

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การใช้บังคับประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๔

แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

กรมศุลกากร ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๖๐๕/๐๕๔๑๙ ลงวันที่ ๗ มิถุนายน ๒๕๔๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า เนื่องจากกรมศุลกากรได้รับการร้องขอจากผู้ประกอบการอยู่เสมอ ให้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังย้อนหลังในการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากร สำหรับของที่ต้องเสียภาษีศุลกากร เพราะเห็นว่าอยู่ในอำนาจของกระทรวงการคลังที่จะดำเนินการได้ กรมศุลกากรจึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายในประเด็นดังต่อไปนี้ เพื่อกรมศุลกากรจะได้ใช้เป็นบรรทัดฐานในการออกประกาศกระทรวงการคลังต่อไป

(๑) การใช้อำนาจตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ จะสามารถออกประกาศกระทรวงการคลังย้อนหลังไปใช้บังคับกับของที่นำเข้าสำเร็จแล้วได้หรือไม่

(๒) หากเป็นการใช้อำนาจตามมาตรา ๑๔ แห่งกฎหมายฉบับเดียวกัน จะสามารถออกประกาศกระทรวงการคลังย้อนหลัง เพื่อรักษาเกียรติภูมิของประเทศไว้ได้หรือไม่

ต่อมา กรมศุลกากรได้มีหนังสือที่ กค ๐๖๐๕/๐๖๔๑๓ ลงวันที่ ๒๔ มิถุนายน ๒๕๔๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เพื่อชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ซึ่งสรุปความได้ว่า

ข้อหารือเรื่องนี้สืบเนื่องมาจากคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๓๔ ให้ลดอัตราอากรให้กับน้ำมันองค์ประกอบ Reformat ในอัตราเท่ากับน้ำมันเบนซิน เพื่อส่งเสริมการใช้น้ำมันไร้สารตะกั่ว และหลังจากนั้นได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก. ๕/๒๕๓๕ เรื่อง ยกเลิกการลดและลดอัตราศุลกากร ลงวันที่ ๑๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ และประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก. ๑๗/๒๕๓๗ เรื่อง ยกเลิกการลดและการยกเว้นอากร การลดอัตราอากรศุลกากร และกำหนดให้ของได้รับการยกเว้นอากร ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๗

บริษัทบางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ได้นำเข้าน้ำมันองค์ประกอบ Reformat ในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๕ ถึงวันที่ ๒๐ เมษายน ๒๕๓๖ ซึ่งเมื่อวิเคราะห์แล้วไม่ได้เป็นของตามพิกัดอัตราศุลกากรที่มีการลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. ๕/๒๕๓๕ ดังกล่าว และไม่ได้ลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก.๑๗/๒๕๓๗ เนื่องจากนำเข้ามาก่อนที่จะมีประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว

ส่งพร้อมหนังสือที่ นร ๐๖๐๑/๐๔๕๔ ลงวันที่ ๙ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

บริษัทบางจากปิโตรเลียมฯ ได้ขอให้กรมศุลกากรพิจารณาทบทวนให้ลดอัตราอากรให้กับสินค้าดังกล่าวข้างต้นหลายครั้ง โดยเห็นว่า กระทรวงการคลังสามารถออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ย้อนหลังได้ เพราะกระทรวงการคลังเคยใช้อำนาจตามมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดดังกล่าวออกประกาศกระทรวงการคลังให้การลดหรือยกเว้นตามพันธกรณีระหว่างประเทศมาแล้วหลายครั้ง

กรมศุลกากรมีความเห็นว่า ไม่อาจออกประกาศกระทรวงการคลังย้อนหลังให้มีผลบังคับกับของที่นำเข้าสำเร็จแล้วได้ โดยกลุ่มพิกัดอัตราศุลกากรเห็นว่า การออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๒ หรือมาตรา ๑๔ มีความแตกต่างกันเนื่องจากการใช้อำนาจตามความในมาตรา ๑๔ เป็นไปเพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศซึ่งเป็นไปตามพันธกรณี การไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงฯ อาจเกิดความเสียหายต่อความเชื่อมั่นและเกียรติภูมิของประเทศชาติได้ จึงได้มีการออกประกาศย้อนหลังให้ส่วนสำนักกฎหมายเห็นว่า การออกประกาศกระทรวงการคลังไม่ว่าจะโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๒ หรือมาตรา ๑๔ ไม่อาจย้อนหลังได้ทั้งสองกรณี โดยให้เหตุผลว่า ตามมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรพุทธศักราช ๒๔๖๙ บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร” หมายความว่า การจัดเก็บอากรต้องเก็บตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว ดังนั้น จะต้องตีความการใช้บังคับกฎหมายทั้งสองฉบับให้สอดคล้องกัน เมื่อมาตรา ๑๐ ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ” ความรับผิดที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของใดจะต้องพิจารณาพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ และประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับตัวของนำเข้าที่บังคับใช้ในขณะนำเข้าสำเร็จประกอบด้วย การทราบของนั้นมีความรับผิดค่าภาษีอากรตามพิกัดประเภทและอัตราอากรใดในขณะนำเข้าสำเร็จทำให้คำนวณจำนวนค่าภาษีอากรได้ถูกต้อง

กรมศุลกากรจึงขอหารือหรือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาในปัญหาข้อหาดังกล่าวข้างต้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหาดังกล่าวโดยฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร) และผู้แทนบริษัทบางจากปิโตรเลียมจำกัด (มหาชน) แล้ว เห็นว่า มาตรา ๑๒^๑ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

^๑ มาตรา ๑๒ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใด ๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

เป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการออกประกาศกระทรวงการคลังเพื่อลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรได้ ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้ ส่วนมาตรา ๑๔^๒ แห่งพระราชกำหนดดังกล่าว ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ (ฉบับที่ ๑) พ.ศ. ๒๕๓๗ เป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการออกประกาศกระทรวงการคลัง เพื่อยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรหรือเพื่อเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือมีลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว

โดยที่มาตรา ๑๐ ทวิ วรรคหนึ่ง และวรรคสอง^๓ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ ได้กำหนดให้ความรับผิดในการเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะของเข้าสำเร็จ และการคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของหรือราคาของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ซึ่งจะเห็นได้ว่า ความรับผิดในค่าภาษีตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรสำหรับของที่นำเข้านั้นเกิดขึ้น ณ เวลาที่น่าจะของเข้ามาในราชอาณาจักรสำเร็จ โดยขึ้นอยู่กับว่าของที่นำเข้านั้นจัดเข้าพิกัดอัตราอากรประเภทใดและเสียในอัตราอากรเท่าใด การคำนวณค่าภาษีที่ต้องเสียนั้นจึงต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากร และอัตราอากรตามที่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ หรือประกาศกระทรวงการคลังที่ออกตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ ได้กำหนดไว้ในเวลาที่น่าจะของเข้ามาในราชอาณาจักรสำเร็จ

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๒ มาตรา ๑๔ เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือการเปลี่ยนแปลงประกาศตามวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๓ มาตรา ๑๐ ทวิ ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๘ การคำนวณภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

ดังนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) จึงเห็นว่า การออกประกาศ
กระทรวงการคลังตามมาตรา ๑๒ หรือมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.
๒๕๓๐ ให้มีผลย้อนหลังกระทำไม่ได้ แม้ว่าจะเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียค่าภาษีก็ตาม เพราะ
การออกประกาศกระทรวงการคลังเพื่อให้มีผลย้อนหลังย่อมมีผลเป็นการลบล้างหลักกฎหมาย
เรื่องความรับผิดในการเสียค่าภาษีตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร จึงเป็นการกระทำที่ขัดต่อ
บทบัญญัติมาตรา ๑๐ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙

(ลงชื่อ) ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์
(นายชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
พฤษภาคม ๒๕๕๕