

บทที่ 7

บทสรุปและข้อ เสนอแนะ

บทสรุป

อากรขาเข้า เป็นภาษีที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อใช้เรียกเก็บจากการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยมีวัตถุประสงค์สำคัญคือ เพื่อหารายได้และเพื่อคุ้มครองและพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ หน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บอากรขาเข้าคือกรมศุลกากร ทั้งนี้โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ส่วนการเสียอากรขาเข้านั้น ผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้าคือ "ผู้นำของเข้า" โดยกฎหมายศุลกากรกำหนดให้ผู้นำของเข้ามีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรขาเข้าเมื่อของนำเข้าสำเร็จ* และมีหน้าที่ต้องชำระอากรขาเข้าเมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรออกใบขนสินค้าให้แก่ผู้นำของเข้า**

แต่อย่างไรก็ตาม ในการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าอาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องชำระอากรขาเข้าทั้งหมดหรือได้รับการลดหย่อนไม่ต้องชำระอากรขาเข้าบางส่วนแก่กรมศุลกากร หากของที่นำเข้ามานั้นอยู่ในหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรไม่ว่าจะเป็นพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 หรือกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ.2522 พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ.2514 เป็นต้น

โดยทั่วไป ของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

* มาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

** มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

(1) ของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าโดยเด็ดขาด ซึ่งไม่มีกรณีที่จะเกิดความรับผิดในค่าของอากรขาเข้าขึ้นมาในภายหลัง

(2) ของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าโดยมีเงื่อนไข ซึ่งสิทธิการได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรอาจสิ้นสุดลงในภายหลังได้ หากปรากฏในภายหลังการนำเข้าว่ามี การฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดมี 2 ลักษณะ คือ

(ก) เงื่อนไขให้ผู้ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้านำของนั้นไปใช้เองหรือนำของนั้นไปใช้ประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะ หากปรากฏว่ามี การฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว หรือสิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงไม่ว่าจะเพราะเหตุใดของนั้นจะต้องเสียอากรหรืออากรเพิ่มโดยผลของบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

(ข) เงื่อนไขอื่น ๆ นอกจากข้อ(ก) หากเกิดความรับผิดในค่าอากรขาเข้าในภายหลัง ผู้นำของเข้าจะต้องเสียอากรหรืออากรเพิ่ม เนื่องจากผู้นำของเข้าไม่อาจถือประโยชน์จากการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายได้อีกต่อไป

การนำบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาใช้บังคับแก่ของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าโดยมีเงื่อนไขตามข้อ(ก) นั้น เป็นการใช้บังคับในฐานะบทกฎหมายทั่วไปโดยไม่จำกัดว่าของนั้นจะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมาย พิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น เว้นเสียแต่กฎหมายอื่นนั้นจะมีบทบัญญัติในเรื่องการสิ้นสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าในบางกรณีไว้เฉพาะแล้ว เฉพาะในกรณีนั้นก็ไม่นำบทบัญญัติ มาตรา 10 นี้ ไปใช้บังคับอีก

สำหรับของที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนั้น ผู้นำของเข้าที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าคือผู้ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุน และผู้ที่มีอำนาจอนุมัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าคือคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยกฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการมีอำนาจอนุมัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบ หรือวัสดุ จำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อวัตถุประสงค์นำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม แต่ในการอนุมัติให้ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าดังกล่าวนี้ คณะกรรมการจะกำหนดเงื่อนไขให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติไว้ด้วย เงื่อนไขสำคัญที่คณะกรรมการกำหนดไว้คือการห้ามมิให้ผู้ได้รับการส่งเสริม



นำเครื่องจักร วัสดุคิบ หรือวัสดุจำเป็นไปโอนให้แก่บุคคลอื่น หรือนำไปใช้ในการอื่น หรือนำไป
ให้บุคคลอื่นใช้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ.....ซึ่งหากผู้ได้รับการส่งเสริมรายใดไม่
ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ คณะกรรมการย่อมมีอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 54
แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่จะสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์การได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน
อากรขาเข้าสำหรับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาทั้งหมดหรือแต่บางส่วนได้ และเมื่อ
คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าวแล้ว บทบัญญัติมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติ
ส่งเสริมการลงทุน กำหนดค่าที่ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร
ขาเข้ามาตั้งแต่ต้นและผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าที่เคยได้รับการยกเว้นหรือลด
หย่อนไว้ขณะนำเข้าโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า เป็นเกณฑ์ใน
การคำนวณอากร

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามพระราช
บัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนโดยมีเงื่อนไข (ให้ผู้ได้รับการส่งเสริม
ของไปใช้เองและให้นำไปใช้เฉพาะในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม) มิใช่เป็นการยกเว้นหรือลด
หย่อนโดยเด็ดขาด และเนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการลัน
สิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขของ
คณะกรรมการไว้โดยเฉพาะแล้ว คือ บทบัญญัติมาตรา 55 ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องนำบทบัญญัติมาตรา
10 แห่งพระราชกำหนดศึกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาใช้บังคับในกรณีนี้

อย่างไรก็ตามแม้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน จะมีบทบัญญัติมาตรา 55 ที่จะนำ
มาใช้บังคับกับผู้ได้รับการส่งเสริมโดยตรงแล้วก็ตาม แต่เนื่องจากปรากฏว่าบทบัญญัติมาตรา 55
ดังกล่าวยังขาดความชัดเจนในบางประเด็น เช่น ประเด็นเรื่องการเกิดความรับผิดในค่าอากร
ขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริม ประเด็นเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้ได้รับการส่งเสริม
ประเด็นเรื่องความรับผิดของผู้ได้รับการส่งเสริมกรณีไม่ชำระอากรขาเข้าภายหลังถูกเพิกถอนสิทธิ
ประโยชน์ เป็นต้น อีกทั้งยังพบว่า บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน บางมาตรา
ที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดเกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมยังไม่มีความชัดเจนหรือตี
ความได้หลายทาง เช่น บทบัญญัติมาตรา 31 เรื่องระยะเวลาการใช้วัสดุคิบหรือวัสดุจำเป็นที่
ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้า มาตรา 36 (1) เรื่องวัสดุคิบหรือวัสดุจำเป็นที่มิได้นำไปผลิตและ
ส่งออก มาตรา 41 เรื่องการนำเครื่องจักรไปจำนอง จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการ
อื่นหรือให้บุคคลอื่นใช้โดยมิได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ มาตรา 49 เรื่องความรับผิดใน

ค่าธรรมเนียมพิเศษของผู้ได้รับการส่งเสริม เป็นต้น และนอกจากนี้ เกี่ยวกับการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นให้แก่บุคคลอื่นโดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ หรือกรมผู้ได้รับการส่งเสริมขอ เลิก รวม หรือโอนกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามมาตรา 56 วรรคแรก นั้นพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่มีได้บัญญัติให้ชัดเจนว่าผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีภาระค่าภาษีอากรหรือไม่ เพียงใด และหากมีจะต้องนำบทบัญญัติกฎหมายมาตราใดมาใช้อ้างอิง

จากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวทำให้การบังคับใช้กฎหมายต้องอาศัยการตีความ เพื่อค้นหาความหมายที่แท้จริงของบทบัญญัติกฎหมาย แต่ปรากฏว่าในการตีความและบังคับใช้ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายฉบับนี้ไม่ เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ส่งผลทำให้เกิด ทัศนคติความรับผิดชอบ เกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริม เกิดความไม่แน่นอน จึงก่อให้เกิดความสับสนแก่กรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บอากรขาเข้าและผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่ง เป็นผู้ที่มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย โดยในบางกรณีการตีความของบางหน่วยงานขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ (ค่าอากรขาเข้า) ที่ควรจะได้รับ หรือในบางกรณีการตีความของบางหน่วยงานก่อให้เกิดความไม่ เป็นธรรมต่อผู้ได้รับการส่งเสริม

ดังนั้น เพื่อสนองตอบต่อการแก้ปัญหาดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาเพื่อหาความหมายที่แท้จริงของบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องหลักความรับผิดชอบ เกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมโดยการพิจารณาเหตุผลในกฎหมายคือ ค้นหาเหตุผลของกฎหมายให้มีความจริงที่ว่า เหตุใดกฎหมายจึงบัญญัติเช่นนั้น บัญญัติขึ้นเพื่ออะไรหรือมีความมุ่งหมายอย่างไร โดยพิจารณาทั้งเหตุผลตามตัวอักษรแห่งบทกฎหมาย และเหตุผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมายประกอบกัน ซึ่งผลจากการพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวทำให้ได้ข้อสรุปในเรื่องหลักความรับผิดชอบ เกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริม ดังนี้

1. กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมนำ เครื่องจักร วัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็น เข้ามาเพื่อใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้านั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดความรับผิดชอบในค่าอากรขาเข้าตั้งแต่ของนำ เข้าสำเร็จแล้วตามบทบัญญัติมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เพียงแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนหน้าที่การชำระอากรขาเข้าไว้ชั่วคราวตามเงื่อนไขของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

2. การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็น การยกเว้นหรือลดหย่อนแบบมีเงื่อนไข ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงอาจจะต้องชำระอากรขาเข้าที่ เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ขณะนำ เข้าในภายหลังได้ หากสิทธิการได้รับการยกเว้น

หรือลดหย่อนอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดลง และเหตุที่จะทำให้อิทธิกรได้รับ ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดลงอันเป็นผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริม ต้องชำระอากรขาเข้ามีอยู่ 2 กรณี คือ

2.1 กรณีตามบทบัญญัติมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเป็นบทบัญญัติ เฉพาะใช้บังคับในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมกระทำการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข ที่คณะกรรมการกำหนดไว้และคณะกรรมการได้มีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในการได้รับ การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาทั้งหมดหรือแต่บางส่วน โดยการคำนวณอากรขาเข้าที่ผู้ได้รับการส่งเสริมพึงชำระตามมาตรา 11 ที่ถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า เป็น เกณฑ์

2.2 กรณีตามบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกฤษฎีกาจัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไปใช้บังคับในกรณีนอกเหนือจากที่มาตรา 55 บัญญัติไว้ โดยแยกออก ได้เป็น 2 กรณี คือ

(ก) กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมนำของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ขาเข้าไปโอนให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าหรือนำไปใช้ในการอื่น นอกจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมโดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ (แม้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะ ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการอันถือได้ว่าไม่ เป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขของคณะกรรมการก็ตาม แต่ การกระทำของผู้ได้รับการส่งเสริมยังอยู่ในบังคับตามบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกฤษฎีกาจัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไป) ตัวอย่าง เช่น กรณีผู้ได้รับการส่งเสริม นำวัสดุหรือวัสดุสำเร็จเป็นไปโอนให้แก่บุคคลอื่นโดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ เป็นต้น แต่ อยากรก็ตามหลัก เกณฑ์นี้ มิให้นำมาใช้บังคับในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมโอนหรือนำเครื่องจักร ไปใช้ในการอื่นโดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ ทั้งนี้ เนื่องจากมาตรา 41 วรรคสามแห่งพระ ราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนได้บัญญัติยกเว้นมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากรมาใช้บังคับ เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนด เป็นอย่างอื่น

(ข) กรณีสิทธิกรได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าของผู้ได้รับการ ส่งเสริมสิ้นสุดลง เพราะเหตุอื่นนอกจากเหตุที่ถูกระงับสิทธิประโยชน์ ตัวอย่าง เช่น กรณีบัตรส่งเสริมสิ้นสุดลงเนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมขอเลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นตามมาตรา 56 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น อยากรก็ตามหลัก เกณฑ์นี้ มิให้นำมาใช้บังคับในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขอรวมกิจการกับผู้อื่นหรือ

โอนกิจการให้แก่อื่นและผู้ดำเนินกิจการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการได้ยื่นคำขอรับการ
ส่งเสริมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมของผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมต่อไปทั้งนี้ เนื่องจาก
พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้มีบทบัญญัติที่จะนำมาใช้บังคับไว้โดยเฉพาะแล้วในมาตรา 56
วรรคสอง

ส่วนการคำนวณอากรขาเข้าที่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ตรงตามมาตรา
10 นี้ให้ถือเอาสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือ
วันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจาก
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติกักอัตรา
ศุลกากร พ.ศ.2530 ออกประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.4/2531 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศ
กระทรวงการคลังที่ ศก.5/2532 ศก.12/2533 และศก.9/2537 กำหนดให้ของผู้ที่มีสิทธิได้รับ
ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าในราชอาณาจักรเกิน 5 ปี ได้รับยกเว้นไม่อยู่ในบังคับของมาตรา
10 แห่งพระราชบัญญัติกักอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ดังนั้นผลจากประกาศฉบับนี้ทำให้ผู้ได้รับ
การส่งเสริมที่มีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าตามมาตรา 10 ได้รับยกเว้นไม่ต้องชำระอากรขาเข้า
สำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเกิน 5 ปีแล้ว

3. การเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ
ส่งผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดความรับผิดเกี่ยวกับอากรขาเข้าดังนี้

3.1 ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมถูกคณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยว
กับอากรขาเข้าสำหรับของนำเข้าทั้งหมด ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับ
ของที่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าไว้ขณะนำเข้าทั้งหมด รวมทั้งเครื่องจักรที่นำเข้า
มาเกินกว่า 5 ปี นับแต่วันนำเข้า และวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ผลิตเป็น
สินค้า และส่งออกไปแล้วตามเงื่อนไขของคณะกรรมการก่อนที่คณะกรรมการจะมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิ
ประโยชน์ด้วย

3.2 ภายหลังจากถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ผู้ได้รับ
การส่งเสริม นอกจากจะต้องชำระอากรขาเข้าแล้ว ยังอาจต้องชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าด้วย
ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) กรณีคณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 54
วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระเงินเพิ่มใน

๕ อัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนตาม มาตรา 112 จัตวาแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไป

(ข) กรณีคณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 54 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนั้น หากคณะกรรมการมิได้มีคำสั่งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียเงินเพิ่มด้วย ผู้ได้รับการส่งเสริมก็ไม่ต้องชำระเงินเพิ่มแต่อย่างใด แต่หากคณะกรรมการมีคำสั่งให้ต้องเสียเงินเพิ่มด้วย ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 55 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

3.3 หากผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้ชำระอากรขาเข้า (รวมทั้งเงินเพิ่มถ้าหากมี) ให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบทางอาชญาฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งมีโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากร หรือจากค่าไม่เก็บลิบปี หรือทั้งจำทั้งปรับ และของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้าและถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์จะต้องถูกริบตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482

4. ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขายของที่ เป็นชนิดเดียวกัน คล้ายคลึงกันหรือทดแทนกัน ได้กับของที่คณะกรรมการได้กำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษไว้เข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า แม้ของนั้นจะนำเข้าเพื่อใช้ผลิตเป็นสินค้าและส่งออกไปทั้งหมดก็ตาม ผู้ได้รับการส่งเสริมก็ต้องชำระค่าธรรมเนียมพิเศษเหมือนเช่นผู้นำของเข้าทั่วไป

อย่างไรก็ตาม จากการวิจัยนอกจากจะทำให้ทราบหลักเกณฑ์ในเรื่องความรับผิดชอบเกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผลการวิจัยยังพบว่า มีบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนบางมาตราที่ไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้บังคับกับผู้ได้รับการส่งเสริม เนื่องจากผลบังคับใช้จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ยืนยันได้แก่

4.1 บทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ไม่ชำระอากรขาเข้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดภายหลังจากเพิกถอนสิทธิประโยชน์ต้องรับผิดชอบทางอาชญาฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งมีทั้งโทษปรับ จำคุก และริบทรัพย์สิน ถือว่าเป็นบทบัญญัติที่ขัดกับทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญาและเป็นบทบัญญัติลงโทษผู้ได้รับการส่งเสริมที่ร้ายแรงเกินกว่าที่ควรจะเป็น เมื่อเทียบกับความร้ายแรงแห่งความผิดของผู้ได้รับการส่งเสริม จึงสมควรที่จะต้องมีการแก้ไขบท

บัญญัติดังกล่าว

4.2 บทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ที่กำหนดให้คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมด เมื่อคณะกรรมการเห็นว่า ผู้ซึ่งดำเนินกิจการที่รวมกันขึ้นใหม่ หรือผู้รับโอนกิจการจากผู้ได้รับการส่งเสริม เป็นผู้ไม่สมควรได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งผลจากบทบัญญัติดังกล่าวทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมที่เข้าร่วมหรือโอนกิจการไปแล้วต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับของทั้งหมดที่เคยนำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าทั้งที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมมิได้ เป็นผู้เกี่ยวข้องในการพิจารณาของคณะกรรมการตามมาตรา 56 และที่สำคัญผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมมิได้ฝ่าฝืนหรือปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้แต่อย่างใด จึงสมควรจะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าว

ข้อ เสนอแนะ

จากผลการวิจัยดังกล่าวจะเห็นว่า บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดเกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมยังขาดความชัดเจนก่อให้เกิดปัญหาการตีความและบังคับใช้กฎหมายที่ไม่ เป็นไปในแนวทางเดียวกันของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ผลการวิจัยยังพบว่า มีบทบัญญัติบางมาตราในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่ผลการบังคับใช้ย่อมจะก่อให้เกิดความไม่ เป็นธรรมต่อผู้ได้รับการส่งเสริม ฉะนั้นเพื่อลดปัญหาดังกล่าวผู้เขียนใครขอ เสนอแนะแนวทางแก้ไขดังนี้

1. เนื่องจากในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางอากรขาเข้า ตลอดจนความรับผิดในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริม นั้น ทางทฤษฎีกฎหมายถือว่ากฎหมายส่งเสริมการลงทุน มีฐานะ เป็นกฎหมายพิเศษ ส่วนกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรมีฐานะ เป็นกฎหมายทั่วไป ดังนั้นในการตีความเพื่อบังคับใช้กฎหมายส่งเสริมการลงทุน ผู้ใช้กฎหมายนอกจากจะต้องพิจารณากฎหมายส่งเสริมการลงทุนแล้วยังต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรประกอบด้วย เพื่อให้ได้ความหมายของบทบัญญัติกฎหมายที่ถูกต้อง ตัวอย่างเช่น ในประเด็นเรื่องการเกิดความรับผิดในค่าอากรขาเข้าผู้ได้รับการส่งเสริม นอกจากนี้จะพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนแล้วยังต้องพิจารณาถึงบทบัญญัติมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 และบทบัญญัติภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 อีกด้วย หรือประเด็นเรื่องผู้ได้รับการส่งเสริมขอ เลิกกิจการ

รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นตามมาตรา 56 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จะต้องพิจารณาถึงบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดกักขังตราศุลกากร พ.ศ.2530 ด้วย เป็นต้น

2. ในการตีความพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นอกจากจะตีความโดยพิเคราะห์ตามตัวอักษรแห่งบทกฎหมายแล้ว ยังจะต้องพิเคราะห์ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายประกอบกันไปด้วย ตัวอย่างเช่น

(ก) การตีความบทบัญญัติเกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มีลักษณะการบัญญัติแบ่งแยกออกเป็นหมวดๆ แสดงให้เห็นว่ากฎหมายมีเจตนารมณ์ต้องการให้การบังคับใช้แยกออกจากกันในแต่ละหมวด โดยในหมวดที่ 3 เป็นบทบัญญัติเฉพาะว่าด้วยการให้สิทธิประโยชน์ (มาตรา 24-มาตรา 37) ส่วนหมวดที่ 6 เป็นบทบัญญัติว่าด้วยการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ (มาตรา 54-มาตรา 56) ซึ่งการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ย่อมมีความหมายชัดเจนในตัวเองแล้วว่าเป็นบทบัญญัติที่มีผลทำให้สิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริม เคยได้รับตามบทบัญญัติในหมวดที่ 3 สิ้นสุดลง การตีความบทบัญญัติเกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ในหมวดที่ 3 จึงต้องเป็นการตีความเพื่อให้ทราบว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมอยู่ในหลักเกณฑ์ที่สมควรจะได้รับสิทธิประโยชน์หรือไม่ เพียงใด ส่วนการตีความบทบัญญัติเกี่ยวกับการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ต้องเป็นการตีความเพื่อให้ทราบว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบภายหลังการเพิกถอนสิทธิประโยชน์หรือไม่ เพียงใด ดังนั้นการที่มีบางหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายฉบับนี้ตีความบทบัญญัติในหมวดที่ 3 ให้เกิดสภาพบังคับ เช่นเดียวกับการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ย่อมเป็นการตีความที่ขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น การตีความบทบัญญัติมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ว่าหากผู้ได้รับการส่งเสริมใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าไม่หมดภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าที่ เคยได้รับลดหย่อนสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือนั้น หรือการตีความบทบัญญัติมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ว่าหากผู้ได้รับการส่งเสริมนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าไปใช้ผลิต ผลสม หรือประกอบเป็นผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ และส่งออกไม่หมดภายในเวลาที่คณะกรรมการกำหนดไว้ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า และจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือที่พ้นที่โดยคณะกรรมการไม่จำเป็นต้องมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์แต่อย่างใด เป็นต้น

(ข) การตีความบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริม

การลงทุน เนื่องจาก มาตรา 41 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้บัญญัติห้ามมิให้นักกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ (เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น) ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมจ้างงาน จ้างนาย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่นหรือให้บุคคลอื่นใช้ เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามมาตรา 28 หรือมาตรา 29 โดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรา ๖๖ บทบัญญัตินี้หากตีความโดยใช้หลักการตีความตัวอักษรเพียงอย่างเดียวโดยไม่คำนึงถึง เจตนารมณ์ของกฎหมายจะให้ความหมายว่า ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมกระทำการดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการก็จะต้องนักกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร (มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530) มาใช้บังคับ ซึ่งผลแห่งการตีความ เช่นว่านั้นย่อมขัดกับ เจตนารมณ์ของกฎหมาย ทั้งนี้เนื่องจากเจตนารมณ์ในการบัญญัติมาตรา 41 วรรคสาม ดังกล่าวมีเพียงเพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่กระทำการโดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการได้รับยกเว้นไม่ต้องรับผิดชอบอากรขาเข้าตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 เท่านั้น มิได้มีเจตนารมณ์จะให้ตามมาตรา 10 ดังกล่าวไปใช้บังคับในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมกระทำการดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการด้วย ทั้งนี้เพราะการกระทำโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการย่อมถือ เป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ ซึ่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้มีบทบัญญัติที่จะนำมาใช้บังคับโดยเฉพาะอยู่แล้วคือ มาตรา 54 และมาตรา 55

3. ควรมีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติม บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความผิดเกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมให้ชด เจน เพื่อยุติปัญหาการตีความกฎหมายอันจะส่งผลทำให้การบังคับใช้กฎหมายของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ดังนี้

(ก) เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ให้ชัดเจนว่า กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำของเข้ามาหรือส่งออกไปโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนการเสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้ นั้น ความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดขึ้น เมื่อของนำ เข้าหรือส่งออกสำเร็จตามกฎหมายศุลกากร และผู้ได้รับการส่งเสริมมีหน้าที่เสียภาษีอากร เมื่อคณะกรรมการสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ ดังความต่อไปนี้

มาตรา 55 "ความรับผิดชอบในค่าภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมสำหรับ
ของที่นำเข้ามาหรือส่งออกโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนการเสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้เกิด
ขึ้นในเวลาที่ของนำเข้ามาหรือส่งออกสำเร็จ และให้บทกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ

ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร
สำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลด
หย่อนการเสียภาษีอากรมาแต่ต้น และให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยถือสภาพ...

ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร
สำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกบางส่วน ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน
การเสียภาษีอากรมาแต่ต้น เพียงเท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่ และให้ผู้ได้รับการ
ส่งเสริมมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามส่วนที่ถูกเพิกถอนจนครบถ้วนโดยถือสภาพ..."

(ข) ควรบัญญัติเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ว่า "ผู้ได้รับการ
ส่งเสริมรายใด กระทำการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 40 และมาตรา 41 ให้นับบทพระราชบัญญัตินี้
มาใช้บังคับ" ทั้งนี้เพื่อตัดปัญหาการตีความโดยขยายความนำเอากฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
(มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530) มาใช้บังคับดังที่ได้กล่าวมา
แล้วในข้อ 2 (ข)

(ค) เรื่องการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริม
การลงทุนฯ ซึ่งได้สร้างปัญหาในการตีความว่า ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำของที่เป็น
ชนิดเดียวกัน คล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับของที่คณะกรรมการได้กำหนดการเรียกเก็บค่า
ธรรมเนียมพิเศษไว้เข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะ
ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษด้วยหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากมาตรา 49 วรรคห้า ได้กำหนดคำให้ถือ
ว่าค่าธรรมเนียมพิเศษเป็นเสมือนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ดังนั้นเพื่อ
ยุติปัญหาดังกล่าว จึงควรบัญญัติเพิ่มเติมในมาตรา 49 ให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่า "การเรียกเก็บค่า
ธรรมเนียมพิเศษตามมาตรา... ให้ใช้บังคับตลอดถึงผู้ได้รับการส่งเสริมตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย"

(ง) ควรบัญญัติให้ชัดเจนในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯว่าในกรณีใดบ้าง
ที่ให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับในเรื่องความรับผิดชอบเกี่ยวกับอากรขาเข้าของ
ผู้ได้รับการส่งเสริมเพื่อยุติปัญหาการตีความกฎหมาย เช่น มาตรา 56 วรรคแรก ซึ่งเดิมบัญญัติ
ว่า "ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นให้
บัตรส่งเสริมนั้นใช้ต่อไปอีกไม่เกินสามเดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ" ควรบัญญัติ

เพิ่มเติมให้ชัดเจนต่อไปอีกว่า "และให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับภายหลังเมื่อครบกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น" หรือกรณีการโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น โดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการควรบัญญัติเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนว่า "ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าไปจำหน่าย โอน นำไปใช้ในการอื่นหรือให้บุคคลอื่นใช้โดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ ทั้งนี้ เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น" เป็นต้น

4. ควรปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ที่ไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้บังคับ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ได้รับการส่งเสริม ดังนี้

(ก) เห็นควรแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนซึ่งกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ฝ่าฝืนไม่ยอมชำระอากรขาเข้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ภายหลังถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ต้องรับผิดชอบทางอาญาฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งมีโทษปรับ จำคุก และริบทรัพย์สิน เนื่องจากบทบัญญัตินี้ เป็นบทบัญญัติที่ขัดกับทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญา และเป็นการกำหนดโทษของผู้ได้รับการส่งเสริมที่ร้ายแรงเกินกว่าควรจะเป็น เมื่อเทียบกับความร้ายแรงแห่งกรณีความผิดของผู้ได้รับการส่งเสริมจึงไม่สมควรที่จะนำมาใช้บังคับ แต่อย่างไรก็ตามการที่ผู้ได้รับการส่งเสริม ซึ่งได้รับประโยชน์จากการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าไปแล้ว แต่กลับละเลยต่อหน้าที่ของตนไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่บัญญัติไว้ในมาตรา 55 วรรคสาม ก็สมควรที่จะได้รับโทษจากการกระทำดังกล่าวด้วย และโทษที่เหมาะสมกับความผิดของผู้ได้รับการส่งเสริมน่าจะเป็นการกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อมิให้ผู้ได้รับการส่งเสริมถือโอกาสประวิงเวลาในการชำระอากรขาเข้าให้เป็นนานออกไปและเพื่อเป็นการเร่งรัดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเงินค่าอากรขาเข้ามาชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นสมควรแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเสียใหม่ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปแล้วไม่แจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่นำของนั้นเข้ามาหรือส่งออกไปภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรหรือไม่ชำระภาษีอากร ณ ที่ทำการศุลกากรที่กรมศุลกากรกำหนดให้ เสร็จสิ้นภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากร

เพิ่มอันพึงต้องชำระ ต้องเสียเงินเพิ่มให้แก่กรมศุลกากรในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษี
อากรที่ต้องชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วแต่กรณีและให้หนักกฎหมาย
ศุลกากรใช้บังคับ (แทนการให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษี
อากรตามมาตรา 55 วรรคสามเดิม)

และ เมื่อมีการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามให้มีการเรียกเก็บเงิน
 เพิ่มจากผู้ได้รับการส่งเสริมดังกล่าวแล้ว ก็สมควรที่จะต้องยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการเรียกเก็บ
 เงินเพิ่มที่กำหนดไว้ในมาตรา 55 วรรคสี่ซึ่งเป็นการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีคณะกรรมการมีคำสั่ง
 เพิกถอนสิทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้จงใจฝ่าฝืนหรือปฏิบัติผิดเงื่อนไขของคณะกรรมการ
 การตามมาตรา 54 วรรคสอง ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นการเรียกเก็บเงินเพิ่มซ้ำซ้อนกัน ส่วนการเรียก
 เก็บเงินเพิ่มกรณีคณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมที่จงใจฝ่าฝืน
 หรือปฏิบัติผิดเงื่อนไขของคณะกรรมการตามมาตรา 54 วรรคแรกนั้น เมื่อมีการแก้ไขบทบัญญัติ 55
 วรรคสามดังกล่าวแล้วก็ไม่จำเป็นต้องนำมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.
 2469 มาใช้บังคับ เรียกเก็บเงินเพิ่มในฐานะบทกฎหมายทั่วไปอีก เนื่องจากมีผลบังคับเป็นอย่าง
 เดียวกัน

กล่าวโดยสรุปคือ ภายหลังมีการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามและ
 ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว
 หากผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนไม่ยอมชำระอากรขาเข้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดภายหลังถูก
 เพิกถอนสิทธิประโยชน์ ผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมไม่มีความรับผิดทางอาชญาฐานหลีกเลี่ยงภาษี
 อากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เหมือนเช่นเดิมอีกต่อไปแต่ผู้รับ
 การส่งเสริมจะต้องถูกลงโทษโดยต้องเสียเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนแทน
 ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าผู้ได้รับการส่งเสริมจะถูกคณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์โดยอาศัย
 อำนาจตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 54 วรรคแรก หรือวรรคสอง

(ข) เห็นควรแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองตอนท้ายแห่งพระราชบัญญัติ
 ส่งเสริมการลงทุนฯ ที่กำหนดให้คณะกรรมการออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทำให้ผู้ได้รับการ
 ส่งเสริม เดิมทั้งหมดในกรณีที่คณะกรรมการเห็นว่า ผู้ดำเนินกิจการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอน
 กิจการจากผู้ได้รับการส่งเสริม เดิม เป็นผู้ที่ไม่สมควรให้การส่งเสริม (บทบัญญัติมาตรา 56 วรรค
 สองตอนท้ายบัญญัติว่า "...ถ้าคณะกรรมการเห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริม ให้สั่งเพิกถอนสิทธิ
 และประโยชน์ทั้งหมด") ซึ่งผลบังคับตามบทบัญญัติดังกล่าวย่อมทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริม เดิม

ซึ่งมิได้เกี่ยวข้องในการพิจารณาของคณะกรรมการต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับของทั้งหมดที่เคย นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าโดยที่ผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมมิได้ฝ่าฝืนหรือ ปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้แต่อย่างใด ทบปญญัตติดังกล่าวจึงก่อให้เกิดความไม่ เป็น ธรรมต่อผู้ได้รับการส่งเสริม เดิม

ดังนั้นสมควรที่จะต้องแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวเสียใหม่เป็นว่า "... ถ้าคณะกรรมการ เห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริม ก็ให้คงคอกอบัตรส่งเสริม" ซึ่งผลจากการแก้ไขกฎหมายให้ คณะกรรมการมีคำสั่งคอกอบัตรส่งเสริมแก่ผู้ดำเนินกิจการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการใน กรณีที่คณะกรรมการ เห็นว่าบุคคลดังกล่าวไม่สมควรให้การส่งเสริม ย่อมมีผลทำให้บัตรส่งเสริม ของผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมใช้ได้อีกไม่เกินสาม เดือนนับแต่วันรวมหรือโอนกิจการตามมาตรา 56 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และเมื่อบัตรส่งเสริมหมดอายุแล้วย่อมถือได้ ว่าสิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมสิ้นสุดลงด้วย ต่อ จากนั้นก็จะต้องนำมาตรา 10 แห่ง พระราชกำหนดศึกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาใช้บังคับ กับผู้ได้รับการส่งเสริม เดิม ซึ่งผลบังคับของมาตรา 10 ดังกล่าวย่อมทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมต้องชำระอากรขาเข้าหรืออากรขาเข้าเพิ่มสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้อรับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เฉพาะที่ยังคงเหลืออยู่ในวันที่บัตรส่งเสริมหมดอายุลงเท่านั้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าผลบังคับตามบทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสอง ที่แก้ไขใหม่ย่อมจะก่อให้เกิดความ เป็นธรรมต่อผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมมากกว่าบทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย