรมศุลกากรเท่านั้น หากปรากฏว่าเมื่อมีผู้ใดพยายามที่ปิดรูรั่ว หรือพยายามที่จะรักษาผลประโยชน์ให้กับรัฐจะถูกต่อต้านจากผู้ทุจริตอย่างเหนียวแน่น เนื่องจากคนทุจริตมีมากกว่าคนสุจริต จึงทำให้ผู้สุจริตต้องถูกดูถูกเหยียดหยาม หรือกลายเป็นพวกแกะดำไป นอกจากนั้นการทำให้พอค่าต้องรับความลำบากจากการปฏิบัติงานของข้าราชการโดยมีพิธีการยุ่งยากซับซ้อนก็เป็นช่องทางให้แสวงหาเงินได้ทางหนึ่ง

3. การไม่ตั้งใจปฏิบัติหน้าที่ในหน่วยราชการการที่ตนไม่อาจแสวงหาเงินหรือผลประโยชน์ได้

ผู้มุ่งจะแสวงหาผลประโยชน์ใส่ตนนั้นเมื่อถึงคราวที่ตนถูกย้ายไปดำรงตำแหน่งที่ไม่อาจหาเงินได้ก็จะไม่ตั้งใจทำงานอย่างเต็มที่ในขณะที่เดียวกันก็จะพยายามวิ่งเต้น

เพื่อโยกย้ายไปในที่ที่ตนต้องการ เพราะถ้าหากตั้งใจทำงานก็กลัวว่าผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานนั้นจะดึงตัวเอาไว้ใช้ และการทำงานในที่ที่ไม่มีผลประโยชน์จะต้องมีการฝึกฝนศึกษาหาความรู้ให้เพิ่มพูนยิ่งขึ้น แต่บุคคลดังกล่าวมีความคิดว่าการศึกษาหาความรู้ในงานที่ตนทำอยู่ไม่มีประโยชน์ เอาเวลาไปใช้ในการวิ่งเต้นโยกย้ายไปสู่ตำแหน่งที่สามารถกอบโกยได้ ยังจะดีเสียกว่า ทำให้งานนั้นขาดเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานโดยที่ประสิทธิภาพ สมรรถภาพในการทำงานไม่มี นอกจากนี้ ผู้ที่มุ่งกอบโกยผลประโยชน์ยังประพฤติก้าวเป็นตัวอย่างที่เลว เพราะผู้นั้นเข้ามาทำงานในหน่วยราชการบางกองในช่วงระยะเวลาอันสั้นแล้วปรากฏว่าผู้นั้นมีฐานะร่ำรวยอย่างรวดเร็วผิดปกติ เมื่อเทียบกับข้าราชการบางคน ทำงานมานานยังต้องกินข้าวแกงแย่งขันรดเมล็ดอยู่

4. การขาดความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานและการละเลยต่อหน้าที่

เนื่องจากระบบการเจ้าหน้าที่ว่าด้วยการโยกย้ายไม่เป็นไปตามระบบคุณธรรมที่จะจัดสรรบรรจุหรือโยกย้ายบุคคลให้เหมาะสมกับความรู้ความสามารถ แต่มีการย้ายเพราะมีการวิ่งเต้น หรือโดยใช่เงินหรือสิ่งของแลกเปลี่ยนกับตำแหน่งที่ผู้นั้นหวังว่าจะกอบโกยหาเงินได้มาก หรือมีการโยกย้ายเพราะผู้บังคับบัญชาระดับสูงมีอคติ หรือมีเรื่องกันเป็นส่วนตัว แต่จะแก่งแย่งเพื่อให้ผู้ที่ตนไม่ชอบนั้นต้องเสียหน้าหรือเป็นการลงโทษทางอ้อม ในเมื่อการโยกย้ายมิได้เป็นไปตามหลักการบริหารงานบุคคลอันชอบธรรมเช่นนี้ จึงทำให้การบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรต้องประสบกับความล้มเหลวตลอดมา เช่นการย้ายคนไปอยู่ตามส่วนราชการไม่ว่าในส่วนกลางหรือส่วนภูมิภาคที่มีทางแสวงหาเงินได้มากจึงไม่จำเป็นต้องมีพื้นฐานความรู้มากนัก ส่วนเงินที่ไต่มาก็อาจหาวิธีทางที่จะทำให้ตนได้อยู่ได้นาน ๆ ความกระตือรือร้นหรือความสนใจที่จะไปศึกษาหาความรู้จึงไม่ค่อยมีเมื่อบุคคลประเภทนี้ถูกย้ายไปอยู่ที่อื่น จึงทำงานไม่ค่อยจะได้คนที่มีความรู้ความสามารถ บางคนจึงถูกทะเลาะเลย นับว่าเป็นความสูญเสียในการบริหารในด้านการจัดเก็บภาษีอากรอย่างมาก

การละเลยต่อหน้าที่ก็เป็นปัญหาอันสำคัญอย่างหนึ่ง เนื่องจากผู้ที่ไม่มีตั้งใจปฏิบัติราชการจะมุ่งแสวงหาเงินทองหรือผลประโยชน์ใส่ตน ฉะนั้น จึงย่อมจะมีความเห็น

อกเห็นใจและมีความสัมพันธ์กับบุคคลที่มาติดต่อ แม้จะมีได้รวมมือกันหลีกเลี่ยงอาการโดยตรง แต่ก็มี ความหย่อนยานในการปฏิบัติหน้าที่ ละเว้นสิ่งที่ควรจะต้องทำ เพราะถ้าทำตามระเบียบของทางราชการโดยเคร่งครัดก็กลัวว่าพ่อค้าหรือผู้ที่ตนติดต่อค้าขายจะไม่ให้เงิน หรือค่าตอบแทน และทำให้เสียเวลามากด้วย พฤติกรรมดังกล่าวมีผลทำให้ผู้นำเข้าสามารถทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ง่ายและมีแรงจูงใจให้ทำการหลีกเลี่ยง จะพบเสมอว่าของที่ตรวจปล่อยจากศุลกากรจะมีน้ำหนักหรือมีของ เกินอยู่เป็นประจำ ทำให้มีผลเสียหายอย่างมากต่อเงินรายได้ของรัฐ

ผู้เขียนเห็นว่า ข้อบกพร่องต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนเป็นอุปสรรคสำคัญในการบริหารจัดเก็บภาษีศุลกากร ควรจะได้รับการแก้ไขให้การบริหารงานจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพ โดยมุ่งแก้ไขในสิ่งเหล่านี้คือ

ก. การแต่งตั้งผู้บริหารระดับสูง ตั้งแต่อธิบดีลงมาถึงผู้บริหารระดับกอง

ควรที่จะแต่งตั้งบุคคลที่มีความรู้ความสามารถในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร ควรเป็นบุคคลที่พร้อมด้วยคุณธรรม ตัวอธิบดีก็มีความสำคัญมากต่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรในกรมศุลกากร ถ้าได้ผู้นำที่ดีมีความรู้ความสามารถ มีความซื่อสัตย์สุจริต มีการวินิจฉัยที่ถี่และเฉียบขาด ไม่ใช่บุคคลประเภทที่ไม่เป็นตัวของตัวเอง ไม่ปล่อยให้บุคคลอื่นจูงไปโดยง่าย ไม่มีมือคด เพราะการส่งงานราชการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ถ้าหากมีความผิดพลาดอาจจะต้องรับผิดชอบในทางแพ่งหรือทางอาญาแล้วแต่กรณี และส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเป็นจำนวนมาก อธิบดีจึงควรเป็นคนที่มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ มีความเด็ดขาดพร้อมที่จะปฏิรูปปรับปรุงแก้ไขสิ่งที่ดีให้ถูกต้องเหมาะสม ไม่ควรปล่อยให้สิ่งที่ดีให้ผ่านพ้นไปโดยไม่มีการแก้ไข เพราะจะเป็นการสร้างปัญหาต่อไปอีกไม่รู้จบ

ข. ควรมีระบบการหมุนเวียนโยกย้ายเจ้าหน้าที่ให้ชัดเจนแน่นอน

เนื่องจากราชการเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับเงินภาษีอากรและราคาสินค้าจำนวนมาก จึงมีผู้ที่ต้องการที่จะอยู่ในตำแหน่งที่มีเกี่ยวข้องกับการแสวงหาเงินและผลประโยชน์

และพยายามจะรักษาคำแห่งของคนที่ให้มากที่สุด ฉะนั้น เพื่อให้ปัญหาต่าง ๆ คลี่คลายลง ควรกำหนดการบรรจุแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ใหม่เป็นระบบโดยกำหนดไว้เป็นลำดับขั้นอักษรให้ชัดเจน โดยให้มีการหมุนเวียนสลับเปลี่ยนกันไปตามหลักการ คุณธรรมตามความเหมาะสม โดยให้เจ้าหน้าที่แต่ละคนไ้ทำงานตามขั้นตอน ไม่ให้ผู้ที่ใดครองตำแหน่งใดนานเกินไป ไม่ให้อยู่ในตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับเงินทองมากเกินไป ถ้าอยู่ในตำแหน่งอื่นแล้วทำงาน ไม่ได้ก็ควรให้ออกจากราชการ ไม่มีการช่วยเหลือให้ไปอยู่ในตำแหน่งที่แต่ละคนต้องการ ควรมีคณะกรรมการที่มีหน้าที่พิจารณาการโยกย้ายที่มีความเป็นกลาง มีคุณธรรมและเป็นผู้ซื่อสัตย์สุจริต เป็นผู้ช่วยกลั่นกรองการโยกย้าย ควรยกเลิกระบบการวิ่งเต้น หรือย้ายตามพวกใครพวกมัน หรือที่ใครที่มัน ก่อให้เกิดปัญหาความวุ่นวายสับสน ทำให้การบริหารงานการจัดเก็บภาษีอากรประสบแต่ความล้มเหลว ซึ่งส่งผลกระทบต่อเงินภาษีอากรของชาติจำนวนมากมหาศาล

ค. ควรกำหนดมาตรการทางวินัยสำหรับข้าราชการสุลการไว้ให้เข้มงวด

ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่างานสุลการนั้นมีผลประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรของรัฐจำนวนมาก ฉะนั้น ควรมีมาตรการที่เฉียบขาดสำหรับใช้เป็นเครื่องมือควบคุมและลงโทษเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องให้เข้มงวด ควรมีกฎหมายกำหนดวินัยของข้าราชการสุลการให้เข้มงวดและมีมาตรการในการควบคุมลงโทษให้มากกว่าข้าราชการพลเรือนทั่วไป โดยให้มีโทษทางวินัยและโทษทางอาญา ควรกำหนดมาตรการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายให้เฉียบขาดฉับพลัน ให้เห็นผลทันทีเมื่อมีผู้ใดละเมิดวินัย และกฎหมายทั้งทางวินัย และความรับผิดชอบทางอาญา และความรับผิดชอบทางแพ่ง

ง. ควรเพิ่มเงินรายได้และสวัสดิการที่เหมาะสม

เจ้าหน้าที่สุลการนั้น แม้จะมีรายได้จากค่าทำการล่วงเวลาเพิ่มจากเงินเดือนที่รับประจำอยู่แล้ว แต่เมื่อเทียบรายได้ของผู้ที่ทำงานในรัฐวิสาหกิจหรืองานธุรกิจเอกชนแล้วก็นับว่ายังมีรายได้ต่ำ โดยเฉพาะผู้ที่ไปทำงานนอกเวลาในเวลากลางคืน หรือ

นอกสถานที่ทางไกลก็ย่อมมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เนื่องจากกรมศุลกากรมีเงินค่าทำการล่วงเวลา ควรปรับปรุงเงินล่วงเวลาให้เหมาะสมยิ่งขึ้น และควรที่จะนำเงินภาษีบำรุงเทศบาลที่กรมศุลกากรจัดเก็บบางส่วนมาเป็นเงินสวัสดิการแก่ข้าราชการด้วย โดยจัดให้มีสวัสดิการด้านที่อยู่อาศัยให้มีจำนวนเหมาะสมและเพียงพอกับความจำเป็นของเจ้าหน้าที่

จ. แก้ไขระเบียบและพิธีการให้ง่ายเพื่ออำนวยความสะดวกแก่พ่อค้าประชาชน

ความซับซ้อนไม่จำเป็นทาง ๆ ของระเบียบพิธีการที่ก่อให้เกิดความยุ่งยาก สับสนของระบบราชการศุลกากรนั้น เป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้มีการเรียกร้องและจ่ายเงินเพื่อขอความสะดวกรวดเร็ว เพื่อให้เรื่องของตนผ่านไต่คลองและเร็วกว่าคนอื่น ฉะนั้น ควรลดขั้นตอนในการตรวจสอบที่ไม่จำเป็นจัดระบบแผนเอกสารและการตรวจสอบให้รวดเร็วซึ่งจะเป็นการช่วยบรรเทา การทุจริตลงได้บ้าง

ที่กล่าวมาเป็นเพียงข้อเท็จจริงและข้อเสนอแนะบางอย่างที่ควรปรับปรุง บางประการเท่านั้น แต่ตามความจริงแล้วมีข้อบกพร่องในการบริหารจัดเก็บอีกมากที่ควรปรับปรุงแก้ไข แต่อย่างไรก็ตาม การแก้ไขเฉพาะส่วนราชการอย่างเดียวคงจะไม่ได้รับความสำเร็จมากนัก ผู้เขียนเห็นว่า ควรที่มุ่งแก้ไขปัญหาของสังคมในยุคปัจจุบันพร้อมกันไป ด้วย เพราะถ้าหากสภาพแวดล้อมของสังคมภายนอกยังไม่ดีพอ การแก้ไขเฉพาะส่วน ก็แก้ไขได้ลำบากตามไปด้วย เช่น ควรเลิกค่านิยมที่ผิด ๆ บางประการ ที่ทำให้คนนิยมความ หูหราฟุ้งเฟ้อเพื่อตลอดจนการคลุกคลีกับอบายมุขต่าง ๆ การทุจริตคอร์รัปชัน หรือการประพฤติ มิชอบในวงราชการควรจะต้องได้รับการประณามว่าเป็นสิ่งชั่วร้ายที่สุด เพราะเป็นการบั่นทอน ความเจริญของสังคม และควรต้องปราบปรามโดยเด็ดขาดทั่วหน้ากัน ผู้บริหารระดับสูงควร เป็นตัวอย่างที่ดีในการสร้างค่านิยมแห่งความมีคุณธรรม มีความประหยัดและเสียสละเพื่อสังคม ผู้เป็นใหญ่ทั้งหลายควรที่จะปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีของผู้น้อยเหล่านี้ เป็นต้น