

เงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากร

เงินเพิ่มคือ เงินที่กฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บเพิ่มเติมจากค่าภาษีอากรที่พึงต้องเสียตามพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกนอกเหนือจากค่าภาษีอันพึงต้องชำระตามปกติเพราะเหตุว่ามีได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ \* ซึ่งเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรนี้เป็นบทบัญญัติที่ออกมาใช้เพื่อเป็นมาตรการในการเร่งรัดให้มีการชำระค่าภาษีอากรตรงตามกำหนดหรือให้มีการชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้รวดเร็วขึ้น และเป็นการชดเชยในการที่รัฐเสียโอกาสจากการนำเงินค่าภาษีอากรไปใช้ในเวลาที่รัฐควรจะได้รับ และถือได้ว่าเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรนี้เป็นโทษทางแพ่งสำหรับหนี้ค่าภาษีอากรอย่างหนึ่ง

พระราชบัญญัติศุลกากร ได้บัญญัติหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บเงินเพิ่มไว้ 2 อย่าง \* คือ เงินเพิ่มร้อยละสิบของจำนวนเงินค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 112 ทวิ และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระตามมาตรา 112 จัตวา ซึ่งจะได้แยกพิจารณา ดังนี้

\* สำหรับในกรณีที่กรมศุลกากรได้มีการเรียกเก็บค่าภาษีอากรจากผู้นำเข้าหรือส่งออกเกินจากค่าภาษีอากรที่พึงต้องเสียจริงกรมศุลกากรจะต้องคืนเงินค่าภาษีอากรที่เรียกเก็บไว้เกินให้แก่ผู้นำเข้าหรือส่งออกพร้อมทั้งกรมศุลกากรจะต้องชดเชยความเสียหายจากการที่เรียกเก็บค่าภาษีไว้เกินนั้นด้วยซึ่งตามกฎหมายศุลกากรเรียกเงินนี้ว่า ดอกเบี้ย ซึ่งตามมาตรา 112 จัตวา วรรค 4 ให้คิดในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือน

\* โปรดดูมานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 123 และ 127 ซึ่งเรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ว่า เงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับเรียกเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งว่าเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ย

### 3.1 เงินเพิ่มร้อยละสิบ

การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของจำนวนค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มขึ้นเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 112 ตรี \* ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือมาตรา 45 อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร" ซึ่งตามบทบัญญัติดังกล่าวแยกพิจารณาได้ดังนี้

#### 3.1.1 เงื่อนไขที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 แยกได้เป็น 3 กรณีคือ

ก. ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ การเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีนี้เป็นผลมาจากบทบัญญัติในมาตรา 112 คือเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามิปัญหาในค่าภาษีอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร เช่น ปัญหาในเรื่อง พิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้นหรือปัญหาเกี่ยวกับราคาที่แท้จริงในท้องตลาดเพื่อนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าภาษีอากร บางครั้งการพิจารณาปัญหาดังกล่าวอาจจะต้องใช้ระยะเวลาในการที่จะขจัดปัญหานั้น

\* เงินเพิ่มร้อยละสิบเดิมกฎหมายศุลกากรได้บัญญัติไว้ในมาตรา 13 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ซึ่งบัญญัติว่า "อธิบดีมีอำนาจอนุญาตให้ส่งมอบของไปได้ เมื่อได้วางเงินเป็นประกันเงินอากรที่กล่าวข้างต้น โดยให้ปฏิบัติภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่เห็นควรกำหนด แต่ถ้าไม่ชำระเงินอากรภายในสามเดือนนับแต่วันส่งมอบของจะเรียกเงินอากรเพิ่มขึ้นอีกร้อยละสิบก็ได้ เงินจำนวนที่เพิ่มนั้นถือเป็นเงินอากร" ซึ่งบทบัญญัตินี้ได้ถูกยกเลิกโดยประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 พ.ศ.2515 ข้อ 17 และบัญญัติเพิ่มเติมเป็นมาตรา 112 ตรี แทน



มาตรา 112 จึงบัญญัติอนุญาตให้ ผู้นำของเข้าหรือส่งออกออกชำระค่าภาษีอากรไปตามที่ได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางประกันค่าภาษีอากรเพิ่มเติมอีกตามจำนวนที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้นแล้วนำของออกจากอารักขาของศุลกากรไปได้โดยชักตัวอย่างของสินค้านั้นไว้พิจารณาในภายหลังซึ่งหลักประกันที่สามารถนำมาวางไว้ มีอยู่ 3 อย่าง คือ เงินสด หนังสือค้ำประกันของกระทรวงการคลัง และหนังสือค้ำประกันของธนาคาร และเมื่อเจ้าหน้าที่ได้คำนวณเงินค่าภาษีอากรเสร็จแล้วก็ต้องแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกทราบ ซึ่งในกรณีที่มีการวางประกันด้วยตัวเงินและหลักประกันดังกล่าวค้ำค่าภาษีอากรที่ได้ประเมินไว้เจ้าหน้าที่สามารถที่จะผลักเงินประกันนั้นเป็นค่าภาษีอากรได้ทันทีตามบทบัญญัติในมาตรา 112 ทวิ วรรค 2 แต่ในกรณีที่มีการวางประกันค่าภาษีด้วยหนังสือรับรองของกระทรวงการคลังหรือของธนาคาร หรือวางประกันด้วยเงินแต่ยังไม่ค้ำค่าภาษีอากร ผู้นำเข้าหรือส่งออกจะต้องนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับทราบการประเมินค่าภาษีอากรดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามที่ได้รับแจ้ง..." ดังนั้นหากผู้นำของเข้าหรือส่งของออกได้รับแจ้งการประเมินอากรสำหรับของที่มีการวางประกันไว้แล้วไม่มาชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนด 30 วัน ก็ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินค่าภาษีอากรทั้งหมดที่ค้างชำระให้แก่กรมศุลกากร ตามมาตรา 112 ตรี ดังกล่าว เหตุผลที่กำหนดระยะเวลา 30 วัน นับแต่รับแจ้งนั้นก็เพราะกฎหมายเห็นว่าเป็นระยะเวลาอันควรแล้วในทางการค้า เมื่อละเลยจึงต้องเสียเงินเพิ่ม

การประเมินเงินอากรนั้นมาตรา 112 ทวิ วรรค 3 บัญญัติให้มีการอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่ในกรณีที่ยังจะต้องชำระเงินอากรเพิ่ม การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงิน

อาการตามที่ได้ประเมินไว้ เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะผ่อนผันให้ตามคำขอเวลาของผู้อุทธรณ์ จึงมีปัญหว่าเมื่อผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ชำระเงินอากรเพิ่มเติมตามที่ได้รับแจ้งพร้อมเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินอากรที่ต้องเสียเพิ่มดังกล่าวแล้ว หากในเวลาต่อมาอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเห็นว่าอาการตามผู้นำเข้าหรือส่งออกสำแดงไว้ในใบขนสินค้าครั้งแรก ถูกต้องแล้วหรือเห็นว่าอาการที่ต้องเสียนั้นน้อยกว่าที่เจ้าหน้าที่แจ้งให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกชำระนั้นผู้นำเข้าหรือส่งออก จะได้รับเงินค่าอากรส่วนที่เกินคืน แต่เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียและเสียไว้ให้กรมศุลกากรแล้ว กรมศุลกากรจะต้องคืนให้ด้วยหรือไม่

ในทางปฏิบัติตามปัญหาดังกล่าวกรมศุลกากรจะคืนให้แก่เฉพาะเงินอากรในส่วนที่ได้เรียกเก็บไว้เกินเท่านั้นแต่จะไม่คืนเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินอากรที่ได้เรียกเก็บเนื่องจากผู้นำเข้าหรือส่งออกไม่ปฏิบัติตามมาตรา 112 ทวิ วรรคแรกด้วย เพราะเห็นว่าเงินเพิ่มร้อยละ 20 ตามมาตรา 112 ตรีนี เป็นบทลงโทษผู้นำเข้าหรือส่งออกที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขในการชำระค่าอากรให้ถูกต้อง ซึ่งอยู่ในลักษณะของเบี้ยปรับนั่นเอง ฉะนั้นแม้ในเวลาต่อมาเงินอากรจะเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมก็เห็นว่าไม่ควรคืนเงินเพิ่มนี้ด้วย

แต่สำหรับผู้เขียนมีความเห็นว่าในกรณีดังกล่าวนี้กรมศุลกากรควรที่จะคืนเงินอากรที่เรียกเก็บไว้เกินพร้อมด้วยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บไว้ด้วย ด้วยเหตุผลดังนี้

(1) การที่กรมศุลกากรได้ยอมรับในจำนวนเงินอากรสำหรับการประเมินที่ได้ทำการพิจารณาใหม่จากการอุทธรณ์ของผู้นำเข้าหรือส่งออกนั้นย่อมถือได้ว่าจำนวนเงินอากรดังกล่าว เป็นเงินอากรที่น่าจะถูกต้องสำหรับของนั้น เพราะกรมศุลกากรจะต้องพิจารณาโดยรอบคอบ ด้วยเหตุผลแล้ว ซึ่งในการวางประกันค่าภาษีอากรโดยประเมินค่าอากรในภายหลังก็มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะหาค่าภาษีอากรที่ถูกต้องนั่นเอง เมื่อค่าภาษีอากรเป็นจำนวนเท่าใดผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกก็ย่อมจะต้องมีหน้าที่ชำระตามจำนวนนั้น



(2) เมื่อเงินค่าภาษีอากรล่วงที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกได้ชำระเกินไว้ ซึ่งเป็นเงินค่าภาษีอากรที่แท้จริง ผู้นำเข้าหรือส่งออกยังสามารถที่จะขอคืนได้แล้ว เงินเพิ่มร้อยละ 20 ซึ่งเป็นเงินที่เกิดจากเงินอากรที่แท้จริงอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งเป็นส่วนที่จะช่วยเร่งรัดค่าภาษีอากรเท่านั้น ก็ยังชอบที่กรมศุลกากรจะต้องคืนให้ไปพร้อมเงินอากรด้วย

(3) เงินเพิ่มร้อยละ 20 นี้่าจะใช้เฉพาะในกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินอากรแล้ว จำนวนเงินอากรถูกต้องแล้ว แต่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่ได้ชำระเงินอากรให้ถูกต้องภายในเวลา 30 วัน ตามกฎหมายกำหนด จึงจะต้องถูกลงโทษในลักษณะเป็นเบี้ยปรับ มิ่าจะนำมาใช้ในกรณีที่เงินค่าภาษีอากรซึ่งเป็นต้นเงินในการคิดเงินเพิ่มไม่ถูกต้องแล้ว ผู้นำเข้าก็จะต้องเสียเงินในลักษณะเบี้ยปรับอีก

(4) ในกรณีที่มีการอุทธรณ์ค่าภาษีแต่ผู้ค้างค่าภาษียังไม่ได้ชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มให้แก่กรมศุลกากร เมื่อกรมศุลกากรพิจารณาแล้วเห็นว่าค่าภาษีเป็นไปตามที่ผู้นำเข้าอุทธรณ์ กรมศุลกากรก็ไม่ได้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบด้วยแต่อย่างใด

ข. การไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40

ตามปกติในการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรนั้นก่อนที่ผู้นำเข้าจะนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรได้ผู้นำเข้าจะต้องปฏิบัติพิธีการตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ครบถ้วนและชำระค่าภาษีอากรหรือวางประกันค่าภาษีอากรไว้ตามที่กำหนดเสียก่อน จึงจะนำของออกมาได้ ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 40 วรรค 1 ซึ่งบัญญัติว่า "ก่อนที่จะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรกับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกันการขวางเงินประกันให้เป็นไปตามที่อธิบดีกำหนด"

ซึ่งจะเห็นได้ว่าการปฏิบัติพิธีการตามกฎหมายศุลกากรจนถึงมีการชำระค่าภาษีอากรนั้นมีขั้นตอนที่จะต้องปฏิบัติตามมากมาย มีความยุ่งยากพอสมควรบางครั้งอาจจะต้องใช้เวลานาน การใช้เวลาาน ๆ เพื่อการปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมาย นั้นในทางการค้าถือได้ว่าเป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งในเชิงธุรกิจ หรืออาจจะเกิดความยุ่งยากในการเก็บรักษาหรือตัวสินค้าอาจเกิดความเสียหายได้กรมศุลกากรจึงมีบทบัญญัติผ่อนผันให้มีการนำของนั้นออกไปจากอารักขาของศุลกากรก่อนแล้วค่อยมาปฏิบัติพิธีการชำระค่าภาษีอากรให้ถูกต้องในภายหลังได้หากมีการร้องขอจากผู้นำเข้าและอธิบดีเห็นว่าของนั้นมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาโดยรีบด่วนตามที่ได้อนุญาตไว้ในมาตรา 40 วรรค 2 ที่บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่าของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้โดยยังไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่จะต้องเสียภาษีอากรให้วาง เงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย"

ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรจะกำหนดเงื่อนไขเป็นสัญญาประกันไว้ในคำร้องขอรับของออกไปก่อนโดยให้ผู้ที่ร้องขอนำของออกไปก่อนต้องมาปฏิบัติพิธีการให้สมบูรณ์และเสียภาษีอากรถูกต้องภายในกำหนด 30 วัน หากผู้นำเข้ามิได้มาปฏิบัติพิธีการตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดไว้ผู้นำเข้าก็ต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มร้อยละ 20 ตามมาตรา 112 ตรี ดังกล่าว และนอกจากนั้นกรมศุลกากรยังถือว่าผู้นำเข้าปฏิบัติไม่ถูกต้องตามเงื่อนไขในคำร้องขอรับของไปก่อนและจะต้องถูกบังคับสัญญาประกันที่ทำไว้ด้วยโดยกรมศุลกากรจะบังคับครั้งละหนึ่งพันบาทหรือห้าพันบาทแล้วแต่กรณี จึงเห็นได้ว่าการที่ผู้นำเข้าไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขในมาตรา 40 นี้ จะต้องถูกลงโทษจากกรมศุลกากร 2 อย่างคือเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าภาษีอากรที่ต้องเสีย และถูกบังคับสัญญาประกันที่ทำไว้อีกส่วนหนึ่งต่างหากอีกด้วย



ค. การไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดไว้ตามมาตรา 45

การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรก็เช่นเดียวกับการนำสินค้าเข้า คือผู้ส่งออกจะต้องปฏิบัติตามพิธีการและชำระค่าภาษีอากรให้ถูกต้องเสียก่อนหรือวางประกันค่าภาษีอากรไว้ก่อนจึงจะส่งออกไปนอกราชอาณาจักรได้ ดังที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 45 วรรคแรกว่า "ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักรผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขวางเงินไว้เป็นประกันให้เป็นที่ไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด" แต่ในบางครั้งหากเห็นว่าของใดมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะส่งออกนอกราชอาณาจักร ผู้ส่งออกยังอาจจะต้องปฏิบัติตามพิธีการและชำระค่าภาษีอากรตามวรรคแรก ดังกล่าวก็ได้ตามบทบัญญัติในมาตรา 45 วรรคสอง ที่ได้บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความจำเป็นที่จะต้องส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้ส่งของนั้นออกไปได้โดยยังไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อน แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ต้องเสียภาษีอากรให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย" ซึ่งบทบัญญัตินี้เป็นการผ่อนผันให้เกิดความสะดวกต่อผู้ส่งออก เช่นเดียวกับกรณีของผู้นำเข้า กล่าวคือเมื่อผู้ส่งออกได้ส่งสินค้าออกไปแล้วจะต้องมีหน้าที่มาปฏิบัติตามพิธีการให้สมบูรณ์ และชำระค่าภาษีอากรให้ถูกต้องตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด มิฉะนั้นก็อาจจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินอากรที่จะต้องเสียให้กับกรมศุลกากรด้วย แต่ในทางปฏิบัติขณะนี้จะเห็นได้ว่าไม่มีการร้องขอต่ออธิบดีโดยส่งของออกไปก่อนแล้วปฏิบัติตามพิธีการในภายหลังตามมาตรา 45 วรรคสองนี้เลย เพราะขณะนี้กรมศุลกากรได้พยายามที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ส่งออกอย่างเต็มที่อยู่แล้วและสินค้าส่งออกที่กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีมิในปัจจุบันอยู่เพียง 2 ชนิดคือ หนังกีบ และไม้ เท่านั้น ประกอบกับหากมีการอนุญาตให้มีการส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว เกิดมีปัญหาคำขอของดังกล่าวให้มาอยู่ในอารักขา เป็นไปด้วยความลำบาก ดังนั้นจึงไม่มีการร้องขอและการอนุญาตในกรณีนี้ กฎหมายในส่วนนี้จึงเป็นหมันไปโดยปริยาย

เมื่อกำหนดให้คิดเงินเพิ่มไม่เกิดอัตราร้อยละสิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มแล้ว ปัญหาอาจเกิดขึ้นได้อีกในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้วางเงินประกันไว้แต่ยังไม่คุ้มจำนวนเงินค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม เพราะมีเงินจำนวนหนึ่งอยู่ในมือของศุลกากรแล้วทำให้เกิดปัญหาว่าจะหักจำนวนเงินประกันออกเสียก่อนแล้วคิดเงินเพิ่มในอัตราที่กำหนดจากยอดเงินที่เหลือหรืออย่างไร ซึ่งในกรณีนี้มีความเห็นแตกต่างกัน 2 ฝ่ายคือ<sup>2</sup> ความเห็นหนึ่งเห็นว่าเมื่อเงินประกันไม่คุ้ม ศุลกากรไม่สามารถหักหรือผลักเงินประกันเป็นค่าอากรที่ประเมินหรือประเมินเพิ่มได้ตามมาตรา 112 ทวิวรรคสอง แม้เงินจะขาดอยู่เพียงเล็กน้อยก็ปิดบัญชีนี้ค่าภาษีอากรรายนั้นไม่ได้ จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะนำเงินมาชำระให้เรียบร้อย เงินเพิ่มลักษณะเบี่ยปรับเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่จะบีบบังคับหรือกดดันให้ผู้รับผิดชอบในค่าภาษีอากรงดเว้นจากการประวิงการชำระค่าภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ประเมินและแจ้งให้ทราบแล้ว โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ทั้งยังใช้สำนวนความว่า "ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม" ดังนั้น ฐานคำนวณเงินเพิ่มลักษณะนี้ จึงเป็นจำนวนที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มทั้งจำนวนโดยไม่หักเงินประกันออกก่อน ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับสำนวนในเรื่องเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ยตามมาตรา 112 จัดว่าที่ใช้ถ้อยคำว่าร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากร"ที่นำมาชำระ" ก็จะเห็นความแตกต่างได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

แต่ก็มีอีกความเห็นหนึ่งเห็นว่า ความเสียหายของศุลกากรมีอยู่เฉพาะแต่จำนวนเงินที่ยังขาดอยู่ เมื่อคำนวณโดยหักด้วยเงินประกันซึ่งอยู่ในมือศุลกากรมาแต่ต้นแล้ว ฐานคำนวณเงินเพิ่มนี้จึงควรหักเงินประกันออกเสียก่อนทำนองเดียวกับเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ยและกรมศุลกากรก็เคยวินิจฉัยไว้ในทำนองเดียวกันนี้ อย่างไรก็ตามการวินิจฉัยเช่นนี้ไม่มีทางจะละเมิดหรือใช้อำนาจเกินกฎหมาย กล่าวคือ ถึงจะสมมติว่ากฎหมายกำหนดตาม

<sup>2</sup> มาโนต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 127 ประกอบกับ คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 2/2518 และคำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 1/2522



ความเห็นแรก คือ ฐานคำนวณเงินเพิ่มไม่ต้องหักเงินประกันเสียก่อน การตีความอย่างหลัง ก็เท่ากับการใช้ดุลพินิจกำหนดเรียกเงินเพิ่ม "ไม่เกิน" ร้อยละสี่สิบของค่าอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่มนั่นเอง

ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นฝ่ายหลัง คือต้องนำเงินประกันมาหักออกจากยอดค่าภาษีอากรที่จะต้องนำมาชำระเสียก่อน เพราะหากมีการวางประกันไว้คุ้มแล้วก็จะไม่ต้องเสียเงินเพิ่มอีกตามมาตรา 112 ทวิ วรรค 2 แต่หากยังไม่คุ้มก็ต้องเสียจากยอดที่จะต้องนำมาชำระเพิ่มเติม ซึ่งการเรียกเก็บลักษณะดังกล่าวจะสอดคล้องกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา ที่ให้เรียกเก็บจากยอดเงินค่าภาษีอากรที่นำมาชำระ และอีกประการหนึ่งก็คือ เห็นว่าเงินที่นำมาวางเป็นประกันนั้นได้อยู่ในมือของศุลกากรแล้ว กรมศุลกากรได้ประโยชน์จากเงินดังกล่าวแล้วแม้ว่าเงินนั้นจะเป็นเงินที่วางไว้เป็นประกันก็ตาม

เมื่อพิจารณาจากเงื่อนไขในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 นี้จะเห็นได้ว่าการที่ผู้นำเข้าส่งออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ นั้นเป็นเรื่องการชำระหนี้ค่าภาษีซึ่งเป็นหนี้เงินไม่ตรงตามกำหนดเวลาก็คือ เป็นการผิดนัดชำระหนี้ตนเอง ตามกฎหมายถือว่าการผิดนัดในหนี้เงินนั้นลูกหนี้จะต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่เจ้าหนี้ ดังนั้นเงินเพิ่มร้อยละ 20 ที่กรมศุลกากรเรียกเก็บนี้จึงมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยอันเกิดจากจากชำระหนี้ค่าภาษีให้กรมศุลกากรล่าช้านั่นเองแต่เป็นการเรียกเก็บดอกเบี้ยได้ครั้งเดียวแม้จะมีการชำระหนี้ล่าช้าเท่าใดก็ตาม จึงมีลักษณะคล้ายเบี้ยปรับไปด้วย

ส่วนเงินเพิ่มร้อยละ 20 ที่เรียกเก็บกรณีผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือมาตรา 45 นั้น มี

ลักษณะเป็นเบี้ยปรับเพราะเกิดจากการที่ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งอาจจะเป็นข้อกำหนดในเรื่องใด ๆ ก็ได้เช่นให้มาขอยื่นทำพิธีการใบขนสินค้าและเสียภาษีอากรให้ถูกต้องภายในกำหนด 30 วัน เป็นต้นหากไม่มายื่นใบขนทำพิธีการภายในกำหนดเวลาดังกล่าวก็ถือว่าไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขแล้วและต้องเสียเงินเพิ่มด้วยแล้ว จะเห็นได้ว่าไม่ได้เป็นการผิดนัดชำระหนี้ค่าภาษีอากรแต่อย่างใด ซึ่งต่างกับการไม่ชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนในกรณีแรก เงินเพิ่มร้อยละ 20 นี้จึงเป็นลักษณะปรับเบี้ย

### 3.1.2 เงินเพิ่มร้อยละ 20 ไม่บังคับเก็บตามตัว

เงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าอากรที่จะต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 112 ทวิ นั้นเพียงแต่ได้กำหนดอัตราเรียกเก็บขึ้นสูงไว้เท่านั้น ดังข้อความที่ว่า "จะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้" ดังนั้นเงินเพิ่มร้อยละ 20 นี้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะไม่เรียกเก็บเลยก็ได้หรือจะเก็บร้อยละเท่าใดก็ได้แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 20 ส่วนความที่บัญญัติว่า "...ของจำนวนที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม" นั้น เนื่องจากฐานของเงินที่จะนำมาคำนวณเงินเพิ่มแตกต่างกัน คือ กรณีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหมายถึง ค่าภาษีอากรที่ยังไม่มีการเสียให้กรมศุลกากรทั้งจำนวน ซึ่งได้แก่กรณีการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในมาตรา 40 และมาตรา 45 ส่วนกรณีที่ต้องเสียเพิ่มนั้นจะต้องมีการเสียภาษีไว้บางส่วนแล้วแต่ยังไม่ครบซึ่งกรณีนี้ได้แก่การไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนตามกำหนดเวลาในมาตรา 112 ทวิ นั้นเอง

การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 20 ในทางปฏิบัติปัจจุบันกรมศุลกากรได้กำหนดลดหย่อนอัตราเงินเพิ่มเพื่อที่จะจูงใจผู้นำของเข้าหรือส่งออกให้รีบชำระอากร



ที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยให้เรียกเก็บในลักษณะชำระยิ่งเร็วอัตราเงินเพิ่มจะยิ่งน้อย ยิ่งนานอัตรายิ่งสูง ดังนี้คือ<sup>๓</sup>

ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกนำเงินภาษีอากรมาชำระภายในกำหนดเวลา

- (1) สิบห้าวัน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่ได้รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 2 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- (2) หนึ่งเดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่ได้รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 5 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- (3) สองเดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่ได้รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่ม ร้อยละ 10 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- (4) สามเดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่ได้รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 15 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- (5) ถ้าเกินสามเดือนขึ้นไป นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่ได้รับแจ้งให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

### ๓.1.3 เงินเพิ่มร้อยละ 20 เป็นเงินอากร

มาตรา 112 ตี ได้บัญญัติให้ถือว่าเงินเพิ่มร้อยละ 20 นี้เป็นเงินอากรจะเห็นว่าเงินค่าภาษีอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บตามกฎหมายที่แท้จริงของสินค้าคือเงินอากรที่ได้เรียกเก็บตามพิกัดอัตราศุลกากรแต่เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ กฎหมายศุลกากรจึงให้ถือว่าเงินเพิ่มร้อยละ 20 นี้เป็นเงินอากรด้วย และส่งคลังในประเภทของเงินภาษีอากรเมื่อถือว่าเงินเพิ่มเป็นเงินอากรแล้ว หากปรากฏภายหลังว่าศุลกากรได้เรียกไว้เกินและจะต้องคืน ก็จะต้องคืนพร้อมดอกเบี้ยด้วย<sup>๔</sup>

<sup>๓</sup> คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 8/2533 ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2533

<sup>๔</sup> มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 127.

### 3.2 เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน

พระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัดวาระคดีหนึ่งได้บัญญัติให้ผู้ที่ค้างชำระค่าภาษีอากรต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งให้กรมศาลากรด้วย นอกเหนือจากค่าภาษีจะต้องชำระตามปกติ ดังที่ได้บัญญัติไว้ว่า "เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรกรณีต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตริ อุนมาตรา 3"

บทบัญญัติเรื่องเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้ได้มีการบัญญัติขึ้นโดยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 เมื่อ พ.ศ. 2515 ให้กรมศาลากรเรียกเก็บเงินเพิ่มเพื่อเร่งรัดในการเรียกเก็บภาษีอากรให้ครบถ้วนในเวลาอันสมควร โดยต้องชำระเพิ่มเติมจากค่าภาษีอากรที่จะต้องเสียตามพระราชกำหนดกักอัตราศาลากร สำหรับสินค้านั้น ๆ ซึ่งแนวนโยบายคงต้องการให้เป็นอย่างเดียวกันกับการเรียกเก็บภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดเงินเพิ่มในอัตราเดียวกัน " ซึ่งตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าวนี้ได้ปรับปรุงและเพิ่มเติมกฎหมายศาลากรเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการให้มีการวางประกันค่าภาษีอากรเพื่อนำของออกไปจากอารักขาของศาลากร หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ดอกเบี้ย ในกรณีที่จะต้องคืนค่าภาษีและการกักสินค้าเพื่อนำของออกขายชำระค่าภาษีอากรของพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 เสียใหม่ตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ข้อ 15 ซึ่งจะเห็นได้ว่าใน

---

ประพันธ์ เนตรนรินทร์, คำบรรยายกฎหมายศาลากร, หน้า 264 และปัจจุบันภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรได้ถูกยกเลิกไปแล้ว โดยใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นมา



ส่วนที่เกี่ยวกับเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน และเรื่องของดอกเบี้ยที่จะต้องจ่ายให้แก่ผู้ที่ชำระค่าภาษีไว้เกินนั้นเป็นหลักเกณฑ์ที่ได้บัญญัติขึ้นมาใหม่ตามมาตรา 112 จัตวา โดยมีเจตนารมณ์หรือเหตุผลในการแก้ไขกฎหมายให้มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งหรือให้กรมศุลกากรจ่ายดอกเบี้ยเมื่อจะต้องคืนเงินว่าถ้าเงินจำนวนใดตกไปอยู่กับฝ่ายที่ไม่ควรจะได้รับเงินจำนวนนั้นในขั้นที่สุด ฝ่ายนั้นก็ควรจะต้องเป็นฝ่ายเสียดอกเบี้ย ดอกเบี้ยดังกล่าวนี้เรียกกันเป็น 2 อย่าง คือถ้าเป็นกรณีที่พ่อค้าจะต้องเสียให้รัฐเรียกว่า "เงินเพิ่ม" แต่ถ้าเป็นกรณีที่รัฐจะเสียให้แก่พ่อค้าเรียกว่า "ดอกเบี้ย" ดอกเบี้ยหรือเงินเพิ่มนี้มีได้ค่านึงว่าฝ่ายใดเป็นฝ่ายถูกหรือฝ่ายผิด<sup>๖</sup> จึงเห็นได้ว่าเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งตามมาตรา 112 จัตวา นั้นก็คือดอกเบี้ยนั่นเอง แต่เป็นดอกเบี้ยที่ฝ่ายกรมศุลกากรเรียกเก็บจากผู้ค้างชำระค่าภาษีอากร หรือชำระค่าภาษีอากรไม่ตรงตามกำหนดจึงเรียกว่าเงินเพิ่มแทนคำว่าดอกเบี้ย

เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการเรียกเงินเพิ่มซึ่งเป็นดอกเบี้ยจากผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรแล้วไม่นำเงินมาชำระให้กรมศุลกากรโดยถูกต้องครบถ้วนเมื่อถึงกำหนดชำระอันก่อให้เกิดรัฐในฐานะเจ้าหนี้ได้รับความเสียหายไว้โดยเจเพาะแล้ว การที่จะนำบทบัญญัติในการเรียกดอกเบี้ยตามมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไปในการชดเชยความเสียหายในกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้มาใช้บังคับในการผิดนัดชำระหนี้ค่าภาษีอากรกรณีอื่นอีกไม่ได้ดังที่ศาลได้เคยวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 108/2530 ว่า "หนี้ค่าภาษีอากรนั้นกฎหมายได้บัญญัติทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้างชำระไว้โดยเจเพาะแล้วในกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา โจทก์ มีสิทธิเรียกให้จำเลยเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนอีกต่อไปจนกว่าจะชำระหนี้เสร็จเทียบเคียงได้เท่ากับว่าจำเลยจะต้องเสียดอกเบี้ยต่อไปใน

<sup>๖</sup> นายนาค ไวยหงษ์, กรรมการผู้ร่วมประชุมแก้ไขกฎหมายมีบันทึกเสนออธิบดีกรมศุลกากรในการพิจารณาแก้ไขคำวินิจฉัยฎีกาที่ 3/2518

อัตราดังกล่าวนั้นเองจึงจะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 ว่าด้วยระหว่าง  
 ผิดนัดมาเรียกร้องเอาทั้งจำเลยซ้ำอีกหาได้ไม่<sup>7</sup> อย่างไรก็ตามก็มีคำพิพากษาของศาลที่  
 ตัดสินคล้ายกับว่าเงินเพิ่มมิใช่ดอกเบี้ยคือคำพิพากษาฎีกาที่ 3876/2531<sup>8</sup> ซึ่งได้วินิจฉัย  
 ในกรณีที่มีการชำระหนี้ค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มบางส่วนว่า "เงินเพิ่มตามมาตรา 112  
 จัดว่า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรพ.ศ.2469 มิใช่ดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและ  
 พินิชย์มาตรา 329 จึงต้องนำมาหักจากหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้เก่ากว่าหนี้เงินเพิ่ม  
 ตามมาตรา 328" ซึ่งหากพิจารณาอย่างถ่องแท้แล้วจะเห็นว่าเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนี้เกิดจาก  
 การผิดนัดชำระหนี้อันเป็นผลให้ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบขึ้น และหนี้ค่าภาษีอากรก็เป็นหนี้เงินที่  
 ขอบจะต้องมีดอกเบี้ยจากการผิดนัดชำระหนี้ ซึ่งเรียกว่าเงินเพิ่มนั่นเอง

### 3.2.1 เงื่อนไขที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง

เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้มาตรา 112 จัดว่าบัญญัติไว้กว้าง ๆ ว่าเมื่อ  
 ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็จะต้อง  
 เสียเงินเพิ่มให้กับกรมศุลกากรด้วย โดยนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำ  
 เงินมาชำระ ซึ่งจะเห็นได้ว่ากรมศุลกากรจะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนได้  
 จะต้องปรากฏว่าผู้นำเข้าหรือส่งออกได้นำสินค้าออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว

<sup>7</sup>. คำพิพากษาฎีกาที่ 108/2530 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ นายสมพงษ์  
 นาชิน จำเลย และได้มีคำพิพากษาที่ตัดสินไว้ในทำนองเดียวกันนี้อีกคือ คำพิพากษาฎีกาที่  
 1178/2530 ระหว่างกรมศุลกากรโจทก์ บริษัท ชันชัน เทรดิง จำกัด จำเลย  
 คำพิพากษาฎีกาที่ 3349/2530 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ บริษัท อาปาเซโอสกริม  
 จำกัด จำเลย และคำพิพากษาฎีกาที่ 2368/2534 ระหว่างกรมศุลกากร กับพวกโจทก์  
 บริษัท โรแยลโมเชด เอ็กซ์พอร์ต จำกัด จำเลย

<sup>8</sup>. คำพิพากษาฎีกาที่ 3876/2531 กรมศุลกากร โจทก์ บริษัท ไทยซิติ  
 ฟุตแวร์ อินดัสตรีส์ จำกัด จำเลย



และไม่ได้ชำระเงินค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน หรือมิได้วางประกันค่าภาษีอากรเป็นเงินสด ให้ค้ำค่าภาษีที่จะต้องชำระภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้นไม่ว่าจะได้มีการค้า ประกันโดยธนาคารหรือกระทรวงการคลังหรือไม่ก็ตาม หากปรากฏว่ามีความรับผิดชอบต้องชำระค่าภาษีอากรแล้ว ก็จะต้องชำระเงินเพิ่มด้วย เพื่อเป็นการชดเชยค่าเสียหายจากการที่รัฐไม่ได้รับชำระหนี้ตรงตามกำหนดเวลานั้นเอง และหากว่าสินค้าที่นำเข้า หรือจะส่งออก นั้นยังอยู่ในความอารักขาของศุลกากร ความรับผิดชอบในเรื่องของเงินเพิ่ม ก็ไม่เกิดขึ้น แต่สินค้านั้นจะตกเป็นของตกค้างและทำให้อธิบดีมีอำนาจนำออกขายทอดตลาดนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรแทนได้

### 3.2.2 ระยะเวลาในการคำนวณเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง

เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนให้คิดตามระยะเวลา โดยเริ่มนับตั้งแต่วันส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ และระยะเวลาที่เป็นเศษของเดือนไม่ว่าจะน้อยเพียงใด ก็ให้นับเป็นหนึ่งเดือนล่วงยอดเงินที่จะเป็นฐานในการคำนวณเงินเพิ่มก็คือ จำนวนค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ และมีได้นำเงินสดมาวางเป็นประกันไว้ด้วยตนเอง แต่ในกรณีที่การค้าประกันโดยธนาคาร หรือกระทรวงการคลังแล้วนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วต่อมาภายหลังได้นำเงินมาวางเป็นประกันแทน กฎหมายศุลกากรให้เรียกเก็บได้เพียงถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้าประกัน และหากยังไม่ค้ำต่อค่าอากรก็ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งได้ในส่วนที่ไม่ค้ำถึงได้ต่อไปอีก ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 112 จัตวา วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้าประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก ให้เรียกเก็บเงินและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้าประกัน แต่ในกรณีที่เงินประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่ค้ำค่าอากรให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย" และการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้กฎหมายให้คิดได้ตลอดเวลาตราบไต่ที่ยังชำระค่าภาษีอากรไม่ครบถ้วนแม้ว่าเงินเพิ่มจะมากกว่าค่าภาษีอากรที่เป็นต้นเงินก็ตาม

เนื่องจากว่าในปัจจุบันได้มีกฎหมายที่ออกมาในภายหลังหลายฉบับที่บัญญัติ ยกเว้นค่าภาษีอากรแก่ของที่นำเข้าหรือส่งออกในลักษณะที่มีเงื่อนไขไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรในขณะนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรแต่เมื่อลืทธิยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรสิ้นสุดลงหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดแล้วทำให้เกิดความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรเช่นเดิมอีก จึงทำให้เกิดปัญหาว่าเมื่อมีการค้างชำระค่าภาษีแล้ว กรมศุลกากร จะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวานี้ได้หรือไม่และคิดได้ตั้งแต่เมื่อใด ซึ่งจะได้ศึกษาในบทต่อไป

### 3.2.3 เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งเป็นเงินอากร

เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้กฎหมายศุลกากรให้ถือเป็นเงินอากรเช่นเดียวกับเงินเพิ่มร้อยละสิบ ซึ่งก็เป็นไปตามมาตรา 112 จัตวา วรรคสาม ที่บัญญัติว่า "ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสองเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้ถือเป็นเงินอากร" จึงต้องนำส่งคลังในประเภทเงินภาษีอากรและมีผลทำให้กรมศุลกากรจะต้องจ่ายดอกเบี้ยคืนให้ในกรณีที่กรมศุลกากรได้เรียกเก็บเงินเพิ่มไว้เกินจากการที่ต้องชำระด้วย

### 3.2.4 เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งไม่คิดทบต้น

เงินเพิ่มที่จะเรียกเก็บจากผู้นำเข้าหรือส่งออกตามมาตรา 112 จัตวานี้ กฎหมายให้เรียกเก็บในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนโดยไม่คิดทบต้นคือไม่ให้เอาเงินเพิ่มที่ต้องเสียในเดือนแรก ๆ มารวมกับเงินอากรที่ค้างชำระเพื่อเป็นยอดเงินที่จะใช้ในการคิดเงินเพิ่มในเดือนถัดไป เพราะหากมีการคิดทบต้นแล้วจะก่อให้เกิดผู้ค้างค่าภาษีต้องรับผิดชอบหนักขึ้นมากเกินไป ซึ่งก็คล้ายกับที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 วรรคสอง ที่ห้ามมิให้คิดดอกเบี้ยซ้อนดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัด



### 3.3 อำนาจของอธิบดีในการสั่งเก็บเงินเพิ่ม

การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรมี 2 อย่าง คือเงินเพิ่มร้อยละ ยี่สิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 112 ตริ และเงินเพิ่มร้อยละ หนึ่งต่อเดือนนับแต่วันส่งมอบหรือส่งออกตามมาตรา 112 จัตวา เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนี้ กฎหมายได้บังคับให้เรียกเก็บในอัตราตายตัวอธิบดีจะเปลี่ยนแปลงอัตรากการเรียกเก็บให้ เป็นอย่างอื่นต่างจากที่กฎหมายบัญญัติไว้ั้นไม่อาจทำได้ ส่วนเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบนั้นกฎหมาย ไม่ได้บังคับไว้ตายตัว ดังนั้นอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเก็บในอัตราร้อยละยี่สิบหรือ ต่ำกว่าร้อยละยี่สิบก็ได้ หรือจะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบนี้เลยก็ได้ แล้วแต่อธิบดีหรือผู้ที่ ได้รับมอบหมายจะเห็นสมควร จึงเป็นบทบัญญัติที่มอบหมายให้อธิบดีใช้ดุลพินิจตามความเหมาะสม เพื่อจะได้สอดคล้องในการบริหารงานในการจัดเก็บภาษี ในทางปฏิบัติอธิบดีได้ออกเป็นคำสั่ง ทั่วไปกำหนดระยะเวลาและอัตรากการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้เป็นช่วงระยะเวลาไว้ยังชำระ ใช้อัตราเงินเพิ่มยิ่งสูงขึ้น และหากชำระหลังจาก 3 เดือนแล้ว ก็จะเก็บในอัตราร้อยละ ยี่สิบเต็มตามที่กฎหมายกำหนด \* เจ้าหน้าที่ผู้ออกแบบแจ้งการประเมินอากรและ จำนวนเงินเพิ่มคือ เจ้าหน้าที่กองพิธีการ จึงมีปัญหว่ากรณีที่เจ้าหน้าที่ออกแบบแจ้งการ ประเมินอากรและเงินเพิ่มที่จะต้องชำระให้กรมศุลกากรโดยมิใช่อธิบดีเป็นคนแจ้งเรียก เก็บจะได้หรือไม่

ตามหลักการและระเบียบการบริหารราชการนั้น เมื่ออธิบดีซึ่งเป็นผู้บังคับ บัญชาได้ออกคำสั่งหรือระเบียบปฏิบัติแล้วผู้ใต้บังคับบัญชาก็จะต้องปฏิบัติตามระเบียบและ คำสั่งนั้น ๆ ซึ่งในเรื่องนี้เมื่อปรากฏว่า อธิบดีได้ออกคำสั่งในการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้ แล้ว การที่เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ออกหนังสือเรียกเก็บเงินเพิ่มตามระเบียบคำสั่ง โดยมิใช่เป็นหนังสือที่อธิบดีเป็นผู้แจ้งก็ต้องถือว่าเจ้าหน้าที่ได้กระทำการไปตามที่อธิบดี

\* คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 8/2533 และประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2530 หมวดที่06 บทที่ 11 ข้อที่ 07

มอบหมายนั่นเอง และตามมาตรา 112 ทรี ก็ไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ต้องเป็นผู้ทำหนังสือเรียกเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบจากผู้นำเข้าหรือส่งออกด้วยตนเองโดยตรงทุกราย ซึ่งในกรณีนี้ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3349/2530 วินิจฉัยว่าการที่เจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินและเงินเพิ่มที่จะต้องเสียให้แก่กรมศุลกากรนั้น เป็นการที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำไปในฐานะผู้ที่อธิบดีมอบหมายแล้ว

#### 3.4 กรณีได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าผู้นำเข้าหรือส่งออกซึ่งสินค้าจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรและชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ก่อนนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรโดยเริ่มตั้งแต่จัดทำเอกสารใบขนสินค้าสำแดงรายการให้ถูกต้องแล้วยื่นต่อเจ้าหน้าที่เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบประเมินราคาอากรแล้วจึงชำระค่าภาษีตามที่เจ้าหน้าที่ได้คำนวณสำหรับสินค้าที่ได้นำเข้ามาหรือส่งออก แต่บางครั้งอาจจะเป็นเพราะลักษณะของสินค้าที่นำเข้ามาหรือเอกสารที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกได้นำมายื่นหรือเพราะความประมาทเลินเล่อของเจ้าหน้าที่ที่มีระยะเวลาจำกัดในการตรวจสอบเอกสารเพื่อการประเมินอากรและหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาเพื่อกำหนดค่าภาษีนั้นมีความยุ่งยากมากประกอบกับทางฝ่ายผู้นำเข้าส่งออกก็พยายามที่จะเสียภาษีให้ต่ำที่สุดอยู่แล้วจึงเป็นเหตุให้มีการเก็บภาษีและผ่านการตรวจปล่อยสินค้าไปตามที่ได้ทำการประเมินไว้ไม่ถูกต้อง แต่ตราใบใดที่ผู้นำเข้าส่งออกยังชำระค่าภาษีอากรให้แก่กรมศุลกากรไม่ถูกต้อง กรมศุลกากรก็ยังมีสิทธิติดตามฟ้องเรียกค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนได้ ภายในอายุความ ตามบทบัญญัติในมาตรา 10 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

เมื่อมีการตรวจปล่อยสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรแล้วต่อมาภายหลังเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบว่าผู้นำเข้าหรือส่งออกยังมีการเรียกเก็บภาษีหรือมีการชำระค่าภาษีไม่ถูกต้อง กรมศุลกากรก็จะเรียกให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกมาชำระค่าภาษีอากรให้



ครบถ้วน ซึ่งในกรณีที่มีการชำระค่าภาษีอากรครั้งนี้ ผู้นำเข้าหรือส่งออกไม่ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ดังที่กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติยกเว้นไว้ในมาตรา 112 จัตวา วรรคแรก ตอนท้ายที่ว่า "...แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตริ อมาตรา 3..." ซึ่งตามมาตรา 102 ตริ อมาตรา 3 ได้บัญญัติไว้ว่า "กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบเป็นผลให้เรียกเก็บอากรเพิ่มเติมได้ ให้จ่ายเงินรางวัลร้อยละ 10 ของเงินอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพิ่มเติมได้"

เหตุผลที่กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนในกรณีที่ได้มีการชำระค่าอากรไว้ไม่ครบถ้วน นั้น อาจกล่าวได้ว่ามี 2 ประการ<sup>10</sup> คือ ประการแรกเพราะก่อนส่งมอบหรือส่งของออกไปนั้นได้มีการผ่านการตรวจสอบของพนักงานเจ้าหน้าที่หลายชั้นเริ่มตั้งแต่เจ้าหน้าที่ผู้ออกไปขนสินค้าให้และสิ้นสุดที่เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจปล่อยของ เจ้าหน้าที่แต่ละฝ่ายได้ระวางผลประโยชน์รายได้ของแผ่นดินโดยคอยเอาใจใส่เรื่องค่าภาษีอากรอยู่แล้วในเมื่อลอดลายตาไปบ้างก็อย่าลงโทษเรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้เสียภาษีเลย เหตุผลประการที่สองได้แก่เวลาที่ตรวจพบอากรขาดอาจห่างไกลจากเวลาส่งมอบหรือส่งของออกไป เพราะบางรายเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรอาจตรวจพบหลังจากการส่งมอบ หรือส่งของออกไปเป็นปี ๆ เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนก็มากเกินไปสิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอากรที่เสียไว้ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวข้องกับชนิดคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้นให้มีอายุความ 10 ปี สมมติว่าเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรไปตรวจพบเข้าเมื่อครบกำหนด 10 ปีพอดี ถ้าไม่มีข้อยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้ ก็ต้องเรียกเงินเพิ่มอีกร้อยละ 120 ของเงินอากรที่ขาด ซึ่งออกจะทารุณไปเหมือนกัน

<sup>10</sup> ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : พิมพ์ที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ศึกษาสัมพันธ์, 2520), หน้า 273.

ตามเหตุผลดังกล่าวไม่น่าจะเป็นเหตุผลที่ดีเพราะว่าเป็นการอ้างเอาความบกพร่องของเจ้าหน้าที่มาเป็นเหตุคุ้มครองผู้ค้างชำระค่าภาษีทั้งที่ทุกคนต้องมีหน้าที่ชำระค่าภาษีโดยถูกต้องให้แก่รัฐอยู่แล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่าไม่เป็นเหตุผลที่ดีเพียงพอที่จะยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีดังกล่าวและเมื่อในปัจจุบันการค้าขายระหว่างประเทศได้มีความเจริญขึ้นมากปริมาณงานที่เจ้าหน้าที่ได้รับผิดชอบอยู่ก็มากขึ้นตามไปด้วย ผู้เสียภาษีย่อมพยายามที่จะเสียภาษีให้น้อยสุด ความผิดพลาดของเจ้าหน้าที่ก็มีโอกาสที่จะเกิดขึ้นได้บ่อยครั้ง หรืออาจเกิดจากความไม่รู้เท่าทัน หรือบางครั้งเหตุที่ทำให้การเรียกเก็บภาษีไม่ครบถ้วนนั้นอาจเกิดขึ้นได้จากการสมรู้ร่วมคิดระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบที่ทุจริตบางคนได้อาศัยช่องโหว่ของกฎหมายและระเบียบช่วยเหลือให้มีการเสียภาษีต่ำ ๆ ไว้ก่อนและหากมีการตรวจพบว่าการชำระค่าภาษีไว้ไม่ครบก็ให้ชำระให้ครบถ้วนต่อไป เพราะว่าเป็นเงินค่าภาษีอากรที่ขนาดนี้ไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม สามารถที่จะนำไปใช้ในกิจการก่อให้เกิดประโยชน์ได้อีกมาก ซึ่งหากดูจากทฤษฎีในทางเศรษฐศาสตร์จะเห็นว่าเงินจำนวนเดียวกัน ถ้าได้รับในเวลาต่างกันจะมีมูลค่าไม่เท่ากัน หรือเวลาจะเป็นสิ่งมีค่าสำหรับเงิน " เพราะสามารถนำเงินไปใช้จ่ายหมุนเวียนให้เกิดประโยชน์ได้ ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่ารัฐเป็นฝ่ายที่เสียโอกาสในการที่จะนำเงินค่าภาษีเต็มเม็ดเต็มหน่วยมาใช้ในการบริหารประเทศแต่ก็ไม่ได้นำมาใช้เพราะเหตุผลดังกล่าว

การงดเว้นเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้กฎหมายมาตรา 112 จัดว่าได้นักนิติให้นำความในมาตรา 102 ตี อุนมาตรา 3 ซึ่งอยู่ในเรื่องเงินรางวัลมาใช้แทนที่จะบัญญัติไว้ตรง ๆ จึงทำให้ความที่นำมาใช้บังคับยังไม่สมบูรณ์พอ เพราะเป็นคนละเรื่องกันกับเรื่องหลักการจัดเก็บเงินเพิ่ม และสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้ที่ตรวจพบว่าการชำระค่า

---

" สมาลี จิระมิตร, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารการเงิน หน่วยที่ 1-7, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2527), หน้า 85.



ภาษีขาด ซึ่งตามมาตรา 102 ตริ อนุมาตรา 3 ได้บัญญัติว่าต้องเป็นเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงิน  
อากรตรวจพบ ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจเงินอากรที่ เป็นผู้ตรวจพบและเป็นเหตุให้เรียกเก็บเงิน  
เพิ่มไม่ได้นั้นหมายถึง เจ้าหน้าที่หน่วยงานใดก็ได้ ซึ่งจะต่างกับความหมายของผู้สำรวจ  
เงินอากรที่จะเป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินรางวัล ตามระเบียบการจ่ายเงินสินบนและรางวัล  
พ.ศ. 2517 (1) ซึ่งจะหมายถึงเจ้าหน้าที่เพียงบางหน่วยงาน เท่านั้น

### 3.5 เปรียบเทียบกฎหมายศุลกากรต่างประเทศ

#### 3.5.1 ประเทศฟิลิปปินส์

ตามกฎหมายนิกัตและศุลกากรของประเทศฟิลิปปินส์ได้กำหนดการเรียก  
เก็บเงินเพิ่มในกรณีผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่ชำระค่าภาษีศุลกากรให้ครบถ้วนไว้ต่างกัน  
ระหว่างการค้างชำระค่าภาษีอากรขาเข้าและค่าภาษีขาออก โดยการค้างชำระค่าภาษี  
ขาเข้านั้น มาตรา 2501 แห่งกฎหมายศุลกากรฟิลิปปินส์<sup>12</sup> ได้บัญญัติไว้ว่าหากไม่ได้ชำระ  
ภายในกำหนด 10 วัน ของวันทำงานหลังจากได้มีการประกาศจำนวนค่าภาษีอากรไว้ที่  
ศุลกสถานแล้วจะต้องชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนค่าภาษีและหากไม่ได้  
ชำระหลังจากพ้นกำหนด 1 ปีไปแล้ว จะต้องชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 25

ส่วนการค้างชำระค่าภาษีอากรขาออกนั้นหากมีการชำระไม่ครบภายในเวลา  
กำหนดให้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 25 ของจำนวนที่ขาด เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร  
หากการชำระไม่ครบนี้เป็นผลมาจากการสำแดงเท็จหรือชักพาให้ผิดหลงในเอกสาร หรือ  
จากตัวแทนของผู้ส่งออกให้เก็บเงินเพิ่มเป็นร้อยละ 50 ตามมาตรา 517 แห่งกฎหมาย  
ศุลกากรฟิลิปปินส์<sup>13</sup>

<sup>12</sup> TARIFF AND CUSTOMS CODE OF THE PHILIPPINES,  
SECTION 2501.

<sup>13</sup> IBID, SECTION 517.

เงินเพิ่มในหนี้ค่าภาษีศุลกากรของประเทศฟิลิปปินส์ จึงมีลักษณะเหมือนเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ที่ให้เก็บร้อยละ 20 แต่ของประเทศฟิลิปปินส์มีฐานการเรียกเก็บกว้างกว่ามาตรา 112 ตริ และอัตราการเรียกเก็บก็หนักกว่าหากชำระหลังจาก 1 ปี ไปแล้ว หรือมีการล่าแดงเท็จเป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรดังกล่าวมีการชำระไม่ครบ และไม่มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ยย เช่นเดียวกับมาตรา 112 จัตวา ของไทยแต่อย่างใด

### 3.5.2 ประเทศญี่ปุ่น

ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศญี่ปุ่นมาตรา 12<sup>14</sup> ได้บัญญัติให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีศุลกากรต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มให้แก่รัฐด้วย โดยกำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่ชำระอากรศุลกากร แล้วไม่ชำระให้เสร็จสิ้นเต็มจำนวนภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็ต้องชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.3 ต่อปี นับแต่วันถัดจากวันที่กำหนดให้ชำระ แต่หากมีการชำระหลังจากหนึ่งเดือนนับแต่วันที่กำหนดให้ชำระไปแล้วจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 14.6 ต่อปีของเงินอากรที่จะต้องชำระโดยคิดคำนวณเป็นอัตราต่อวัน และในกรณีที่ได้มีการชำระค่าภาษีแล้วบางส่วน ก็จะต้องหักค่าภาษีส่วนที่ได้ชำระไปแล้วนี้ออกก่อนคือไม่นำไปเป็นฐานในการคิดเงินเพิ่ม และจะไม่เก็บเงินเพิ่มหากค่าภาษีที่ค้างชำระน้อยกว่า 200 เยน และหากว่าในการคำนวณเงินเพิ่มแล้วมีเศษเหลือไม่ถึง 1,000 เยน ค่าภาษีนี้อีกจะไม่มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มด้วย

การเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้จะเรียกเก็บได้เพียงเท่ากับจำนวนค่าภาษีอากรที่ค้างชำระเท่านั้น

การเรียกเก็บเงินเพิ่มศุลกากรของประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะเดียวคือลักษณะดอกเบี้ยย เช่นเดียวกับเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 แต่วิธีการเรียกเก็บและอัตราต่างกันคือ ของไทยจะเก็บร้อยละหนึ่งต่อเดือนไปตลอดจนกว่า

<sup>14</sup> CUSTOMS LAW OF JAPAN, ARTICLE 12.



จะชำระเสร็จ แต่ของประเทศญี่ปุ่นจะมีการเรียกเก็บเป็น 2 ขั้นตอนคือ หากชำระภายใน  
เวลาหนึ่งเดือน นับแต่วันถึงกำหนดชำระจะเก็บเพียงร้อยละ 7.3 ต่อปี เท่านั้น แต่หาก  
ชำระหลังจากหนึ่งเดือนไปแล้วจะถูกเรียกเก็บหนักขึ้นเป็นสองเท่าคือร้อยละ 14.6 ต่อปี  
แต่สามารถเรียกเก็บได้ไม่เกินจำนวนค่าภาษีที่ค้างชำระและจะไม่เรียกเก็บในกรณีที่ว่าภาษี  
ที่ค้างชำระมีจำนวนน้อย ซึ่งต่างกับของไทยคือ เก็บได้ตลอดเวลาจนกว่าจะชำระเสร็จและ  
ไม่ยกเว้นแม้ค่าภาษีที่ค้างชำระจะมากหรือน้อย

### 3.5.3 ประเทศจีน

ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศจีนนั้นได้บัญญัติไว้ในมาตรา 19<sup>15</sup> ว่าผู้รับ  
สินค้าหรือผู้ส่งสินค้าหรือตัวแทนจะต้องชำระค่าภาษีอากรต่อธนาคารที่กำหนดภายใน 7 วัน  
หลังจากวันที่ได้รับแจ้งเป็นหนังสือจากศุลกากร หากไม่มีการชำระจะต้องชำระเงินเพิ่ม  
ร้อยละหนึ่งต่อวัน โดยนับจากวันที่แปดจนกว่าจะชำระครบจำนวน ซึ่งเห็นว่าการเรียกเก็บ  
เงินเพิ่มของประเทศจีนมีลักษณะการเรียกเก็บแบบดอกเบี้ยตามมาตรา 112 จัตวา ของไทย  
แต่ความรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่มนี้หนักกว่าของไทยมากคือ คิดในอัตราถึงร้อยละหนึ่งต่อวัน  
ส่วนของไทยคิดแค่ร้อยละหนึ่งต่อเดือน

## 3.6 เปรียบเทียบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

### 3.6.1 ประมวลรัษฎากร

มาตรการในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรชำระค่าภาษีอากรตาม

<sup>15</sup> THE OFFICIAL CHINESE CUSTOMS GUIDE, THIRD EDITION :  
POLICY AND REGULATION DEPT. CUSTOMS GENERAL ADMINISTRATION OF THE  
PEOPLE ' S REPUBLIC OF CHINA, (SINO HONGKONG INTERNATIONAL  
COMPANY. 1989) ARTICLE 19, P. 30.

ประมวลรัฐฎาการนั้นคล้ายกันกับมาตรการบังคับตามกฎหมายศุลกากรคือ

ก. โทษทางอาญา

บทลงโทษทางอาญา มีทั้งโทษจำคุกและโทษปรับ การลงโทษทางอาญาจะหนักเบาขึ้นอยู่กับลักษณะแห่งความผิด เช่น ความผิดในด้านวิธีการจะมีโทษเบา แต่หากเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะมีโทษหนัก เช่น แจ้งข้อความ เป็นเท็จโดยจงใจหรือโดยฉ้อโกง เพื่อหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรจะต้องวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ตามมาตรา 37 เป็นต้น แต่ในส่วนที่เป็นโทษปรับในการผิดหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรนั้นจะต่างกับการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร ซึ่งได้กำหนดให้ปรับสี่เท่าของราคารวมค่าอากร ตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เป็นต้น

ข. การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรขายทอดตลาด

ตามมาตรา 12 บัญญัติว่า "ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้าไม่เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง"

ในวรรคสอง บัญญัติว่า "เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้"

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสอง ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรือนายอำเภอ นั้นแต่สำหรับนายอำเภอ นั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน"



แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมักไม่ใช้อำนาจนี้เพราะอาจเกรงว่าผู้ต้องเสียภาษีอากรอาจนำคดีมาศาลแล้วศาลอาจมีคำพิพากษาแตกต่างไปจากความเห็นของเจ้าพนักงานประเมินก็เป็นได้ ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นจะเกิดปัญหาขึ้นได้ว่าทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีอากรที่กรมสรรพากรไปยึดทรัพย์สินมาและขายทอดตลาดไปแล้ว จะทำอย่างไร ด้วยเหตุผลนี้จึงทำให้กรมสรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 12 นี้ในบางกรณีเท่านั้น <sup>๑๕</sup>

ภาษีอากรค้างตามบทบัญญัติข้างต้นเกิดขึ้นได้ 2 กรณีคือ กรณีแรกผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการมีภาษีที่ต้องเสียแล้วไม่ชำระพร้อมกับการยื่นแบบและกรณีที่สองคือ ผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วไม่ชำระภายในกำหนดเวลา

มาตรการบังคับเกี่ยวกับภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรนี้คล้ายกับการใช้อำนาจกักสินค้าเพื่อนำออกขายทอดตลาดเพื่อชำระค่าภาษีอากรของอธิบดีในมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นการใช้อำนาจของอธิบดีโดยไม่ต้องมีการฟ้องคดีต่อศาลหรือขออำนาจศาล ตามกฎหมายศุลกากรนั้นจะมีสินค้าอยู่ในความครอบครองของเจ้าหน้าที่อยู่แล้วต่างกับประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีทรัพย์สินใดอยู่ในความครอบครองของเจ้าหน้าที่เลยจึงต้องมีมาตรการยึดทรัพย์สินโดยไม่ต้องฟ้องคดีหรือร้องขอต่อศาลโดยให้อำนาจแก่อธิบดีมีอำนาจทำได้ตามกฎหมายเพื่อเป็นมาตรการในการเร่งรัดชำระค่าภาษีอากรให้ได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ส่วนเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้หักค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการยึดและการขายทอดตลาดแล้วเหลือเท่าใดจึงจะนำมาหักค่าภาษีอากรค้าง และหากยังมีเหลือให้คืนเจ้าของ ซึ่งต่างกับการกักสินค้าชำระค่าภาษีศุลกากร ที่ให้หักค่าภาษีอากร ค่าเก็บรักษา หรือขนย้ายแก่กรมศุลกากรก่อน แล้วจึงหักค่าภาระติดพันอย่างอื่น และหากยังมีเงินเหลือก็ให้ตกเป็นของแผ่นดินเว้นแต่เจ้าของจะเรียกร้องเอาภายใน 6 เดือน นับแต่วันขายทอดตลาด

<sup>๑๕</sup> วิทยุर्थ ตั้งตรงจิตต์, คำบรรยายกฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร : บริษัทศรีสมบัติการพิมพ์ จำกัด 2534), หน้า 69.

เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่งอาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยได้รับ  
อนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังระเบียบดังกล่าวให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา"  
ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากร ได้ออกระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามนัยมาตรานี้คือ  
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 11/2529 เรื่องระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม  
ภาษีเงินได้และภาษีการค้าตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี และมาตรา 89  
แห่งประมวลรัษฎากร

## 2. เงินเพิ่ม

เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเรียกเก็บได้ใน 3 กรณีต่อไปนี้คือ

- (1) ยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งมีเงินภาษีอากรที่จะต้องเสียแต่ไม่ชำระ  
พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่ชำระตามงวดที่กฎหมายกำหนด
- (2) ยื่นแบบแสดงรายการเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดและได้ชำระ  
ภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ นั้น
- (3) ได้รับแจ้งการประเมินภาษีแล้วไม่นำเงินภาษีไปชำระภายในกำหนด  
30 วัน นับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน

การเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า  
"บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในหมวดต่าง ๆ แห่ง  
ลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอัตร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษ  
ของเดือนของ เงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการ  
ชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือ  
ร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน



### ค. มาตรการทางแพ่ง

เพื่อเป็นการลงโทษทางการเงินโดยเพิ่มจำนวนภาษีอากรให้สูงขึ้นในกรณีที่มีผู้หน้าที่เสียภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายมีผลให้มีการเสียภาษีไม่ถูกต้องคือเสียน้อยกว่าที่ควรจะเสียหรือได้ชำระค่าภาษีเกินกำหนดเวลาที่จะต้องชำระ ซึ่งโทษทางแพ่งตามประมวลรัษฎากรนี้มีอยู่ 2 อย่างคือ เบี้ยปรับ และ เงินเพิ่ม

#### 1. เบี้ยปรับ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้เสียเบี้ยปรับในกรณีต่อไปนี้

1.1 กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ซึ่งเจ้าหน้าที่เรียกมาไต่สวนหรือให้นำหลักฐานมาแสดงแล้วได้ทำการประเมินภาษีอากรใหม่ ตามมาตรา 19 ผู้เสียภาษีจะต้องชำระเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม ตามมาตรา 22 ซึ่งบัญญัติว่า "ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก"

1.2 กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการไว้ และเจ้าหน้าที่ได้เรียกตรวจสอบหลังจากกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการแล้วตามมาตรา 23 ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีอากรแล้วแจ้งให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรทราบ ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระ ตามมาตรา 26 ซึ่งบัญญัติว่า "เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีอากรที่จะต้องชำระ"

เบี้ยปรับทั้ง 2 กรณีนี้อธิบติอาจลดหรือลดลงได้ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ทวิ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า "เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี"

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่น รายงานหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้ มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมิน หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล"

สำหรับมาตรการในเรื่องเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามที่กล่าวมาแล้วนั้นเป็น มาตรการบังคับทั่วไปและบุคคลธรรมดาที่ได้ค้างชำระหนี้ค่าภาษีอากรแต่สำหรับในกรณี ของนิติบุคคลแล้ว นอกจากจะตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติในมาตรา 22 และมาตรา 26 ซึ่ง ต้องรับผิดชอบในเรื่องเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระอีกในกรณีที่ได้ยื่นแบบแสดง รายงานที่ไม่ถูกต้อง และสองเท่าของค่าภาษีที่ต้องชำระในกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดง รายงานแล้ว ประมวลรัษฎากรได้มีบทบังคับให้นิติบุคคลต้องรับผิดชอบในเรื่องเบี้ยปรับและ เงินเพิ่มในกรณีต่อไปนี้อีกด้วยคือ

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีฐานรายรับจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศถ้าไม่ลงรายการหรือรายการไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงความจริงใน บัญชีที่อธิบดีกำหนดให้ทำตามมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ เจ้าพนักงานประเมินอาจ สั่งให้เสียเงินเพิ่ม 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ขาด ตามมาตรา 71 (2)

(2) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ถ้าผู้ชำระบัญชีและ ผู้จัดการไม่แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงาน รับจดทะเบียนเลิกเจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้เสียเงินเพิ่ม 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ ต้องเสีย ตามมาตรา 72 วรรคหนึ่ง



(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการประมาณการกำไรสุทธิไม่ยื่นแบบแสดงรายการ และหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาและมีภาษีต้องเสีย หรือยื่นแบบแสดงรายการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามประมาณการกำไรสุทธิหรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

อย่างไรถือว่า "มีเหตุอันสมควร" ย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป เช่นกรณีมีเหตุสุดวิสัยผู้ไปยื่นรายการประสบบุติเหตุจนยื่นแบบแสดงรายการไม่ทัน หรือมีการลดหรือยกเว้นภาษีอากรที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือราคาตลาดของสินค้านั้นเปลี่ยนแปลงไปมากทำให้กำไรเพิ่ม เป็นต้น <sup>17</sup>

เงินเพิ่มดังกล่าวเป็นเงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับและอาจงดหรือลดได้โดยอำนาจของอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เช่นเดียวกับกรณีของบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 11/2529 นั้นเอง

และตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นมาได้มีการยกเลิกภาษีการค้าและให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทน ซึ่งได้มีบทบัญญัติในเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ด้วย

ก. เบี้ยปรับ

ต้องเสียเบี้ยปรับเพราะเหตุที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายรวม 10 กรณีคือ

(1) เสีย 2 เท่าของภาษีหรือเดือนละ 1,000 บาท ตลอดเวลาที่มิปฏิบัติตามกฎหมาย แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า กรณีไม่ยื่นค่าของจดทะเบียนหรือถูกเพิกถอนทะเบียนแล้วยังคงประกอบการต่อไปโดยไม่ขอจดทะเบียน

<sup>17</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา 2528), หน้า 176.

(2) เลีย 2 เท่าของภาษี กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งภาษี ภายในกำหนดเวลา

(3) เลีย 1 เท่าของภาษี กรณียื่นตามแบบตาม (2) ภาษีไม่ถูกต้อง ผิดพลาด เป็นเหตุให้ภาษียคลาดเคลื่อนไป

(4) เลีย 1 เท่าของภาษีขายที่แสดงไว้ขาด หรือภาษีซื้อที่แสดงไว้เกิน

(5) เลีย 2 เท่าของภาษี กรณีไม่ทำใบกำกับภาษีส่งมอบให้ผู้ซื้อฯ แม้ ผู้ซื้อจะไม่ต้องการก็ตาม

(6) เลีย 2 เท่าของภาษีตามใบกำกับฯ ใบเพิ่มหรือไลลดหนี้ กรณีออก ใบกำกับภาษี ออกใบเพิ่มหนี้ ออกใบลดหนี้ ทั้งนี้โดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย

(7) เลีย 2 เท่าของภาษีตามใบกำกับภาษี กรณีนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี และรวมทั้งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้ออก ใบกำกับภาษีซึ่งให้ถือว่าเป็นการปลอม

(8) เลีย 2 % ของภาษีตามใบกำกับภาษีขาย กรณีไม่เก็บสำเนาใบ กำกับภาษีขายไว้ตามกฎหมาย

(9) เลีย 2 % ของภาษีที่นำมาเครดิต กรณีไม่เก็บใบกำกับภาษีซื้อไว้ ตามกฎหมาย

(10) เลีย 2 เท่าของภาษี กรณีไม่ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนดหรือ ไม่ทำรายงานตามที่อธิบดีกำหนด หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้ากรณีสินค้าเกินไม่ต้อง เลียเบี้ยปรับแต่ต้องเสียค่าปรับในคดีอาญา ไม่เกิน 2,000 บาท (มาตรา 90 (14))

เบี้ยปรับตามมาตรา 89 นี้ อาจงดหรือลดลงได้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี \*

\* โปรดดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.37/2534 ในภาคผนวก



บ. เงินเพิ่ม

ต้องเสียเงินเพิ่มเพราะไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนตามกำหนดเวลา โดยต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษี โดยไม่รวมเบี้ยปรับและลดลงเหลือร้อยละ 0.75 เมื่ออธิบดีขยายเวลาเสียภาษีโดยได้ชำระหรือนำส่งภายในระยะเวลาที่ขยายให้ ตามมาตรา 98/1 เงินเพิ่มนี้ให้เรียกเก็บได้ไม่เกินจำนวนค่าภาษีที่ต้องชำระซึ่งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับถือเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่บัญญัติในเรื่อง เงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นว่ามีส่วนเหมือนและแตกต่างกับเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรหลายประการคือ

(1) เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรนั้นเมื่ออัตราหนึ่งหรือสองเท่าของค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระเพิ่ม ซึ่งสูงกว่าเงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับตามกฎหมายศุลกากรที่จัดเก็บในอัตราร้อยละยี่สิบของค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ

ส่วนเงินเพิ่มก็จัดเก็บในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ซึ่งสูงกว่ากฎหมายศุลกากร ซึ่งจัดเก็บเพียงร้อยละหนึ่งต่อเดือนเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้นให้เรียกเก็บได้ไม่เกินจำนวนหนี้ค่าภาษีที่ค้างชำระคือ มีจุดสิ้นสุด แต่ตามกฎหมายศุลกากรนั้นเก็บได้เรื่อยไปจนกว่าจะมีการชำระหนี้เสร็จสิ้น ซึ่งบางครั้งเงินเพิ่มตามกฎหมายจะมากกว่าหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้างชำระเสียอีก

ส่วนที่แตกต่างในเรื่องเงินเพิ่มอีกประการหนึ่งก็คือ ในกรณีที่อยู่ติดอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้นอัตราเงินเพิ่มจะเหลือเพียงอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือน เท่านั้น แต่กรณีนี้ไม่มีในบทบัญญัติตามกฎหมายศุลกากร

(2) อำนาจในการลดหรือดเบี้ยปรับนั้นตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ เป็นอำนาจของอธิบดีเช่นเดียวกับกับกฎหมายศุลกากรโดยออกเป็นระเบียบไว้ แต่ตาม ประมวลรัษฎากรนั้นการออกระเบียบของอธิบดีในการลดหรือดเงินเพิ่มจะต้องได้รับการ อนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษาด้วย ซึ่ง เป็นหลักเกณฑ์ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงได้ยากกว่าตามระเบียบของกรมศุลกากรที่ระบุเป็น อำนาจของอธิบดีเท่านั้น ความแน่นอนในแง่ของผู้ที่ปฏิบัติจึงมีมากกว่าและตามคำสั่งทั่วไปที่ กรมสรรพากรที่ 11/2529 นั้น การลดหรือดเบี้ยปรับจะต้องพิจารณาถึงเจตนาในการ หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรด้วยคือ หากเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีก็จะไม่ได้รับการลดหรือ ดเงินเพิ่ม ซึ่งต่างกับคำสั่งทั่วไปของกรมศุลกากรที่ 8/2533 ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการ ลดไว้ตามระยะเวลาตายตัว และไม่พิจารณาถึงเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด แต่ถึงอย่างไรก็ตามอำนาจในการที่จะลดหรือดเก็บเบี้ยปรับให้แตกต่างไปจากคำสั่ง ดังกล่าวก็ยังคงเป็นอำนาจของอธิบดีในการที่จะพิจารณาเรียกเก็บเป็นอย่างอื่นนอกจาก ระเบียบคำสั่งนั้นได้เช่นเดียวกัน

(3) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกฎหมายบัญญัติให้ถือเป็นเงินอากรเช่นเดียวกัน หากมีการเรียกเก็บไว้เกินก็ต้องคืนให้พร้อมเสียดอกเบี้ยให้ด้วย

### 3.6.2 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีอากรทางอ้อมที่เรียกเก็บจากสินค้าหรือโภคภัณฑ์ซึ่ง ผลิตภายในประเทศหรือสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และรวมทั้งอากรซื้อขายสินค้าและ บริการบางอย่างด้วย การที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ก็ต้องมี มาตรการบังคับเช่นเดียวกับภาษีศุลกากรและภาษีสรรพากรคือ มีบทลงโทษทางอาญา โทษทางแพ่งและการยึดทรัพย์สินขาดทอดตลาดโดยมิต้องฟ้องคดีต่อศาล



### ก. โทษทางอาญา

โทษทางอาญาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตนั้นแม้ทั้งโทษจำคุก และโทษปรับซึ่งก็แล้วแต่ความหนักเบาของความผิดที่ได้กระทำ โทษสูงสุดคือ จำคุกไม่เกิน 7 ปี หรือปรับตั้งแต่ห้าเท่าถึงยี่สิบเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสียหรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 147 ซึ่งเป็นความผิดเกี่ยวกับการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยมิได้มีการเสียภาษี โทษปรับในลักษณะนี้ หากค่าภาษีที่ไม่ได้ชำระมีจำนวนเงินมาก ๆ ความรับผิดชอบในการชำระค่าปรับก็จะสูงตามไปด้วย ซึ่งคล้ายกับการกำหนดโทษปรับตามมาตรา 27, 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ข. การยึดทรัพย์สิน หรือ การอายัดสิทธิในการรับเงินหรือทรัพย์สิน ผู้ค้างค่าภาษีขายทอดตลาดให้ใช้ตัวอักษรขนาดเดียวกันกับ "การยึดทรัพย์สิน"

อำนาจในการยึดทรัพย์สิน เพื่อยายทอดตลาดหรืออายัดสิทธิ เรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินที่ผู้ค้างชำระค่าภาษีมียุ่่นั้น เป็นอำนาจของอธิบดี หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายสามารถทำได้ โดยเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 140 ซึ่งบัญญัติว่า "ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้นั้น คำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด"

และตามมาตรา 141 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องนั้นได้ โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษีงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกนั้นไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษีแต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง"

ในขณะที่ยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องจากบุคคลภายนอกหากว่าในระหว่างนั้นได้มีการชำระภาษีให้ครบถ้วนแล้วก็ให้อธิบดีถอนการยึดหรืออายัดนั้น ส่วนเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ก็ให้ดำเนินการเหมือนกันกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดไว้ ในกรณีค้างชำระภาษีสรรพากรคือให้หักค่ายึดอายัดขายทอดตลาด แล้วจึงนำมาหักค่าภาษี หากยังมีเงินเหลือก็ให้คืนแก่เจ้าของ ดังที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 143 และมาตรา 144

จะเห็นได้ว่าอธิบดีมีอำนาจในการอายัดสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างค่าภาษีมีต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินได้ด้วย ซึ่งเป็นอำนาจตามกฎหมายที่ตามกฎหมายศุลกากร หรือประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดไว้

#### ค. มาตรการทางแพ่ง

มาตรการในทางแพ่งแบ่งออกเป็น 2 อย่าง คือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งเบี้ยปรับนั้นมีลักษณะเหมือนกันกับเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรคือ เรียกเก็บได้ 2 กรณี ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 136 คือ

(1) ในกรณีที่มิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วหรือไม่ ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

(2) ในกรณีที่มิได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของภาษีอากรที่เสียขาด



ส่วนเงินเพิ่มก็เป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 137 ที่ว่า "ผู้มีหน้าที่เสียภาษี  
ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่ม  
อีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ  
และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น เงินเพิ่มตามมาตรานี้ มิให้เกินกว่าจำนวน  
ภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ" ซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้อาจงด  
หรือลดได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งขณะนี้ได้มีกฎกระทรวงฉบับที่ 13/2527  
กำหนดหลักเกณฑ์ในการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ และเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนี้ให้  
ถือเป็นเงินภาษี ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 139 ด้วย

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงมีลักษณะ  
เหมือนและแตกต่างกันกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469  
ดังนี้

- (1) อัตราเบี้ยปรับตามกฎหมายซึ่งให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าหรือสองเท่าแล้ว  
แต่กรณีความผิดที่เกิดขึ้นนั้นตามกฎหมายกระทรวงได้กำหนดอัตราลดให้ชำระเป็นอัตราร้อยละ  
ของเบี้ยปรับอีกทอดหนึ่ง ซึ่งอัตราที่กำหนดก็แล้วแต่ว่าได้ชำระเร็วหรือช้าหากชำระเร็วก็  
จะเสียเบี้ยปรับน้อย ดูแล้วอาจจะคล้ายกับการกำหนดเบี้ยปรับตามกฎหมายศุลกากร
- (2) เงินเพิ่มซึ่งมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยที่ได้กำหนดไว้ในอัตรา 1.5 ต่อเดือน  
ของจำนวนค่าภาษีที่ต้องชำระนั้น อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายอาจลดลงได้อีก ซึ่งเป็นไปตาม  
มาตรา 138 นั้นเองและตามกฎหมายกระทรวงก็ได้กำหนดลดลงให้แก่ผู้ที่ชำระค่าภาษีภายใน  
15 วัน แต่ในกฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดีในการที่จะลดเงินเพิ่มลักษณะ  
นี้ไว้แต่อย่างใดจึงไม่สามารถลดลงได้
- (3) การลดหรืองดเบี้ยปรับนั้นได้มีการพิจารณาถึงความผิดที่ไม่มีการชำระค่า  
ภาษีนั้นว่าเกิดจากเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ด้วย ซึ่งต่างกับระเบียบการลดหรืองด  
เงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับตามกฎหมายศุลกากรที่ยึดถือระยะเวลาในการมาชำระเท่านั้น  
แต่อย่างไรก็ตาม อธิบดีก็มีอำนาจในการที่จะพิจารณาให้เป็นอย่างอื่นได้อีกเช่นเดียวกัน

(4) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินภาษีอากรเช่นเดียวกันกับกฎหมาย  
ศุลกากรและประมวลรัษฎากร การเรียกเก็บไว้เกินเวลาที่กำหนดต้องคืนพร้อมดอกเบี้ยด้วย

### 3.6.3 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนี้เป็นค่าภาษีที่จัดเก็บจากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง  
อย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ และเก็บจากที่ดิน  
ซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ โดยคำนวณจาก "ค่ารายปี"  
หมายถึงจำนวนเงินที่เจ้าของโรงเรือนหรือเจ้าของที่ดินควรจะได้จากการให้เช่าในปี  
หนึ่ง ๆ และเนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกมาใช้บังคับเป็นเวลานานแล้วมาตรการในการ  
บังคับจึงดูว่าไม่ค่อยจะมีผลจริงจังเท่าใดนัก

#### ก. โทษทางอาญา

โทษทางอาญาที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติฉบับนี้หนักที่สุด  
คือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5 ร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งเป็นกรณีที่เกิด  
จากการให้การหรือทำพยานหลักฐานเท็จ หรือด้วยการฉ้อโกงที่จะหลีกเลี่ยงภาษีตามมาตรา  
58

#### ข. การยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดเพื่อชำระค่าภาษีค้างชำระ

เมื่อถึงเวลาที่จะต้องชำระค่าภาษีแล้วมิได้ชำระเสียให้เสร็จสิ้นภายใน  
เวลาที่กำหนด มาตรา 42 ให้ถือว่าเงินค่าภาษีนั้นค้างชำระ เมื่อเป็นภาษีค้างชำระแล้ว  
หากมิได้ชำระภายใน 4 เดือน นับแต่วันที่มีกำหนด 90 วัน จากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน  
ตามมาตรา 38 เจ้าพนักงานอาจสั่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งให้ยึด  
และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระเพื่อนำเงินมาเสียค่าภาษี ค่าธรรมเนียม และ  
ค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด



ค. มาตรการทางแพ่ง

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีไว้ในมาตรา 43 ให้เสียเงินเพิ่มดังนี้ "ถ้าเงินค่าภาษีค้างชำระ ท่านให้เพิ่มจำนวนขึ้นดังอัตราต่อไปนี้

- (1) ถ้าชำระไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 38 ให้เพิ่มร้อยละสองครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (2) ถ้าเกินหนึ่งเดือนแต่ไม่เกินสองเดือน ให้เพิ่มร้อยละห้าแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (3) ถ้าเกินสองเดือนแต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละเจ็ดครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (4) ถ้าเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีที่ค้าง

เงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีลักษณะคล้ายกับคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากรที่ 8/2533 ที่จัดเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ และไม่มีเงินเพิ่มในลักษณะดอกเบี้ยแต่อย่างใด อาจจะเป็นเพราะกฎหมายได้ใช้บังคับมานานแล้ว โดยไม่ได้มีการแก้ไขซึ่งกฎหมายศุลกากรก็ได้มาแก้ไขเพิ่มเติมเงินเพิ่มลักษณะดอกเบี้ยเมื่อ พ.ศ. 2525 นี้เอง

เมื่อได้ศึกษาเปรียบเทียบเรื่อง เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรกฎหมายสรรพสามิต และประมวลรัษฎากร แล้วจะเห็นได้ว่าข้อแตกต่างที่เห็นได้ชัดคือกฎหมายศุลกากรมีการเรียกเก็บเงินเพิ่มลักษณะ เบี้ยปรับไว้เพียงร้อยละยี่สิบของค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ส่วนตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายสรรพสามิต กฎหมายจะกำหนดไว้สูงมากคือ หนึ่งเท่าหรือสองเท่าของค่าภาษีอากรที่ชำระขาด ส่วนเงินเพิ่มก็กำหนดไว้ในอัตรา 1.5 ต่อเดือนสูงกว่ากฎหมายศุลกากรที่ได้กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน เท่านั้น อาจเป็นเพราะถือว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเรื่องสำคัญในการเร่งรัดค่าภาษีอากรและมีลักษณะการจัดเก็บที่ยากกว่าภาษีศุลกากรนั่นเอง ส่วนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจะคล้ายกับระเบียบของกรมศุลกากรในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ



### 3.6.4 เปรียบเทียบกับเบี้ยปรับและดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรมีอยู่ 2 ลักษณะคือเงินเพิ่มร้อยละสิบตามมาตรา 112 ตริ และร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัดว่าของภาษีอากรที่ต้องนำมาเสียหรือเสียเพิ่ม ซึ่งเงินเพิ่มร้อยละสิบนั้นมีลักษณะเหมือนเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 381 ที่บัญญัติว่า "ถ้าลูกหนี้ได้สัญญาไว้ว่าจะให้เบี้ยปรับเมื่อตนไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร เช่นว่าไม่ชำระหนี้ตรงตามเวลาที่กำหนดไว้เป็นต้น นอกจากเรียกให้ชำระหนี้เจ้าหนี้จะเรียกเอาเบี้ยปรับอันจะพึงรับนั้นอีกด้วยก็ได้" ในประการที่ว่าเป็นหนี้ที่เจ้าหนี้สามารถเรียกเพิ่มเติมได้อีกส่วนหนึ่งนอกจากหนี้เดิม ซึ่งเป็นหนี้ประจําที่ลูกหนี้จะต้องชำระให้แก่เจ้าหนี้ตามปกติอยู่แล้ว อันเป็นผลมาจากลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้โดยถูกต้อง

แต่อย่างไรก็ตามเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ก็ยังมีข้อที่แตกต่างกับเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์คือเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติของกฎหมายโดยให้เป็นอำนาจของอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายมีอำนาจเรียกเก็บได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติไว้คือไม่เกินร้อยละสิบของค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ แต่เบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เกิดจากนิติกรรมที่เจ้าหนี้และลูกหนี้ได้ตกลงกันไว้ว่าหากลูกหนี้ผิดสัญญาจะต้องชำระเบี้ยปรับให้แก่เจ้าหนี้ด้วย ดังนั้น หากไม่มีการตกลงกันไว้ก็จะเรียกเบี้ยปรับไม่ได้ และในกรณีที่มีการตกลงจะตกลงอย่างไรกันก็ได้

ส่วนเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยในหนี้เงินและเมื่อหนี้ค่าภาษีอากรเป็นหนี้เงินอันมีมูลหนี้มาจากบทบัญญัติของกฎหมาย เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วไม่ยอมชำระรัฐในฐานะเจ้าหนี้จึงได้รับความเสียหาย ผู้ที่ชำระค่าภาษีอากรให้แก่รัฐไม่ตรงกำหนดเวลาจึงต้องจ่ายเงินเพิ่มนอกจากค่าภาษีอากรด้วย ซึ่งเป็นความรับผิดชอบในตนเอง



เดียวกับความรับผิดชอบแห่งทำนองเดียวกันกับการผิมนัดในหนี้เงิน ซึ่งมาตรา 224 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า "หนี้เงินนั้น ท่านให้คิดดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิมนัดร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี ถ้าเจ้าหนี้อาจเรียกดอกเบี้ยได้สูงกว่านั้นโดยอาศัยเหตุอย่างอื่นอันชอบด้วยกฎหมายก็ให้คงส่งดอกเบี้ยต่อไปตามนั้น"

ดอกเบี้ยตามมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้เป็นบทบัญญัติทั่วไปไปในกรณีการผิมนัดชำระหนี้เงินกฎหมายได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยค่าเสียหายไว้เป็นขั้นต่ำร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีโดยเจ้าหนี้ไม่ต้องพิสูจน์ความเสียหาย แต่หากสามารถที่จะพิสูจน์ค่าเสียหายได้มากกว่านี้กฎหมายก็อนุญาตให้เจ้าหนี้พิสูจน์ได้อีก ส่วนเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรพ.ศ.2469 นั้น กฎหมายกำหนดไว้ตายตัวให้เรียกได้ในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือน หรือเท่ากับร้อยละ 12 ต่อปี โดยไม่ต้องทำการพิสูจน์และแม้ว่ากรมศุลกากรจะเกิดความเสียหายมากกว่านี้ก็ไม่สามารถที่จะพิสูจน์ความเสียหายได้อีก และจะนำมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ในลักษณะที่เป็นบททั่วไปไม่ได้ เพราะว่ากฎหมายศุลกากรได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะแล้ว และมีแนวความคิดที่มาในทำนองเดียวกันนั่นเอง ดังนั้น เมื่อมีการคิดเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนในหนี้ค่าภาษีอากรแล้วจะคิดค่าเสียหายอย่างดอกเบี้ยในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีตามมาตรา 224 ตามประมวลกฎหมายแพ่งอีกไม่ได้ เพราะเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้ก็คือดอกเบี้ยในหนี้เงินภาษีอากร หากคิดดอกเบี้ยดังกล่าวอีกก็จะเป็นการคิดดอกเบี้ยซ้อนดอกเบี้ยในระหว่างผิมนัด ซึ่งมาตรา 224 วรรคสองได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งอยู่แล้ว และศาลฎีกาก็เคยวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 108/2530 ว่าพระราชบัญญัติศุลกากรพ.ศ.2469 มาตรา 112 จัตวา บัญญัติให้ผู้นำสินค้าเข้าที่ไม่ชำระค่าภาษีต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนต่อไปอีกจนกว่าจะชำระเสร็จจึงจึงแสดงให้เห็นได้ว่า กฎหมายได้บัญญัติทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิมนัดค่าภาษีที่ค้างไว้โดยเฉพาะ แล้วจะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างผิมนัดมาเรียกร้องซ้ำอีกไม่ได้

ดอกเบี้ยอันเกิดจากการผิดนัดชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีลักษณะเหมือนกับเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามกฎหมายศาลการอัยการประการหนึ่งคือ เรียกได้ตลอดตั้งแต่วันผิดนัดชำระเป็นต้นไปจนกว่าชำระเสร็จสิ้น ซึ่งแตกต่างกับเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพาสาไมต์ พ.ศ. 2527 ที่ห้ามมิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มเกินจำนวนค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ

### 3.7 เปรียบเทียบเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบและเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน

จากที่ได้ศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบของจำนวนเงินอากรที่ค้างชำระตามมาตรา 112 ตรี และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา แล้วจะเห็นได้ว่ามีความเหมือนและแตกต่างกันอยู่หลายประการคือ

(1) ร้อยเพิ่มร้อยละยี่สิบและเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งเป็นเงินอากรเหมือนกัน ซึ่งเงินเพิ่มทั้ง 2 ชนิดนี้เมื่อกรมศุลกากรได้เรียกเก็บไว้แล้วจะต้องนำส่งคลังเป็นเงินอากรเมื่อเป็นเงินอากรผลที่ตามมาประการสำคัญคือหากได้เรียกเก็บเงินเพิ่มไว้เกิน ก็จะต้องคืนให้แก่ผู้นำเข้าหรือส่งออกพร้อมทั้งต้องจ่ายดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ตามมาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ด้วย

(2) เงินเพิ่มร้อยละยี่สิบเรียกเก็บได้ครั้งเดียวจากจำนวนยอดเงินค่าภาษีอากรที่ค้างชำระหรือที่เกินจากยอดเงินค่าประกันเท่านั้นคือ ภายหลังจากที่เจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินอากรให้ทราบแล้วหรือไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือ 45 ไม่ว่าจะเป็นเวลาานกี่เดือนก็กับมิลิทธิเรียกเก็บได้ครั้งเดียว แต่เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนสามารถเรียกเก็บได้ตลอดเวลาทุกเดือนนับแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งของออกจนกว่าจะชำระเสร็จโดยไม่คิดทบต้นจนบางครั้ง เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนี้มีจำนวนสูงกว่าค่าภาษีอากรที่แท้จริงเสียอีก



(3) เงินเพิ่มร้อยละยี่สิบกฎหมายไม่ได้กำหนดให้เรียกเก็บตายตัว คืออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายสามารถที่จะลดลงให้น้อยกว่าร้อยละยี่สิบหรือไม่เรียกเก็บเลยก็ได้ แต่สำหรับเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้นกฎหมายได้กำหนดไว้เป็นการแน่นอนจะเปลี่ยนแปลงให้เป็นอย่างอื่นไม่ได้เด็ดขาด ไม่มีข้อยกเว้นใด ๆ ทั้งสิ้น

(4) เงินเพิ่มร้อยละยี่สิบเรียกเก็บได้เฉพาะ 3 กรณีตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 112 ตรีเท่านั้นคือ กรณีที่มีการวางประกันค่าภาษีอากรตามมาตรา 112 และ ไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนโดยไม่มีเงินประกันที่ค้ำค่าภาษีวางประกันแล้วไม่ชำระ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง หรือการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดี กำหนดตามมาตรา 40 และการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตาม มาตรา 45 ซึ่งนอกจาก 3 กรณีดังกล่าว แล้วกรมศุลกากรไม่สามารถที่จะเรียกเก็บเงิน เพิ่มร้อยละยี่สิบได้ ส่วนการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้น กฎหมายบัญญัติไว้ กว้าง ๆ คือเมื่อมีการค้างชำระค่าภาษีอากรและของนั้นได้ส่งมอบหรือส่งออกไปจาก อารักขาของศุลกากรแล้วโดยไม่ได้มีการนำเงินมาวางประกันให้ค้ำก็ให้เรียกเก็บได้จาก จำนวนค่าภาษีอากรที่ค้างชำระหรือจากส่วนที่เกินจากเงินประกัน และเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง นี้เรียกเก็บได้คลุมถึงกรณีที่มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบแล้วด้วย ซึ่งพิจารณาได้ดังนี้

ก. กรณีที่มีการวางประกันค่าภาษีอากรตามมาตรา 112 แล้วไม่มีการชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร ทำให้ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าเมื่อมีการวางประกัน ค่าภาษีอากรก็เพื่อนำสินค้าออกไปจากอารักขาของศุลกากรความรับผิดชอบในเงินเพิ่มร้อยละ หนึ่งต่อเดือนก็เกิดขึ้นซ่อนอยู่ด้วย และนอกจากนี้ในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกได้นำเงินค่า ภาษีมาชำระภายในกำหนด 30 วัน ก็ทำให้หลุดพ้นจากความรับผิดชอบในเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ แต่สำหรับเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนั้นหาหลุดพ้นไปด้วยไม่ เพราะการชำระค่าภาษีอากรดังกล่าว เป็นการชำระหลังจากวันส่งมอบหรือส่งออกแล้ว การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบนี้เป็น

การเรียกเก็บโดยผลมาจากการชำระหนี้ไม่ตรงตามกำหนดเวลาดำเนินการโดยปกติ การผิดนัดนั้นเอง และจุดนี้เองที่อาจทำให้มีผู้โต้แย้งได้ว่าหากเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินค่าภาษีอากรล่าช้าเองแล้ว ความล่าช้านั้นจะเป็นโทษหนักขึ้นกับผู้นำเข้าหรือส่งออกที่จะต้องรับผิดชอบในส่วนของเงินเพิ่ม ซึ่งมันไม่สมควร

ข. กรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่าของใดมีความจำเป็นที่ต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วนอธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้โดยยังไม่ต้องทำใบขนสินค้าและเสียอากรตามความใน มาตรา 40 วรรคสอง เมื่อปรากฏว่าผู้นำเข้ามิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดก็ต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ แต่ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรจะให้ผู้นำเข้าทำสัญญาประกันไว้ เมื่อผิดสัญญากรมศุลกากรจะบังคับสัญญาประกันแทนและจะเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบนี้ต่อเมื่อได้มีการประเมินอากรและแจ้งให้มาชำระแล้วไม่มาชำระภายใน 30 วัน อีกครั้งหนึ่ง ส่วนเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนั้นกรมศุลกากรเรียกเก็บได้นับแต่วันที่ผู้นำเข้ารับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากรจนกว่าจะนำเงินมาชำระเสร็จสิ้น ซึ่งแม้ผู้นำเข้าจะปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนด และไม่ต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบแล้วก็ตาม หากว่าได้มีการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วก็ต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งด้วย

ค. กรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่าของใดมีความจำเป็นที่จะต้องส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้ส่งของนั้นออกไปก่อนโดยยังไม่ต้องทำใบขนสินค้าและเสียอากรให้ครบถ้วนตามมาตรา 45 วรรคสอง เมื่อส่งของออกไปแล้วผู้ส่งออกไม่มาปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วนตามเงื่อนไขที่กำหนดก็ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ แต่หากปฏิบัติภายในเงื่อนไขแล้วก็ไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มร้อยละยี่สิบ ส่วนเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งนั้นไม่ว่าจะเป็น การปฏิบัติตามเงื่อนไขหรือไม่ก็ตามหากมีการส่งของออกไปแล้ว ก็จะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันส่งออกเป็นต้นไป แต่ทางปฏิบัตินั้นจะเห็นว่า การร้องขอส่งของออกกรณีเร่งด่วนตามมาตรา 45 นี้ไม่มีเลขกฎหมายในส่วนนี้จึงเป็นหมันไปด้วย



ดังที่ได้กล่าวมาแล้วจะเห็นว่า การเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้น กรมศุลกากรเรียกเก็บได้กว้างกว่าเรียกเก็บในทำนองดอกเบี้ย ซึ่งเก็บในทุกกรณีที่มีการนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรโดยไม่วางเงินประกันค่าภาษีอากรหรือไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนจนกว่าจะนำเงินมาชำระหรือวางเป็นประกันค้ำจำนวนค่าภาษีอากร อันเป็นการครอบคลุมถึงในกรณีที่มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละสี่สิบแล้วด้วย ทั้ง 3 กรณี ซึ่งอาจจะเป็นผลมาจากการแก้ไขกฎหมาย โดยเพิ่มบทบัญญัติมาตรา 112 จัดว่าในการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งขึ้นมา โดยไม่มีการยกเลิกเงินเพิ่มร้อยละสี่สิบ ซึ่งเป็นบทบัญญัติให้กรมศุลกากรเรียกเก็บมาก่อนเป็นเวลานานแล้วตั้งแต่ยังไม่มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง ดังนั้นเมื่อมีการเพิ่มบทบัญญัติให้มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งด้วย เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งและเงินเพิ่มร้อยละสี่สิบจึงมีการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนกัน



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย