

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง ทบทวนข้อหาหรือกรณีการใช้บังคับประกาศกระทรวงการคลัง ตามมาตรา ๑๒
และมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ด่วนมาก ที่ กค ๐๖๐๕/๒๒๔๐ ลงวันที่ ๙ เมษายน ๒๕๕๕ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า เนื่องจาก บริษัท เอ็ม เอช อี-ดีเมติกส์ (ที) จำกัด ได้นำเข้าสินค้าชิ้นส่วนเครื่องจักรเพื่อประกอบเป็นชิ้นเก็บสินค้าจากประเทศมาเลเซีย เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๕ โดยได้สำแดงชำระอากรพิกัด ๗๓๐๘.๕๐๐ และลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. ๑๖/๒๕๔๒ (อต.๑๖) เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๒ เหลือ ๑๐% แต่ต่อมาได้มีประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก. ๒/๒๕๔๔ (อต.๑๘) เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน ลงวันที่ ๒๖ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ลดอัตราอากรสินค้านี้ลงเหลือ ๕% โดยให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๔ เป็นต้นไป บริษัทฯ ดังกล่าว จึงได้ยื่นคำร้องลงวันที่ ๒๖ กันยายน ๒๕๔๔ ขอคืนเงินอากรส่วนที่ชำระไว้เกิน

ส่วนราชการในกรมศุลกากรมีความเห็นในเรื่องนี้แตกต่างกัน โดยความเห็นแรกเห็นว่า การออกประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ให้มีผลย้อนหลังกระทำไม่ได้ ตามแนวนบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้บังคับประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ (เรื่องเสร็จที่ ๒๒๔/๒๕๔๔) ส่วนความเห็นที่สองเห็นว่า โดยที่การออกประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. ๒/๒๕๔๔ (อต.๑๘) ลงวันที่ ๒๖ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ซึ่งผ่านการตรวจพิจารณาจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา มีหลักการให้ลดอัตราอากรย้อนหลัง จึงย่อมสามารถกระทำได้ ด้วยเหตุดังกล่าว จึงทำให้กรมศุลกากรไม่อาจพิจารณาเรื่องการขอคืนอากรของบริษัทฯ ข้างต้นได้ถูกต้อง กรมศุลกากรจึงขอหารือว่า

๑. การใช้อำนาจตามมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ จะสามารถออกประกาศกระทรวงการคลังย้อนหลังไปใช้บังคับกับของที่นำเข้าสำเร็จแล้วได้หรือไม่

๒. หากสามารถออกประกาศกระทรวงการคลังย้อนหลังตามข้อ ๑ ได้ การที่บริษัทฯ ผู้นำของเข้าขอคืนเงินอากรจะถือว่า เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่

ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง อันต้องด้วยบทบัญญัติมาตรา ๑๐ วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ หรือไม่ และในส่วนของ การขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ บริษัทฯ จะต้องแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าวหรือไม่

ทั้งนี้ อธิบดีกรมศุลกากรมีความเห็นว่า การลดอัตราอากรย้อนหลังหลายกรณีมีความจำเป็น ซึ่งมีตัวอย่างในอดีต เช่น การพิจารณาหรือของรัฐบาลเพื่อลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากร ทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจคาดหมายว่า จะมีการลดหรือยกเว้นอากร และชะลอการนำเข้าหรือส่งออก เพื่อรอผลการพิจารณา ทำให้การค้าหยุดชะงัก และเสียหายไปถึงการผลิตภาคเกษตร รัฐมนตรีต้องแถลงขอให้ทำการค้าตามปกติโดยสัญญาว่า ถ้าตกลงลดหรือยกเว้นอากรแล้วจะให้มีผลย้อนหลังไปถึงวันที่ออกมาแถลงขอร้อง หรือกรณีที่ประกาศกระทรวงการคลังระบุประเภทพิกัดอัตราศุลกากรในประกาศลดอัตราอากรแก่อุตสาหกรรมที่ต้องการส่งเสริม ปรากฏภายหลังว่าประเภทพิกัดอัตราในประกาศนั้นผิดจากของจริงที่ต้องใช้ในอุตสาหกรรมที่ส่งเสริมนั้นผู้ประกอบการได้ลดอัตราอากรไปแล้วจะต้องถูกประเมินอากรในพิกัดอัตราประเภทที่ถูกต้อง กระทรวงการคลังเคยออกประกาศใหม่ตามประเภทพิกัดอัตราที่ถูกต้อง โดยให้มีผลย้อนหลังไปเท่ากับเวลาประกาศแรก เป็นต้น การประกาศย้อนหลังเช่นนี้มีผลให้พิกัดอัตราศุลกากร ณ วันนำเข้าเปลี่ยนไป หาได้ทำให้เป็นการขัดต่อมาตรา ๑๐ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ แต่อย่างใดไม่

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า ประเด็นปัญหาตามกรณีข้อหารือดังกล่าวข้างต้นในประเด็นว่า ประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ จะมีผลใช้บังคับย้อนหลังได้หรือไม่ เป็นประเด็นปัญหาเดียวกับที่คณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยในบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้บังคับประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐^๑ กรณีข้อหารือนี้จึงเป็นการขอทบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าว และโดยที่เลขาธิการฯ เห็นว่า เป็นกรณีที่จำเป็นต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาจำนวน ๔๐ คน ประกอบกันเป็นคณะพิเศษเพื่อพิจารณาเรื่องนี้ ตามนัยข้อ ๑๑^๒ แห่งระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการประชุมของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒

^๑ บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้บังคับประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๑/๐๔๕๔ ลงวันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๔๔ (เรื่องเสร็จที่ ๒๒๔/๒๕๔๔)

^๒ ข้อ ๑๑ ในกรณีจำเป็นที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านหรือต้องปฏิบัติราชการโดยรีบด่วน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจขอให้กรรมการกฤษฎีกาจากคณะต่าง ๆ ประกอบเป็นกรรมการกฤษฎีกาคณะพิเศษเป็นการชั่วคราว เพื่อประชุมปรึกษาหารือกันเฉพาะเรื่องหนึ่งเรื่องใดก็ได้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) ได้พิจารณาประเด็นข้อหารื้อดังกล่าวข้างต้นแล้ว มีความเห็นโดยมติเสียงข้างมาก ดังนี้

โดยทั่วไป การออกกฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติเพื่อให้มีผลบังคับเปลี่ยนแปลงสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่มีอยู่ตามกฎหมายเป็นการย้อนหลัง ย่อมกระทำได้เสมอ หากจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกกฎหมายให้มีผลย้อนหลัง ซึ่งการออกกฎหมายที่มีผลใช้บังคับย้อนหลังในทางที่เป็นคุณ โดยปกติย่อมกระทำได้ แต่วิธีการที่จะกำหนดให้กฎหมายมีผลย้อนหลังอย่างไร และเพียงใดนั้น เป็นเรื่องที่จะต้องพิจารณาปัจจัย ผลดีและผลเสียที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของกฎหมายในแต่ละเรื่อง และจะต้องพิจารณาเป็นรายกรณีด้วย

สำหรับกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้และนโยบายการคลังของรัฐนั้น โดยหลักแล้ว หากกฎหมายมีผลใช้บังคับย้อนหลังเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร ย่อมกระทำได้ ซึ่งการที่กฎหมายมีผลย้อนหลังนี้ย่อมเป็นธรรมดาที่จะมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงสิทธิหน้าที่ที่เกิดขึ้นแล้วในตัว

กรณีตามข้อหานี้ เป็นกรณีการออกประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ หรือมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา(คณะพิเศษ) พิจารณาแล้วเห็นว่า มาตรา ๑๒^๓ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ เป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการออกประกาศกระทรวงการคลังเพื่อลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรได้ ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้ ส่วนมาตรา ๑๔^๔ แห่งพระราชกำหนดดังกล่าว ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย

ในการประชุมตามวรรคหนึ่ง ให้กรรมการกฤษฎีกาเลือกกรรมการกฤษฎีกาคนใดคนหนึ่งซึ่งมาประชุมเป็นประธานในที่ประชุม และให้นำความในข้อ ๔ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

^๓ มาตรา ๑๒ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใด ๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๔ มาตรา ๑๔ เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือการเปลี่ยนแปลงประกาศตามวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ (ฉบับที่ ๑) พ.ศ. ๒๕๓๗ เป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการออกประกาศกระทรวงการคลัง เพื่อยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรหรือเพื่อเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือมีลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว การออกประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ จึงเป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่จะกำหนดเปลี่ยนแปลงพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้ในการคำนวณค่าภาษี เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ สำหรับกรณีของมาตรา ๑๒ และเพื่อปฏิบัติตามความผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศสำหรับกรณีตามมาตรา ๑๔ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของบทบัญญัติแต่ละมาตรา ซึ่งในบางครั้งการประกาศ การยกเลิกหรือการเปลี่ยนแปลงเพื่อยกเว้นหรือลดอากรจากอัตราที่กำหนดไว้หรือที่เรียกเก็บ อาจไม่สามารถดำเนินการเป็นการล่วงหน้าได้ ก็จำเป็นที่จะต้องออกประกาศเพื่อให้มีผลบังคับย้อนหลัง

ส่วนมาตรา ๑๐ ทวิ วรรคหนึ่ง และวรรคสอง^๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ นั้น เป็นบทบัญญัติซึ่งกำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เป็นการกำหนดเวลาสำหรับคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียเท่านั้น ดังนั้น การที่ประกาศกระทรวงการคลังมีผลใช้บังคับอัตราอากรศุลกากรย้อนหลังสำหรับของที่นำเข้า จึงมีผลให้ต้องคำนวณค่าภาษีใหม่ตามอัตราอากรใหม่ตั้งแต่เวลาที่มุ่งหมายใช้บังคับอัตราอากรใหม่เป็นต้นไป แต่มิได้มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบในการเสียค่าภาษีอากรหากจะเกิดขึ้นตามมาตรา ๑๐ ทวิ เพราะเหตุอื่นแต่อย่างใด

ดังนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา(คณะพิเศษ) โดยมติเสียงข้างมากเห็นว่า การออกประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ หรือมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ (ฉบับที่ ๑) พ.ศ. ๒๕๓๗ ให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียค่าภาษี สามารถกระทำได้

^๔ มาตรา ๑๐ ทวิ ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๘ การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น



(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๔๕