

ปัญหาเกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากร

จากการที่ได้ศึกษามาแล้วว่ามาตรการในการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายตามรายละเอียดที่กล่าวมาในบทที่ 1 ถึงบทที่ 3 แล้วนั้นพบว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการการเรียกเก็บเงินเพิ่มโดยเฉพาะเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้นยังขาดความชัดเจน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการนำมาตรการดังกล่าวไปบังคับใช้แก่การจัดเก็บภาษีศุลกากรตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องเช่น พระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 นอกจากนี้ยังพบว่ามาตรการการเรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวยังขาดความเหมาะสมเนื่องจากความซ้ำซ้อนในการเรียกเก็บเงินเพิ่มสองลักษณะ และอัตราเงินเพิ่มที่เรียกเก็บในลักษณะดอกเบี้ยนั้นกำหนดให้เรียกเก็บเพียงร้อยละหนึ่งต่อเดือน ซึ่งบังคับใช้มาตั้งแต่ พ.ศ. 2515 เป็นต้นมา เป็นอัตราที่ค่อนข้างต่ำ ตลอดจนการบัญญัติช่องว่างอันเกิดจากการกำหนดข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติในการจัดเก็บและเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ค้างชำระค่าภาษีได้ ซึ่งจะได้ศึกษาถึงปัญหาที่เกิดขึ้นต่อไป อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมีข้อจำกัดในด้านข้อมูลในส่วนของกฎหมายต่างประเทศผู้เขียนจึงขอศึกษาเฉพาะปัญหาในการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรของไทย เท่านั้น

4.1 ปัญหาการขาดความชัดเจนในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการเรียกเก็บเงินเพิ่ม

4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนกรณีของ ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร

4.1.1.1 กรณีของที่ได้นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร

ตามพระราชกำหนดนิกัตต์อัตราศุลกากร พ.ศ.2530

ตามพระราชกำหนดนิกัตต์อัตราศุลกากรได้บัญญัติยกเว้นการเรียกเก็บภาษีหรือลดหย่อนภาษีจากผู้นำสินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออกไว้ โดยมาตรา 10 บัญญัติไว้ว่า "ของใดซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรหรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไปแล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น ทั้งนี้ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงการเสียอากร แต่มิให้นำมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาใช้บังคับในกรณีของนั้นได้ออนไปโดยสุจริต

การชำระอากรหรืออากรเพิ่มตามความในวรรคแรก ให้เป็นความรับผิดชอบของผู้โอนของนั้นไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ได้นำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่นหรือผู้ที่มีสิทธิ

ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสิทธิลงในขณะเป็นเจ้าของ แล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรถึงแก่ความตายในขณะเป็นเจ้าของ ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท แล้วแต่กรณี เป็นผู้รับผิดชอบชำระอากรหรืออากรเพิ่ม โดยให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รู้ว่าของนั้นผู้ตายได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร

บทบัญญัติว่าด้วยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรหรืออากรเพิ่มตามมาตรานี้มีให้ใช้บังคับในกรณีที่ของนั้นนำเข้าโดยกระทรวง ทบวง กรม หรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งถ้ามีการจำหน่ายของนั้นจะต้องส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐ โดยไม่หักรายจ่าย

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศกำหนดให้ของบางประเภทหรือบางชนิด ซึ่งบุคคลที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรนำเข้ามาเพื่อใช้เอง หรือของบางประเภทหรือบางชนิดที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะตามความในวรรคหนึ่งได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งมาตรานี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้การประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา"

จากบทบัญญัติในมาตรา 10 ดังกล่าว จะเห็นได้ว่ากฎหมายให้สิทธิยกเว้นการเรียกเก็บภาษีหรือลดหย่อนภาษีแก่ผู้นำเข้าไว้โดยถือเอาสถานะของบุคคลผู้นำเข้านั่นเอง เช่น เป็นเจ้าหน้าที่ทางการทูต เป็นต้น หรือเพื่อประโยชน์ในการใช้สำหรับตัวของที่นำเข้ามาตนเองก็ได้ ซึ่งหากของที่นำเข้ามานั้นได้ออนไปให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ความรับผิดชอบในเรื่องของภาระภาษีจึงเกิดขึ้นทันที โดยถือเอาสภาพของราคาของ และนิกัตอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในวันโอน หรือนำไปใช้ในการอื่น หรือสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

นอกจากนี้ตามมาตรา 10 วรรค 2 ยังได้กำหนดให้เป็นภาระหน้าที่ของผู้โอน ของนั้นหรือผู้ที่ทำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่น เป็นผู้รับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่า ภาษีโดยจะต้องแจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น และจะต้องชำระให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรที่จะต้องเสีย ซึ่งหากมิได้ปฏิบัติตามให้ถือว่าของนั้น ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากรความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรนั้นได้กำหนด ไว้ในมาตรา 27 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 โดยมีโทษทางอาญาคือ จำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือปรับเป็นจำนวนสี่เท่าของราคารวมค่าอากรหรือทั้งจำทั้งปรับ

ซึ่งการที่มาตรา 10 ได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้โอนหรือผู้ที่ทำหรือยินยอมให้นำ ของไปใช้ในการอื่นจะต้องแจ้งขอชำระค่าอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอัน ที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น และจะต้องชำระให้เสร็จสิ้นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับ แจ้งจำนวนค่าอากรที่จะต้องเสียดังกล่าวนั้น ก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับเงินเพิ่มกล่าวคือ หาก ผู้มีหน้าที่จะต้องชำระค่าภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดดังกล่าว กรมศุลกากรสามารถที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามมาตรา 112 จัตวา แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งเป็นโทษในทางแพ่งได้หรือไม่ และหากกรมศุลกากร สามารถเรียกเก็บได้จะเก็บตั้งแต่เมื่อใด สำหรับเงินเพิ่มร้อยละสิบนั้นกรมศุลกากรไม่ สามารถเรียกเก็บได้ เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขของมาตรา 112 ตริ ที่ได้บัญญัติให้เรียก เก็บเงินเพิ่มร้อยละสิบไว้การเรียกเก็บภาษีกรณีนี้ไม่ได้เป็นผลมาจากมาตรา 112 ตริ แต่ อย่างใด

จากปัญหาดังกล่าวตามบทบัญญัติของมาตรา 112 จัตวา ได้กำหนดให้กรม ศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน เมื่อผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินค่าภาษี อากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มมาชำระให้แก่กรมศุลกากร โดยให้นับตั้งแต่วันที่ได้นำส่งหรือ ส่งของออก จนถึงวันนำเงินมาชำระ ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่าไม่ได้ถือเอาวันนำเข้า ซึ่งเป็น วันที่ความรับผิดชอบในค่าภาษีเกิดขึ้นเป็นวันเริ่มต้นคิดเงินเพิ่ม เพราะว่ามันดังกล่าวยังไม่ถึง

เวลาชำระค่าภาษีแต่อย่างใด การชำระค่าภาษีจะเกิดขึ้น เมื่อออกไปบนสินค้าให้การที่
กฎหมายถือวันรับมอบของเป็นวันเริ่มต้นคิดเงินเพิ่มก็ เนื่องจากเห็นว่าผู้นำสินค้าเข้า ได้รับ
ประโยชน์จากสินค้าที่นำเข้ามาแล้ว ซึ่งในกรณีของที่นำเข้ามาได้รับยกเว้นค่าภาษีอากรขณะ
นำเข้าตามพระราชกำหนดนิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 แล้วต่อมาสิทธิได้รับยกเว้นหรือ
ลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง กฎหมายได้กำหนดให้ผู้นำเข้าต้องชำระค่าภาษีให้แก่กรมศุลกากรโดย
ให้ประเมินราคาอากรตามสภาพของ ราคา และอัตรอากรในวันที่มีการโอนหรือวันที่สิทธิ
ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง เมื่อผู้นำเข้านำเงินค่าภาษีมาชำระจึงต้องตกอยู่ภายใต้
บทบัญญัติแห่งมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 คือเรื่องเงินเพิ่ม
ด้วยหากมีการชำระค่าภาษีล่าช้ากว่ากำหนด เพราะว่าสินค้าได้มีการตรวจปล่อยออกไปจาก
อารักขาของศุลกากรหรือส่งมอบไปแล้ว แม้ว่าขณะตรวจปล่อยผู้นำเข้ายังไม่มีความรับผิดชอบใน
ค่าภาษีเหมือนการนำเข้าตามปกติก็ตาม ดังนั้น เมื่อเกิดภาระภาษีขึ้นแล้ว และไม่มาชำระ
ภายในเวลาที่กำหนด กรมศุลกากรจึงเรียกเก็บเงินเพิ่มจากค่าภาษีที่ค้างชำระได้

เมื่อกรมศุลกากรมีสิทธิที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตาม
มาตรา 112 จัตวาได้แล้ว ปัญหาที่ว่าสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนี้เรียกเก็บได้ตั้งแต่
เมื่อใด เพราะตามมาตรา 112 จัตวาให้เรียกเก็บได้ตั้งแต่วันส่งมอบหรือวันส่งออก แต่
กรณีที่เกิดขึ้นนี้ในขณะที่ได้รับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากรนั้น ของหรือสินค้าได้
รับการยกเว้นอากร หรือลดหย่อนอากร สิทธิในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรหรือหนี้ค่าภาษี
อากรได้เกิดขึ้นหลังจากเงื่อนไขในสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลง การที่กรมศุลกากร
จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตั้งแต่วันส่งมอบจึงไม่อาจทำได้ เพราะขณะตรวจปล่อยของ
ออกไปสิทธิในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรยังไม่เกิดขึ้นแต่อย่างใด ซึ่งการเรียกเก็บเงินเพิ่ม
ร้อยละหนึ่งต่อเดือนในกรณีของได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามพระราชกำหนดนิกัตอัตราศุลกากร

พ.ศ. 2530 ว่ากรมศุลกากรจะเรียกเก็บได้เมื่อใดนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีความเห็นที่แตกต่างกันอยู่คือ

ก. ความเห็นแรกเห็นว่ากรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนได้นับแต่วันสิ้นลิกติหรือวันที่ได้รับยกเว้นอากรสิ้นสุดลง โดยถือวันสิ้นลิกติเป็นวันส่งมอบแทน

ข. ความเห็นที่สอง เห็นว่าควรให้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันผิดนัดเป็นต้นไปคือ 30 วันนับแต่วันที่สิ้นลิกติหรือนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินอากร เพราะในการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีเช่นนี้กฎหมายศุลกากรไม่ได้มีบทมาตราใดบัญญัติไว้กรณีจึงต้องนำบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งมาเทียบเคียงใช้คือเรื่องลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้แล้วเจ้าหนี้สามารถเรียกดอกเบี้ยได้ ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 4 มาตรา 204 และมาตรา 224 ประกอบกับมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นำมาใช้บังคับ

กรมศุลกากรได้ปฏิบัติตามข้อเสนอของเจ้าหน้าที่กองคดีตามความเห็นที่ฝ่ายแรก ซึ่งเป็นความเห็นของเจ้าหน้าที่ฝ่ายข้างมากคือเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตั้งแต่วันสิ้นลิกติหรือวันที่ลิกติได้รับยกเว้นอากรสิ้นสุดลง เป็นต้นไปจนกว่าผู้นำเข้าจะได้ชำระค่าภาษีอากรเสร็จสิ้น ด้วยเหตุผลที่ว่า การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 112 จัตวา นั้นได้บัญญัติให้เรียกเก็บนับแต่วันส่งมอบหรือวันที่ส่งของออกจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น แต่สำหรับกรณีนี้ของที่นำเข้ามาขณะส่งมอบนั้นความรับผิดในภาระค่าภาษียังไม่เกิดขึ้นแต่เมื่อของนั้นมีการโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นเป็นเหตุให้เกิดความรับผิดในค่าภาษีตามกฎหมายขึ้นมาอีก ประโยชน์ที่จะได้รับหลังจากมีการโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น จึงมีการเปลี่ยนแปลงไปจาก

รายงานการประชุมคณะที่ปรึกษาการปฏิบัติงานของกองคดี กรมศุลกากร
ครั้งที่ 3/3534

เดิมแล้ว และการที่กฎหมายได้กำหนดให้ถือเอาวันส่งมอบเป็นวันเริ่มคิดเงินเพิ่ม ก็เนื่อง
จากผู้นำเข้าจะได้รับประโยชน์จากสินค้านับแต่วันนั้น ดังนั้น วันที่มีการโอนหรือนำไปใช้ใน
การอื่นสำหรับของที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นค่าภาษีอากร ซึ่งเป็นวันสิ้นสิทธิการยกเว้นค่า
ภาษี จึงมีลักษณะคล้ายกับวันส่งมอบตามมาตรา 112 จัตวา ส่วนกำหนดเวลาที่จะให้ผู้นำเข้า
มายื่นขอชำระค่าภาษีอากรต่อกรมศุลกากรภายในกำหนด 30 วัน และต้องชำระค่าภาษีให้
ครบถ้วนภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้ง จำนวนค่าภาษีนั้น เป็นเพียงเงื่อนไข
ที่กำหนดไว้ให้ผู้นำเข้าปฏิบัติไม่เช่นนั้นจะต้องได้รับโทษในทางอาญาเท่านั้น เมื่อการเรียก
เก็บเงินเพิ่มเป็นเรื่องในทางแพ่งจึงไม่อยู่ในบังคับในเงื่อนไขที่กำหนดไว้แต่อย่างใด จึง
ถือว่าการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีนี้กรมศุลกากรเรียกเก็บได้นับแต่วันสิ้นสิทธิหรือวันที่ได้รับ
ยกเว้นอากรสิ้นสุดลงเป็นวันส่งมอบแทนวันส่งมอบที่แท้จริง

การที่กรมศุลกากรได้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งโดยถือเอาวันสิ้นสิทธิหรือ
วันที่สิทธิได้รับยกเว้นอากรสิ้นสุดลงเป็นวันเริ่มต้นคิดเงินเพิ่มนั้นจะเห็นว่าเป็นประโยชน์ต่อ
กรมศุลกากรในแง่ของรายได้พอสมควร แต่มีปัญหว่าการปฏิบัติในทำนองดังกล่าวนี้เกิดความ
เป็นธรรมกับผู้นำเข้าหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ก. นำรถยนต์เข้ามาเมื่อวันที่ 10 เมษายน 2534
โดยได้รับเอกสิทธิ์ความคุ้มครองทางการทูตที่จะไม่ต้องชำระค่าภาษีขาเข้า ต่อมา นาย ก.
ได้ขายรถยนต์ให้แก่ นาย ข. ซึ่งเป็นบุคคลที่ไม่ได้รับสิทธิยกเว้นค่าภาษีขาเข้าในวันที่ 10
เมษายน 2535 สิทธิในการยกเว้นค่าภาษีอากรจึงสิ้นสุดลง นาย ก. ได้มาแจ้งขอชำระค่า
ภาษีอากรในวันที่ 10 เมษายน 2535 ต่อกรมศุลกากรทันที เจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงได้ทำการ
ประเมินค่าภาษีอากรแล้วแจ้งให้นาย ก. ทราบในวันที่ 11 เมษายน 2535 และนาย ก.
ได้มาชำระค่าภาษีอากรให้ในวันที่ได้รับแจ้งคือในวันที่ 11 กันยายน ตามแนวปฏิบัติของกรม
ศุลกากร นาย ก. จะต้องถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งด้วยโดยคิดเป็นหนึ่งเดือน แม้จะ
ล่วงเลยวันสิ้นสิทธิมาเพียง 1 วันก็ตาม

หากพิจารณาจากข้อความในมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดนิกิตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 แล้วจะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้นำเข้ามาขอชำระค่าภาษีอากรได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ความรับผิดชอบในค่าภาษีเกิดขึ้น และต้องชำระค่าภาษีให้เสร็จสิ้นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งค่าภาษีมิฉะนั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงอากร ซึ่งเป็นความผิดที่มีโทษทางอาญา ซึ่งหากผู้นำเข้าได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว นอกจากผู้นำเข้าจะไม่ต้องถูกลงโทษในทางอาญา เพราะมีสิทธิที่จะเสียภาษีได้โดยชอบแล้ว ผู้นำเข้าไม่ควรที่จะต้องถูกเรียกเก็บเงินเพิ่ม ซึ่งเป็นมาตรการบังคับทางแพ่งอีกด้วย เพราะมิได้ละเมิดเงื่อนไขตามกฎหมายแต่อย่างใด โดยเห็นได้ตามตัวอย่างกล่าวคือ นาย ก. ไม่ควรที่จะต้องเสียเงินเพิ่มเพราะปฏิบัติตามขั้นตอนที่เป็นเงื่อนไขของกฎหมายแล้ว

แต่หากว่าผู้นำเข้าไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขเรื่องระยะเวลาเพื่อที่จะชำระค่าภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย นอกจากจะต้องได้รับโทษทางอาญาแล้วจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งด้วย ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

ก. ในกรณีที่มิขอชำระค่าภาษีภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่เกิดความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรเกิดขึ้น ซึ่งความรับผิดชอบในทางอาญาจะเกิดนับแต่วันถัดจากวันที่ครบกำหนด ความรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่มจึงน่าจะต้องเริ่มเกิดตั้งแต่วันที่เกิดความรับผิดชอบในทางอาญาด้วย เพราะหากอยู่ภายในกำหนด 30 วันแล้ว ผู้นำเข้ายังมีสิทธิที่จะขอชำระค่าภาษีอากรได้โดยชอบอยู่แต่เมื่อสิ้นสุดเวลาที่จะขอชำระค่าภาษีโดยชอบแล้ว จึงต้องมีความรับผิดชอบเกิดขึ้น

ข. กรณีผู้นำเข้ามิได้แจ้งขอชำระค่าภาษีอากรแต่อย่างใดหลัง 30 วัน แล้วเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบว่าของที่ได้นำเข้ามาเรียบร้อยแล้ว เจ้าหน้าที่จึงได้ทำการประเมินอากรและแจ้งไปให้ทราบเพื่อให้ผู้นำเข้ามาเสียค่าภาษีโดยยังไม่ได้ดำเนินการในทางอาญานั้นเห็นว่ากรมศุลกากรสามารถเรียกผู้นำเข้ามาชำระค่าภาษีอากร ซึ่งเป็นหนี้ในทางแพ่งให้ครบถ้วนได้ เพราะเงื่อนไขเวลาที่ผู้นำเข้าจะขอชำระค่าภาษีให้ถูกต้องได้

สิ้นสุดลงแล้ว และเมื่อผู้นำเข้าได้มาชำระค่าภาษีก็จะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งด้วย โดยคิดตั้งแต่วันถัดจากครบกำหนด 30 วัน นับแต่วันสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร สิ้นสุดลงนอกเหนือไปจากค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระให้แก่กรมศุลกากร

ค. กรณีที่ขอชำระค่าภาษีภายในกำหนด 30 วัน แต่มิได้มาชำระค่าภาษีให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินอากรจากเจ้าหน้าที่ ซึ่งในกรณีนี้ผู้นำเข้าจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนแรกคือขอชำระภาษีภายใน 30 วัน มาก่อนแล้ว และเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ประเมินอากรตามที่ได้ขอชำระแจ้งไปให้ทราบแล้วผู้นำเข้าไม่มาชำระภายใน 30 วัน ก็จะเกิดความรับผิดชอบทางอาญา และความรับผิดชอบทางแพ่งในเรื่องเงินเพิ่ม เช่นเดียวกับกรณีในข้อ ก. ซึ่งระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่ใช้ในการประเมินและแจ้งให้ทราบนั้นอาจจะนานเป็นเดือนเป็นปี หรือหลายปีก็ได้ แต่เมื่อแจ้งให้ทราบแล้วผู้นำเข้าจะต้องมาชำระให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด 30 วัน

การใช้ระยะเวลาในการประเมินอากรและแจ้งให้ผู้นำเข้าทราบนาน ๆ ซึ่งไม่ว่าจะเกิดขึ้นด้วยเหตุผลใดก็ตามถือว่าความล่าช้าเกิดจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐบาล เมื่อผู้นำเข้ารับแจ้งแล้วได้มาชำระค่าภาษีภายใน 30 วัน ก็ไม่สมควรที่จะต้องรับโทษไม่ว่าในทางอาญาหรือทางแพ่งก็ตาม แต่หากเป็นไปตามแนวทางการเรียกเก็บเงินเพิ่มของกรมศุลกากรปัจจุบันแล้วเห็นได้ว่าความล่าช้าในการประเมินอากรของเจ้าหน้าที่จะเป็นโทษแก่ผู้นำเข้าเพราะจำต้องถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มไปตลอดเวลาจนกว่าจะชำระเสร็จ แม้ว่าผู้นำเข้าได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขทางกฎหมายทุกประการแล้วก็ตาม ซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้ชำระภาษีอย่างชัดเจน

ผู้เขียนจึงเห็นว่า การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนสำหรับของที่ได้อัตรา ยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรขณะนำเข้ามาในราชอาณาจักรตามพระราชกำหนดนิกิตอัตรา ศกฺการ พ.ศ. 2530 แล้วต่อมาสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลงนั้น กรมศกฺการ สามารถเรียกเก็บได้โดยเริ่มนับตั้งแต่วันถัดไปจากวันที่ครบกำหนด 30 วัน หลังจากสิ้นสุดสิทธิ หรือวันถัดจากวันที่ครบกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากรในกรณี ที่มีที่แจ้งขอชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนด 30 วัน แต่ไม่ได้มาชำระให้เสร็จสิ้นภายใน กำหนด 30 วัน นับแต่วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร หรือในกรณีที่เจ้าหน้าที่ ได้ประเมินแล้วแจ้งให้ผู้นำเข้าทราบเองโดยไม่มีที่แจ้งขอชำระจากผู้นำเข้าก็ให้เริ่มนับ จากวันที่ถัดจากวันครบกำหนด 30 วัน นับแต่วันสิ้นสุดสิทธิด้วยเหตุผลดังนี้

ก. เจื่อนไขตามกฎหมายที่กำหนดให้ผู้นำเข้าต้องแจ้งขอชำระค่าภาษีอากร ภายในกำหนด 30 วัน และต้องชำระให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง จำนวนค่าภาษีอากรนั้นเป็นเจื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้ผู้นำเข้าต้องปฏิบัติเมื่อสิทธิได้รับ ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ดังนั้น เมื่อผู้นำเข้าได้ปฏิบัติตามกฎหมายถูกต้องผู้นำเข้า ก็ไม่สมควรที่จะถูกลงโทษโดยกฎหมายนั้นไม่ว่าในทางแบ่งหรือทางอาญา

ข. หากเทียบเคียงกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา ในกรณีที่มีการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรกรณีปกติคือความรับผิดชอบในค่าภาษีเกิดขึ้น นับแต่วันที่นำเข้าสำเร็จแล้วจะเห็นได้ว่าการเรียกเก็บเงินเพิ่มกฎหมายก็ไม่ได้กำหนดให้ มี การเรียกเก็บนับแต่วันที่เกิดความรับผิดชอบในค่าภาษีคือวันนำเข้าแต่อย่างใดกฎหมายก็ยังให้ เรียกเก็บเงินเพิ่มนับแต่วันส่งมอบ ซึ่งเป็นวันหลังจากเกิดความรับผิดชอบในค่าภาษีแล้ว กรณีที่ ของได้รับยกเว้นค่าภาษีในขณะนำเข้ามาแล้วเกิดความรับผิดชอบในภาระภาษีในภายหลังก็ไม่ ควรที่จะต้องรับผิดชอบในเรื่องของเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่เกิดภาระภาษีเช่นเดียวกับของที่นำเข้า มาและเกิดความรับผิดชอบในค่าภาษีตั้งแต่วันนำเข้าตามปกติด้วย

ค. ความล่าช้าอันเกิดจากระบบงานของราชการ หรือความล่าช้าของเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติหน้าที่ก็จะไม่เป็นโทษแก่ผู้นำเข้าในการที่จะต้องถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มตลอดเวลายังชำระค่าภาษีอากรไม่เสร็จสิ้น เพราะความผิดไม่ได้เกิดจากผู้นำเข้าเป็นผู้ก่อหากผู้นำเข้าปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายแล้ว ซึ่งจะเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้นำเข้าและเป็นไปตามหลักความรับผิดชอบในเรื่องการผิดนัดชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 205 ที่บัญญัติว่า "ตราบใดการชำระหนี้แล้วยังมิได้ทำการทาลงเพราะพฤติการณ์อันใดอันหนึ่ง ซึ่งลูกหนี้ไม่ต้องรับผิดชอบตราบนั้นลูกหนี้ยังหาได้ชื่อว่าผิดนัดไม่"

4.1.1.2 การนำเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน 2520

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ได้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และสิทธิประโยชน์อื่น ๆ ให้แก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยมีคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นผู้พิจารณา ซึ่งกิจการที่จะได้รับรับการส่งเสริมนั้นจะต้องเป็นกิจการที่สำคัญและเป็นประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศ กิจการผลิตเพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ กิจการที่ใช้ทุนแรงงาน หรือบริการในอัตราสูงหรือกิจการที่ใช้ผลิตผลการเกษตร หรือทรัพยากรธรรมชาติเป็นวัตถุดิบ ซึ่งคณะกรรมการเห็นว่ากิจการนั้นยังไม่มีในราชอาณาจักรหรือมีในราชอาณาจักรไม่เพียงพอ หรือกรรมวิธีการผลิตที่ยังไม่ทันสมัยคณะกรรมการจะกำหนดเงื่อนไขให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องปฏิบัติตามก็ได้ตามมาตรา 16 วรรคหนึ่งและวรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 และหากผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด คณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์นั้นได้ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 54 ว่า "ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด ให้คณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วนโดยจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วยหรือไม่ก็ได้"

ถ้าคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมพาณิชย์หรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้นมิได้เป็นการกระทำโดยจงใจ จะสั่งให้สำนักงานเตือนเป็นหนังสือให้ผู้ได้รับการส่งเสริมแก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องตามเงื่อนไขภายในเวลาที่กำหนดก่อนก็ได้ แต่เมื่อพ้นกำหนดเวลานั้นแล้วผู้ได้รับการส่งเสริมยังมีได้แก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควรให้คณะกรรมการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง"

เมื่อคณะกรรมการได้สั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าส่งออกตามมาตรา 54 แล้ว จะมีผลอย่างไรนั้น ตามมาตรา 55 ได้กำหนดให้ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบในการที่จะต้องชำระค่าภาษีอากรศุลกากรโดยบัญญัติไว้ว่า "ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร สำหรับกรณีที่รับลดหย่อนภาษีอากรให้เสียภาษีอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไปแล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษี สำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกบางส่วนให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นเพียงเท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่และให้เสียภาษีอากรตามส่วนที่ได้ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาหรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

มาใช้บังคับ ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ปฏิบัติตามคำเตือนของสำนักงานตามมาตรา 54 วรรคสอง คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียเงินเพิ่มภาษีอากรให้แก่รัฐโดยชำระแก่กรมศุลกากรพร้อมกับเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มที่ต้องนำไปชำระตามวรรคสามในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของเงินภาษีอากรหรือเงินภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 54 วรรคสองอีกด้วยก็ได้ แต่เงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มีให้เกินจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ และเพื่อให้ได้รับการชำระเงินเพิ่มนี้ ให้ถือว่าเงินเพิ่มเป็นเสมือนเงินอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดี การนับอายุความตามมาตรา นี้ ให้เริ่มนับเมื่อพ้นหนึ่งเดือน นับแต่วันทราบคำสั่ง"

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าหากคณะกรรมการได้เพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทางภาษีอากรแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำเงินค่าภาษีไปชำระให้แก่กรมศุลกากรให้ครบถ้วนตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ แต่หากผู้ได้รับการส่งเสริมที่ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ชำระค่าภาษีอากรล่าช้ากว่ากำหนดตามกฎหมายแล้ว ก็จะมีผลทำให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ในส่วนของการชำระค่าภาษีอากรล่าช้ากว่ากำหนดดังกล่าวนี้ก่อให้เกิดปัญหาว่ากรมศุลกากร ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรสำหรับสินค้าดังกล่าวจะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้หรือไม่และหากเรียกเก็บได้จะเริ่มเก็บจากระยะเวลาใด

ในทางปฏิบัติก่อนที่จะมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 16/2533 กรมศุลกากรได้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา กับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและได้ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในค่าภาษีอากรทุกราย โดยคำนวณตั้งแต่วันรับมอบของออกจากอารักขาของศุลกากรเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระค่าภาษีอากรเสร็จสิ้น เนื่องจากได้พิจารณาจากข้อความของบทบัญญัติมาตรา 55 ที่ว่า "...ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริม

เสียภาษีอากรโดยถือสภาพของของราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร..." ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ไม่ประสงค์จะให้ผู้นำของเข้าหรือส่งออกอาศัยเงื่อนไขตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนมาประวิงเวลาในการชำระค่าภาษีอากร และเป็นการลงโทษทางภาษีอากรแก่ผู้นำของเข้าหรือส่งออกที่ละเมิดเงื่อนไขของกฎหมายที่บัญญัติไว้ให้ได้รับยกเว้นตั้งแต่ขณะนำเข้าหรือส่งออกและเพื่อให้มีการชำระค่าภาษีอากรเป็นไปด้วยความยุติธรรม ไม่มีการได้เปรียบเสียเปรียบในการชำระค่าภาษีอากร เพราะการถูกยกเลิกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรก็ถือได้ว่าเงื่อนไขในการที่จะได้รับยกเว้นไม่มีมาตั้งแต่ต้น การชำระค่าภาษีจึงต้องชำระก่อนนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรตามปกติ แต่เมื่อกรณีเช่นนี้ได้มีการรับมอบของออกจากอารักขาของศุลกากรไปก่อนแล้ว กรมศุลกากรจึงต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา ตามเหตุผลดังกล่าว *

* คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 2/2518 ลงวันที่ 24 เมษายน 2518 วินิจฉัยว่าการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ไม่จำกัดแต่กรณีที่มีการวางประกันหรือค้ำประกันเท่านั้น แต่ให้ใช้ตลอดถึงกรณีชำระอากรหรือยกเว้นอากรเสร็จแล้วด้วย ทั้งนี้ ให้ฟังเล็งถึงข้อเท็จจริงว่ามี การ "นำเงิน" มาชำระอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มเป็นสำคัญ ตัวอย่าง กรณีชำระอากรผู้นำของเข้าได้นำวัตถุดิบเข้ามาชำระอากร 2/3 ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน ภายหลังไม่ได้นำวัตถุดิบไปใช้ตามวัตถุประสงค์ แต่ได้ขายไปให้บุคคลอื่น ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้แจ้งให้กรมศุลกากรเรียกเก็บอากรเพิ่ม 1/3 กรณีนี้ต้องเรียกเก็บเงินเพิ่ม กรณียกเว้นอากรผู้นำของเข้านำมาขายให้แก่กระทรวงกลาโหมโดยได้รับยกเว้นอากรฐานเป็นยุทธภัณฑ์ ภายหลังกระทรวงกลาโหมไม่รับของรายนั้นเพราะไม่ใช่อยุทธภัณฑ์ตามสัญญา จึงแจ้งกรมศุลกากรให้เรียกเก็บอากร กรณีนี้ต้องเรียกเก็บเงินเพิ่ม

ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนสำหรับสินค้าที่ได้รับยกเว้นค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนแล้วถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ค่าภาษีอากรในภายหลังนั้นได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 2488/2530² ตัดสินไว้ว่าผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในค่าภาษีอากรจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันรับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากรให้แก่กรมศุลกากรตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งตามคำพิพากษาในคดีรายนี้ศาลฎีกาได้หยิบยกประเด็นเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มขึ้นมาวินิจฉัยไว้โดยตรง นอกจากนี้ก็ได้มีคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางตามคดีหมายเลขแดงที่ 75/2531 และคำพิพากษาฎีกาที่ 715/2530 ก็ได้ตัดสินไปในแนวทางเดียวกัน ถึงแม้ว่าคำพิพากษาทั้ง 2 คดีนี้ เรื่องเงินเพิ่มไม่ได้มีการยกข้อต่อสู้ที่ประเด็นในคดีโดยตรงก็ตามแต่หากศาลเห็นว่า การที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งไม่ถูกต้องศาลก็ย่อมมีอำนาจที่จะหยิบยกขึ้นมาวินิจฉัยได้เองอยู่แล้ว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 142 (5) เพราะการเรียกเก็บเงินเพิ่มถูกต้องหรือไม่เป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน³ ดังนั้น ตามแนวคำพิพากษาของศาลจึงเห็นว่ากรมศุลกากรสามารถเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนกรณีนี้ได้

² คำพิพากษาฎีกาที่ 2488/2530 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ บริษัทชวริน จำกัด จำเลย

³ คำพิพากษาฎีกาที่ 3349/2530 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ บริษัท อาปาเช่ไอสกริม จำกัด จำเลย และคำพิพากษาฎีกาที่ 3761/2532 ห้างหุ้นส่วนจำกัด บี เค แอล เอเชียเทรดดิ้ง โจทก์ กรมศุลกากร จำเลย

สำหรับในส่วนของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการร้องทุกข์ที่ 16/2533 นั้น * ได้มีการพิจารณาเห็นว่ากรมศุลกากรไม่สามารถที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา ได้เนื่องจาก การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา มุ่งหมายให้ใช้ในทุกระณที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรับผิดชอบในอันที่จะต้องชำระค่าภาษีอากรอยู่ในขณะเวลาที่นำของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ นำเงินค่าภาษีอากรมาชำระหรือชำระเพิ่ม (จากส่วนที่ชำระไว้แล้ว) หลังจากที่ได้นำของพ้นจากอารักขาของศุลกากรหรือได้ส่งของออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่มีการบัญญัติยกเว้นไว้โดยแจ้งชัด ดังนั้น

1. ถ้าในเวลาที่นำของเข้าหรือส่งของออกสำเร็จ หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก รายใดไม่มีความรับผิดชอบในอันที่จะต้องชำระค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกทั้งหมด หรือไม่มีความรับผิดชอบเป็นบางส่วนแล้ว แม้ต่อมาภายหลังผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกรายนั้นจะต้องชำระค่าภาษีดังกล่าวสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกก็ตาม ก็จะนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ไปใช้บังคับแก่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกนั้นไม่ได้

2. สำหรับกรณีที่ผู้ร้องทุกข์ ซึ่งเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรที่นำเข้ามาในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ ผู้ร้องทุกข์ จึงยังไม่มีความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ผู้ร้องทุกข์เพียงจะมีความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษี เมื่อถูกคณะกรรมการเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งความรับผิดชอบดังกล่าว หากจะต้องมีการเสียเงินเพิ่มด้วย ก็ต้องเป็นไปตามกรณีที่บัญญัติไว้ใน พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะเท่านั้น

ผลของการพิจารณาดังกล่าวนี้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้แจ้งไปให้นายกรัฐมนตรีทราบเพื่อสั่งการตามระเบียบ ซึ่งต่อมานายกรัฐมนตรีได้มีคำสั่งให้กรมศุลกากร

* บริษัทกรุงเทพตาปู และลวดร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ว่ากรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรโดยไม่ถูกต้อง

ดำเนินการตามมติของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ * โดยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้แจ้งให้กรมศุลกากรเพิกถอนการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา กับผู้ร้องทุกข์ตามคำสั่งนายกรัฐมนตรีดังกล่าว ^๕ ผลที่ตามมาทำให้กรมศุลกากรต้องคืนเงินเพิ่มให้แก่ผู้ร้องทุกข์และไม่เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา สำหรับกรณีที่ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนอีกในเวลาต่อมา อันเป็นไปตามคำสั่งของนายกรัฐมนตรีดังกล่าวนั่นเอง

แต่อย่างไรก็ดีเมื่อดูเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรในเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา จะเห็นได้ว่าเงินเพิ่มดังกล่าวมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยยที่กำหนดให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรต้องชำระนับแต่วันที่ส่งมอบหรือวันส่งออกให้แก่กรมศุลกากร เพื่อเป็นการชดเชยการที่รัฐเสียประโยชน์จากการที่ไม่ได้ใช้เงินจำนวนดังกล่าวตามกำหนดเวลา ประกอบกับกฎหมายส่งเสริมการลงทุนและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ดังกล่าวแล้วมีข้อที่น่าพิจารณาดังนี้คือ

(1) ตามปกติการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกนอกนอกราชอาณาจักร เป็นหน้าที่ของกรมศุลกากรที่จะต้องดำเนินการจัดเก็บตามบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากรคือ ความรับผิดชอบในค่าภาษีจะเกิดขึ้นตั้งแต่วันนำเข้าหรือส่งออกสำเร็จและต้องชำระค่าภาษีให้ครบถ้วนก่อนที่จะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของศุลกากรเว้นแต่ในกรณีที่มีการวางประกันค่าภาษีอากรไว้กับกรมศุลกากรตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เมื่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งบัญญัติขึ้นภายหลังได้บัญญัติยกเว้นค่าภาษีอากรให้สำหรับสินค้าที่นำเข้ามาโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเป็นกฎหมายที่ยกเว้นกฎหมายศุลกากร ดังนั้นในการจัดเก็บ

* หนังสือที่ นร 0108/5632 ลงวันที่ 20 เมษายน 2533

^๕ หนังสือที่ นร 0601/ร.651 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2533

คำภาษีอากรจึงต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะแต่ในกรณีที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนไม่ได้บัญญัติไว้หรือบัญญัติให้นำกฎหมายศุลกากรมาใช้บังคับ จึงจะนำกฎหมายศุลกากรมาใช้บังคับเพราะเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บค่าภาษีศุลกากร

(2) ในเรื่องเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนได้มีบัญญัติไว้แล้วตามมาตรา 55 วรรค 4 คือในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไม่ปฏิบัติตามกำหนดเดือนของสำนักงานตามมาตรา 54 วรรคสอง คณะกรรมการจะให้ชำระเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของเงินภาษีอากรอันพึงจะต้องชำระนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 54 วรรคสองด้วยก็ได้ ซึ่งตามมาตรา 54 วรรคสองนั้นเป็นการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีที่คณะกรรมการเห็นว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้ตั้งใจไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดเวลาให้ปฏิบัติหรือแก้ไขให้ถูกต้อง จึงมีปัญหว่าในกรณีที่คณะกรรมการได้พิจารณาสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์กับผู้ได้รับการส่งเสริมไปโดยไม่กำหนดเวลาให้ปฏิบัติหรือแก้ไขเสียก่อนตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง คณะกรรมการจะสั่งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนได้หรือไม่ เมื่อดูบทบัญญัติเรื่องเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนแล้วจะมีอยู่ในที่เดียวคือ มาตรา 55 วรรคสี่ ซึ่งให้เก็บได้เฉพาะกรณีที่ฝ่าฝืนมาตรา 54 วรรคสองเท่านั้น จึงเห็นว่าในกรณีที่คณะกรรมการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในคำภาษีอากรตามเงื่อนไขที่บทบัญญัติไว้ตามมาตรา 54 วรรคหนึ่งนี้ กรมศุลกากรจึงน่าจะนำบทบัญญัติมาตรา 112 จัดว่า มาใช้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งของคำภาษีอากรได้ในฐานะเป็นกฎหมายทั่วไปเพราะกรณีนี้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมิได้บัญญัติไว้แต่อย่างใด

ในทางปฏิบัติคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้แจ้งให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเฉพาะคำภาษีอากรสำหรับสินค้าที่ได้ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในคำภาษีอากรเท่านั้น คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่เคยแจ้งให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนเลย

(3) ตามมาตรา 55 วรรคสาม ได้บัญญัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในคำภาษีอากรต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรต่อกรมศุลกากรภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ทราบคำสั่งการเพิกถอนและต้องชำระให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากร มิฉะนั้นถือว่าเป็นการนำสินค้าเข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงอากรและให้นำกฎหมายศุลกากรมาใช้บังคับ ซึ่งในกรณีนี้ได้บัญญัติไว้เหมือนกันกับของที่ได้รับยกเว้นอากรตามพระราชกำหนดนิคัตยตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และดังที่ได้กล่าวมาแล้วในกรณี เช่นนี้ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอาจจะต้องรับโทษในทางอาญาตามมาตรา 27 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 คือ จำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือปรับสี่เท่าของราคารวมค่าอากรหรือทั้งจำทั้งปรับ และจะต้องถูกบังคับโดยมาตรการในทางแพ่งคือเงินเพิ่มอีกด้วยนอกเหนือจากคำภาษีอากรที่ต้องชำระให้ครบถ้วน

ดังนั้น เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้เห็นว่า การเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกได้รับสิทธิและประโยชน์ในคำภาษีอากรและถูกเพิกถอนภายหลัง หากเป็นกรณีที่คณะกรรมการเพิกถอนตามเงื่อนไขของมาตรา 54 วรรคสอง นั้น คณะกรรมการจะแจ้งให้กรมศุลกากรเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งของคำภาษีอากรที่นำมาชำระก็ได้นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาที่คณะกรรมการกำหนดไว้จนกว่าจะชำระเสร็จ กรมศุลกากรก็สามารถที่จะเก็บได้แต่หากคณะกรรมการไม่แจ้งให้เรียกเก็บเงินเพิ่มด้วยก็จะเก็บไม่ได้ตามมาตรา 55 วรรค 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แต่หากการเพิกถอนของคณะกรรมการไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 54 วรรค 2 แล้วเห็นว่ากรมศุลกากรสามารถนำมาตรา 112 จัตวา มาใช้บังคับในฐานะที่เป็นกฎหมายทั่วไปได้เพราะไม่เช่นนั้นแล้วคล้ายจะเป็นว่าการที่ผู้ถูกเพิกถอนไม่ได้ตั้งใจไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดอาจจะต้องถูกรับโทษหนักกว่าผู้ที่ตั้งใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่และถูกคณะกรรมการเพิกถอนซึ่งไม่น่าจะชอบด้วยเหตุผลและการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีที่ได้นำสินค้าเข้ามาและถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสำหรับผู้มีหน้าที่จะต้องชำระอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าและส่งออกไปเพราะไม่เช่นนั้นแล้วอาจเป็น

การเปิดโอกาสให้มีการประวิงการชำระค่าภาษีอากรโดยอาศัยกฎหมายส่งเสริมการลงทุน เป็นเครื่องมือในการประวิง เพราะยิ่งชำระค่าภาษีอากรช้าเท่าใดตนก็จะได้ประโยชน์ มากเท่านั้น ซึ่งการได้รับยกเว้นการชำระภาษีอากรนั้นเป็นอำนาจของคณะกรรมการส่งเสริม การลงทุนเป็นผู้พิจารณาเอามาเป็นข้อยกเว้นกฎหมายศุลกากรการชำระค่าภาษีอากรล่าช้า ก็เป็นการที่รัฐเสียหายและไม่พึงประสงค์อยู่แล้ว

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่ากรมศุลกากรสามารถที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ หนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา ในกรณีที่มีการยกเว้นค่าภาษีอากรขณะนำเข้าตามพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนแล้วถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในค่าภาษีอากรอันเป็นผลให้ต้องชำระ ค่าภาษีอากรให้แก่กรมศุลกากรตามสภาพของของ ราคา และพิกัดอัตราศุลกากรในวันนำ สินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออกโดยนับตั้งแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งออก

การเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกได้รับสิทธิและ ประโยชน์ในค่าภาษีอากรและถูกเพิกถอนภายหลัง หากเป็นกรณีที่คณะกรรมการเพิกถอนตาม เงื่อนไขของมาตรา 54 วรรคสอง นั้น คณะกรรมการจะแจ้งให้กรมศุลกากรเก็บเงินเพิ่ม ร้อยละหนึ่งของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระก็ได้นับแต่วันที่นั้นกำหนดเวลาที่คณะกรรมการกำหนด ไว้จนกว่าจะชำระเสร็จ กรมศุลกากรก็สามารถที่จะเก็บได้แต่หากคณะกรรมการไม่แจ้งให้ เรียกเก็บเงินเพิ่มด้วยก็จะเก็บไม่ได้ตามมาตรา 55 วรรค 1 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริม การลงทุน พ.ศ. 2520 แต่หากการเพิกถอนของคณะกรรมการไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 54 วรรคสอง แล้วเห็นว่ากรมศุลกากรสามารถนำมาตรา 112 จัตวา มาใช้บังคับในฐานะที่ เป็นกฎหมายทั่วไปได้เพราะไม่เช่นนั้นแล้วคล้ายจะเป็นว่าการที่ผู้ถูกเพิกถอนไม่ได้ตั้งใจไม่ ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดอาจจะต้องถูกรับโทษหนักกว่าผู้ที่ตั้งใจฝ่าฝืนหรือไม่ ปฏิบัติตามเงื่อนไขและถูกคณะกรรมการเพิกถอน ซึ่งไม่น่าจะชอบด้วยเหตุผล และการเรียก เก็บเงินเพิ่มกรณีนี้จะก่อให้เกิดความ เป็นธรรมสำหรับผู้มีหน้าที่ต้องชำระอากรสำหรับสินค้า ที่นำเข้าหรือส่งออกเพราะไม่เช่นนั้นแล้วอาจเป็นการเปิดโอกาสให้มีการประวิงการชำระค่า ภาษีอากรได้ ซึ่งยิ่งชำระค่าภาษีอากรช้าเท่าใดตนก็จะได้ประโยชน์มากเท่านั้น และการชำระ ค่าภาษีอากรล่าช้าก็เป็นกรณีที่รัฐเสียหายและไม่พึงประสงค์อยู่แล้ว

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ว่า ในประการที่ว่ากรณีคณะกรรมการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในค่าภาษีอากรในเวลาต่อมา หากมีการจะต้องเสียเงินเพิ่มด้วยก็ต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะแต่ในกรณีที่กฎหมายส่งเสริมการลงทุนไม่ได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะหรือครอบคลุมไม่ถึงผู้เขียนเห็นว่าควรต้องนำกฎหมายศุลกากร ซึ่งเป็นบทบังคับ ในการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปมาใช้บังคับได้อีก กรมศุลกากรจึงสามารถที่จะนำมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาใช้บังคับสำหรับกรณีคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ใช้สิทธิเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในค่าภาษีอากรตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้ส่วนการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในค่าภาษีอากรตามมาตรา 54 วรรค 2 หากคณะกรรมการไม่แจ้งให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่ม ด้วยกรมศุลกากรก็ไม่สามารถที่จะนำมาตรา 112 จัตวา มาบังคับใช้เรียกเก็บได้เพราะ เป็นกรณีที่มีกฎหมายส่งเสริมการลงทุนบัญญัติไว้แล้วนั่นเอง

สำหรับกรณีกรมศุลกากรสามารถเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ได้ นั้น มีปัญหาว่ากรมศุลกากรจะเรียกเก็บได้ตั้งแต่เมื่อใดและในทางปฏิบัติของกรมศุลกากรนั้นมีความถูกต้องเป็นธรรมแล้วหรือไม่

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้บัญญัติให้ผู้ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในค่าภาษีอากรต้องมาขอชำระค่าภาษีอากรต่อกรมศุลกากรภายในกำหนดหนึ่งเดือน นับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และจะต้องชำระภาษีให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนค่าภาษีอากร ถ้าไม่ปฏิบัติ เช่นว่านั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ซึ่งตามบทบัญญัตินี้จะเหมือนกับของที่ได้นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นค่าภาษีอากรตามพระราชกำหนดนิกัตต์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 10 โดยมีเงื่อนไขให้ผู้ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในค่าภาษีอากรมาชำระให้เสร็จสิ้นเช่นเดียวกัน จึงเห็นว่าหากผู้ถูกเพิกถอน

สิทธิประโยชน์ในค่าภาษีอากรได้ปฏิบัติตามกฎหมายถูกต้องคือขอชำระค่าภาษีอากรต่อกรมศุลกากรภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันได้รับแจ้งการเพิกถอนและได้ชำระค่าภาษีอากรให้กรมศุลกากรเสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งค่าภาษีอากร ก็ไม่ควรที่จะต้องเสียเงินเพิ่มเพราะในช่วงเวลาดังกล่าวผู้ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในค่าภาษีอากรมีสิทธิที่จะมาชำระค่าภาษีอากรให้กรมศุลกากรโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่หากผู้ถูกเพิกถอนสิทธิไม่ได้แจ้งขอชำระค่าภาษีอากรภายในหนึ่งเดือนก็จะต้องเสียเงินเพิ่มโดยนับแต่วันถัดจากครบกำหนดหนึ่งเดือนเป็นต้นไป จนกว่าจะชำระเสร็จ และในกรณีที่ขอชำระภายในหนึ่งเดือนแล้วแต่ไม่ได้ชำระให้เสร็จภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันรับแจ้งค่าภาษีอากร ก็จะต้องเสียเงินเพิ่มนับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดหนึ่งเดือนเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้นโดยถือเช่นเดียวกับของที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

สำหรับในทางปฏิบัติของกรมศุลกากรก่อนมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการร้องทุกข์ซึ่งเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ทุกกรณีที่มีการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในค่าภาษีอากร โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในมาตรา 55 วรรค 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งได้บัญญัติในเรื่องของเงินเพิ่มไว้แล้วนั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย และประเด็นที่ไม่เป็นธรรมสำหรับผู้ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรอีกประการคือระยะเวลาที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มโดยเริ่มนับตั้งแต่วันส่งมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากร เพราะจะเห็นได้ว่าตลอดเวลา นับแต่วันส่งมอบหรือส่งออก จนกว่าจะถูกคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรของนั้นยังไม่เกิดภาระภาษีแต่อย่างใด แม้ว่ากฎหมายให้ถือเอาสภาพของ ราคา และอัตราอากรในวันนำเข้าเป็นเกณฑ์ในการประเมินค่าภาษีก็ไม่ได้หมายความว่าความรับผิดชอบในค่าภาษีจะเกิดขึ้นในวันนั้นด้วยแต่อย่างใด ความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อถูกคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

เพิกถอนสิทธิและประโยชน์ในทางภาษีอากรไปแล้ว และแม้ว่าความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรเกิดขึ้นแล้วผู้ถูกเพิกถอนสิทธิก็ยังคงมีสิทธิโดยชอบที่จะขอชำระค่าภาษีอากรได้อีกภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และมาชำระให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันได้รับแจ้งค่าภาษีอากร ซึ่งในระหว่างการดำเนินการตามขั้นตอนในการชำระค่าภาษีอากรแม้จะใช้เวลานานเท่าใด ก็จะมาเป็นโทษแก่ผู้ถูกเพิกถอนสิทธิในการที่จะถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ได้ หากว่าได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขครบถ้วนแล้วการที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มโดยนับแต่วันรับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากร จึงเห็นว่าไม่น่าจะชอบด้วยเหตุผลและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมสำหรับผู้ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรเป็นอย่างมาก

แต่หลังจากที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้มีการวินิจฉัยออกมาแล้วจนถึงขณะนี้กรมศุลกากรก็ไม่เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับของที่ได้รับยกเว้นค่าภาษีอากรตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนแล้วต่อมาถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับค่าภาษีอากรอีกเลยนั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่ถูกต้องเพราะกรมศุลกากรจะต้องตรวจสอบดูก่อนว่าการถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับค่าภาษีอากรได้เกิดจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้สั่งเพิกถอนตามมาตรา 54 วรรคหนึ่งคือเพิกถอนเลยโดยไม่ได้กำหนดเงื่อนไขให้ปฏิบัติเสียก่อน หรือว่าคณะกรรมการได้ใช้สิทธิเพิกถอนตามมาตรา 54 วรรค 2 คือได้เพิกถอนหลังจากที่กำหนดเงื่อนไขให้ปฏิบัติแล้วผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ยังคงไม่ปฏิบัติตามภายในเวลาที่กำหนดให้เพราะหากว่าเป็นการเพิกถอนตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง กรมศุลกากรก็สามารถที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง โดยให้มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บังคับเรียกเก็บได้ นับแต่วันที่ล่วงเลยกำหนดเวลาขอชำระค่าภาษีอากรหรือนับแต่วันที่ล่วงเลยกำหนดเวลาให้มาชำระภาษีอากรหลังจากได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร แล้วแต่กรณี จนกว่าจะชำระเสร็จ

ส่วนหากว่าการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรเป็นไปตามมาตรา 54 วรรค 2 ก็จะต้องดูว่าคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่สั่งเพิกถอนนั้นได้สั่งให้ผู้ถูกเพิกถอนเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง ตามมาตรา 55 วรรค 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนด้วยหรือไม่ หากคณะกรรมการสั่งให้ผู้ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรเสียเงินเพิ่มด้วยกรมศุลกากรก็จะต้องเรียกเก็บโดยนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตาม มาตรา 54 วรรค 2 และเรียกเก็บได้ไม่เกินค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระ แต่หากว่าคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้สั่งให้เสียเงินเพิ่มด้วย กรมศุลกากรก็จะเรียกเก็บไม่ได้ ในกรณีนี้

4.1.2 ปัญหาการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนในกรณีตรวจพบว่ามีการชำระค่าภาษีอากรขาดในภายหลัง

4.1.2.1 กรณีอากรขาดเป็นความผิดสำแดงเท็จหลีกเลี่ยงอากร

ในการจัดเก็บค่าภาษีอากรนั้นจะต้องมีมาตรการบังคับที่มีโทษในทางอาญาเป็น เครื่องมือด้วยจึงจะก่อให้เกิดผลบรรลุตามเป้าหมายที่ประสงค์ แต่แม้ว่าจะมีมาตรการในทางอาญามาใช้บังคับก็ยังมีผู้ที่พยายามจะหลีกเลี่ยงการชำระภาษีให้แก่รัฐอยู่เสมอจนอาจกล่าวได้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีมียู่ทุกประเทศในโลกที่มีการจัดเก็บภาษี^๕ ซึ่งความผิดที่มีโทษในทางอาญาที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งสำหรับภาษีศุลกากรคือการลักลอบนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่มีการผ่านเจ้าหน้าที่แต่อย่างใด ส่วนอีกวิธีหนึ่งก็คือการหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรซึ่งจะมีการนำสินค้าเข้ามาหรือส่งออกไปโดยมีการยื่นใบขนสินค้าผ่านพิธีการต่อเจ้าหน้าที่ แต่อาศัยกลอุบายหรืออาศัยการปลอมแปลงทางด้านเอกสารหรือความรู้ไม่เท่าทันของเจ้าหน้าที่เป็นเหตุให้มีการชำระค่าภาษีน้อยกว่าค่าภาษีที่จะต้องชำระจริง ๆ หรือมิให้ต้องมีการเสียภาษีเลย ซึ่งความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรนี้มีลักษณะเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง ซึ่งในทางศุลกากรถือว่าเป็นอาชญากรรมที่รุนแรงเพราะมีผลกระทบ

^๕ วิโรจน์ เลาหะพันธ์, "การหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย" เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2523.



ต่อวัตถุประสงค์ในทางรายได้ และเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของรัฐ จึงมีการกำหนดโทษไว้สูง นอกจากนั้นในทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ยังถือว่าการฝ่าฝืนบทกฎหมายที่ไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนเป็นความผิดอาญาด้วย⁷ ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ของไทยก็ได้กำหนดโทษทางอาญาไว้ค่อนข้างสูง ซึ่งได้บัญญัติไว้ในมาตรา 27 "ว่าผู้ใดนำอาภา ของที่ยังมิได้เสียค่าภาษีอากรของต้องจำกัด ภาของต้องห้าม ภาที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง เข้ามาในพระราชอาณาจักประเทศไทยก็ดี ภาส่งอาภาของเช่นว่านี้ออกไปนอกพระราชอาณาจักก็ดี ภาช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของเช่นว่านี้เข้ามา ภาส่งออกไปก็ดี ภาย้ายถอนไป ภาช่วยเหลือ ให้ย้ายถอนไปซึ่งของดังกล่าวนี้ จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคงภาโรงเก็บของโดยมิได้รับอนุญาตก็ดี ภาให้ที่อาศัยเก็บ ภาเก็บ ภาซ่อนของเช่นว่านี้ ภายอม ภาจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านี้ก็ดี ภาเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการขนถ่ายย้ายถอนภากระทำอย่างใดแก่ของเช่นว่านี้ก็ดี ภาเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการหลีกเลี้ยงภาพยายามหลีกเลี้ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร ภาในการหลีกเลี้ยงภาพยายามหลีกเลี้ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้นเก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของ โดยเจตนาอันน้อยค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ก็ดี ภาหลีกเลี้ยงข้อห้ามภาข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปีทั้งปรับทั้งจำ"

⁷ สุรพล ลินทรัพย์, "อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ : ปัญหาการดำเนินคดีความผิดฐานหลีกเลี้ยงภาษีศุลกากร" วิทยานิพนธ์ชั้นปริญญานิติศาสตร์มหาวิทยาลัยภาควิชานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2532 .

ความผิดในเรื่องการลักลอบหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 27 นี้เป็นความผิดทางอาญาที่ไม่ต้องการเจตนา^๑ ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ความว่า "การกระทำที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ให้ถือเป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำความผิดหรือการกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่" และของหรือสินค้าที่เกี่ยวข้องเนื่องกับความผิดตามมาตรา 27 นี้ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ให้รับเสียทั้งสิ้นไม่ว่าจะมีผู้ได้รับโทษหรือไม่ก็ตาม ดังที่บัญญัติว่า "ของใด ๆ อันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ประกอบด้วยมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ท่านให้รับเสียสิ้นโดยมิพักต้องคำนึงว่าบุคคลใดจะต้องรับโทษหรือไม่"

สำหรับความผิดที่เป็นเรื่องลักลอบนำของเข้ามาหรือออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นในการฟ้องคดีต่อศาลนั้นหากได้ความว่าสินค้าเป็นของที่ได้นำเข้าโดยลักษณะที่ไม่ผ่านการชำระค่าภาษีหรือลักลอบนำเข้ามาศาลก็จะลงโทษรับของกลางด้วยเสมอ และในทางปฏิบัติของกรมศุลกากรในการรับทำความตกลงระงับคดีนั้น ก็จะปรับผู้ต้องหาแล้วแต่ความร้ายแรงของการกระทำความผิดรวมทั้งให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดินด้วย^๒ จึงไม่มีการลงโทษทางแพ่งโดยการเรียกเก็บเงินเพิ่มอีก เพราะถือว่าได้รับโทษในทางอาญาหนักพออยู่แล้ว และผู้ต้องหาที่ไม่ได้ประโยชน์อะไรจากของสินค้าซึ่งเป็นกลางเลย ส่วนความผิดในเรื่องหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรนั้น ลักษณะของความผิดจะต้องประกอบด้วยความผิดฐานสำแดงเอกสารเท็จหรือใช้เอกสารเท็จตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ด้วยเสมอและเป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาด หรือเสียน้อยลง ความผิดที่มัก

^๑ จีรวุฒิ เตชะพันธ์, "ความรับผิดทางอาญาที่ไม่ต้องการเจตนา", วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525, หน้า 12.
^๒ คำสั่งทั่วไปของกรมศุลกากรที่ 23/2535

จะเกิดขึ้นเสมอได้แก่ การสำแดงราคาเป็นเท็จให้ต่ำกว่าราคาที่ซื้อขายจริง ซึ่งจะมีผลให้ค่าภาษีอากรขาดหากสินค้าชนิดนั้นเก็บอากรตามราคาหรือการสำแดงพิกัดอัตราศุลกากรเป็นเท็จโดยพยายามสำแดงพิกัดอัตราศุลกากรที่ต่ำกว่าอัตราอากรของสินค้าชนิดนั้นก็ย่อมที่จะทำให้อากรขาดได้ ส่วนการสำแดงเท็จกรณีอื่น ๆ ที่เป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาด ได้แก่ การสำแดงเมืองกำเนิดเป็นเท็จ ปริมาณสินค้าหรือเครื่องหมายการค้าเป็นเท็จ เป็นต้น เมื่อค่าภาษีอากรขาดก็ย่อมเกิดหนี้ทางแพ่งก็ต้องชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนในการระงับคดีชั้นศุลกากรนั้น กรมศุลกากรก็ไม่เคยให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกยกของให้เป็นของแผ่นดิน ตลอดจนในการฟ้องคดีต่อศาลในส่วนของความรับผิดชอบทางอาญาศาลก็ไม่เคยใช้มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ในการสั่งริบของกลางแต่อย่างใดโดยจะลงเฉพาะโทษปรับ เท่านั้น อาจจะเป็นเพราะในคำฟ้องของโจทก์นั้นไม่ได้ขอให้ศาลริบของกลางด้วยก็ได้ ซึ่งความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ผู้นำเข้าหรือส่งออกได้นำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรแล้วแทบทั้งสิ้นซึ่งหากศาลหรือกรมศุลกากรริบของกลางด้วยก็จะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติอย่างมาก เพราะบางครั้งสินค้าได้มีการจำหน่ายจ่ายโอนไปในท้องตลาดหรือเปลี่ยนแปลงสภาพเป็นของอื่นหมดแล้ว และในการฟ้องศาลเพื่อเรียกหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้ทางแพ่งก็จะเรียกร้องเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งด้วยอีกต่างหาก

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรนี้มีทั้งโทษทางอาญาและหนี้ทางแพ่งคือ ค่าภาษีอากรที่ขาดอยู่ด้วย เพราะความผิดตามกฎหมายศุลกากรนั้นได้มีบทบัญญัติให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารที่จะพิจารณารับทำความตกลงเพื่อระงับคดีซึ่งมีโทษในทางอาญาได้ด้วย และคดีความผิดตามกฎหมายศุลกากรนั้น มีการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศุลกากรเสียเป็นส่วนใหญ่เพราะเกิดความรวดเร็วในการดำเนินคดี โทษที่ได้รับก็น้อยกว่าชั้นศาลและในประการที่สำคัญคือไม่เสียชื่อเสียงในทางการค้า

เมื่อองค์ กรมศาลากรได้พิจารณาเปรียบเทียบระงับคดีแล้วก็จะส่ง เรื่อง

ให้หน่วยงานที่ได้ประเมินราคาอากรสำหรับสินค้าดังกล่าวนั้น เก็บภาษีอากรที่ขาด ซึ่งเป็น
 หักทางแบ่งให้ครบถ้วน และเจ้าหน้าที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนไว้ก่อนเสมอ
 ไม่ว่าจะ เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบความผิดนั้นจะเป็นเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่
 ดำรวจเจ้าหน้าที่จะเว้นให้เฉพาะแต่กรณีที่เจ้าหน้าที่กองศุลกากร เป็นผู้ตรวจพบเท่านั้น
 เหตุที่เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติเช่นนี้ก็เนื่องจากบทบัญญัติที่ให้ยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มนั้นเอง
 ที่บัญญัติไว้ไม่ชัดเจนว่าเจ้าหน้าที่ผู้ใดบ้างตรวจพบแล้วจะไม่เก็บเงินเพิ่มเพราะหน่วยงานที่มี
 หน้าที่ตรวจสอบการประเมินราคาอากรว่าถูกต้องหรือไม่ตามใบขนสินค้าที่ได้ชำระค่าภาษีแล้ว
 ก่อนที่จะเก็บใบขนสินค้าเหล่านั้นก็คือกองศุลกากรกฎหมายจึงบัญญัติให้เงินรางวัลแก่ผู้ที่
 ตรวจพบตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 แต่ลักษณะงานในทางปฏิบัติในปัจจุบันนั้น
 เจ้าหน้าที่กองอื่นก็มีการตรวจพบความผิดได้อยู่เหมือนกัน เช่นเจ้าหน้าที่กองป้องกันและ
 ปราบปรามหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยตรวจสอบสิทธิประโยชน์และภาษีศุลกากร เป็นต้น ความ
 หมายของผู้สำรวจเงินอากรตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 ซึ่งอยู่ในหมวดเรื่อง การ
 จ่ายเงินสินบนและรางวัลกับเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรที่จะยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่ม
 ตามมาตรา 112 จัตวา จึงน่าจะแตกต่างกันคือ ในเรื่องของการรับเงินรางวัลนั้น ตาม
 ระเบียบว่าด้วยการจ่ายเงินสินบนและรางวัล พ.ศ. 2517 ข้อ 7 (1) กำหนดไว้ว่า
 "เจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรมีสิทธิได้รับเงินรางวัลจะต้องมิใช่พนักงานในกองหรือหน่วยงาน
 ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับพิธีการนำเข้าส่งออก การประเมินอากร การตีราคา การชั้นสูตร
 รับชำระอากร และการตรวจปล่อยของ" จะเห็นได้ว่าตามระเบียบดังกล่าวได้จำกัด
 เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจพบความผิดไม่ให้มีสิทธิรับเงินรางวัล ส่วนความหมายของเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจ
 เงินอากรในการยกเว้นเรียกเก็บเงินเพิ่มนั้นได้มีคำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 2/2518 ว่า
 หมายถึงเจ้าหน้าที่หน่วยงานใดก็ได้ที่ได้ตรวจพบความผิดหลังถูกตรวจปล่อยสินค้าไปแล้วจึง
 เห็นว่าเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรจึงมีความหมายต่างกันทั้งที่เป็นข้อความในบทมาตรา
 เดียวกัน เนื่องจากวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ในการนำไปใช้เป็นคนละเรื่องกันนั่นเอง
 จึงเกิดความไม่แน่นอนในทางปฏิบัติประกอบกับผู้ที่กระทำความผิดมักจะยินยอมชำระเสมอ
 เพราะไม่อยากจะ เป็นคดีฟ้องร้องกับรัฐ เจ้าหน้าที่จึงเรียกเก็บกันตลอดมา

4.1.2.2 กรณีไม่เป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร

กรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบว่าผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ชำระค่าภาษีขาดไป แต่จากพฤติการณ์หรือจากเอกสารหลักฐานที่ปรากฏเห็นว่ากรณีที่ชำระค่าภาษีอากรขาดไม่ได้เกิดขึ้นด้วยการเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรแต่อย่างใด ในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่ก็จะให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน ส่วนการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนก็มีการปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีที่เป็นการผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร โดยดูว่าเจ้าหน้าที่หน่วยงานใดเป็นผู้ตรวจพบ ซึ่งจะยกเว้นการเก็บเงินเพิ่มกรณีที่เจ้าหน้าที่กองศุลกากรเป็นผู้ตรวจพบเพียงอย่างเดียว นอกจากนั้นจะเรียกเก็บเงินเพิ่มเสมอ เหตุที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติเช่นนี้ก็เกิดมาจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายในเรื่องยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามที่ได้อธิบายมาแล้วนั่นเอง โดยไม่ได้พิจารณาว่ามีเจตนาในการกระทำผิดหรือไม่ และบทบัญญัติในเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้นไม่ได้พิจารณาในเรื่องสุจริตหรือไม่สุจริต หรือเป็นความผิดด้วยหรือไม่แต่อย่างใด จุดมุ่งหมายก็เพื่อเป็นการชดเชยจากการไม่ได้ใช้ประโยชน์จากค่าภาษีอากรที่ควรจะได้ เท่านั้น

ปัญหาว่าการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีตรวจพบว่าการชำระค่าภาษีอากรขาดนั้นชอบแล้วหรือไม่

หากพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องที่กฎหมายได้บัญญัติยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มที่มีการตรวจพบว่าการชำระค่าภาษีอากรขาดและได้รับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วก็ตาม เหตุว่าการชำระค่าภาษีได้กระทำโดยผ่านการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ไปแล้ว เมื่อเจ้าหน้าที่ปล่อยไปจนกระทั่งถึงขั้นชำระค่าภาษีและนำ

ของออกไปแล้วก็ไม่ควรที่จะไปลงโทษชำระค่าภาษีอากรโดยการเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกไม่
 ว่าเจ้าหน้าที่หน่วยงานใดจะเป็นผู้ตรวจพบว่ามีกรชำระค่าภาษีอากรขาดก็ตาม ดังนั้น
 ความหมายของผู้สำรวจเงินอากรตามมาตรา 102 ตี อุนมาตรา 3 ที่จะนำมาใช้ในเรื่อง
 การยกเว้นเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัดว่า ก็ควรจะต้องหมายถึงเจ้าหน้าที่ใน
 หน่วยงานใดก็ได้ที่มีการตรวจพบว่ามีกรชำระค่าภาษีอากรขาด และกรมศุลกากรจะต้อง
 ยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ว่าจะจะเป็นความผิดที่ต้องรับโทษในทางอาญาด้วยหรือไม่ก็
 ตาม ซึ่งก็จะตรงกับคำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 2/2518 ที่ว่าให้หมายถึงเจ้าหน้าที่หน่วยงาน
 ใดก็ได้ที่ตรวจพบว่าเงินอากรขาดหลังจากได้ตรวจปล่อยสินค้าไปแล้วไม่ต้องเรียกเก็บเงินเพิ่ม
 แต่จะเห็นได้ว่าคำวินิจฉัยพิธีการดังกล่าว เป็นเพียงความเห็นในการตีความกฎหมายเท่านั้น
 ไม่ใช่ตัวกฎหมายหรือคำสั่งระเบียบปฏิบัติที่ให้เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม ซึ่งหากในภายหลัง
 มีการวินิจฉัยเป็นอย่างอื่นก็อาจจะต้องเสี่ยงในการที่จะต้องถูกตั้งกรรมการสอบสวนรับผิดชอบ
 ในทางแพ่งได้หากว่าไม่ได้เก็บเงินเพิ่มกรณีนี้ไว้และทางฝ่ายผู้ค้างค่าภาษีก็นยินยอมที่จะชำระ
 เงินเพิ่มให้โดยไม่อยากที่จะเป็นความฟ้องร้องกับทางราชการ ซึ่งยุ่งยากและเสียเวลาการ
 ปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในขณะนั้นจึงไม่น่าจะตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ได้บัญญัติยกเว้น
 การเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้

บทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มมีข้อที่น่าพิจารณาคือ
 ประการหนึ่งจากลักษณะในการบัญญัติกฎหมายคือ ตามบทบัญญัติในมาตรา 112 จัดว่า
 วรรคแรกตอนต้นได้บัญญัติให้มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน เมื่อผู้ค้างค่าภาษี
 นำเงินมาชำระนับแต่วันส่งมอบหรือส่งของออกแต่เมื่อถึงข้อยกเว้นที่จะไม่เก็บเงินเพิ่มร้อยละ
 หนึ่งต่อเดือนก็ไม่ได้บัญญัติข้อความไว้ให้ชัดเจนไปเลยในมาตราเดียวกันหรือในบทมาตรา
 ถัดไปทั้ง ๆ ที่ตามวรรคสองของมาตราเดียวกันนี้ก็ได้บัญญัติไว้ในทำนองยกเว้นการเรียก
 เก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนคือในกรณีที่มีการค้าประกันค่าภาษีไว้แล้วดังที่ได้บัญญัติไว้ว่า
 "ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้าประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก
 ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบทวนนับแต่วันที่

ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้าประกัน แต่ในกรณีที่เงินประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากรให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย" แต่กลับบัญญัติให้ไปนำมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 มาใช้เป็นข้อยกเว้นซึ่งอยู่ในเรื่องของเงินรางวัลที่เจ้าหน้าที่จะพึงได้ตามกฎหมายศุลกากร จากตรวจพบการกระทำความผิดซึ่งจะเห็นได้ว่า เจตนาารมย์ของกฎหมายในเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มกับเรื่องการจ่ายเงินรางวัลเป็นคนละเรื่องกัน ซึ่งตามหลักเกณฑ์การตีความในกฎหมายภาษีอากรนั้นจะต้องตีความโดยเคร่งครัด¹⁰ อยู่แล้ว การบัญญัติกฎหมายยิ่งจะต้องไม่บัญญัติให้เกิดปัญหาในการตีความมากที่สุดด้วย การบัญญัติให้นำมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 มาใช้เป็นข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ความจริงไม่สมบูรณ์เพียงพอ¹¹ จึงก่อให้เกิดความเข้าใจได้ถือว่าในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกที่ค้างค่าภาษีได้ตรวจพบเองในภายหลังตนได้ชำระค่าภาษีอากรไว้ให้แก่กรมศุลกากรไม่ครบแล้ว ได้นำเงินมาชำระให้ครบถ้วน ทำให้มีปัญหว่าตนจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งหรือไม่ เพราะจากการบัญญัติกฎหมายอาจทำให้อ่านแล้ว เข้าใจได้ว่าจะต้องเสียเงินเพิ่มด้วย เพราะไม่เข้าข่ายข้อยกเว้นตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3

ถึงแม้ว่าความเข้าใจดังกล่าวจะไม่ค่อยมีเหตุผลมาสนับสนุนก็ตามแต่สำหรับผู้นำเข้าหรือส่งออกแล้วอาจจะเกิดความเข้าใจเช่นนั้นได้ ซึ่งจะส่งผลในทำนองที่ว่าไม่มีใดที่อยากจะเป็นพลเมืองดีนำเงินที่ตนยังชำระค่าภาษีอากรขาดอยู่มาชำระให้กรมศุลกากร และหากว่าเจ้าหน้าที่ตรวจสอบไม่พบอีกก็ทำให้รัฐเสียประโยชน์จากเงินค่าภาษีในลักษณะนี้ไป ซึ่งปัจจุบันนี้เงินค่าภาษีอากรที่ชำระไม่ครบถ้วนถูกต้องแล้ว เจ้าหน้าที่ตรวจสอบไม่พบน่าจะมียู่เป็นจำนวนมาก เหตุดังกล่าวก็เป็นผลมาจากการบัญญัติกฎหมายไม่สมบูรณ์นั่นเอง

¹⁰ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทศรีสมบัติการพิมพ์ 2534), หน้า 13.

¹¹ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 273.

4.1.3 ปัญหาในเรื่องดอกเบี้ยเงินเพิ่มและการรับชำระหนี้ค่าภาษีอากรและ เงินเพิ่มบางส่วน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรเป็นโทษในทางแพ่ง ซึ่งเรียกเก็บเพิ่มเติมได้จากผู้ที่ชำระค่าภาษีไม่ครบตามกำหนดเวลา คือ เป็นการชำระหนี้ทางแพ่งผิดวัตถุประสงค์แห่งหนี้ตนเองและการชำระหนี้ไม่ตรงตามกำหนดดังกล่าวทำให้เจ้าหนี้เสียหายอยู่ตลอดเวลาเพราะเป็นหนี้เงิน กฎหมายศุลกากรจึงบัญญัติให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีต้องเสียดอกเบี้ย ซึ่งเรียกว่าเงินเพิ่มให้แก่กรมศุลกากรผู้เป็นเจ้าหนี้ด้วย โดยมีอยู่ 2 ลักษณะคือ เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 112 ตริ และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันส่งมอบหรือวันส่งออกจนกว่าชำระเสร็จสิ้นตามมาตรา 112 จัตวา

ในการฟ้องคดีต่อศาลนั้นจะต้องระบุจำนวนทุนทรัพย์ไว้ในคำฟ้องด้วย เจ้าหนี้ที่จึงต้องคิดเงินเพิ่มร้อยละ 20 และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน จนถึงวันฟ้อง พร้อมทั้งระบุค่าของที่จะให้ศาลบังคับให้ไว้ท้ายฟ้องด้วยจึงมีปัญหาว่าการที่ขอให้ศาลบังคับให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีชำระดอกเบี้ยร้อยละ 7 ครั้งต่อปี ตามมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จากจำนวนทุนทรัพย์ที่รวมเงินเพิ่มไว้ด้วยจนกว่าจะชำระหนี้เสร็จสามารถกระทำได้หรือไม่ และในกรณีที่ไม่ได้ขอให้ชำระเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งจนชำระเสร็จศาลจะพิพากษาให้ชำระได้หรือไม่จากการที่ได้ศึกษากันมาแล้วเห็นว่ากฎหมายศุลกากรได้บัญญัติทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้างชำระไว้โดยเฉพาะคือตามมาตรา 112 ตริ และมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แล้ว จึงไม่สามารถนำเรื่องดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดร้อยละ 7 ครั้ง ตามมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง

และพาณิชย์ ซึ่งเป็นบททั่วไปมาเรียกร้องเอากับลูกหนี้ผู้ค้างชำระหนี้ค่าภาษีอากรได้อีก¹² เพราะไม่เช่นนั้นแล้วก็จะเป็นการให้ดอกเบียช้อนดอกเบีย ซึ่งไม่ถูกต้องและแม้ว่าคู่ความมิได้ยกขึ้นมาเป็นข้อต่อสู้ไว้ศาลก็สามารถที่จะหยิบยกขึ้นมาพิจารณาให้ได้เพราะเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 142 (5) ตามนัยคำพิพากษาฎีกาที่ 3349/2530 และคำพิพากษาฎีกาที่ 2488/2530 ซึ่งผู้เขียนก็เห็นชอบด้วยกับเหตุผลตามนัยคำพิพากษาของศาลฎีกาเพราะว่าเป็นความบกพร่องของฝ่ายโจทก์เองที่ไม่ระบุค่าขอท้ายฟ้องให้ศาลบังคับให้จำเลยชำระเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน นับแต่วันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น ซึ่งสามารถขอได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวาอยู่แล้ว¹³ ซึ่ง ตามบทบัญญัติดังกล่าวกรมศุลกากรสามารถเรียกเก็บเงินเพิ่มได้ร้อยละหนึ่งต่อเดือนได้ตลอดไม่ว่าจะก่อนฟ้องหรือหลังฟ้องก็ตามแต่ก็ต้องมีค่าขอไว้ท้ายฟ้อง มิฉะนั้นศาลก็จะพิพากษาให้ไม่ได้เพราะเกินคำขอและแสดงว่ากรมศุลกากรไม่ประสงค์จะเรียกเก็บเงินเพิ่มจากจำเลยอีก

ปัญหาที่เกิดขึ้นในอีกประการหนึ่งคือ การผ่อนชำระค่าภาษีอากรนั้น กรมศุลกากรทำได้หรือไม่ และการชำระหนี้ค่าภาษีอากรแต่เพียงบางส่วนในกรณีที่มีทั้งหนี้ค่าภาษีอากรและหนี้เงินเพิ่มซึ่งลำดับการชำระหนี้นั้นกรมศุลกากรจะต้องหักหนี้ค่าภาษีจริง ๆ ก่อนหรือหักหนี้เงินเพิ่มก่อนหรือหักไปพร้อม ๆ กัน จะเห็นได้ว่าตามกฎหมายศุลกากรนั้น

¹² คำพิพากษาฎีกาที่ 3349/2530 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ บริษัท อาปาเช่ไอศครีม จำกัด จำเลย, คำพิพากษาฎีกาที่ 3350/2531 กรมศุลกากร กับพวก โจทก์ บริษัท เวชศรีสัมพันธ์ จำกัด จำเลย และคำพิพากษาฎีกาที่ 2587/2532 กรมศุลกากร กับพวก โจทก์ นายเอี้ยงเม็งหรือมนัส แซ่เตียว จำเลย

¹³ คำพิพากษาฎีกาที่ 379/2530 กรมศุลกากร กับพวก โจทก์ บริษัท มีเนอร์ว่าอินดัสตรีส์ (ประเทศไทย) จำกัด จำเลย และคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง หมายเลขแดงที่ 203/2534

ไม่มีบทบัญญัติในมาตราใดที่กำหนดให้มีการผ่อนชำระหนี้ค่าภาษีอากรได้ จะมีเฉพาะแต่ของ
 ภาษีสรรพากรในมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้นที่บัญญัติให้มีการผ่อนชำระหนี้ค่า
 ภาษีได้ หากหนี้ค่าภาษีที่จะต้องเสียนั้นมีจำนวนเงิน 3,000 บาท ขึ้นไป และผ่อนชำระได้
 เพียง 3 งวด และหากการผ่อนชำระไม่ตรงกำหนดเวลาที่กำหนดก็ต้องเสียเงินเพิ่มด้วย
 ดังที่ได้บัญญัติว่า "เว้นแต่กรณีตามมาตรา 18 ทวิ ถ้าภาษีที่ต้องเสียตามบทบัญญัติแห่งส่วนนี้
 มีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษีจะชำระเป็นสามงวดงวดละเท่า ๆ กัน
 ก็ได้คือ

(1) ในกรณีที่ต้องเสียตามมาตรา 56 ตริ หรือมาตรา 57 จัตวา งวดที่หนึ่ง
 ต้องชำระตามกำหนดในมาตราดังกล่าว งวดที่สองต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้อง
 ชำระงวดที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง

(2) ในกรณีอื่น งวดที่หนึ่งต้องชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้ง
 จำนวนภาษีที่ประเมิน งวดที่สองต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวด
 ที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง

การชำระภาษีตาม (1) ถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนด
 ไว้ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา
 27 สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดต่อ ๆ ไป

การชำระภาษีตาม (2) ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27
 และถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระ
 ภาษีเป็นรายงวด ต่อไป"

แต่แม้ว่าตามบทกฎหมายของศาลากรจะไม่ได้กำหนดให้มีการผ่อนชำระหนี้ค่า
 ภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนอย่างประมวลรัษฎากร แต่ก็ไม่ได้มีบทบัญญัติในมาตราใดตามพระราช
 บัญญัติศาลากรที่ห้ามไม่ให้กรมศาลากรผ่อนผันให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรผ่อนชำระหนี้ดังกล่าว
 และเมื่อดูบทบัญญัติในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 แล้วได้ให้อำนาจ
 อธิบดีที่จะออกข้อบังคับสำหรับกรมศาลากรตามที่เห็นว่าจำเป็นเพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดย

เรียบร้อยได้ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจในทางบริหารงานเพื่อให้งานของกรมศุลกากรเป็นไปด้วยความเรียบร้อย และกรณีการใช้อำนาจในการพิจารณาให้มีการผ่อนชำระหนี้ค่าภาษี โดยไม่ต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลก็ถือได้ว่าเพื่อให้งานของศุลกากรเสร็จสิ้นไปโดยเรียบร้อยนั่นเอง การที่จะให้กรมศุลกากรฟ้องร้องดำเนินคดีในกรณีที่ไม่นำเงินค่าภาษีมาชำระน่าจะไม่ใช่เจตนาarmacy ของกฎหมายที่จะนำมาใช้แก่ฝ่ายบริหารของรัฐให้ติดตามหนี้ค่าภาษีอากรและแม้จะมีการฟ้องคดีในชั้นศาล หากมีการประนีประนอมยอมความกันโดยลูกหนี้ขอผ่อนชำระหนี้ศาลก็ต้องพิพากษาไปตามยอมผู้เขียน จึงเห็นว่าการที่อธิบดีกรมศุลกากรจะผ่อนผันให้มีการผ่อนชำระหนี้ได้นั้น ไม่เป็นการขัดกับหลักการหรือกฎหมายศุลกากร แต่อย่างใด * ซึ่งในทางปฏิบัติกรมศุลกากร จะให้มีการค้าประกันการผ่อนชำระโดยธนาคารไว้เสมอ

ประเด็นต่อมาคือในกรณีที่มีการชำระหนี้บางส่วนไม่ครบตามจำนวนหนี้ที่ค้างชำระคือ มีหนี้ค่าภาษีและหนี้เงินเพิ่ม ซึ่งเงินเพิ่มร้อยละ 20 จะไม่มีปัญหาเพราะเมื่ออธิบดีเรียกเก็บจำนวนเท่าใดแล้วก็จะเก็บเท่านั้น แต่เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้น จะยังคงคิดจากต้นเงินที่เป็นค่าภาษีได้ตลอดเวลาที่ยังชำระหนี้ค่าภาษีให้กรมศุลกากรไม่ครบ เช่นว่า เป็นหนี้ค่าภาษี 100,000 บาท เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าภาษีเท่ากับ 20,000 บาท เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนเท่ากับเดือนละ 1,000 บาท หนี้ค่าภาษีสวมทั้งหมดเท่ากับ 121,000 บาท หากผู้ค้างค่าภาษีนำเงินมาชำระเพียง 50,000 บาท คือชำระเพียงบางส่วน กรมศุลกากรจะต้องนำไปหักหนี้ส่วนไหนก่อน

* ในการพิจารณาเปรียบเทียบระงับคดีทางอาญาในชั้นศุลกากรนั้น ก็มีการอนุญาตให้มีการผ่อนชำระค่าปรับได้ในกรณีที่เงินค่าปรับนั้นเป็นจำนวนมาก และเห็นว่าไม่เป็นการขัดต่อหลักกฎหมายอาญามาตรา ซึ่งกำหนดไว้ว่าค่าปรับนั้นมีให้ใช้วันผ่อน เพราะในกรณีนี้เป็นเงื่อนไขที่ประกอบในการพิจารณาระงับคดีระหว่างกรมศุลกากรกับผู้กระทำ ความผิด ซึ่งในทางปฏิบัติขณะนี้มีการให้ผ่อนชำระค่าปรับได้โดยมิธนาคารเป็นผู้ค้าประกัน

แต่ก่อนในทางปฏิบัติการศุลกากรจะนำมาหักหนี้เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ก่อนแล้วหักเงินเพิ่มร้อยละ 20 เหลือเท่าใดแล้วจึงหักจากหนี้เงินค่าภาษี เพราะถือว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา เป็นดอกเบี้ย ซึ่งจะทำให้เหลือเงินที่เป็นค่าภาษีค้างชำระ มากก่อให้เกิดเงินเพิ่มมากตามไปด้วยต่อมาเมื่อศาลอุทธรณ์ได้มีคำพิพากษาคดีหมายเลขแดงที่ 1268/2530 ซึ่งวินิจฉัยว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวามีใช่ดอกเบี้ย จึงมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการหักหนี้ใหม่โดยหักหนี้ที่เป็นค่าภาษีค้างชำระก่อนแล้วจึงหักหนี้เงินเพิ่ม ซึ่งวิธีหักหนี้ เช่นนี้ทำให้ต้นเงินที่เหลือเพื่อคิดเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งจะเหลือน้อยเงินเพิ่มจึงน้อยไปด้วย ซึ่งในการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและพิธีการศุลกากร (กพพ.) ครั้งที่ 4/2531 ได้มีความเห็นของเจ้าหน้าที่แยกเป็น 2 ฝ่าย

- ฝ่ายแรกเห็นว่า การคิดเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน คิดจากฐานของเงินเพิ่มที่ค้างชำระอยู่เรื่อย ไปจนกว่าผู้นำเข้าจะชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนตามจำนวนที่ค้างชำระ โดยเห็นว่าเป็นไปตามมาตรา 329 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า "ถ้านอกจากการชำระหนี้อันเป็นประโยชน์แล้วนี้ยังจะต้องชำระดอกเบี้ย และเสียค่าฤชาธรรมเนียมอีกด้วยใช้ หากการชำระหนี้ในครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ได้ราคาเพียงพอจะปลดเปลื้องหนี้สินได้ทั้งหมด ท่านให้เอาจัดใช้เป็นค่าฤชาธรรมเนียมเสียก่อน แล้วจึงใช้ดอกเบี้ยและในที่สุดจึงให้ใช้ในการชำระหนี้อันเป็นประธาน" คือเห็นว่าต้องนำมาหักเงินเพิ่มซึ่งอยู่ในลักษณะดอกเบี้ยก่อนแล้วจึงจะนำไปหักหนี้ค่าภาษีซึ่งเป็นหนี้ประธาน

- ฝ่ายหลังเห็นว่าต้องหักหนี้ค่าภาษีก่อนแล้วจึงหักเงินเพิ่ม ทั้งนี้ เป็นไปตามพพ.มาตรา 111 (2) มาตรา 328 และมาตรา 112 จัตวา แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 เพราะเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวาไม่ใช่ดอกเบี้ยผู้นำเข้ามิได้ให้เงินเพิ่มแก่กรมศุลกากร อันเนื่องมาจากหรือเพราะเหตุแห่งการใช้ทรัพย์สินใด ๆ ของกรมศุลกากร หากแต่เป็นเงินที่กฎหมายบังคับให้ผู้นำเข้าต้องชำระ เมื่อไม่ชำระเงินภาษีอากรกรณีจึง

ต้องบังคับตามมาตรา 328 แห่ง ป.พ.พ. คือการชำระหนี้ในกรณีนี้เป็นการชำระหนี้ซึ่งเป็นการอย่างเดียวกัน (คือหนี้ค่าภาษีอากร) โดยมีมูลหนี้หลายราย (มีทั้งหนี้ตัวค่าภาษีอากรและเงินเพิ่ม) และหนี้ต่างถึงกำหนดชำระทั้งสองราย แต่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระก่อนหนี้เงินเพิ่มหนี้ค่าภาษีอากรจึงต้องได้รับการปลดเปลื้องไปก่อน (ศาลอุทธรณ์ได้เคยมีคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานมาแล้วตามคดีหมายเลขแดงที่ 1268/2530 ว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ไม่ใช่ดอกเบี้ย) และต่อมาก็ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 3876/2531 * ซึ่งได้ตัดสินไว้ว่าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา บัญญัติว่า เมื่อผู้นำของเข้านำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระจนถึงวันที่ชำระเสร็จและเห็นว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ไม่ใช่ดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 329 กรมศุลกากรจึงจะนำเงินที่ธนาคารค้ำประกันมาหักชำระเงินเพิ่มค่าภาษีอากรก่อนไม่ได้ กรณีนี้เป็นเรื่องลูกหนี้ต้องผูกพันต่อเจ้าหนี้ในอันจะกระทำการเพื่อชำระหนี้เป็นการอย่างเดียวกันโดยมูลหนี้หลายราย หนี้ถึงกำหนดชำระพร้อมกัน หนี้รายที่เก่าที่สุดเป็นอันได้เปลื้องไปก่อนเมื่อหนี้ค่าภาษีอากรเป็นหนี้เก่ากว่าหนี้เงินเพิ่มค่าภาษีอากร ดังนี้หนี้ค่าภาษีอากรย่อมได้รับการปลดเปลื้องไปก่อนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 328 ซึ่งในปัจจุบันนี้กรมศุลกากรก็ได้ปฏิบัติเช่นเดียวกับคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวนี้มาตลอดโดยเห็นว่าเป็นการตีความกฎหมายของผู้ทรงคุณวุฒิและคำพิพากษาก็มีผลผูกพันกรมศุลกากร ซึ่งเป็นผู้จัดเก็บเงินเพิ่มจึงมีปัญหว่า การปฏิบัติของกรมศุลกากร เช่นนี้ถูกต้องหรือไม่

* คำพิพากษาฎีกาที่ 3876/2531 ระหว่างกรมศุลกากร กับพวก โจทก์
บริษัท ไทยซีตีฟุตแวร์อินดัสตรีส์ จำกัด จำกัด

เนื่องจากว่ากฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติถึงลำดับการชำระหนี้หรือการหักหนี้
ในกรณีที่ลูกหนี้ผู้ค้างค่าภาษีนำเงินมาชำระค่าภาษีแต่เพียงบางส่วน ซึ่งไม่ครบตามจำนวนหนี้
ให้แก่กรมศุลกากรไว้โดยเฉพาะ กรณีจึงต้องนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ
ในฐานะที่เป็นบททั่วไป จึงมีปัญหาว่าหนี้เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา
นี้จะ เป็นหนี้ในลักษณะดอกเบี้ยตามซึ่งจะต้องบังคับตามมาตรา 329 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์หรือไม่ หรือว่าเป็นหนี้ที่ลูกหนี้ต้องผูกพันต่อเจ้าหนี้ในอันจะกระทำการเพื่อชำระ
หนี้เป็นการอย่างเดียวกันกับหนี้ค่าภาษีอากรในลักษณะเป็นหนี้หลายรายอันต้องตกอยู่ภายใต้บท
บัญญัติแห่งมาตรา 328

คำว่า "ดอกเบี้ย" ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้ให้คำนิยามหรือ
ความหมายไว้โดยตรงว่าหมายถึงอะไรบ้างเพียงแต่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 (2) แห่ง
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าดอกเบี้ยเป็นดอกผลชนิดหนึ่งชนิดหนึ่ง แต่ดอกผลชนิดนี้อาจจะ
ไม่ใช่ดอกเบี้ยก็ได้ * ซึ่งความหมายในทางภาษาตามพจนานุกรมหมายถึงค่าป่วยการที่ผู้
กู้จะต้องเสียแก่ผู้ให้กู้ **

ความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ดอกเบี้ยคือรายได้ ซึ่งผู้เป็นเจ้าของปัจจัย
การผลิตประเภทเงินทุน (MONEY CAPITAL) ได้รับจากการที่บุคคลอื่นใช้เงินทุนนั้น **
และดอกเบี้ยอาจจะ เป็นเงินหรือมิใช่เงินก็ได้ *** ดอกเบี้ยในทางกฎหมายจึงอาจหมายถึง

* มาตรา 111 (2) "ดอกผลชนิดนี้กล่าวคือ ดอกเบี้ย ถ้าไร ค่าเช่า
ค่าปันผลหรือลาภอื่น ๆ ที่ได้มาเป็นครั้งคราวแก่เจ้าทรัพย์จากผู้อื่นเพื่อที่ได้ใช้ทรัพย์นั้น
ดอกผลเหล่านี้ย่อมคำนวณและถือเอาได้ตามรายวัน"

** พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน, (สำนักพิมพ์อักษรเจริญทัศน์ :
กรุงเทพฯ, 2525) หน้า 297

*** ประยูร เกลิงศรี, หลักเศรษฐศาสตร์, พิมพ์ครั้งที่ 3 (พระนคร :
โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2511), หน้า 294.

**** มัลลิกา ลับไพรี, "ดอกเบี้ย" วิทยานิพนธ์ชั้นปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต
ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย, จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2525 หน้า 15.

ถึงสิ่งที่ลูกหนี้ได้ให้ผลประโยชน์ตอบแทนแก่เจ้าหนี้ ซึ่งอาจเรียกชื่อเป็นอย่างอื่นแทนคำว่า ดอกเบี้ยก็ได้ ดังนั้นเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติ ศุภกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นเงินที่กฎหมายได้บังคับให้เรียกเก็บจากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของ ออกที่ได้นำเงินค่าภาษีมาชำระหลังจากวันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จึงมีลักษณะเป็น ดอกเบี้ยอย่างหนึ่งเช่นเดียวกันเพราะเป็นเงินที่กรมศุภกากรได้รับเป็นผลตอบแทนจากการ ที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระหนี้ค่าภาษีไม่ตรงตามกำหนดเวลาให้ครบถ้วน เพียงแต่เกิด จากหนี้ค่าภาษีอากรจึงเรียกว่าเงินเพิ่มแทนคำว่าดอกเบี้ย เท่านั้น ซึ่งตามแนวคำพิพากษา ฎีกาที่ได้วินิจฉัยยืนยันมาตลอดว่า เมื่อลูกหนี้ผิดนัดชำระค่าภาษีอากรกฎหมายศุภกากรได้มี บทบัญญัติในเรื่องเงินเพิ่มไว้โดยเฉพาะแล้วจึงไม่สามารถที่จะนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมาย แห่งและพาณิชย์มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดมาเรียกร้อยเอากับลูกหนี้ซ้ำอีก ไม่ได้ *

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง ก็มีข้อความไว้ว่า "ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบทวน" ซึ่ง การที่กฎหมายได้บัญญัติไม่ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้นก็ย่อมเห็นได้ว่าเจตนา ที่จะให้มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มอย่างลักษณะดอกเบี้ย จึงเก็บในลักษณะทบทวนไม่ได้

แต่ความคำพิพากษาฎีกาที่ 3876/2531 ซึ่งได้กล่าวมาแล้วที่ได้วินิจฉัยว่า การชำระหนี้ค่าภาษีอากรกับเงินเพิ่มไม่ครบถ้วนนั้นจะต้องนำเงินมาหักหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งเป็นหนี้ที่เก่ากว่าหนี้เงินเพิ่ม เพราะเป็นหนี้หลายรายที่ถึงกำหนดชำระพร้อมกันคือให้นำเงิน มาหักจากหนี้ค่าภาษีอากรก่อนเหลือเงินเท่าใดแล้วจึงจะนำไปหักให้หนี้เงินเพิ่ม ซึ่งเป็นไป ตามหลักการชำระหนี้ในมาตรา 328 แห่งประมวลกฎหมายแห่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

* คำพิพากษาฎีกาที่ 3349/2530, 108/2530, 1178/2530

"ถ้าลูกหนี้ต้องผูกพันต่อเจ้าหนี้ในอันจะกระทำการเพื่อชำระหนี้เป็นการอย่างเดียวกันโดยมูลหนี้หลายราย และถ้าการที่ลูกหนี้ชำระหนี้นั้นไม่เพียงพอจะเปลี่ยนหนี้สินได้หมดทุกรายไซ้ร เมื่อทำการชำระหนี้ ลูกหนี้ระบุว่าชำระหนี้สินรายใด ก็ให้หนี้สินรายนั้นเป็นอันได้เปลี่ยนไป

ถ้าลูกหนี้ไม่ระบุ ท่านว่าหนี้สินรายไหนถึงกำหนด ก็ให้รายนั้นเป็นอันได้เปลี่ยนไปก่อน ในระหว่างหนี้สินหลายรายที่ถึงกำหนดนั้นรายใดเจ้าหนี้มีประกันน้อยที่สุด ก็ให้รายนั้นเป็นอันได้เปลี่ยนไปก่อนในระหว่างหนี้สินหลายรายที่มีประกันเท่า ๆ กัน ให้รายที่ตกหนักที่สุดแก่ลูกหนี้เป็นอันได้เปลี่ยนไปก่อน ในระหว่างหนี้สินหลายรายที่ตกหนักแก่ลูกหนี้เท่า ๆ กัน ให้หนี้สินรายเก่าที่สุดเป็นอันได้เปลี่ยนไปก่อน และถ้ามีหนี้สินหลายรายเก่าเท่า ๆ กัน ก็ให้หนี้ทุกรายเป็นอันได้เปลี่ยนไปตามส่วนมากและน้อย"

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาไม่สอดคล้องกันคือตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3876/2531 เห็นว่าหนี้ค่าภาษีอากรกับหนี้เงินเพิ่มเป็นหนี้คนละรายกัน ซึ่งด้วยความเคารพต่อศาลผู้เขียนมีความเห็นว่าหนี้ค่าภาษีอากรกับหนี้เงินเพิ่มน่าจะเป็นหนี้รายเดียวกัน เพราะเหตุว่าหนี้ส่วนที่เป็นเงินเพิ่มนั้นเป็นหนี้ที่เกิดจากหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้ประธานหนี้เงินเพิ่มจะเกิดขึ้นไม่ได้หากไม่มีหนี้ค่าภาษีอากร หนี้เงินเพิ่มจึงเป็นเพียงหนี้อุปการะของหนี้ค่าภาษีอากร เท่านั้น และเมื่อเงินเพิ่มก็คือดอกเบี้ยในหนี้ค่าภาษีอากร การชำระหนี้แต่เพียงบางส่วนจึงต้องตกอยู่ในภายใต้บทบัญญัติในมาตรา 329 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์คือต้องนำเงินมาหักชำระหนี้เงินเพิ่มก่อนแล้วเหลือเท่าใดจึงจะนำไปหักจากหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งมาตรา 329 ได้บัญญัติไว้ว่า "ถ้านอกจากการชำระหนี้อันเป็นประธาน ลูกหนี้ยังจะต้องชำระดอกเบี้ยและเสียค่าฤชาธรรมเนียมอีกด้วยไซ้ร หากการชำระหนี้ในครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ได้ราคาเพียงพอจะเปลี่ยนหนี้สินได้ทั้งหมด ท่านให้เอาจัดใช้เป็นค่าฤชาธรรมเนียมเสียก่อนแล้วจึงใช้ดอกเบี้ย และในที่สุดจึงให้ใช้ในการชำระหนี้อันเป็นประธาน ถ้าลูกหนี้ระบุให้จัดใช้เป็นประการอื่น ท่านว่าเจ้าหนี้จะบอกปิดไม่ยอมรับชำระหนี้ก็ได้"

การนำมาตรา 329 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับในการรับชำระหนี้ค่าภาษีอากรและหนี้เงินเพิ่ม ซึ่งได้ชำระไม่ครบจำนวนน่าจะเป็นการต้องตามเจตนารมณ์ตามกฎหมายศุลกากร เพราะหากว่าจะต้องนำเงินไปหักจากหนี้ค่าภาษีอากรก่อนแล้วหากเหลือแต่หนี้ส่วนที่เป็นเงินเพิ่มแล้วกรมศุลกากรไม่สามารถที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มจากเงินเพิ่มได้อีกแม้จะเป็นเวลานานเท่าใดก็ตาม ผู้ค้างชำระเงินเพิ่มจึงประวิงการชำระหนี้ส่วนนี้ได้ ซึ่งอาจทำให้กรมศุลกากรซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่เสียเปรียบได้ จึงเห็นได้ว่าแนวทางปฏิบัติของกรมศุลกากรในปัจจุบัน ซึ่งนำเงินมาหักใช้หนี้ค่าภาษีอากรก่อนแล้วเหลือเท่าใดจึงจะนำไปหักจากหนี้ส่วนที่เป็นเงินเพิ่มนั้นไปชอบด้วยหลักการรับชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้นำมาปรับใช้กับกฎหมายศุลกากรแต่อย่างใด

ซึ่งในปัจจุบันนี้ เจ้าหน้าที่ก็ได้ปฏิบัติเช่นเดียวกับคำพิพากษาดังกล่าวมาตลอด โดยเห็นว่าแม้คำพิพากษาไม่ใช่กฎหมาย แต่ก็เป็นการตีความกฎหมายของผู้ทรงคุณวุฒิ และคำพิพากษาดังกล่าวก็ผูกพันกรมศุลกากรซึ่งเป็นผู้เรียกเก็บเงินเพิ่มแม้เฉพาะกับความก็ตาม

แต่ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าเจตนารมณ์ของบทบัญญัติในเรื่องเงินเพิ่มตามมาตรา 112 นั้น บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นดอกเบียในหนี้เงินค้างชำระค่าภาษีอากร ซึ่งผู้ค้างชำระจะต้องจ่ายให้แก่รัฐเพียงแต่ตามกฎหมายศุลกากรไม่เรียกว่าดอกเบียเท่านั้นเองต่างจากกรณีที่กรมศุลกากรจะต้องจ่ายให้ผู้ที่น่าเงินมาวางประกันไว้เกินจำนวนค่าภาษีซึ่งกรมศุลกากรจะต้องคืนเงินดังกล่าวให้พร้อมด้วยดอกเบียร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ซึ่งเป็นกรณีที่รัฐต้องจ่ายให้ตอบแทน ฉะนั้น จึงเห็นได้ว่าฐานของเงินที่จะนำมาคิดเงินเพิ่มหรือดอกเบียนี้เป็นเงินตัวเดียวกันเพียงแต่เรียกชื่อต่างกันเท่านั้น เงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัดว่าเป็นดอกเบียอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นดอกเบียตามที่กฎหมายกำหนดไว้และเป็นดอกเบียในหนี้เงิน อันเกิดจากการผิดนัดชำระหนี้การชำระหนี้บางส่วนจึงต้องนำเงินมาหักหนี้เงิน

เพิ่มก่อน แล้วเหลือเท่าใดจึงนำไปหักหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งเป็นหนี้ประชาชน ตามมาตรา 329 วรรค 1 ซึ่งน่าจะเป็นการต้องด้วยหลักการชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและ การตีความบทบัญญัติที่เกี่ยวกับค่าภาษีนั้นการตีความต้องถือหลักให้เป็นคุณแก่รัฐ เพราะ การเก็บภาษีอากรของรัฐกระทำในนามของมหาชน ประโยชน์ของรัฐย่อมเป็นคุณประโยชน์ แก่มหาชน และประโยชน์ของมหาชนย่อมสำคัญกว่าประโยชน์ของเอกชน¹⁷ การตี ความในลักษณะดังกล่าวข้างต้นนั้นก็ไม่ได้ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแต่อย่างใด แต่ตรงกัน ข้ามหากถือว่าต้องหักจากหนี้ค่าภาษีอากรก่อนแล้วอาจทำให้กรมศุลกากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้เสีย ประโยชน์ได้และอาจก่อให้เกิดการประวิงการชำระหนี้ในส่วนของเงินเพิ่มต่อไปเพราะคิด ดอกเบี้ยจากเงินเพิ่มไม่ได้

¹⁷ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 14-15.

4.2 ความเหมาะสมของอัตราการเรียกเก็บและข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง

4.2.1 อัตราเงินเพิ่มที่เรียกเก็บปัจจุบัน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรมีการจัดเก็บอยู่ 2 ลักษณะคือเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ ตามมาตรา 112 ตรี และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง ตามมาตรา 112 จัตวา ซึ่งก่อนปี พ.ศ. 2515 นั้น การจัดเก็บเงินเพิ่มของกรมศุลกากรมีเพียงลักษณะเดียวคือเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ เช่นเดียวกับเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งยังมีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ต่อมาได้มีการแก้ไขกฎหมายศุลกากรตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 โดยเพิ่มมาตราเรียกเก็บเงินเพิ่มขึ้นมาอีกลักษณะหนึ่งคือเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ซึ่งมีลักษณะการจัดเก็บแบบดอกเบี้ย โดยที่ยังคงให้มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบอยู่เช่นเดิม แม้ว่าเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบจะเรียกเก็บได้เพียง 3 กรณี คือกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือส่งออก มิได้ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง การไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายกำหนดตามมาตรา 40 และการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายกำหนดตามมาตรา 45 ซึ่งทั้ง 3 กรณีนี้หากแยกพิจารณาแล้วเห็นว่าการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ ในกรณีที่มิได้ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนตามที่ได้รับแจ้งภายในกำหนด 30 วัน นั้น จะมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยที่เกิดจากการชำระหนี้ค่าภาษีอากรไม่ตรงตามกำหนด แต่เป็นการเรียกเก็บได้ครั้งเดียว ส่วนกรณีที่มิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายนั้นจะมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับ ซึ่งเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบนี้ไม่เป็นบทบังคับที่ตายตัวอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายสามารถที่จะลดหรืองดเรียกเก็บก็ได้

ส่วนเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา นั้น เป็นบทบัญญัติในลักษณะดอกเบี้ยที่ให้ศุลกากรเรียกเก็บจากผู้ค้างชำระค่าภาษีอากร เมื่อนำเงินค่าภาษีอากรค้างชำระมาชำระให้แก่กรมศุลกากรจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้นทุกกรณี วันแต่กรณีที่กฎหมายได้บัญญัติยกเว้นไว้ โดยเริ่มคิดตั้งแต่วันส่งมอบหรือวันส่งของออก ดังนั้นเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ ในกรณีที่เรียกเก็บจากผู้ที่ไม่ชำระภายใน 30 วันนับแต่วันรับแจ้ง ซึ่งเป็นลักษณะดอกเบี้ย จึงมี

การเรียกเก็บที่ช้าช้อนกับเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งหากว่าผู้ค้างชำระค่าภาษีมาชำระให้กรมศุลกากร หลังจากกำหนด 30 วันแล้ว ซึ่งผู้ค้างชำระค่าภาษีไม่ควรที่จะถูกเรียกเก็บช้าช้อนกันจากการผิดนัดชำระหนี้ค่าภาษีรายเดียวกัน แม้ว่าเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบจะถูกเรียกเก็บเพียงครั้งเดียวก็ตาม กรมศุลกากรควรจะเรียกเก็บเงินเพิ่มลักษณะที่เป็นดอกเบี้ยในลักษณะเดียว โดยวิธีการหาอัตราดอกเบี้ยที่เหมาะสมมาใช้บังคับในกรณีนี้มากกว่าที่จะเก็บทั้ง 2 ลักษณะดังในปัจจุบันซึ่งจะเป็นการสะดวกในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่และเป็นธรรมกับผู้ค้างชำระค่าภาษีเพราะจะถูกบังคับเช่นเดียวกับกรณีผิดนัดชำระหนี้เงินทั่วไป

แต่อย่างไรก็ตามเพื่อให้ลัมกับเจตนารมณ์ของการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบที่เป็นมาตรการบังคับให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีมาชำระเร็วขึ้นเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งที่กรมศุลกากรเรียกเก็บควรมีลักษณะดังนี้คือ

- 1) เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราที่ต่ำกว่าผู้ค้างชำระริบนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระให้แก่กรมศุลกากรในเวลาอันสั้น และให้เรียกเก็บหนักขึ้นหากใช้เวลานานคืออยู่ในลักษณะที่ว่ายิ่งชำระเร็วดอกเบี้ยยิ่งน้อย ยิ่งช้าดอกเบี้ยยิ่งมากนั่นเอง เพื่อเป็นแรงจูงใจและกระตุ้นหรือวันที่จะริบหาเงินมาชำระค่าภาษีให้เร็วขึ้นเพื่อลดภาระดอกเบี้ย
- 2) อัตราของเงินเพิ่ม ที่กำหนดอย่างน้อยจะต้องเท่ากับอัตราดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินของธนาคารหรือเก็บในอัตราที่สูงกว่า อัตราดอกเบี้ยของธนาคารเพราะหากว่าอัตราของเงินเพิ่มที่กรมศุลกากรเรียกเก็บต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ของธนาคารแล้ว อาจทำให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรประวิงการชำระหนี้ค่าภาษีได้ คือยอมเป็นหนี้ค่าภาษี ซึ่งคิดอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่า ภาระดอกเบี้ยที่ต้องรับผิดชอบก็น้อยกว่าการเป็นหนี้ธนาคาร ซึ่งแม้ว่าจะใช้ระยะเวลาในการเป็นหนี้เท่ากัน แต่จำนวนดอกเบี้ยไม่เท่ากัน ผู้ค้างชำระค่าภาษีก็ย่อมจะต้องเลือกเป็นหนี้ที่ประหยัดค่าใช้จ่ายได้มากกว่า แต่ในกรณีที่อัตราเงินเพิ่มกับอัตราดอกเบี้ยเท่ากับการเป็นหนี้ธนาคารแล้ว ผู้ค้างชำระค่าภาษีก็อาจจะมาชำระค่าภาษีอากรก่อนชำระหนี้ให้แก่ธนาคารก็ได้ หรืออาจจะยินยอมกู้เงินของธนาคารมาชำระค่าภาษีอากรก็ได้เพราะอัตราดอกเบี้ยจากการเป็นหนี้จะมีจำนวนเท่ากัน แต่วิธีการชำระให้แก่เจ้าหน้าที่ชำระหนี้คืนให้กับธนาคารจะง่ายกว่าและสะดวกกว่า เพราะไม่ต้องติดขัดกับระเบียบหรือระบบราชการที่กำหนดไว้ซึ่งมีความไม่คล่องตัวเท่ากับการติดต่อธนาคาร และ

จะได้ไม่ต้องถูกกักสินค้าในการนำสินค้าเข้ามาในครั้งต่อไปด้วย และหากว่าอัตราของเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยของธนาคารด้วยแล้วก็ยิ่งจะได้รับชำระค่าภาษีเร็วขึ้นแน่นอน โดยผู้ค้างชำระจะต้องเลือกเป็นหนี้ธนาคารดีกว่าเป็นหนี้ค่าภาษีเพราะเป็นหนี้ธนาคารจะประหยัดเงินได้มากกว่าเป็นหนี้ค่าภาษีนั่นเอง ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นว่าการเป็นหนี้ค่าภาษีซึ่งเป็นรายได้ของรัฐที่จะนำมาใช้ในกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อมหาชน แล้วอัตราเงินเพิ่มก็ควรจะต้องสูงกว่าอัตราของธนาคาร ส่วนการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบกรณีที่ผู้นำเข้าไม่ปฏิบัติเงื่อนไขหรือระเบียบที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย กำหนดไว้ในการยื่นคำร้องเพื่อขอรับของออกไปก่อนแล้วค่อยมาปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีให้ถูกต้องในภายหลังตามมาตรา 40 นั้น หากผู้นำเข้าไม่มาปฏิบัติตามเงื่อนไขภายในกำหนดเวลาหรือเงื่อนไขอย่างอื่นก็ตาม ผู้นำเข้าจะต้องถูกบังคับเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบตามมาตรา 112 ตรี และจะต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา ด้วยเมื่อนำค่าภาษีอากรมาชำระ และในทางปฏิบัติในการยื่นคำร้องเพื่อขอรับของออกไปก่อนเป็นกรณีเร่งด่วนตามมาตรา 40 นี้ กรมศุลกากรจะให้ผู้นำเข้าทำสัญญาประกันไว้ว่าจะต้องมาปฏิบัติพิธีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลา 30 วันหากปรากฏว่าผู้นำเข้าไม่มาปฏิบัติภายในกำหนดเวลาดังกล่าวกรมศุลกากรก็จะบังคับสัญญาประกันที่ทำไว้อีกอย่างหนึ่งด้วย จึงเห็นได้ว่าในกรณีผู้นำเข้าไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายกำหนด ผู้นำเข้าจะต้องถูกมาตรการลงโทษจากกรมศุลกากรถึง 3 ประการ ซึ่งเห็นว่าเป็นภาระแก่ผู้นำเข้าที่หนักเกินไป

สำหรับการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ อีกกรณีหนึ่งก็คือการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายกำหนดตามมาตรา 45 ซึ่งได้แก่การยื่นคำร้องเพื่อขอส่งของออกไปก่อนเป็นกรณีเร่งด่วน แล้วมาปฏิบัติพิธีการในภายหลังนั้น ในทางปฏิบัติไม่มีการร้องขอและอนุมัติเพื่อจะส่งของออกไปก่อนแล้วมาปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีตามนัยมาตรานี้เลย เพราะขณะนี้กรมศุลกากรก็ได้พยายามเพิ่มมาตรการที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ส่งออกอย่างเต็มที่อยู่แล้วประกอบกับหากว่าได้มีการอนุญาตให้มีการส่งของออกไปก่อนแล้วหากมีปัญหาที่จะต้องพิจารณาสำหรับของนั้นแล้ว การที่จะนำมา

เพื่อประกอบการพิจารณาหรือให้อยู่ในอารักขาของศาลการจะเป็นไปด้วยความลำบาก กฎหมายในส่วนนี้จึงเป็นหมันไปในทางปฏิบัติ

เมื่อได้พิจารณากับมาตรการจัดเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบตามมาตรา 112 ตริ แล้วเห็นว่าในทางปฏิบัติจะเกิดความยุ่งยากต่อผู้ปฏิบัติและไม่ค่อยเป็นธรรมกับผู้นำเข้า ส่งออกเท่าใดนัก และจะเห็นได้ว่าเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบในปัจจุบันก็มีผลในการเร่งรัดหนี้ ค่าภาษีอากรได้น้อยมากเพราะมีผลบังคับใช้เพียง 2 กรณีเท่านั้นและเมื่อกฎหมายศาลการ มีบทบัญญัติการเรียกเก็บเงินเพิ่มในลักษณะที่เป็นดอกเบี้ยคือร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวาแล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรการในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบตามมาตรา 112 ตริ ควรจะยกเลิกไปซึ่งเจตนารมณ์ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มในการเร่งรัด การชำระหนี้ก็มีได้เสียไปด้วยแต่อย่างใด

4.2.2 กรณีข้อยกเว้นในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าข้อยกเว้นในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ตามมาตรา 112 จัตวาซึ่งได้บัญญัติให้นำข้อความในมาตรา 102 ตริ อนุมาตรา 3 มา ใช้เป็นข้อยกเว้นของการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนก่อให้เกิดปัญหาต่อผู้ปฏิบัติ ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มอยู่พอสมควร แต่ที่จะได้กล่าวถึงต่อไปนี้จะพิจารณาด้วยความ เหมาะสมว่าการมีบทยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งก่อให้เกิดผลในทางปฏิบัติ ต่อการจัดเก็บภาษีหรือการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่อย่างไรหรือไม่

การที่กฎหมายให้บัญญัติยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนในกรณี ที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบความผิดในภายหลังว่ามีการชำระค่าภาษีอากรขาดนั้นก็เพราะว่า ก่อนส่งมอบหรือส่งของออกไปนั้น ได้ผ่านการตรวจสอบของพนักงานเจ้าหน้าที่หลายชั้น เริ่มตั้งแต่เจ้าหน้าที่ผู้ออกใบขนสินค้าให้และสิ้นสุดที่เจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยของ เจ้าหน้าที่ แต่ละฝ่ายได้ระวางผลประโยชน์รายได้ของแผ่นดินโดยเอาใจใส่เรื่องค่าภาษีอยู่แล้วในเมื่อ ลอดสายตาไปบ้างก็ขออย่าได้ลงโทษเรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้เสียภาษีเลย เหตุผลอีกอย่าง

หนึ่งได้แก่เวลาที่ตรวจพบอาการขาดอาจห่างจากเวลาส่งมอบหรือส่งของออก เพราะ บางรายเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอาการอาจตรวจพบหลังจากการส่งมอบ หรือส่งของออกเป็นปีๆ เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งก็มากเกินไป สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอาการที่เสียไว้ขาด เพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือ เกี่ยวกับอัตราอาการสำหรับของใดๆ นั้นให้มีอายุความสิบปี สมมติว่าเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงิน อาการไปตรวจพบเข้าเมื่อครบกำหนดสิบปีพอดี ถ้าไม่มีข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มได้ ก็ต้องเรียกเงินเพิ่มอีกร้อยละ 120 ของเงินอาการที่ขาดซึ่งออกจะทารุณไปมากจนเกินไป¹

แต่ในการกำหนดราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือการจัดพิกัดสินค้าเพื่อคำนวณ ค่าภาษีอากรนั้น จะเห็นได้ว่ามีปัญหาในทางปฏิบัติมากต้องอาศัยความชำนาญของเจ้าหน้าที่ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบที่จะต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญพอสมควร เพราะเหตุที่ ผลประโยชน์ ของรัฐขัดกันกับผลประโยชน์ของพ่อค้า คือ รัฐต้องการที่จะจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็ม หนวยแต่พ่อค้าพยายามลดต้นทุนของสินค้าให้มากที่สุดเพื่อจะได้มีกำไรมากๆ จึงพยายามที่ สำแดงราคาหรือพิกัดอัตราสินค้าที่ต่ำไว้ก่อนเพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบหาราคาและพิกัดที่ ถูกต้องเอาเอง หากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบหาราคาหรือพิกัดอัตราของสินค้านั้นไม่ได้ตามความ เป็นจริง ภายในระยะเวลาอันควรและด้วยปริมาณงานที่มากบางครั้งทำให้เจ้าหน้าที่ยอมรับ ที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและเป็นเหตุให้มีการชำระค่าภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง หากใน เวลาต่อมาถูกเจ้าหน้าที่สำรวจเงินอาการตรวจพบก็ยอมนำเงินค่าค้างภาษีมาชำระ แต่ใน ระหว่างที่เจ้าหน้าที่ยังตรวจไม่พบก็จะได้รับประโยชน์จากการใช้เงินส่วนที่ค้างชำระนี้ตลอด โดยที่กฎหมายไม่เรียกเก็บเงินเพิ่ม รัฐจึงเสียโอกาสจากการใช้เงินค่าภาษีในส่วนนี้ไป และแม้ว่ากรมศุลกากรมีอำนาจที่จะรับราคาตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าแล้วให้มีการวาง ประกันเพิ่มเติมก็ตาม แต่การวางประกันก็ไม่ได้ทำให้การกำหนดค่าภาษีสำหรับสินค้าเสร็จ จลื่นไปแต่อย่างใด เจ้าหน้าที่จะต้องจัดใบขนสินค้านั้นมาพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง การวางประกัน

1 ล้วน บ้างสุข, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท อมรินทร์ พริ้นติ้งกรุ๊ป จำกัด, 2532), หน้า 400.

จะช่วยในการแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้เพียงส่วนหนึ่งเท่านั้น

การปฏิบัติของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก โดยวิธีการสำแดงค่าภาษีอากรที่ต่ำๆ เพื่อที่จะลดต้นทุนของการดำเนินธุรกิจนี้จะส่งผลต่อการตรวจสอบและปริมาณงานให้แก่เจ้าหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติมากขึ้น จึงก่อให้เกิดความล่าช้าในการทำงานของเจ้าหน้าที่อันมีผลสะท้อนถึงธุรกิจการค้าไปในตัว แต่หากทุกคนสำแดงจำนวนค่าภาษีที่ถูกต้องตามความเป็นจริง ก็จะช่วยลดภาระหน้าที่ของเจ้าหน้าที่การทำงานก็จะรวดเร็วคล่องตัวตามไปด้วย ซึ่งมาตรการในการเรียกเก็บเงินเพิ่มทุกกรณีไม่มีข้อยกเว้น ก็อาจจะเป็นมาตรการบังคับหรือทำให้เกิดแรงกระตุ้นที่จะให้เกิดการพยายามที่จะสำแดงจำนวนค่าภาษีอากรตามความเป็นจริงก็ได้ เพราะหากว่ามี การชำระค่าภาษีขาดแล้วมีการตรวจพบในภายหลัง ตนก็ต้องรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่มด้วย

แต่หากพิจารณาในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้สำแดงจำนวนค่าภาษีอากรโดยสุจริตแล้วผ่านการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ถูกต้องแล้ว หากต่อมาปรากฏว่าสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกยังมีการชำระค่าภาษีอากรขาดและจะต้องชำระเพิ่มเติมให้ครบซึ่งหากไม่มีข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้ก็ต้องรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่มด้วยทั้งๆ ที่การชำระค่าภาษีอากรขาดไม่ได้เกิดจากฝ่ายงานเพราะตนยินดีจะเสียภาษีให้ครบถ้วนอยู่แล้ว เมื่อความบกพร่องเกิดจากฝ่ายเจ้าหน้าที่แล้วต่อมาก็เอาความบกพร่องนั้นมาเป็นโทษแก่ตนได้อย่างไร

กรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าข้อโต้แย้งดังกล่าวก็นับว่ามีเหตุผลแต่เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรไม่ได้มองถึงเจตนาว่าผู้ที่ชำระค่าภาษีไม่ครบถ้วนตามกำหนดเวลานั้นมีเจตนาสุจริตหรือเจตนาไม่สุจริตแต่อย่างใด กฎหมายในเรื่องเงินเพิ่มเพียงเล็งถึงรายได้ที่จะได้แก่รัฐเท่านั้น ดังนั้นเจตนาสุจริตของผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรจึงไม่สามารถที่จะนำมาอ้างเพื่อยกเว้นการถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มซึ่งเป็นมาตรการในทางแพ่งได้ และการชำระค่าภาษีจะต้องชำระให้ครบถ้วนตามกฎหมาย หากชำระไม่ครบหรือไม่เสร็จสิ้นภายในกำหนดก็ต้องถูกบังคับตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

เจตนาสุจริตของผู้นำเข้าหรือส่งออกที่ชำระค่าภาษีไว้ไม่ครบอาจจะเป็นผลให้ตนเองไม่ต้องรับโทษในทางอาญาเท่านั้น ในทางตรงกันข้าม หากผู้นำเข้าหรือส่งออกมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรมาแต่แรกแล้ว ผ่านการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินอากรและเรียกเก็บค่าภาษีไปแล้ว มีการตรวจพบความผิดภายหลังก็ต้องถูกลงโทษในทางอาญาอีกส่วนหนึ่งต่างหากด้วย ซึ่งในทางปฏิบัติก็เกิดขึ้นอยู่เสมอๆ ดังนั้นข้ออ้างที่ว่าได้ผ่านการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ไปแล้วก็ไม่น่าจะเป็นผลให้ได้รับยกเว้นการถูกบังคับในเรื่องเงินเพิ่มซึ่งเป็นมาตรการในทางแพ่งแต่อย่างใด

ผู้เขียนเห็นว่าข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ตามมาตรา 112 จัตวา นั้นมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐพอสมควรและการได้รับยกเว้นเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้อาจมีผลในทางอ้อมที่อาจจะก่อให้เกิดแรงจูงใจแก่เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบบางคนให้เห็นแก่ประโยชน์ส่วนตัว ร่วมมือกับพ่อค้าหรือช่วยเหลือพ่อค้าในการหลบเลี่ยงให้ชำระค่าภาษีอากรที่ต่ำๆ ไว้ก่อน แล้วหากมีการตรวจพบในภายหลังค่อยชำระให้ถูกต้องอีกครั้งหนึ่ง เพื่อหวังแก้อามิสเงินจางที่จะได้รับตอบแทนจากพ่อค้า ซึ่งในกรณีเช่นนี้หากไม่มีการตรวจพบ ค่าภาษีอันเป็นรายได้ของรัฐก็จะขาดหายไปหรืออย่างน้อยประโยชน์ในการใช้เงินที่รัฐควรจะได้ก็เสียหายไปแล้วเพราะไม่ได้ใช้เงินจากค่าภาษีเต็มเม็ดเต็มหน่วย และผลที่สำคัญอีกประการหนึ่งจากการพยายามหลบเลี่ยงภาษีคือทำให้เจ้าหน้าที่ต้องทำงานหนักขึ้น ความคล่องตัวในงานที่ทำน้อยลงไปเพราะต้องใช้เวลามากขึ้นในการตรวจสอบ และเป็นผลให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกที่สุจริตต้องได้รับความเดือดร้อนไปด้วยเพราะเหตุที่กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีดังกล่าวนี้เป็นการสนับสนุนให้ทุกคนอยากจะทำผิดไปในตัวทีเดียว