

ปัญหาการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วน
ที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

นายพาทิศ เกษมคุณ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Problems of Surcharge Payment from Non-payment or Incomplete Payment of Duty
Incurred before Enforcement of the Customs Act B.E. 2560

Mr. Patid Kasemkhun

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

บทคัดย่อ

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560
ผู้ศึกษาวิจัย	นายพาทิศ เกษมคุณ
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	นายประภาศ คงเอียด

บทบัญญัติว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีความเปลี่ยนแปลงไปเมื่อเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องชำระเงินเพิ่มจากกรณีดังกล่าวในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม แต่เงินเพิ่มดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ในขณะที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้กำหนดให้เงินเพิ่มดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มแต่อย่างใด

ผู้ศึกษาวิจัยพบว่ามีความพิพาทของศาลที่ได้ตัดสินให้ผู้นำเข้าต้องชำระเงินเพิ่มจากการเสียอากรขาเข้าไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แต่เงินเพิ่มดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียเพิ่มตามบทบัญญัติของกฎหมายฉบับดังกล่าว ซึ่งจากการศึกษาบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นหลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา หลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง และหลักกฎหมายอายุย้อนหลังเป็นคุณได้ ผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่าแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวไม่สอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องดังกล่าว และแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อรัฐและผู้มีหน้าที่เสียอากร

ผู้ศึกษาวิจัยจึงเห็นสมควรเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการเสนอให้ศาลตัดสินคดีที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าวให้สอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องดังกล่าว และแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายฉบับดังกล่าวให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความแน่นอนของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิธ (Adam Smith)

.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(นายประภาศ คงเอียด)

.....ผู้ศึกษาวิจัย
(นายพาทิศ เกษมคุณ)

Abstract

Thesis	Problems of Surcharge Payment from Non-payment or Incomplete Payment of Duty Incurred before Enforcement of the Customs Act B.E. 2560
Researcher	Mr. Patid Kasemkhun
Field of Study	Master of Laws Program in Finance and Tax Laws
Advisor	Mr. Prapas Kong-ied

The provisions regarding surcharge payment from non-payment or incomplete payment of duty of the Customs Act B.E. 2560 have changed from the Customs Act B.E. 2469. The Customs Act B.E. 2560 has specified that an importer or an exporter shall pay surcharge from such case at the rate of 1 percent per month of the duty to be paid or additionally paid. However, the surcharge shall not exceed the duty to be paid or additionally paid. Notwithstanding, the Customs Act B.E. 2469 has not specified that the surcharge shall not exceed the duty to be paid or additionally paid.

The Researcher found court judgments judging an importer to pay surcharge from an incomplete payment of import duty incurred before the enforcement of the Customs Act B.E. 2560, but the surcharge shall not exceed the import duty to be additionally paid pursuant to such law. From researches on the related tax law principles, i.e., the Enforcement of Tax Law in Terms of Time, the Non-retroactivity of Tax Law and the Retroactivity of Criminal Law, the Researcher has been of the opinion that the court judgments are not in accordance with such related tax law principles, and shall significantly affect the state and duty payers.

The Researcher, therefore, has deemed appropriate to propose solutions to effectively solve the problems by proposing courts to judge any case related to such problems to be in accordance with the related tax law principles, and amending the law to be clearer to be in accordance with the Certainty of Adam Smith's Good Taxation Principles.

.....Advisor's Signature
(Mr. Prapas Kong-ied)

.....Researcher's Signature
(Mr. Patid Kasemkhun)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้จะไม่มีความสำเร็จล่วงไปได้ด้วยดีหากไม่ได้รับความกรุณาเป็นอย่างยิ่งจากท่านอาจารย์ประภาศ คงเอียด ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาของเอกัตศึกษานับนี้ รวมถึงให้ความรู้และแนวทางอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการศึกษาวิจัย ตลอดจนให้คำปรึกษาแนะนำเพื่อให้เอกัตศึกษานับนี้เสร็จสมบูรณ์ ผู้ศึกษาวิจัยขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูง

ผู้ศึกษาวิจัยขอขอบพระคุณนายธนิศร วรพจน์ ที่ได้จุดประกายความคิดในการศึกษาวิจัยและจัดทำเอกัตศึกษานับนี้ รวมถึงนางสาวอุษา เขียวมณี นายณัฐพงศ์ วงศ์แสงเอี่ยม นายณัฐชัย ศิริแสงชัยกุล และนิสิตร่วมรุ่นทุกท่าน ตลอดจนบรรดาบุคคลที่เกี่ยวข้อง ที่ได้ให้คำปรึกษาแนะนำและกำลังใจตลอดการจัดทำเอกัตศึกษานับนี้

ผู้ศึกษาวิจัยขอขอบพระคุณครอบครัวและนางสาวพรภวิษย์ ประทีปโชติพร สำหรับการสนับสนุนและกำลังใจที่สำคัญเป็นอย่างยิ่งในการจัดทำเอกัตศึกษานับนี้

สุดท้ายนี้ผู้ศึกษาวิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะมีคุณค่าทางวิชาการและเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาทฤษฎีในภาวภาคหน้าไม่มากนักน้อย และหากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดประการใด ผู้ศึกษาวิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ค
Abstract.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	4
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	5
บทที่ 2 กฎหมายศุลกากรของประเทศไทย.....	6
2.1 ประวัติและวิวัฒนาการของกฎหมายศุลกากร.....	6
2.1.1 สมัยสุโขทัย.....	6
2.1.2 สมัยอยุธยา.....	7
2.1.3 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์.....	7
2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บอากร.....	7
2.2.1 การจัดการรายได้เข้ารัฐ.....	7
2.2.2 การจำกัดการบริโภค.....	8
2.2.3 การส่งเสริมการผลิตเพื่อส่งออกและการส่งเสริมการส่งออก.....	9
2.2.4 การตอบโต้การอุดหนุนการส่งออก.....	9
2.3 โครงสร้างของกฎหมายศุลกากร.....	10

2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียอากร.....	10
2.3.2 การคำนวณอากร.....	10
2.3.3 วิธีการเสียอากร.....	13
2.3.4 การระงับข้อพิพาทศุลกากร.....	14
2.3.5 การบังคับคดีศุลกากร.....	15
2.4 ความรับผิดชอบในการเสียอากร.....	16
2.5 การชำระเงินเพิ่ม.....	17
2.5.1 การชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.....	17
2.5.2 การชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.....	17
บทที่ 3 หลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.....	20
3.1 หลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา.....	20
3.1.1 การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของสถานที่.....	20
3.1.2 การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของบุคคล.....	21
3.1.3 การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของเวลา.....	21
3.2 หลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง.....	22
3.3 หลักกฎหมายอายุย้อนหลังเป็นคุณได้.....	31
3.3.1 การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาในทางที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี.....	32
3.3.2 การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี.....	32
3.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	34
3.4.1 หลักความเป็นธรรม.....	34
3.4.2 หลักความแน่นอน.....	34
3.4.3 หลักความสะดวก.....	34

3.4.4 หลักความประหยัด.....	35
บทที่ 4 แนวทางการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังในต่างประเทศ	36
4.1 แนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา	36
4.2 แนวทางของประเทศออสเตรเลีย.....	41
บทที่ 5 แนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ.....	46
5.1 บทวิเคราะห์แนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	46
5.2 ผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญของแนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.....	58
5.2.1 ผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อรัฐ.....	58
5.2.2 ผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้มีหน้าที่เสียอากร.....	59
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	61
6.1 บทสรุป.....	61
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	62
รายการอ้างอิง	67
ประวัติผู้ศึกษาวิจัย	70
ภาคผนวก	71

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศไทยในปัจจุบันเป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กฎหมายฉบับดังกล่าวได้ถูกประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2560 และมีผลใช้บังคับในวันที่ 13 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560 กฎหมายฉบับดังกล่าวได้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศไทยที่ใช้บังคับอยู่ก่อนหน้ามาเป็นระยะเวลากว่า 90 ปี โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นได้ถูกประกาศใช้เนื่องมาจากความล้าสมัยและความไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันของบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงได้มีความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับมาตรฐานสากลมากยิ่งขึ้น¹

บทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีความเปลี่ยนแปลงไปมากเมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ตัวอย่างเช่น บทบัญญัติว่าด้วยการประเมินอากร โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้ภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ไต่ยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกิน 2 ปี² ในขณะที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้นไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดกรอบระยะเวลาในการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรไว้แต่อย่างใด การประเมินอากรของพนักงานศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงมีอายุความ 10 ปี ตามบทบัญญัติว่าด้วยอายุความของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์³ บทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์การประเมินอากร โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 180 วัน นับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ดังกล่าวครบถ้วน ซึ่งหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

¹ โปรดดูหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 วรรคสอง

³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็จะมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้⁴ ในขณะที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้นไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดกรอบระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้แต่อย่างใด การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงสามารถกระทำได้อย่างไม่มีระยะเวลาจำกัด และบทบัญญัติว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วน โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินเพิ่มจากกรณีดังกล่าวในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม แต่เงินเพิ่มดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ในขณะที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้นได้กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินเพิ่มในกรณีดังกล่าวในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มเช่นเดียวกัน แต่ไม่ได้กำหนดว่าเงินเพิ่มดังกล่าวนั้นจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มไว้แต่อย่างใด เป็นต้น จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นเป็นคุณต่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมากยิ่งขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่ได้ถูกยกเลิกไปแล้ว

อย่างไรก็ตาม แม้บทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นจะเป็นคุณต่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมากยิ่งขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งการดังกล่าวก็สอดคล้องกับเจตนารมณ์ประการหนึ่งของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศไทยมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น แต่บทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นก็ยังคงมีปัญหาการใช้บังคับในทางปฏิบัติอยู่หลายประการ ซึ่งปัญหาการใช้บังคับบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่สำคัญประการหนึ่งนั้นได้แก่ ปัญหาการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เนื่องจากมีแนวคำพิพากษาของศาลที่ได้ตัดสินให้ผู้นำของเข้าต้องชำระเงินเพิ่มจากการเสียอากรขาเข้าไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แต่เงินเพิ่มดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียเพิ่มตามบทบัญญัติว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนของกฎหมายฉบับดังกล่าว ทั้ง ๆ ที่หากพิจารณาในแง่ของความรับผิดชอบในการเสียอากรแล้ว จะเห็นได้ว่าความรับผิดชอบในการเสียอากรขาเข้าของผู้นำของเข้าดังกล่าวได้เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ ไม่ได้เกิดขึ้นภายหลังจากที่พระราชบัญญัติ

⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 41 วรรคหนึ่ง และมาตรา 42 วรรคหนึ่ง

ศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้วแต่อย่างไร และเมื่อความรับผิดชอบในการเสียอากรของผู้นำเข้าของเข้าดังกล่าวได้เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่นั้น การชำระเงินเพิ่มจากการเสียอากรขาเข้าไม่ครบถ้วนของผู้นำเข้าดังกล่าวจึงควรเป็นไปตามบทบัญญัติว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่ไม่ได้กำหนดให้เงินเพิ่มดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียเพิ่มไว้แต่อย่างใด ซึ่งแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อรัฐในการทำให้กรมศุลกากรต้องสูญเสียรายได้จากการได้รับชำระเงินเพิ่มในส่วนที่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อไปยังการขาดรายได้ทางภาษีอากรของรัฐที่จะนำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศต่อไป ทั้ง ๆ ที่หากพิจารณาในแง่ของความรับผิดชอบในการเสียอากรดังกล่าวแล้ว กรมศุลกากรควรที่จะได้รับชำระเงินเพิ่มในส่วนที่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มดังกล่าว นอกจากนี้ แนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวยังไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียอากรที่มีความรับผิดชอบในการเสียอากรเกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่และได้ยินยอมชำระเงินเพิ่มในส่วนที่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้แก่กรมศุลกากรภายหลังจากที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลบังคับใช้แล้ว

ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาโครงสร้างของกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย โดยเฉพาะบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าว หลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าว แนวคำพิพากษาของศาลที่ได้ตัดสินปัญหาที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับปัญหาดังกล่าว และแนวทางในต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าว รวมถึงวิเคราะห์แนวคำพิพากษาของศาลที่เป็นปัญหาดังกล่าวและผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญ ตลอดจนเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพ

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560
- 2) เพื่อศึกษาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และแนวคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้อง
- 3) เพื่อศึกษาแนวทางการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย

4) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์แนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ

5) เพื่อค้นหาแนวทางการแก้ไขปัญหาการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อย่างมีประสิทธิภาพ

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

แนวคำพิพากษาของศาลที่ได้ตัดสินให้การชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 22 ไม่สอดคล้องกับหลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา หลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง และหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้ และส่งผลกระทบต่อรัฐและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอย่างมีนัยสำคัญ

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

1) ศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

2) ศึกษาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

3) ศึกษาแนวทางการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย

4) ศึกษาแนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ

5) ศึกษาแนวทางการแก้ไขปัญหาการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อย่างมีประสิทธิภาพ

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การศึกษาวิจัยนี้ใช้วิธีวิจัยเอกสาร โดยค้นคว้า รวบรวมข้อมูล และศึกษาจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร คู่มือแบบการร่างกฎหมาย คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ คำพิพากษาของศาลฎีกา และข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต รวมถึงการขอคำแนะนำจากอาจารย์ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีศุลกากร เพื่อนำมาวิเคราะห์และสรุปประเด็นปัญหาของการศึกษาวิจัย ตลอดจนเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

- 1) ทำให้ทราบถึงบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560
- 2) ทำให้ทราบถึงหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และแนวคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้อง
- 3) ทำให้ทราบถึงแนวทางการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย
- 4) ทำให้ทราบถึงแนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560
- 5) ทำให้ทราบถึงปัญหาและผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญของแนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560
- 6) ทำให้ทราบถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อย่างมีประสิทธิภาพ

บทที่ 2

กฎหมายศุลกากรของประเทศไทย

ในบทนี้จะศึกษาถึงกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย เพื่อให้เห็นถึงภาพรวมของกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย ก่อนที่จะนำไปสู่ประเด็นปัญหาของการศึกษาวิจัยนี้ที่จะกล่าวถึงในบทต่อไป โดยเริ่มต้นจากประวัติและวิวัฒนาการของกฎหมายศุลกากร วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บอากร และโครงสร้างของกฎหมายศุลกากรซึ่งได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียอากร การคำนวณอากร วิธีการเสียอากร การระงับข้อพิพาทศุลกากร และการบังคับคดีศุลกากร รวมถึงความรับผิดชอบในการเสียอากร ตลอดจนการชำระเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากร

2.1 ประวัติและวิวัฒนาการของกฎหมายศุลกากร

กฎหมายศุลกากรของประเทศไทยเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยการจัดเก็บอากรจากการนำเข้าหรือการส่งออกสินค้า สำหรับประวัติและวิวัฒนาการของการจัดเก็บอากรของประเทศไทยนั้นไม่สามารถระบุได้อย่างแน่ชัดว่าเกิดขึ้นในยุคสมัยใด แต่จากบรรดาหลักฐานในอดีตที่ปรากฏให้ศึกษาพอจะสรุปได้ดังต่อไปนี้

2.1.1 สมัยสุโขทัย

ศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชหลักที่ 1 ได้ระบุไว้ว่า “เมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลา ในนามีข้าว เจ้าเมืองบ่เอาจกอบในไพร่ลู่ทาง เพื่อนจูงวัวไปค้า ขี่ม้าไปขาย ใครจักใคร่ค้าช้างค้า ใครจักใคร่ค้าม้าค้า...” โดยคำว่า “จกอบ” เป็นคำที่ใช้สำหรับเรียกภาษีชนิดหนึ่งซึ่งจัดเก็บจากการนำสัตว์และสิ่งของมาจำหน่าย อย่างไรก็ตาม จกอบในสมัยสุโขทัยนั้นจะหมายความรวมถึงภาษีที่จัดเก็บจากการนำเข้าหรือการส่งออกสินค้าด้วยหรือไม่นั้นไม่อาจทราบได้แน่ชัด⁵ ต่อมาได้มีการเรียกจกอบว่า “จังกอบ” ด้วยเช่นกัน

⁵ กรมศุลกากร, ธีระสิทธิ์ วันสถาปนากรมศุลกากร ครบรอบ 120 ปี 4 กรกฎาคม 2537 (กรุงเทพมหานคร: กองจดหมายเหตุแห่งชาติกรมศิลปากร, 2547). หน้า 49-50.

2.1.2 สมัยอยุธยา

เป็นยุคสมัยที่การค้าขายกับต่างประเทศเจริญก้าวหน้าขึ้นมา มีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในด้านดังกล่าวโดยตรงคือพระคลังสินค้าซึ่งเป็นตัวแทนของรัฐในการค้าขายกับต่างประเทศ โดยในสมัยอยุธยานั้นมีการจัดเก็บจังกอบสินค้าซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า

2.1.3 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์

ในช่วงที่พระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 4) เป็นพระมหากษัตริย์ รัฐบาลของประเทศอังกฤษได้ส่งเซอร์ จอห์น เบริง (Sir John Bowring) เข้ามาทำสนธิสัญญาเบาริงกับประเทศไทยซึ่งเป็นสนธิสัญญาว่าด้วยการค้าขายระหว่างประเทศ โดยข้อความในสนธิสัญญาเบาริงในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรได้ระบุให้มีการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้า

ต่อมาในช่วงที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 5) เป็นพระมหากษัตริย์ มีการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีอากรใหม่ โดยมีการจัดตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์เป็นสำนักงานกลางในการรวบรวมรายได้ของแผ่นดินซึ่งรวมถึงภาษีที่จัดเก็บจากการนำเข้าและส่งออกสินค้าด้วย ต่อมาในช่วงที่พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 6) เป็นพระมหากษัตริย์ ประเทศไทยได้เข้าร่วมสงครามโลกครั้งที่ 1 กับฝ่ายสัมพันธมิตรซึ่งเป็นฝ่ายที่ได้รับชัยชนะในสงครามดังกล่าว ส่งผลให้ประเทศไทยได้มีโอกาสแก้ไขเพิ่มเติมสนธิสัญญาต่าง ๆ ที่ทำให้ประเทศไทยเสียเปรียบในด้านการศุลกากรให้ได้รับความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

ต่อมาพระวรวงศ์เธอพระองค์เจ้าพร้อมพงษ์อิธราช อธิบดีกรมศุลกากรในสมัยดังกล่าวได้เริ่มต้นจัดทำร่างกฎหมายศุลกากรโดยอาศัยกฎหมายจากประเทศอังกฤษเป็นต้นแบบจนสามารถตราพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ขึ้นได้ในสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 7) และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมาจนกลายมาเป็นพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่มีผลใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั่นเอง

2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บอากร

สำหรับการจัดเก็บอากรจากการนำเข้าหรือการส่งออกสินค้าของประเทศไทยนั้น มีวัตถุประสงค์ทั้งหมด 4 ประการดังต่อไปนี้

2.2.1 การจัดการรายได้เข้ารัฐ

การจัดเก็บอากรจากการนำเข้าหรือการส่งออกสินค้านั้นเป็นไปเพื่อการนำอากรดังกล่าวมาเป็นรายได้ของรัฐอีกทางหนึ่งเพื่อใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศต่อไป โดยในปีงบประมาณ พ.ศ.

2563 (ตั้งแต่ตุลาคม พ.ศ. 2562 จนถึงกันยายน พ.ศ. 2563) รัฐบาลมีรายได้จากกรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บอากรตามกฎหมายศุลกากรเป็นเงินจำนวน 93,898 ล้านบาท แม้รายได้ดังกล่าวจะดูไม่สูงมากนักเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากกรมสรรพากร (1,833,635 ล้านบาท) และรายได้จากกรมสรรพสามิต (548,363 ล้านบาท) แต่ก็ไม่อาจปฏิเสธได้ว่ารายได้ดังกล่าวก็เป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของรายได้รัฐในแต่ละปีที่จะถูกนำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศต่อไป⁶

2.2.2 การจำกัดการบริโภค

การจัดเก็บอากรจากการนำเข้าหรือการส่งออกสินค้าอาจเป็นไปเพื่อการจำกัดการบริโภคสินค้าของประชาชนให้อยู่ภายในประเทศเท่านั้น โดยสินค้าบางประเภทรัฐไม่ต้องการให้มีการนำเข้ามาจากต่างประเทศมากเพราะจะส่งผลกระทบต่อบรรดาผู้ผลิตสินค้าประเภทเดียวกันในประเทศ รัฐก็จะเพิ่มอัตราศุลกากรของการนำเข้าสินค้าประเภทดังกล่าวให้สูงขึ้น และเมื่อมีการเพิ่มอัตราศุลกากรของการนำเข้าสินค้าประเภทดังกล่าวให้สูงขึ้น ราคาของสินค้านำเข้าประเภทดังกล่าวก็จะสูงขึ้นตามต้นทุนของสินค้าที่สูงขึ้นนั่นเอง ประชาชนที่สามารถบริโภคสินค้านำเข้าประเภทดังกล่าวได้จึงถูกจำกัดให้ลดลงเหลือเฉพาะประชาชนที่ไม่ได้รับความเดือดร้อนจากการเพิ่มอัตราศุลกากรของการนำเข้าสินค้าประเภทดังกล่าวเท่านั้น ส่วนประชาชนที่ได้รับความเดือดร้อนจากการเพิ่มอัตราศุลกากรของการนำเข้าสินค้าประเภทดังกล่าวก็จะหันไปบริโภคสินค้าประเภทเดียวกันที่ถูกผลิตขึ้นภายในประเทศแทน เช่น บุหรี่ รถยนต์ และสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ เป็นต้น

ในทางกลับกัน สินค้าบางประเภทรัฐไม่ต้องการให้มีการส่งออกไปยังต่างประเทศมากเพราะต้องการสงวนไว้ไว้ประชาชนบริโภคภายในประเทศ รัฐก็จะเพิ่มอัตราศุลกากรของการส่งออกสินค้าประเภทดังกล่าวให้สูงขึ้น และเมื่อมีการเพิ่มอัตราศุลกากรของการส่งออกสินค้าประเภทดังกล่าวให้สูงขึ้น ราคาของสินค้าส่งออกประเภทดังกล่าวก็จะสูงขึ้นตามต้นทุนของสินค้าที่สูงขึ้นนั่นเอง ส่งผลให้การส่งออกสินค้าประเภทดังกล่าวไปยังต่างประเทศลดลงในท้ายที่สุด เช่น ไม้ที่ยังไม่ได้แปรรูป หนังกบ น้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น

⁶ กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง, “ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิปีงบประมาณ 2563 (ตุลาคม 2562 - กันยายน 2563)” [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อตุลาคม 2563. แหล่งที่มา: <http://www.mof.go.th>

2.2.3 การส่งเสริมการผลิตเพื่อส่งออกและการส่งเสริมการส่งออก

การจัดเก็บอากรจากการนำเข้าสินค้าอาจเป็นไปได้เพื่อการส่งเสริมการผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไปยังต่างประเทศ โดยสินค้าบางประเภทรัฐต้องการให้มีการนำเข้ามาจากต่างประเทศมากเพราะเป็นสินค้าที่ถุกนำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไปยังต่างประเทศ และสินค้าที่ถูกลดขึ้นดังกล่าวมีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ รัฐก็จะลดอัตราศุลกากรของการนำเข้าสินค้าประเภทที่ถุกนำมาใช้เป็นวัตถุดิบดังกล่าวให้ลดลง และเมื่อมีการลดอัตราศุลกากรของการนำเข้าสินค้าประเภทดังกล่าวให้น้อยลง ราคาของสินค้านำเข้าประเภทดังกล่าวก็จะน้อยลงตามต้นทุนของสินค้าที่น้อยลงนั่นเอง ส่งผลให้การนำเข้าสินค้าประเภทดังกล่าวจากต่างประเทศเพิ่มขึ้นในท้ายที่สุด

นอกจากนี้ การจัดเก็บอากรจากส่งออกสินค้าอาจเป็นไปได้เพื่อการส่งเสริมการส่งออกสินค้าไปยังต่างประเทศ โดยสินค้าบางประเภทรัฐต้องการให้มีการส่งออกไปยังต่างประเทศมากเพราะเป็นสินค้าที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ รัฐก็จะลดอัตราศุลกากรของการส่งออกสินค้าประเภทดังกล่าวให้น้อยลง และเมื่อมีการลดอัตราศุลกากรของการส่งออกสินค้าประเภทดังกล่าวให้น้อยลง ราคาของสินค้าส่งออกประเภทดังกล่าวก็จะน้อยลงตามต้นทุนของสินค้าที่น้อยลงนั่นเอง ส่งผลให้การส่งออกสินค้าประเภทดังกล่าวไปยังต่างประเทศเพิ่มขึ้นในท้ายที่สุด

2.2.4 การตอบโต้การอุดหนุนการส่งออก

การจัดเก็บอากรจากการนำเข้าสินค้าอาจเป็นไปได้เพื่อการตอบโต้การอุดหนุนการส่งออก โดยสินค้าบางประเภทที่ถุกนำเข้ามาในประเทศไทยนั้นได้รับความช่วยเหลือทางการเงินจากรัฐของประเทศผู้ส่งออกด้วยวิธีการต่าง ๆ เช่น การลดอัตราศุลกากรในการส่งออกสินค้าประเภทดังกล่าวเข้ามายังประเทศไทย เป็นต้น จนทำให้สินค้าประเภทดังกล่าวได้เปรียบสินค้าประเภทเดียวกันที่ถุกผลิตขึ้นในประเทศไทย ส่งผลให้เกิดความเสียหายต่อบรรดาผู้ผลิตสินค้าประเภทดังกล่าวในประเทศไทย สินค้าประเภทดังกล่าวจึงอาจถูกเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากอัตราอากรที่เรียกเก็บตามปกติได้⁷

⁷ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร (ม.ป.ท., 2563). หน้า 12-13.

2.3 โครงสร้างของกฎหมายศุลกากร

โครงสร้างของกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยฉบับที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน สามารถแบ่งออกได้เป็นดังต่อไปนี้

2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียอากร

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วว่ากฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยการจัดเก็บอากรจากการนำเข้าหรือการส่งออกสินค้า ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จึงได้แก่ ก. ผู้นำของเข้า และ ข. ผู้ส่งของออก⁸

ก. ผู้นำของเข้า ให้หมายความรวมถึง “เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากอารักขาของพนักงานศุลกากร” ด้วย

ข. ผู้ส่งของออก ให้หมายความรวมถึง “เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่ได้ออกไปนอกราชอาณาจักร” ด้วย⁹

โดยการจัดเก็บอากรนั้นให้เป็นไปตามที่กฎหมายฉบับดังกล่าวและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรกำหนด ซึ่งกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรฉบับที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั้นคือพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไปในภายหลัง

2.3.2 การคำนวณอากร

การคำนวณอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีดังต่อไปนี้

2.3.2.1 การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้¹⁰

⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13

⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 4

¹⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 14

ก. กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคา ศุลกากร และพิกัดศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้ามาของสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตรา ศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของดังกล่าวออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยของ ดังกล่าวออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น

ข. กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายหรือถูกทำลาย ให้คำนวณอากร ตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าไปเก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าว

ค. กรณีของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นของเพื่อการถ่ายลำ และต่อมามีการขอ เปลี่ยนผ่านพิธีศุลกากรเป็นของนำเข้ามาภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 102 วรรคสอง ให้ คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของ ดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักร

นอกจากนี้ ยังมีกรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อนำเข้ามาใน ราชอาณาจักร ไม่ว่าจะของดังกล่าวจะนำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักรหรือจากในราชอาณาจักร ให้ คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของ ดังกล่าวออกไปจากเขตปลอดอากร¹¹

โดยราคาศุลกากรกรณีนำของเข้านั้น หมายถึงราคาแห่งของเพื่อความมุ่งหมายใน การจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้¹²

- ก. ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
- ข. ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- ค. ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- ง. ราคาหักทอน
- จ. ราคาคำนวณ
- ฉ. ราคาย้อนกลับ

¹¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 154 วรรคหนึ่ง

¹² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 16 (1)

ในทางปฏิบัติ พนักงานศุลกากรจะประเมินราคาศุลกากรกรณีนำเข้าโดยพิจารณาจาก ก. ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ก่อนเป็นอันดับแรก หากมีเหตุอันควรสงสัยในราคาดังกล่าวจึงจะพิจารณาจาก ข. ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน เป็นลำดับถัดไป และหากยังมีเหตุอันควรสงสัยในราคาดังกล่าวอีกก็จะพิจารณาจาก ค. ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน เป็นลำดับถัดไป โดยจะประเมินในลักษณะดังกล่าวตามลำดับไปเรื่อย ๆ จนกว่าจะได้ราคาประเมินตามที่พนักงานศุลกากรเห็นว่าเหมาะสม

นอกจากนี้ การกำหนดราคาศุลกากรในกรณีนำเข้าจะต้องรวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งของ ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามาทางด้านศุลกากรด้วย¹³

2.3.2.2 การคำนวณอากรสำหรับของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่พนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว¹⁴

โดยราคาศุลกากรกรณีของส่งออกนั้น หมายถึงราคาขายส่งเงินสดซึ่งจะพึงขายประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และสถานที่ส่งของออกโดยไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด¹⁵

สำหรับพิกัดอัตราศุลกากรนั้น คำว่า “พิกัดอัตราศุลกากร” เป็นคำที่ประกอบด้วยคำสองคำรวมกันได้แก่คำว่า “พิกัดศุลกากร” และ “อัตราศุลกากร” โดยพิกัดศุลกากรหมายถึงตัวเลขที่กำหนดขึ้นอย่างเป็นระบบเพื่อจัดกลุ่มให้แก่สินค้าต่าง ๆ รวม 99 กลุ่ม ส่วนอัตราอากรนั้นหมายถึงอัตราในการเก็บอากรแก่ของตามพิกัดศุลกากรนั้น ๆ¹⁶ พิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทยในปัจจุบันนั้นเป็นไปตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยอัตราอากรตามกฎหมายฉบับดังกล่าวสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 แบบ ได้แก่ อัตราอากรตามราคาและอัตราอากรตามสภาพ ซึ่งหากของใดที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีการระบุอัตราอากรไว้ทั้งอัตราอากรตามราคาและอัตราอากรตามสภาพ ให้

¹³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 17 วรรคหนึ่ง

¹⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 15

¹⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 16 (2)

¹⁶ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, หน้า 35.

เสียอากรสำหรับของดังกล่าวในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า¹⁷ กล่าวคือ ให้คำนวณอากรของของดังกล่าวด้วยอัตรอากรทั้งสองแบบ และให้เสียอากรตามอัตราที่คำนวณออกมาแล้วเสียอากรมากที่สุดนั่นเอง

2.3.3 วิธีการเสียอากร

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เมื่อนำของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือจะส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนดซึ่งอย่างน้อยจะต้องมีรายการดังต่อไปนี้

- ก. ชนิดแห่งของ
- ข. ปริมาณ น้ำหนัก และคุณภาพแห่งของ
- ค. ราคาศุลกากร
- ง. ประเทศต้นทางหรือประเทศปลายทาง

เมื่อพนักงานศุลกากรได้ตรวจสอบรายการที่แสดงไว้ในใบขนสินค้าแล้วเห็นว่ารายการที่แสดงไว้นั้นครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรลงนามรับรองในใบขนสินค้าหรือใช้วิธีการอื่นใดตามที่อธิบดีกำหนดเพื่อรับรองว่ารายการที่ได้แสดงไว้นั้นครบถ้วนแล้ว¹⁸

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากร และพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว¹⁹

เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามกฎหมายฉบับดังกล่าวและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร โดยการประเมินอากรนั้นให้ดำเนินการได้ภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายต่ออธิบดีได้อีกไม่เกิน 2 ปี และในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากร ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว²⁰

¹⁷ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 5

¹⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 52

¹⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13 วรรคสาม

²⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19

เมื่อประเมินอาการแล้ว ให้พนักงานศุลกากรส่งแบบแจ้งการประเมินอาการให้แก่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกภายในกำหนด 7 วัน นับแต่วันที่ประเมินอาการเสร็จ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องเสียอากรให้ครบถ้วน ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอาการดังกล่าว²¹

2.3.4 การระงับข้อพิพาทศุลกากร

เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้รับแบบแจ้งการประเมินอาการตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอาการต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอาการ โดยการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ อธิบดีประกาศกำหนด²²

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทน สำนักงานอัยการสูงสุด เป็นกรรมการ และให้อธิบดีแต่งตั้งข้าราชการในกรมศุลกากรคนหนึ่งเป็น เลขานุการและอีกไม่เกิน 2 คนเป็นผู้ช่วยเลขานุการ²³

โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด 180 วัน นับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ดังกล่าว ครบถ้วน และในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณา อุทธรณ์ออกไปอีกได้ไม่เกิน 90 วัน²⁴

หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จได้ภายใน กำหนดเวลาดังกล่าว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ และในกรณีที่ผู้นำ ของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำคดีไปฟ้องต่อศาล ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ของผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งของออกดังกล่าว²⁵

²¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 20

²² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 37

²³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 39

²⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 41

²⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 42

แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ถือเป็นที่สุด²⁶ และหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว²⁷

2.3.5 การบังคับคดีศุลกากร

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือส่งออกของออกค้ำชำระค่าอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้อธิบดีมีอำนาจกักของที่ผู้นำนั้นนำเข้าหรือส่งออกและกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรได้จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกจะเสียอากรที่ค้ำให้ครบถ้วน และถ้าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกไม่เสียอากรที่ค้ำดังกล่าวภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่กักของดังกล่าว ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของดังกล่าวออกขายทอดตลาดได้ โดยเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักใช้ค่าอากรที่ค้ำชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย หรือค่าภาระติดพันอย่างอื่นที่ค้ำชำระแก่กรมศุลกากร รวมทั้งค่าภาษีอากรตามกฎหมายอื่นก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ชำระหนี้ต่าง ๆ ที่ต้องชำระแก่ผู้เก็บรักษาและผู้ขนส่งที่นำของที่ขายทอดตลาดดังกล่าวเข้ามาตามลำดับ เมื่อได้หักใช้ดังกล่าวแล้วยังมีเงินเหลืออยู่เท่าใดให้คืนแก่เจ้าของ แต่หากพ้นกำหนดเวลา 6 เดือน นับแต่วันขายทอดตลาดแล้วเจ้าของไม่มารับคืน ให้เงินที่เหลืออยู่ดังกล่าวตกเป็นของรัฐ²⁸

หากกรมศุลกากรได้ดำเนินการตามวิธีการดังกล่าวแล้วยังไม่ได้รับค่าอากรหรือได้รับค่าอากรไม่ครบถ้วน ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่งแต่อย่างใด โดยวิธีการยึดและการขายทอดตลาดดังกล่าวให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี สำหรับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และค่าอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วน ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของ²⁹

²⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 47

²⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 48

²⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 23

²⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 24

2.4 ความรับผิดชอบในการเสียอากร

ความรับผิดชอบในการเสียอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีดังต่อไปนี้³⁰

ก. ความรับผิดชอบในการเสียอากรของผู้นำของเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

ความรับผิดชอบในกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จตามมาตรา 50

ข. ความรับผิดชอบในการเสียอากรของผู้ส่งของออกสำหรับของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

ความรับผิดชอบในกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จตามมาตรา 50

โดยการนำของเข้าและการส่งของออกสำเร็จตามมาตรา 50 นั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 กรณีดังต่อไปนี้³¹

ก. การนำของเข้าทางทะเล

ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามาได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

ข. การนำของเข้าทางบก

ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามาได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

ค. การนำของเข้าทางอากาศ

ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามาได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

³⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13 วรรคสอง

³¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 50

ง. การนำของเข้าทางไปรษณีย์

ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ ส่วนการส่งของออกทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการส่งออกตาม ก. หรือ ข. หรือ ค. แล้วแต่กรณี โดยจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

การนำของเข้าหรือการส่งของออกสำเร็จนั้นมีความสำคัญเป็นอย่างมากเนื่องจากเป็นจุดที่จะใช้พิจารณาว่าหนี้ในการชำระอากรของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้เกิดขึ้นแล้ว โดยเมื่อมีการนำของเข้าหรือการส่งของออกสำเร็จ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากร และพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว สำหรับอากรที่จะต้องเสียนั้นก็จะเป็นไปตามการคำนวณอากรดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

2.5 การชำระเงินเพิ่ม

2.5.1 การชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระ โดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ และในการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าว เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มดังกล่าวให้ถือเป็นเงินอากร³²

2.5.2 การชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม และเงินเพิ่มดังกล่าวให้ถือเป็นเงินอากร นอกจากนี้เงินเพิ่มดังกล่าวยังอาจลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง³³

³² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่งและวรรคสาม

³³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22 วรรคหนึ่ง วรรคสาม และวรรคสี่

โดยกฎกระทรวงดังกล่าวได้แก่กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การลดเงินเพิ่ม พ.ศ. 2560 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดเงินเพิ่มไว้ 3 กรณีดังต่อไปนี้

ก. ถ้าชำระอากรภายใน 1 ปีนับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร เงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.25 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่ชำระ

ข. ถ้าชำระอากรเกิน 1 ปีแต่ไม่เกิน 2 ปีนับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร เงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.5 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่ชำระ

ค. ถ้าชำระอากรเกิน 2 ปีแต่ไม่เกิน 3 ปีนับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร เงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่ชำระ

เมื่อมีการนำของเข้าหรือการส่งของออกสำเร็จ ความรับผิดชอบในการเสียอากรของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็จะเกิดขึ้น ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็จะมีหน้าที่เสียอากรตามการคำนวณอากรที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น อย่างไรก็ตาม หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือได้เสียอากรไว้แล้ว แต่ภายหลังพนักงานศุลกากรมาตรวจสอบและพบว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องเสียอากรหรืออากรที่ได้เสียไว้แล้วนั้นไม่ครบถ้วน และได้ส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกดังกล่าวตามที่กฎหมายกำหนด ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็ต้องเสียอากรที่ขาดให้ครบถ้วน นอกจากนี้ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็ต้องชำระเงินเพิ่มอีกด้วย โดยเงินเพิ่มนั้นจะคิดเป็นรายเดือนในอัตราร้อยละ 1 ของอากรที่ขาด โดยจะเริ่มคำนวณตั้งแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือวันที่ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระจนครบถ้วน

เมื่อเปรียบเทียบบทบัญญัติว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะเห็นได้ว่าการชำระเงินเพิ่มตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวมีความเหมือนกันในกรณีดังต่อไปนี้

ก. อัตราเงินเพิ่ม

โดยการชำระเงินเพิ่มตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวใช้อัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนเหมือนกัน เพียงแต่อัตราของการชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นอาจถูกลดลงได้หากเข้ากรณีตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การลดเงินเพิ่ม พ.ศ. 2560 ดังที่ได้กล่าวไว้แล้ว

ข. การไม่คำนวณเงินเพิ่มแบบทบต้น

โดยการชำระเงินเพิ่มตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวได้กำหนดให้การคำนวณเงินเพิ่มของอากรที่ต้องชำระนั้นไม่ต้องคำนวณแบบทบต้นเหมือนกัน

ค. การให้ถือเงินเพิ่มเป็นเงินอากร

โดยกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวได้กำหนดเงินเพิ่มนั้นถือเป็นเงินอากรเหมือนกัน

อย่างไรก็ตาม การชำระเงินเพิ่มตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวมีความแตกต่างกันในกรณีของการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มสูงสุดที่จะต้องชำระ โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้มีการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มสูงสุดที่จะต้องชำระแต่อย่างใด ดังนั้น เงินเพิ่มตามกฎหมายฉบับดังกล่าวจึงสามารถเพิ่มขึ้นได้อย่างไม่จำกัดจนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะชำระค่าอากรที่ขาดจนครบถ้วน แต่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นได้มีการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มสูงสุดที่จะต้องชำระไว้ โดยกำหนดให้เงินเพิ่มที่ต้องชำระจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ดังนั้น เงินเพิ่มตามกฎหมายฉบับดังกล่าวจึงถูกจำกัดไว้ให้สูงสุดเท่ากับอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มเท่านั้น แม้ว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะค้างชำระค่าอากรที่ขาดไว้เป็นเวลานานเท่าใดก็ตาม ซึ่งจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรมากกว่าบทบัญญัติว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

บทที่ 3

หลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ในบทนี้จะศึกษาถึงบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อันเป็นประเด็นปัญหาของการศึกษาวิจัยนี้ ซึ่งได้แก่หลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา หลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง หลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้ และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี รวมถึงแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้ตัดสินในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายดังกล่าว

3.1 หลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา

เมื่อมีการออกกฎหมายฉบับใหม่ซึ่งรวมถึงกฎหมายภาษีอากร ผู้ใช้กฎหมายจะต้องพิจารณาการใช้บังคับของกฎหมายฉบับดังกล่าวทั้งสิ้น 3 ประการ ได้แก่ การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของสถานที่ การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของบุคคล และการใช้บังคับของกฎหมายแง่ของเวลา

3.1.1 การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของสถานที่

โดยหลักแล้วกฎหมายไทยย่อมใช้บังคับเฉพาะแต่ในราชอาณาจักร คำว่า “ราชอาณาจักร” หมายถึงสถานที่ดังต่อไปนี้³⁴

- ก. พื้นดินและพื้นน้ำในประเทศไทย
- ข. ทะเลซึ่งเป็นอ่าวไทยตามพระราชบัญญัติกำหนดเขตจังหวัดในอ่าวไทยตอนใน พ.ศ. 2502
- ค. ทะเลซึ่งห่างจากชายฝั่งดินแดนของประเทศไทยไม่เกิน 12 ไมล์ทะเล
- ง. พื้นอากาศเหนือ ก. ข. และ ค.

อย่างไรก็ตาม กฎหมายอาจใช้บังคับแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนอกราชอาณาจักรได้ แต่จะต้องมีการระบุไว้โดยเฉพาะเจาะจงว่าให้กฎหมายฉบับดังกล่าวใช้บังคับแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ใดที่เกิดขึ้นนอกราชอาณาจักรบ้าง ตัวอย่างเช่น ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 7 (1) ที่ได้

³⁴ หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560). หน้า 70.

กำหนดให้ผู้ที่ทำความผิดเกี่ยวกับความมั่นคงแห่งราชอาณาจักรตามมาตรา 107 ถึงมาตรา 129 นอกพระราชอาณาจักร จะต้องรับโทษในราชอาณาจักร เป็นต้น

3.1.2 การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของบุคคล

โดยหลักแล้วกฎหมายไทยย่อมใช้บังคับแก่บุคคลทุกคนที่อยู่ในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะเป็
บุคคลสัญชาติใดก็ตาม อย่างไรก็ตาม กฎหมายอาจะระบุไว้โดยเฉพาะเจาะจงว่าให้ยกเว้นการใช้บังคับ
แก่บุคคลบางประเภท ตัวอย่างเช่น รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 124 วรรคหนึ่ง ที่ได้
กำหนดให้สมาชิกในที่ประชุมสภาผู้แทนราษฎร ที่ประชุมวุฒิสภา หรือที่ประชุมร่วมกันของรัฐสภา จะ
ไม่ถูกฟ้องร้องในทางใด ๆ จากการกล่าวถ้อยคำใดในทางแถลงข้อเท็จจริง แสดงความคิดเห็น หรือ
ออกเสียงลงคะแนนซึ่งเป็นเอกสิทธิ์โดยเด็ดขาด กล่าวคือจะไม่ถูกฟ้องร้องทั้งในทางแพ่งหรือทางอาญา
เป็นต้น (อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นต่างหากอยู่ในมาตรา 124 วรรคสอง)

3.1.3 การใช้บังคับของกฎหมายในแง่ของเวลา

โดยหลักแล้วกฎหมายไทยจะถูกกำหนดให้ใช้บังคับในวันถัดจากวันประกาศในราชกิจจา
นุเบกษา เพื่อให้ประชาชนหรือผู้อยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายได้รับทราบล่วงหน้า โดยกฎหมายจะ
เริ่มมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 00.01 นาฬิกา เป็นต้นไป³⁵ ตัวอย่างเช่น พระราชกำหนดพิกัตอัตรา
ศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่ได้ถูกกำหนดให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็น
ต้นไป³⁶ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มีเหตุผลและความจำเป็นไม่ว่าจะเป็นเรื่องนโยบาย เศรษฐกิจ
หรือสังคม กฎหมายก็อาจจะถูกกำหนดให้ใช้บังคับในเวลาต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ก. ใช้บังคับในทันที

ตัวอย่างเช่น ประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2563 เรื่องการปฏิบัติพิธีการศุลกากรว่าด้วย
กระบวนการทางศุลกากรสำหรับของเร่งด่วนทางบก ที่ได้ถูกกำหนดให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ประกาศ
เป็นต้นไป³⁷ เป็นต้น

³⁵ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, คู่มือแบบการร่างกฎหมาย (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2551).
หน้า 88.

³⁶ พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 2

³⁷ ประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2563 เรื่องการปฏิบัติพิธีการศุลกากรว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรสำหรับของเร่งด่วนทางบก
ข้อ 21

ข. ใช้บังคับในอนาคต

ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่ได้ถูกกำหนดให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนด 180 วันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป³⁸ เป็นต้น

ค. ใช้บังคับย้อนหลัง

ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 ที่ได้ถูกกำหนดให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 มกราคม พ.ศ. 2534 เป็นต้นไป³⁹ ซึ่งเป็นวันก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวจะถูกประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้น

3.2 หลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง

ตามที่ได้ศึกษาหลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลาไปแล้ว จะเห็นได้ว่ากฎหมายซึ่งรวมถึงกฎหมายภาษีอากรนั้นจะมีผลใช้บังคับในเวลาใดก็ย่อมขึ้นอยู่กับว่ากฎหมายฉบับดังกล่าวได้ถูกกำหนดไว้ให้มีผลใช้บังคับในเวลาใด ไม่ว่าจะเป็นวันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา ตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันในอนาคต หรือวันย้อนหลัง อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้ถูกกำหนดวันใช้บังคับไว้ก็ต้องเป็นตามหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง กล่าวคือกฎหมายจะใช้บังคับแก่กรณีที่เกิดขึ้นในอนาคต นับตั้งแต่วันที่ประกาศใช้กฎหมายเป็นต้นไปเท่านั้น และกฎหมายจะไม่บังคับแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้าวันใช้บังคับแห่งกฎหมาย⁴⁰ ดังนั้น การที่กฎหมายจะมีผลย้อนหลังได้นั้นเป็นข้อยกเว้นและการยกเว้นดังกล่าวจะเกิดขึ้นได้ภายใต้เงื่อนไข 2 ประการดังต่อไปนี้⁴¹

ก. กฎหมายได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลย้อนหลัง และ

ข. การกำหนดให้มีผลย้อนหลังดังกล่าวจะต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

สำหรับการมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรนั้น การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรจะต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 ส่วนดังต่อไปนี้

ก. ผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร

ข. ผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดทางอาญา

³⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 2

³⁹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 มาตรา 2

⁴⁰ หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, หน้า 65.

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 66.

สำหรับผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการเสียภาษีนั้น เนื่องจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ได้กำหนดไว้ อย่างชัดเจนว่า การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลนั้นจะต้องเป็นไป ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญไม่ได้บัญญัติเงื่อนไขดังกล่าวไว้ กฎหมาย ดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระ หรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควร แก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลไม่ได้ รวมทั้งต้องระบุเหตุผลความจำเป็น ในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย⁴² ดังนั้น การกำหนดให้กฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายที่มี ผลเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวจะถูกประกาศในราชกิจจานุเบกษานั้นจึงไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจากถือเป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และแม้จะไม่ได้ มีการกำหนดให้มีผลย้อนหลังไว้อย่างชัดเจนก็จะมีผลย้อนหลังอยู่ดีหากย้อนหลังแล้วเป็นโทษแก่ผู้ เสียภาษี⁴³

สำหรับแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้ตัดสินให้กฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังในทาง ที่เป็นโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นมีดังต่อไปนี้

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 1889/2524 ระหว่างบริษัท ไทยแลนด์ไอออมเวคส์ จำกัด โจทก์ กับกรมศุลกากรและพวก จำเลย ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า โจทก์ฟ้องเรียกค่าภาษีที่จำเลยเรียกเก็บโดย ไม่มีสิทธิ คืบจากจำเลย โจทก์บวกค่าภาษีนี้นี้เข้ากับราคาที่โจทก์ขายสินค้าแล้วไม่ถือว่าเป็นการใช้สิทธิ โดยไม่สุจริต

เมื่อจำเลยได้ชำระค่าภาษีจากโจทก์ไว้โดยจำเลยไม่มีสิทธิจะเรียกเก็บ จำเลยจึงมีหนี้ที่จะต้อง ชำระคืนแก่โจทก์ โจทก์ได้ทวงถามให้จำเลยคืนเงินภาษีดังกล่าว แต่จำเลยไม่คืน จำเลยจึงผิดนัด หนี้ ดังกล่าวเป็นหนี้เงิน จำเลยต้องเสียดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีตามป.พ.พ. ม. 224

การที่โจทก์ชำระค่าภาษีให้จำเลย เพราะจำเลยเรียกเก็บตามป. รัชฎากร ไม่ใช่จำเลยได้ทรัพย์สิน มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ การฟ้องเรียกภาษีในกรณีเช่นนี้จึงไม่ใช่การฟ้องร้องเรียกคืน ในฐานลามกมิควรได้ที่จะต้องใช้อายุความตามป.พ.พ. ม. 419

⁴² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 26 วรรคหนึ่ง

⁴³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561). หน้า 65.

จำเลยเรียกเก็บเงินผิดไปจากที่กฎหมายบัญญัติ เป็นเรื่องสิทธิเรียกร้องในหนี้เงิน เมื่อจำเลยไม่มีสิทธิในเงินที่เรียกเก็บจำเลยต้องคืนให้โจทก์ กรณีไม่ใช่เรื่องครอบครองทรัพย์สินตามป.พ.พ. ม. 1382

การที่เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรจำเลยที่ 1 เก็บภาษีการค้าแทนกรมสรรพากรจำเลยที่ 2 ไม่ได้ถือว่าเป็นการประเมินภาษีตามป. รัชฎากร ม. 87 จึงไม่อยู่ในบังคับของป. รัชฎากร ม. 30 ที่โจทก์จะต้องอุทธรณ์ถึงคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้องคดีนี้

โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าหรือไม่นั้นต้องเป็นไปตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่โจทก์นำวัตถุติดบริบทเข้ามาในราชอาณาจักรคือ ป. รัชฎากร ม. 79 ทวิ แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขป. รัชฎากร ม. 79 ทวิ โดยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 206 ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2514 ข้อ 17 เป็นผลให้ผู้ผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าตามประเภท 1 การค้า 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าไม่ว่าเพื่อการใด ๆ ต้องเสียภาษีการค้า แต่การแก้ไขดังกล่าวมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2515 ย่อมไม่มีผลย้อนหลังไปถึงวันที่โจทก์นำวัตถุติดดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักร จึงใช้บังคับโจทก์ไม่ได้

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 2440/2549 ระหว่างนายชำนาญ สิทธิวิภัทร โจทก์ กับกรมสรรพากร จำเลย ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า โจทก์ซื้อที่ดินพิพาทมาเมื่อพ.ศ. 2524 เพื่อใช้อาศัย ต่อมาวันที่ 2 มีนาคม พ.ศ. 2535 โจทก์ให้นางสาว ส. เข้าถือกรรมสิทธิ์รวมโดยไม่มีค่าตอบแทน วันที่ 20 กรกฎาคม พ.ศ. 2535 โจทก์กับนางสาว ส. ขายที่ดินพิพาทไปโดยไม่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ วันที่ 13 สิงหาคม พ.ศ. 2545 เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินแก่โจทก์ในฐานะบุคคลในคณะบุคคลให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะโดยคำนวณจากรายรับจากการขายที่ดินพิพาททั้งแปลง โจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินว่าโจทก์ไม่ใช่บุคคลในคณะบุคคลและไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยว่ารายรับจากการขายที่ดินพิพาทในส่วนของโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะเป็นการขายที่ดินที่ได้ครอบครองเกินกว่า 5 ปี นับแต่วันได้มาตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 ออกตามความในมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนรายรับจากการขายที่ดินพิพาทในส่วนของนางสาว ส. ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ให้งดเบี้ยปรับ คงให้เรียกเก็บภาษีพร้อมเงินเพิ่มจากโจทก์

ประเด็นแรก โจทก์มีฐานะเป็นบุคคลในคณะบุคคลในการขายที่ดินพิพาทหรือไม่ เห็นว่าโจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยระบุว่าโจทก์ไม่ใช่บุคคลในคณะบุคคลและไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยว่ารายรับจากการขายที่ดินพิพาทในส่วนของโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนรายรับจากการขายที่ดินพิพาทในส่วนของนางสาว ส. (ผู้ถือกรรมสิทธิ์รวม) ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ระบุแต่เพียงว่าการประเมินในประเด็นอื่นของเจ้าพนักงานประเมินชอบแล้วโดยไม่ปรากฏเหตุผลว่า โจทก์ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเพราะเหตุใด ในการฟ้องคดีนี้ โจทก์กล่าวในคำฟ้องโดยชัดแจ้งว่าโจทก์ไม่ใช่บุคคลในคณะบุคคลและไม่ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คำให้การของจำเลยกล่าวว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถูกต้อง และชอบด้วยกฎหมายแล้ว จำเลยไม่ได้ให้การปฏิเสธคำฟ้องโจทก์โดยชัดแจ้งว่าโจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคล จึงต้องถือว่าจำเลยไม่ได้ให้การปฏิเสธคำฟ้องโจทก์ในข้อนี้ ต้องถือข้อเท็จจริงเป็นยุติตามคำฟ้องโจทก์ว่าโจทก์ไม่ใช่บุคคลในคณะบุคคล อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้จึงเป็นข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลางต้องห้ามไม่ให้อุทธรณ์ตามมาตรา 225 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ประกอบมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ไม่รับวินิจฉัย

เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังเป็นยุติว่าโจทก์ไม่ใช่บุคคลในคณะบุคคลในการขายที่ดินพิพาท และภาษีธุรกิจเฉพาะที่พิพาทเรียกเก็บจากรายรับจากการขายที่ดินเฉพาะส่วนของนางสาว ส. โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบในค่าภาษีดังกล่าว ปัญหาตามอุทธรณ์ของจำเลยในประเด็นที่ว่าศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยวินิจฉัยตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 เรื่องการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542 เป็นการไม่ถูกต้องเพราะคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวประกาศใช้บังคับเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542 และไม่มีผลย้อนหลังไปใช้บังคับในปีภาษีพ.ศ. 2535 จึงไม่ทำให้ผลแห่งคดีเปลี่ยนแปลงไป จึงงดไม่วินิจฉัย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกฎีกาศีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วยในผล อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน

แต่หากเป็นการกำหนดให้กฎหมายภาษีอากรมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นสามารถกระทำได้ อย่างไรก็ตาม การมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจะต้องถูกระบุไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวด้วย ไม่เช่นนั้น แม้กฎหมายภาษีอากรฉบับใหม่จะมีผลเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็จะมีผลย้อนหลังแต่อย่างไร⁴⁴ (กรณีจะแตกต่างจากการมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดทางอาญา

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 67.

ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งจะกล่าวต่อไปในส่วนของหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้

สำหรับแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้ตัดสินให้กฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังแม้ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะไม่ได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายดังกล่าวนั้นมีดังต่อไปนี้

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 2074-2075/2548 ระหว่างนายสุพจน์ มโนมัยพันธุ์ กับพวก โจทก์ กับกรมสรรพากร จำเลย ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า ขณะที่โจทก์ทั้งสองชายที่ดินรวม 17 แปลง เมื่อวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2540 ที่ดินที่ชายโจทก์ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ลานจอดรถ สำนักงานของบริษัท ม. และบริษัท ร. พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มีผลบังคับใช้ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยในมาตรา 3 (5) กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร บุคคลที่เป็นผู้ขายและมีหน้าที่เสียภาษีหมายถึงบุคคลตามที่บัญญัติไว้ในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 91/1 วรรคสอง ประกอบมาตรา 77/1 การขายที่ดินที่มีไว้ใน การประกอบกิจการจึงเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไร แม้ภายหลังมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ออกบังคับใช้แทนตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 ก็เป็นเพียงกรณีที่รัฐประสงค์จะแก้ไขการจัดเก็บภาษีตามนโยบาย ไม่มีผลลบล้างบทบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับเดิมที่มีผลสมบูรณ์แต่อย่างใด โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3 ภาษีท้องถิ่นร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะ และชำระภาษีแก่จำเลย ส่วนการงดหรือลดเบี้ยปรับนั้น ปรากฏว่าโจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไร เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้พึงประเมินของผู้ประกอบธุรกิจเฉพาะนั้น ๆ ซึ่งจะต้องไปยื่นชำระภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปตามมาตรา 91/10 เป็นกฎหมายที่ใช้อยู่ขณะนั้น เมื่อโจทก์เพิกเฉย จึงต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 274/2549 ระหว่างบริษัท บราโว อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด โจทก์ กับกรมสรรพสามิต จำเลย ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 บัญญัติว่า “ผลิต” หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่ไม่รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ไม่ได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเป็นก้อนตามรูปภาพที่ 1 ในเอกสารหมาย จ. 1 แผ่นที่ 51 เป็นแบตเตอรี่ที่มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อญ สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้

ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อสดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง โดยมีขั้นตอนตามรูปภาพที่ 2 ถึงรูปภาพที่ 4 ในเอกสารหมายเลข จ. 1 แผ่นที่ 51 และ 52 แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ ไม่ใช่แบตเตอรี่ในต่อนำเข้าซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า “ผลิต” ดังกล่าว

เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 พระราชกฤษฎีกากำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2540 และประกาศกระทรวงการคลังเรื่องลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 ตามเอกสารหมายเลข จ. 2 แผ่นที่ 1 ถึง 4 โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว

เมื่อโจทก์ไม่ได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อสนั้น ด้านศาลการมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อสนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างขั้นตอนกัน

ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดด้วยตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการขอลดหย่อนภาษีได้ มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม พ.ศ. 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงไม่ใช่สินค้าที่จะขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะไม่ได้

กำหนดให้มีผลย้อนหลังก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีเพื่อทำให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้ เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวันใช้บังคับกฎกระทรวงได้ว่าจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้เฉพาะส่วนที่เป็นคุณ ทั้งนี้เพื่อการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่งดังกล่าวแต่อย่างใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้นำจำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก่อนมาหักออกจากรายงานเงินภาษีต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขอด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 274/2549 ดังกล่าวนอกจากจะได้ยืนยันหลักการที่ว่ากฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังแม้ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะไม่ได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายดังกล่าวแล้วนั้น ยังได้ยืนยันหลักการที่ว่ากฎหมายภาษีอากรจะไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 854/2509 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า โจทก์เป็นผู้ค้าโภคภัณฑ์ที่ได้รับใบสั่งจากพนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรว่าโจทก์ไม่ชำระภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ จึงให้เสียภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ ภาษีบำรุงเทศบาล กับเงินเพิ่มอีกห้าเท่า เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าโจทก์ซื้อโภคภัณฑ์มา 2 จำนวนเพื่อจำหน่ายแก่ผู้บริโภครวมโดยยังไม่ได้เสียภาษีโภคภัณฑ์ ต่อมาปรากฏว่าโภคภัณฑ์นี้ไม่มีอยู่ที่โจทก์ และไม่ปรากฏหลักฐานว่าได้จำหน่ายให้แก่ผู้บริโภคไปย่อมเป็นพฤติการณ์ที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะถือได้ว่าโจทก์เอาโภคภัณฑ์นั้นไปใช้อันไม่ใช่เพื่อกิจการค้าโภคภัณฑ์ซึ่งโจทก์ต้องเสียภาษีตามมาตรา 168 และนอกจากนี้โภคภัณฑ์จำนวนหลังโจทก์รับว่าซื้อแล้วไม่ได้ลงบัญชีรับจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 185 จึงถือว่าเป็นโภคภัณฑ์ที่มีการซื้อแล้วตามมาตรา 190 และมาตรา 191 อีกด้วย จึงต้องเสียภาษีการซื้อโภคภัณฑ์และเงินเพิ่ม แม้จะปรากฏต่อมาว่าความจริงโจทก์ได้จำหน่ายโภคภัณฑ์ให้แก่ผู้บริโภคไปและยังไม่ได้เสียภาษีการซื้อ โจทก์ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามใบสั่งอยู่เช่นเดิม พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ต้องออกใบสั่งใหม่เพื่อเรียกเก็บภาษีสำหรับการจำหน่ายโภคภัณฑ์แก่ผู้บริโภคที่ปรากฏข้อเท็จจริงขึ้นในภายหลัง

การที่พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกให้โจทก์เสียเงินเพิ่มห้าเท่า แม้ต่อมาจะมีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ให้เรียกเก็บเพียงสองเท่า และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2504 ให้ยกเลิกการเก็บภาษีประเภทนี้ก็ตาม แต่พระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ยังมีบทเฉพาะกาลให้บทบัญญัติที่ถูกแก้ไขหรือยกเลิกนั้นบังคับในการจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระก่อนวันพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ใช้บังคับและพึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติเฉพาะกาลดังกล่าวรวมทั้งการเรียกเก็บเงินเพิ่มด้วยโจทก์จึงต้องเสียเงินเพิ่มห้าเท่าของภาษีอยู่ตามเดิม

และคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 1946/2550 ระหว่างนางสาวมุกิตา แซ่หลี่ โจทก์ กับกรมสรรพากร จำเลย ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า ตามป. รัษฎากร มาตรา 91/21 (5) ประกอบมาตรา 88/5 และมาตรา 30 โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ปัญหาข้อเท็จจริงใดที่โจทก์ไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ยกขึ้นอุทธรณ์เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำการไต่สวนหาความจริงและพิจารณาวินิจฉัย ปัญหาข้อเท็จจริงนั้นย่อมเป็นอันยุติ โจทก์จะยกปัญหาข้อเท็จจริงนั้นขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลไม่ได้ เพราะล่วงเลยเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไต่สวนข้อเท็จจริงเพื่อพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างของโจทก์แล้ว เมื่อโจทก์ยกปัญหาดังกล่าวขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลไม่ได้ การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวให้จึงเป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบ

โจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์เมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2536 ในขณะที่ พ.ร.ฎ. ออกตามความใน ป. รัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244)ฯ มีผลใช้บังคับ การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีนี้จึงต้องนำพ.ร.ฎ. ฉบับนี้มาใช้บังคับ แม้พ.ร.ฎ. ฉบับนี้จะถูกยกเลิกโดยพ.ร.ฎ. ออกตามความในป. รัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342)ฯ แต่การยกเลิกนั้นก็ไม่มีผลทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพ.ร.ฎ. ฉบับเดิมกลายเป็นไม่ต้องเสียภาษีไปได้ เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพ.ร.ฎ. ฉบับเดิมในขณะที่พ.ร.ฎ. ฉบับเดิมมีผลใช้บังคับไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีกต่อไป การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากโจทก์โดยอาศัยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพ.ร.ฎ. ฉบับเดิม จึงเป็นการประเมินโดยมีกฎหมายให้อำนาจ และปรากฏตามบันทึกการปิดหนังสือแจ้งการประเมินว่าเจ้าหน้าที่ได้ปิดหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบโดยชอบตามป. รัษฎากร มาตรา 8 เมื่อวันที่ 6 มีนาคม พ.ศ. 2546 ซึ่งอยู่ในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดชำระภาษีคือวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2536 จึงเป็นการประเมินภาษีภายในอายุความตามป.พ.พ. มาตรา 193/31

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 1945/2550 ดังกล่าวนอกจากจะได้ยืนยันหลักการที่ว่ากฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังแม้ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะไม่ได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายดังกล่าวแล้วนั้น ยังได้เพิ่มเติมหลักการที่ว่าการที่กฎหมายภาษีอากรฉบับใหม่ยกเลิกกฎหมายภาษีอากรฉบับเก่านั้นไม่ได้ทำให้การเสียภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรฉบับเดิมกลายเป็นไม่ต้องเสียไปอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม หลักการที่ว่ากฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรจะไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมถึงการไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีหากไม่ได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังไว้อย่างชัดแจ้งในกฎหมายนั้นจะไม่นำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายวิธีสบัญญัติ⁴⁵ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร แม้จะเป็นการย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีก็ตาม กล่าวคือจะนำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น เพราะกฎหมายวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรไม่ใช่กฎหมายที่มีบทบัญญัติกำหนดให้เสียภาษีอากรเหมือนกฎหมายสารบัญญัติ⁴⁶ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร⁴⁷

สำหรับแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้ตัดสินให้กฎหมายมีผลย้อนหลังแม้ในทางที่เป็นโทษเพราะกฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัตินั้นมิดังต่อไปนี้

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 811/2500 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า โจทก์ตั้งทุนทรัพย์ไว้ในฟ้อง 2,500 บาทก็จริง แต่มาในชั้นฎีกา พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติม ป. วิ. แพง ฉบับที่ 5 พ.ศ. 2499 ห้ามฎีกาในข้อเท็จจริงเมื่อทุนทรัพย์ไม่เกิน 5,000 บาท กฎหมายที่แก้ไขนี้เป็นวิธีสบัญญัติไม่ใช่สารบัญญัติ จึงใช้บังคับทันทีได้ โจทก์จึงฎีกาข้อเท็จจริงไม่ได้

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 3342/2525 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า พระราชบัญญัติควบคุมการก่อสร้างอาคาร พ.ศ. 2479 และพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ในส่วนที่บัญญัติถึงการรื้อถอนและแก้ไขเปลี่ยนแปลงอาคารที่สร้างขึ้นโดยฝ่าฝืนกฎหมายเป็นวิธีการบังคับคดีในส่วนแห่งเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติ

หลักการที่ว่ากฎหมายไม่มีผลย้อนหลังไม่ใช้ในกรณีที่เป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติ

⁴⁵ กฎหมายวิธีสบัญญัติ หมายถึงกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการในการยุติข้อพิพาทซึ่งเกิดขึ้นตามกฎหมายสารบัญญัติ เช่น กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เป็นต้น

⁴⁶ กฎหมายสารบัญญัติ หมายถึงกฎหมายที่กำหนดเนื้อหาของสิทธิและหน้าที่ของบุคคลในระบบกฎหมาย เช่น กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา กฎหมายภาษีสกุลการ (เฉพาะบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิและหน้าที่ในการเสียอากรเท่านั้น) เป็นต้น

⁴⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 70.

จำเลยกระทำผิดต่อพระราชบัญญัติควบคุมการก่อสร้างอาคารฯ แต่เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นยังไม่ได้ใช้อำนาจตามมาตรา 11 ทวิ รื้อถอนอาคารนั้นเอง จนกระทั่งกฎหมายฉบับนี้ถูกยกเลิกไปโดยใช้พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 แทน ต่อมากฎหมายฉบับใหม่ยังคงบัญญัติว่าการกระทำของจำเลยเป็นความผิดอยู่ และให้อำนาจเจ้าพนักงานท้องถิ่นสั่งให้รื้อถอนหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขอาคารได้ เพียงแต่จะใช้อำนาจรื้อถอนหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงเองไม่ได้เท่านั้น เมื่อปรากฏว่าจำเลยยังไม่ได้ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานท้องถิ่นที่สั่งให้รื้อถอนอาคารพิพาท เจ้าพนักงานท้องถิ่นมีอำนาจร้องขอต่อศาลให้บังคับให้มีการรื้อถอนได้

และคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 9865/2544 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า ขณะที่จำเลยที่ 1 ยื่นคำร้องดังกล่าว มาตรา 296 วรรคสองที่แก้ไขใหม่และมาตรา 309 ทวิ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมีผลใช้บังคับแล้ว จึงนำมาใช้บังคับแก่กรณีนี้ได้โดยไม่คำนึงว่าคดีนี้จะมีการฟ้องร้องกันก่อนที่บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวจะมีผลใช้บังคับแล้วหรือไม่ ดังที่จำเลยที่ 1 ฎีกา เมื่อจำเลยที่ 1 ยื่นคำร้องต่อศาลชั้นต้นอ้างว่าราคาที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีราคาไม่เหมาะสมเพราะต่ำกว่าราคาประเมิน เจ้าพนักงานบังคับคดีจึงปฏิบัติหน้าที่โดยฝ่าฝืนต่อกฎหมายขอให้ศาลชั้นต้นมีคำสั่งเพิกถอนการขายทอดตลาด ศาลชั้นต้นมีคำสั่งไม่รับคำร้องซึ่งมีผลเท่ากับยกคำร้องของจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 1 อุทธรณ์ เมื่อศาลอุทธรณ์ภาค 2 พิพากษายืน คำพิพากษาศาลอุทธรณ์ภาค 2 ย่อมเป็นที่สุดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 309 ทวิ วรรคสี่ จำเลยที่ 1 ฎีกาไม่ได้ ศาลชั้นต้นสั่งรับฎีกาของจำเลยที่ 1 เป็นการไม่ชอบ ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัยให้พิพากษายกฎีกาของจำเลยที่ 1

3.3 หลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้

สำหรับการมีผลย้อนหลังของกฎหมายอาญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญากล่าวคือเป็นกฎหมายที่บัญญัติว่าการกระทำหรือการไม่กระทำการอย่างใดเป็นความผิดและมีกำหนดโทษที่จะลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดดังกล่าว⁴⁸ ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.

⁴⁸ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 วรรคหนึ่ง “โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิดมีดังนี้

- (1) ประหารชีวิต
- (2) จำคุก
- (3) กักขัง
- (4) ปรับ
- (5) ริบทรัพย์สิน”

2560 ที่ได้กำหนดให้ผู้ยื่น จัดให้ หรือยอมให้ผู้ยื่นยื่นใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูล ซึ่งเกี่ยวกับการเสียหายหรือการปฏิบัติตามกฎหมายฉบับดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ และอาจก่อให้เกิดความสำคัญผิดในรายการใด ๆ ที่ได้แสดงไว้ในใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูลดังกล่าวต่อพนักงานศุลกากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500,000 บาท⁴⁹ หรือผู้ที่แจ้งข้อความ ให้ถ้อยคำ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือไม่ตอบคำถามของพนักงานศุลกากรตามที่กฎหมายฉบับดังกล่าวกำหนดให้ตอบ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 500,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ⁵⁰ เป็นต้น การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาดังกล่าว จะต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 ส่วนดังต่อไปนี้

3.3.1 การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาในทางที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี

กรณีดังกล่าวเป็นไปตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ที่ได้กำหนดไว้ว่า บุคคลไม่ต้องรับโทษทางอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำการนั้น กำหนดให้เป็นความผิดและต้องรับโทษ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลาที่กระทำความผิดไม่ได้⁵¹ ประกอบกับประมวลกฎหมายอาญา ที่ได้กำหนดไว้ในทำนองเดียวกันว่า บุคคลจะต้องรับโทษในทางอาญาต่อเมื่อได้กระทำการซึ่งกฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำการนั้นกำหนดให้เป็นความผิดและมีโทษ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้น จะต้องเป็นโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมาย⁵² ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาจึงมีผลย้อนหลังเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้ด้วยเหตุดังกล่าว และไม่ว่าจะได้มีการระบุถึงการให้มีผลย้อนหลังไว้ในกฎหมายดังกล่าวอย่างชัดแจ้งแล้วหรือไม่ด้วยก็ตาม

3.3.2 การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี

กรณีดังกล่าวเป็นไปตามประมวลกฎหมายอาญา ที่ได้กำหนดไว้ว่า บุคคลไม่ต้องรับโทษทางอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำการนั้นกำหนดให้เป็นความผิดและ

⁴⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 202

⁵⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 203

⁵¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 29 วรรคหนึ่ง

⁵² ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 2 วรรคหนึ่ง

ต้องรับโทษ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลาที่กระทำความผิดไม่ได้ แต่ถ้าตามกฎหมายที่กำหนดในภายหลัง การกระทำเช่นนั้นไม่เป็นความผิดอีกต่อไป ให้ผู้ที่ได้กระทำการนั้นพ้นจากการเป็นผู้กระทำความผิด และถ้าศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษแล้ว ให้ถือว่าผู้นั้นไม่เคยต้องคำพิพากษาว่าได้กระทำความผิดนั้น ถ้ารับโทษอยู่ก็ให้การลงโทษนั้นสิ้นสุดลง⁵³ นอกจากนี้ ถ้ากฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำความผิดแตกต่างกับกฎหมายที่ใช้ในภายหลัง การกระทำความผิด ให้ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิด ไม่ว่าในทางใด เว้นแต่คดีถึงที่สุดแล้ว⁵⁴ (ซึ่งประมวลกฎหมายอาญาก็จะมีวิธีการสำหรับคดีถึงที่สุดแล้วต่อไปด้วยเช่นกัน) ดังนั้นกฎหมายภาคีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาจึงมีผลย้อนหลังเป็นคุณแก่ผู้เสียหายได้ด้วยเหตุดังกล่าว และไม่ว่าจะได้มีการระบุถึงการให้มีผลย้อนหลังไว้ในกฎหมายดังกล่าวอย่างชัดแจ้งแล้วหรือไม่ก็ตาม (กรณีจึงแตกต่างกับการมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาคีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจัดเก็บภาคีอากรในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่การมีผลย้อนหลังดังกล่าวจะต้องถูกระบุไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายภาคีอากรดังกล่าวด้วย ไม่เช่นนั้น แม้กฎหมายภาคีอากรฉบับใหม่จะมีผลเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็จะมีผลย้อนหลังแต่อย่างใดดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น)

จากการศึกษาหลักกฎหมายภาคีอากรไม่มีผลย้อนหลังและหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้ เราสามารถสรุปเรื่องการมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาคีอากรได้ดังต่อไปนี้

ก. กฎหมายภาคีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาคีอากรสามารถมีผลย้อนหลังได้ถ้าเป็นการย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและมีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังดังกล่าวไว้ในกฎหมายอย่างชัดแจ้ง แต่สำหรับการมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นไม่สามารถกระทำได้ ไม่ว่าจะได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังดังกล่าวไว้ในกฎหมายอย่างชัดแจ้งแล้วหรือไม่ก็ตาม อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวจะนำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาคีอากรเท่านั้น แต่จะไม่นำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาคีอากรแต่อย่างใด แม้จะเป็นการย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้เสียหายก็ตาม

ข. กฎหมายภาคีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาไม่สามารถมีผลย้อนหลังได้ถ้าเป็นการย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ว่าจะได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังดังกล่าวไว้ในกฎหมายอย่างชัดแจ้งแล้วหรือไม่ก็ตาม แต่สำหรับการมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียหาย

⁵³ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 2

⁵⁴ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 3

กระทำได้ ไม่ว่าจะได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังดังกล่าวไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนแล้วหรือไม่ก็ตาม

3.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเป็นหลักกฎหมายภาษีอากรที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง และถูกกล่าวอ้างมาจนถึงปัจจุบัน หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเกิดขึ้นโดยอดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษซึ่งได้ระบุไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations ของตนเองว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบไปด้วย 4 เสาหลักดังต่อไปนี้

3.4.1 หลักความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องคำนึงถึงสัดส่วนแห่งความสามารถของผู้เสียภาษีเป็นหลัก (in proportion to their respective abilities)⁵⁵ กล่าวคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ไม่เท่ากันก็ไม่ควรเสียภาษีเท่ากัน ตัวอย่างเช่น ผู้มีรายได้มากก็ควรที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ในขณะที่ผู้มีรายได้ก็ควรที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐน้อย เป็นต้น

3.4.2 หลักความแน่นอน

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความแน่นอน โดยเฉพาะตัวบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนในตัวเองและไม่คลุมเครือ นอกจากนี้ แนวทางการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องก็จะต้องมีความแน่นอนด้วยเช่นกัน เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความเข้าใจและเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง

3.4.3 หลักความสะดวก

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความสะดวก กล่าวคือการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องเป็นไปอย่างง่าย ไม่ยุ่งยาก และไม่ซับซ้อน เพื่อสร้างแรงจูงใจให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการเสียภาษี

⁵⁵ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท แอคทีฟ พรินท์ จำกัด, 2555). หน้า 7.

3.4.4 หลักความประหยัด

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความประหยัด กล่าวคือรัฐจะต้องจัดเก็บภาษีอากรโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้น้อยที่สุด รวมถึงการทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีให้น้อยที่สุดด้วยเช่นกัน

บทที่ 4

แนวทางการใช้บังคับกฎหมายอาชญากรรมที่มีผลย้อนหลังในต่างประเทศ

4.1 แนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา

รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา (The Constitutional of the United States) ซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดไว้ว่า ห้ามตรากฎหมายที่จะลงโทษบุคคลเป็นพิเศษโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาของศาลหรือกฎหมายที่มีผลย้อนหลัง (No Bill of Attainder or ex post facto Law shall be passed.)⁵⁶

คำว่า “ex post facto” เป็นคำในภาษาละตินซึ่งแปลเป็นภาษาอังกฤษได้ว่า มีขึ้นภายหลังข้อเท็จจริง (made after the fact)⁵⁷ ex post facto law จึงหมายถึงกฎหมายที่มีขึ้นภายหลังข้อเท็จจริงซึ่งรวมถึงการกระทำใด ๆ ดังนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง ex post facto law คือกฎหมายที่มีผลย้อนหลังนั่นเอง

จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาดังกล่าว รัฐสภาของประเทศสหรัฐอเมริกา (the United States Congress) จะถูกห้ามไม่ให้ตรากฎหมายที่มีผลย้อนหลัง โดยประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ได้มีการกำหนดข้อห้ามดังกล่าวไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญ และข้อห้ามดังกล่าวนี้ได้ถูกมลรัฐต่าง ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริการับเอาไปกำหนดไว้เป็นบทบัญญัติในกฎหมายภายในของตนเองด้วยเช่นกัน⁵⁸

อย่างไรก็ตาม แม้รัฐธรรมนูญจะระบุไว้อย่างชัดเจนว่าห้ามรัฐสภาตรากฎหมายที่มีผลย้อนหลัง แต่ในทางปฏิบัติ กฎหมายที่มีผลย้อนหลังโดยนัยของ ex post facto law นั้นไม่ได้หมายถึงกฎหมายทุกประเภทที่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด แต่หมายถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาเท่านั้น⁵⁹

⁵⁶ The Constitutional of the United States, Article I, Section 9

⁵⁷ Merriam-Webster, “Dictionary” [Online] Accessed March 2021. Available from: <https://www.merriam-webster.com>

⁵⁸ วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส, “การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายอาชญากรรมไทย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายอาชญากรรม คณະนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 36.

⁵⁹ Congressional Research Service, “Retroactive Legislation: A Primer for Congress” [Online] Accessed August 2020. Available from: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11293>

โดยในคดี **Calder v. Bull ค.ศ. 1798** ซึ่งเป็นคดีที่นายและนาง Caleb Bull ผู้ที่ถูกระบุไว้ ให้เป็นผู้รับพินัยกรรมของนาย Norman Morrison ได้ถูกปฏิเสธการรับพินัยกรรมโดยศาลมรดกคอนเนตทิคัต (Connecticut Probate Court) นายและนาง Caleb Bull จึงได้อุทธรณ์คดีดังกล่าวเมื่อเวลาได้ผ่านพ้นไปเกินกว่าหนึ่งปีครึ่งแล้ว แต่กฎหมายรัฐคอนเนตทิคัตได้กำหนดให้การอุทธรณ์คดีจะต้องกระทำขึ้นภายในระยะเวลา 18 เดือนนับแต่ได้มีการตัดสินคดีแล้วเท่านั้น นายและนาง Caleb Bull จึงได้เสนอให้ผู้ร่างกฎหมายของรัฐแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังกล่าวจนสามารถอุทธรณ์คดีดังกล่าวต่อศาลได้สำเร็จ นายและนาง Calder ผู้มีสิทธิในทรัพย์สินมรดกของนาย Norman Morrison ด้วยเช่นกันจึงได้ฎีกาคดีดังกล่าวต่อศาลสูงสุด (Supreme Court)

ในท้ายที่สุดแล้ว ศาลสูงสุดได้ตัดสินคดีดังกล่าวด้วยมติเอกฉันท์ว่ากฎหมายที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวไม่ใช่ ex post facto law แต่อย่างไร โดยผู้พิพากษา Samuel Chase ได้กล่าวไว้ว่า ex post facto law ทุกฉบับเป็นกฎหมายที่มีผลย้อนหลัง แต่กฎหมายที่มีผลย้อนหลังทุกฉบับนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องเป็น ex post facto law⁶⁰ และข้อห้ามสำหรับ ex post facto law ตามรัฐธรรมนูญนั้นมีไว้ใช้บังคับแก่กฎหมายที่กำหนดความผิดทางอาญาให้แก่การกระทำที่ถูกกฎหมายในขณะที่การกระทำดังกล่าวได้เกิดขึ้นหรือกฎหมายที่เพิ่มโทษทางอาญาให้สูงขึ้น⁶¹

คดี Fletcher v. Peck ค.ศ. 1810 ศาลสูงสุดได้ตัดสินว่ากฎหมายซึ่งทรัพย์สินของบุคคลจะต้องถูกยึดสำหรับความผิดอาญาที่ยังไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นความผิดอาญาตามกฎหมายเก่านั้นเป็นโมฆะ (an act of the legislature by which a man's estate shall be seized for a crime which was not declared to be an offence by a previous law, was void.)

คดี Carpenter et al. v. Commonwealth of Pennsylvania ค.ศ. 1854 ศาลสูงสุดได้ตัดสินว่า ex post facto law คือกฎหมายซึ่งกำหนดโทษสำหรับการกระทำที่ยังไม่ได้รับโทษในเวลาที่เกิดการกระทำดังกล่าวได้เกิดขึ้น หรือเพิ่มโทษให้สูงขึ้นจากที่ได้รับในเวลาดังกล่าว (An ex post facto law is one which imposes a punishment for an act which was not punishable at the time it was committed, or a punishment in addition to that then prescribed.)

คดี Cummings v. Missouri ค.ศ. 1867 ศาลสูงสุดได้ตัดสินว่า ข้อความของพระราชบัญญัติที่กำหนดโทษแก่พระสำหรับการกระทำที่ไม่เป็นความผิดในเวลาที่เกิดการกระทำดังกล่าว

⁶⁰ Cornell's Legal Information Institute, "Calder v. Bull" [Online] Accessed March 2021. Available from: <https://www.oyez.org/cases/1789-1850/3us386>

⁶¹ Congressional Research Service, "Retroactive Legislation: A Primer for Congress" [Online]

เป็นโมฆะ (the passage of an act imposing a penalty on a priest for the performance of an act innocent at the time it was committed, was void.)⁶²

คดี Burgess v. Salmon ค.ศ. 1878 ศาลสูงสุดได้ตัดสินว่า การเพิ่มภาระภาษีโดยการปรับ และการจำคุกไม่สามารถใช้บังคับแก่การขายสินค้าที่ได้เกิดขึ้นก่อนที่พระราชบัญญัติจะถูกลงนามให้เป็นกฎหมาย (เพราะการปรับและการจำคุกคือโทษทางอาญา) ในทางกลับกันเท่ากับว่าศาลในคดีดังกล่าวได้ยืนยันว่ากฎหมายแพ่งสามารถมีผลย้อนหลังได้เนื่องจากไม่ได้เป็น ex post facto law แต่อย่างใด⁶³

นอกจากนี้ในคดี **Johannessen v. United States ค.ศ. 1912** ศาลสูงสุดได้ตัดสินในทำนองเดียวกันว่าบทบัญญัติว่าด้วย ex post facto law ของรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาที่จำกัดเฉพาะกฎหมายที่มีผลต่อโทษทางอาญาเท่านั้น และไม่มี ความเกี่ยวข้องกับกฎหมายที่มีผลย้อนหลังในความหมาย (ประเภท) อื่นแต่อย่างใด (the ex post facto provision of the Constitution is confined to law affecting punishment for crime, and has no relation to retrospective legislation of any other description.)⁶⁴

จากบรรดาคำพิพากษาของศาลสูงสุดในคดีดังกล่าว จะเห็นได้ว่าแนวทางการใช้บังคับของบทบัญญัติว่าด้วยการห้ามการตรา ex post facto law ของรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกานั้นจะใช้บังคับแก่กฎหมายที่มีผลย้อนหลังที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาเท่านั้น ไม่ได้ห้ามการตราและการใช้บังคับกฎหมายที่มีผลย้อนหลังประเภทอื่นซึ่งรวมถึงกฎหมายแพ่งและกฎหมายภาษีอากร (ในส่วนตัวไม่ได้เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญา) แต่อย่างใด ดังนั้น กฎหมายที่มีผลย้อนหลังที่ไม่ใช่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญานั้นจึงเป็นที่ยอมรับให้มีผลใช้บังคับได้และไม่ถูกต้องห้ามตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม การใช้บังคับกฎหมายที่มีผลย้อนหลังที่ไม่ใช่ ex post facto law นั้นก็ไม่ได้เป็นไปอย่างอิสระแต่อย่างใด หากแต่มีข้อจำกัดด้วยเช่นกัน โดยหลักแล้วกฎหมายจะไม่ถือว่ามียผลย้อนหลังเว้นแต่กฎหมายฉบับดังกล่าวจะได้มีการระบุไว้อย่างชัดเจนว่าผู้ร่างกฎหมายประสงค์จะให้กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลย้อนหลัง ผู้พิพากษา Kent ได้ให้ข้อสังเกตไว้ว่า หลักคือกฎหมายมีผลไป

⁶² Thomson Reuters, “Burgess v. Salmon” [Online] Accessed March 2021. Available from: <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/97/381>

⁶³ Congressional Research Service, “Retroactive Legislation: A Primer for Congress” [Online]

⁶⁴ Justia, “Johannessen v. United States, 225 U.S. 227 (1912)” [Online] Accessed March 2021. Available from: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/225/227>

ข้างหน้า และจะไม่ถือว่ามิผลย้อนหลังเว้นแต่จะมีข้อความดังกล่าวระบุไว้อย่างชัดเจนในกฎหมาย
 ดังนั้น กฎหมายจึงถูกสันนิษฐานไว้เบื้องต้นเสมอว่าให้มีผลไปข้างหน้า เว้นแต่จะมีการระบุไว้อย่างชัดเจน
 ในกฎหมายว่าให้มีผลย้อนหลังนั่นเอง

โดยในคดี **Landgraf v. USI Film Products ค.ศ. 1994** ซึ่งเป็นคดีที่ว่าด้วยรัฐบัญญัติ
 สิทธิพลเมืองค.ศ. 1991 (the Civil Rights Act of 1991) ที่ได้กำหนดความรับผิดชอบของนายจ้างเมื่อ
 นายจ้างมีส่วนร่วมกับการเลือกปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม กฎหมายฉบับดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ให้ใช้บังคับแก่
 การกระทำหรือคดีความที่เกิดขึ้นก่อนการประกาศกฎหมาย ศาลสูงสุดจึงได้ตัดสินว่า กฎหมายจะ
 ไม่ถูกใช้บังคับย้อนหลังโดยปราศจากความประสงค์อย่างชัดเจนของรัฐสภาในการให้มีผลย้อนหลัง (A
 statute cannot be applied retroactively without a clear congressional intent to give the
 statute retroactive effect.)⁶⁵ ดังนั้น หากรัฐสภาประสงค์ให้กฎหมายแพ่งมีผลย้อนหลังจะต้องมี
 การระบุไว้อย่างชัดเจน และอาจจะต้องมีการระบุถึงช่วงระยะเวลาของการมีผลย้อนหลังด้วย⁶⁶

นอกจากนี้ มักจะมีการคัดค้านในเรื่องที่ว่ากฎหมายที่มีผลย้อนหลังนั้นขัดต่อหลักนิติกระบวนการ
 (Due Process of Law) ซึ่งหลักดังกล่าวมีแนวคิดหลักอยู่ว่า การกระทำใดของรัฐที่จะมีผลกระทบ
 รุนแรงต่อปัจเจกชน รัฐจะต้องดำเนินการตามนิติกระบวนการ กล่าวคือเมื่อเป็นการปกครองโดยกฎหมาย
 แล้ว ทุกคนจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายไม่ว่าจะเป็นผู้ปกครองหรือเจ้าหน้าที่รัฐเองก็ตาม ผู้ปกครองหรือ
 เจ้าหน้าที่รัฐจะต้องกระทำการโดยชอบด้วยกฎหมาย หากกระทำการโดยไม่ถูกต้องก็จะต้องถูก
 ดำเนินการตามกฎหมาย ส่วนผู้ที่ได้รับความเสียหายก็ต้องได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายด้วย
 เช่นกัน⁶⁷ โดยกฎหมายที่มีผลย้อนหลังนั้นมักจะถูกกล่าวอ้างว่าก่อให้เกิดความรับผิดชอบที่ไม่อาจคาดเห็น
 ได้จากเหตุการณ์ในอดีต อย่างไรก็ตาม การพิจารณาว่ากฎหมายที่มีผลย้อนหลังนั้นขัดต่อหลักนิติ
 กระบวนการหรือไม่จะพิจารณาจากการได้รับการสนับสนุนจากวัตถุประสงค์ในการตรากฎหมายดังกล่าว
 ที่ชอบด้วยกฎหมาย และวิธีการตรากฎหมายที่มีเหตุผล (supported by a legitimate legislative
 purpose furthered by rational means.)⁶⁸

⁶⁵ Casebriefs LLC, “Landgraf v. USI Film Products” [Online] Accessed March 2021. Available from:
<https://www.casebriefs.com/blog/law/property/property-keyed-to-merrill/government-forbearance-and-takings/landgraf-v-usi-film-products>

⁶⁶ Congressional Research Service, “Retroactive Legislation: A Primer for Congress” [Online]

⁶⁷ วิสิฐ ญาณภีร์, วาริ นาสกุล, วิชญา เครื่องาม, ณัชชญา ทองจันทร์ และธนาสาร จงพานิชย์, “บริบทหลักนิติธรรมใน
 ต่างประเทศ,” วารสารเกษมบัณฑิต 17 (มกราคม - มิถุนายน 2559): 92.

⁶⁸ Congressional Research Service, “Retroactive Legislation: A Primer for Congress” [Online]

โดยในคดี **United States v. Carlton ค.ศ. 1994** ศาลสูงสุดได้ตัดสินว่า การมีผลย้อนหลังของกฎหมายฉบับแก้ไขเพิ่มเติมในค.ศ. 1987 ไม่ได้ละเมิดหลักนิติกระบวนการแต่อย่างใด โดยภายใต้หลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับนั้น การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรจะต้องได้รับการสนับสนุนจากวัตถุประสงค์ในการตรากฎหมายดังกล่าวที่ชอบด้วยกฎหมาย และวิธีการตรากฎหมายที่มีเหตุผล และวัตถุประสงค์ในการใช้บังคับกฎหมายฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ค.ศ. 1987 นั้นไม่ได้ผิดกฎหมายหรือไร้เหตุผลแต่อย่างใด⁶⁹ ซึ่งกฎหมายฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ค.ศ. 1987 ที่เป็นประเด็นในคดีดังกล่าวนั้นก็ได้รับการระบุไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลย้อนหลังด้วยเช่นกัน

ข้อสันนิษฐานที่ว่ากฎหมายมีผลไปข้างหน้าเว้นแต่จะมีการระบุไว้อย่างชัดเจนให้มีผลย้อนหลังนั้นได้ถูกนำไปบัญญัติไว้เป็นกฎหมายของมลรัฐในสหรัฐอเมริกาด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น รัฐมินนิโซตา (Minnesota) เป็นต้น โดยรัฐบัญญัติมินนิโซตา ค.ศ. 2020 (2020 Minnesota Statutes) ได้กำหนดไว้ว่า ไม่มีกฎหมายใดที่จะถือว่าให้มีผลย้อนหลังเว้นแต่จะได้รับการระบุไว้อย่างชัดเจนโดยผู้ร่างกฎหมาย⁷⁰

อย่างไรก็ตาม ข้อสันนิษฐานดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นอยู่ด้วยเช่นกัน โดยข้อยกเว้นดังกล่าวจะใช้บังคับแก่กฎหมายที่ศาลเห็นว่าได้ถูกตราขึ้นด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้⁷¹

- ก. กฎหมายฉบับเดิมมีข้อผิดพลาดในการครอบคลุมถึงประเด็นบางประเด็น
- ข. กฎหมายฉบับเดิมมีข้อความที่ผิดพลาดหรือกำกวมและจำเป็นที่จะต้องได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมข้อความดังกล่าว
- ค. กฎหมายฉบับเดิมมีข้อความที่ถูกต้องในภายหลังว่าจะต้องได้รับการจำกัดความเพิ่มมากยิ่งขึ้น
- ง. ศาลได้ตีความโครงสร้างของกฎหมายฉบับเดิมผิดพลาดไป

นอกจากนี้ ข้อสันนิษฐานดังกล่าวจะใช้บังคับแก่กฎหมายสารบัญญัติเท่านั้น และจะไม่ใช้บังคับแก่กฎหมายวิธีสบัญญัติ โดยกฎหมายวิธีสบัญญัตินั้นจะถูกใช้บังคับย้อนหลังแก่กระบวนการพิจารณาทั้งหมดที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ในเวลาที่ใช้กฎหมาย ซึ่งสาเหตุที่ศาลใช้บังคับกฎหมาย

⁶⁹ Justia, “United States v. Carlton, 512 U.S. 26 (1994)” [Online] Accessed March 2021. Available from: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/512/26>

⁷⁰ 2020 Minnesota Statutes, Section 645.1

⁷¹ Mary Mullen, “Retroactivity of Statutes” [Online] Accessed March 2021. Available from: <https://www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/retrostat.pdf>

วิธีบัญญัติให้มีผลย้อนหลังนั้นก็เพื่อหลีกเลี่ยงความยุ่งยากที่อาจจะเกิดขึ้นหากศาลจะต้องใช้บังคับหลักเกณฑ์ของกระบวนการพิจารณาที่มีอยู่ในขณะที่การกระทำได้เกิดขึ้นที่แตกต่างออกไป กล่าวอีกนัยหนึ่งคือศาลสันนิษฐานว่าสิทธิต่าง ๆ จะไม่ถูกระทบกระเทือนเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงกระบวนการพิจารณา ส่งผลให้ไม่เกิดความอยุติธรรมในการใช้บังคับการเปลี่ยนแปลงกระบวนการพิจารณาแก่คดีที่ยังค้างอยู่⁷²

ตามที่ได้ศึกษาแนวทางการใช้บังคับกฎหมายที่มีผลย้อนหลังในประเทศสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าแนวทางดังกล่าวค่อนข้างที่จะมีความสอดคล้องและเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังและแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 โดยเฉพาะในส่วนของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรให้มีผลย้อนหลังนั้นสามารถที่จะกระทำได้หากมีการระบุไว้อย่างชัดเจนในกฎหมายดังกล่าวว่าให้มีผลย้อนหลังนั่นเอง (ทั้งนี้เพราะไม่ใช่กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญา เพียงแต่สำหรับแนวทางของประเทศไทยนั้นจะไม่สามารถมีผลย้อนหลังให้เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีได้) นอกจากนี้ หลักการดังกล่าวจะนำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น แต่จะไม่นำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรแต่อย่างใด

4.2 แนวทางของประเทศออสเตรเลีย

รัฐธรรมนูญแห่งประเทศออสเตรเลีย (the Australian Constitution) ไม่ได้มีบทบัญญัติห้ามการตรากฎหมายที่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด

โดยในคดี **R v. Kidman ค.ศ. 1915** ศาลสูง (High Court) ได้ตัดสินให้รัฐสภาแห่งเครือจักรภพ (Commonwealth Parliament) มีอำนาจในการตรากฎหมายที่มีผลย้อนหลัง ในคดีดังกล่าวซึ่งเกี่ยวข้องกับกฎหมายอาญาที่มีผลย้อนหลัง ผู้พิพากษา Higgins ได้กล่าวไว้ว่า ข้อความที่ระบุถึงการกำหนดให้การกระทำซึ่งชอบด้วยกฎหมายในขณะที่ได้กระทำกลายเป็นไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นไม่ได้ก่อให้เกิดความสงสัยใด ๆ เนื่องจากเป็นอำนาจของผู้ร่างกฎหมายที่จะตรากฎหมาย

⁷² Charles Sampford, *Retrospectivity and the Rule of Law* (The United States of America: Oxford University Press, 2009), p. 122-123.

ที่มีผลย้อนหลังหากเห็นสมควร ซึ่งอำนาจของรัฐสภาออสเตรเลียในการกำหนดความผิดทางอาญา พร้อมกับการใช้บังคับย้อนหลังนั้นได้ถูกยืนยันโดยคดีอีกเป็นจำนวนมาก⁷³

ในคดี **Polyukhovich v. Commonwealth ค.ศ. 1991** ผู้พิพากษา McHugh ได้กล่าวไว้ในทำนองเดียวกันว่า กฎหมายแห่งเครือจักรภพมากมายซึ่งโดยส่วนมากแล้วเป็นกฎหมายแพ่งได้ถูกตราขึ้นบนข้อสันนิษฐานที่ว่ารัฐสภาแห่งเครือจักรภพมีอำนาจในการผ่านกฎหมายที่มีผลใช้บังคับย้อนหลังได้⁷⁴

อย่างไรก็ตาม เมื่อตีความกฎหมาย ศาลจะสันนิษฐานไว้ก่อนในเบื้องต้นว่ารัฐสภาไม่ได้ประสงค์ที่จะกำหนดความผิดทางอาญาพร้อมกับการใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ความประสงค์ดังกล่าวจะมีขึ้นอย่างชัดแจ้งและไม่กำกวม

โดยในคดี **Maxwell v. Murphy ค.ศ. 1957** ผู้พิพากษา Dixon ได้กล่าวไว้ว่า หลักทั่วไปของกฎหมายจารีตประเพณี (Common law) คือกฎหมายไม่ควรจะถูกใช้บังคับสำหรับข้อเท็จจริงหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นแล้วเพื่อให้ กำหนดให้ หรือมีผลต่อสิทธิหรือความรับผิดชอบที่ได้ถูกกำหนดไว้ โดยการอ้างอิงถึงเหตุการณ์ในอดีต เว้นแต่ความประสงค์อย่างมีเหตุผลและชัดแจ้งได้ปรากฏขึ้นด้วย⁷⁵ ซึ่งความประสงค์ดังกล่าวหมายถึงการระบุไว้อย่างชัดแจ้งว่าให้กฎหมายมีผลย้อนหลังนั่นเอง

ในคดี **Rodway v. The Queen ค.ศ. 1990** ศาลสูงก็ได้ตัดสินไว้ว่า หลักของกฎหมายจารีตประเพณีคือกฎหมายจะไม่ถูกทำให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังเพื่อให้มีผลต่อสิทธิหรือความรับผิดชอบที่อยู่แล้ว เว้นแต่ภาษาของกฎหมายจะต้องการโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่าให้มีผลย้อนหลัง⁷⁶

⁷³ Australian Law Reform Commission, “Traditional Rights and Freedoms - Encroachments by Commonwealth Laws” [Online] Accessed March 2021. Available from: https://www.alrc.gov.au/wp-content/uploads/2019/08/alrc_129_final_report_.pdf

⁷⁴ Equipo Nizkor and Derechos Human Rights, “Polyukhovich v Commonwealth” [Online] Accessed March 2021. Available from: <http://www.derechos.org/intlaw/doc/polyukhovich.html>

⁷⁵ Australian Law Reform Commission, “Traditional Rights and Freedoms - Encroachments by Commonwealth Laws” [Online]

⁷⁶ BarNetwork Pty Limited, “Rodway v. The Queen (1990) HCA 19; 169 CLR 515” [Online] Accessed March 2021. Available from: <https://jade.io/article/67558>

นอกจากนี้ หากมีความกำกวมในตัวบทกฎหมาย การตีความตัวบทกฎหมายดังกล่าวควรจะ เป็นไปในทางที่หลีกเลี่ยงการมีผลย้อนหลังของกฎหมาย⁷⁷

ในการที่จะยกเลิกข้อสันนิษฐานเบื้องต้นของศาลในการตีความกฎหมายว่าไม่ให้มีผลย้อนหลัง นั้น กฎหมายดังกล่าวจะต้องมีบทบัญญัติโดยชัดแจ้งที่ระบุว่ากฎหมายจะมีผลใช้บังคับในวันก่อนหน้า ตัวอย่างเช่น กฎหมายอาจจะมีบทบัญญัติดังต่อไปนี้ เป็นต้น

ก. บทบัญญัติที่ถือให้กฎหมายมีผลใช้บังคับในวันก่อนหน้าที่เฉพาะเจาะจง

ข. บทบัญญัติที่ถือให้กฎหมายมีผลใช้บังคับโดยการอ้างอิงถึงวันก่อนหน้าที่ไม่เฉพาะเจาะจง เช่น การอ้างอิงถึงวันที่มีผลใช้บังคับของกฎหมายอื่นซึ่งเป็นวันก่อนหน้า เป็นต้น⁷⁸

โดยศาลจะพิจารณาให้ข้อสันนิษฐานเบื้องต้นดังกล่าวถูกยกเลิกหากกฎหมายสามารถทำให้ เห็นได้อย่างชัดแจ้งถึงความหมายโดยนัยหรือเจตนารมณ์อย่างมีนัยสำคัญ (a necessary implication or intendment) ของการให้มีผลย้อนหลัง

โดยในคดี **Worrall v. Commercial Banking Co of Sydney ค.ศ. 1917** ศาลสูงได้ ตัดสินไว้ว่า เจตนารมณ์อย่างมีนัยสำคัญ หมายถึงพลังของภาษาที่ยืนยันถึงความหนักแน่นไปใน ทิศทางใดทิศทางหนึ่งและทำให้มุมมองที่ตรงกันข้ามนั้นไม่สมเหตุผลอย่างสิ้นเชิง⁷⁹

อย่างไรก็ตาม ข้อสันนิษฐานเบื้องต้นของศาลดังกล่าวจะไม่นำมาใช้บังคับแก่กฎหมายหรือ บทบัญญัติซึ่งเกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาเท่านั้น และไม่มีผลย้อนหลังไปกระทบถึงสิทธิตาม กฎหมายสารบัญญัติ

⁷⁷ Office of the Queensland Parliamentary Counsel, “Principles of good legislation: OQPC guide to FLPs: Retrospectivity” [Online] Accessed March 2021. Available from: https://www.legislation.qld.gov.au/file/Leg_Info_publications_FLP_Retrospectivity.pdf

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Australasian Legal Information Institute, “Worrall v Commercial Banking Company of Sydney Ltd [1917] HCA 67; (1917) 24 CLR 28 (4 December 1917)” [Online] Accessed March 2021. Available from: <http://www6.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/HCA/1917/67.html>

โดยในคดี Rodney v. R ค.ศ. 1990 ศาลสูงได้ตัดสินไว้ว่า มาตรา 136 ใหม่ให้ใช้บังคับแก่การพิจารณาคดีด้วยเหตุที่ว่า การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวไม่ได้กระทบถึงสิทธิและความรับผิดชอบที่มีอยู่ก่อนหน้า ดังนั้นจึงไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อสันนิษฐานเบื้องต้นในเรื่องของการมีผลย้อนหลังของกฎหมาย⁸⁰

โดยตัวอย่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังและได้มีการระบุไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนว่าให้มีผลย้อนหลังของประเทศออสเตรเลียมีดังต่อไปนี้⁸¹

ก. Tax and Superannuation Laws Amendment (2013 Measures No. 2) Act 2013 ที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “ภพยนตร์สารคดี” ในมาตรา 376-25 ของ The Income Tax Assessment Act 1997 เพื่อจำกัดประเภทของภพยนตร์ที่สามารถขอลดหย่อนภาษีได้ โดยกฎหมายฉบับแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวได้ถูกตราขึ้นในวันที่ 28 มิถุนายน ค.ศ. 2013 แต่กฎหมายดังกล่าวได้ถูกระบุให้มีผลใช้บังคับแก่ภพยนตร์ที่เริ่มต้นถ่ายทำในหรือภายหลังวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2012

ข. Tax and Superannuation Laws Amendment (2014 Measures No. 2) Act 2014 ที่ได้เพิ่มบทบัญญัติที่จะใช้อุดช่องว่างซึ่งทำให้นักลงทุนได้รับเครดิตเงินปันผลไม่สอดคล้องกับสัดส่วนการถือหุ้นของตนเอง โดยกฎหมายฉบับแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวได้ถูกตราขึ้นในวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 2014 แต่มีผลใช้บังคับย้อนหลังแก่การจ่ายเงินปันผลที่ได้กระทำขึ้นในหรือภายหลังวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2013

ค. Tax Laws Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Act 2013 ที่ได้ถูกตราขึ้นในวันที่ 29 มิถุนายน ค.ศ. 2013 แต่มีผลใช้บังคับย้อนหลังตั้งแต่วันที่ 16 พฤศจิกายน ค.ศ. 2012 ซึ่งเป็นวันที่ร่างของกฎหมายฉบับดังกล่าวได้ถูกเปิดเผย

ง. Tax Laws Amendment (Cross-Border Transfer Pricing) Act (No. 1) 2012 ที่ได้ถูกตราขึ้นได้ในวันที่ 8 กันยายน ค.ศ. 2012 โดยได้แก้ไขเพิ่มเติม the Income Tax Assessment Act 1997 และให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังตั้งแต่ปีที่มีเงินได้เริ่มต้นในหรือภายหลังวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2004

⁸⁰ Office of the Queensland Parliamentary Counsel, “Principles of good legislation: OQPC guide to FLPs: Retrospectivity” [Online]

⁸¹ Australian Law Reform Commission, “Traditional Rights and Freedoms - Encroachments by Commonwealth Laws” [Online]

ตามที่ได้ศึกษาแนวทางการใช้บังคับกฎหมายที่มีผลย้อนหลังในประเทศออสเตรเลีย จะเห็นได้ว่าแนวทางดังกล่าวก็ค่อนข้างที่จะมีความสอดคล้องและเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังและแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 ด้วยเช่นกัน โดยเฉพาะในส่วนของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรให้มีผลย้อนหลังนั้นสามารถที่จะกระทำได้หากมีการระบุไว้อย่างชัดเจนในกฎหมายดังกล่าวว่าให้มีผลย้อนหลังนั่นเอง (เพียงแต่สำหรับแนวทางของประเทศไทยนั้นจะไม่สามารถมีผลย้อนหลังให้เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีได้) นอกจากนี้ หลักการดังกล่าวจะนำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น แต่จะไม่นำมาใช้บังคับแก่กรณีของกฎหมายวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรแต่อย่างใดด้วยเช่นเดียวกัน

บทที่ 5

แนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ

ในบทนี้จะศึกษาถึงแนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาที่เอกัตศึกษานับนี้มุ่งศึกษาวิจัย โดยจะศึกษาดังแต่คำฟ้อง ข้อเท็จจริงที่ยุติ และวิเคราะห์คำพิพากษาของศาลในคดีดังกล่าว ตลอดจนวิเคราะห์ผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญที่จะเกิดขึ้นจากแนวคำพิพากษาของศาลในคดีดังกล่าว

5.1 บทวิเคราะห์แนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

สำหรับคำพิพากษาที่จะนำมาศึกษาวิจัยในเอกัตศึกษานับนี้ได้แก่คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางในคดีหมายเลขแดงที่ ก. 217/2562 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ที่ 1 และกรมสรรพากร โจทก์ที่ 2 กับบริษัท ไทยซูน อิมพอร์ต-เอ็กพอร์ต จำกัด จำเลย และคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษที่ 1460/2562 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ที่ 1 กรมสรรพากร โจทก์ที่ 2 และกรมสรรพสามิต โจทก์ที่ 3 กับบริษัท เอฟ โฟร์ ออโต้ จำกัด จำเลย โดยคำฟ้อง คำให้การ ข้อเท็จจริงที่ยุติ และคำพิพากษาของทั้งสองคดีดังกล่าวมีดังต่อไปนี้

ก. คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางในคดีหมายเลขแดงที่ ก. 217/2562 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ที่ 1 และกรมสรรพากร โจทก์ที่ 2 กับบริษัท ไทยซูน อิมพอร์ต-เอ็กพอร์ต จำกัด จำเลย

คำฟ้อง

โจทก์ทั้งสองฟ้องว่า โจทก์ทั้งสองเป็นนิติบุคคลโดยเป็นกรมในรัฐบาล สังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

เมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2547 จำเลยนำเข้าไม้ปาร์เกต์ 1 รายการ จากประเทศเมียนมาร์ สำแดงพิกัด 4409.20 ซึ่งมีอัตราอากรร้อยละ 5 พร้อมชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานจึงปล่อยสินค้าออกไปจากอารักขา

ต่อมาเจ้าพนักงานของโจทก์ที่ 1 ตรวจสอบพบว่าจำเลยสำแดงอัตราอากรไว้ไม่ถูกต้อง เนื่องจากในวันที่โจทก์นำเข้าสินค้าดังกล่าว ประกาศกระทรวงการคลังฉบับที่ 10/2546 ที่ให้ลดอัตราอากรลงเหลือร้อยละ 5 นั้นยังไม่มีผลใช้บังคับแต่อย่างใด จำเลยจึงต้องชำระอากรในอัตราร้อยละ 12.5 ต่อปี เป็นเหตุให้อากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มขาด

การที่จำเลยสำแดงรายการเกี่ยวกับอัตราอากรขาเข้าสินค้าไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำเลยชำระภาษีอากรน้อยกว่าที่ต้องเสียจริง จำเลยจึงต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมทั้งรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรดังกล่าวไปถึงจำเลย ซึ่งจำเลยทราบแล้วไม่อุทธรณ์คัดค้าน การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานจึงเป็นที่สุด การไม่ชำระค่าภาษีอากรตามการประเมินจึงเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งคิดถึงวันฟ้องมีหนี้ภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมเป็นเงินจำนวน 84,213 บาท ขอให้บังคับจำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวแก่โจทก์ทั้งสอง และให้จำเลยรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากต้นเงินอากรขาเข้าชำระขาดของใบขนสินค้าขาเข้าเป็นเงินจำนวน 27,891 บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ทั้งสอง

คำให้การ

จำเลยขาดนัดยื่นคำให้การ

ข้อเท็จจริงที่ยุติและคำพิพากษา

พิเคราะห์คำฟ้องและพยานหลักฐานโจทก์ทั้งสองแล้ว ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า โจทก์ทั้งสองเป็นนิติบุคคลโดยเป็นกรมในรัฐบาล สังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร โจทก์ที่ 1 จัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ส่วนโจทก์ที่ 2 จัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ โจทก์ที่ 1 มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนโจทก์ที่ 2 ด้วย

จำเลยเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด เมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2547 จำเลยนำเข้าไม้ปาร์เกต์ 1 รายการจากประเทศเมียนมาร์ สำแดงพิกัด 4410.20 อัตราอากรร้อยละ 5 พร้อมชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานจึงปล่อยสินค้าออกไปจากอากรักขา

ต่อมาเจ้าพนักงานของโจทก์ที่ 1 ตรวจสอบพบว่าจำเลยสำแดงอากรไม่ถูกต้อง เนื่องจากประกาศกระทรวงการคลังเรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 10) ลงวันที่ 2 ตุลาคม พ.ศ. 2546 กำหนดอัตราอากรของการนำเข้าสินค้าพิกัด 4409.20 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2547 อัตราอากรร้อยละ

40 ลดลงเหลือร้อยละ 12.5 และจะลดลงเหลือร้อยละ 5 สำหรับการนำเข้าตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 เมื่อจำเลยนำสินค้าเข้าเมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2547 จึงต้องชำระอากรร้อยละ 12.5 ต่อปี เป็นเหตุให้อากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มขาด

การที่จำเลยสำแดงรายการเกี่ยวกับอัตราอากรขาเข้าสินค้าไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำเลยชำระภาษีอากรน้อยกว่าที่ต้องเสียจริง จำเลยจึงต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมทั้งรับผิดชอบเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม 1 เท่าของภาษีที่ต้องชำระ และเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเพิ่ม นับแต่วันพ้นกำหนดยื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันชำระเสร็จ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากรอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่นำมาชำระ

เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรดังกล่าวไปถึงจำเลย จำเลยทราบแล้วไม่อุทธรณ์คัดค้าน การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานจึงเป็นที่สุด เมื่อจำเลยไม่ได้ชำระค่าภาษีอากรตามการประเมินจึงเป็นภาษีอากรค้าง

แต่ที่โจทก์คิดเงินเพิ่มอากรร้อยละ 1 ต่อเดือนนับแต่วันตรวจปล่อยเป็นต้นมา และขออัตราเดียวกันจากต้นเงินอากรขาเข้าที่ชำระขาดของใบขนสินค้าขาเข้าเป็นเงินจำนวน 27,891 บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ทั้งสองตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เห็นว่า ในวันที่โจทก์ยื่นคำฟ้องคดีนี้วันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้ว โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 3 ให้ยกเลิกความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 รวมทั้งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมและพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับต่าง ๆ ทั้งหมด อันมีผลให้ความในมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยกเลิกไปด้วย

กับทั้งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่น่าของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม” และวรรคสองบัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรตามมาตรา 20 ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 20 ของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม”

ดังนั้น การรับผิดชอบเงินเพิ่มของจำเลยจึงต้องบังคับตามบทบัญญัติมาตรา 22 นี้ คือ รับผิดชอบเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับ

แต่วันที่ตรวจปล่อยอันเป็นวันนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ
 เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
 ซึ่งจนถึงวันฟ้องจำเลยก็ยังไม่ได้ชำระอากรที่ขาด

เมื่อพิจารณาตามตารางคำนวณหนี้ค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มตามกฎหมาย เอกสารหมาย
 จ. 1 แผ่นที่ 131 อากรขาเข้าขาดเป็นเงินจำนวน 27,891 บาท แต่โจทก์คิดเงินเพิ่มอากรถึงวัน
 ฟ้องเป็นเงินจำนวน 50,899 บาท จึงเกินกว่าอากรขาเข้าขาดที่จำเลยต้องชำระ

จึงเห็นสมควรให้จำเลยรับผิดชอบไม่เกินอากรที่ต้องชำระคือ 27,891 บาท และยกคำขอ
 คิดเงินเพิ่มอากรขาเข้าอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากต้นเงินอากรขาเข้าขาด
 ดังกล่าวนับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ทั้งสอง

ปัญหาข้อนี้แม้จำเลยขาดนัดยื่นคำให้การ แต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย
 ของประชาชน ศาลยกขึ้นอ้างโดยลำพังได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 198 ทวิ
 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาค่าภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17

พิพากษาให้จำเลยชำระเงินค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มรวม 61,635 บาท แก่โจทก์ทั้ง
 สอง กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 3,000 บาท ค่าขออื่นให้
 ยก

ข. คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ 1460/2562 ระหว่างกรมศุลกากร
 โจทก์ที่ 1 กรมสรรพากร โจทก์ที่ 2 และกรมสรรพสามิต โจทก์ที่ 3 กับบริษัท เอฟ โฟร์ ออโต้
 จำกัด จำเลย

คำฟ้อง

โจทก์ทั้งสามฟ้องและแก้ไขคำฟ้องว่า เมื่อระหว่างวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่
 24 ธันวาคม พ.ศ. 2551 จำเลยได้นำเข้าสินค้ารถยนต์นั่งใหม่สำเร็จรูปหลายรุ่นหลายยี่ห้อซึ่งผลิตใน
 ประเทศญี่ปุ่น โดยทางเรือจากประเทศญี่ปุ่นเข้ามาในราชอาณาจักรไทยทางสำนักงานศุลกากรท่าเรือ
 แหลมฉบัง และจำเลยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและ
 ภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์จำนวน 10 ฉบับ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 โดยสำแดง
 ปริมาณ ราคา และค่าภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ที่ต้องชำระ พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 ได้
 ตรวจสอบราคาสินค้าตามที่จำเลยได้สำแดงและให้จำเลยชำระภาษีตามที่สำแดงแล้วจึงตรวจปล่อย
 สินค้าให้จำเลยรับไปจากอารักขาของโจทก์ที่ 1 แล้ว

ต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 ตรวจสอบพบว่าจำเลยสำแดงราคาซื้อขายไว้ไม่ถูกต้อง โดยสำแดงราคาไว้ต่ำเพื่อหลีกเลี่ยงอากร เป็นเหตุให้การสำแดงราคาศุลกากรคลาดเคลื่อน และชำระภาษีอากรขาด

เจ้าพนักงานประเมินของโจทก์ที่ 1 จึงประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากจำเลยสำหรับสินค้าที่นำเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 10 ฉบับ ตามราคาแท้ที่จริงคิดเป็นค่าอากรขาเข้า 4,297,772 บาท เงินเพิ่มอากร 4,790,202 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม 1,151,356 บาท เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม 1,151,356 บาท เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม 1,151,356 บาท ภาษีสรรพสามิต 6,161,752 บาท เบี้ยปรับภาษีสรรพสามิต 6,161,752 บาท เงินเพิ่มภาษีสรรพสามิต 6,161,752 บาท ภาษีเพื่อมหาดไทย 616,176 บาท เบี้ยปรับภาษีเพื่อมหาดไทย 616,176 บาท เงินเพิ่มภาษีเพื่อมหาดไทย 616,176 บาท รวมเป็นเงินจำนวนทั้งสิ้น 32,875,826 บาท

พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 แจ้งการประเมินภาษีอากรดังกล่าวให้จำเลยทราบโดยชอบแล้วเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560 จำเลยไม่ได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร หนี้ภาษีอากรตามการประเมินจึงเป็นอันยุติ และจำเลยไม่ชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างแก่โจทก์ทั้งสาม

โดยโจทก์ที่ 1 ได้มีหนังสือทวงถามให้จำเลยชำระหนี้ค่าภาษีอากรแล้วแต่จำเลยเพิกเฉยขอให้บังคับจำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมเป็นเงินจำนวน 33,119,593.30 บาท แก่โจทก์ทั้งสาม และเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากเงินค่าอากรขาเข้าจำนวน 4,297,772 บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ที่ 1

คำให้การ

จำเลยขาดนัดยื่นคำให้การ

คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง

พิพากษาให้จำเลยชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมเป็นเงินจำนวน 33,119,593.30 บาท แก่โจทก์ทั้งสาม และชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากเงินค่าอากรขาเข้าจำนวน 4,297,772 บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ที่ 1 แต่ทั้งนี้ เงินเพิ่มไม่ให้เกินกว่าค่าอากรขาเข้าดังกล่าว กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ทั้งสาม โดยกำหนดค่าทนายความเป็นเงินจำนวน 10,000 บาท โจทก์ทั้งสามจึงอุทธรณ์

ข้อเท็จจริงที่ยุติและคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ

ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า เมื่อระหว่างวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่ 24 ธันวาคม พ.ศ. 2551 จำเลยนำเข้าสินค้ารถยนต์นั่งใหม่สำเร็จรูปหลายรุ่นหลายยี่ห้อซึ่งผลิตในประเทศญี่ปุ่น โดยทางเรือจากประเทศญี่ปุ่นเข้ามาในราชอาณาจักรไทยทางสำนักงานศุลกากรท่าเรือแหลมฉบัง แล้วส่งไปโดยรถยนต์บรรทุกเพื่อตรวจปล่อยสินค้าที่โรงพักสินค้าเพื่อตรวจปล่อยของขาเข้าและบรรจุของขาออกนอกเขตทำเนียบท่าเรือ (ICD) (รพท.) บริษัท บางปะกงเทอร์มินอล จำกัด และจำเลยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสารจำนวน 10 ฉบับ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 โดยจำเลยสำแดงปริมาณ ราคา และค่าภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ที่ต้องชำระตามใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 10 ฉบับ พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 ได้ตรวจสอบราคาสินค้าตามที่จำเลยสำแดงและให้จำเลยชำระภาษีตามที่สำแดงแล้วจึงตรวจปล่อยสินค้าให้จำเลยรับไปจากอารักขาของโจทก์ที่ 1 แล้ว

ภายหลังที่จำเลยได้ชำระภาษีอากรตามที่สำแดงและพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 ตรวจปล่อยสินค้าให้จำเลยรับไปแล้ว ปรากฏข้อมูลว่าสินค้านำเข้าของจำเลยตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 10 ฉบับดังกล่าว จำเลยสำแดงราคาซื้อขายไว้ไม่ถูกต้อง โจทก์ที่ 1 จึงแต่งตั้งคณะกรรมการประเมินราคาศุลกากรและค่าภาษีอากรรถยนต์ทำการตรวจสอบ และมีหนังสือแจ้งให้จำเลยชี้แจงพร้อมจัดส่งเอกสารเพื่อทำการตรวจสอบประกอบคำชี้แจง แต่จำเลยไม่ไปพบและไม่ส่งเอกสารหลักฐานให้พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในกำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 จึงประเมินราคาเรียกเก็บค่าภาษีอากรประเภทต่าง ๆ จากจำเลย รวมหนี้ภาษีอากรค้างตามการประเมินคิดเป็นอากรขาเข้ารวม 4,297,776 บาท เงินเพิ่มอากร (คำนวณถึงวันที่ 10 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560 และวันที่ 9 ธันวาคม พ.ศ. 2560) จำนวน 4,790,202 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม 1,151,356 บาท เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม 1,151,356 บาท เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม 1,151,356 บาท ภาษีสรรพสามิต 6,161,752 บาท เบี้ยปรับภาษีสรรพสามิต 6,161,752 บาท เงินเพิ่มภาษีสรรพสามิต 6,161,752 บาท ภาษีเพื่อมหาดไทย 616,176 บาท เบี้ยปรับภาษีเพื่อมหาดไทย 616,176 บาท เงินเพิ่มภาษีเพื่อมหาดไทย 616,176 บาท รวมจำนวนภาษีตามการประเมินเป็นเงินจำนวนทั้งสิ้น 32,875,826 บาท

พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 แจ้งการประเมินภาษีอากรดังกล่าวให้จำเลยทราบโดยชอบแล้วเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560 จำเลยไม่ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร

คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามว่าคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางที่ให้จำเลยชำระเงินเพิ่มไม่เกินกว่าเงินอากรชอด้วยกฎหมายหรือไม่

โจทก์อุทธรณ์ว่าจำเลยมีความรับผิดชอบเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ...” จำเลยจึงต้องชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้านับจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จ ไม่ใช่ไม่เกินกว่าอากรขาเข้าตามที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา

ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์โดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นว่า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ฉบับปัจจุบันซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560 บทบัญญัติในมาตรา 3 ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยในส่วนของเงินเพิ่มอากรมีการบัญญัติไว้ใหม่ ดังนี้

“มาตรา 22 ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันให้นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรตามมาตรา 20 ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละยี่สิบของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

เงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้ถือเป็นเงินอากร...”

จากบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวย่อมมีผลทำให้การบังคับใช้มาตรา 112 จัตวา ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เดิม ถูกยกเลิกไป และไม่ได้มีบทเฉพาะกาลบัญญัติไว้ชัดเจนว่ายังจะให้เรียกเก็บเงินเพิ่มได้อยู่ต่อไปจนถึงวันที่นำเงินมาชำระดังที่มาตรา 112 จัตวา บัญญัติไว้เดิม

เมื่อวันที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาและวันที่จำเลยจะนำเงินค่าอากรมาชำระเป็นวันที่มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับแล้ว การเรียกเก็บเงินเพิ่มจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายที่ใช้บังคับในเวลาจำเลยนำเงินมาชำระ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา ในส่วนของเงินเพิ่มว่าไม่ให้เกินกว่าค่าอากรขาเข้ามานั้นจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่โจทก์ทั้งสามอ้างในอุทธรณ์วินิจฉัยความรับผิดชอบเงินเพิ่มตามกฎหมายเดิมที่ถูกยกเลิกไปแล้วข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายไม่ตรงกับคดีนี้ อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามฟังไม่ขึ้น

อนึ่ง ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมเป็นเงิน 33,119,593.30 บาท แก่โจทก์ทั้งสามนั้น เงินจำนวนดังกล่าวมีเงินเพิ่มอากรขา

เข้าที่เกินกว่าเงินอากรที่ต้องเสียไปจำนวน 736,197.30 บาท จำเลยจึงไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากเงินอากรขาเข้า 4,297,772 บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ที่ 1 เนื่องจากเงินเพิ่มมีจำนวนเท่ากับเงินอากรขาเข้าแล้ว ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์เห็นควรแก้ไขให้ถูกต้อง

พิพากษาแก้เป็นว่า ให้จำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจำนวน 32,383,396 บาท แก่โจทก์ทั้งสาม **คำขอในส่วนเงินเพิ่มที่เกินกว่าเงินอากรขาเข้าให้ยก** ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ นอกจากนี้แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

จากคำพิพากษาของศาลทั้งสองคำพิพากษาดังกล่าว จะเห็นได้ว่าประเด็นสำคัญของคำพิพากษาทั้งสองคำพิพากษาดังกล่าวคือการที่ศาลได้ตัดสินให้จำเลยที่ได้นำเข้าสินค้าในช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ แต่มีอากรค้างชำระมาจนถึงภายหลังจากที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้วนั้น ไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรเกินไปกว่าอากรที่ขาดตามบทบัญญัติมาตรา 22 ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ยุติของทั้งสองคดี ประเด็นที่จะต้องพิจารณาคือความรับผิดในการเสียอากรของจำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวนั้นเกิดขึ้นเมื่อใด โดยจำเลยในคดีแรกได้นำสินค้าเข้าสำเร็จในวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2547 และจำเลยในคดีที่สองได้นำสินค้าเข้าสำเร็จในช่วงระยะเวลา ระหว่างวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่ 24 ธันวาคม พ.ศ. 2551 ซึ่งวันที่และช่วงระยะเวลาดังกล่าวเป็นวันที่และช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่นั้น ความรับผิดในการเสียอากรของจำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวจึงต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดให้ความรับผิดในการเสียอากรนั้นเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ⁸² ซึ่งการนำของเข้าสำเร็จดังกล่าวให้ถือขณะที่เรือซึ่งนำของดังกล่าวได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง⁸³ ดังนั้น จากข้อเท็จจริงที่ยุติของทั้งสองคดีดังกล่าว ความรับผิดในการเสียอากรของจำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวจึงได้เกิดขึ้นแล้วในวันที่และช่วงระยะเวลาดังกล่าวตามลำดับ

⁸² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง

⁸³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 41

เมื่อความรับผิดชอบของจำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวได้เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่นั้น การที่จำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวถูกเจ้าพนักงานศุลกากรประเมินให้ต้องเสียอากรเพิ่มเนื่องจากได้เสียอากรไว้ไม่ครบถ้วน จำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวจึงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยบทบัญญัติมาตราดังกล่าวได้กำหนดให้จำเลยของทั้งสองคดีต้องชำระเงินเพิ่มอากรในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ขาดจนถึงวันที่นำอากรมาชำระจนครบถ้วน แต่ไม่ได้กำหนดไว้ว่าเงินเพิ่มอากรดังกล่าวจะต้องไม่เกินกว่าอากรที่ขาดแต่อย่างใด ดังนั้นเงินเพิ่มอากรในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ขาดของจำเลยของทั้งสองคดีจึงควรที่จะเพิ่มขึ้นต่อไปเรื่อย ๆ จนกว่าจะถึงวันที่จำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวชำระอากรที่ขาดจนครบถ้วน โดยไม่มีข้อจำกัดที่ว่าเงินเพิ่มอากรดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรที่ขาดแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นว่าศาลของทั้งสองคดีดังกล่าวได้ตัดสินให้จำเลยของทั้งสองคดีไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรเกินไปกว่าอากรที่ขาด โดยศาลของทั้งสองคดีดังกล่าวให้เหตุผลไปในแนวทางเดียวกันว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้ถูกยกเลิกไปโดยบทบัญญัติมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว⁸⁴ ดังนั้น บทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงถูกยกเลิกไปด้วยเช่นเดียวกัน การชำระเงินเพิ่มอากรของจำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวจึงต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 22 ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่ได้กำหนดไว้ว่าเงินเพิ่มอากรจะต้องไม่เกินอากรที่ขาดแต่อย่างใดแทน

สำหรับเหตุผลของศาลของทั้งสองคดีดังกล่าว ประเด็นที่จะต้องพิจารณาคือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับเมื่อใดกันแน่ โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนด 180 วันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป กรณีจึงเป็นการที่กฎหมายได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนแล้วว่าให้มีผลใช้บังคับในอนาคต ไม่ใช่กรณีที่ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด ตามหลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลาที่ได้ศึกษาไปแล้วในบทที่ 3 แต่อย่างใด ซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวได้ถูกประกาศในราชกิจจานุเบกษาในวันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2560 ดังนั้น เมื่อพ้นกำหนด 180 วันนับแต่วันที่ดังกล่าว กฎหมายฉบับดังกล่าวจึงมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป และไม่ได้มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด

⁸⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 3 “ให้ยกเลิก (1) พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469...”

นอกจากนี้ ประเด็นต่อไปที่จะต้องพิจารณาคือบทบัญญัติมาตรา 22 ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นจะมีผลใช้บังคับย้อนหลังเป็นการเฉพาะต่างหากด้วยหรือไม่ ประเด็นดังกล่าวจะต้องพิจารณาตามหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังและหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้ที่ได้ศึกษาไปแล้วในบทที่ 3 ด้วยเช่นกัน

สำหรับหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังนั้น โดยหลักแล้วกฎหมายภาษีอากรจะต้องถูกถือว่าให้มีผลใช้บังคับไปข้างหน้าในอนาคต และจะไม่ใช้บังคับย้อนหลังแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้าวันใช้บังคับ อย่างไรก็ตาม หลักดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นอยู่ โดยกฎหมายภาษีอากรจะมีผลใช้บังคับย้อนหลังได้หากมีลักษณะอยู่ภายใต้เงื่อนไข 2 ประการดังต่อไปนี้

ก. กฎหมายภาษีอากรดังกล่าวได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลย้อนหลัง และ

ข. การกำหนดให้มีผลย้อนหลังดังกล่าวจะต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ (กล่าวคือจะต้องเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี)

อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายภาษีอากรใดจะไม่ได้มีลักษณะอยู่ภายใต้เงื่อนไขทั้ง 2 ประการดังกล่าว แต่กฎหมายภาษีอากรดังกล่าวก็อาจจะจะมีผลใช้บังคับย้อนหลังได้หากเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร เพราะหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังจะไม่นำมาใช้บังคับแก่กฎหมายวิธีสบัญญัตติดังกล่าว อันเป็นข้อยกเว้นอีกประการหนึ่งของหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังนั่นเอง

เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว จะเห็นได้ว่ากฎหมายฉบับดังกล่าวไม่ได้มีบทบัญญัติมาตราใดเลยที่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้กฎหมายฉบับดังกล่าวทั้งฉบับมีผลใช้บังคับย้อนหลังแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ใดที่เกิดขึ้นก่อนหน้าวันใช้บังคับด้วย

นอกจากนี้ บทเฉพาะกาลของกฎหมายฉบับดังกล่าวก็ไม่ได้มีบทบัญญัติมาตราใดที่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้นำบทบัญญัติมาตรา 22 ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรของกฎหมายฉบับดังกล่าวไปใช้บังคับแก่การชำระเงินเพิ่มอากรจากความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับกฎหมายฉบับดังกล่าว คงมีเพียงแต่บทเฉพาะกาลสำหรับกรณีอื่น ๆ ซึ่งไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มอากรแต่อย่างใด ดังนั้น แม้บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจะเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรเมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติมาตรา 112 จัดว่า ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เพราะไม่ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มอากรเกินกว่าอากรที่ขาดแล้วก็ตาม แต่บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวก็ไม่ได้ถูกระบุไว้อย่างชัดเจนไม่ว่าในส่วนตัวใด ๆ ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ว่าให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังด้วย บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าว

จึงไม่มีลักษณะที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขประการแรกของข้อยกเว้นของหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวถือเป็นกฎหมายสารบัญญัติ เพราะเป็นบทบัญญัติที่ว่าด้วยความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่เสียอากรในการชำระเงินเพิ่มอากรนั่นเอง บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่ใช่กฎหมายวิธีสบัญญัติแต่อย่างใด บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่เข้าข้อยกเว้นอีกประการหนึ่งดังกล่าวของหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด

ดังนั้น บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลังตามหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง กรณีดังกล่าวเป็นไปแนวทางเดียวกันกับแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้ตัดสินให้กฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังแม้ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะไม่ได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังไว้โดยชัดแจ้งดังที่ได้ศึกษาไปแล้วในบทที่ 3 และแนวทางการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียที่มีหลักการสำคัญอยู่ที่ว่ากฎหมายภาษีอากรจะมีผลย้อนหลังได้นั้นจะต้องมีการระบุไว้อย่างชัดแจ้งถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายในกฎหมายดังกล่าวว่าให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังด้วยตามที่ได้ศึกษาไปแล้วในบทที่ 4 ด้วยเช่นกัน

สำหรับหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้นั้น โดยหลักแล้วกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญานั้นจะสามารถมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ แม้จะไม่ได้มีการระบุไว้อย่างชัดแจ้งถึงการให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังก็ตาม แต่หากพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 22 ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 22 วรรคสาม ได้กำหนดไว้อย่างชัดแจ้งว่าเงินเพิ่มอากรให้ถือเป็นเงินอากร เมื่อเงินเพิ่มถือเป็นเงินอากรแล้วนั้น เงินเพิ่มดังกล่าวจึงเป็นเรื่องทางแพ่ง ไม่ใช่เรื่องทางอาญาแต่อย่างใด บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่ได้เป็นบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญา ทั้งนี้เพราะบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวไม่ได้มีการระบุถึงโทษประหารชีวิต จำคุก กักขัง ปรับ หรือริบทรัพย์สินไว้แต่อย่างใดเลย ดังนั้น บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลังตามหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้แต่อย่างใด

นอกจากนี้ การที่ศาลในคดีที่สองได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมอีกสองประการว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นไม่ได้มีบทเฉพาะกาลบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าจะยังให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรได้อยู่ต่อไปตามที่มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติไว้ดังเดิมจนถึงวันที่จำเลยนำเงินอากรมาชำระ และเมื่อวันที่จำเลยจะนำเงินค่าอากรมาชำระเป็นวันที่มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับแล้ว การเรียกเก็บเงินเพิ่มจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายที่ใช้บังคับในเวลาที่ยังจำเลยจะนำเงินมาชำระซึ่งได้แก่มาตรา 22 ดังกล่าว เหตุผลเพิ่มเติมทั้งสองประการดังกล่าวไม่ใช่ น่าจะใช่เหตุผลที่สอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังเสีย

เท่าใดนัก ทั้งนี้เพราะแม้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะไม่ได้มีบทเฉพาะกาลกำหนดไว้ว่าให้ มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ต่อไปได้ก็ตาม บทบัญญัติมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ก็จะต้องมีผลใช้บังคับไปข้างหน้าใน อนาคตตามหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังดังที่ได้กล่าวไว้แล้วเท่านั้นอยู่ดี ไม่ได้มีผลไปใช้ บังคับย้อนหลังแก่ความรับผิดในการเสียอากรของจำเลยที่ได้เกิดขึ้นก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมี ผลใช้บังคับแต่อย่างใด และเมื่อบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวไม่ได้มีผลใช้บังคับย้อนหลังแล้วนั้น การ ชำระเงินเพิ่มอากรของจำเลยที่เกิดขึ้นจากความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นก่อนวันที่กฎหมาย ฉบับดังกล่าวใช้บังคับจึงต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 อันเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่ความรับผิดของจำเลยในการเสียอากรดังกล่าว เกิดขึ้นซึ่งไม่ได้กำหนดไว้ว่าเงินเพิ่มอากรจะต้องไม่เกินอากรที่ขาด ไม่ใช่บทบัญญัติมาตรา 22 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อันเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่จำเลยจะนำเงินเพิ่ม อากรมาชำระซึ่งได้กำหนดไว้ว่าเงินเพิ่มอากรจะต้องไม่เกินอากรที่ขาดแต่อย่างใด กรณีดังกล่าวเป็นไป ในแนวทางเดียวกันกับคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 2074-2075/2548 คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 274/2549 และคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 1946/2550 ที่ได้ตัดสินไปในทำนองเดียวกันว่าให้ พิจารณาจากกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่ความรับผิดในหนี้ภาษีอากรของจำเลยเกิดขึ้นได้ดังที่ได้ ศึกษาไปแล้วในบทที่ 3

กล่าวโดยสรุป จากบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่ เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่ได้ศึกษาไปแล้วในบทที่ 3 ไม่ว่าจะเป็นหลักการบังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา หลัก กฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง และหลักกฎหมายอาญามีผลย้อนหลังเป็นคุณได้ จะเห็นได้ว่าแนว คำพิพากษาของศาลที่ได้ตัดสินให้การชำระเงินเพิ่มอากรจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่มตามมาตรา 22 นั้นไม่สอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายดังกล่าวแต่อย่างใด กล่าวคือ กฎหมายฉบับดังกล่าวได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลใช้บังคับไปข้างหน้าในอนาคต และ บทบัญญัติมาตรา 22 ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรแห่งกฎหมายฉบับดังกล่าวก็ไม่ได้ถูกกำหนดไว้ อย่างชัดเจนว่าให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวไม่ใช่กฎหมายวิธี

สบัญญัติและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญา บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงควรมีผลใช้บังคับ ไปข้างหน้าในอนาคตเท่านั้น ไม่ควรนำมาใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่มีความรับผิดในการเสีย อากรเกิดขึ้นก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับแต่อย่างใด และเมื่อไม่สามารถนำบทบัญญัติ มาตรา 22 ดังกล่าวมาใช้บังคับได้แล้วนั้น กรณีจึงต้องนำบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่ความรับ

ผิดในการเสียอากรของจำเลยของทั้งสองคดีดังกล่าวเกิดขึ้นซึ่งบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวาดังกล่าวไม่ได้กำหนดไว้ว่าเงินเพิ่มอากรนั้นจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มแต่อย่างใดมาใช้บังคับ

5.2 ผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญของแนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

จากแนวคำพิพากษาของศาลที่ได้ตัดสินให้การชำระเงินเพิ่มอากรจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 22 นั้น ผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่าแนวคำพิพากษาดังกล่าวจะก่อให้เกิดผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทั้งรัฐและผู้มีหน้าที่เสียอากรดังต่อไปนี้

5.2.1 ผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อรัฐ

แนวคำพิพากษาของศาลที่ได้ตัดสินให้การชำระเงินเพิ่มอากรจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 22 นั้นย่อมส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อรัฐในการสูญเสียรายได้จากการได้รับชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรจากผู้มีหน้าที่เสียอากรที่มีความรับผิดชอบในการเสียอากรเกิดขึ้นก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะถูกใช้บังคับ แต่ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวนั้นยังคงค้างชำระอากรที่ขาดเงินเพิ่มอากรซึ่งถูกคำนวณในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรที่ขาดนั้นถูกคำนวณเพิ่มขึ้นต่อเนื่องมาจนเกินอากรที่ขาดแล้ว ทั้ง ๆ ที่หากพิจารณาตามบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องดังที่ได้กล่าวไปแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวก็ควรที่จะต้องชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรซึ่งจะยังคงถูกคำนวณเพิ่มขึ้นต่อเนื่องไปเรื่อย ๆ จนกว่าจะถึงวันที่จะชำระอากรครบถ้วนนั่นเอง และรัฐก็ควรที่จะต้องได้รับชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรดังกล่าวโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยเมื่อรัฐต้องสูญเสียรายได้จากการได้รับชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรดังกล่าวทั้ง ๆ ที่ควรจะได้รับแล้วนั้น รัฐก็จะมีรายได้ที่จะนำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศต่อไปน้อยลง ซึ่งในท้ายที่สุดแล้วผลกระทบดังกล่าวก็จะส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อเนื่องมายังประชาชนของรัฐ ทั้งนี้เพราะประชาชนของรัฐจะได้รับการบริการ การอำนวยความสะดวก และความช่วยเหลือจากรัฐน้อยลงเนื่องมาจากการที่รายได้ของรัฐที่จะใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศลดน้อยถอยลงนั่นเอง

นอกจากนี้ แนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวยังส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากรผู้ซึ่งถือเป็นตัวแทนของรัฐในการรับชำระเงินเพิ่มอากรจากผู้มีหน้าที่เสีย

อากรที่มีความรับผิดชอบในการเสียอากรเกิดขึ้นก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะใช้บังคับ และเงินเพิ่มอากรของผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวนั้นถูกคำนวณเพิ่มขึ้นต่อเนื่องมาจนเกินอากรที่ขาดแล้ว โดยแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวจะส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากรในเรื่องดังกล่าวนี้ขาดความชัดเจนและแน่นอน กล่าวคือพนักงานศุลกากรอาจเลือกที่จะรับชำระเงินเพิ่มอากรจากผู้มีหน้าที่เสียอากรเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอากรที่ขาดเท่านั้น แทนที่จะต้องบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรชำระเงินเพิ่มในส่วนที่เกินอากรที่ขาดจนกว่าจะชำระอากรที่ขาดจนครบถ้วนอย่างเคร่งครัด ทั้งนี้เพราะหากพนักงานศุลกากรยังยืนยันที่จะเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดด้วยนั้น ผู้มีหน้าที่เสียอากรก็อาจจะไม่ยินยอมชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดดังกล่าวเพราะในท้ายที่สุดแล้วศาลก็จะตัดสินให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวชำระเงินเพิ่มอากรเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอากรที่ขาดเท่านั้น หรือหากมีการชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดไปแล้ว ก็อาจจะถูกขอคืนเงินเพิ่มดังกล่าวได้ในภายหลัง ซึ่งการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากรในเรื่องดังกล่าวที่ขาดความชัดเจนและแน่นอนก็จะส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อเนื่องมาจากการสูญเสียรายได้ของรัฐ และในท้ายที่สุดแล้วก็จะส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อเนื่องมายังประชาชนของรัฐอีกตามลำดับนั่นเอง

5.2.2 ผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้มีหน้าที่เสียอากร

แนวคำพิพากษาของศาลที่ได้ตัดสินให้การชำระเงินเพิ่มอากรจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 22 นั้นย่อมส่งผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียอากรที่มีความรับผิดชอบในการเสียอากรเกิดขึ้นก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะใช้บังคับและเงินเพิ่มอากรของผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวนั้นถูกคำนวณเพิ่มขึ้นต่อเนื่องมาจนเกินอากรที่ขาดแล้ว แต่ผู้เสียอากรดังกล่าวได้ยินยอมชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดให้แก่กรมศุลกากรตามที่ถูกประเมินอากรและเรียกเก็บโดยสมัครใจแล้ว (ไม่ว่าจะถูกประเมินในช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ หรือภายหลังจากที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้วก็ตาม ทั้งนี้เพราะความรับผิดชอบในการเสียอากรได้เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่นั่นเอง) จึงไม่มีข้อพิพาทและเป็นคดีขึ้นสู่ศาล แนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวจึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าว ทั้งนี้เพราะผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวได้ชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรซึ่งถือเป็นการชำระเงินเพิ่มอากรถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วแท้ ๆ แต่แนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวกลับกลายเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่ไม่ยินยอมชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดเมื่อถูกประเมินและเรียกเก็บโดยกรมศุลกากรซึ่งถือเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายจนต้องกลายเป็นข้อพิพาทขึ้นสู่

ศาลด้วยซ้ำ ทั้งนี้เพราะในท้ายที่สุดแล้วผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวก็จะได้รับประโยชน์จากคำพิพากษาของศาลที่ตัดสินให้ตนเองไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม หากศาลยังคงยืนยันที่จะยึดแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวเป็นแนวทางในการตัดสินคดีที่เกี่ยวข้องในอนาคต ผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่ารัฐก็ควรที่จะสร้างความเป็นธรรมให้แก่บรรดาผู้เสียอากรที่ได้ยินยอมชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดให้แก่กรมศุลกากรตามที่ถูกประเมินอากรและเรียกเก็บโดยสมัครใจดังกล่าว โดยการคืนเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ผู้เสียอากรดังกล่าวได้ชำระไว้แล้วเพื่อให้ได้รับประโยชน์เท่าเทียมกันกับผู้เสียอากรที่ได้รับผลประโยชน์จากแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าว

นอกจากนี้ แนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวยังส่งผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียอากรที่มีความรับผิดชอบในการเสียอากรเกิดขึ้นก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะใช้บังคับ และเงินเพิ่มอากรของผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวนั้นถูกคำนวณเพิ่มขึ้นต่อเนื่องมาจนเกินอากรที่ขาดแล้ว แต่ผู้เสียอากรดังกล่าวทราบถึงแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าว จึงไม่ยอมชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาด และรอให้กรมศุลกากรฟ้องตนเองเป็นคดีขึ้นสู่ศาล และตนเองก็จะได้รับประโยชน์จากคำพิพากษาของศาลที่ตัดสินให้ตนเองไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรแต่อย่างใด ซึ่งในท้ายที่สุดแล้วก็จะส่งผลกระทบต่อเนื่องมาจากการสูญเสีयरายได้ของรัฐและประชาชนของรัฐอีกตามลำดับนั่นเอง

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

แนวคำพิพากษาของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่ได้ตัดสินให้การชำระเงินเพิ่มดังกล่าวจะต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามมาตรา 22 นั้นไม่สอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นหลักการใช้บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา หลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง และหลักกฎหมายอายุย้อนหลังเป็นคุณได้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนด 180 วันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป กรณีจึงเป็นการที่กฎหมายได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนแล้วว่าให้มีผลใช้บังคับไปข้างหน้าในอนาคต ไม่ใช่กรณีที่ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้มีผลย้อนหลัง ตามหลักการใช้บังคับของกฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา

กฎหมายฉบับดังกล่าวไม่ได้มีบทบัญญัติมาตราใดเลยที่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้นำบทบัญญัติมาตรา 22 ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรของกฎหมายฉบับดังกล่าวไปใช้บังคับแก่การชำระเงินเพิ่มอากรจากความรับผิดในการเสียอากรที่ได้เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับกฎหมายฉบับดังกล่าว บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่มีลักษณะที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขของข้อยกเว้นของหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง

นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวเป็นกฎหมายสารบัญญัติ บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่เข้าข้อยกเว้นอีกประการหนึ่งของหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด

บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลังตามหลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง กรณีดังกล่าวเป็นไปแนวทางเดียวกันกับแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่ได้ตัดสินให้กฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังแม้ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะไม่ได้มีการระบุถึงการมีผลย้อนหลังไว้โดยชัดแจ้ง และแนวทางการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียที่มีหลักการสำคัญว่ากฎหมายภาษีอากรจะมีผลย้อนหลังได้นั้นจะต้องมีการระบุไว้อย่างชัดเจนถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายในกฎหมายดังกล่าวว่าให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังด้วย

นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวไม่ได้เป็นบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญา บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวจึงไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลังตามหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้แต่อย่างใด

ดังนั้น เมื่อไม่สามารถนำบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวมาใช้บังคับย้อนหลังได้แล้วนั้น กรณีจึงต้องนำบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่ความรับผิดในการเสียอากรเกิดขึ้นมาใช้บังคับ ซึ่งบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา ดังกล่าวไม่ได้กำหนดไว้ว่าเงินเพิ่มอากรนั้นจะต้องไม่เกินอากรแต่อย่างใด

แนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อรัฐในการสูญเสียรายได้จากการได้รับชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรจากผู้มีหน้าที่เสียอากรที่มีความรับผิดในการเสียอากรเกิดขึ้นก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะมีผลใช้บังคับ โดยรัฐจะมีรายได้ที่จะนำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศต่อไปน้อยลง ซึ่งในท้ายที่สุดแล้วผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญดังกล่าวก็จะส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อเนื่องมายังประชาชนของรัฐนั่นเอง อีกทั้งแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวยังส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากร โดยทำให้ขาดความชัดเจนและแน่นอน

นอกจากนี้ แนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวยังส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อผู้มีหน้าที่เสียอากรที่มีความรับผิดในการเสียอากรเกิดขึ้นก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะมีผลใช้บังคับ แต่ผู้เสียอากรดังกล่าวได้ยินยอมชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดให้แก่กรมศุลกากรโดยสมัครใจแล้ว โดยแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับผู้มีหน้าที่เสียอากรที่ไม่ยอมชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาด และรอให้กรมศุลกากรฟ้องตนเองเป็นคดีขึ้นสู่ศาล เพื่อที่ตนเองจะได้รับประโยชน์จากคำพิพากษาของศาลที่จะตัดสินไปในแนวทางเดียวกันกับแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าว

6.2 ข้อเสนอแนะ

เพื่อให้ประเด็นปัญหาดังกล่าวหมดสิ้นไป ผู้ศึกษาวิจัยเห็นสมควรเสนอแนวทางการแก้ไขประเด็นปัญหาดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพดังต่อไปนี้

ประการแรก

ศาลควรที่จะตัดสินคดีที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินเพิ่มจากการไม่เสียอากรหรือการเสียอากรไม่ครบถ้วนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้สอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องที่ได้ศึกษาไว้แล้วในบทที่ 3 ไม่ว่าจะเป็นหลักการใช้บังคับของ

กฎหมายภาษีอากรในแง่ของเวลา หลักกฎหมายภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลัง และหลักกฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นคุณได้ ตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทวิเคราะห์แนวคำพิพากษาของศาลในคดีดังกล่าว กล่าวคือศาลควรที่จะตัดสินให้บทบัญญัติมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นมีผลใช้บังคับไปข้างหน้าในอนาคตเท่านั้น ทั้งนี้เพราะบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวไม่ได้ถูกระบุไว้อย่างชัดแจ้งในส่วนใดของกฎหมายฉบับดังกล่าวเลยทำให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังแก่ความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับด้วย ดังนั้น ศาลจึงควรที่จะต้องตัดสินให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่มีความรับผิดในการเสียอากรเกิดขึ้นก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับจะต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 อันเป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่มีผลใช้บังคับอยู่ในขณะที่ความรับผิดในการเสียอากรของผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวเกิดขึ้นซึ่งไม่ได้กำหนดให้เงินเพิ่มอากรจะต้องไม่เกินอากรที่ขาดแต่อย่างใด ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวจึงจะต้องชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดด้วย

การที่ศาลจะตัดสินให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามบทบัญญัติมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อันเป็นบทบัญญัติที่ว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรที่มีผลใช้บังคับอยู่ภายหลังจากที่ความรับผิดในการเสียอากรของผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวเกิดขึ้นซึ่งได้กำหนดให้เงินเพิ่มอากรจะต้องไม่เกินอากรที่ขาดนั้น จะต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่ากฎหมายฉบับดังกล่าวได้มีการระบุไว้อย่างชัดแจ้งว่าให้บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวมีผลใช้บังคับย้อนหลังแก่ความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับด้วยหรือบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาซึ่งบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวก็ไม่ใช่กฎหมายวิธีสบัญญัติหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับโทษทางอาญาแต่อย่างใดเลยตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น แต่การที่ศาลได้ตัดสินให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรในส่วนที่เกินอากรที่ขาดโดยให้เหตุผลว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แล้ว การชำระเงินเพิ่มอากรจึงต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จึงเป็นเหตุผลที่ไม่สอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องดังกล่าวแต่อย่างใด

นอกจากนี้ การที่ศาลได้ตัดสินให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามบทบัญญัติมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อาจเป็นเพราะว่าศาลใช้ดุลพินิจวิเคราะห์แล้วเห็นว่าบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากร โดยไม่ได้คำนึงถึงการตัดสินไปในแนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องดังกล่าวหรือไม่แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม แม้การตัดสินไปในแนวทางดังกล่าวจะเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรก็ตาม แต่ก็จะต้องไม่ลืมว่าในทางกลับกัน การตัดสินไปในแนวทางดังกล่าวจะเป็นโทษแก่รัฐ

กล่าวคือการตัดสินใจไปในแนวทางดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อรัฐดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นด้วยเช่นกัน

ประการที่สอง

เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดการตัดสินใจดังกล่าวไปในแนวทางที่ไม่สอดคล้องกับบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องดังกล่าว หรือใช้ดุลพินิจตัดสินคดีดังกล่าวโดยไม่ได้พิจารณาถึงบรรดาหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องดังกล่าว เห็นสมควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้มีบทบัญญัติมาตราที่ระบุไว้อย่างชัดเจนไปในแนวทางที่ให้บทบัญญัติมาตรา 22 แห่งกฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับแก่ความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับแล้วเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการระบุไว้อย่างชัดเจนในบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวเอง ตัวอย่างเช่น ให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวโดยการเพิ่มเติมข้อความดังต่อไปนี้เป็นวรรคห้าของมาตราดังกล่าว “การชำระเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับตามมาตรา 22 นี้ให้ใช้บังคับแก่บรรดาความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับแล้วเท่านั้น” เป็นต้น หรือจะระบุไว้อย่างชัดเจนในบทเฉพาะกาลของกฎหมายฉบับดังกล่าวก็ได้ ตัวอย่างเช่น ให้แก้ไขเพิ่มเติมบทเฉพาะกาลของกฎหมายฉบับดังกล่าวโดยการเพิ่มเติมข้อความต่อไปนี้ เป็นมาตรา 263 “สำหรับความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ ให้การจัดเก็บและการเสียอากรดังกล่าวซึ่งรวมถึงเงินเพิ่มและเบี้ยปรับเป็นไปตามบรรดา กฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่น ๆ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัติฉบับนี้จะใช้บังคับต่อไปจนกว่าการดำเนินการจัดเก็บและการเสียอากรดังกล่าวจะเสร็จสิ้นไป” เป็นต้น

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว ศาลก็ต้องตีความกฎหมายที่ถูกแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวอย่างเคร่งครัดเท่านั้น กล่าวคือศาลจะต้องตัดสินให้การชำระเงินเพิ่มอากรจากความรับผิดในการเสียอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นบทบัญญัติมาตราว่าด้วยการชำระเงินเพิ่มอากรที่มีผลใช้บังคับอยู่ก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะมีผลใช้บังคับ ศาลจะไม่สามารถใช้ดุลพินิจในการตัดสินให้เป็นอย่างอื่นได้ จะเห็นได้ว่าการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวจะทำให้กฎหมายฉบับดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความแน่นอนของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) มากยิ่งขึ้น กล่าวคือเมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว ผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับกฎหมายฉบับดังกล่าวก็จะสามารถปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวได้อย่างถูกต้องมากยิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี พนักงานศุลกากร หรือศาลก็ตาม

อย่างไรก็ตาม หากในความเป็นจริงแล้วผู้ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีเจตนารมณ์ที่จะให้บทบัญญัติมาตรา 22 แห่งกฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลไปใช้บังคับย้อนหลังแก่ความรับผิดในการเสียอากรที่ได้เกิดขึ้นก่อนกฎหมายฉบับดังกล่าวด้วยนั้น ก็เห็นสมควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายฉบับดังกล่าวไปในแนวทางที่ให้บทบัญญัติมาตรา 22 ดังกล่าวมีผลไปใช้บังคับย้อนหลังแก่ความรับผิดในการเสียอากรที่ได้เกิดขึ้นก่อนกฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลไปใช้บังคับด้วย ตัวอย่างเช่น ให้แก้ไขเพิ่มเติมบทเฉพาะกาลของกฎหมายฉบับดังกล่าวโดยการเพิ่มเติมข้อความต่อไปนี้ เป็นมาตรา 263 “สำหรับความรับผิดในการเสียอากรที่ได้เกิดขึ้นก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ ให้การจัดเก็บและการเสียอากรดังกล่าวซึ่งรวมถึงเงินเพิ่มและเบี้ยปรับเป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้” เป็นต้น เพื่อให้ผู้ที่มีความเกี่ยวข้องข้องกับกฎหมายฉบับดังกล่าวสามารถปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวได้อย่างถูกต้อง

ทั้งนี้ ผู้ศึกษาวิจัยมีความเห็นว่าผู้ร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวไม่น่าจะมีเจตนารมณ์ที่จะให้บทบัญญัติมาตรา 22 แห่งกฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลไปใช้บังคับย้อนหลังแก่ความรับผิดในการเสียอากรที่ได้เกิดขึ้นก่อนกฎหมายฉบับดังกล่าวด้วย เพราะหากพิจารณาจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลักษณะใกล้เคียงกันกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กล่าวคือเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับในวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2560 อันเป็นเวลาใกล้เคียงกันกับวันที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับ และเป็นกฎหมายที่ถูกใช้บังคับแทนที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตที่มีผลใช้บังคับอยู่ก่อนหน้าด้วยเหตุผลที่คล้ายคลึงกันกับเหตุผลของการประกาศใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 คือพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป⁸⁵ จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มีบทบัญญัติที่เป็นบทเฉพาะกาลกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้บรรดากฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่น ๆ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่กฎหมายฉบับดังกล่าวใช้บังคับ ให้ยังคงใช้ได้ต่อไปจนกว่าการดำเนินการจัดเก็บภาษีนั้นจะเสร็จสิ้นไป⁸⁶ อันสะท้อนให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่ได้เกิดขึ้นก่อนการใช้บังคับกฎหมายฉบับดังกล่าวเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตฉบับที่ใช้บังคับอยู่ก่อนหน้านั้นเอง ดังนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกันกับพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2527 ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

⁸⁵ โปรดดูหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 209 วรรคแรก

ก็น่าจะมีเจตนารมณ์ในเรื่องดังกล่าวไปในแนวทางเดียวกันกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.
2560 นั่นเอง

รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

กรมศิลปากร. ที่ระลึก วันสถาปนากรมศิลปากร ครบรอบ 120 ปี 4 กรกฎาคม 2537. กรุงเทพมหานคร: กองจดหมายเหตุแห่งชาติกรมศิลปากร, 2547.

กฤติกา ปั้นประเสริฐ. คำอธิบายกฎหมายศิลปากร. ม.ป.ท., 2563.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: บริษัท แอคทีฟ พรินท์ จำกัด, 2555.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2561.

วิสิฐ ญาณภีร์, วารีน นาสกุล, วิชญา เครื่องาม, ณัชชชญา ทองจันทร์ และธนาสาร จงพานิชย์. บริษัท หลักนิติธรรมในต่างประเทศ. วารสารเกษมบัณฑิต 17 (มกราคม - มิถุนายน 2559): 84-99.

วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส. การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรไทย. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2553.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. คู่มือแบบการร่างกฎหมาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2551.

หยุด แสงอุทัย. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 21. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.

หนังสือภาษาต่างประเทศ

Charles Sampford. Retrospectivity and the Rule of Law. The United States of America: Oxford University Press, 2009.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง. ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิปีงบประมาณ 2563 (ตุลาคม 2562 - กันยายน 2563) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.mof.go.th> [2563]

- Australasian Legal Information Institute. Worrall v Commercial Banking Company of Sydney Ltd [1917] HCA 67; (1917) 24 CLR 28 (4 December 1917) [Online]. Available from: <http://www6.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/HCA/1917/67.html> [March 2021]
- Australian Law Reform Commission. Traditional Rights and Freedoms - Encroachments by Commonwealth Laws [Online]. Available from: https://www.alrc.gov.au/wp-content/uploads/2019/08/alrc_129_final_report_.pdf [March 2021]
- BarNetwork Pty Limited. Rodway v. The Queen (1990) HCA 19; 169 CLR 515 [Online]. Available from: <https://jade.io/article/67558> [March 2021]
- Casebriefs LLC. Landgraf v. USI Film Products [Online]. Available from: <https://www.casebriefs.com/blog/law/property/property-keyed-tmerrill/government-forbearance-and-takings/landgraf-v-usi-film-products> [March 2021]
- Congressional Research Service. Retroactive Legislation: A Primer for Congress [Online]. Available from: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF112931> [August 2018]
- Cornell's Legal Information Institute. Calder v. Bull [Online]. Available from: <https://www.oyez.org/cases/1789-1850/3us386> [March 2021]
- Equipo Nizkor and Derechos Human Rights. Polyukhovich v Commonwealth [Online]. Available from: <http://www.derechos.org/intlaw/doc/polyukhovich.html> [March 2021]
- Justia. Johannessen v. United States, 225 U.S. 227 (1912) [Online]. Available from: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/225/227> [March 2021]
- Justia. United States v. Carlton, 512 U.S. 26 (1994) [Online]. Available from: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/512/26> [March 2021]
- Mary Mullen. Retroactivity of Statutes [Online]. Available from: <https://www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/retrostat.pdf> [March 2021]
- Merriam-Webster. Dictionary [Online]. Available from: www.merriam-webster.com [March 2021]

Office of the Queensland Parliamentary Counsel. Principles of good legislation: OOPC guide to FLPs: Retrospectivity [Online]. Available from: https://www.legislation.qld.gov.au/file/Leg_Info_publications_FLP_Retrospectivity.pdf [March 2021]

Thomson Reuters. Burgess v. Salmon [Online]. Available from: <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/97/381> [March 2021]

ประวัติผู้ศึกษาวิจัย

นายพาทิศ เกษมคุณ เกิดเมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม พ.ศ. 2535 ที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนเซนต์คาเบรียลในปีพ.ศ. 2552 ระดับปริญญานิติศาสตร์บัณฑิตจากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีพ.ศ. 2557 และได้เข้าศึกษาต่อในระดับปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีพ.ศ. 2562 ปัจจุบันเป็นทนายความประจำบริษัท สำนักกฎหมาย เซาร์ เอเชีย จำกัด

ภาคผนวก

(๓๑)
คำพิพากษา

สำหรับศาลใช้



คดีหมายเลขดำที่ ภ ๑๓๗/๒๕๖๒

คดีหมายเลขแดงที่ ภ ๒๑๗/๒๕๖๒

ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์

ศาลฎีกาอากรกลาง

วันที่ ๑๑ เดือน พฤศจิกายน พุทธศักราช ๒๕๖๒

ความแพ่ง

ระหว่าง	{	กรมศุลกากร ที่ ๑	โจทก์
		กรมสรรพากร ที่ ๒	
เรื่อง		บริษัทไทยซูน อิมพอร์ต-เอ็กซ์พอร์ต จำกัด	จำเลย
		ภาษีศุลกากร ภาษีอากร	

โจทก์ทั้งสองฟ้องว่า โจทก์ทั้งสองเป็นนิติบุคคลโดยเป็นกรมในรัฐบาล สังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เมื่อวันที่ ๒ กรกฎาคม ๒๕๕๗ จำเลยนำเข้าไม้ปาร์เกต์ ๑ รายการ จากประเทศเมียนมาร์ สำแดงพิกัด ๔๔๐๙.๒๐ อัตราอากรร้อยละ ๕ พร้อมชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานจึงปล่อยสินค้าไปจากอากรขาเข้า ต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ ตรวจสอบพบว่าจำเลยสำแดงอัตราอากรไม่ถูกต้อง เนื่องจากในวันที่โจทก์นำเข้าสินค้านั้น ประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับที่ ๑๐/๒๕๕๖ ที่ให้ลดอัตราอากรคงคิร้อยละ ๕ ยังไม่มีผลใช้บังคับ จำเลย

/ต้องชำระ



- ๒ -

ต้องชำระอากรร้อยละ ๑๒.๕ ต่อปี เป็นเหตุให้อากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มขาด ซึ่งการที่จำเลย
สำแดงรายการเกี่ยวกับอัตราอากรขาเข้าสินค้าไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้ชำระภาษีอากรน้อยกว่าที่ต้องเสีย
จริง จำเลยจะต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมทั้งรับผิดชอบปรับ
ภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร
ดังกล่าวไปถึงจำเลย ซึ่งจำเลยทราบแล้วไม่อุทธรณ์คัดค้าน การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานจึง
เป็นที่สุด การไม่ชำระค่าภาษีอากรตามการประเมินจึงเป็นภาษีอากรค้าง คิดถึงวันฟ้องมีหนี้ภาษีอากร
ค้าง พร้อมปรับและเงินเพิ่มรวม ๘๔,๒๔๓ บาท ขอให้บังคับจำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรค้างพร้อม
ปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวแก่โจทก์ทั้งสอง และให้จำเลยรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าอัตราร้อยละ
๑ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากต้นเงินอากรขาเข้าชำระขาดของใบขนสินค้าขาเข้า ๒๗,๘๘๑ บาท
นับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ทั้งสอง

จำเลยขาดนัดยื่นคำให้การ

พิเคราะห์คำฟ้องและพยานหลักฐานโจทก์ทั้งสองแล้ว ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า โจทก์ทั้งสอง
เป็นนิติบุคคลโดยเป็นกรมในรัฐบาล สังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร โจทก์
ที่ ๑ จัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ส่วนโจทก์ที่ ๒ จัดเก็บ



ภาษีตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้โจทก์ที่ ๑ มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนโจทก์ที่ ๒ ด้วย ส่วนจำเลยเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด เมื่อวันที่ ๒ กรกฎาคม ๒๕๕๗ จำเลยนำเข้าไม้ปาร์เกต์ ๑ รายการ จากประเทศเมียนมาร์ สำแดงพิกัด ๕๕๐๙.๒๐ อัตราอากรร้อยละ ๕ พร้อมชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานจึงปล่อยสินค้าไปจากอารักขา ต่อมา พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ ตรวจสอบพบว่าจำเลยสำแดงอัตราอากรไม่ถูกต้อง เนื่องจากประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.๒๕๓๐ (ฉบับที่ ๑๐) ลงวันที่ ๒ ตุลาคม ๒๕๕๖ กำหนดอัตราอากรของการนำเข้าสินค้าพิกัด ๕๕๐๙.๒๐ จนถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๗ อัตราอากรร้อยละ ๔๐ ลดลงเหลือร้อยละ ๑๒.๕ และลดอัตราอากรคงคิตรี้อยละ ๕ สำหรับการนำเข้าตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๘ เมื่อจำเลยนำสินค้าเข้าเมื่อวันที่ ๒ กรกฎาคม ๒๕๕๗ จึงต้องชำระอากรอัตราร้อยละ ๑๒.๕ ต่อปี เป็นเหตุให้อากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มขาด ซึ่งการที่จำเลยสำแดงรายการเกี่ยวกับอัตราอากรขาเข้าสินค้าไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้ชำระภาษีอากรน้อยกว่าที่ต้องเสียจริง จำเลยจะต้องรับผิดชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมทั้งรับผิดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑ เท่าของภาษีที่ต้องชำระ และเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มอีกร้อยละ ๑.๕ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเพิ่ม นับแต่



วันพ้นกำหนดยื่นแบบแสดงรายการถึงวันชำระเสร็จ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากรร้อยละ ๑ ต่อเดือนของอากรที่นำมาชำระ เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรดังกล่าวไปถึงจำเลย ซึ่งจำเลยทราบแล้วไม่อุทธรณ์คัดค้าน การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานจึงเป็นที่สุด เมื่อจำเลยมิได้ชำระค่าภาษีอากรตามการประเมินจึงเป็นภาษีอากรค้าง แต่ที่โจทก์คิดเงินเพิ่มอากรร้อยละ ๑ ต่อเดือนนับแต่วันตรวจปล่อยเป็นต้นมาและขออัตราเดียวกันจากต้นเงินอากรขาเข้าที่ชำระขาดของไบชนสินค้าขาเข้า ๒๗,๘๘๑ บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ทั้งสอง ตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๙ เห็นว่า ในวันที่โจทก์ยื่นคำฟ้องคดีนี้วันที่ ๒๕ กรกฎาคม ๒๕๖๒ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๐ มีผลใช้บังคับแล้ว โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๐ มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๙ รวมทั้งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมและพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับต่างๆ ทั้งหมด อันมีผลให้ความในมาตรา ๑๑๒ จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๙ ยกเลิกไปด้วย กับทั้งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๐ มาตรา ๒๒ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขา



- ๕ -

ของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ เศษของเดือนให้นับเป็น
หนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม” และวรรคสองบัญญัติว่า
“ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้ง
การประเมินอากรตามมาตรา ๒๐ ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม” ดังนั้น
การปรับเบี้ยปรับเงินเพิ่มของจำเลยจึงต้องบังคับตามบทบัญญัติมาตรา ๒๒ นี้ คือ รับผิดเงินเพิ่มอีกใน
อัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ตรวจปล่อยอัน
เป็นวันนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่ง
เดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ซึ่งจนถึงวันฟ้องจำเลยก็ยังมีได้
ชำระอากรที่ขาด เมื่อพิจารณาตามตารางคำนวณนี้ค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มตามกฎหมายเอกสาร
หมาย จ.๑ แผ่นที่ ๑๓๑ อากรขาเข้าขาด ๒๗,๘๘๑ บาท แต่โจทก์คิดเงินเพิ่มอากรถึงวันฟ้องเป็นเงิน
๕๐,๔๘๘ บาท จึงเกินกว่าอากรขาเข้าขาดที่จำเลยต้องชำระ จึงเห็นสมควรให้จำเลยปรับผิดไม่เกินอากร
ที่ต้องชำระคือ ๒๗,๘๘๑ บาทและยกคำขอคิดเงินเพิ่มอากรขาเข้าอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือนหรือเศษ
ของเดือนจากต้นเงินอากรขาเข้าขาดดังกล่าวนับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ทั้ง
สอง ปัญหาข้อนี้แม้จำเลยขาดนัดยื่นคำให้การ แต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของ

○ (๓๑ พ)

สำหรับศาลใช้



- ๖ -

ประชาชน ศาลยกขึ้นอ้างโดยลำพังได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๙๘ ทวิ ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ มาตรา ๑๗

พิพากษาให้จำเลยชำระเงินค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มรวม ๖๑,๖๓๕ บาทแก่

โจทก์ทั้งสอง กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ ๓,๐๐๐ บาท ค่าขอ
อื่นให้ยก/.

นางสาวศิริรัตน์ น้อมนำทรัพย์

นายศรีณัฐ พสุนธราธรรม



○(๓๑)
คำพิพากษา



ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์

ที่ ๑๔๖๐/๒๕๖๒

ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ

วันที่ ๑๓ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๒

ความแพ่ง

ระหว่าง { กรมศุลกากร ที่ ๑ โจทก์
 กรมสรรพากร ที่ ๒
 กรมสรรพสามิต ที่ ๓

เรื่อง บริษัทเอฟ เฟร์ ออโต้ จำกัด จำเลย
 ภาษีศุลกากร ภาษีอากร ภาษีสรรพสามิต

โจทก์ทั้งสาม อัยการคดีอาญา คำพิพากษา

ศาลภาษีอากรกลาง ลงวันที่ ๓๑ เดือน สิงหาคม พุทธศักราช ๒๕๖๑
 ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ รับวันที่ ๑๕ เดือน ธันวาคม พุทธศักราช ๒๕๖๑

/โจทก์ทั้งสาม...



○ (๓๑ พ.)



- ๒ -

โจทก์ทั้งสามฟ้องและแก้ไขคำฟ้องว่า เมื่อระหว่างวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๑ ถึงวันที่ ๒๔ ธันวาคม ๒๕๕๑ จำเลยได้นำเข้าสินค้ารถยนต์นั่งใหม่สำเร็จรูปหลายรุ่นหลายยี่ห้อซึ่งผลิตในประเทศญี่ปุ่น โดยทางเรือจากประเทศญี่ปุ่นเข้ามาในราชอาณาจักรไทยทางสำนักงานศุลกากรท่าเรือแหลมฉบังและจำเลยยื่นใบขนสินค้าเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ จำนวน ๑๐ ฉบับ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ โดยสำแดงปริมาณ ราคา และค่าภาษีอากรประเภทต่างๆ ที่ต้องชำระ พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ ได้ตรวจสอบราคาสินค้าตามที่จำเลยได้สำแดงและให้จำเลยชำระภาษีตามที่สำแดงแล้วจึงตรวจปล่อยสินค้าให้จำเลยรับไปจากอาคารของโจทก์ที่ ๑ แล้ว ต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ ตรวจสอบพบว่าจำเลยสำแดงราคาซื้อขายไว้ไม่ถูกต้องโดยสำแดงราคาไว้ต่ำเพื่อหลีกเลี่ยงอากรเป็นเหตุให้การสำแดงราคาศุลกากรคลาดเคลื่อนและชำระภาษีอากรขาด เจ้าพนักงานประเมินของโจทก์ที่ ๑ จึงประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากตัวจำเลยสำหรับสินค้าที่นำเข้าตามใบขนสินค้าเข้าทั้ง ๑๐ ฉบับ ตามราคาที่แท้จริงคิดเป็นค่าอากรขาเข้า ๔,๒๕๗,๑๗๒ บาท เงินเพิ่มอากร ๔,๗๙๐,๒๐๒ บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑,๑๕๑,๓๕๖ บาท เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑,๑๕๑,๓๕๖ บาท เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม

/๑,๑๕๑,๓๕๖ บาท...



○ (๓๑ พ.)



- ๓ -

๑,๑๕๑,๓๕๖ บาท ภาษีสรรพสามิต ๖,๑๖๑,๗๕๒ บาท เบี้ยปรับภาษีสรรพสามิต ๖,๑๖๑,๗๕๒ บาท

เงินเพิ่มภาษีสรรพสามิต ๖,๑๖๑,๗๕๒ บาท ภาษีเพื่อมหาดไทย ๖๑๖,๑๗๖ บาท เบี้ยปรับภาษี

เพื่อมหาดไทย ๖๑๖,๑๗๖ บาท เงินเพิ่มภาษีเพื่อมหาดไทย ๖๑๖,๑๗๖ บาท รวมเป็นทั้งสิ้น

๓๒,๘๗๕,๘๒๖ บาท และพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ แจ้งการประเมินภาษีอากรดังกล่าว

ให้จำเลยทราบโดยชอบแล้วเมื่อวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ จำเลยมิได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้าน

การประเมินภาษีอากร หนีภาษีอากรตามกฎหมายจึงเป็นอันยุติ และจำเลยไม่ชำระหนี้

ค่าภาษีอากรค้างแก่โจทก์ทั้งสาม โดยโจทก์ที่ ๑ ได้มีหนังสือทวงถามให้จำเลยชำระหนี้

ค่าภาษีอากรแล้วแต่จำเลยเพิกเฉย ขอให้บังคับจำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับ

และเงินเพิ่มรวมเป็นเงินจำนวน ๓๓,๑๑๘,๕๘๓,๓๐๐ บาท แก่โจทก์ทั้งสาม และเงินเพิ่มอากรขาเข้า

ในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากเงินค่าอากรขาเข้าจำนวน ๔,๒๘๗,๗๗๒ บาท

นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ที่ ๑

จำเลยขาดนัดยื่นคำให้การ

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้ว พิพากษาให้จำเลยชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้าง

/พร้อมเบี้ยปรับ...



○ (๓๑ พ.)



- ๔ -

พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมเป็นเงินจำนวน ๓๓,๑๑๙,๕๙๓.๓๐ บาท แก่โจทก์ทั้งสาม และชำระ
เงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากเงินค่าอากรขาเข้าจำนวน
๔,๒๙๗,๗๗๒ บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ที่ ๑ แต่ทั้งนี้
เงินเพิ่มมิให้เกินกว่าค่าอากรขาเข้าดังกล่าว กับให้จำกั้เลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ทั้งสาม
โดยกำหนดค่าทนายความเป็นเงินจำนวน ๑๐,๐๐๐ บาท

โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้ว

ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า เมื่อระหว่างวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๑ ถึงวันที่ ๒๔ ธันวาคม ๒๕๕๑
จำเลยนำเข้าสินค้ารถยนต์นั่งใหม่สำเร็จรูปหลายรุ่นหลายยี่ห้อซึ่งผลิตในประเทศญี่ปุ่น โดยทางเรือ
จากประเทศญี่ปุ่นเข้ามาในราชอาณาจักรไทยทางสำนักงานศุลกากรท่าเรือแหลมฉบังแล้วส่งไปโดย
รถยนต์บรรทุกเพื่อตรวจปล่อยสินค้าที่โรงพักสินค้าเพื่อตรวจปล่อยของขาเข้าและบรรจุของขาออก
นอกเขตทำเนียบท่าเรือ (ICD) (รพท.) บริษัทบางปะกงเทอร์มินอล จำกัด และจำเลยยื่นใบขนสินค้า
ขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร

/จำนวน...



○ (๓๑ พ.)



- ๕ -

จำนวน ๑๐ ฉบับ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ โดยจำเลยสำแดงปริมาณ ราคา และค่าภาษี
อากรประเภทต่าง ๆ ที่ต้องชำระตามใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและ
ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง ๑๐ ฉบับ พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ ได้ตรวจสอบราคาสินค้าตามที่จำเลย
สำแดงและให้จำเลยชำระภาษีตามที่สำแดงแล้วจึงตรวจปล่อยสินค้าให้จำเลยรับไปจากอารักขาของ
โจทก์ที่ ๑ แล้ว ภายหลังจากที่จำเลยได้ชำระภาษีอากรตามที่สำแดงและพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑
ตรวจปล่อยสินค้าให้จำเลยรับไปแล้ว ปรากฏข้อมูลว่าสินค้านำเข้าของจำเลยตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง
๑๐ ฉบับ ดังกล่าว จำเลยสำแดงราคาซื้อขายไว้ไม่ถูกต้อง โจทก์ที่ ๑ จึงแต่งตั้งคณะกรรมการ
ประเมินราคาศุลกากรและค่าภาษีอากรรถยนต์ทำการตรวจสอบ และมีหนังสือแจ้งให้จำเลยชี้แจง
พร้อมจัดส่งเอกสารเพื่อทำการตรวจสอบประกอบคำชี้แจง แต่จำเลยไม่ไปพบและไม่ส่งเอกสารหลักฐาน
ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในกำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ จึงประเมินราคาเรียกเก็บ
ค่าภาษีอากรประเภทต่าง ๆ จากจำเลย รวมหนี้ภาษีอากรค้างตามการประเมินคิดเป็นอากรขาเข้ารวม
๔,๒๙๗,๗๗๒ บาท เงินเพิ่มอากร (คำนวณถึงวันที่ ๑๐ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ และวันที่
๙ ธันวาคม ๒๕๖๐) จำนวน ๕,๗๙๐,๒๐๒ บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑,๑๕๑,๓๕๖ บาท เบี้ยปรับ

/ภาษี...



○ (๓๑ พ.)



ภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑,๑๕๑,๓๕๖ บาท เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑,๑๕๑,๓๕๖ บาท ภาษีสรรพสามิต

๖,๑๖๑,๗๕๒ บาท เบี้ยปรับภาษีสรรพสามิต ๖,๑๖๑,๗๕๒ บาท เงินเพิ่มภาษีสรรพสามิต

๖,๑๖๑,๗๕๒ บาท ภาษีเฟื้องมหาดไทย ๖๑๖,๑๗๖ บาท เบี้ยปรับภาษีเฟื้องมหาดไทย

๖๑๖,๑๗๖ บาท เงินเพิ่มภาษีเฟื้องมหาดไทย ๖๑๖,๑๗๖ บาท รวมจำนวนภาษีตามการประเมิน

ทั้งสิ้น ๓๒,๘๗๕,๘๒๖ บาท พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ ๑ แจ้งการประเมินภาษีอากรดังกล่าว

ให้จำเลยทราบโดยชอบแล้วเมื่อวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ จำเลยมิได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้าน

การประเมินภาษีอากร

คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามว่า คำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ที่ให้จำเลยชำระเงินเพิ่มไม่เกินกว่าเงินอากรชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าจำเลยมีความรับผิด

เงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๑๙ มาตรา ๑๑๒ จิตว่า ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อผู้นำ

ของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตรา

ร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก

จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ...” จำเลยจึงต้องชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้านับจากวันฟ้องจนกว่า

/จะชำระ...



○ (๓๑ พ.)



- ๗ -

จะชำระเสร็จมิใช่ไม่เกินกว่าอาคารเข้าตามที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา ศาลอุทธรณ์

คดีชำนัญพิเศษโดยมติที่ประชุมใหญ่ เห็นว่า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐

ฉบับปัจจุบันซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ บทบัญญัติในมาตรา ๓ ให้ยกเลิก

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ โดยในส่วนของเงินเพิ่มอากรมีการบัญญัติไว้ใหม่ดังนี้

“มาตรา ๒๒ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากร

ไม่ครบถ้วนให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่นำของออกพ้นจากอากรขาของศุลกากรหรือส่งของออกไป

นอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้

ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่

ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรตามมาตรา ๒๐๙ ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละยี่สิบของอากรที่ต้องเสีย

หรือเสียเพิ่ม

เงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้ถือเป็นเงินอากร...”

/จากบทบัญญัติ...



○ (๓๑ พ.)



- ๘ -

จากบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวย่อมมีผลทำให้การบังคับใช้ มาตรา ๑๑๒ จัตวา

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ เดิม ถูกยกเลิกไปและมีได้มีบทเฉพาะกาลบัญญัติไว้ชัดเจน

ว่ายังจะให้เรียกเก็บเงินเพิ่มได้อยู่ต่อไปจนถึงวันที่นำเงินมาชำระตามที่ มาตรา ๑๑๒ จัตวา บัญญัติไว้เดิม

เมื่อวันที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาและวันที่จำเลยจะนำเงินค่าอากรมาชำระเป็นวันที่มาตรา ๒๒

แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ใช้บังคับแล้ว การเรียกเก็บเงินเพิ่มจึงต้องเป็นไป

ตามกฎหมายที่ใช้บังคับในเวลาที่ยำเลยนำเงินมาชำระ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาในส่วนของ

เงินเพิ่มว่ามีให้เกินกว่าค่าอากรขาเข้ามานั้นจึงชอบแล้ว คำพิพากษาศาลฎีกาที่โจทก์ทั้งสามอ้าง

ในอุทธรณ์วินิจฉัยความรับผิดเงินเพิ่มตามกฎหมายเดิมที่ถูกยกเลิกไปแล้วข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

ไม่ตรงกับคดีนี้ อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามฟังไม่ขึ้น

อนึ่ง ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยชำระหนี้ค่าอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับ

และเงินเพิ่มรวมเป็นเงิน ๓๓,๑๑๙,๕๕๓.๓๐ บาท แก่โจทก์ทั้งสามนั้น เงินจำนวนดังกล่าวมีเงินเพิ่ม

อากรขาเข้าที่เกินกว่าเงินอากรที่ต้องเสียไปจำนวน ๗๓๖,๑๙๗.๓๐ บาท จำเลยจึงไม่ต้องชำระเงินเพิ่ม

อากรขาเข้าอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากเงินอากรขาเข้า ๔,๒๙๗,๗๗๒ บาท

/นับแต่...



○ (๓๑ พ.)



- ๙ -

นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ที่ ๑ เนื่องจากเงินเพิ่มมีจำนวนเท่ากับเงินอากรขาเข้าแล้ว ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษเห็นควรแก้ไขให้ถูกต้อง

พิพากษาแก้เป็นว่า ให้จำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจำนวน ๓๒,๓๘๓,๓๙๖ บาท แก่โจทก์ทั้งสาม ค่าขอในส่วนเงินเพิ่มที่เกินกว่าเงินอากรขาเข้าให้ยกค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ นอกจากนี้แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง.

นายสมศักดิ์ อินทร์พันธุ์

นายบุญเชตร ฟูมทิพย์

นายสรายุทธ์ วุฒยาภรณ์

นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษ

