

บันทึก

เรื่อง คำสั่งกรมศุลกากร คำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากร และประกาศ
แจ้งอัตราอากรจะมีผลใช้บังคับเมื่อใด

กระทรวงการคลัง มีหนังสือ ที่ กค.๐๒๐๑/๓๗๐ ลงวันที่ ๗ มกราคม ๒๕๒๔ ถึงเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา ทาหรือปัญหาข้อกฎหมายเพื่อบางหลักเกณฑ์สำหรับการปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาวินิจฉัยปัญหาในทางพิกัตอัตราศุลกากรว่า คำสั่งศุลกากร คำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากร และประกาศแจ้งอัตราอากรจะมีผลใช้บังคับเมื่อใด คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๓) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวประกอบกับฟังคำชี้แจงของผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร) แล้ว มีความเห็นสรุปได้ดังนี้

(๑) ในกรณีที่มีคำสั่งกรมศุลกากรหรือคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากรนั้นเป็นการที่เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งถ้ามีการเสียอากรไม่ครบหรือเสียไ้เกิน กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบหรือต้องคืนอากรส่วนที่เกิน แล้วแต่กรณี ส่วนการออกประกาศแจ้งอัตราอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากรฯ โดยที่ยังไม่เคยมีประกาศแจ้งอัตราอากรมาก่อน ประกาศนั้นย่อมมีผลตั้งแต่วันเริ่มใช้พระราชกำหนดดังกล่าว และถ้าเคยเรียกเก็บอากรไว้ไม่ถูกต้องตามประกาศ ก็ต้องถือว่าเป็นการเรียกเก็บอากรผิดซึ่งกรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ หรือต้องคืนอากรส่วนที่เกินตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ

(๒) ถ้ามีประกาศแจ้งอัตราอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากรฯ ประชาชนที่เสียอากรตามประกาศแจ้งอัตราอากรดังกล่าวโดยถูกต้องครบถ้วน ย่อมถือว่าได้กระทำตามที่กฎหมายกำหนดโดยสุจริตและมีผลสมบูรณ์ เมื่อมีประกาศแจ้งอัตราอากรฉบับใหม่เปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือยกเลิกประกาศแจ้งอัตราอากรฉบับเดิม กรมศุลกากรจะต้องเรียกเก็บอากรตามประกาศแจ้งอัตราอากรฉบับใหม่ตั้งแต่วันที่ประกาศดังกล่าวออกใช้บังคับเป็นต้นไป

(๓) กรณีที่ได้มีคำสั่งกรมศุลกากรหรือคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากรให้หน่วยราชการในสังกัดกรมศุลกากรทราบและปฏิบัติในการเรียกเก็บอากร และต่อมามีคำสั่งกรมศุลกากรหรือคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากรเปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือยกเลิกคำสั่งหรือคำวินิจฉัยเดิม ย่อมเป็นการใช้อำนาจเรียกเก็บอากรตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ คำสั่งหรือคำวินิจฉัยใหม่จะมีผลย้อนหลังไปถึงกรณีที่จัดเก็บและเสียอากรตามคำสั่งหรือคำวินิจฉัยเดิมหรือไม่ ต้องพิจารณาจากเหตุที่มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยใหม่ ถ้าเป็นกรณีที่เห็นว่าการเรียกเก็บอากรตามคำสั่งหรือคำวินิจฉัยเดิมนั้นผิด จึงได้มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยใหม่ ย่อมกระทำได้ตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยใหม่เพราะเหตุอันมิใช่การเก็บอากรผิด คำสั่งหรือคำวินิจฉัยใหม่ก็ไม่มีผลย้อนหลังไปถึงกรณีที่จัดเก็บหรือเป็นอากรตามคำสั่งหรือคำวินิจฉัยเดิม อย่างไรก็ดี โดยที่การมีคำสั่งกรมศุลกากรและคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากร

เพื่อให้หน่วยราชการในสังกัดกรมศาลการปฏิบัติในการเรียกเก็บอากรนั้น ยังมีใช้เป็นการตีความ พิกัดอัตราศาลการตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศาลการฯ ดังนั้น เมื่อมีการ ออกประกาศแจ้งอัตราอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศาลการฯ ขึ้นใหม่ เพื่อเปลี่ยนแปลง แก้อ หรือยกเลิกคำสั่งกรมศาลการ หรือคำวินิจฉัยอัตราอากรเดิม ผลจึงเป็น เช่นเดียวกับปัญหากรณีตาม (๑) คือ ประกาศนี้มีผลตั้งแต่วันที่เริ่มใช้กฎหมาย หากได้เคยมีการ เรียกเก็บและเสียอากรไม่ถูกต้องตามประกาศแจ้งอัตราอากรนี้ ก็ถือได้ว่าเป็นการเรียกเก็บอากร ผิด ซึ่งกรมศาลการมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ หรือต้องคืนเงินอากรส่วนที่เกินตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศาลการฯ^๑

กระทรวงการคลังพิจารณาความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาตั้งกล่าวข้างต้น แล้ว ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาทบทวนความเห็นดังกล่าว โดยอ้างว่าตามความเห็น ว่ากรณีตาม (๒) ซึ่งเป็นกรณีที่มีประกาศแจ้งอัตราอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัด อัตราศาลการฯ แล้ว ต่อมา มีประกาศแจ้งอัตราอากรใหม่ อัตราอากรใหม่ให้มีผลตั้งแต่วันที่ ประกาศใหม่ใช้บังคับนั้น ในทางปฏิบัติยังมีปัญหาอยู่และเพื่อให้สอดคล้องกับหลักทางกฎหมาย จึงน่าจะปฏิบัติสำหรับกรณีตาม (๑) และ (๓) ทำนองเดียวกับกรณีตาม (๒) ด้วย^๒ ซึ่งเลขาธิการ คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้ว เห็นว่า เป็นปัญหาสำคัญ จึงเสนอให้ที่ประชุม ใหญ่กรรมการร่างกฎหมายพิจารณาตามข้อ ๑๔ (๒) ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วย การประชุมของกรรมการร่างกฎหมาย พ.ศ.๒๕๒๒

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมใหญ่กรรมการร่างกฎหมาย) พิจารณา ข้อเสนอของกระทรวงการคลังแล้ว เห็นว่า เนื่องจากกระทรวงการคลังยังมิได้ให้รายละเอียดและ เหตุผลในการขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาทบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๓) จึงมีมติให้กระทรวงการคลังชี้แจงเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายละเอียด และเหตุผลในการขอให้พิจารณาทบทวนความเห็นดังกล่าวก่อน

กระทรวงการคลังชี้แจงว่า ในกรณีตาม (๒) กระทรวงการคลังเห็นชอบด้วยกับ ความเห็นของกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๓ ส่วนในกรณีตาม (๑) และ (๓) เห็นว่า ควรจะถือ หลักเดียวกันกับกรณีตาม (๒) เพื่อให้ประกาศแจ้งอัตราอากรที่ออกตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราช กำหนดพิกัดอัตราศาลการฯ มีผลตั้งแต่วันที่ประกาศ โดยไม่ย้อนหลังในทุกกรณีด้วยเหตุ ๓ ประการ คือ ประการแรก การตีความพิกัดอัตราอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัด อัตราศาลการฯ เป็นเพียงการตีความเพื่อแจ้งอัตราอากรว่า ของที่มีปัญหาจัดเข้าพิกัดอัตราใด มิใช่เป็นการตีความถ้อยคำในกฎหมายว่ามีความหมายอย่างไร นอกจากนี้ การตีความพิกัดอัตรา ศาลการจะต้องพิจารณาถึงสภาพของของในขณะนั้น รวมทั้งข้อเท็จจริงทางเทคนิค และตามปกติ

^๑ บันทึกความเห็นส่งเลขาธิการคณะรัฐมนตรี พร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการ กฤษฎีกา ที่ สร.๐๖๐๑/๓๒๕ ลงวันที่ ๑๘ มีนาคม ๒๕๒๔

^๒ หนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค.๐๖๐๖/๑๔๐๘๔ ลงวันที่ ๒๘ เมษายน ๒๕๒๔ ถึง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ขอทบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา

วิสัยในทางการค้าและการอุตสาหกรรมในขณะนั้นด้วย ฐานของการพิจารณาจึงอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามวิวัฒนาการด้านต่าง ๆ ซึ่งไม่จำเป็นต้องมีผลย้อนหลัง เช่น การตีความถ้อยคำในกฎหมายประการที่สอง การที่อธิบดีกรมศุลกากรใช้อำนาจตีความพิกัตอัตราศุลกากรเปรียบเสมือนการที่ผู้พิพากษาดัดลिनคดีคำพิพากษาในคดีหนึ่ง ๆ ไม่มีผลย้อนหลังไปถึงคำพิพากษาที่ได้ตัดสินไปแล้ว ฉะนั้น ประการแจ้งอัตราอากรของอธิบดีกรมศุลกากรก็ไม่ควรมีผลย้อนหลัง ฉะนั้น ประการสุดท้ายหากถือว่าอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการตีความพิกัตอัตราศุลกากรมีผลเสมือนหนึ่งให้อธิบดีมีอำนาจกำหนด หรือเปลี่ยนแปลงพิกัตอัตราศุลกากรได้โดยไม่ต้องออกเป็นกฎหมายแล้ว การกำหนดหรือเปลี่ยนแปลงเช่นนี้ก็ควรมีผลย้อนหลัง ทำนองเดียวกับกฎหมายซึ่งเป็นคุณหรือเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีก็ไม่ควรมีผลย้อนหลังเช่นกัน เว้นแต่จะมีข้อความในกฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าให้มีผลย้อนหลัง^๓

สรุปแล้ว กระทรวงการคลังเห็นว่า ประการแจ้งอัตราอากรไม่ควรจะมีผลย้อนหลังไม่ว่าจะเป็นกรณีที่เคยหรือไม่เคยมีคำสั่งกรมศุลกากร คำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากรหรือประกาศแจ้งอัตราอากรเกี่ยวกับเรื่องนั้นมาก่อนหรือไม่

ในการพิจารณาทบทวนปัญหาดังกล่าวข้างต้นของคณะกรรมการกฤษฎีกา(ที่ประชุมใหญ่กรรมการร่างกฎหมาย) กรรมการร่างกฎหมายซึ่งเคยเป็นอธิบดีกรมศุลกากรและอธิบดีกรมศุลกากรปัจจุบันได้ชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการตีความพิกัตอัตราศุลกากรสอดคล้องต้องกันว่า

๑. การให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรตีความในพิกัตอัตราศุลกากรเกิดจากความมุ่งหมายที่จะขจัดปัญหาในการวินิจฉัยว่า ของชนิดใดควรจัดเข้าในพิกัตอัตราอากรประเภทใด การที่ต้องมีการตีความก็เพราะว่า แม้การจำแนกประเภทสินค้าของไทยในขณะนี้จะเป็นไปตามแบบของ Brussels Nomenclature ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันมานานในประเทศแล้ว แต่ก็เป็นการจำแนกตามประเภทของวัตถุแต่ละชนิดและตามประเภทของผลิตภัณฑ์เท่าที่มีหรือเคยมีอยู่เท่านั้น เมื่อมีการนำวัตถุหลายชนิดผสมหรือประกอบเป็นของอย่างหนึ่ง หรือเมื่อมีประดิษฐกรรมใหม่ๆ เกิดขึ้นซึ่งแตกต่างไปจากที่เคยรู้จักหรือเคยมี ก็เกิดปัญหาว่จะจัดของนั้นเข้าในพิกัตอัตราอากรประเภทใด ปัญหาเช่นนี้ไม่อาจขจัดโดยการระบุประเภทพิกัตอัตราอากรไว้ล่วงหน้าได้ เพราะทั้งส่วนผสมและชนิดของประดิษฐกรรมดังกล่าวอาจแตกต่างกันไปไม่มีที่ยุติ พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.๒๕๐๓ จึงให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรที่จะเป็นผู้ตีความว่าของที่เป็นปัญหาดังกล่าวให้จัดเข้าในพิกัตอัตราอากรประเภทใด

๒. อำนาจในการตีความของอธิบดีกรมศุลกากรมิใช่อำนาจที่อาจใช้ได้ตามอำเภอใจ เพราะได้บัญญัติไว้ชัดแจ้งในมาตรา ๑๒^๔ แห่งพระราชกำหนดดังกล่าวว่า การตีความให้

^๓ หนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค.๐๖๐๖/๑๔๙๕๙ ลงวันที่ ๒๙ พฤษภาคม ๒๕๒๔ ถึงเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ขอบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา

^๔ มาตรา ๑๒ อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความในพิกัตอัตราอากรแนบท้ายพระราชกำหนดนี้ โดยวิธีออกประกาศแจ้งอัตราอากร

ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค ๑ ท้ายพระราชกำหนดนั้น หลักเกณฑ์ในการตีความที่ว่านี้ระบุถึงปัญหาต่าง ๆ ที่อาจใช้อำนาจตีความในการจัดเข้าประเภทพิกัตอัตรากากร เช่น ของที่ผสมหรือประกอบด้วยวัตถุหลายชนิด ของที่อาจจัดเข้าได้หลายประเภท ของที่ครบชุดสมบูรณ์หรือไม่ครบชุดสมบูรณ์ ฯลฯ เป็นต้น นอกจากระบุถึงปัญหาดังกล่าวแล้ว หลักเกณฑ์การตีความยังกำหนดไว้ด้วยว่า ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรใช้อำนาจตีความจัดของที่มีปัญหาดังกล่าวเข้าในพิกัตอัตรากากรประเภทใด จะใช้อำนาจตีความในกรณีที่ไม่มีปัญหาดังกล่าวที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์การตีความไม่ได้ หรือเมื่อมีปัญหาดังกล่าวแล้ว จะตีความโดยจัดเข้าพิกัตอัตรากากรประเภทอื่นซึ่งไม่เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์การตีความไม่ได้ เช่น หลักเกณฑ์ข้อ ๓. (ก) กำหนดว่า “ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของของไว้โดยชัดแจ้ง และอีกประเภทหนึ่งระบุไว้อย่างกว้าง ๆ ให้จัดเข้าในประเภทที่ระบุไว้โดยชัดแจ้ง” เมื่อมีของที่อาจจัดเข้าได้สองประเภทดังกล่าว เช่น เสื้อยกทรงสตรีหรือบราเซียร์ ซึ่งอาจจัดเข้าได้ทั้งในประเภทที่ไว้ด้วยเสื้อยกทรงสตรีโดยชัดแจ้งและในประเภทที่ไว้ด้วย “เครื่องแต่งกายชั้นในสตรี” อย่างกว้าง ๆ อธิบดีกรมศุลกากรจะต้องจัดเข้าในประเภทที่ไว้ด้วยเสื้อยกทรงสตรีโดยชัดแจ้ง จะจัดเข้าในประเภท “เครื่องแต่งกายชั้นในสตรี” อย่างกว้าง ๆ ไม่ได้

๓. ขั้นตอนในการวินิจฉัยว่าจะควรจัดของใดเข้าพิกัตอัตรากากรประเภทใดนั้น ตามทางปฏิบัติของกรมศุลกากร ถ้าเป็นของที่ตรงกับที่ระบุไว้ในพิกัตอัตรากากรประเภทใดโดยชัดแจ้งและไม่มีปัญหาว่าอาจจัดเข้าประเภทอื่นได้ด้วย เมื่อผู้นำเข้าสำแดงตรงตามนั้นแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะให้ผ่านพิธีการและรับของไปได้โดยไม่ต้องเสนอกรมศุลกากร ถ้าเจ้าหน้าที่ซึ่งเกี่ยวข้องมีความเห็นไม่ตรงกันว่า ควรจัดของนั้นเข้าประเภทใด ก็จะเสนอตามลำดับจนถึงอธิบดีกรมศุลกากร ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรเห็นว่า กรณีนั้นไม่มีปัญหาดังกล่าวที่ระบุไว้ในหลักเกณฑ์การตีความ ก็จะสั่งการในเรื่องให้จัดของดังกล่าวเข้าในประเภทที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นว่าถูกต้อง (การสั่งการในเรื่องนี้ในหนังสือกระทรวงการคลังถึงคณะกรรมการกฤษฎีกาใช้คำว่า “คำสั่งกรมศุลกากร” ซึ่งคลาดเคลื่อนจากทางปฏิบัติเพราะ “คำสั่งกรมศุลกากร” นั้นมีเพียง ๒ ประเภท คือ “คำสั่งทั่วไป” และ “คำสั่งเฉพาะ” ซึ่งออกโดยมีเลขที่และระบุวันที่ออก และไม่เคยใช้ในกรณีเกี่ยวกับปัญหาพิกัตอัตรากากรเลย) การสั่งการในเรื่องที่เสนอดังกล่าวนี เป็นการสั่งสำหรับรายที่เจ้าหน้าที่เสนอโดยเฉพาะไม่มีผลบังคับสำหรับรายอื่น ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรเห็นว่าเรื่องที่สั่งการไปนั้นควรให้เป็นที่ยอมรับแก่เจ้าหน้าที่ทั้งส่วนกลางและภูมิภาคเพื่อเป็นบรรทัดฐานหรือแนวทางสำหรับการจัดเข้าประเภทพิกัตอัตรากากรเมื่อมีการนำของในลักษณะเดียวกันเข้ามาในภายหลัง ก็จะให้ออก “คำวินิจฉัยพิกัตอัตรากากร” ระบุรายละเอียดของเรื่องที่สั่งการ ตั้งแต่ชื่อผู้นำของเข้า ชื่อเรือ วันเรือเข้า ชนิดของของ และรายละเอียดเกี่ยวกับของ เช่น วัตถุที่ทำ ประโยชน์ที่ใช้ ฯลฯ และระบุประเภทพิกัตอัตรากากรที่อธิบดีกรมศุลกากรสั่งให้จัดเข้าไว้ด้วย ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรเห็นว่าปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นเป็นปัญหาที่ต้องอาศัยอำนาจการตีความเพราะตรงกับที่หลักเกณฑ์ในการตีความระบุไว้ เช่น เป็นของที่อาจจัดเข้าได้หลายประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ ๓. หรือเป็นของซึ่งมี

ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญที่ทำให้เห็นได้ว่าเป็นของครบชุดสมบูรณ์ตามหลักเกณฑ์ข้อ ๖. ก็จะออกประกาศแจ้งอัตราอากรตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ โดยมีรายละเอียดเช่นเดียวกันกับที่ออกเป็นคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากรและมีผลบังคับเช่นเดียวกัน คือ ใช้บังคับแก่กรณีที่เป็นเหตุให้มีการตีความนั้นและถือเป็นบรรทัดฐานหรือแนวทางในการจัดประเภทพิกัตอัตราอากรแก่ของลักษณะเดียวกันที่นำเข้าไปในภายหลัง

๔. ในทางปฏิบัติที่ผ่านมา สำหรับกรณีที่สั่งการในเรื่องและกรณีที่ออกเป็นคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากร กรมศุลกากรไม่เคยใช้บังคับย้อนหลังและไม่มีปัญหาว่า จะย้อนหลังได้หรือไม่ เพราะเป็นการสั่งการเฉพาะเรื่องนั้นอยู่แล้ว การที่ออกเป็นคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากรก็เพียงเพื่อให้เจ้าหน้าที่ทราบทั่วกันและถือเป็นบรรทัดฐานในการจัดประเภทพิกัตอัตราอากรในภายหลัง ที่เป็นปัญหาแท้ๆ ก็เฉพาะกรณีที่มีการออกประกาศแจ้งอัตราอากร เพราะเป็นการใช้อำนาจตีความตามที่กฎหมายให้กำหนดไว้ และคณะกรรมการกฤษฎีกา(กรรมการร่างกฎหมายกองที่ ๗) วินิจฉัยไว้ในปี พ.ศ.๒๕๑๐ ว่า การตีความของอธิบดีกรมศุลกากรเป็นการวินิจฉัยตัวบทกฎหมายว่ามีความหมายอย่างไร และการที่ตัวบทกฎหมายมีความหมายอย่างไรนั้น ย่อมมีมาตั้งแต่ต้น หาใช่เมื่อวินิจฉัยไม่^๕ อดีตอธิบดีกรมศุลกากรและอธิบดีกรมศุลกากรปัจจุบันซึ่งเป็นการกรรมการร่างกฎหมายและเป็นผู้ชี้แจงต่อที่ประชุม ได้ชี้ให้เห็นว่า ถ้าถือว่าประกาศแจ้งอัตราอากรมีผลย้อนหลังจะทำให้เกิดปัญหาหลายประการ และการที่กรมศุลกากรเห็นว่าเป็นปัญหาก็เพราะว่า ถ้าถือว่าการตีความของอธิบดีกรมศุลกากรเป็นการแปลความกฎหมายและมีผลย้อนหลัง ก็เท่ากับถือว่า ในกรณีที่จำนวนค่าอากรที่คำนวณตามประกาศแจ้งอัตราอากรสูงกว่าที่ผู้นำเข้าได้ชำระไว้ กรมศุลกากรก็มีอำนาจเรียกเก็บเพิ่ม แม้การชำระครั้งก่อนจะได้รับความเห็นชอบจากกรมศุลกากรในขณะนั้นและผู้นำเข้าอาจขายของนั้นไปแล้วโดยคำนวณราคาขายจากค่าอากรที่ได้ชำระ ยิ่งกว่านั้นกรมศุลกากรยังมีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่ต้องชำระเพิ่มนับจากวันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำมาชำระ หรือหากไม่ยอมชำระ ก็อาจกักของใดๆ ของผู้นั้นซึ่งกำลังผ่านศุลกากรได้จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๑๑๒ จัตวา^๖ และมาตรา ๑๑๒ เบญจ^๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.

^๕ บันทึกความเห็นส่งเลขาธิการคณะรัฐมนตรี พร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ สร.๐๘๐๑/๒๖๔๙ ลงวันที่ ๑๑ กันยายน ๒๕๑๐

^๖ มาตรา ๑๑๒ จัตวา เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระแต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา ๑๐๒ ตรี อนุมาตรา ๓

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้าประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้าประกันแต่ในกรณีที่เงินประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากรให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย

ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้ถือเป็นเงินอากร

๒๕๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ ทั้งนี้ แม้การประกาศแจ้งอัตราอากรดังกล่าวจะเป็นการประกาศโดยอธิบดีกรมศุลกากร คนใหม่และประกาศภายหลังจากที่ผู้นำเข้าได้ชำระไว้ ๗-๘ ปีแล้ว แต่ในทางตรงกันข้ามถ้าค่าอากรตามประกาศแจ้งอัตราอากรที่ออกภายหลังต่ำกว่าที่ได้ชำระไว้ กรมศุลกากรก็ไม่อาจรับพิจารณาคำร้องขอคืนส่วนที่ชำระไว้เกินได้ เพราะผู้นำเข้ามิได้แจ้งความไว้ก่อนชำระอากรและรับมอบของไปว่าจะขอคืนตามที่บัญญัติไว้ในวรรคห้าของมาตรา ๑๐^๙ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร

ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรเพราะเหตุที่ได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ ๐.๖๒๕ ต่อเดือนของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายเงินคืน ในกรณีที่มีเปลี่ยนการคำนวณการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก การคำนวณดอกเบี้ยสำหรับจำนวนเงินประกันที่ต้องคืน ให้นับตั้งแต่วันวางเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนการคำนวณการคำนวณดอกเบี้ยตามวรรคนี้ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายนี้ให้ถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายเงินคืน

^๙ มาตรา ๑๑๒ เบญจ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจหักของใด ๆ ของผู้นำที่กักผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ถูกของเช่นนั้น

ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ให้หักค่าอากรค้างชำระค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ชำระภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีก ก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามาเมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

^{๑๐} มาตรา ๑๐ บรรดาคำภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นของไปขึ้นสินค้าให้

ถ้าคำภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า คำภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และคำภาษีที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่ง ๆ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนักหรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปีแต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้ก่อน เฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณเงินอากรผิดโดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่มีให้สั่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณีแต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วเว้นแต่ในกรณีที่

พ.ศ.๒๕๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ.๒๕๑๕ กรมศุลกากรเห็นว่าในด้านกฎหมายไม่น่าจะถือตามที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ได้ ส่วนด้านข้อเท็จจริง เมื่อการประกาศแจ้งอัตราอากรเป็นการแจ้งโดยพิจารณาจากรายละเอียดของของแต่ละรายการที่ประกาศก็ยากที่จะนำไปเปรียบเทียบกับของที่ส่งมอบไปแล้วได้ เพราะไม่มีตัวของเก็บไว้ให้เปรียบเทียบ และเมื่อเป็นการส่งมอบไปโดยไม่มีปัญหาและมีได้ออกเป็นคำวินิจฉัยพิกัตอัตราอากร อีกทั้งไม่ได้จัดแจ้งรายละเอียดไว้ที่ใดที่พอจะเปรียบเทียบกับของรายใหม่ที่มีประกาศแจ้งอัตราอากรการถือว่า ประกาศแจ้งอัตราอากรไม่มีผลย้อนหลังไม่ขัดกับวรรคสองของมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ.๒๕๑๕ ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ....” เพราะเหตุที่เสียอากรไม่ครบอาจเกิดจากการคำนวณผิด การสำแดงราคาต่ำ หรือผิดประเภทพิกัตอัตราอากรก็ได้ สำหรับกรณีที่เกิดจากการคำนวณผิดหรือการสำแดงราคาต่ำ กรมศุลกากรย่อมมีสิทธิเรียกเก็บอากรเพิ่มได้ แต่สำหรับกรณีที่จะถือว่าผิดประเภทพิกัตอัตราอากรและทำให้เสียภาษีไม่ครบถ้วน ต้องหมายถึงประเภทที่ว่าด้วยของนั้นโดยชัดแจ้งหรือที่กรมศุลกากรเห็นว่าถูกต้องในขณะนั้น มิใช่ประเภทที่จะมีการประกาศแจ้งอัตราอากรเปลี่ยนแปลงในภายหลัง ซึ่งไม่มีหลักเกณฑ์ว่าจะมีการประกาศหรือไม่และเมื่อใด ถ้าผู้นำเข้าสำแดงหรือเจ้าหน้าที่เรียกเก็บผิดพลาดไปจากประเภทที่ชัดแจ้งหรือที่กรมศุลกากรเห็นว่าถูกต้องในขณะเสียภาษี กรมศุลกากรย่อมมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบตามมาตรานี้ แต่มิใช่เป็นการเก็บอากรย้อนหลังตามนัยที่ได้ชี้แจงไว้ในตอนต้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมใหญ่กรรมการร่างกฎหมาย) ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า การตีความในพิกัตอัตราอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.๒๕๐๓ เป็นการตีความว่าจะจัดของชนิดใดเข้าพิกัตอัตราอากรประเภทใด มิใช่การตีความว่ากฎหมายมาตราใดมีความหมายอย่างไร จึงเท่ากับเป็นการตีความสินค้า มิใช่การตีความหรือแปลความตัวบทกฎหมาย และเมื่อการตีความในพิกัตอัตราอากรต้องถือตามหลักเกณฑ์การตีความที่กฎหมายกำหนดไว้ จึงมิใช่เป็นการให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรที่จะแปลหรือตรากฎหมายได้โดยไม่ต้องออกเป็นกฎหมาย สำหรับประเด็นที่ว่า การตีความในพิกัตอัตราอากรโดยการประกาศแจ้งอัตราอากรจะมีผลย้อนหลังหรือไม่นั้น เมื่อพิจารณาจากคำชี้แจงของกรรมการร่างกฎหมายซึ่งเป็นอดีตอธิบดีกรมศุลกากรและอธิบดีกรมศุลกากรปัจจุบันว่า การตีความต้องพิจารณาจากรายละเอียดแห่งของแต่ละรายการที่มีปัญหาและการประกาศแจ้งอัตราอากรก็ระบุรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับรายนั้นโดยเจาะจง เช่น ชื่อผู้นำของเข้า ชื่อเรือ วันเรือเข้า ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประสงค์จะใช้บังคับสำหรับรายนั้น และถือเป็นบรรทัดฐานสำหรับของลักษณะเดียวกันที่นำเข้ามาภายหลังเท่านั้น ประกอบกับการถือว่าการตีความมีผลย้อนหลังจะทำให้เกิดปัญหาทั้งในด้านกฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บอากรเพิ่ม การเรียกเงินเพิ่ม และอำนาจในการกักของ รวมทั้งปัญหาในด้านข้อเท็จจริง

ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

เกี่ยวกับการเปรียบเทียบรายละเอียดของของที่มีประกาศแจ้งอัตราอากรกับของที่ได้ผ่านศุลกากร และส่งมอบของไปแล้วโดยไม่มีของเก็บไว้ให้เปรียบเทียบ

ปัญหาทั้งในด้านกฎหมายและด้านข้อเท็จจริงเกี่ยวกับของดังกล่าวนี้ ทำให้เห็นว่าการตีความในพิกัดอัตราอากรของอธิบดีกรมศุลกากรไม่อาจจะถือว่ามีผลย้อนหลังได้ ด้วยเหตุนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมใหญ่กรรมการร่างกฎหมาย) โดยเสียงฝ่ายข้างมากจึงเห็นพ้องกับกรมศุลกากรว่า การตีความในพิกัดอัตราอากรของอธิบดีกรมศุลกากรไม่มีผลย้อนหลัง และสำหรับกรณีที่ได้มีประกาศแจ้งอัตราอากรสำหรับของใดไว้แล้วและต่อมาได้มีประกาศอัตราอากรฉบับใหม่เปลี่ยนแปลงประเภทพิกัดอัตราอากรสำหรับของชนิดเดียวกันนั้น ประกาศแจ้งอัตราอากรฉบับใหม่ก็ไม่มีผลย้อนหลังไปถึงกรณีที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากรเกิดขึ้นหรือกรณีที่ได้ออกใบขนสินค้าให้แล้วก่อนมีการประกาศแจ้งอัตราอากรฉบับใหม่

(ลงชื่อ) วัฒนา รัตนวิจิตร

(นายวัฒนา รัตนวิจิตร)

รองเลขาธิการ ฯ

รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

สิงหาคม ๒๕๒๔