

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การออกประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับรถยนต์ขนส่งบุคคล

กระทรวงการคลังได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๒๐๑/๖๖๓ ลงวันที่ ๑๑ มกราคม ๒๕๕๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจำแนกประเภทพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งสรุปความได้ ดังนี้

๑. ตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๓๗ จนถึงปัจจุบัน ได้มีการนำเข้ารถยนต์โดยตัวตระกูล HIACE รุ่น GRANVIA และรถยนต์ยี่ห้ออื่นที่มีลักษณะคล้ายกัน โดยผู้นำเข้าสำแดงชนิดของเป็นรถยนต์โดยสารขนาด ๑๑ ที่นั่ง และชำระอากรในประเภทพิกัดอัตราศุลกากร ๘๗.๐๒ (ได้แก่ ยานยนต์สำหรับขนส่งบุคคลตั้งแต่สิบคนขึ้นไป (รวมทั้งคนขับด้วย)) ในอัตราอากรร้อยละ ๕๐ และรถยนต์ดังกล่าวได้รับการตรวจปล่อยไปจากศุลกากรแล้วเป็นจำนวนมาก ในกรณีต่างๆ ดังนี้

- (๑) โรงงานผู้ผลิตมีแคตตาล็อก เป็นทั้ง ๗ ที่นั่ง และ ๙ ที่นั่ง
- (๒) โรงงานผลิตบางแห่งระบุรายละเอียดทางเทคนิคการผลิตว่า สามารถผลิตเป็น ๑๑-๑๒ ที่นั่งแล้วแต่คำสั่งการผลิต
- (๓) บางบริษัทนำรถที่ผลิตจากผู้ผลิตครั้งแรก ดัดแปลงที่นั่งเป็น ๑๑ ที่นั่ง และมีแคตตาล็อกเป็นของบริษัทผู้ดัดแปลงด้วย
- (๔) บางกรณีรถยนต์ชนิดเดียวกันนี้ เมื่อส่งไปอีกประเทศหนึ่งใช้ชื่อรุ่นรถยนต์เป็นอีกชื่อหนึ่งที่แตกต่างกัน เช่น HIACE POWER BUS ที่ผลิตให้แก่สหราชอาณาจักร หรือ GRANVIA ในประเทศไทย

๒. ในการจัดเก็บภาษีอากร ได้มีการโต้แย้งจากผู้นำเข้าหลายรายในประเด็นเกี่ยวกับการจำแนกพิกัดฯ ของรถยนต์ดังกล่าวว่า จะต้องชำระค่าภาษีอากรในประเภทพิกัดฯใดระหว่างประเภทพิกัดฯ ๘๗.๐๒ ซึ่งต้องชำระอากรในอัตราร้อยละ ๕๐ โดยพิจารณาตามสภาพที่เป็นอยู่ขณะนำเข้าที่ได้มีการดัดแปลงเพิ่มเติมที่นั่งให้มีจำนวน ๑๑ ที่นั่ง หรือตามประเภทพิกัด ๘๗.๐๓ (ได้แก่ รถยนต์และยานยนต์อื่นๆ ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคลเป็นหลัก (นอกจากของตามประเภทที่ ๘๗.๐๒) รวมถึงสเตชันแวกอนและรถแข่ง) ซึ่งต้องชำระอากรในอัตราอากรร้อยละ ๕๐ โดยพิจารณาตาม specification ที่โรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศได้ออกแบบไว้ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัดอัตราศุลกากร (กปอ.) ที่กรมศุลกากรแต่งตั้งขึ้นได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวมาตั้งแต่การประชุมวันที่ ๑๒ ธันวาคม ๒๕๓๙ ต่อเนื่องตลอดมา อีกทั้งได้มีหนังสือสอบถามความเห็นจากศุลกากรประเทศต่างๆ อาทิเช่น ประเทศแคนาดา มาเลเซีย

สิงคโปร์ และฟิลิปปินส์ ในประเด็นปัญหาการจัดทำหรือตัดแปลงเบาะนั่งเพิ่มเติม รวมถึงได้มีหนังสือสอบถามไปยัง Director of Nomenclature and Classification ขององค์การศุลกากรโลก เกี่ยวกับกรณีเสริมที่นั่งที่ไม่ได้มาตรฐานเข้ากับตัวรถแบบชั่วคราวว่า ควรถือเป็นของตามพิกัดฯ ประเภทที่ ๘๗.๐๒ หรือ ๘๗.๐๓ และ Director of Nomenclature & Classification โดยนาย Kusahara ได้มีหนังสือเลขที่ 97.N.302-GE/L ลงวันที่ ๑๔ มีนาคม ๒๕๔๐ ให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อหาดังกล่าว โดยสำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ประจำสถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงบรัสเซลส์ได้แปลความว่ามีหลักเกณฑ์ดังนี้

(๑) การพิจารณาจำแนกประเภทของยานพาหนะสำหรับขนส่งผู้โดยสารสามารถจำแนกประเภทได้เพียง ๒ ประเภท คือ ๘๗.๐๒ และ ๘๗.๐๓ กล่าวคือ ยานพาหนะสำหรับขนส่งคนและผู้โดยสาร ๙ คน (รวมคนขับเป็น ๑๐ คน) หรือมากกว่า ให้จัดอยู่ในประเภทย่อยที่ ๘๗๐๒.๑๐ หรือ ๘๗๐๒.๙๐ แล้วแต่กรณี ส่วนประเภทที่ ๘๗.๐๓ จะครอบคลุมสำหรับยานยนต์ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคลเป็นหลักและขนส่งผู้โดยสารได้น้อยกว่า ๑๐ คน (รวมทั้งคนขับ) ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ ๑ และข้อ ๖

(๒) ในการจำแนกประเภทพิกัดฯ ของสินค้าขึ้นอยู่กับสภาพขณะนำเข้า ซึ่งเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องตรวจสอบว่า ขณะนำเข้าของนั้นมีสาระสำคัญเพื่อให้สามารถขนส่งผู้โดยสารอย่างน้อยที่สุด ๑๐ คน โดยมีเครื่องมืออุปกรณ์ยึดติดที่นั่งถาวรหรือเป็นที่นั่งที่สามารถพับหรือเคลื่อนย้ายได้จะจัดอยู่ในประเภทที่ ๘๗.๐๒ ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ ๒ (ก)

๓. จากนั้น กปอ. ได้มีมติให้สอบถามความเห็นจากองค์การศุลกากรโลกในประเด็นต่างๆ เพิ่มเติม ดังนี้

(๑) ตามบททั่วไป (General) ข้อ ๒ ของตอนที่ ๘๗ ที่ว่า "Motor vehicles designed for the transport of persons (heading 87.02 or 87.03) or ..." คำว่า designed for นี้ หมายถึงรถยนต์ที่ออกแบบตาม specification จากโรงงานผู้ผลิตเท่านั้น ใช่หรือไม่

(๒) กรณีนำรถยนต์ที่ออกแบบจากโรงงานผู้ผลิต ซึ่งมีจำนวนที่นั่งต่ำกว่า ๑๐ ที่นั่งไปดัดแปลงให้มีที่นั่งตั้งแต่ ๑๐ ที่นั่งขึ้นไป และที่นั่งที่ดัดแปลงมีลักษณะแข็งแรงและได้มาตรฐาน ซึ่งการดัดแปลงนี้กระทำก่อนนำเข้าและทำการดัดแปลงที่อื่นที่มีใช้โรงงานผู้ผลิต กรณีเช่นนี้จะถือว่าเป็นการ designed for ตามบททั่วไป (General) ข้อ ๒ ของตอนที่ ๘๗ หรือไม่ และกรณีเช่นนี้จะจัดเข้าพิกัดประเภทที่ ๘๗.๐๒ ตาม specification ที่ดัดแปลง หรือจัดเข้าพิกัดฯ ๘๗.๐๓ ตาม original specification จากโรงงาน

(๓) กรณีที่โรงงานผู้ผลิตได้ออกแบบรถยนต์สำหรับประเทศไทยโดยเฉพาะ (Specification for Thailand) ให้แตกต่างไปจากรถยนต์รุ่นนั้น เช่น รถยนต์ที่ออกแบบจากโรงงานผู้ผลิตมี ๘ ที่นั่งแต่ผู้นำเข้าในประเทศไทยให้โรงงานผลิตรถยนต์รุ่นดังกล่าวให้มี ๑๐ ที่นั่ง โดยที่นั่งมั่นคงแข็งแรง และได้มาตรฐาน กรณีเช่นนี้ยังอยู่ในความหมายของคำว่า designed for หรือไม่ และจะจัดเข้าพิกัดฯ ประเภทที่ ๘๗.๐๒ หรือ ๘๗.๐๓

(๔) กรณีรถยนต์ TOYOTA รุ่น GRANVIA และรถยนต์ VOLKSWAGEN รุ่น CARAVELLE ตาม original specification จากโรงงานผู้ผลิตเป็นรถยนต์ ๗ ที่นั่ง แต่มีการดัดแปลงที่นั่งก่อนนำเข้าประเทศไทยโดยเพิ่มเติมที่นั่งส่วนท้ายของรถโดยการนำเบาะแฉวยาว ๓ ที่นั่งวางไว้ เพื่อให้มีที่นั่ง ๑๐ ที่นั่ง และไม่มี anchor point หรืออุปกรณ์ติดตั้งให้แน่นหนาถาวรแต่อย่างใด และสามารถยกออกได้โดยง่ายกรณีเช่นนี้จะจัดเข้าพิกัดฯ ประเภทที่ ๘๗.๐๒ หรือ ๘๗.๐๓

ต่อมา สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากรประจำสถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงบรัสเซลส์ ได้มีหนังสือที่ กค ๐๖๒๓ (ก)/๔๕๐ ลงวันที่ ๓๑ ตุลาคม ๒๕๔๐ ถึงรองอธิบดีฝ่ายวิชาการและต่างประเทศ กรมศุลกากรแจ้งว่า สำหรับประเด็นที่ได้ขอหารือเพิ่มเติมนั้น สำนักงานฯ ได้พิจารณาเรื่องดังกล่าวประกอบกับเนื้อหาใน Explanatory Note ของ Heading ที่ ๘๗.๐๒ หรือ ๘๗.๐๓ แล้วเห็นว่า เอกสารที่นาย Kusahara อ้างถึงมีเนื้อความชัดเจน โดยเฉพาะข้อพิจารณาในหน้าที่ ๒ วรรคสองสุดท้าย กล่าวถึงความสำคัญของจุดติดตั้งถาวร (anchor point) โดยสามารถนำมาใช้ได้กับทุกประเด็นที่สงสัย

๔. กปอ. ได้พิจารณาการจัดประเภทพิกัดฯ เกี่ยวกับการนำเข้ารถยนต์ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคลเป็นเวลากว่าสองปี แต่ไม่ได้ข้อยูติ และองค์การศุลกากรโลกก็ยืนยันว่า จะต้องเป็นรถที่ออกแบบจากโรงงานผู้ผลิตครั้งแรกเท่านั้น จนกระทั่งในการประชุม กปอ. ครั้งที่ ๗๓/๑/๒๕๔๑ เมื่อวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๔๑ ที่ประชุมได้มีมติกำหนดหลักเกณฑ์การจำแนกประเภทพิกัดฯ สำหรับรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคล ดังต่อไปนี้

(๑) กรณีรถยนต์ที่นำเข้ายังไม่ได้ติดตั้งที่นั่งมาเลย การนับจำนวนที่นั่งให้พิจารณาที่นั่งที่อาจติดตั้งได้ ซึ่งสามารถนับได้จากจุดติดตั้งถาวร (anchor point or other devices to fit fixed)

(๒) กรณีรถยนต์ที่นำเข้าติดตั้งที่นั่งมาเพียงบางส่วน ให้พิจารณาจากจำนวนที่นั่งที่ติดตั้งมาแล้วรวมกับที่นั่งที่อาจติดตั้งได้ ซึ่งนับจากจุดติดตั้งถาวร (anchor point or other devices to fit fixed)

(๓) กรณีรถยนต์ที่นำเข้าติดตั้งที่นั่งทั้งหมด ให้พิจารณาจากจำนวนที่นั่งที่ติดตั้ง ซึ่งที่นั่งดังกล่าวจะต้องยึดหรือติดตั้งอย่างมั่นคงถาวรและสามารถนั่งได้ตามปกติวิสัย

๕. ภายหลังจากมีมติ กปอ. ครั้งที่ ๗๓/๒๕๔๑ เมื่อวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๔๑ แล้ว ปรากฏว่า การนำเข้ารถยนต์ลักษณะที่มีการนำเบาะที่นั่งเสริมอย่างไม่มั่นคงแข็งแรง เพื่ออำพรางในลักษณะดังกล่าวได้หยุดชะงักไปช่วงระยะเวลาหนึ่ง และได้มีการนำเข้ารถยนต์ที่มีสภาพในลักษณะดัดแปลงเป็น ๑๑ ที่นั่งที่มั่นคงถาวรจากโรงงานอื่นที่มีใช้โรงงานผู้ผลิตเดิม โดยในการปล่อยรถยนต์ที่นำเข้านั้น เจ้าหน้าที่ผู้ทำการตรวจปล่อยจะต้องพิจารณาสภาพลักษณะและจำนวนที่นั่งโดยอาศัยหลักกฎหมายและหลักเกณฑ์การจำแนกพิกัดฯ สำหรับรถยนต์ และแนวปฏิบัติตามที่คณะกรรมการ กปอ. กำหนดไว้ในการประชุมเมื่อวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๔๑ อีกทั้งในเวลาต่อมา กรมศุลกากรได้ออกหนังสือที่ กค ๐๖๒๕ (ก)/๑๕ ลงวันที่ ๒๖ มกราคม ๒๕๔๔ เวียนให้ทุกหน่วยงานที่มีการนำเข้าทราบว่า

“จุดติดตั้งถาวร (anchor point or other devices to fit fixed) จะต้องปรากฏที่พื้นรถเสมอและต้องมีสภาพลักษณะตามมาตรฐานรายละเอียดเฉพาะเดิม (original specification) ที่โรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศได้ออกแบบไว้ และเมื่อติดตั้งบนจุดถาวรแล้วจะต้องนั่งได้ตามปกติวิสัยซึ่งมีความสะดวกสบายตามแบบของรถยนต์อเนกประสงค์สไตล์ MPV (Multi-Purpose Vehicle) นอกจากนี้ จุดติดตั้งถาวรจะต้องมีการออกแบบมาจากโรงงานผู้ผลิต เพราะต้องคำนึงถึงโครงสร้างรถยนต์ และตำแหน่งของจุดติดตั้งถาวรจะต้องอยู่บริเวณที่มีโครงสร้างแข็งแรงไม่อาจเปลี่ยนแปลงตำแหน่งได้โดยง่าย และแม้ว่าจะดัดแปลงให้ที่นั่ง ๑๑ ที่นั่ง ตำแหน่งของที่นั่งจะต้องอยู่บนพื้นฐานของตำแหน่ง anchor point เดิม เพราะฉะนั้น การติดตั้งที่นั่งมีเพียงน้อยยึดติดกับราง มิใช่การยึดหรือติดตั้งอย่างมั่นคงถาวรตามรายละเอียดเฉพาะเดิม (original specification) และไม่สามารถนั่งได้ตามปกติวิสัย จึงถือว่าเป็นการดัดแปลงที่นั่งเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร”

๕. ต่อมา ในการประชุม กปอ. ครั้งที่ ๗๙/๒๕๔๔ เมื่อวันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๔ ที่ประชุมได้มีมติให้แก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การจำแนกพิกิตา สำหรับรถยนต์ตามมติ กปอ. ครั้งที่ ๗๓/๒๕๔๑ ทั้ง ๓ ข้อ โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์ประกอบบทนิยามศัพท์คำว่า “จุดติดตั้งถาวร” และ “นั่งได้ตามปกติวิสัย” ขึ้น และในวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๔๔ อธิบดีกรมศุลกากร ได้อาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๕ แห่งพระราชกำหนดพิกิตอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ออกประกาศกรมศุลกากร เรื่อง แจกพิกิตอัตราศุลกากร ปอ. ๑/๒๕๔๔ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ซึ่งกำหนดให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๔ เป็นต้นไป เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และบทนิยามศัพท์ในการพิจารณาจำแนกประเภทพิกิตอัตราศุลกากรสำหรับรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคล ว่าชนิดใดควรจัดเป็นยานยนต์สำหรับขนส่งบุคคลตั้งแต่ ๑๐ คนขึ้นไป (รวมทั้งคนขับ) ตามประเภทที่ ๘๗.๐๒ และชนิดใดควรจัดเป็นรถยนต์และยานยนต์อื่นๆ ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคลเป็นหลัก (นอกจากของตามประเภทที่ ๘๗.๐๒) รวมถึงสเตชันแวกอนและรถแข่ง ตามประเภทที่ ๘๗.๐๓ ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

“๑. ให้พิจารณาโดยถือ specification มาตรฐานจากโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศเป็นเกณฑ์ โดยพิจารณาจาก Worldwide Catalog หรือ Product Literature ของโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศว่า รถยนต์รุ่นดังกล่าวมีขนาดจำนวนที่นั่งเท่าใด

๒. กรณีรถยนต์ที่นำเข้ามี specification มาตรฐานจากโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศตั้งแต่ ๑๐ ที่นั่งขึ้นไปตามพิกิตา ประเภทที่ ๘๗.๐๒ การนับจำนวนที่นั่งให้พิจารณาจากหลักเกณฑ์ ดังนี้

๒.๑ กรณีรถยนต์ที่นำเข้ายังมิได้ติดตั้งที่นั่งมาแล้ว การนับจำนวนที่นั่งให้พิจารณาจากที่นั่งที่อาจติดตั้งได้ ซึ่งสามารถนับได้จากจุดติดตั้งถาวร (anchor point or other devices to fit fixed)

๒.๒ กรณีรถยนต์ที่นำเข้าติดตั้งที่นั่งมาแล้วเพียงบางส่วน ให้พิจารณาจากที่นั่งที่ติดตั้งมาแล้วรวมกับที่นั่งที่อาจติดตั้งได้ ซึ่งนับจากจุดติดตั้งถาวร (anchor point of other devices to fit fixed) แนวทางเดียวกับข้อ ๒.๑

๒.๓ กรณีรถยนต์ที่นำเข้าติดตั้งที่นั่งทั้งหมด ให้พิจารณาจากจำนวนที่นั่งที่ติดตั้งมา ซึ่งที่นั่งดังกล่าวจะต้องยึดและติดตั้งบนจุดติดตั้งถาวร (anchor point or other devices to fit fixed) และสามารถนั่งได้ตามปกติวิสัย

๓. กรณีรถยนต์ที่นำเข้ามี specification มาตรฐานจากโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศ ตั้งแต่ ๑๐ ที่นั่งขึ้นไป แต่ได้ดัดแปลงจนทำให้ติดตั้งที่นั่งได้ต่ำกว่า ๑๐ ที่นั่ง โดยมีอุปกรณ์และสิ่งอำนวยความสะดวกสบายต่างๆ ติดมากับรถ เช่น ตู้เย็น โต๊ะ เป็นต้น ไม่ให้จัดเข้าพิกิตฯ ประเภทที่ ๘๗.๐๒

บทนิยามศัพท์

คำว่า "จุดติดตั้งถาวร (anchor point or other devices to fit fixed)" หมายถึง จุดยึดที่นั่งที่ปรากฏบนพื้นรถและต้องมีสภาพลักษณะตามมาตรฐานเดิม (original specification) ที่โรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศได้ออกแบบไว้

คำว่า "นั่งได้ตามปกติวิสัย" หมายถึง สภาพที่นั่งมีความสะดวกสบายตามมาตรฐานโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศ (original specification) ที่ได้ออกแบบ (designed for) สำหรับรถยนต์ประเภทนั้นๆ โดยพิจารณาจาก Worldwide catalog หรือ Product literature ของโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศ และที่นั่งดังกล่าวต้องไม่ปิดบังหรือขัดขวางการใช้ประโยชน์ของอุปกรณ์และสิ่งอำนวยความสะดวกที่ติดมากับรถ เช่น เข็มขัดนิรภัย ช่องเก็บของข้างรถ ที่วางแก้ว เป็นต้น"

กระทรวงการคลังได้รับหนังสือร้องเรียนจากผู้นำเข้ารถยนต์ร้องขอความเป็นธรรมเกี่ยวกับประกาศกรมศุลกากรดังกล่าว กระทรวงการคลังจึงขอหารือคณะกรรมการกฤษฎีกาใน ๒ ประเด็น ดังนี้

๑. ประกาศกรมศุลกากร เรื่อง แจ่งพิกิตอัตราศุลกากร ปอ. ๑/๒๕๔๔ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ เป็นประกาศที่ขัดต่อมาตรา ๑๐ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ หรือไม่

๒. คำว่า "ผู้ผลิต" มีความหมายรวมถึงผู้ซึ่งซื้อรถยนต์จากผู้ผลิตรายแรก นำไปดัดแปลงสภาพใหม่ก่อนนำส่งเข้ามายังประเทศไทยด้วยหรือไม่ และการที่กรมศุลกากรได้ยึดถือ Worldwide Catalog หรือ Product Literature ของโรงงานผู้ผลิตรายแรกแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่ให้พิจารณาจาก Catalog ของผู้นำมาดัดแปลงด้วย เป็นการชอบหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าวข้างต้นโดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานปลัดกระทรวง กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) และผู้แทนกระทรวงคมนาคม (กรมการขนส่งทางบก) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมจากเอกสารและคำชี้แจงของผู้แทนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

๑. กรมศุลกากรได้มีหนังสือถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา^๑ ขอชี้แจงเพิ่มเติมซึ่งสรุปความได้ว่า

(๑) ประกาศกรมศุลกากรฯ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ซึ่งกำหนดให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๔ อันเป็นวันที่คณะกรรมการฯ มีมติกำหนดหลักเกณฑ์วินิจฉัยพิักตา นั้น ภายหลังจากที่ประกาศใช้บังคับแล้วได้มีผู้นำเข้าทักท้วง กรมศุลกากรจึงให้ใช้บังคับแก่การนำเข้าตั้งแต่วันที่ประกาศคือวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๔๔ เป็นต้นไปเท่านั้น ประกาศดังกล่าวจึงมิได้ใช้บังคับย้อนหลังและมิได้ใช้บังคับในการเรียกเก็บค่าภาษีรถยนต์ที่เสียภาษีและกรมศุลกากรได้ตรวจปล่อยไปแล้วตามหลักเกณฑ์เดิมประมาณ ๒,๓๒๐ คัน

(๒) ตามประกาศกรมศุลกากรฯ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ดังกล่าวนี้ ให้พิจารณาตามมาตรฐานจากโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศโดยดูจาก Worldwide Catalog หรือ Product Literature ของผู้ผลิตในต่างประเทศนั้น มิได้กำหนดแต่อย่างใดว่าเป็นผู้ผลิต “รายแรก” ตามที่กล่าวอ้าง ประเด็นว่าโรงงานใดเป็นผู้ผลิตหรือเป็นผู้ตัดแปลงรถยนต์รายสุดท้ายต้องทำขนาดใดจึงจะได้ชื่อว่าเป็นผู้ผลิตเป็นข้อเท็จจริง ประกาศดังกล่าวมิได้ห้ามการพิสูจน์ใดๆ ไว้

(๓) การออกประกาศกรมศุลกากรฯ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ทำให้ผู้นำเข้าต้องเสียภาษีตามหลักเกณฑ์ใหม่ซึ่งค่าภาษีเพิ่มขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งรถยนต์ยี่ห้อ GRANVIA จากประมาณคันละ ๓๕๐,๐๐๐ - ๓๗๕,๐๐๐ บาท เป็นประมาณคันละ ๑,๙๐๐,๐๐๐ - ๒,๒๕๐,๐๐๐ บาท ต่างกันประมาณคันละ ๑,๕๕๐,๐๐๐ - ๑,๘๗๕,๐๐๐ บาท (แล้วแต่ขนาดเครื่องยนต์) เพราะนอกจากอากรขาเข้าจะเพิ่มจากร้อยละ ๔๐ เป็นร้อยละ ๘๐ แล้วผู้นำเข้ายังจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตพร้อมกับการเสียภาษีศุลกากรอีกด้วย

(๔) นอกจากนี้ การพิจารณาสภาพของของในเวลาที่นำเข้าตามมาตรา ๑๐ ทวิ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ ต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตีความพิักต้อตราศุลกากรประกอบกับคำอธิบายพิักต้อตราศุลกากระบบฮาร์โมนี (Explanatory Note) ขององค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization) ตลอดจนหลักวิชาการที่เกี่ยวข้องด้วย มิใช่ว่าเห็นสิ่งที่ตัดทอน เสริมต่อ ดัดแปลง ปกปิด อำพราง ไว้ในขณะนำเข้าอย่างไรแล้ว ก็รับรู้รับรองไปตามที่มองเห็น ซึ่งจะเกิดการฉ้อฉลโดยง่าย

๒. ผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานปลัดกระทรวง) ได้ชี้แจงเพิ่มเติมว่า หลังจากที่ได้มีการออกประกาศกรมศุลกากรฯ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ แล้ว ผู้นำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศยังมีข้อสงสัยในการสำแดงประเภทพิักต้อตราของของที่นำเข้าว่า หากรถยนต์ได้มีการออกแบบหรือดัดแปลงก่อนการนำเข้าโดยบริษัทลูกหรือบริษัทอื่นๆ ที่เป็นอุตสาหกรรมต่อเนื่องจากโรงงานผู้ผลิตรายแรกในต่างประเทศซึ่งต้องสำแดงประเภทพิักต้อตราตามประกาศฉบับดังกล่าว จะเป็นการขัดต่อหลักความรับผิดชอบในการจะต้องเสียภาษีสำหรับของนำเข้าที่ที่เกิดขึ้นในเวลาที่นำเข้าของสำเร็จ และการคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิักต้อตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นหรือไม่ และได้สอบถาม

^๑ หนังสือกรมศุลกากรที่ กค ๐๖๒๕/๐๙๗๑ ลงวันที่ ๑๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ไปยังกรมศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรได้มีหนังสือชี้แจงผู้นำเข้า^๒ สรุปความได้ว่า ตามหลักเกณฑ์การจำแนกพิกิตฯ ตามประกาศกรมศุลกากร เรื่อง แจ่งพิกิตอัตราศุลกากร ปอ. ๑/๒๕๔๔ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๔ นั้น ให้ถือ specification มาตรฐานจากโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศเป็นเกณฑ์ โดยพิจารณาจาก Worldwide Catalog หรือ Product Literature ของโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศว่า รถยนต์รุ่นดังกล่าวมีขนาดจำนวนที่นั่งเท่าใด

ดังนั้น กระทรวงการคลังจึงได้มีหนังสือที่ กค. ๐๒๐๑/๙๙๗ ลงวันที่ ๑๖ มกราคม ๒๕๔๕ ขอหารือไปยังองค์การศุลกากรโลกโดยผ่านอัครราชทูตที่ปรึกษาฝ่ายศุลกากรสถานเอกอัครราชทูตไทย ณ กรุงบรัสเซลส์ ประเทศเบลเยียม โดยสาระสำคัญของการขอหารือคือ คำว่า "ออกแบบเพื่อ" (designed for) จะหมายความว่าเฉพาะการออกแบบรถยนต์จากผู้ผลิตรายแรกเท่านั้น หรืออาจหมายความว่ารวมถึงการออกแบบของบริษัทลูกหรือบริษัทอื่น ๆ ซึ่งเป็นอุตสาหกรรมต่อเนื่องก่อนการนำเข้าด้วย ซึ่งผู้อำนวยการกิจการพิกิตศุลกากรและการค้าองค์การศุลกากรโลก ได้ตอบข้อหารือดังกล่าว ตามหนังสือองค์การศุลกากรโลก ลงวันที่ ๒๔ มกราคม ๒๕๔๕ สรุปสาระสำคัญได้ว่า ตามหลักการทั่วไปของระบบฮาร์โมนิซ์ การจัดพิกิตของประเภทสินค้าต้องพิจารณาตามสภาพของสินค้าที่ได้นำมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร ดังนั้น ยานยนต์อาจออกแบบมาเพื่อการใช้ในสภาพที่ผู้ผลิตดั้งเดิมได้จัดทำไว้หรือโดยบริษัทสาขาอื่นใดก็ได้ ตราบเท่าที่การออกแบบนั้นได้ดำเนินการก่อนการนำเข้า^๓ และการจัดยานยนต์เข้าประเภทพิกิต ๘๗.๐๒ ๘๗.๐๓ และ ๘๗.๐๔ ต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป^๔

จากข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาปัญหาข้อหารือแล้ว มีความเห็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ประกาศกรมศุลกากร เรื่อง แจ่งพิกิตอัตราศุลกากร ปอ. ๑/๒๕๔๔ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ เป็นการขัดต่อมาตรา ๑๐ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ หรือไม่ นั้น เห็นว่า ประกาศกรมศุลกากรฉบับดังกล่าว เป็นประกาศที่อธิบดีกรมศุลกากรออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๕^๕ แห่งพระราชกำหนดพิกิตอัตราศุลกากร

^๒ หนังสือกรมศุลกากร ที่ กค ๐๖๐๖/๐๓๗๕๙ ลงวันที่ ๑๙ มิถุนายน ๒๕๔๔ ถึงบริษัท เอส อี ซี ออโต้ อิมพอร์ต จำกัด

^๓ "...as a general principle, goods are classified in the Harmonized System in their state as presented to Customs. Thus, with regard to your specific question, vehicles may be designed for a specific use by the original motor vehicle manufacturer or by subsidiary companies, as long as that design is incorporated in the vehicles prior to importation."

^๔ "...motor vehicles of headings 87.02, 87.03 and 87.04 should be classified on "case-by-case" basis."

^๕ มาตรา ๑๕ อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความในพิกิตอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้โดยวิธีออกประกาศแจ่งพิกิตอัตราศุลกากร

การตีความตามวรรคหนึ่ง มิให้ผลย้อนหลัง

พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งบัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรตีความในพิกัดอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ โดยวิธีออกประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากร และการตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค ๑ ท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ ๑๕ ธันวาคม ๒๕๙๓ และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ ๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๑๕ ดังนั้น การใช้อำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการออกประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากรตีความในพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา ๑๕ นี้ จึงเป็นการวินิจฉัยว่า ของใดจัดเข้าในพิกัดอัตราศุลกากรประเภทใด ในเมื่อประกาศกรมศุลกากรฯ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ มีสาระสำคัญเป็นการแจ้งพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับรถยนต์ขนส่งบุคคลในบางกรณีว่าเข้าพิกัดอัตราศุลกากรประเภทใด แม้จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการพิจารณาเพื่อจำแนกว่ารถยนต์ในลักษณะใดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรประเภทใดด้วยก็ตาม ก็ยังถือว่าเป็นประกาศที่อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจออกได้ตามมาตรา ๑๕ ดังกล่าว

แต่โดยที่มาตรา ๑๕ วรรคสอง แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่า การตีความในพิกัดอัตราศุลกากรของอธิบดีกรมศุลกากรมิให้มีผลย้อนหลัง การที่ประกาศกรมศุลกากรฯ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ แจ้งพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับรถยนต์ขนส่งบุคคล โดยให้มีผลย้อนหลังตั้งแต่วันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๔ เป็นต้นไป ย่อมขัดต่อบทบัญญัติมาตรา ๑๕ วรรคสอง ดังกล่าว ดังนั้น การตีความของอธิบดีกรมศุลกากรตามประกาศฉบับนี้จึงไม่มีผลย้อนหลังไปถึงกรณีที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นก่อนวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๔๔ แต่มีผลเป็นการตีความพิกัดอัตราศุลกากรตั้งแต่วันที่ประกาศใช้บังคับคือตั้งแต่วันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๔๔ เป็นต้นไป

สำหรับการพิจารณาความรับผิดในค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้านั้น จะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และเมื่อความในวรรคหนึ่งและวรรคสอง ของมาตรา ๑๐ ทวิ^๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ ได้

การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค ๑ ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ ๑๕ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๙๓ และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ ๔ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๑๕

^๖ มาตรา ๑๐ ทวิ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่า

ของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๘ การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

กำหนดให้ความรับผิดชอบในค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ และการคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ความรับผิดชอบในค่าภาษีตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าจึงเกิดขึ้น ณ เวลาที่น่าขอเข้ามาในราชอาณาจักรสำเร็จ โดยขึ้นอยู่กับว่าของที่นำเข้านั้นจัดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรประเภทใดและเสียในอัตราอากรเท่าใด ตามที่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ หรือประกาศกระทรวงการคลังที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรกำหนดไว้ในเวลานั้น ดังนั้น ประกาศกรมศุลกากรฯ ที่ออกตามความในมาตรา ๑๕ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ อันเป็นเพียงประกาศเพื่อตีความในพิกัดอัตราศุลกากร จึงจะกำหนดรายละเอียดใดที่ขัดต่อหลักความรับผิดชอบในค่าภาษีตามมาตรา ๑๐ ทวิ ดังกล่าวนี้ได้

เมื่อพิจารณาความในประกาศกรมศุลกากรฯ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ที่ได้กำหนดให้การพิจารณารายยนต์ขนส่งบุคคลเพื่อจำแนกว่าเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใดแล้วเข้าใจได้ว่าจำนวนที่หนึ่งจะมีเท่าใดให้ถือ specification มาตรฐานจากโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศเป็นเกณฑ์ โดยให้พิจารณาจาก Worldwide Catalog หรือ Product Literature ของโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศของรถยนต์รุ่นดังกล่าวเป็นหลัก และที่หนึ่งนั้นต้องมี “จุดติดตั้งถาวร” และมีสภาพที่สามารถซึ่ง “นั่งได้ตามปกติวิสัย” แต่อย่างไรเป็นการ “นั่งได้ตามปกติวิสัย” ให้พิจารณาจากมาตรฐานเดิมของโรงงานผู้ผลิตในต่างประเทศ (original specification) ที่ได้ออกแบบ (designed for) สำหรับรถยนต์ประเภทนั้นๆ เท่านั้น เห็นได้ว่าเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาสำหรับการคำนวณค่าภาษีโดยไม่ถือตามสภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น อันเป็นการขัดต่อมาตรา ๑๐ ทวิ ดังกล่าว เพราะเมื่อรถยนต์ที่นำเข้ามีจำนวนที่หนึ่งในขณะนำเข้าเท่าใด ก็ต้องคำนวณค่าภาษีตามอัตราอากรสำหรับประเภทพิกัดของของประเภทนั้น แต่ทั้งนี้ ที่นั่งที่ติดตั้งหรืออาจติดตั้งได้จะต้องมีสภาพที่มั่นคงแข็งแรงและมีจุดติดตั้งที่ถาวรและนั่งได้ตามปกติวิสัยด้วย ดังนั้น ถ้าวินิจฉัยโดยผ่านการดัดแปลงแตกต่างจากมาตรฐานเดิม (original catalog) ให้มีที่นั่งเพิ่มขึ้น หากเป็นที่นั่งที่มีสภาพมั่นคงแข็งแรงและมีจุดติดตั้งที่ถาวรและนั่งได้ตามปกติวิสัยก็ต้องถือตามสภาพความเป็นจริงเช่นนั้น

โดยสรุป คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า ประกาศกรมศุลกากรเรื่อง แจ่งพิกัดอัตราศุลกากร ปอ. ๑/๒๕๔๔ ลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ บางส่วน ขัดต่อมาตรา ๑๐ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๔๓ เพราะการคำนวณค่าภาษีสำหรับรถยนต์ตามกรณีข้อหาหรือ จะต้องถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น โดยคำนึงว่าที่นั่งที่ติดตั้งได้ต้องมีสภาพมั่นคงแข็งแรงและมีจุดติดตั้งที่ถาวรและนั่งได้ตามปกติวิสัยทั่วไปด้วย

ประเด็นที่สอง ที่ว่า คำว่า “ผู้ผลิต” มีความหมายรวมถึงผู้ซึ่งซื้อรถยนต์จากผู้ผลิตรายแรก แล้วนำไปดัดแปลงสภาพใหม่ก่อนนำส่งเข้ามายังประเทศไทยด้วยหรือไม่ และการที่กรมศุลกากรให้ยึดถือ Worldwide Catalog หรือ Product Literature ของโรงงานผู้ผลิตรายแรกแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่ให้พิจารณาจาก Catalog ของผู้นำมาดัดแปลงด้วยเป็นการชอบหรือไม่ นั้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า เมื่อได้พิจารณาประเด็นที่หนึ่งดังกล่าวข้างต้นแล้ว กรณีจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยประเด็นที่สองแต่ประการใด

อนึ่ง คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) มีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า ปัญหาตามกรณีข้อหานี้เกิดขึ้นเนื่องจากความลักลั่นในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ใช้บังคับกับรถยนต์ประเภทต่าง ๆ จึงทำให้มีการดัดแปลงรถยนต์ก่อนนำเข้ามาในประเทศเพื่อให้มีภาระทางภาษีอากรน้อยที่สุด ดังนั้น จึงควรที่จะได้มีการพิจารณาปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้รถยนต์ที่นำเข้ามาในประเทศ ไม่จะมีการดัดแปลงก่อนนำเข้าหรือหลังจากนำเข้าแล้ว มีภาระภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่เท่าเทียมกัน อันจะทำให้เกิดความเป็นธรรมและขจัดปัญหาที่เกิดขึ้นได้



(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๕๕