

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง ขอบทวนปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๕๐๓/๘๐๙ ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า

๑. กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๕๐๓/๕๖๗๑ ลงวันที่ ๗ สิงหาคม ๒๕๔๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อหารือในปัญหาข้อกฎหมายว่า ในการจัดเก็บอากรสำหรับของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศจะต้องจัดเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่ชำระในขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ หรือไม่ อย่างไร และหากจะต้องจัดเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวจะคำนวณเงินเพิ่มโดยนับจากวันใด ระหว่างวันที่ได้ส่งมอบของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจนถึงวันที่นำเงินอากรมาชำระ หรือวันที่ส่งมอบของจากท่านำเข้าจนถึงวันที่นำเงินอากรมาชำระ หรือวันที่ส่งมอบของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนจนถึงวันที่นำเงินอากรมาชำระ

๒. คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาข้อหารือข้างต้นแล้ว มีความเห็นปรากฏตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การคำนวณเงินเพิ่มตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำของเข้ามีหน้าที่ต้องเสียค่าภาษีในขณะที่มีการยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ประกอบกับมาตรา ๑๑๒ จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ บัญญัติให้เรียกเก็บเงินเพิ่มเมื่อผู้นำของเข้าเสียค่าภาษีโดยให้คำนวณเงินเพิ่มนับแต่วันส่งมอบจนถึงวันที่นำเงินอากรมาชำระ ดังนั้น วันส่งมอบในกรณีนี้ย่อมหมายความว่าผู้นำของเข้าได้ยื่นใบขนสินค้าและพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบรายการละเอียดแห่งของนั้นและได้รับรองความถูกต้อง การเริ่มต้นนับระยะเวลาการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา จึงต้องเริ่มนับตั้งแต่วันดังกล่าว ส่วนจะเสียค่าภาษีเป็นจำนวนเท่าใดนั้น ให้คำนวณตามพิกัดอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) จึงเห็นว่า ของที่นำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกแล้วภายหลังได้นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ โดยให้คำนวณเงินเพิ่มนับตั้งแต่วันที่ได้นำส่งมอบดังกล่าวจนถึงวันที่นำเงินอากรมาชำระ

ส่งพร้อมหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๑/๑๑๑๔ ลงวันที่ ๒ สิงหาคม ๒๕๕๐ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

๓. กรมศุลกากรได้ขอทบทวนประเด็นข้อกฎหมายดังกล่าวตามหนังสือข้างต้น และได้มีหนังสือกรมศุลกากร ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๕๐๓/๒๖๓๔ ลงวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๕๐ ซึ่งแจ้งข้อเท็จจริงเพิ่มเติม โดยกรมศุลกากรมีความเห็นในประเด็นที่ขอทบทวนสรุปความได้ว่า ตามมาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ ที่กำหนดไว้ว่า ในกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ดังนั้น การคำนวณค่าภาษีจึงต้องกระทำเมื่อมีการปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศ และจะกระทำได้อีกเมื่อมีการยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อเสียค่าภาษีศุลกากรตามมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ ปัญหาจึงมีเพียงว่า “วันที่ได้ส่งมอบ” ตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มีความหมายอย่างไร เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ จะมีถ้อยคำว่า “ส่งมอบ” ที่ทำให้เข้าใจได้ว่าการส่งมอบหมายถึงการส่งมอบพ้นจากอากรศุลกากร และจะกระทำได้อีกเมื่อมีการเสียอากรแล้ว เช่น มาตรา ๑๐ วรรคห้า และมาตรา ๒ ได้นิยามคำว่า “ศุลกากรได้ตรวจมอบไปถูกต้องแล้ว” ไว้ว่าหมายความว่าและกินความรวมว่าได้ปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมาย ได้ทำใบขนสินค้าถูกต้องและได้เสียค่าภาษีและค่าภาระติดพันครบถ้วนแล้ว ดังนั้นจะตรวจมอบได้จะต้องชำระค่าภาษีเสียก่อน ดังนั้น คำว่า “ส่งมอบ” ตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา วรรคหนึ่ง ย่อมหมายความว่ามีการส่งมอบของไปแล้ว แต่ต่อมากความปรากฏว่าของที่ส่งมอบหรือตรวจมอบไปนั้นต้องเสียอากรหรือต้องเสียอากรเพิ่ม เช่น ผู้นำของเข้านำของที่นำเข้าขายให้แก่กระทรวงกลาโหมโดยได้รับยกเว้นอากรฐานเป็นยุทธภัณฑ์ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ภาค ๔ ประเภทที่ ๑๓ หากภายหลังกระทรวงกลาโหมไม่รับของรายนั้น เพราะไม่เป็นยุทธภัณฑ์ตามสัญญา จึงแจ้งให้กรมศุลกากรเรียกเก็บอากร กรณีนี้เป็นกรณีตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา วรรคหนึ่ง ผู้นำของเข้าต้อง “...ชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสีย” กรมศุลกากรจึงต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มนับแต่วันที่ได้ส่งมอบของจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ นอกจากนี้ มีปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๘๗๑/๒๕๔๓ ซึ่งพิพากษาว่า ผู้นำของเข้าจะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ก็ต่อเมื่อกรมศุลกากรโจทก์ได้ส่งมอบสินค้าให้แก่จำเลยผู้นำเข้าสินค้าออกไปจากอากรขาของศุลกากรแล้ว เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังไม่ได้ว่าโจทก์ได้ส่งมอบรถยนต์ให้จำเลยนำออกไปจากอากรขาของศุลกากรแล้ว โจทก์จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่จำเลยต้องนำมาชำระตามกฎหมาย

กรมศุลกากรจึงเห็นว่า ของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนยังมิใช่การส่งมอบของไปจากอากรขาของศุลกากร เพราะเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในหมวด ๑๐ เช่น มาตรา ๘๙ มาตรา ๙๑ และมาตรา ๙๗ ทวิ จะเห็นได้ว่าของนั้นยังอยู่ในอากรขาของศุลกากร ส่วนของที่จะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องคำนวณค่าภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาปล่อยของ เช่นว่านั้นนอกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยต้องยื่นใบขนสินค้าและเสียค่าภาษีให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาออกใบขนสินค้าให้ตามมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ

ดังนั้น ค่าภาษีต้องเสียเมื่อยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนและตรวจมอบหรือส่งมอบของให้พ้นจากอากรขาของศุลกากร กรณีนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศ จึงไม่ต้องด้วยมาตรา ๑๑๒ จัตวา วรรคหนึ่ง ที่จะต้องเสียเงินเพิ่มแต่อย่างใด

โดยสรุปกรมศุลกากรเห็นว่า แม้ตามมาตรา ๘๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ จะกำหนดให้มีการยื่นใบขนสินค้าขาเข้าก็ยังมีได้มีการเสียค่าภาษีอากร ส่วนกรณีที่จะมีการเสียค่าภาษีอากรในเวลาที่มีการยื่นใบขนสินค้าขาเข้าเป็นไปตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ที่กำหนดให้การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ สำหรับกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน หากนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศจะต้องยื่นใบขนสินค้าและเสียภาษีอากรตามมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่ง ส่วนการคำนวณค่าภาษีจะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง ที่กำหนดว่าการคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

เนื่องจากปัญหาดังกล่าวเป็นการขอทบทวนความเห็นของกรรมการกฤษฎีกาที่ได้วินิจฉัยไว้แล้ว ดังนั้น เพื่อให้เกิดความรอบคอบในการพิจารณา อาศัยอำนาจตามข้อ ๑๐^๑ ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการรับปรึกษาให้ความเห็นทางกฎหมายของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒ เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงจัดให้มีการประชุมร่วมกันของกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๓ และคณะที่ ๑๒ เพื่อพิจารณาปัญหาข้อกฎหมายเรื่องนี้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๓ และคณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาปัญหาข้อหาหรือของกรมศุลกากร โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรมีความรับผิดชอบที่จะต้องเสียค่าภาษีในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ โดยในการคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตรา ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณค่าภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ได้ปล่อยของนั้นออกไปจาก

^๑ข้อ ๑๐ เมื่อกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายในเรื่องใดเสร็จแล้ว ให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาแจ้งให้กระทรวง ทบวง กรม รัฐวิสาหกิจ หรือผู้ที่ขอความเห็นมาทราบโดยเร็ว และให้ส่งสำเนาให้สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี เพื่อนำเรื่องนั้นเสนอต่อคณะรัฐมนตรีหรือนายกรัฐมนตรีเพื่อทราบหรือเพื่อมีมติหรือคำสั่ง แล้วแต่กรณี

ในการแจ้งความเห็นตามวรรคหนึ่ง ให้แจ้งไปด้วยว่าเรื่องดังกล่าวได้วินิจฉัยโดยกรรมการกฤษฎีกาคณะใด หรือวินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่กรรมการกฤษฎีกา

กระทรวง ทบวง กรม รัฐวิสาหกิจ หรือผู้ขอความเห็นอาจขอให้ทบทวนปัญหาที่กรรมการกฤษฎีกาคณะใดคณะหนึ่งได้วินิจฉัยไปแล้วอีกครั้งหนึ่งก็ได้ ในกรณีนี้ ให้เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาจัดให้มีการประชุมร่วมกันของกรรมการกฤษฎีกาสองหรือสามคณะเป็นการประชุมพิเศษ หรือจัดให้มีการประชุมใหญ่กรรมการกฤษฎีกาเพื่อพิจารณาปัญหานั้นได้ตามที่เห็นสมควร

คลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมหรือในสภาพอื่น ตามมาตรา ๑๐ ทวิ^๒ วรรคหนึ่งและวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ โดยก่อนที่จะนำของออกจากอารักขาศุลกากรได้นั้น ผู้นำของเข้าจะต้องดำเนินการให้ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดและยื่นใบขนสินค้าเพื่อเสียภาษีอากรหรือวางเงินไว้เป็นประกันก่อน จึงจะนำของออกไปจากอารักขาศุลกากรได้ตามมาตรา ๔๐^๓ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ ทั้งนี้ ตามมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่ง^๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ ได้บัญญัติไว้ด้วยว่าการเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้า ดังนั้น กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ และผู้นำของเข้ามีหน้าที่เสียภาษีให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ โดยการคำนวณค่าภาษีให้พิจารณาในขณะที่ปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องยื่นใบขนสินค้าสองครั้ง กล่าวคือ การยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน และการยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อการส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือเพื่อบริโภคภายในประเทศ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ การยื่นใบขน

^๒มาตรา ๑๐ ทวิ ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา ๔๗ และมาตรา ๔๘ การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓มาตรา ๔๐ ก่อนที่จะนำของใดๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่าของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย

^๔มาตรา ๑๐ บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

ฯลฯ

ฯลฯ

สินค้าครั้งแรกเป็นไปตามมาตรา ๘๗^๕ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ โดยเป็นการยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน พนักงานเจ้าหน้าที่จะจตรายละเอียดของสินค้าและตรวจสอบในเบื้องต้นว่าได้ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบพิธีการศุลกากรแล้ว และจะเขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้ว ซึ่งถือว่าของนั้นอยู่ในอารักขาศุลกากร และการยื่นใบขนสินค้าเพื่อเสียค่าภาษีอากรก่อนนำของออกจากอารักขาศุลกากรเป็นไปตามมาตรา ๔๐^๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ ที่กำหนดว่า ก่อนที่ผู้นำของเข้านำของออกจากอารักขาศุลกากรต้องดำเนินการตามที่กฎหมายว่าด้วยศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้โดยต้องยื่นใบขนสินค้า และเสียค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนหรือวางเงินประกันเสียก่อน จะเห็นได้ว่ากรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักรและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะมีการยื่นใบขนสินค้าสองครั้ง เมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่ง^๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ ที่กำหนดให้การเสียค่าภาษีต้องเสียให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าไปแล้ว ผลก็คือผู้นำของเข้าย่อมต้องเสียค่าภาษีในเวลาที่มีการออกใบขนสินค้าเพื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพราะเป็นการยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำของออกจากอารักขาศุลกากรแล้วตามมาตรา ๔๐^๘ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ และต้องคำนวณค่าภาษีโดยใช้พิกัดอัตราอากรในเวลาที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะนำออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่นตามมาตรา ๑๐ ทวิ^๙ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓

เมื่อได้วินิจฉัยในข้างต้นแล้วว่า กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนผู้นำของเข้าจะต้องเสียค่าภาษีต่อเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าก่อนนำของออกจากอารักขาศุลกากร ประกอบกับมาตรา ๑๑๒ จัตวา^{๑๐} แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ

^๕มาตรา ๘๗ เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จตรายละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว

^๖โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

^๗โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

^๘โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

^๙โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

^{๑๐}มาตรา ๑๑๒ จัตวา เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา ๑๐๒ ตริ อนุมาตรา ๓

ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ กำหนดว่า เมื่อผู้นำของเข้านำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระ โดยให้คำนวณเงินเพิ่มนับแต่วันที่ส่งมอบจนถึงวันที่นำเงินอากรมาชำระ วันส่งมอบในกรณีนี้จึงหมายถึงวันที่ได้ส่งมอบของให้แก่ผู้นำของเข้าที่เป็นผลให้ของนั้นพ้นไปจากอารักขาของศุลกากร ดังนั้น กรณีของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน หากมีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศจะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา โดยเริ่มคำนวณนับแต่วันที่ส่งมอบของพ้นไปจากอารักขาศุลกากรจนถึงวันที่นำเงินอากรมาชำระ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

สิงหาคม ๒๕๕๐

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้ำประกัน แต่ในกรณีที่เงินประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากร ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย

ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้ถือเป็นเงินอากร

ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรเพราะเหตุที่ได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ ๐.๖๒๕ ต่อเดือนของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายเงินคืน ในกรณีที่มีเปลี่ยนการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก การคำนวณดอกเบี้ยสำหรับจำนวนเงินประกันที่ต้องคืน ให้นับตั้งแต่วันวางเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนการค้ำประกัน จนถึงวันที่อนุมัติให้จ่ายเงินคืน การคำนวณดอกเบี้ยตามวรรคนี้ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายนี้ให้ถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน