วารสารนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
THAMMASAT LAW JOURNAL

ชื่อเรื่อง: การตีความตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย: การจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ในการนำเข้าสินค้าตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก)

ชื่อผู้แต่ง: สุปรียา แก้วละเอียด, พัชราภรณ์ ตฤณวุฒิพงษ์

การอ้างอิงที่แนะนำ: สุปรียา แก้วละเอียด, พัชราภรณ์ ตฤณวุฒิพงษ์, 'การตีความตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย: การจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ในการนำเข้าสินค้าตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก)' (2566) 52(2) วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 177.

ผู้สนับสนุนหลัก

Tax and Legal Counsellors
Seri Manop & Doyle

ptt

SATYAPON & PARTNERS
THAILAND Intellectual Property Law Firm

CHANDLER MHM

ผู้สนับสนุนร่วม

CSBC LAW OFFICES
www.csbc-law.com

วิญญูชน

DS&B DOMNERN SOMGIAT & BOONMA

WEERAWONG C&P
WEERAWONG, CHINNAVAT & PARTNERS LTD.

โครงการวารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เลขที่ 2 ถนนพระจันทร์ แขวงพระบรมมหาราชวัง เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200 โทร. 02 613 2109 อีเมล tu.lawjournal@tu.ac.th

การตีความตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย: การจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ ในการนำเข้าสินค้าตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก)*

Legal Interpretation of Thai Customs Tariff: The Implications of Rule 2(a) of the General Rules for the Interpretation of the Harmonized System under the Thai Customs Law

สุปรียา แก้วละเอียด
รองศาสตราจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
Supreeya Kaewla-iad
Associate Professor, Faculty of Law, Thammasat University
พัชราภรณ์ ตฤณวุฒิพงษ์
อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
Patcharaporn Trinvuthipong
Lecturer, Faculty of Law, Thammasat University

วันที่รับบทความ 8 กุมภาพันธ์ 2566; วันแก้ไขบทความ 26 พฤษภาคม 2566; วันตอบรับบทความ 29 พฤษภาคม 2566

* บทความนี้สรุปจากงานวิจัยเรื่อง “การตีความการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ในการนำเข้าสินค้าตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) แห่งกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย” เสนอต่อ คณะกรรมการศูนย์วิจัยและให้คำปรึกษา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (2564).

บทคัดย่อ

การจำแนกพิกัดศุลกากรถือเป็นหัวใจสำคัญของการจัดเก็บอากร เนื่องจากประเภทพิกัดศุลกากรทำให้ทราบถึงอัตราอากร โดยมีพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เป็นกฎหมายที่กำหนดอัตราอากรโดยจำแนกตามพิกัดศุลกากรของของแต่ละประเภท และกำหนดหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเอาไว้โดยเฉพาะตามระบบฮาร์โมไนซ์ (Harmonized System: HS) ขององค์การศุลกากรโลก ซึ่งประเทศไทยมีพันธกรณีที่ต้องอนุวัติการระบบดังกล่าวในฐานะที่เข้าร่วมเป็นภาคีในอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยระบบฮาร์โมไนซ์เพื่อการจำแนกประเภทและการกำหนดรหัสสินค้า (The International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System: HS Convention) อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัยพบว่าประเทศไทยยังคงมีปัญหาในด้านการตีความและการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ในการจำแนกพิกัดศุลกากรในทางปฏิบัติอยู่สามประการ กล่าวคือ (1) ปัญหาลำดับการใช้หลักเกณฑ์การตีความเพื่อจำแนกพิกัดศุลกากร ซึ่งประเทศไทยไม่มีแนวทางที่เป็นบรรทัดฐานแน่นอนในการปรับใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว (2) ปัญหาการตีความลักษณะอันเป็น “สาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ที่ขาดคำนิยามและคำอธิบายที่ชัดเจน ทำให้เกิดความขัดแย้งในการตีความระหว่างหน่วยงานจัดเก็บและผู้เสียภาษี และ (3) การไม่มีหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติที่เป็นบรรทัดฐานของศาลไทยในการรับฟังคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกเพื่อใช้อ้างอิงประกอบการตีความในการจำแนกพิกัดศุลกากร งานวิจัยนี้ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาข้างต้นเพื่อนำไปสู่การนำเสนอข้อเสนอแนะในการพัฒนาและแก้ไขปรับปรุงการปรับใช้กฎหมาย รวมถึงกำหนดแนวทางปฏิบัติในการบริหารจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากร เพื่อให้มีความชัดเจน แน่นอน โปร่งใส และมีมาตรฐาน สอดคล้องตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและแนวทางปฏิบัติสากล

คำสำคัญ: การจำแนกพิกัดศุลกากร หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร พิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์

Abstract

Tariff classification is the vital process in collecting customs duties, as it is the basis for categorizing commodities into a specific nomenclature with a relevant customs rate. The Customs Tariff Decree B.E. 2530 is an essential Thai customs regulation that specifically establishes tariff rates and general principles of interpretation for tariff

categorization based on the Harmonized System: HS. As a contracting party, Thailand has implemented the system in accordance with the International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System (HS Convention). According to the study, there are three major issues with how Rule 2(a) of the General Rules for the Interpretation of the Harmonized System under Thai Customs Law should be interpreted: (1) The difficulty in determining how to apply the general rules of interpretation because Thailand lacks a specific regulation outlining the sequential order of the rules; (2) The absence of a definition and clear explanation of "the essential character of the complete or finished article" results under Rule 2 (a) in disagreements between regulators and taxpayers; and (3) Thai courts have not established specific guidelines or practical norms for deferring the decisions of the HS Committee and the recommendations of the WCO related to tariff classification. This article aims to examine and analyze the abovementioned issues to develop suggestions on interpreting the law to achieve fair, clear, precise, transparent, standardize and predictable tariff procedures that adhere to the principles of good taxation and international standards.

Keywords: Tariff Classification, General Rules of Interpretation, The Harmonized Commodity Description and Coding System

1. บทนำ

การตีความจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรถือเป็นหัวใจของการบังคับจัดเก็บอากร ด้วยเหตุที่ความรับผิดในการเสียอากรเกิดขึ้นในเวลาที่นำเข้าของสำเร็จตามมาตรา 13[1] ประกอบกับมาตรา 50[2] แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 การที่จะพิจารณาข้อเท็จจริงของของที่นำเข้า เพื่อจัดประเภทว่าเป็นของตามประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใด จึงจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงอันเกี่ยวกับคุณลักษณะและคุณสมบัติของของที่มีอยู่ในวันที่ความรับผิดการเสียอากรเกิดขึ้น เช่น ลักษณะองค์ประกอบ ส่วนผสม หน้าที่ หรือประโยชน์การใช้งาน ณ เวลาที่นำเข้าของนั้นสำเร็จ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าการกำหนดภาระภาษีศุลกากรกรณีการนำเข้าของนั้นมีสาระสำคัญอยู่ที่การพิจารณาจำแนกพิกัดศุลกากรของของ ณ ขณะที่การนำเข้าสำเร็จ ซึ่งระบบการจำแนกประเภทของนำเข้าซึ่งบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน คือ พิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ อันเป็นผลผูกพันมาจากการที่ประเทศไทยเข้าเป็นภาคีอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยระบบฮาร์โมไนซ์เพื่อการจำแนกประเภทและการกำหนดรหัสสินค้า (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ”)

---

[1] มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า

“การนำของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จตามมาตรา 50

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว”.

[2] มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า

“การนำของเข้าและการส่งของออกเป็นอันสำเร็จ ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึง เขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ ส่วนการส่งของออกทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการส่งออกตาม (1) (2) หรือ (3) แล้วแต่กรณี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”.

ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ กำหนดให้สมาชิกใช้พิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ 6 หลัก เป็นรหัสมาตรฐานสำหรับการจำแนกประเภทของของร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ให้การปฏิบัติพิธีการทางศุลกากรมีมาตรฐานเป็นอย่างเดียวกันและเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บข้อมูลทางสถิติเพื่อส่งเสริมและพัฒนาการนำเข้าและส่งออกสินค้าระหว่างประเทศ รวมถึงการกำหนดให้จะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร (General Rules for the Interpretation of the Harmonized System) ในการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรของของ ณ ขณะนำเข้า เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้นอีกด้วย ในการนี้ประเทศไทยก็ได้บังคับใช้ทั้งพิกัดศุลกากรและหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรดังกล่าวตามที่ระบุไว้ในมาตรา 15 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

ผลการศึกษาพบว่า การตีความจำแนกพิกัดศุลกากรนั้นมีปัญหาในการตีความและปัญหาในทางปฏิบัติอยู่มาก อันเป็นต้นเหตุสำคัญประการหนึ่งที่นำไปสู่ข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างกรมศุลกากรและผู้เสียภาษี ซึ่งอาจก่อให้เกิดอุปสรรคหรือขัดขวางการเจริญเติบโตของการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศในประเทศไทยได้ โดยผู้วิจัยพบว่าประเด็นปัญหาอันก่อให้เกิดความขัดแย้งหรือไม่สอดคล้องกันในการจำแนกพิกัดศุลกากรดังกล่าวนั้นเกี่ยวพันกับการใช้ดุลพินิจที่ไม่มีความชัดเจนแน่นอนในสามกรณีด้วยกัน กล่าวคือ ประการแรก ปัญหาลำดับการใช้หลักเกณฑ์การตีความเพื่อจำแนกพิกัดศุลกากร ซึ่งประเทศไทยไม่มีแนวทางที่เป็นบรรทัดฐานแน่นอนในการปรับใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ประการที่สอง ปัญหาการตีความลักษณะอันเป็น “สาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ที่ขาดคำนิยามและคำอธิบายที่ชัดเจน ทำให้เกิดความขัดแย้งในการตีความระหว่างหน่วยงานจัดเก็บและผู้เสียภาษี และประการสุดท้าย การไม่มีหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติที่เป็นบรรทัดฐานของศาลไทยในการรับฟังคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกเพื่อใช้อ้างอิงประกอบการตีความในการจำแนกพิกัดศุลกากร

บทความฉบับนี้จึงเป็นการสรุปผลการวิจัยที่ได้ศึกษาหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรของประเทศไทยและต่างประเทศ โดยมีความมุ่งหมายให้การบังคับจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรม แน่นอน คาดหมายได้ และสอดคล้องกับมาตรฐานสากลตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ โดยแบ่งเนื้อหาออกเป็นสามส่วน ได้แก่ หลักการพื้นฐานในการตีความกฎหมายภาษีศุลกากร หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเรื่องลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ และปัญหาการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรในการนำเข้าของตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทยและข้อเสนอแนะตามลำดับ

2. หลักการพื้นฐานในการตีความกฎหมายภาษีศุลกากร

ในหัวข้อนี้เป็นการศึกษาหลักการพื้นฐานที่สำคัญในการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ซึ่งประกอบไปด้วย (1) หลักการทั่วไปของการตีความกฎหมายภาษีศุลกากรภายใต้กฎหมายไทย และ (2) หลักการตีความภายใต้ความผูกพันของอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยระบบฮาร์โมไนซ์เพื่อการจำแนกประเภทและการกำหนดรหัสสินค้า ซึ่งกำกับดูแลโดยองค์การศุลกากรโลก

2.1 หลักการทั่วไปของการตีความกฎหมายภาษีศุลกากรภายใต้กฎหมายไทย

ด้วยเหตุที่กฎหมายภาษีศุลกากรอันเป็นกฎหมายภาษีอากรประเภทหนึ่ง การใช้การตีความกฎหมายจึงต้องสอดคล้องกับหลักทั่วไปของการตีความกฎหมายภาษีอากร เจตนารมณ์ของกฎหมายและถ้อยคำตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีศุลกากร รวมไปถึงเจตนารมณ์และความผูกพันตามอนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ ด้วย

หลักทั่วไปของการตีความกฎหมายภาษีอากรมีฐานแนวคิดมาจากการที่รัฐบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนโดยมิได้ให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี จึงถือว่าการจัดเก็บภาษีนั้นกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพในทางทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น หลักที่สำคัญในการที่รัฐจะจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดในพฤติการณ์ใดได้นั้นต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด (strict construction)[3] และควรตีความไปในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ราษฎรผู้เสียภาษี[4]

นอกจากนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น การที่จะเก็บภาษีอากรจากบุคคลใดจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งและตีความอย่างเคร่งครัด โดยการตีความไม่ควรก่อให้เกิดผลประหลาด (absurdity) หรือขัดต่อสามัญสำนึก (repugnance) ซึ่งหลักการตีความโดยเคร่งครัดนั้นควรใช้กับทั้งการตีความบทบัญญัติที่กำหนดให้เสียภาษี (charging provision) และบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการยกเว้นหรือลดภาษี (exemption or deduction provision) ด้วย ดังนั้น การตีความว่าผู้เสียภาษีจะได้รับยกเว้นหรือลดภาษีหรือไม่ก็ควรจะตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษหรือผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีด้วยเช่นกัน[5]

---

[3] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 12, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา 2561) 31.

[4] ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, *การตีความกฎหมาย* (พิมพ์ครั้งที่ 3, สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์ 2523) 438.

[5] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (เชิงอรรถ 3) 40-41.

ทั้งนี้ ในการพิจารณาคดีภาษีอากร ศาลไทยได้พิจารณาและวินิจฉัยคดีภายใต้หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรโดยเคร่งครัดเช่นเดียวกัน ยกตัวอย่างเช่น ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ซึ่งได้วางหลักไว้ว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น และในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3110/2535 ที่วางหลักว่า การตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่ก่อให้เกิดผลที่แสดงให้เห็นว่า กฎหมายที่มีการตีความนั้นมีความประสงค์ให้เกิดผลผิดปกติ

อย่างไรก็ดี การตีความกฎหมายภาษีอากรยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย เพราะการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นไม่ใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นการใช้อำนาจโดยได้รับความยินยอมจากประชาชน (consentement fiscal) ผ่านผู้แทนประชาชนคือฝ่ายนิติบัญญัติในการตรากฎหมายภาษีอากรตามหลักความยินยอมทางภาษี รวมทั้งต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร นั่นคือการที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนั้นสามารถตราให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างไปจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่น เช่น นิยามคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 มีความหมายกว้างขวางกว่า “การขาย” ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 โดยประมวลรัษฎากรให้หมายความรวมถึงขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่ามีค่าตอบแทนหรือไม่ อีกด้วย ดังนั้น การตีความถ้อยคำอันเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งตามกฎหมายภาษีอากรจึงไม่ควรนำแนวการตีความตามกฎหมายทั่วไปมาใช้ในการพิจารณา[6] เว้นแต่ในกรณีที่คำใดกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ ก็ต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้[7]

สำหรับการตีความกฎหมายภาษีศุลกากรนั้น บทบัญญัติอันกำหนดเงื่อนไขการตีความพิกัดอัตราศุลกากรของของนั้นปรากฏอยู่ตามมาตรา 15 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยให้การจำแนกพิกัดศุลกากรนั้นถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ทั้งนี้เนื่องจากภาษีศุลกากรนั้นมีรากฐานมาจากการตกลงร่วมกันของประเทศภาคีสมาชิกในอันที่จะ

---

[6] เพิ่งอ้าง.

[7] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546.

กำหนดให้การจัดเก็บอากรมีแนวทางและมาตรฐานร่วมกัน ดังนั้น การตีความกฎหมายว่าด้วยศุลกากรนอกจากจะต้องพิจารณาถ้อยคำที่เป็นลายลักษณ์อักษรของบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยเคร่งครัดแล้ว ยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์และเหตุผลเบื้องหลังของบทบัญญัตินั้นและข้อตกลงระหว่างประเทศซึ่งรวมไปถึงบทบัญญัติอนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ ด้วย

กล่าวโดยสรุป การตีความกฎหมายภาษีศุลกากรต้องสอดคล้องกับหลักการทั่วไปของการตีความกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ ต้องตีความอย่างเคร่งครัด โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมาย และความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร รวมถึงข้อตกลงระหว่างประเทศประกอบในการตีความ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจน โปร่งใส มีมาตรฐาน ตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักกฎหมายศุลกากร สามารถตรวจสอบได้ และสอดคล้องกับหลักการปฏิบัติสากล

2.2 หลักการตีความภายใต้ความผูกพันของอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยระบบฮาร์โมไนซ์เพื่อการจำแนกประเภทและการกำหนดรหัสสินค้า

ประเทศที่เป็นภาคีอนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ มีพันธกรณีที่ต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร และจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรและประเภทย่อยตามที่กำหนด รวมถึงหมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้อง[8] โดยมีองค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization: WCO) ทำหน้าที่กำกับดูแลกฎเกณฑ์อันเกี่ยวเนื่องด้วยการบริหารจัดการพิธีการศุลกากรของประเทศสมาชิกและประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการจำแนกประเภทและการกำหนดรหัสสินค้า รวมถึงได้พัฒนาเครื่องมือทางกฎหมายสำหรับอ้างอิงทั้งที่มีและไม่มีผลผูกพันประเทศสมาชิกให้ปฏิบัติตาม เพื่อให้รัฐภาคีใช้ในการพิจารณาวินิจฉัยจำแนกพิกัดศุลกากรเพื่อให้การจำแนกพิกัดศุลกากรมีประสิทธิภาพและสอดคล้องเป็นมาตรฐานเดียวกันในหมู่ประเทศสมาชิก โดยมีคำอธิบายพิกัดศุลกากร (Explanatory Notes) คำวินิจฉัยปัญหาการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากร (Classification Decisions taken by the Harmonized System Committee) และความเห็นขององค์การศุลกากรโลก (WCO Recommendations) เป็นกลไกสำคัญในการช่วยเหลือประเทศสมาชิกเมื่อเกิดความไม่ชัดเจนหรือปัญหาความขัดแย้งในการตีความ อันมีลักษณะสำคัญดังต่อไปนี้[9]

---

[8] The International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System Article 3.1.

[9] World Customs Organization, 'Tools to assist with the classification in the HS' <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/tools-to-assist-with-the-classification-in-the-hs.aspx> สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2565.

2.2.1 คำอธิบายพิกัดศุลกากร

คำอธิบายพิกัดศุลกากร คือเอกสารซึ่งเผยแพร่อย่างเป็นทางการโดยองค์การศุลกากรโลก เพื่ออธิบายแนวทางการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ โดยหลักแล้วไม่มีผลผูกพันประเทศสมาชิกในการจะต้องพิจารณาอ้างอิงประกอบการตีความจำแนกประเภทพิกัดศุลกากร แต่มีฐานะเป็นเครื่องมือที่มีน้ำหนักอันสามารถใช้ในการอ้างอิงได้ตามที่รัฐภาคีเห็นสมควรแก่กรณี อย่างไรก็ตาม ประเทศสมาชิกก็อ้างอิงและใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาในฐานะที่เป็นข้อมูลที่เป็นกลางและน่าเชื่อถือ และในบางประเทศก็ยึดถือคำอธิบายพิกัดศุลกากรเป็นหลักในการตีความประเภทพิกัดศุลกากร โดยการบัญญัติไว้ในกฎหมายภายใน[10] เช่น ประเทศไทยเองก็ได้กำหนดให้พิจารณาคำอธิบายประกอบกับหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรด้วย ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 15 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530[11]

2.2.2 คำวินิจฉัยปัญหาการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากร

คำวินิจฉัยปัญหาการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากร อยู่ภายใต้อำนาจการพิจารณาของที่ประชุมคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ (Harmonized System Committee: HSC) โดยตามความในมาตรา 6 แห่งอนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ ให้มีคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์อันประกอบไปด้วยตัวแทนจากประเทศสมาชิก และจัดให้มีการประชุมคณะกรรมการอย่างน้อยปีละสองครั้ง และมาตรา 7 ภายใต้อนุสัญญาเดียวกันได้กำหนดให้คณะกรรมการนั้นปฏิบัติหน้าที่ภายใต้แนวทางของ WCO Council and Policy Commission โดยมีสำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลกเป็นฝ่ายสนับสนุนในเรื่องการบริหารจัดการ โดยที่ประชุมคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์มีหน้าที่ในการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ อันเกี่ยวข้องกับการใช้พิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ รวมไปถึงการวินิจฉัยประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการจำแนกพิกัดศุลกากรซึ่งจัดเตรียมข้อมูลและนำเสนอโดยสำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลก

---

[10] U.S. Customs and Border Protection, 'What Every Member of the Trade Community Should Know About: Tariff Classification' (May 2004).

[11] พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 บัญญัติว่า

"อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความในพิกัดอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้โดยวิธีออกประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากร

การตีความตามวรรคหนึ่ง มิให้มีผลย้อนหลัง

การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2493 และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2515".

ให้คณะกรรมการมีมติที่ประชุมร่วมกัน คณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์จึงมีบทบาทสำคัญในการพัฒนาพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ ภาคีสมาชิกมีหน้าที่ต้องจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรของสินค้าให้สอดคล้องกับมติของที่ประชุมดังกล่าวและถือปฏิบัติตามคำอธิบายพิกัดศุลกากร ซึ่งเป็นคำวินิจฉัยพิกัดหรือข้อเสนอแนะเพื่อให้การใช้หรือการตีความระบบฮาร์โมไนซ์ของประเทศที่ใช้ระบบนี้มีมาตรฐานในการจำแนกพิกัดศุลกากรเป็นอย่างเดียวกัน[12]

กรณีที่เกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐสมาชิก มาตรา 10 แห่งอนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ[13] ได้วางหลักถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทไว้โดยให้ประเทศสมาชิกนั้นดำเนินการเจรจาข้อพิพาทระหว่างกันก่อนเป็นอันดับแรก หากไม่สามารถตกลงกันได้จึงยื่นคำร้องต่อสำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลกเพื่อขอให้นำประเด็นพิพาทดังกล่าวเข้าสู่วาระการพิจารณาโดยคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ ซึ่งความเห็นจะออกมาในรูปแบบของคำวินิจฉัยปัญหาการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรเมื่อคำวินิจฉัยดังกล่าวได้ผ่านการลงมติยอมรับจากตัวแทนจากประเทศสมาชิกในที่ประชุมคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์แล้ว คำวินิจฉัยนี้มีผลผูกพันประเทศสมาชิกผู้มีคำร้องขอให้มีพันธะและหน้าที่ต้องจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรของของให้สอดคล้องกับคำวินิจฉัยดังกล่าว แม้จะมีข้อจำกัดโดยกฎหมายภายในเป็นเหตุให้ประเทศสมาชิกใดไม่อาจดำเนินการให้เป็นไปตามคำวินิจฉัยได้ องค์การศุลกากรโลกก็ได้กำหนดให้ประเทศดังกล่าวนั้นแจ้งต่อสำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลกถึงเหตุผลและความจำเป็นในการไม่ปฏิบัติตามรวมถึงกำหนดระยะเวลาที่จะสามารถปฏิบัติตามให้สอดคล้องกับคำวินิจฉัยดังกล่าวได้ในภายหลัง โดยมีหน้าที่ต้องแจ้งต่อสำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลกถึงข้อจำกัดดังว่านั้นโดยไม่ชักช้าภายใน 12 เดือนนับแต่วันที่ได้มีคำวินิจฉัยอันไม่อาจปฏิบัติตามได้ คำวินิจฉัยจะถูกเผยแพร่ต่อไปโดยเพิ่มเติมในคำอธิบายพิกัดศุลกากร และเอกสารสรุปคำวินิจฉัยปัญหาการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ขององค์การศุลกากรโลก (Compendium of Classification Opinions)[14]

2.2.3 ความเห็นขององค์การศุลกากรโลก

ความเห็นขององค์การศุลกากรโลก เป็นกรณีที่ประเทศภาคีสมาชิกยื่นคำร้องต่อสำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลก (Request for Classification Advice) เพื่อให้ช่วยพิจารณาและ

---

[12] World Customs Organization, 'Terms of reference of WCO working bodies' (World Customs Organization, August 2019) <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/wco-working-bodies/terms-of-reference-of-wco-working-bodies-august-2019.pdf?db=web> สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2565.

[13] The International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System (HS Convention) art 10.

[14] World Customs Organization, 'Tools to assist with the classification in the HS' (เชิงอรรถ 9).

ออกความเห็นขององค์การศุลกากรโลก ในประเด็นพิพาทไม่ว่าจะเป็นระหว่างรัฐต่อรัฐหรือรัฐต่อเอกชน โดยที่สำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลกก็จะมอบหมายให้ส่วนงานพิกัดอัตราศุลกากรและการจำแนกพิกัดศุลกากร (Nomenclature and Classification Sub-Directorate) เป็นผู้ดำเนินการตอบข้อหารือดังกล่าวต่อไป กระบวนการออกความเห็นนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อแนะนำหน่วยงานภายในประเทศของรัฐสมาชิกเกี่ยวกับการจัดประเภทสินค้าเพื่อควบคุมและติดตามตรวจสอบการค้าระหว่างประเทศของสินค้าบางประเภท รวมถึงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ เปรียบเทียบและวิเคราะห์สถิติการค้าระหว่างประเทศ และเพื่อสนับสนุนเป้าหมายหลักในการทำให้การจำแนกพิกัดศุลกากรโดยรัฐสมาชิกในทางปฏิบัติมีความแน่นอนและโปร่งใส[15]

อย่างไรก็ดี ความเห็นนี้มีสถานะเป็นเพียงความเห็นเชิงแนะนำโดยผู้เชี่ยวชาญแต่ไม่มีผลผูกพันประเทศสมาชิกผู้ยื่นคำร้องหรือประเทศอื่นให้ต้องปฏิบัติตาม และให้เป็นดุลพินิจของผู้ยื่นคำร้องในการพิจารณาว่าจะนำความเห็นนั้นไปบังคับใช้หรือไม่ หากหน่วยงานศุลกากรในแต่ละประเทศสมาชิกได้พิจารณาแล้วเห็นว่าควรนำความเห็นนั้นไปบังคับใช้ในประเทศ ก็จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนอันจำเป็นเพื่อให้ความเห็นนั้นมีผลผูกพันภายในรัฐนั้น ๆ เองต่อไป เช่น การแก้ไขหรือการออกกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับความเห็นดังกล่าว รวมไปถึงมีหน้าที่ต้องแจ้งเมื่อมีการนำความเห็นใด ๆ ไปบังคับใช้ และวันที่ความเห็นนั้นมีผลให้สำนักเลขาธิการองค์การศุลกากรโลกทราบ ซึ่งในการนี้หน่วยงานศุลกากรแห่งรัฐนั้น ๆ ต้องชี้แจงผลการเปรียบเทียบระหว่างหลักเกณฑ์และข้อกำหนดตามความเห็นขององค์การศุลกากรโลกกับกฎหมายภายในว่ามีความเหมือนหรือต่างกันอย่างไรเพื่อให้องค์การศุลกากรโลกสามารถติดตามการดำเนินการทางศุลกากรของประเทศสมาชิกและรายงานผลนั้นต่อประเทศสมาชิกอื่นในที่ประชุมคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ได้ทราบ โดยคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์มีหน้าที่รวบรวมและนำเสนอความเห็นอันเกี่ยวข้องกับการบังคับใช้พิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ต่อคณะมนตรีองค์การศุลกากรโลก (WCO Council) ต่อไป ซึ่งคณะมนตรีมีอำนาจที่จะแก้ไข เปลี่ยนแปลง หรือถอดถอนความเห็นนั้นก็ได้[16]

---

[15] World Customs Organization (เชิงอรรถ 12).

[16] World Customs Organization, 'WCO recommendations related to the Harmonized System Convention' (2022) <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/recommendations/hs/recommendationshsgeneral_en.pdf?la=e.> สืบค้นเมื่อ 22 ธันวาคม 2565.

3. หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเรื่องลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

องค์การศุลกากรโลกมีเจตนารมณ์ในการวางหลักเกณฑ์เพื่อตีความจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์เป็นกรอบอย่างกว้างและให้หน่วยงานศุลกากรภายในประเทศมีอำนาจและอิสระในการกำหนดกฎเกณฑ์ในรายละเอียดภายใต้การออกกฎหมายภายในต่อไป เพื่อให้กฎเกณฑ์มีความยืดหยุ่นและเคารพการใช้อำนาจรัฐของประเทศสมาชิกในการจัดเก็บภาษี[17] ดังนั้น ถ้อยคำใดที่ไม่มีการกำหนดนิยามศัพท์หรืออธิบายไว้เป็นลายลักษณ์อักษรจึงตกอยู่ภายใต้ดุลพินิจของหน่วยงานศุลกากรแต่ละประเทศพิจารณาตีความตามความเหมาะสม ด้วยเหตุนี้ งานวิจัยจึงได้ศึกษากรณีการตีความ “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญ” ซึ่งปรากฏในหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ของหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรที่ไม่มีการกำหนดนิยามไว้โดยเฉพาะ ไม่ว่าจะในกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยหรือพิกัดศุลกากรระบบฮาโมไนซ์ โดยในหัวข้อนี้จะได้อภิปรายและวิเคราะห์หลักเกณฑ์การตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วเพื่อจำแนกพิกัดศุลกากรตามกฎหมายไทยก่อนเป็นลำดับแรก และจากนั้นจะได้ศึกษาหลักเกณฑ์ดังกล่าวตามกฎหมายต่างประเทศเป็นลำดับถัดไป

3.1 หลักเกณฑ์การตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามกฎหมายไทย

หลักเกณฑ์เพื่อการตีความพิกัดอัตราศุลกากรนั้นมีอยู่ด้วยกัน 6 ข้อ ซึ่งได้กำหนดไว้ในภาค 1 ของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรของของนั้นจะพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความตามหลักเกณฑ์ข้อ 1 อันเป็นหลักพื้นฐานและมีความสำคัญเป็นลำดับแรกในการจำแนกประเภทของของ (Heading or XX.YY) โดยกำหนดว่า ชื่อของหมวด ตอนและตอนย่อย นั้นเพื่อประโยชน์ในการอ้างอิงเท่านั้น และให้จำแนกประเภทพิกัดศุลกากรตามความของประเภท และหมายเหตุที่กำหนดในหมวดหรือในตอนที่เกี่ยวข้อง และหากประเภทหรือหมายเหตุตามหลักเกณฑ์ข้อ 1 ไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น จึงพิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 ถึงข้อ 5 ต่อไป

[17] World Customs Organization, China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts, Reports of the panel (2008) C-14.

ส่วนหลักเกณฑ์การตีความตามข้อ 6 กำหนดไว้สำหรับการจำแนกประเภทย่อยของของ (Subheadings or XX.YY.ZZ) โดยให้พิจารณาหลักเกณฑ์เรียงตามลำดับข้อ 1 ถึง ข้อ 5 เช่นเดียวกับการจำแนกประเภท

สำหรับประเด็นปัญหาในการตีความ “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (essential character)” นี้เป็นถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การตีความจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก)[18] ซึ่งได้ขยายขอบเขตการตีความจำแนกประเภทที่ระบุถึงของใดตามหลักเกณฑ์ข้อ 1 ให้ครอบคลุมรวมถึงสองกรณีต่อไปนี้ด้วย กล่าวคือ

กรณีที่หนึ่ง กรณีของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์ หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว

กรณีที่สอง กรณีของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว ตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน

คำว่า “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญ” นั้นไม่มีกำหนดนิยามไว้โดยเฉพาะไม่ว่าจะในกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยหรือพิกัดศุลกากรระบบฮาโมไนซ์ มีเพียงคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาโมไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่กล่าวถึงประเด็นนี้ว่า ปัจจัยที่จะถือว่าของที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่สมบูรณ์แล้วมีหลายประการและแตกต่างกันไปในแต่ละประเภทของของ ดังนั้น การวินิจฉัยในประเด็นนี้จึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงขณะนำเข้าของเป็นรายกรณี[19] ด้วยเหตุนี้จึงเกิดความไม่แน่นอนในการจำแนกพิกัดศุลกากรของของที่นำเข้าเพื่อเป็นอุปกรณ์หรือส่วนประกอบของของอื่นว่า ณ เวลานำเข้านั้น ของดังกล่าวควรถูกจำแนกพิกัดศุลกากรของประเภทของของนั้นเอง หรือประเภทของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วเพราะมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของนั้นแล้ว ตัวอย่างแนวทางการตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของบางประเภท เช่น[20] มอเตอร์ไซค์ที่ไม่มี

---

[18] หลักเกณฑ์การตีความจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) บัญญัติว่า

“ข้อ 2 (ก) ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จหากว่าในขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วและให้หมายรวมถึงของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน

ของตามวรรคแรก จะนำเข้ามาต่างวาระกันก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด”.

[19] World Custom Organization, *Explanatory Notes* (2017).

[20] สรญา ตั้งจิตวิริยานนท์, ‘เอกสารประกอบการบรรยายของสำนักงานส่งเสริมการลงทุน เรื่อง พิกัดอัตราศุลกากร’ <https://www.boi.go.th/upload/content/02.%20พิกัดอัตราศุลกากร%20TH-CN_59358.pdf> สืบค้นเมื่อ 23 ธันวาคม 2565.

ล้อหน้าซึ่งเป็นของที่ยังไม่ครบชุดสมบูรณ์ให้จัดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรประเภท 87.11 ซึ่งเป็นประเภทเดียวกันกับรถจักรยานยนต์เนื่องจากสภาพของของขณะนำเข้า มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของรถจักรยานยนต์แล้ว หรือลูกกุญแจที่เพียงแต่ขึ้นรูปเป็นของที่ยังไม่สำเร็จไม่อาจจัดเข้าประเภท 73.26 ของอื่น ๆ ทำด้วยเหล็ก แต่ให้จัดเข้าประเภท 83.01 ลูกกุญแจ เพราะโดยสภาพขณะนำเข้านั้นสามารถใช้ผลิตเป็นลูกกุญแจสำเร็จเท่านั้น

จากตัวอย่างข้างต้นจึงอาจสรุปได้ว่า ในการพิจารณาว่าสิ่งของที่นำเข้านั้นจะมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบชุดสมบูรณ์ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) หรือไม่ อาจพิจารณาได้จาก (ก) ลักษณะภายนอกของของนั้นเพียงพอต่อการเป็นส่วนที่สำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วหรือไม่ และ/หรือ (ข) ลักษณะภายในหรือคุณสมบัติหน้าที่การทำงานว่าสามารถทำหน้าที่หรือนำไปใช้ประโยชน์อันจะถือได้ว่าเป็นหน้าที่การทำงานของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วหรือไม่ ทั้งนี้ การตีความกฎหมายภาษีอากรในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้นิยามศัพท์ไว้เป็นพิเศษ การตีความนั้นควรจะตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่โดยทั่วไปหรือเทียบเคียงตามที่มีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้[21]

ส่วนกรณีที่สองของหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ซึ่งรวมถึงกรณีของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วเพียงแต่ถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน กรณีนี้ตามคำอธิบายพิกัดศุลกากร ฉบับที่ 6 ปี ค.ศ. 2017 (Explanatory Notes Sixth edition (2017)) ได้ให้คำอธิบายไว้ว่า การประกอบเข้าด้วยกันในหลักเกณฑ์ตามข้อ 2 (ก) สำหรับของที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ประกอบเข้าด้วยกันว่า ของที่นำเข้าซึ่งเป็นส่วนประกอบนั้น ต้องขาดเพียงแต่ขั้นตอนการประกอบเท่านั้น เช่น การประกอบด้วยการใช้ตะปู แป้นเกลียว สลัก หรือใช้หมุดย้ำ หรือการเชื่อม เป็นต้น โดยไม่จำต้องพิจารณาถึงความซับซ้อนของกระบวนการประกอบ อย่างไรก็ดี จะต้องไม่มีกระบวนการทำงานอื่นเพื่อให้เสร็จเป็นของสำเร็จรูปเพิ่มเติมอีก[22]

---

[21] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546.

[22] World Custom Organization (เชิงอรรถ 19). (VII) For the purpose of this Rule, “articles presented unassembled or disassembled” means articles the components of which are to be assembled either by means of fixing devices (screws, nuts, bolts, etc.) or by riveting or welding, for example, provided only assembly operations are involved. No account is to be taken in that regard of the complexity of the assemble method. However, the components shall not be subjected to any further working operation for completion into the finished state.

3.2 หลักเกณฑ์การตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามกฎหมายต่างประเทศ

ประเทศไทยเป็นภาคีอนุสัญญาระบบฮาร์โมไนซ์ฯ ร่วมกับประเทศอื่น ๆ อีกกว่า 200 ประเทศ ดังนั้น การศึกษาเปรียบเทียบแนวทางการบังคับใช้หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ซึ่งกำหนดขึ้นภายใต้อนุสัญญาฉบับนี้ของประเทศภาคีสมาชิกอื่น ๆ จึงเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำความเข้าใจและอ้างอิงแนวทางดังกล่าวเพื่อตีความจำแนกพิกัดศุลกากร ในส่วนนี้จะกล่าวถึงการบังคับใช้หลักเกณฑ์การตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหภาพยุโรป

3.2.1 การตีความตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกามีกฎหมายภายในที่ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการจำแนกพิกัดศุลกากร คือ The Harmonized Tariff Schedule of the United States (“HTSUS”) โดยได้เริ่มต้นนำระบบฮาร์โมไนซ์มาใช้ครั้งแรกเมื่อปี พ.ศ. 2531 (ค.ศ. 1988) ในการวินิจฉัยจำแนกพิกัดศุลกากร กรมศุลกากรของสหรัฐอเมริกา (Customs and Border Protection หรือ CBP) จะพิจารณาพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าจากคำอธิบายใน HTSUS ประกอบกับหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร และหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเพิ่มเติม (Additional U.S. Rules of Interpretation หรือ AUSRIs) ซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาเอง[23] โดยประเทศสหรัฐอเมริกาปรากฏแนวทางการตีความต่อประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการตีความหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ในสองประเด็น ดังนี้

(1) ประเด็นว่าอย่างไรจึงจะถือว่าของมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว

กรมศุลกากรของสหรัฐอเมริกาได้เคยอธิบายคำว่า “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญ” ในคำวินิจฉัยพิกัดอัตราศุลกากรของกรมศุลกากรสหรัฐอเมริกาว่าหมายถึง คุณลักษณะที่แสดงให้เห็นหรือทำให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าสิ่งของนั้นคือสิ่งใด ซึ่งคุณลักษณะดังกล่าวเป็นคุณลักษณะที่จำเป็นต่อ

[23] U.S. Customs and Border Protection, <https://www.cbp.gov> สืบค้นเมื่อ 24 ธันวาคม 2565 Tariff classification is governed by the principles set forth in the General Rules of Interpretation (GRIs) and, in the absence of special language or context which requires otherwise, by the Additional U.S. Rules of Interpretation (AUSRIs). The GRIs and the AUSRIs are part of the HTSUS and are to be considered statutory provisions of law for all purposes.

โครงสร้าง เป็นส่วนสำคัญ หรือเป็นเงื่อนไขของการเป็นของสิ่งนั้น[24] และในเอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานจำแนกพิกัดศุลกากรของกรมศุลกากรของสหรัฐอเมริกาว่า อาจกำหนดโดยลักษณะของวัตถุดิบ หรือส่วนประกอบ ความจุของสิ่งของ ปริมาณ น้ำหนัก หรือมูลค่า หรือโดยหน้าที่ของส่วนประกอบหลักที่เกี่ยวข้องกับการนำสิ่งของนั้นไปใช้[25]

จากแนวทางการตีความของกรมศุลกากรของสหรัฐอเมริกาในข้างต้นจะเห็นได้ว่า สำหรับกรมศุลกากรของสหรัฐอเมริกานั้น การพิจารณาลักษณะอันเป็นสาระสำคัญไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนและจะแตกต่างกันในของแต่ละประเภทตามความเหมาะสมในแต่ละกรณี โดยให้ความสำคัญกับทั้งลักษณะกายภาพและคุณสมบัติการใช้งานของของประกอบกัน

(2) ประเด็นว่าอย่างไรจึงจะถือว่าของถือเป็น “ส่วนประกอบ” หรือ “อุปกรณ์” ของของประเภทอื่นหรือไม่

การตีความว่าของใดจะเป็น “ส่วนประกอบ” และ “อุปกรณ์” ของของประเภทอื่นหรือไม่นั้น เป็นการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรโดยพิจารณาจากวัตถุประสงค์การนำของนั้นไปใช้ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเพิ่มเติมของประเทศสหรัฐอเมริกา AUSRI 1(c)[26] ซึ่งสรุปแนวทางการตีความได้ว่า การตีความต้องคำนึงถึงประเภทพิกัดศุลกากรของของนั้นโดยเฉพาะก่อนที่จะพิจารณาว่าเป็นส่วนประกอบหรือเป็นอุปกรณ์ของของอื่นหรือไม่ ทั้งนี้ กรมศุลกากรของสหรัฐอเมริกาให้คำนิยามโดยทั่วไปว่า ของจะถูกพิจารณาเป็นส่วนประกอบก็ต่อเมื่อของนั้นไม่สามารถทำงานได้ด้วยตัวเองแต่ต้องถูกประกอบเข้ากับสิ่งอื่นจึงจะสามารถทำงานได้[27]

กล่าวโดยสรุป การพิจารณาว่าของสิ่งหนึ่งเป็นส่วนประกอบของอีกสิ่งหนึ่งหรือไม่นั้นไม่ใช่เพียงพิจารณาว่าของสองสิ่งถูกออกแบบมาเพื่อประกอบและใช้งานร่วมกันเท่านั้น แต่ต้อง

---

[24] See Customs Ruling HQ 956538 (29 November 1994). *The “essential character” is that attribute “ which is indispensable to the structure, core or condition of the article, i.e., what it is.”* Better Home Plastics Corp. v. United States, 20 C.I.T. 221, 227 (1996).

[25] U.S. Customs and Border Protection (เชิงอรรถ 23).

[26] AUSRI 1(c) states that *“A provision for parts of an article covers products solely or principally used as a part of such articles but a provision for “parts” or “parts and accessories” shall not prevail over a specific provision for such part or accessory;”*.

[27] U.S. Customs and Border Protection, What Every Member of the Trade Community Should Know About: Vehicles, Parts and Accessories Under the HTSUS (2009). In general, articles are “parts” if they cannot be used on their own but must be combined with other articles to form goods capable of fulfilling an intended function; “accessories” are articles that are not needed to enable the goods with which they are used to fulfill their intended function.

พิจารณาปัจจัยอื่นประกอบด้วย เช่น วัตถุประสงค์ในการใช้งาน ความสำคัญของส่วนประกอบว่าถ้าขาดส่วนประกอบดังกล่าวไป ผลิตภัณฑ์จะไม่สามารถทำงานได้ หรือสามารถนำสิ่งอื่นมาทดแทนได้หรือไม่ และชิ้นส่วนดังกล่าวมีหน้าที่การทำงานเป็นเฉพาะของตัวเองหรือไม่ เป็นต้น ซึ่งหากของสิ่งหนึ่งสิ่งนั้นมีหน้าที่เฉพาะอย่างเป็นไปตามความหมายของประเภทของของนั้นที่มีกำหนดไว้โดยเฉพาะอยู่แล้วในคำอธิบายพิกัดศุลกากร ก็สมควรที่จะพิจารณาตามความที่ปรากฏตามประเภทของของนั้น ๆ เป็นสำคัญ ดังนั้น การพิจารณาว่าของสิ่งหนึ่งเป็นส่วนประกอบหรืออุปกรณ์ของของอีกสิ่งหนึ่งหรือไม่นั้น ไม่อาจพิจารณาได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์เพียงข้อใดข้อหนึ่งแต่เพียงข้อเดียวได้ แต่ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป

3.2.1 การตีความตามแนวทางของสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรปได้นำหลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์มาใช้ในการพิจารณาพิกัดอัตราศุลกากรของของเช่นเดียวกับประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา โดยกรมศุลกากรของประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปจะนำหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร 6 ข้อ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรตามระบบ CN (The Combined Nomenclature) มาใช้ในการพิจารณาเพื่อตีความพิกัดอัตราศุลกากรของของ โดยในการตีความลักษณะของอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามระบบการจำแนกพิกัดศุลกากรในสหภาพยุโรปจะตกอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ข้อ 2 (a) เช่นเดียวกัน ซึ่งได้ปรากฏแนวทางการตีความของศาลแห่งสหภาพยุโรป (European Court of Justice หรือ ECJ) เทียบเคียงกับประเด็นที่ยกมาพิจารณาของประเทศสหรัฐอเมริกาจากคดีต่าง ๆ ได้ดังนี้

(1) ประเด็นว่าอย่างไรจึงจะถือว่าของมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว

ในการตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วของศาลแห่งสหภาพยุโรปนั้น พบว่าไม่มีการกำหนดคำจำกัดความที่ชัดเจน ซึ่งในการตีความประเด็นดังกล่าวศาลแห่งสหภาพยุโรปจะพิจารณาโดยใช้เครื่องมือต่าง ๆ ประกอบข้อเท็จจริงแห่งคดี เช่น คำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ (Harmonized System Explanatory Notes หรือ HSEN) หรือคำอธิบายพิกัดศุลกากรตามระบบ CN ของสหภาพยุโรป (Combined Nomenclature Explanatory Notes หรือ CNEN) มาใช้ประกอบในการตีความ และนำหลักการที่ศาลในคดีก่อน ๆ (Case-Law) ได้วางเอาไว้มาใช้เป็นหลักการประกอบการพิจารณาเพื่อตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วอีกด้วย โดยหลักการในการตีความลักษณะของ “สาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ที่ปรากฏอยู่ตามหลักการวินิจฉัยในคดีข้อพิพาทของศาลแห่งสหภาพยุโรป

สามารถพิจารณาได้จากการใช้งานของสินค้า โดยวัสดุที่เป็นสาระสำคัญและเป็นส่วนสำคัญอันจำเป็นต่อการใช้งานของสินค้านั้น ผู้ผลิตมีเจตจำนงที่จะให้ผู้บริโภคได้ใช้งานจากความเป็นสาระสำคัญนั้น[28]

(2) ประเด็นว่าอย่างไรจึงจะถือว่าของถือเป็น “ส่วนประกอบ” หรือ “อุปกรณ์” ของของประเภทอื่นหรือไม่

สหภาพยุโรปมีแนวทางในการตีความดังกล่าว โดยอ้างอิงจากหลักการในการตัดสินคดีพิพาทก่อน ๆ ซึ่งหลักการดังกล่าวปรากฏให้เห็นได้ในคดีต่อไปนี้ เช่น

คดีที่ C-547/13[29] ได้กล่าวถึงหลักการในการพิจารณา “ส่วนประกอบ” และ “อุปกรณ์” ไว้ว่า “ส่วนประกอบ” อาจตีความโดยนัยได้ว่า คือ ส่วนประกอบอันเป็นสาระสำคัญของการทำงานทั้งหมดของผลิตภัณฑ์ และ “อุปกรณ์” อาจตีความโดยนัยได้ว่า เป็นส่วนที่สามารถถอดแยกออกจากเครื่องมือโดยถูกออกแบบเพื่อประกอบเข้ากับเครื่องมือเพื่อการทำงานอย่างใดอย่างหนึ่งของเครื่องมือนั้นเป็นการเฉพาะ หรือเพื่อเพิ่มขอบเขตการทำงานหรือการปฏิบัติการเฉพาะภายใต้กลไกการทำงานหลักของเครื่องมือนั้น

จากหลักการพิจารณาตามแนวทางการตีความของศาลแห่งสหภาพยุโรปข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า ในการพิจารณาความเป็นสาระสำคัญของของที่สำเร็จหรือสมบูรณ์แล้ว ลักษณะความเป็นส่วนประกอบ หรือลักษณะของความเป็นอุปกรณ์ของผลิตภัณฑ์ก็ตาม ศาลแห่งสหภาพยุโรปล้วนแล้วแต่วินิจฉัยผลิตภัณฑ์หรือสินค้านั้นประกอบกับปัจจัยแวดล้อมอื่นด้วยเสมอ เช่น ลักษณะการใช้งานของผลิตภัณฑ์ กลไกการทำงานหลักของผลิตภัณฑ์ หรือแม้แต่การเปรียบเทียบลักษณะการใช้งานกับผลิตภัณฑ์อื่น เพื่อให้การวินิจฉัยลักษณะของสินค้าตามถ้อยคำที่กำหนดในหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเป็นไปอย่างเหมาะสมและถูกต้อง นอกจากนี้ในการตีความถ้อยคำเหล่านั้นศาลแห่งสหภาพยุโรปจะนำหลักการที่เคยตีความไว้แล้วในคดีก่อน ๆ หรือ Case-law มาพิจารณาเป็นหลักประกอบกับหลักการทั่วไปในการตีความพิกัดอัตราศุลกากรเสมอ อันเป็นหลักการสำคัญที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนในการตีความของศาลแห่งสหภาพยุโรป

---

[28] Artur Nowak-Far, ‘Linking Signifie´ with Signifiant: The Court of Justice of European Union as a Product-Defining Authority’ (2017) 30 International Journal for the Semiotics of Law 677, 685. The CJ ascertained that the essential material should be identified in the context of functions which grant the product concerned its essential, intended by the producer and perceived as such by the intended user, function.

[29] คดี C-547/13 Oliver Medical v Valsts (2015). It is clear from the case-law that the notion of ‘parts’ implies a whole for the operation of which the part is essential and that the notion of ‘accessories’ implies an interchangeable part designed to adapt a machine for a particular operation, or to increase its range of operations, or to perform a particular service relative to the main function of the machine.

จากการศึกษาแนวทางการตีความของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และสหภาพยุโรป เห็นได้ว่า การตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วของสหรัฐอเมริกาและสหภาพยุโรปนั้น ไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์และคำจำกัดความที่ชัดเจนเพื่อใช้พิจารณาว่าอย่างไรจึงจะเข้าลักษณะดังกล่าว และทั้งสองแนวทางต่างมีความสอดคล้องกันในเรื่องของการวินิจฉัยลักษณะของสินค้าที่ทำการพิจารณาเป็นรายกรณี โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงของสินค้าร่วมกับปัจจัยแวดล้อมอื่น ๆ ตามความเหมาะสมในแต่ละกรณีเสมอ ซึ่งสำหรับแนวทางการตีความของประเทศไทยเอง ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรที่ให้นิยามศัพท์ไว้เป็นการเฉพาะ รวมถึงไม่มีหลักเกณฑ์เพื่อพิจารณาลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ชัดเจนเช่นเดียวกับแนวทางการตีความของสหรัฐอเมริกาและสหภาพยุโรป แต่อย่างไรก็ดี ปัจจุบันได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3161-3162/2565[30] ที่วินิจฉัยเกี่ยวกับประเด็นการตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วภายใต้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) แต่จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวพบว่า คำวินิจฉัยมิได้มีการให้คำอธิบายหรือให้ความหมายคำว่า “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” เป็นการเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการตีความถ้อยคำดังกล่าวตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรเพื่อประกอบการพิจารณาข้อเท็จจริงแห่งคดี[31] ด้วยเหตุนี้ การตีความของประเทศไทยจึงอาจต้องตีความคำว่า “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของสินค้าของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่โดยทั่วไปประกอบ หรือใช้

---

[30] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3161-3162/2565.

[31] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3161-3162/2565 ได้ตีความถ้อยคำ “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ในการพิจารณาของที่นำเข้า คือ ชิ้นส่วนรถยนต์ ว่าเป็นลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วของรถยนต์ครบชุดสมบูรณ์หรือไม่ ไว้ดังนี้

“หลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) มิได้หมายถึงเฉพาะการนำเข้ารถยนต์ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จรูปหรือนำเข้าชิ้นส่วนรถยนต์ทั้งหมดทุกรายการเท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงการนำเข้าชิ้นส่วนรถยนต์ที่มีจำนวนเพียงพอที่เมื่อประกอบเข้าด้วยกันแล้วมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของรถยนต์ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จสามารถนำไปใช้ได้ทันที โดยไม่ต้องนำไปทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จแล้ว ย่อมถือได้ว่าเป็นการนำเข้ารถยนต์ที่เป็นชิ้นส่วนครบชุดสมบูรณ์”

“...กระบวนการจัดทำเพิ่มเติมต้องไม่ใช่กระบวนการประกอบและต้องเป็นการกระทำต่อชิ้นส่วนเท่านั้น เพื่อให้เป็นชิ้นส่วนที่สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จก่อนนำไปประกอบ”

ผู้วิจัยเห็นว่า การตีความถ้อยคำ “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ในคำวินิจฉัยดังกล่าว ยังไม่ได้ให้ความหมายที่ชัดเจน และอธิบายความหมายเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากที่คำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ได้กำหนดไว้ และเมื่อพิจารณาประกอบแนวทางการตีความของประเทศสหรัฐอเมริกา และสหภาพยุโรปจะเห็นว่า การตีความถ้อยคำดังกล่าวของต่างประเทศนั้นได้ให้คำอธิบายไว้เป็นการขยายความเพิ่มเติมจากคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์โดยกำหนดให้พิจารณาจากปัจจัยหลายอย่างประกอบกัน ยกตัวอย่างเช่น คุณลักษณะ หน้าที่ ความสำคัญ วัตถุประสงค์ของการใช้งาน เจตจำนงของผู้ผลิต เป็นต้น.

หลักการเทียบเคียงเพื่อตีความตามที่มีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ตามหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไป ซึ่งทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการตีความเพื่อจำแนกพิกัดศุลกากร และก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเพื่อจัดเก็บอากร ดังจะอธิบายในหัวข้อถัดไป

4. ปัญหาการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรในการนำเข้าของตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทยและข้อเสนอแนะ

สืบเนื่องจากข้อจำกัดในการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในกรณีที่ถ้อยคำตามกฎหมายไม่ได้กำหนดนิยามไว้โดยเฉพาะ ในทางปฏิบัติปรากฏว่าความไม่ชัดเจนนี้ก่อให้เกิดข้อพิพาทในการตีความกฎหมายระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ ในหัวข้อนี้จึงจะอธิบายต่อไปโดยพิจารณากรณีการไม่มีนิยามกำหนดไว้โดยเฉพาะของ “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญ” ซึ่งปรากฏในหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ว่าก่อให้เกิดประเด็นปัญหาในการจัดเก็บอากรของประเทศไทยอย่างไร ตลอดจนข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางให้การจัดเก็บอากรของรัฐสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความแน่นอนซึ่งเป็นหลักของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต่อไป

4.1 ปัญหาการตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว เพื่อจำแนกพิกัดศุลกากรตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่า การตีความเพื่อจำแนกพิกัดศุลกากรตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทยมีปัญหาบางประการที่ทำให้การจัดเก็บอากรมีความไม่ชัดเจน แน่นอน และไม่สอดคล้องกับหลักการปฏิบัติสากล อันก่อให้เกิดความขัดแย้งระหว่างผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีและกรมศุลกากร โดยปัญหาการตีความดังกล่าวมีดังนี้

4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับการเรียงลำดับการพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ถึงข้อ 6 ตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย

ปัญหาในข้อนี้อ้างอิงจากคดีหมายเลขดำที่ ภ. 237/2561 ของศาลภาษีอากรกลางโดยมีข้อเท็จจริงว่ากรมศุลกากรไทยได้ทำการตีความพิกัดอัตราศุลกากรของที่นำเข้า คือ โรลเลอร์แบริ่งรูปทรงกระบอก (bearing sub-assy, universal joint spider) และข้อต่อรูปกากบาท (spider sub-assy, universal joint) โดยใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) ในการวินิจฉัยว่า เมื่อปรากฏว่าผู้นำเข้าได้นำเข้าโรลเลอร์แบริ่งรูปทรงกระบอกและกากบาทมาพร้อมกันในอัตราส่วน 4 : 1 ถือ

ว่ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของ “ข้อต่ออ่อน” (universal joints) ดังนั้น แบริ่งจึงตกอยู่ภายใต้พิกัด 87.08 ในฐานะเป็นส่วนประกอบของยานยนต์ตามประเภทพิกัด 87.01 ถึง 87.05

การวินิจฉัยพิกัดอัตราศุลกากรในคดีนี้สะท้อนแนวทางการตีความของกรมศุลกากรว่าได้ปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) โดยมิได้กล่าวถึงการพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 1 ก่อน ซึ่งหากไม่ได้เริ่มต้นการพิจารณาจากหลักเกณฑ์การตีความข้อหนึ่งก่อนตามลำดับ เท่ากับไม่ได้พิจารณาประเภทพิกัดเฉพาะเจาะจงของของซึ่งนำเข้านั้น ๆ แยกต่างหากจากกันก่อนเลย

หากพิจารณาถ้อยคำตามบทบัญญัติของหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 1 ซึ่งบัญญัติว่า *“ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้สะดวกแก่การอ้างอิง เท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนกตามความของประเภทนั้น ๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องและตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้ หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น”* โดยถ้อยคำที่ว่า *“... หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าว ไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น”* ย่อมตีความได้ว่า ในการจะใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรข้ออื่น ๆ เพื่อจำแนกพิกัดศุลกากรของของต่อไปได้หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาการตีความพิกัดอัตราศุลกากรของของภายใต้หลักเกณฑ์ข้อ 1 ตามความของประเภทพิกัดศุลกากรนั้น ๆ และหมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้องมาก่อนแล้วเป็นสำคัญ โดยเมื่อตีความตามข้อกำหนดของหลักเกณฑ์ข้อ 1 แล้ว และ *“ประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น”* จึงจะพิจารณาตีความตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 ต่อไป

นอกจากนี้ แนวทางการตีความสากลที่ได้กำหนดไว้ในส่วนของการใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรตามหนังสือคู่มือการจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ (HS Classification Handbook) ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากร ฉบับที่ 6 ค.ศ. 2017 ที่จัดทำโดยองค์การศุลกากรโลก ได้มีการอธิบายไว้ว่า ในการพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความข้ออื่น ๆ นั้นก็ให้พิจารณาใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรอย่าง**เรียงตามลำดับต่อไปตามความเหมาะสม (where appropriate)** และความเห็นของเลขาธิการองค์การศุลกากรโลกก็มีแนวทางในการตีความไปในทิศทางเดียวกัน[32]

ดังนั้น ในการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร กรมศุลกากรไทยสมควรต้องทำการตีความพิกัดอัตราศุลกากรภายใต้หลักเกณฑ์ข้อ 1 ก่อนเป็นลำดับแรก กล่าวคือ เมื่อโรลเลอร์แบริ่งรูปทรงกระบอก เป็นของที่มีประเภทพิกัดศุลกากรเฉพาะตัวอยู่แล้ว คือประเภทพิกัด 8482.50.00 ก็ควรจะต้องพิจารณาความตามประเภทพิกัดศุลกากรนี้เป็นลำดับแรก โดยต้องพิจารณา

[32] World Customs Organization (เชิงอรรถ 17).

หมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องให้ครบถ้วนก่อน กรมศุลกากรไทยจึงสามารถพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ต่อไป หากเห็นว่าของนี้อาจตกอยู่ภายใต้ประเภทพิกัดศุลกากรอื่นอีก อันได้แก่ ประเภทพิกัด 87.08 และพิจารณาหมายเหตุของหมวดของตอนที่เกี่ยวข้องกับประเภทพิกัดศุลกากรของของนี้ประกอบด้วย

การที่กรมศุลกากรไทยตีความจำแนกพิกัดศุลกากรของโดยไม่พิจารณาลำดับการใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรอาจถือได้ว่า ไม่สอดคล้องตามเจตนารมณ์ของถ้อยคำที่ได้บัญญัติไว้ อีกทั้ง ไม่เป็นไปตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรและแนวปฏิบัติสากลของการจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์ ซึ่งการใช้ดุลพินิจในการตีความของเจ้าพนักงานที่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องในบางกรณี จะทำให้การบังคับใช้กฎหมายนั้นขาดบรรทัดฐาน ขัดกับหลักการตีความสากล และก่อให้เกิดความไม่แน่นอนซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตในการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และผู้นำเข้าไม่อาจคาดการณ์ภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นจากการนำเข้า ซึ่งจะส่งผลโดยตรงให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี และเกิดความขัดแย้งในการจำแนกพิกัดศุลกากรที่ไม่ถูกต้องตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้เสียภาษีได้

4.1.2 ปัญหาการตีความว่าอย่างไรจึงเข้าลักษณะเป็น “สาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ของกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย

จากตัวอย่างคดีข้อพิพาทข้างต้น ประเด็นที่ต้องพิจารณามีอยู่ว่า โรลเลอร์แบริ่งรูปทรงกระบอกที่นำเข้ามานั้นมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว ซึ่งในกรณีนี้คือ ข้อต่ออ่อน หรือไม่ เพราะหากถือว่ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญย่อมจัดอยู่ในพิกัด 8708 ซึ่งมีอัตราอากรที่สูงกว่า แต่หากว่าไม่ถือว่ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญ เพราะโรลเลอร์แบริ่งรูปทรงกระบอกมีลักษณะการทำงานเฉพาะ สมควรจะจัดอยู่ในประเภทพิกัด 8482 ซึ่งมีอัตราอากรที่ต่ำกว่าได้

อย่างไรจึงจะถือว่ามี “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” ตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ไม่ได้มีการกำหนดคำจำกัดความไว้เป็นการเฉพาะทั้งตามกฎหมายไทยและองค์การศุลกากรโลก การพิจารณาของที่มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ข้อ 2 (ก) นี้สามารถพิจารณาได้ 2 ประเด็นดังต่อไปนี้

(1) ของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จหากว่าในขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว

การวินิจฉัยลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วนั้น หากอ้างอิงตามหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไป เมื่อไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรให้นิยามศัพท์ไว้เป็นการเฉพาะ ควรที่จะตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่โดยทั่วไปหรือใช้หลักการเทียบเคียงเพื่อตีความตามที่มีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้[33] เมื่อพิจารณาประกอบกับแนวทางการตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วของศาลสหรัฐอเมริกาและศาลแห่งสหภาพยุโรป จะพบว่ามีการตีความที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ศาลสหรัฐอเมริกาและศาลแห่งสหภาพยุโรปจะพิจารณาโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงแวดล้อมอื่น ๆ ร่วมด้วย เช่น กลไกการทำงานหลัก ลักษณะการใช้งาน เป็นต้น ดังนั้น ในกรณีนี้เพื่อให้การวินิจฉัยลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วเป็นไปอย่างถูกต้อง สรุปข้อควรพิจารณาได้ 2 ประการ คือ ประการแรก ลักษณะภายนอกของของนั้นว่าเพียงพอต่อการเป็นส่วนที่สำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วหรือไม่ และ/หรือ ประการที่สอง ลักษณะภายในหรือคุณสมบัติหน้าที่การทำงานว่าสามารถทำหน้าที่หรือนำไปใช้ประโยชน์อันจะถือได้ว่าเป็นหน้าที่การทำงานของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วหรือไม่

(2) ของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ แม้ว่าจะนำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกันก็ตาม

ตามแนวทางการพิจารณาขององค์การศุลกากรโลกรวมถึงแนวทางในการตีความจากประเทศสมาชิกอื่น ๆ[34] ได้มีการแสดงความเห็นไปในทิศทางเดียวกันว่า การประกอบเข้าด้วยกันตามหลักเกณฑ์การตีความตามข้อ 2 (ก) นี้ต้องเป็นเพียงการประกอบด้วยเครื่องมือโดยไม่คำนึงถึงความซับซ้อนของวิธีการประกอบ เช่น การประกอบด้วยการใช้ตะปู แป้นเกลียว สลัก หรือใช้หมุดย้ำหรือการเชื่อม เป็นต้น และจะต้องไม่ผ่านกระบวนการในการทำให้เปลี่ยนแปลงรูปร่างของส่วนประกอบนั้นอีกให้แตกต่างจาก ณ เวลานำเข้า[35] ซึ่งประเทศไทยก็ใช้หลักการในการตีความดังกล่าวเป็นแนวทางในการตีความเช่นกัน ดังนั้น หากของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จนั้นจำเป็นต้องผ่านกระบวนการอื่น ๆ เช่น การเปลี่ยนรูปร่าง เป็นต้น อีกนอกเหนือจากการประกอบเข้าด้วยกันแล้ว ก็จะไม่อาจจำแนกพิกัดศุลกากรของของดังกล่าวอย่างของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วภายใต้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) ได้

---

[33] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546.

[34] World Customs Organization (เชิงอรรถ 17).

[35] World Custom Organization (เชิงอรรถ 19). However, the components shall not be subjected to any further working operation for completion into the finished state.

4.1.3 ปัญหาการอ้างอิงความเห็นขององค์การศุลกากรโลกและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ประกอบการพิจารณาเพื่อตีความจำแนกพิกัดศุลกากร

ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดให้การตีความจำแนกพิกัดศุลกากรต้องพิจารณารับฟังความเห็นหรือข้อเสนอแนะขององค์การศุลกากรโลกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ดังนั้น ผลผูกพันทางกฎหมายของความเห็นหรือข้อเสนอแนะขององค์การศุลกากรโลกต่อภาคีสมาชิกผู้ขอความเห็นให้วินิจฉัยจึงเป็นดุลพินิจของกรมศุลกากรและศาลภาษีอากรกลางว่าจะนำมาประกอบการพิจารณาตีความจำแนกพิกัดศุลกากรของของที่นำเข้าหรือไม่ตามแต่กรณีที่มีเหตุอันสมควร โดยการให้คำแนะนำโดยผ่านข้อหารือของหน่วยงานกองพิกัดอัตราศุลกากรและการจำแนกพิกัดศุลกากรเป็นผู้พิจารณา ซึ่งมีความแตกต่างจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ที่กระบวนการออกคำวินิจฉัยเป็นมติของประเทศสมาชิก เช่นนี้แล้วผลผูกพันจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ย่อมมีน้ำหนักมากกว่าให้ประเทศสมาชิกต้องผูกพันปฏิบัติตามคำวินิจฉัยนั้น

ตัวอย่างกรณีคำพิพากษาที่พิจารณาความเห็นและคำวินิจฉัยขององค์การศุลกากรโลกประกอบในการพิจารณาจำแนกประเภทพิกัดของของ เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3431/2532 กรมศุลกากรได้ยึดถือคำวินิจฉัยของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร (WCO ปัจจุบัน) ในการพิจารณาประเภทพิกัดของของว่าของที่พิพาทสำแดงพิกัดขาเข้าไม่ถูกต้อง แต่ทว่าในคดีนี้ศาลฎีกามีคำพิพากษาไม่เห็นด้วยกับแนวทางการตีความของกรมศุลกากรว่า กรณีของที่พิพาทมีลักษณะจัดอยู่ในประเภทพิกัดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะตามพิกัดอัตราศุลกากรแนบท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 แล้ว กรมศุลกากรจะอ้างคำวินิจฉัยของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรซึ่งมีข้อความแตกต่างจากบทบัญญัติดังกล่าวมาเทียบเคียงจำแนกของที่พิพาทให้จัดอยู่ในประเภทพิกัดตามที่กรมศุลกากรวินิจฉัยไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7327/2560 ศาลฎีกาได้วางแนวทางการพิจารณาความน่าเชื่อถือของความเห็นขององค์การศุลกากรโลกไว้ว่า กรณีที่กรมศุลกากรขอหารือไปยังองค์การศุลกากรโลกโดยคำถามที่กรมศุลกากรสอบถามต่อองค์การศุลกากรโลกนั้นไม่ปรากฏในสำนวนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อีกทั้งยังไม่สามารถยืนยันได้ว่า ข้อเท็จจริงอันเกี่ยวกับตัวอย่างภาพถ่ายของของและรายละเอียดของของที่ส่งไปสอบถามองค์การศุลกากรโลกนั้นเป็นของชนิดเดียวกันกับของตามประเด็นพิพาทในคดีหรือไม่ กรณีนี้จึงมีข้อสงสัยในประเด็นที่ว่าความเห็นเชิงเสนอแนะขององค์การศุลกากรโลกดังกล่าวสัมพันธ์กับของที่พิพาทในคดีนี้หรือไม่ ดังนั้น การที่กรมศุลกากรนำคำตอบข้อหารือขององค์การศุลกากรโลกมาประเมินภาษีและมาใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่อาศัย

หลักเกณฑ์อย่างอื่นในการพิจารณาของที่พิพาทประกอบด้วยเลย ย่อมไม่สมเหตุสมผลให้รับฟังได้ว่าเป็นการประเมินและการวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ถูกต้องตามหลักกฎหมาย

ดังนั้น ในการนำความเห็นขององค์การศุลกากรโลกหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์มาอ้างอิงเพื่อใช้ในการจัดเก็บอากรนั้น นอกจากจะต้องพิจารณาจากสถานะทางกฎหมายว่ามีอยู่อย่างไรแล้ว ก็ต้องพิจารณาว่าศาลจะรับฟังความเห็นขององค์การศุลกากรโลกและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์นั้นแค่ไหนเพียงใดเช่นกัน เนื่องจากการที่ศาลจะรับฟังความเห็นหรือคำวินิจฉัยดังกล่าวเพียงใดและอย่างไรนั้นย่อมเป็นสาระสำคัญต่อการพิจารณาคดี

หากพิจารณาศึกษาเทียบเคียงหลักการรับฟังเครื่องมือหรือเอกสารต่าง ๆ จากคำพิพากษาของศาลสหรัฐอเมริกาและศาลแห่งสหภาพยุโรปในประเด็นที่ว่า ศาลควรรับฟังเอกสาร คำวินิจฉัย หรือเครื่องมือใด ๆ เพื่อนำมาประกอบการวินิจฉัยคดีภายใต้เงื่อนไขอย่างไรบ้างนั้นพบว่า หลักการที่เหมาะสมกับการนำมาปรับใช้เพื่อการรับฟังเครื่องมือของศาลไทยในคดีทางศุลกากรคือ หลักการ Skidmore Test[36] อันเป็นหลักการในการรับฟังเครื่องมือของศาลสหรัฐอเมริกา เนื่องจากได้วางเงื่อนไขในการพิจารณาไว้อย่างชัดเจน ซึ่งหากนำมาปรับใช้ในการรับฟังของศาลภาษีอากรไทย ย่อมทำให้การพิจารณาของศาลตั้งอยู่บนหลักการที่ชัดเจนไม่คลุมเครือและสามารถอ้างอิงได้ว่าศาลจะรับฟังเอกสารใดประกอบหรือไม่ เพียงใด

การพิจารณาหลักการรับฟังคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกตามหลักการ Skidmore Test นั้น ศาลจะต้องทำการพิจารณาตามเงื่อนไข 5 ประการ[37] คือ

1) Expertise: การพิจารณาว่าเอกสาร คำวินิจฉัย หรือความเห็นนั้นได้ออกโดยผู้เชี่ยวชาญหรือไม่

2) Thoroughness: การพิจารณาว่าผู้ที่มีหน้าที่พิจารณาได้วินิจฉัยโดยพิจารณาหลักฐานอย่างละเอียดครบถ้วนแล้วหรือไม่

3) Validity of the reasoning: การให้เหตุผลอย่างถูกต้อง สมเหตุสมผล

4) Consistency: การพิจารณาว่าเอกสาร คำวินิจฉัย หรือความเห็นนั้นสอดคล้องกับเอกสาร คำวินิจฉัยหรือความเห็นนั้นที่ออกมาก่อนหน้าหรือภายหลังจากนั้นหรือไม่

5) Power to Persuade: การพิจารณาว่าเอกสาร คำวินิจฉัย หรือความเห็นนั้นสามารถโน้มน้าวให้เชื่อถือได้หรือไม่

---

[36] Skidmore and Swift & Co., 323 U.S. 134 (1944).

[37] United States v. Mead, 533 U.S. 218 (2001).

หากศาลพิจารณาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกภายใต้เงื่อนไขข้างต้นดังกล่าวแล้วสอดคล้องกับเงื่อนไขทั้ง 5 ประการ เอกสารเหล่านั้นก็ย่อมมีน้ำหนักเพียงพอให้ศาลรับฟังคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกนั้นได้ ทั้งนี้ หลักการ Skidmore Test เป็นหลักการในการชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานในการพิจารณารับฟังเครื่องมือต่าง ๆ ของศาล โดยหากเครื่องมือที่พิจารณาสอดคล้องตามเงื่อนไขของ Skidmore Test แล้ว ศาลควรสันนิษฐานเบื้องต้นว่า เครื่องมือที่พิจารณานั้นถูกต้อง อย่างไรก็ดี ฝ่ายผู้นำเข้าสามารถพิสูจน์หักล้างความถูกต้องแท้จริงของข้อสันนิษฐานดังกล่าวนั้นได้ตามแนวทางของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84/1[38] ต่อไป

4.2 ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการตีความจำแนกพิกัดศุลกากรในการนำเข้าของตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของประเทศไทย

ต่อปัญหาการตีความลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามที่อธิบายในข้อ 4.1 ทั้งสามประการ ผู้วิจัยได้เสนอแนวทางการแก้ปัญหาที่เหมาะสมและเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

4.2.1 ข้อเสนอแนะในการเรียงลำดับการพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร 6 ข้อ

การที่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถใช้ดุลพินิจในการพิจารณานำหลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรข้อใดข้อหนึ่งปรับใช้แก่กรณีตามที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีความเห็นตามที่สมควรได้ ทำให้เกิดกรณีที่ความเห็นในการตีความไม่สอดคล้องตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้เสียภาษีอันนำไปสู่ประเด็นข้อพิพาทขึ้นได้ ดังเช่นที่เกิดขึ้นในกรณีคดีข้อพิพาทที่ศึกษา ดังนั้น เพื่อเป็นการลดปัญหาความขัดแย้งและสร้างความชัดเจนแน่นอนในทางปฏิบัติให้แก่กรมศุลกากรไทย ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่า ในการตีความพิกัดอัตราศุลกากรของเจ้าหน้าที่ศุลกากรไทยควรยึดหลักการตีความพิกัดอัตราศุลกากรตามหลักสากล กล่าวคือ มีการใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรแบบไล่เรียงตามลำดับ หรือ Hierarchical Order โดยพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความตามหลักเกณฑ์

---

[38] ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84/1 บัญญัติว่า

"คู่ความฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงเพื่อสนับสนุนคำคู่ความของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นมีภาระการพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้น แต่ถ้ามีข้อสันนิษฐานไว้ในกฎหมายหรือมีข้อสันนิษฐานที่ควรจะเป็นซึ่งปรากฏจากสภาพปกติธรรมดาของเหตุการณ์เป็นคุณแก่คู่ความฝ่ายใด คู่ความฝ่ายนั้นต้องพิสูจน์เพียงว่าตนได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งการที่ตนจะได้รับประโยชน์จากข้อสันนิษฐานนั้นครบถ้วนแล้ว".

ข้อ 1 อันเป็นหลักพื้นฐานในการจำแนกประเภทของของก่อนเป็นลำดับแรก และใช้หลักเกณฑ์การตีความตามข้อ 6 เพื่อจำแนกประเภทย่อยของของประกอบการตีความ และหากประเภทหรือหมายเหตุตามหลักเกณฑ์ข้อ 1 ไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น จึงพิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 ถึงข้อ 5 ต่อไป

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดแนวทางปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานและชัดเจนแน่นอน กรมศุลกากรไทยควรจัดทำคำสั่งกรมศุลกากรเพื่อกำหนดแนวทางในการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร 6 ข้อดังกล่าวให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรและเปิดเผยแก่ประชาชนทั่วไปให้ได้รับทราบ โดยเฉพาะแนวทางการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 1 และข้อ 2 ดังเช่นกรณีพิพาท ให้มีความสอดคล้องกับหลักปฏิบัติสากล ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสร้างบรรทัดฐานในทางปฏิบัติแก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรในการตีความพิกัดอัตราศุลกากรของของให้มีความแน่นอนชัดเจน ทำให้ผู้ประกอบการที่จะนำเข้าของสามารถคาดการณ์ภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้นภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกันกับเจ้าหน้าที่ อันจะนำไปสู่การลดปัญหาการเกิดข้อโต้แย้งในประเด็นของการตีความพิกัดอัตราศุลกากรที่ไม่สอดคล้องตรงกันระหว่างกรมศุลกากรและผู้ประกอบการ

4.2.2 ข้อเสนอแนะในการอ้างอิงความเห็นขององค์การศุลกากรโลกและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์มาใช้ในการจัดเก็บภาษี

ในการอ้างอิงความเห็นขององค์การศุลกากรโลกหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ของศาลไทยเพื่อนำมาพิจารณาประเด็นข้อโต้แย้งแห่งคดีนั้น พบว่ายังไม่มีการกำหนดหลักการชั่งน้ำหนักเพื่อรับฟังเอกสารดังกล่าวที่ชัดเจนและแน่นอน ดังนั้นเพื่อเป็นการวางหลักการชั่งน้ำหนักเพื่อรับฟังเครื่องมือของศาลไทยให้มีความชัดเจนและเป็นบรรทัดฐาน กระบวนการรับฟังเครื่องมือของศาลไทยจึงควรกำหนดหลักการในการชั่งน้ำหนักพยานหลักฐาน ดังเช่น Skidmore Test ตามหลักการกำหนดแนวทางในการรับฟังเครื่องมือต่าง ๆ ของศาลสหรัฐอเมริกา โดยกำหนดเงื่อนไขในการรับฟังเอกสารในกระบวนการพิจารณาคดีไว้ให้ชัดเจนซึ่งจะมีบทบาทสำคัญในการแก้ไขปัญหาความไม่แน่นอนต่อการเลือกรับฟังเอกสารของศาล

4.2.3 ข้อเสนอแนะในการบริหารจัดเก็บอากรของกรมศุลกากรไทย

ในการประเมินอากรนั้น ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการยื่นเอกสารแสดงรายละเอียดและข้อมูลของของที่นำเข้าต่อกรมศุลกากรเพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรทำการพิจารณาพิกัดอัตราศุลกากรตามรายละเอียดและข้อมูลของของที่ระบุในเอกสารเหล่านั้น[39] ซึ่งในการพิจารณาเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็มีอำนาจในการใช้ดุลพินิจจำแนกพิกัดศุลกากรแตกต่างไปจากผู้เสียภาษีก็ได้อันอาจนำไปสู่การเกิดปัญหา

[39] พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 7 ประกอบพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 7.

ข้อพิพาท ดังนั้น เพื่อให้การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีบรรทัดฐาน รวมถึงเป็นแนวทางที่ชัดเจนในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ อธิบดีกรมศุลกากรจึงควรออกคำสั่งทั่วไปในการกำหนดแนวทางในการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร 6 ข้อ ภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เพื่อให้คำสั่งดังกล่าวเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของหน่วยงาน และเป็นแนวทางให้ผู้เสียภาษีรับทราบแนวทางในการตีความพิกัดอัตราศุลกากรเพื่อให้เสียภาษีได้อย่างถูกต้อง อันเป็นแนวทางเดียวกับการออกกฎหมายลำดับรองหรือคำสั่งตามประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนในการให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการออกกฎหมายลำดับรองเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงเป็นการลดอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ หรือคำสั่งที่เคยบัญญัติไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนั้น อธิบดีกรมศุลกากรจะมีอำนาจในการกำหนดระเบียบต่าง ๆ ได้เฉพาะกรณีที่มีบทบัญญัติแต่ละมาตราของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้อำนาจไว้เท่านั้น[40] โดยในปัจจุบันอธิบดีกรมศุลกากรสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534[41] ในการออกกฎหมายลำดับรองหรือคำสั่งภายใต้พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ดังกล่าว ซึ่งเป็นการออกกฎหมายลำดับรองภายใต้กฎหมายที่วางแนวทางในการบริหารราชการทั่วไปของหน่วยงาน กฎหมายดังกล่าวไม่ใช่กฎหมายเฉพาะที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าในการออกคำสั่งเพื่อกำหนดแนวทางในการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งเป็นเรื่องเฉพาะการจัดเก็บอากรนั้น ไม่ควรเป็นการออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 แต่ควรถูกออกโดยอาศัยอำนาจแห่ง

---

[40] มาโนช รอดสม, *ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายศุลการ และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร* (พิมพ์ครั้งที่ 7, ธนอรุณการพิมพ์ 2564) 13.

[41] มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 บัญญัติว่า

"กรมมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับราชการของกระทรวงตามที่กำหนดในกฎกระทรวงแบ่งส่วน ราชการของกรม หรือตามกฎหมายว่าด้วยอำนาจหน้าที่ของกรมนั้น

ในกรมหนึ่งมีอธิบดีคนหนึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการและรับผิดชอบในการปฏิบัติราชการของกรมให้เกิดผลสัมฤทธิ์และเป็นไปตามเป้าหมาย แนวทาง และแผนการปฏิบัติราชการของกระทรวงและในกรณีที่มีกฎหมายอื่นกำหนดอำนาจหน้าที่ของอธิบดีไว้เป็นการเฉพาะ การใช้อำนาจและการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายดังกล่าวให้คำนึงถึงนโยบายที่คณะรัฐมนตรีแถลงไว้ต่อรัฐสภาหรือที่คณะรัฐมนตรีกำหนดหรืออนุมัติ และนโยบาย แนวทาง และแผนการปฏิบัติราชการของกระทรวงด้วย

ในกรมหนึ่งจะให้มีรองอธิบดีเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการรองจากอธิบดีและช่วยอธิบดีปฏิบัติราชการก็ได้ รองอธิบดีมีอำนาจหน้าที่ตามที่อธิบดีกำหนดหรือมอบหมาย".

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่เป็นกฎหมายเฉพาะว่าด้วยการจัดเก็บอากร และจะต้องมีการบัญญัติให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้งตามกฎหมาย ซึ่งเป็นแนวทางที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วางไว้[42]

จากการศึกษากฎหมายลำดับรองหรือคำสั่งของกรมศุลกากรที่ออกโดยใช้อำนาจแห่งมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 พบว่า อธิบดีกรมศุลกากรใช้อำนาจตามมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ในการออกกฎหมายลำดับรองหรือคำสั่งที่เป็นเรื่องเกี่ยวกับการบริหารหน่วยงาน หรือเรื่องที่ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ ยกตัวอย่างเช่น ประกาศกรมศุลกากรที่ 14/2565 เรื่อง วิธีการรับคำร้องและการพิจารณาเรื่องร้องเรียนของกรมศุลกากร ประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2565 เรื่อง การจัดตั้งกลุ่มงานจริยธรรมของกรมศุลกากร คำสั่งกรมศุลกากรที่ 38/2565 เรื่อง การจัดตั้งศูนย์ปฏิบัติการต่อต้านการทุจริตกรมศุลกากร คำสั่งกรมศุลกากรที่ 489/2562 เรื่อง แต่งตั้งคณะทำงานร่วมภาครัฐและภาคเอกชนเพื่ออำนวยความสะดวกในการนำเข้าส่งออก (ครอ.) เป็นต้น ซึ่งในการออกกฎหมายลำดับรองข้างต้นสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติระเบียบราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 อันเป็นกฎหมายแม่บท กล่าวคือ เพื่อเป็นการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการต่าง ๆ มิให้มีการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนกัน ก่อให้เกิดการบริหารงานที่เป็นเอกภาพตอบสนองต่อการพัฒนาประเทศและการให้บริการแก่ประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งมิได้มีเจตนารมณ์เพื่อการจัดเก็บภาษีอากร

ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจำกัดสิทธิทางทรัพย์สินของบุคคลตามหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรที่รัฐธรรมนูญได้ให้ความคุ้มครองโดยกำหนดให้การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินต้องเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ คือ กฎหมายภาษีอากรในเรื่องนั้น ๆ

---

[42] การตรากฎหมายลำดับรองนั้นเป็นการบัญญัติในส่วนของรายละเอียดโดยฝ่ายบริหาร เพื่อให้กฎหมายแม่บทที่ฝ่ายนิติบัญญัติเป็นผู้ตราบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างสมบูรณ์ ดังนั้น ในการตรากฎหมายลำดับรองของฝ่ายบริหารจึงต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตอำนาจที่ได้รับมาโดยชัดแจ้ง ยกตัวอย่างเช่น มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ (6) ที่กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการออกกฎกระทรวงในการกำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ ซึ่งคำว่า “กิจการอื่นๆ” ดังกล่าวย่อมต้องถูกตีความอย่างเคร่งครัด และการตรากฎกระทรวงดังกล่าวต้องเท่าที่บทมาตราในพระราชบัญญัติกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติไว้ (เทียบเคียงบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่ .. (พ.ศ. ....) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีการค้า เรื่องเสร็จที่ 185/2506) ดังนั้น หากอธิบดีกรมศุลกากรทำการออกกฎหมายลำดับรองใด ๆ จะต้องถูกบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งตามกฎหมาย มิฉะนั้นจะเป็นการออกกฎหมายลำดับรองที่เกินกฎหมายแม่บท (เทียบเคียงบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การพิจารณาแก้ไขหลักเกณฑ์การตั้งชื่อบุคคล เรื่องเสร็จที่ 380/2536 และบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การลดหย่อนภาษีให้แก่ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ออกสลากบำรุงการกุศลเป็นการเฉพาะรายตามพระราชบัญญัติการพนัน พุทธศักราช 2478 เรื่องเสร็จที่ 506/2540).

เพราะฉะนั้นผู้บังคับใช้กฎหมายย่อมต้องอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีอากรในเรื่องนั้น ๆ และไม่สามารถนำบทบัญญัติของกฎหมายอื่น หรือกฎหมายภาษีอากรประเภทอื่นมาใช้อ้างอิงในการจัดเก็บภาษีได้[43] เช่นนี้ ในการจัดเก็บอากร หากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่ได้ให้อำนาจเรื่องใดเรื่องหนึ่งในการออกกฎหมายลำดับรองไว้ อธิบดีกรมศุลกากรก็ไม่อาจกระทำได้ และการออกกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีควรอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีอากรประเภทนั้น ๆ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั่นเอง

ด้วยเหตุนี้ จึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เพื่อให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการออกคำสั่งในการกำหนดแนวทางการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลำดับการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร 6 ข้ออย่างเรียงตามลำดับตามแนวทางสากล รวมถึงเสนอให้ในกรณีที่กรมศุลกากรต้องการขอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกที่เกิดจากข้อพิพาทระหว่างกรมศุลกากรและผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องเปิดเผยข้อมูล ข้อเท็จจริง และข้อโต้แย้งทั้งสองฝ่าย เพื่อให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกอยู่บนข้อมูลที่ครบถ้วน ถูกต้องตรงกันทั้งฝ่ายกรมผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี เพื่อความเป็นธรรมในการวินิจฉัยหรือการตีความพิกัดอัตราศุลกากร

นอกจากนี้ กรมศุลกากรยังควรจัดทำรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับแนวทางการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร 6 ข้อ และแนวทางในการตีความเพื่ออธิบายลักษณะของอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ไว้ในเนื้อหาของหลักการการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อย่างไรก็ดี ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นใช้เป็นการเฉพาะภายในส่วนราชการของกรมศุลกากร มิได้เผยแพร่เป็นการทั่วไป แต่เนื่องจากข้อมูลในส่วนของหลักการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรที่บัญญัติไว้ตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นข้อมูลส่วนที่ควรเปิดเผยและเผยแพร่ให้ประชาชนทั่วไปรับรู้ได้ ด้วยเพราะเป็นข้อมูลสำคัญที่ผู้เสียภาษีควรทราบถึงหลักการ ขั้นตอน และวิธีการในการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรแก่ของที่นำเข้าของเจ้าหน้าที่ศุลกากร อันเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการอ้างอิงเพื่อสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีสามารถจำแนกพิกัดศุลกากรได้อย่างถูกต้องสอดคล้องกับแนวทางการวินิจฉัยของรัฐ ดังนั้น กรมศุลกากรจึงควรเปิดเผยและเผยแพร่ข้อมูลในส่วนดังกล่าวให้ประชาชนรับทราบด้วย ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักการตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

[43] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 5, วิญญูชน 2563) 116.

พุทธศักราช 2560 มาตรา 77 ที่กำหนดให้รัฐควรดำเนินการให้ประชาชนสามารถเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวกและให้ประชาชนสามารถเข้าใจกฎหมายได้โดยง่าย เพื่อให้ประชาชนสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ประกอบพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 9 ที่กำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้องจัดให้มีข้อมูลข่าวสารของราชการให้ประชาชนสามารถเข้าตรวจดูได้ เพื่อให้ประชาชนมีโอกาสในการได้รับข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการดำเนินงานต่าง ๆ ของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งเป็นสิทธิของประชาชนตามระบอบประชาธิปไตย อันจะเป็นการอำนวยความสะดวกและลดภาระแก่ประชาชนผู้เสียภาษี อีกทั้งผู้ประกอบการยังสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนการลงทุนอันจะสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ประกอบการ และสร้างสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เหมาะสมต่อการลงทุนของประเทศต่อไป

5. บทสรุป

การจัดเก็บอากรของกรมศุลกากรนั้นย่อมต้องอยู่บนหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี กล่าวคือ มีความชัดเจน แน่นอน และเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามการจัดเก็บอากรของกรมศุลกากรไทยในปัจจุบัน ยังคงมีประเด็นปัญหาอันเกิดจากความไม่ชัดเจนและแนวทางการปรับใช้ตัวบทกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นกรณีปัญหาการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรที่ไม่สอดคล้องกับหลักสากลในบางกรณี ความไม่แน่นอนในการตีความบางถ้อยคำที่ไม่มีการกำหนดนิยามหรืออธิบายไว้เป็นลายลักษณ์อักษรตามกฎหมาย เช่นกรณีว่าอย่างไรจะถือว่ามี “ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของครบชุดสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว” และความไม่แน่นอนในการรับฟังและอ้างอิงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์ หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกประกอบการวินิจฉัยของกรมศุลกากรและการพิจารณาคดีของศาล

ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บอากรดังกล่าว ประเทศไทยจึงควรกำหนดแนวทางในการปฏิบัติเพื่อการจัดเก็บอากรเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้เกิดความชัดเจน แน่นอน และเป็นบรรทัดฐาน โดยคำนึงถึงหลักการสากลในการจำแนกพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมไนซ์เป็นสำคัญ กล่าวคือ การออกคำสั่งทั่วไปของกรมศุลกากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร พร้อมจัดทำรายละเอียดว่าด้วยแนวทางในการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร 6 ข้อ ในประเด็นของลำดับการปรับใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร และแนวทางในการตีความเพื่ออธิบายลักษณะของอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรถือปฏิบัติเป็นมาตรฐานเดียวกัน รวมถึงกำหนดเงื่อนไขในการชั่งน้ำหนักเพื่อรับฟังเอกสารประกอบ

การวินิจฉัยของกรมศุลกากรและการพิจารณาคดีของศาลไทย โดยกำหนดให้ใช้หลักการแบบ Skidmore test เพื่อให้ศาลมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาชั่งน้ำหนักในการรับฟังคำวินิจฉัยของคณะกรรมการระบบฮาร์โมไนซ์หรือความเห็นขององค์การศุลกากรโลกประกอบการพิจารณาคดี

นอกจากนั้น รัฐบาลมีหน้าที่อำนวยความสะดวกแก่ประชาชนโดยการเผยแพร่ข้อมูลสำคัญทางศุลกากร โดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการตีความเพื่อจำแนกประเภทพิกัดศุลกากร ซึ่งส่งผลสำคัญต่อภาระภาษีอันเป็นสิทธิที่ประชาชนพึงเข้าถึงได้ตามรัฐธรรมนูญและพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ที่คุ้มครองและรับรองไว้ ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บอากรศุลกากรของประเทศไทยมีมาตรฐานและเป็นธรรมอันจะสามารถสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ประกอบการเพื่อส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันทางการค้าและอุตสาหกรรมการผลิตภายในประเทศ รวมถึงสร้างแรงจูงใจและดึงดูดให้เกิดการค้าและการลงทุนจากต่างประเทศ