

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทสรุป

ค่าภาษีอากรเป็นข้อเกิดแห่งหนึ่งอย่างหนึ่งและเป็นหนึ่งในทางแฝง ซึ่งเกิดขึ้นจากบทบัญญัติตามกฎหมายศุลกากรโดยจัดเก็บจากสินค้านำเข้าและส่งออกเพื่อเป็นรายได้ของรัฐในการที่จะนำมาใช้ในการบริหารประเทศ การจัดเก็บภาษีศุลกากรจะบรรลุตามเป้าหมายได้จะต้องมีนโยบายและมาตรการที่ดีเพื่อเร่งรัดให้ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีอากรได้ชำระให้ถูกต้อง ซึ่งมาตรการในการบังคับตามกฎหมายศุลกากรมีดังนี้

1. มาตรการในการลงโทษทางอาญา
2. มาตรการบังคับในทางแฝง
3. มาตรการในการกักสินค้า
4. มาตรการของตักค้าง

สำหรับมาตรการในทางแฝง ซึ่งใช้บังคับแก่การชำระหนี้ค่าภาษีอากรที่ไม่ตรงตามกำหนดนั้นได้แก่มาตรการในการเรียกเก็บเงินเพิ่ม ซึ่งมีอยู่ 2 ประเภทคือ

1. เงินเพิ่มร้อยละสิบตามมาตรา 112 ตรี ที่บัญญัติให้จัดเก็บได้เพียง 3 กรณีเท่านั้นคือ กรณีการไม่ชำระหนี้ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากร กรณีไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายตามมาตรา 40 และกรณีไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายตามมาตรา 45
2. เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีที่นำมาชำระหรือชำระเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ซึ่งได้บัญญัติเพิ่มเติมขึ้นตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 พ.ศ. 2515 เพื่อเป็นการชดเชยความเสียหายที่เกิดแก่รัฐจากการชำระภาษีอากรไม่ตรงตามกำหนดและมีการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว

การเรียกเก็บเงินเพิ่มทั้ง 2 ประเภท ในขณะเดียวกันจึงเกิดความซ้ำซ้อนกัน และมีความแตกต่างกับมาตรการการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรต่างประเทศ เช่น ประเทศฟิลิปปินส์ ประเทศญี่ปุ่นหรือประเทศจีน เป็นต้น ประเทศเหล่านี้จะเรียกเก็บเงินเพิ่มประเภทเดียวเท่านั้น และให้มีการเพิ่มอัตราการเรียกเก็บ หากชำระค่าภาษีล่าช้ามากๆ

เมื่อเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนเป็นบทบัญญัติซึ่งอยู่บนรากฐานเดียวกันกับ ดอกเบี้ยจากการผิดนัดในหนี้เงินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 จึงไม่สามารถนำบทบัญญัติในเรื่องดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวมาใช้บังคับกับหนี้ค่าภาษีศุลกากรได้อีกเพราะกฎหมายศุลกากรได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ส่วนในกรณีการชำระหนี้ค่าภาษีอากรและหนี้เงินเพิ่มแต่เพียงบางส่วน กฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติลำดับการชำระหนี้ไว้โดยเฉพาะจึงต้องนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ ซึ่งศาลฎีกาเห็นว่าตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 328 แต่ผู้เขียนเห็นว่าตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 329 เนื่องจากหนี้เงินเพิ่มเป็นหนี้ในลักษณะดอกเบี้ยนั่นเอง

อย่างไรก็ตามบทบัญญัติในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนั้นยังขาดความชัดเจนซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการนำไปบังคับใช้กับกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องในการเก็บภาษีศุลกากร เช่น พระราชกำหนดบังคับอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ตลอดจนการบัญญัติข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนไว้ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บและเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ค้างชำระค่าภาษีได้ คือ

ก. ปัญหาการขาดความชัดเจน ในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการเรียกเก็บเงินเพิ่ม

เนื่องจากบทบัญญัติในเรื่องเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา ให้เรียกเก็บนับแต่วันส่งมอบหรือวันส่งของออก จึงเกิดปัญหาในการตีความ ซึ่งอาจ

ก่อให้เกิดการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้นำเข้าหรือส่งออกตามพระราชกำหนดกีดอัตรา  
ศุลกากร พ.ศ. 2530 และตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งได้  
ยกเว้นหรือลดหย่อนการเรียกเก็บภาษีอากรศุลกากรขณะนำเข้าหรือขณะส่งออก และเมื่อ  
สิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรสิ้นสุดแล้วเป็นเหตุให้เกิดภาระภาษีขึ้นมา ซึ่ง  
จากการศึกษาพบว่ากรมศุลกากรควรจะเรียกเก็บเงินเพิ่มได้ ดังนี้

1. ของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรตามพระราชกำหนดกีดอัตรา  
ศุลกากร พ.ศ. 2530 กรมศุลกากรสามารถนำมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติ  
ศุลกากรมาบังคับใช้ได้โดยเริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันที่ครบกำหนด 30 วันที่มีสิทธิจะแจ้งขอ  
ชำระค่าภาษีอากรหรือถัดจากวันที่ครบกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งค่าภาษีอากรแล้ว  
แต่กรณีจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น

2. ของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริม  
การลงทุน พ.ศ. 2520 กรมศุลกากรสามารถที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งได้ดังนี้

2.1 กรณีสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสิ้นสุดลงโดยคณะกรรมการ  
เฟิกถอนตามมาตรา 54 วรรค 1 กรมศุลกากรสามารถนำบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา  
แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาใช้บังคับเรียกเก็บเงินเพิ่มฐานะที่เป็นบท  
กฎหมายทั่วไปได้ โดยนับตั้งแต่วันถัดจากครบกำหนดหนึ่งเดือนหลังจากวันสิ้นสุดสิทธิหรือหนึ่ง เดือน  
นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากรแล้วแต่กรณี

2.2 กรณีที่สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสิ้นสุดลงโดยคณะกรรมการ  
เฟิกถอนตามมาตรา 54 วรรค 2 กรมศุลกากรจะต้องพิจารณาว่าคณะกรรมการได้สั่งให้  
กรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มด้วยหรือไม่ หากไม่สั่งให้เรียกเก็บกรมศุลกากรก็ไม่สามารถ  
ที่จะเรียกเก็บได้ แต่ถ้าหากคณะกรรมการได้สั่งให้เรียกเก็บเงินเพิ่มด้วยกรมศุลกากร  
สามารถที่จะเก็บได้แต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระหรือชำระเพิ่ม เป็น  
ไปตามบทบัญญัติมาตรา 55 วรรค 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

ข. ปัญหาความไม่เหมาะสมของมาตรการการเรียกเก็บเงินเพิ่ม

1. บทบัญญัติที่ยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ซึ่งได้บัญญัติ

ให้นำข้อความในเรื่องการจ่ายเงินสินบนและรางวัลมาเป็นข้อยกเว้นในการเรียกเก็บเงิน  
 เพิ่มข้อความที่นำมาใช้จึงไม่มีความสมบูรณ์เพียงพอ เพราะเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมาย  
 เป็นคนละเรื่องกัน จึงเกิดปัญหาในการตีความและทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ตลอดจน  
 ผู้เกี่ยวข้องและจากการศึกษาพบว่า การที่กฎหมายบัญญัติข้อยกเว้นในการเรียกเก็บเงิน  
 เพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิดภายหลังว่าได้ชำระค่าภาษี  
 อากาศยานนั้น นอกจากจะเป็นบทบัญญัติที่ไม่ส่งเสริมให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกสำแดงราคา  
 สินค้าอัตรากาที่ถูกต้องตามความเป็นจริงแล้วยังเป็นบทบัญญัติที่น่าจะเป็นการล้นหลาม  
 ให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกสำแดงราคาสินค้าหรืออัตรากาที่ไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็น  
 ผลให้เกิดการพยายามหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรอยู่เสมอ เพราะหากเจ้าหน้าที่ตรวจพบในขณะ  
 นั้นก็จะชำระค่าภาษีอากรไปตามที่เจ้าหน้าที่ทำการประเมิน แต่หากเจ้าหน้าที่ตรวจพบ  
 ภายหลังก็ยอมชำระเท่าเดิมเพราะไม่ต้องชำระเงินเพิ่ม หรือหากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบไม่พบ  
 รัฐจะเสียประโยชน์จากการที่จะได้นำค่าภาษีในส่วนที่ขาดมาใช้บริหารประเทศ เพราะใน  
 ทางทฤษฎีการเงินแล้ว ถือว่าระยะเวลาดำเนินการ ค่าของเงินก็ย่อมต่างกันไปด้วย และทำให้  
 เจ้าหน้าที่จะต้องทำงานหนักขึ้นในการตรวจสอบเพื่อป้องกันการพยายามหลีกเลี่ยงค่าภาษี  
 อากาศยานอันนี้ย่อมจะทำให้เกิดความล่าช้าในการปฏิบัติงานและเกิดผลกระทบต่อ  
 ดำเนินธุรกิจของผู้สุจริตในเวลาเดียวกัน ก็อาจเป็นเหตุให้เกิดการทุจริตของเจ้าหน้าที่  
 บางคนที่จะเห็นแก่กำไสลินจ้างของพ่อค้าผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกในการที่จะช่วยเหลือให้มีการ  
 ชำระค่าภาษีอากรในจำนวนที่ต่ำกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสียไว้ก่อน ทำให้รัฐไม่บรรลุ  
 เป้าหมายในการจัดเก็บภาษีได้เช่นกัน

2. เงินเพิ่มที่กรมศุลกากรนำมาบังคับจัดเก็บนั้นมีทั้งเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ  
 ตามมาตรา 112 ตี และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา ซึ่งบาง  
 กรณีทำให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรต้องรับภาระหนักเกินสมควรในการที่จะต้องเสียเงินเพิ่ม  
 ทั้ง 2 ลักษณะและทั้งนี้อาจจะถูกกรมศุลกากรบังคับสัญญาประกันต่างหากอีกด้วย

3. อัตราเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา ได้ใช้บังคับ  
 มาตั้งแต่ พ.ศ. 2515 อัตราการเรียกเก็บร้อยละหนึ่งต่อเดือนจึงไม่เหมาะสมกับสภาวะ  
 ค่าของเงินในปัจจุบัน จึงไม่ก่อให้เกิดผลในการช่วยเร่งรัดหนี้ค่าภาษีอากรเท่าที่ควร

### ข้อเสนอแนะ

ในฐานะที่กฎหมายศุลกากรเป็นเครื่องมือบังคับในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นแหล่งที่มาของรายได้ของรัฐที่สำคัญที่จะนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ กฎหมายศุลกากรจึงจำเป็นที่จะต้องมีการบังคับที่ดีเพื่อให้เกิดผลบรรลุตามความมุ่งหมาย เกิดความเป็นธรรมแก่เอกชนและการรักษาผลประโยชน์ของรัฐ และเพื่อเป็นการสนับสนุนให้นโยบายภาษีอากรและนโยบายของรัฐดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ กฎหมายศุลกากรจึงต้องมีความชัดเจนเพื่อที่จะลดปัญหาในการบังคับใช้ของศาลยุติธรรมและของฝ่ายบริหารอันก่อให้เกิดหลักประกันในสิทธิของเอกชนผู้ถูกบังคับโดยกฎหมาย มาตรการในการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรก็เป็นมาตรการหนึ่งที่รัฐได้นำมาใช้บังคับในการเร่งรัดเอกชนเพื่อให้ชำระค่าภาษีอากรให้แก่รัฐรวดเร็วขึ้น ซึ่งในปัจจุบันการเรียกเก็บเงินเพิ่มก็ยังมีปัญหายังคงที่ ได้ศึกษามาแล้ว และเพื่อที่จะลดปัญหาดังกล่าวผู้เขียนขอเสนอ ดังนี้

1. กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง การที่จะบังคับใช้หรือการตีความกฎหมายศุลกากรนั้น นอกจากจะต้องศึกษาวิเคราะห์ในทางกฎหมายศุลกากรแล้วผู้บังคับใช้จะต้องคำนึงถึงหลักการทางเศรษฐศาสตร์ การบริหาร การภาษีอากร การปกครอง และผลกระทบทางสังคมด้วย โดยนำมาวิเคราะห์ด้วยกันเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามเจตนารมณ์แต่หากว่ากรณียังไม่สามารถหยั่งทราบถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายได้และผลประโยชน์ของรัฐขัดแย้งกันอยู่กับของเอกชนก็ต้องตีความให้เป็นประโยชน์แก่รัฐมากกว่าเอกชน เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่รัฐทำเพื่อประโยชน์ส่วนรวม

2. ต้องเพิ่มประสิทธิภาพและจิตสำนึกในการทำงานของเจ้าหน้าที่ผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยเน้นถึงการให้บริการแก่ประชาชนผู้เสียภาษีและให้มีความซื่อสัตย์ต่อหน้าที่การงาน มีจริยธรรมตลอดจนความรู้ในศาสตร์แขนงอื่นๆ ด้วย ถึงแม้จะไม่ได้เกี่ยวข้องกับหน้าที่ที่ปฏิบัติอยู่ก็ตาม โดยการเปิดหลักสูตรอบรมให้แก่เจ้าหน้าที่อยู่เสมอ

3. ควรมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายในเรื่องเงินเพิ่ม เพื่อให้การบังคับใช้เป็นไปโดยถูกต้องสมเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติที่จะให้การเร่งรัดการชำระหนี้ค่าภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพดังนี้

ก. เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการนำไปใช้บังคับกับกฎหมายอื่นซึ่งได้บัญญัติ ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกต่อมาสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรสิ้นสุดลงเป็นเหตุให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกจะต้องรับผิดชอบในค่าภาษีและรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่มด้วย โดยให้เพิ่มข้อความในมาตรา 112 จัตวาวรรคหนึ่ง "สำหรับกรณีสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรแล้วสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสิ้นสุดลงให้นับแต่วันสิ้นสุดเงื่อนไขที่จะชำระค่าภาษีโดยชอบ" ต่อจากข้อความที่ว่า "นับแต่วันที่ได้นำมอบหรือส่งของออก"

ข. เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับมาตรการเร่งรัดค่าภาษีอากร

1) ยกเลิกการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละสี่สิบตามมาตรา 112 ตริ ซึ่งเป็นเงินเพิ่มในลักษณะเบี้ยปรับ เพราะเป็นการจัดเก็บซ้ำซ้อนกับเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา สำหรับกรณีที่ผู้ค้างชำระไม่มาชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนด 30 วัน นับจากวันที่ได้รับแจ้งค่าภาษีอากรซึ่งถือได้ว่าเป็นผู้ต้องนำเงินมาชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มพร้อมกับเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวาอยู่แล้ว ส่วนกรณีที่เป็นกรณีไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายกำหนดตามมาตรา 40 และ 45 นั้น กรมศุลกากรสามารถใช้วิธีการอื่นมาลงโทษแทนได้ ซึ่งทางปฏิบัติหากผู้นำเข้าหรือส่งออกไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขก็จะใช้มาตรการบังคับสัญญาประกันที่ได้ทำไว้ในขณะที่ยื่นคำขอรับของหรือส่งของออกไปก่อนและเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนด้วย หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละสี่สิบด้วยก็จะเป็นการถูกลงโทษถึง 3 ประการ ในกรณีเดียวกัน ซึ่งเป็นภาระหนักเกินสมควรของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก และเพื่อให้เหมือนกับการจัดเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ ซึ่งจัดเก็บแต่เพียงลักษณะเดียว

2) ยกเลิกข้อยกเว้นในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง ตามมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่งตอนท้าย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่ได้ชำระค่าภาษีอากรให้แก่รัฐไว้ไม่ถูกต้องทุกคน และจะเป็นการสนับสนุนให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ล้างแตรราคาอัตราภาษีและสินค้าตรงตามความเป็นจริงมากขึ้น อันเป็นการลด

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้อย่างหนึ่ง ตลอดจนลดภาระการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ไป ด้วย และก่อให้เกิดความรวดเร็วในการให้บริการ ซึ่งความรวดเร็วนี้เป็นสิ่งสำคัญในการ ประกอบธุรกิจการค้า

3) ปรับปรุงอัตราเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ให้สูงขึ้นกว่าเดิม โดยให้มีอัตราอย่างน้อยเท่ากับอัตราเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติ สรรพสามิต พ.ศ. 2527 คืออัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน เพื่อเป็นการชดเชยเงินเพิ่ม ร้อยละยี่สิบที่เสนอให้มีการยกเลิกและควรมีการเพิ่มอัตราเงินเพิ่ม โดยขึ้นอยู่กับระยะเวลาชำระหนี้ค่าภาษีอากรด้วย คือหากมาชำระให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนจะเก็บในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน แต่หากชำระหลังจากพ้นกำหนดหนึ่งเดือนไปแล้วก็เพิ่มอัตราเงินเพิ่ม ให้สูงขึ้นเป็นร้อยละ 1.75 ต่อเดือน เพื่อให้มาตรการในการเร่งรัดภาษีอากรมีผลบังคับที่รุนแรงขึ้นและมีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย