

“ใช้เฉพาะในราชการ ไม่เป็นสิ่งที่เปิดเผย”

บันทึก

เรื่อง การขอขอกฎหมายเกี่ยวกับอัตราอากรขาออก

ตามหนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ ๖๑๓๓/๒๕๐๔ ลงวันที่ ๓๑ พฤษภาคม ๒๕๐๔ แจ้งว่า กระทรวงการคลังได้ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในข้อกฎหมายเกี่ยวกับอัตราอากรขาออกของกรมศุลกากร ซึ่งมีผู้ส่งออกได้เสียอากรไว้แล้ว แต่ของที่จะส่งออกนั้นยังไม่ได้บรรทุกเรือหรือพาหนะอื่นนำออกไปนอกราชอาณาจักร ก็ได้มีกฎหมายเพิ่มอัตราอากรขาออกที่จะเรียกเก็บสำหรับของนั้นขึ้นใหม่ ในกรณีเช่นนี้มีปัญหาขึ้นว่า ผู้ส่งออกจะต้องเสียอากรเพิ่มให้ถูกต้องตามอัตราที่กำหนดขึ้นใหม่หรือไม่ ปัญหานี้ปรากฏความละเอียดตามหนังสือของกระทรวงการคลังว่ามีข้อยุ่งยากสับสนในทางปฏิบัติของกรมศุลกากรมาช้านานแล้ว แต่เดิมกรมศุลกากรถือหลักว่าการเก็บอากรศุลกากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรถือพิกัดอัตราที่ใช้บังคับอยู่ในวันนำเข้าสำเร็จและส่งออกสำเร็จตามนับแห่งมาตรา ๔๑ และมาตรา ๔๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ เป็นอัตราเด็ดขาดที่ผู้มาภาระต้องเสียอากรจะต้องเสีย ซึ่งถ้าอัตรานั้นแตกต่างกับค่าอากรที่ได้ชำระไว้แล้วในเวลาออกไปขนสินค้า ก็อาจเรียกเก็บอากรที่เพิ่มขึ้น หรือคืนอากร (ที่ลดลง) ให้แล้วแต่กรณีแต่ตามที่ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันได้ถือหลักตามคำพิพากษาฎีกาที่ ๔๘๖/๒๔๙๒ และคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๗๖๔/๒๔๙๒ ซึ่งวินิจฉัยไว้ว่า เมื่อได้เรียกเก็บอากรในเวลาออกไปขนสินค้าให้แก่ผู้ส่งออกตามพิกัดอัตราที่ใช้อยู่ในเวลานั้นเท่าใดแล้ว ถือเป็นการเสียอากรเด็ดขาดแล้ว แม้ต่อมาในวันที่ได้ส่งของนั้นออกนอกราชอาณาจักรสำเร็จจะได้มีการเพิ่มพิกัดอัตราอากรสูงขึ้นก็เรียกเก็บอากรเพิ่มขึ้นอีกไม่ได้ บัดนี้โดยที่ได้มีพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๐๓ บัญญัติข้อความเกี่ยวแก่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีศุลกากรขึ้นใหม่บางประการ และต่อมาได้มีพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๐๔ ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๐๔ เปลี่ยนแปลงอัตราอากรขาออกที่เรียกเก็บแก่หนังสือจากกิโลกรัมละ ๐.๒๐ บาท เป็น ๑.๐๐ บาท และมีกรณีที่ผู้ส่งออกได้เสียอากรไว้แล้วตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๐๔ หรือก่อนนั้น แต่ของที่จะส่งออกนั้นยังไม่ได้บรรทุกเรือหรือพาหนะอื่นนำออกไปพ้นเขตท่าศุลกากร หรือออกไปนอกราชอาณาจักร จนวันที่ ๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๐๔ จึงได้ออกไป กระทรวงการคลังจึงเห็นสมควรหาข้อกฎหมายนี้มาขึ้นคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าจะยังควรปฏิบัติไปตามหลักที่ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้ดังกล่าวแล้วหรืออย่างไร ส่วนกระทรวงการคลังเองนั้นได้เสนอเหตุผลหลายประการเพื่อสนับสนุนความเห็นที่ ควรจะเก็บอากรเพิ่มขึ้นได้โดยอาศัยมาตรา ๕ แห่งพระ

ราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๐๓ ซึ่งกำหนดขึ้นใหม่ว่า “ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้น ณ เวลาที่ส่งของเข้าหรือเวลาส่งของออก ฯลฯ”

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๒) ได้ตรวจพิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้ว มีความเห็นว่า การเก็บอากรศุลกากรนั้น มีวิธีการสลับซับซ้อนยุ่งยาก คือ เก็บทั้งตามราคาและสภาพของซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ มีการเก็บอากรไว้ล่วงหน้า มีการเพิ่มและลดและคืนเงินอากรในบางกรณี ส่วนสาระสำคัญในปัญหาที่กระทรวงการคลังหาหรือมานั้น คือ จะต้องวินิจฉัยว่าควรถือพิกัตอัตราที่ใช้อยู่ในขณะใด เป็นอัตราแน่นอนไม่ว่าในกรณีเก็บอากรขาเข้าหรืออากรขาออก เหตุที่กระทรวงการคลังเห็นว่า มาตรา ๕ แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๐๓ มีข้อที่สนับสนุนความเห็นที่ว่าควรเก็บอากรขาออกเพิ่มขึ้นได้ตามพิกัตอัตราที่ได้ออกกฎหมายเพิ่มขึ้นก่อนวันส่งของออกสำเร็จ ก็โดยแต่เดิมมาหลักปฏิบัติตามที่กรมศุลกากรได้ปฏิบัติมาเกี่ยวกับการเรียกเก็บอัตราอากรนั้นอาศัยหลักตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๗๔ แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติพิกัตอัตราศุลกากร (ฉบับที่ ๒) พุทธศักราช ๒๔๗๙ ซึ่งมีความว่า

“มาตรา ๔ ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกป็นให้เรียกเก็บและเสียอากรตามพิกัตอัตราศุลกากรต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้ เว้นไว้แต่ที่มีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในพิกัตอัตราที่กล่าวนั้น

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรขาเข้า เกิดขึ้นแต่ ณ เวลาที่นำของเข้า”

ซึ่งตามความในวรรคสองแห่งมาตรานี้ กระทรวงการคลังเห็นว่าเป็นแนวทางให้ถือได้ว่า ความรับผิดชอบในการเสียอากรเกิดขึ้นเมื่อใด ก็ควรถือเวลานั้นเป็นเวลาที่ต้องเสียอากรแน่นอน

แต่บทบัญญัติดังกล่าวนี้ก็ได้รับถึงความรับผิดชอบในการที่จะต้องเสียอากรขาเข้าไว้เท่านั้น ส่วนความรับผิดชอบในอากรขาออกนั้นไม่ได้ระบุไว้แต่อย่างใด ส่วนที่ศาลฎีกาได้พิพากษาเป็นหลักไว้ในคำพิพากษาที่ ๔๗๖/๒๔๙๒ และคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๗๖๔/๒๔๙๒ นั้นได้วินิจฉัยไว้ว่าการเสียอากรขาออกนั้นจะต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ มาตรา ๑๐ ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา ๑๐ บรรดาค่าภาษีนัน ท่านให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้ และตามพิกัตอัตราที่ใช้อยู่ในเวลานั้น การเสียค่าภาษีนัน ท่านบังคับให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเงินที่ชอด้วยกฎหมายในเวลาทีออกใบขนสินค้าให้... ฯลฯ”

บทบัญญัติดังกล่าวนี้ ศาลฎีกาเห็นว่าเป็นบทบังคับถึงการเก็บและการเสียภาษีที่แจ่มแจ้งแน่นอนและเห็นว่าการเสียภาษีขาออกนั้น มาตรานี้กำหนดให้ชำระเมื่อเวลาที่ออกใบขนสินค้า ฉะนั้น เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีอากรในภายหลัง ผู้ส่งออกไม่จำเป็นต้องเสียใหม่ตามอัตราที่เปลี่ยนแปลง มีข้อควรสังเกตว่าคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวใน พ.ศ. ๒๔๙๒ นั้น ศาลฎีกาไม่ได้กล่าวถึงหรือยกหลักเรื่องความรับผิดชอบในการเสียอากรขึ้นพิจารณาเกี่ยวแก่พิกัตอัตราอากรที่จะเรียกเก็บประการใด ทั้งนี้อาจเป็นด้วยคู่ความไม่ได้ยกขึ้นอ้างเป็นประเด็นสำคัญให้ศาลวินิจฉัยหรืออาจเป็นโดยมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติพิกัตอัตราศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๗๔ ไม่ได้

บัญญัติถึงความรับผิดชอบในการเสียอากรขาออกว่าเกิดขึ้นเมื่อใดก็ได้ อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติความรับผิดชอบในการเสียอากรขาออกว่าเกิดขึ้นเมื่อใดก็ได้ อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๗๘ และฉบับต่อมาได้ถูกยกเลิกโดยพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๐๓ ซึ่งได้บัญญัติข้อความถึงเรื่องความรับผิดชอบในการเสียอากรเพิ่มเติมขึ้นให้ชัดเจน ทั้งในกรณีนำเข้าและส่งของออกในมาตรา ๕ ดังนี้

“มาตรา ๕ ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้น ณ เวลาที่นำเข้าหรือเวลาส่งของออกแล้วแต่กรณี

ภายในบังคับกฎหมายศุลกากร อัตราอากร ราคาของและสภาพของที่ใช้เป็นหลักในการคำนวณเงินอากรอันพึงต้องชำระนั้น ให้พิจารณาจากราคาหรือสภาพของของในเวลาที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้น”

ความในมาตรา ๕ นี้จะพึงเห็นได้ว่า นอกจากได้บัญญัติความรับผิดชอบในการเสียอากรทั้งขาเข้าขาออกไว้แจ่มแจ้งในวรรคหนึ่งแล้ว ยังได้บัญญัติความในวรรคสองขึ้นใหม่ มีความชัดเจนด้วยว่า อัตราอากรที่พึงเสียนั้น ให้พิจารณาจากราคาหรือสภาพของของในเวลาที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้น ซึ่งความในวรรคนี้เมื่อพิจารณาประกอบกับความในมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ที่ว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ท่านให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้ และตามพิกัดอัตราที่ใช้อยู่ในเวลานั้น” แล้ว จะแสดงให้เห็นว่าจำนวนเงินอากรที่จะต้องเสียนั้นไม่ควรจะถือเอาจำนวนที่คำนวณได้ในเวลาออกใบขนสินค้า เป็นจำนวนที่ยุติหรือแน่นอนซึ่งจะเปลี่ยนแปลงเพิ่มหรือลดอีกไม่ได้ เพราะวรรคสองของมาตรา ๕ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๐๓ นี้ ให้พิจารณาจากราคาหรือสภาพของของในเวลาที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นและเมื่อพิจารณาประกอบกับความในมาตรา ๔๑ (ที่บัญญัติว่าขณะใดถือว่าเป็นของออกสำเร็จ) นั้นด้วยแล้ว ก็จะเห็นว่าขณะนี้กฎหมายได้กำหนดหลักพิจารณาความรับผิดชอบในการเสียอากรว่าเกิดขึ้นในเวลาใด และเป็นจำนวนเงินที่คำนวณได้ยุติแน่นอนเท่าใดไว้ทั้งกรณีนำเข้าและส่งของออกโดยบริบูรณ์ เว้นแต่กรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากรได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองฉบับได้วินิจฉัยปัญหานี้ไว้ตั้งแต่ พงศ. ๒๔๙๒ โดยยกมาตรา ๑๐ มาตราเดียวมาใช้เป็นหลักวินิจฉัยว่า อากรขาออกที่ได้เสียในขณะออกใบขนสินค้าให้ เป็นการยุติเด็ดขาดโดยไม่ได้ยกหลักความรับผิดชอบในการเสียอากรว่าเกิดขึ้นในเวลาใดขึ้นพิจารณาประกอบการวินิจฉัยนั้น จะเป็นด้วยเหตุประการใดก็ตามอาจกล่าวได้ว่าในขณะนั้นกฎหมายยังบกพร่องอยู่ เมื่อในขณะนี้ไม่มีกฎหมายออกใหม่แก้ไขข้อที่บกพร่องให้สมบูรณ์นั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า หลักปฏิบัติของกรมศุลกากรที่ได้ถือปฏิบัติมาโดยอาศัยคำพิพากษาศาลฎีกา ๒ ฉบับ ซึ่งได้วินิจฉัยว่าการเสียอากรขาออกในขณะออกใบขนสินค้าตามมาตรา ๑๐ เป็นการสำเร็จเด็ดขาดนั้น มีเหตุผลที่จะพิจารณาแก้ไขเสียใหม่ได้ เพราะเมื่อได้พิจารณาความในมาตรา ๑๑ นี้ ประกอบกับมาตรา ๕ ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๐๓ ที่ออกใหม่และวิธีการซับซ้อนในการเก็บอากรศุลกากรดังกล่าวมาในตอนต้น ก็เห็นว่าหลักปฏิบัติที่ถือว่าการเก็บอากรตามอัตราหรือเป็นจำนวนเงินที่คำนวณได้ในขณะที่ความรับผิดชอบในการเสียอากร

เกิดขึ้นเป็นค่าอากรที่แน่นอนนั้น เป็นการชอบด้วยเหตุผลมากกว่าที่จะถือมาตรา ๑๐ มาตราเดียว
เป็นหลักปฏิบัติ และทั้งนี้หลักที่ใช้กับอากรขาเข้าและขาออกก็เห็นว่าไม่ต่างกัน

(นายหยุด แสงอุทัย)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กุมภาพันธ์ ๒๕๐๗