

ประเด็นกฎหมายเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ : ศึกษากรณีผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์

นางสาววิสาขา ภู่อำนาจ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2554

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)

are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

LEGAL ISSUES CONCERNING CIGARETTES : A CASE STUDY OF
IMPORTED CIGARETTES FROM THE PHILIPPINES

Miss Visakha Phusamruat

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2011

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ประเด็นกฎหมายเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ : ศึกษากรณี
นำเข้าจากฟิลิปปินส์

โดย

นางสาววิสาขา ภู่อารวจ

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์

(ศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ

(อาจารย์กฤติกา ปั่นประเสริฐ)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(ศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล)

..... กรรมการ

(อาจารย์สมชาย แสงรัตนมณีเดช)

..... กรรมการ

(ดร. อาทิตย์ ศรัทธาวรสิทธิ์)

วิชา ภาวูัฒว : ปรเดนกฎหมายเกยวกับสนค้าประภทบุหรี: คึกษาคดีบุหรีนำเข้าจากฟิลิปปินส์. (LEGAL ISSUES CONCERNING CIGARETTES: A CASE STUDY OF IMPORTED CIGARETTES FROM THE PHILIPPINES) อ. ที่ปรีกษาวิทยานิพนธ์หลัก : ศ. ดร. ศักดา ธนิตกุล, 395 หน้า.

คดีบุหรีนำเข้าจากฟิลิปปินส์มีปรเดนกฎหมายที่สำคัญเกยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับสนค้าประภทบุหรี ได้แก่ การประเมินอากร การกำหนดราคาขายปลีก ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การทบทวนการประเมินอากรและค้าสั่งวางประกันค่าภาษีอากร การเผยแพร่กฎเกณฑ์ที่เกยวข้องกับการคีนหลักประกันสำหรับค่าแสดมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดีดังกล่าววินิจฉัยว่ามาตรการดังกล่าวที่ใช้กับบุหรีนำเข้าจากฟิลิปปินส์ที่พิพาทไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 1 Article 5 Article 7 Article 10 และ Article 16 และความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence Article III:4 Article XX(d) และ Article X และมีค้าแนะนำให้ไทยดำเนินการให้มาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก

วิทยานิพนธ์นี้มุ่งที่จะวิเคราะห์เกยวกับความไม่สอดคล้องของมาตรการของไทยที่เป็นปรเด็นกับบทบัญญัติในความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรดังกล่าว ข้อพิจารณาทางกฎหมายที่สำคัญจากคดี และเสนอแนะการแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ และวิธีปฏิบัติของไทยที่เกยวข้องกับการประเมินอากร ค่าแสดมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย และภาษีมูลค่าเพิ่มในสนค้าประภทบุหรี ให้สอดคล้องกับความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

สาขาวิชา...นิติศาสตร์..... ลายมือชื่อนิติศ.....
ปีการศึกษา...2554..... ลายมือชื่อ อ.ที่ปรีกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

5386055434 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : THAILAND-CIGARETTES / CUSTOMS VALUATION / GATT DISPUTES

VISAKHA PHUSAMRUAT : LEGAL ISSUES CONCERNING CIGARETTES: A
CASE STUDY OF IMPORTED CIGARETTES FROM THE PHILIPPINES.

ADVISOR : PROF. SAKDA THANITCUL, Ph.D., 395 pp.

A case of Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines has significant legal issues which involves a number of Thailand's measures including customs valuation practices, maximum retail sales price establishment and VAT regime for cigarettes, a review system for customs valuation and guarantee decisions, publication of laws and regulations relating to the determination of a VAT for cigarettes and the release of a guarantee for stamp duty, health tax, TV tax. The Panel and the Appellate Body found that these measures were inconsistent with Article 1, 2, 5, 7 ,10 and 16 of the Customs Valuation Agreement, Article III:2 first sentence, III:4, XX(d) and X of the GATT 1994 and thereby recommended that Thailand bring these inconsistent measures into conformity with its obligations under the WTO Agreements.

This thesis focuses on the analysis of inconsistencies of the disputed measures with the said provisions of the GATT and the Customs Valuation Agreement, important legal implications from the disputes and proposes amendments of laws, regulations, and practices relating to customs valuation, stamp duty, health tax, TV tax and VAT on cigarettes to conform with the GATT and the Customs Valuation Agreement.

Field of Study :LAWS..... Student's Signature

Academic Year :2011..... Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีเนื่องจากความกรุณาของบรรดาคณาจารย์ทั้งหลายที่สละเวลาอันมีค่าของท่านให้ความรู้และวิชาการแก่ผู้เขียน ผู้เขียนขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล เป็นอย่างสูงที่ให้ความกรุณารับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ช่วยจุดประกายความคิดของผู้เขียน พร้อมทั้งให้โอกาส เวลา ความเชื่อมั่นและการสนับสนุนที่ดียิ่งแก่ผู้เขียนมาโดยตลอด ผู้เขียนขอบพระคุณอาจารย์กฤติกา บันประเสริฐ ที่ให้ความกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ให้ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและคำแนะนำอันมีคุณค่ายิ่งในการเขียนวิทยานิพนธ์ อาจารย์สมชาย แสงรัตนมณีเดช สำหรับความกรุณาในการตอบรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และความเมตตาให้ข้อคิดแก่ผู้เขียนเพื่อปรับปรุงวิทยานิพนธ์ให้ดียิ่งขึ้น ทั้ง อาจารย์ ดร. อาทิตย์ ศรัทธาวรสิทธิ์ ที่ตอบรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และยินดีสละเวลาให้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและคำแนะนำเพื่อความสมบูรณ์ของวิทยานิพนธ์นี้

นอกจากนี้ วิทยานิพนธ์นี้ไม่อาจลุล่วงได้หากปราศจากการความช่วยเหลือและการสนับสนุนเป็นอย่างดีจากอาจารย์ ดร. โชติกา วิทยาวรากุล เจ้าหน้าที่และเพื่อนร่วมหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิตทั้งหลายตลอดระยะเวลาในการทำวิทยานิพนธ์

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอระลึกถึงพระคุณของบิดาและมารดาของผู้เขียน นายปรีชา ภู่อารวจ และ นางปาริชาติ ภู่อารวจ ผู้ให้กำเนิด ให้กำลังใจสติปัญญา ให้กำลังใจและความเชื่อมั่นให้โอกาสและการสนับสนุนในทุกด้านแก่ผู้เขียนอย่างเต็มที่มาโดยตลอด รวมทั้งพี่ชายของผู้เขียน นายปณิธาน ภู่อารวจ ที่มีส่วนร่วมในการให้วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงไปได้

หากวิทยานิพนธ์นี้จะเป็นประโยชน์บ้าง ผู้เขียนขอให้คุณความดีเหล่านี้แก่บิดามารดา คณาจารย์ และผู้มีพระคุณต่อผู้เขียน แต่หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอรับผิดชอบในความบกพร่องดังกล่าวไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	๗
สารบัญแผนภาพ.....	ฅ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.4 สมมติฐานของการวิจัย.....	4
1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 ความตกลงขององค์การการค้าโลกกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่	6
2.1 ความตกลงขององค์การการค้าโลกเกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่.....	6
2.1.1 ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร.....	6
2.1.1.1 แนวคิดและหลักการ.....	6
2.1.1.2 กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร.....	7
2.1.1.2.1 วิธีการประเมินราคาศุลกากร.....	7
2.1.1.2.2 กฎเกณฑ์เรื่องอื่นๆเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร....	23
ก. การรักษาข้อมูลความลับของผู้นำเข้าตาม Article 10.....	23
ข. การให้คำอธิบายวิธีประเมินราคาแก่ผู้นำเข้าตาม Article 16	23
ค. กรณีสงสัยความแท้จริงของราคาที่สำคัญตาม Article 17....	24

2.1.2 ความตกลงแกตตีปี 1994.....	25
2.1.2.1 หลักการค้าเสรีมากขึ้น.....	26
2.1.2.2 หลักการไม่เลือกปฏิบัติ.....	26
2.1.2.2.1 หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์อย่างยิ่ง ตาม Article I.....	26
2.1.2.2.2 หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติตาม Article III.....	27
2.1.2.2.3 ข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX.....	29
2.1.2.3 หลักความโปร่งใสและคาดการณ์ได้.....	30
2.1.2.3.1 ระบบการประเมินราคาเพื่อศุลกากรตาม Article VII.....	30
2.1.2.3.2 การเผยแพร่และการบริหารจัดการระเบียบเกี่ยวกับการ การค้าตาม Article X.....	31
2.2 มาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่	34
2.2.1 มาตรการทางศุลกากรของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่.....	35
2.2.1.1 มาตรการเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรสินค้าประเภทบุหรี่....	37
2.2.1.2 มาตรการกรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร.....	46
2.2.1.2.1 การวางประกันค่าภาษีอากร.....	46
2.2.1.2.2 การทบทวนการกระทำของพนักงานเจ้าหน้าที่.....	51
2.2.1.2.2.1 การทบทวนการประเมินราคาศุลกากร.....	51
2.2.1.2.2.2 การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร....	53
2.2.2 มาตรการทางภาษีเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่.....	56
2.2.2.1 ค่าแสดมปียาสูบ.....	57
ก. ผู้มีหน้าที่เสียค่าแสดมปียาสูบและความรับผิดค่าแสดมปียาสูบ.....	58
ข. อัตรา ฐานที่ใช้ในการคำนวณ วิธีการคำนวณ.....	59
ค. การเรียกเงินเพิ่ม การคืนค่าแสดมปียาสูบและหลักประกันที่เกี่ยวข้อง	61
ง. กรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร.....	62
2.2.2.2 เงินบำรุงอื่นๆ.....	62
2.2.2.2.1 เงินบำรุงกองทุนตามพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุน การสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544.....	62
ก. ผู้มีหน้าที่และความรับผิดในการส่งเงินบำรุงกองทุน.....	62

ข. อัตราฐานที่ใช้ในการคำนวณ วิธีการคำนวณ.....	63
ค. การเรียกเงินเพิ่ม การคืนเงินบำรุงและหลักประกันที่เกี่ยวข้อง	63
ง. กรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร.....	64
2.2.2.2.2 เงินบำรุงองค์การตามพระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551.....	64
ก. ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการส่งเงินบำรุงองค์การ.....	65
ข. อัตราฐานที่ใช้ในการคำนวณ วิธีการคำนวณ.....	65
ค. การเรียกเงินเพิ่ม การคืนเงินบำรุงองค์การและหลักประกันที่เกี่ยวข้อง.....	66
ง. กรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร.....	66
2.2.2.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	67
2.2.2.3.1 โครงสร้างทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	68
ก. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม	68
ข. อัตราฐานภาษี และการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	70
ค. เครดิตภาษีและการขอคืนภาษี.....	71
ง. กรณีที่มีปัญหาค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	71
2.2.2.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีสินค้าประเภทบุหรี่.....	72
ก. ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภทบุหรี่.....	72
ข. ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ.....	74
บทที่ 3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์	
เกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทย ในคดีบุหรี่ย่านนำเข้าจาก	
ฟิลิปปินส์	77
3.1 ประเด็นพิพาท ข้ออ้างของฟิลิปปินส์ ข้อโต้แย้งของไทยและคำวินิจฉัยของ	78
คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท.....	
3.1.1 ประเด็นตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร.....	78
3.1.1.1 ประเด็นตาม Article 1.1 และ Article 1.2	80
3.1.1.1.1 การปฏิเสธราคาซื้อขายบุหรี่ที่สำแดงโดยผู้นำเข้า.....	80

3.1.1.1.2 การสื่อสารเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดย ผู้นำเข้า.....	87
3.1.1.2 ประเด็นตาม Article 16.....	88
3.1.1.3 ประเด็นตาม Article 5 และ Article 7.....	89
3.1.1.4 ประเด็นตาม Article 10.....	92
3.1.2 ประเด็นตามความตกลงแกตต์.....	94
3.1.2.1 ประเด็นตาม Article III:2 first sentence.....	95
3.1.2.1.1 การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้าประเภทบุหรี่	96
3.1.2.1.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายต่อบุหรี่ที่ผลิต ในประเทศ.....	107
3.1.2.2 ประเด็นตาม Article III:4	115
3.1.2.2.1 การให้การปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่ผู้นำเข้าโดยการ กำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติม.....	115
3.1.2.2.2 ข้อยกเว้นทั่วไปตามความตกลงแกตต์ Article XX(d)...	124
3.1.2.3 ประเด็นตาม Article X:1.....	126
3.1.2.3.1 การไม่เผยแพร่วิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ ราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่และราคาขาย ณ โรงงานยาสูบ	126
3.1.2.3.2 การไม่เผยแพร่กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกัน สำหรับความรับผิดชอบค่าเสตมปียาสูบและเงินบำรุงต่างๆ	130
3.1.2.4 ประเด็นตาม Article X:3(a).....	133
3.1.2.4.1 การแต่งตั้งเจ้าพนักงานศุลกากรและภาษีอากรเป็น กรรมการในโรงงานยาสูบ.....	133
3.1.2.4.2 กระบวนการพิจารณาที่ล่าช้าของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์.....	138
3.1.2.4.3 การกำหนดค่าเสตมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุน การสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจาย เสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย.....	141
3.1.2.5 ประเด็นตาม Article X:3(b).....	144
3.1.2.5.1 การทบทวนการประเมินอากร.....	144

3.1.2.5.2 การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร.....	148
3.2 ประเด็นที่มีการอุทธรณ์ อุทธรณ์ของไทย ข้อโต้แย้งของฟิลิปปินส์ และคำวินิจฉัย ขององค์การอุทธรณ์.....	154
3.2.1 ประเด็นตาม Article III:2 ของความตกลงแกตต์.....	156
3.2.1.1 ขอบเขตการใช้ Article III:2	156
3.2.1.2 เกณฑ์การพิจารณา “in excess of”	159
3.2.2 ประเด็นตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์.....	163
3.2.2.1 เกณฑ์การพิจารณา “treatment no less favourable”	163
3.2.2.2 ประเด็นตาม Article 11 ของ DSU.....	168
3.2.2.3 ประเด็นข้อต่อสู้ของไทยตาม Article XX(d).....	171
3.2.3 ประเด็นตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์.....	173
3.2.3.1 การตีความ “administrative action relating to customs matters”	174
3.2.3.2 การตีความ “prompt review”	180
บทที่ 4 ข้อพิจารณาประเด็นกฎหมายเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่จากคิบูหรืนำเข้า จากฟิลิปปินส์.....	182
4.1 ประเด็นพิพาทตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร.....	182
4.1.1 ประเด็นตาม Article 1.1 และ Article 1.2.....	182
4.1.1.1 การปฏิเสธราคาซื้อขายกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน	182
4.1.1.2 ความสอดคล้องของมาตรการของไทยในการปฏิเสธราคาซื้อขาย ที่สำแดงโดยผู้นำเข้าและการสื่อสารเหตุที่ปฏิเสธแก่ผู้นำเข้าตาม Article 1	188
4.1.2 ประเด็นตาม Article 16.....	190
4.1.2.1 สิทธิในการได้รับคำอธิบายของผู้นำเข้า.....	190
4.1.2.2 ความสอดคล้องของการให้คำอธิบายของไทยตาม Article 16...	191
4.1.3 ประเด็นตาม Article 5 และ Article 7.....	192
4.1.3.1 เงื่อนไขในการใช้วิธีประเมินราคาแบบหักทอนและแบบย้อนกลับ	192
4.1.3.2 ความสอดคล้องของการใช้วิธีประเมินราคาแบบหักทอนของไทย ตาม Article 5 และ Article 7.....	194

4.1.4 ความสอดคล้องของการรักษาข้อมูลความลับของผู้นำเข้าตาม Article 10	198
4.2 ประเด็นตามความตกลงแกตต์.....	199
4.2.1 ประเด็นตาม Article III:2 first sentence.....	199
4.2.1.1 ข้อพิจารณาขอบเขตการปรับใช้ Article III:2 และ Article III:4 กรณีเปรียบเทียบเกี่ยวกับภาษี.....	199
4.2.1.2 ข้อพิจารณาเรื่องสินค้าเหมือนกัน (Like product).....	208
4.2.1.3 ข้อพิจารณาเรื่องความแตกต่างระหว่าง <i>de jure</i> discrimination และ risk of discrimination ในการพิจารณา “in excess of”.....	214
4.2.1.4 ความสอดคล้องของมาตรการของไทยในการกำหนดฐาน ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ยาสูบและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อ บุหรี่ยาสูบที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบตาม Article III:2 first sentence.....	224
4.2.2 ประเด็นตาม Article III:4.....	237
4.2.2.1 ข้อพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence และ Article III:4	237
4.2.2.2 การพิจารณา “treatment no less favourable”.....	242
- ข้อพิจารณาเรื่องระดับความเป็นไปได้ (degree of likelihood) ของผล กระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่จะทำให้เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า..	247
- ข้อพิจารณาตามนัยข้อโต้แย้งของไทยเรื่องการชั่งน้ำหนักผลกระทบ ทางด้านบวกในการพิจารณา “treatment no less favourable”.....	250
4.2.2.3 ความสอดคล้องของเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติม เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ยาสูบนำเข้าตามประมวล รัษฎากร กับ Article III:4.....	258
4.2.2.4 การยกข้อต่อสู้ของไทยตาม Article XX(d).....	262
- ข้อพิจารณาเกี่ยวกับปัญหาแง่มุมของมาตรการที่จะนำมาทดสอบตาม Article XX(d).....	268
- ข้อพิจารณาเรื่องการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่ยาสูบและบุหรี่ยาสูบปลอมกับ ความตกลงแกตต์ Article XX(d).....	280
4.2.3 ประเด็นตาม Article X.....	289
4.2.3.1 ความสอดคล้องของมาตรการการเผยแพร่ระเบียบเกี่ยวกับ	289

การค้าของไทยตาม Article X:1.....	
4.2.3.2 ขอบเขตของ Article X:3(a).....	295
4.2.3.3 การตีความ “uniform” “impartial” “reasonable” ตาม Article X	299
4.2.3.4 ความสอดคล้องของการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของ ไทย กับ Article X:3(a).....	304
4.2.3.5 ขอบเขตการปรับใช้ Article X:3(b) และความสัมพันธ์กับ Article X:1 และ Article X:3(a).....	314
- การตีความ “administrative actions relating to customs matters”	314
- ความสัมพันธ์กับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร.....	322
4.2.3.6 การตีความ “prompt review” ตาม Article X:3(b).....	331
4.2.3.7 ความสอดคล้องของการทบทวนการประเมินอากรของไทยกับ Article X:3(b).....	334
4.2.3.8 ความสอดคล้องของการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร ของไทยตาม Article X:3(b).....	344
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	366
5.1 บทสรุป.....	366
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	379
รายการอ้างอิง.....	387
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	395

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1. เปรียบเทียบ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์และ Article 11 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร	326

สารบัญแผนภาพ

แผนภาพที่	หน้า
1. แนวทางปฏิบัติในกรณีที่สุดการไม่เห็นด้วยกับราคาที่สำคัญโดยผู้นำเข้า	49
2. กระบวนการพิจารณายอมรับหรือปฏิเสธราคาตาม Article 1.2	184

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เมื่อวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2551 ฟิลิปปินส์ได้ร้องขอให้มีการปรึกษากับประเทศไทย ตามกระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกเกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและ มาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์ อันได้แก่ มาตรการเกี่ยวกับการ ประเมินราคาศุลกากร ค่าแถมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุง องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการวาง ประกันค่าภาษีอากรของผู้นำเข้าบุหรี่ โดยฟิลิปปินส์อ้างว่ามาตรการทางศุลกากรและมาตรการ ทางภาษีของไทยดังกล่าวไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมิน ราคาศุลกากรในหลายประการและมีการจัดตั้งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (Panel) เพื่อ วินิจฉัยตามคำร้องของฟิลิปปินส์ในประเด็นดังกล่าว

เมื่อวันที่ 15 เดือนพฤศจิกายน 2553 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีคำ วินิจฉัยว่าไทยไม่ได้ปฏิบัติตาม Article 1 Article 5 Article 7 Article 10 และ Article 16 ของความ ตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร¹ และ Article III:2 first sentence Article III:4 Article X:1 Article X:3(a) Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ปี 1994² ไทยได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต่อองค์กรอุทธรณ์ (Appellate Body) ในประเด็นที่เห็นว่า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องตาม Article III:2 Article III:4 และ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ เมื่อวันที่ 17 มิถุนายน 2554 องค์กรอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าไทยไม่ได้ปฏิบัติตามหน้าที่ตาม ความตกลงแกตต์ในประเด็นที่มีการอุทธรณ์ดังกล่าว และมีคำแนะนำให้ไทยดำเนินการให้ มาตรการที่ไม่สอดคล้องดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกในระยะเวลาที่

¹ ในวิทยานิพนธ์นี้ “ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร” หมายถึง Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 หรือที่เรียกกันว่า Customs Valuation Agreement

² ในวิทยานิพนธ์นี้ คำว่า “ความตกลงแกตต์” หมายถึง ความตกลงแกตต์ปี 1994 (The General Agreement on Tariffs and Trade 1994)

เหมาะสม เมื่อวันที่ 15 กรกฎาคม 2554 หน่วยงานระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกได้รับรองคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ดังกล่าว

ในบริบทของไทย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ได้วินิจฉัยประเด็นกฎหมายสำคัญเกี่ยวกับมาตรการของไทยที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่ยุติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 ว่าไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตต์ โดยเฉพาะในประเด็นเรื่องการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยุติ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การอุทธรณ์การประเมินอากรและคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร การคืนหลักประกันสำหรับค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ผลจากคำวินิจฉัยคดีดังกล่าวทำให้ไทยต้องดำเนินการให้กฎหมาย ระเบียบและวิธีปฏิบัติของไทยในเรื่องที่ไม่สอดคล้องดังกล่าวให้เป็นไปตามความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรในระยะเวลาที่เหมาะสมตามกระบวนการใน Dispute Settlement Understanding ขององค์การการค้าโลก³

ในแง่ของการประกอบธุรกิจของเอกชน คำตัดสินดังกล่าวมีนัยสำคัญต่อเอกชนผู้นำเข้าโดยเป็นการรับรองและให้หลักประกันต่อเอกชนว่ามาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยจะสอดคล้องกับความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร สภาพแวดล้อมการประกอบธุรกิจจะมีความแน่นอน โปร่งใส เป็นธรรม และสอดคล้องกับความเป็นจริงทางการค้าภายใต้หลักการค้าเสรีซึ่งสินค้านำเข้าจะไม่ถูกเลือกปฏิบัติจากแหล่งกำเนิด และมีการบริหารจัดการทางศุลกากรที่มีความเป็นกลางและเป็นรูปแบบเดียวกันเพื่อไม่ให้เป็นการอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจของเอกชน

³ ไทยได้สื่อสารไปถึงประธานองค์กรระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกว่าไทยตั้งใจที่จะปฏิบัติตามคำแนะนำและคำตัดสินขององค์กรระดับข้อพิพาทตามหน้าที่ที่มีต่อองค์การการค้าโลก (WT/DS371/12) และไทยและฟิลิปปินส์ได้ตกลงกันในระยะเวลาที่เหมาะสมในการปฏิบัติตามคำแนะนำและคำวินิจฉัยของหน่วยงานระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก ดังต่อไปนี้ ในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่บุหรี่ยุติในประเทศซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence และ Article III:4 ของความตกลงแกตต์ตาม paragraphs 8.3(b) และ (c) ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ระยะเวลาที่เหมาะสมที่ไทยจะต้องปฏิบัติตามคือ 15 เดือน ซึ่งครบกำหนดวันที่ 15 ตุลาคม 2555 และในเรื่องมาตรการอื่น ระยะเวลาที่เหมาะสมคือ 10 เดือน โดยครบกำหนดในวันที่ 15 พฤษภาคม 2555 (WT/DS371/14)

ด้วยเหตุนี้ การศึกษาประเด็นกฎหมายเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์โดยการวิเคราะห์กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องและแนวทางการตีความของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งและเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินการให้มาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกเพื่อมิให้เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจของผู้นำเข้าภายใต้หลักการค้าเสรีต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัญหาเกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่
2. เพื่อศึกษากฎหมาย ระเบียบและวิธีปฏิบัติของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่
3. เพื่อศึกษาแนวทางการตีความ การปรับใช้และการวินิจฉัยบทบัญญัติตามความตกลงแกตต์ ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรเกี่ยวกับมาตรการที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่
4. เพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่ให้สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตต์
5. เพื่อศึกษาแนวทางป้องกันมิให้มาตรการของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ขัดต่อความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตต์

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ศึกษาเฉพาะบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 ประมวลรัษฎากรพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 239 และระเบียบที่เกี่ยวข้องกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่ซึ่งเป็นประเด็นในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ (Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines) ความตกลง

แกตตีปี 1994 Article III Article VII Article X Article XX และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 1 Article 5 Article 7 Article 10 และ Article 16

1.4 สมมติฐาน

มาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยเกี่ยวกับบุหรี่ที่เป็นประเด็นในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตตี ทำให้เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจภายใต้หลักการค้าเสรี จึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย ระเบียบ และวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

วิจัยเอกสารโดยศึกษาความตกลงขององค์การการค้าโลก ได้แก่ ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และความตกลงแกตตีปี 1994 กฎหมาย กฎเกณฑ์ ระเบียบที่เกี่ยวข้องของไทยและคำพิพากษาศาลเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ขององค์การการค้าโลกในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์และคดีอื่นๆ บทความทางวิชาการและคำอธิบายกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้เข้าใจสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่
2. ทำให้เข้าใจกฎหมาย ระเบียบและวิธีปฏิบัติของไทยที่เกี่ยวข้องกับสินค้าประเภทบุหรี่
3. ทำให้เข้าใจแนวทางการตีความ การปรับใช้ และการวินิจฉัยบทบัญญัติตามความตกลงแกตตี ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรเกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่
4. ทำให้ทราบแนวทางในการแก้ไขมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่ให้สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตตี

5. ทำให้ทราบแนวทางป้องกันมิให้มาตรการของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่
ขัดต่อความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตต์

บทที่ 2

ความตกลงขององค์การการค้าโลกกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่

2.1 ความตกลงขององค์การการค้าโลกเกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่

2.1.1 ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

2.1.1.1 แนวคิดและหลักการ

การประเมินราคาศุลกากรเป็นกระบวนการศุลกากรที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรของสินค้านำเข้า ราคาศุลกากรมีความสำคัญในการคำนวณอากรที่ต้องชำระของสินค้านำเข้าซึ่งต้องเสียอากรตามราคา

ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร (Agreement on Implementation of Article VII of the GATT 1994 หรือ Customs Valuation Agreement) เป็นความตกลงที่ขยายออกมาจาก Article VII ของความตกลงแกตต์ซึ่งวางหลักทั่วไปเกี่ยวกับระบบการประเมินราคาเพื่อศุลกากรระหว่างประเทศ ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจึงมีหลักการพื้นฐานตาม Article VII ของความตกลงแกตต์ซึ่งให้ใช้ราคาที่แท้จริงของสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันและไม่ใช้ราคาสินค้าที่มีแหล่งกำเนิดในประเทศ ราคาที่กำหนดตามอำเภอใจ หรือราคาที่ไม่จริงในการกำหนดราคาเพื่อศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้า และหลักการสำคัญที่บัญญัติไว้ในส่วน Preamble ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร คือ หลักความเป็นรูปแบบเดียวกัน (Uniformity) หลักความแน่นอน (Certainty) และหลักความเป็นกลางของระบบประเมินราคาศุลกากร

ก่อนที่จะมีความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ราคาที่ใช้กำหนดราคาศุลกากรคือราคาตามนิยามบริสเซิลซึ่งให้ใช้ราคาปกติของตลาด (normal market price) เป็นราคาศุลกากร¹ ราคาดังกล่าวไม่ได้ใช้สะท้อนราคาที่แท้จริงที่มีการซื้อขายสินค้านำเข้า ไม่มีความยืดหยุ่นและไม่เป็นรูปแบบเดียวกัน เนื่องจากบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกาปฏิเสธที่จะใช้การประเมินราคาศุลกากรวิธีดังกล่าว ด้วยเหตุผลดังกล่าว ในปี ค.ศ. 1979 ระบบการประเมินราคา

¹ ราคาที่สินค้านำเข้าจะเสนอในตลาดเปิดระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระต่อกันและได้กำหนดสำหรับสินค้าแต่ละชนิดที่มีการประเมินอากร

ศุลกากรที่ใช้ราคาที่ได้ชำระหรือต้องชำระจริงสำหรับสินค้านำเข้าและราคาซื้อขายในการกำหนดราคาศุลกากรจึงเกิดขึ้นเพื่อให้มีระบบประเมินราคาสินค้าเพื่อศุลกากรที่เป็นธรรม มีรูปแบบเดียวกัน เป็นกลางและสอดคล้องกับความเป็นจริงทางการค้า ระบบการประเมินราคาศุลกากรดังกล่าวปรากฏในประมวลการประเมินราคาศุลกากรรอบโตเกียว ซึ่งภายหลังถูกแทนที่ด้วยความตกลงขององค์การการค้าโลกเกี่ยวกับการดำเนินการตาม Article VII ของความตกลงเกตต์ หรือที่เรียกว่า “ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร” ซึ่งมีการลงนามในการเจรจาอนุกรม

ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ส่วนที่ 1 กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร ส่วนที่ 2 การบริหารจัดการ การปรึกษาและการระงับข้อพิพาท ส่วนที่ 3 การปฏิบัติที่พิเศษและแตกต่าง ส่วนที่ 4 บทบัญญัติส่วนสุดท้าย ในวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาเฉพาะส่วนที่ 1

2.1.1.2 กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร

ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ในส่วนที่ 1 Article ถึง Article 17 กำหนดเกี่ยวกับวิธีที่ใช้ในการประเมินราคาศุลกากร และกฎเกณฑ์เรื่องอื่น ๆ เกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร เช่น การให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้า และการรักษาข้อมูลซึ่งเป็นความลับของผู้นำเข้า เป็นต้น

2.1.1.2.1 วิธีการประเมินราคาศุลกากร

วิธีการประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรมี 6 วิธี โดยต้องใช้ตามลำดับดังต่อไปนี้

วิธีที่ 1 ราคาซื้อขาย (transaction value)

วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายสินค้าที่เหมือนกัน (transaction value of identical goods)

วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายสินค้าที่คล้ายกัน (transaction value of similar goods)

วิธีที่ 4 การใช้วิธีคำนวณราคาแบบหักทอน (deductive method)

วิธีที่ 5 การใช้วิธีคำนวณราคาขึ้น (computed method)

วิธีที่ 6 การใช้วิธีคำนวณราคาแบบย้อนกลับ (fall-back method)

ทั้งนี้ วิธีที่ 4 และ 5 สามารถสลับลำดับการใช้ก่อนได้หากผู้นำเข้าร้องขอ

ก. วิธีที่ 1 ราคาซื้อขาย (transaction value)

ราคาซื้อขายเป็นหลักพื้นฐานที่สำคัญในการกำหนดราคาศุลกากรและเป็นวิธีแรกในการประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 1 ของความตกลงดังกล่าวระบุว่า “ราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าต้องเป็นราคาซื้อขาย ซึ่งเป็นราคาที่ได้ชำระไปจริงหรือต้องชำระสำหรับสินค้าเมื่อขายเพื่อนำเข้าในประเทศผู้นำเข้าโดยปรับราคาตามบทบัญญัติใน Article 8 และมีเงื่อนไขตามที่กำหนด”²

ราคาซื้อขายหรือราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระ คือการชำระทั้งหมดที่ผู้ซื้อได้ชำระหรือต้องชำระเพื่อประโยชน์ของผู้ขายสำหรับสินค้านำเข้า รวมทั้งการชำระทั้งหมดตามเงื่อนไขของการซื้อขายสินค้านำเข้าโดยผู้ซื้อให้ผู้ขายหรือบุคคลอื่นตามหน้าที่ที่มีต่อผู้ขาย³ โดยทั่วไปแล้วราคาซื้อขายเป็นราคาที่แสดงในบัญชีราคาสินค้า (invoice) เว้นแต่ในบางกรณีซึ่งต้องมีการปรับราคาตาม Article 8 เพื่อสะท้อนราคาที่แท้จริงตามหลักในการกำหนดราคาศุลกากรตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร⁴

การใช้ราคาซื้อขายในการกำหนดราคาศุลกากรต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. การซื้อขายต้องมีหลักฐานการซื้อขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้า เช่น ใบขนสินค้า สัญญา หรือคำสั่งซื้อ⁵
2. การซื้อขายดังกล่าวต้องไม่มีข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้สินค้าออกไปจากข้อจำกัดตามกฎหมายของประเทศผู้นำเข้า ข้อจำกัดเฉพาะพื้นที่ที่สินค้าอาจมีการขายต่อ หรือข้อจำกัดที่ไม่ได้มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อราคาของสินค้า⁶

² Article 1 of the Customs Valuation Agreement

“ The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted in accordance with the provisions of Article 8, provided...”

³ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation [online], 10 January, 2012. Available at: <http://www.asycuda.org/pdf%20docs/val.pdf>, p. 4.

⁴ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p. 3.

⁵ Ibid., p. 4.

⁶ Article 1.1(a)(i)-(iii) of the Customs Valuation Agreement

3. การซื้อขายหรือราคาซื้อขายต้องไม่อยู่ภายใต้เงื่อนไขหรือข้อพิจารณาเกี่ยวกับสินค้าที่จะต้องประเมินราคาเป็นเหตุให้ไม่สามารถกำหนดราคาได้⁷ เช่น ผู้ขายกำหนดราคาสินค้านำเข้าในเงื่อนไขว่าผู้ซื้อจะต้องซื้อสินค้าอื่น ๆ ในปริมาณที่ผู้ขายกำหนด ราคาของสินค้านำเข้าขึ้นอยู่กับราคาสินค้าอื่นที่ผู้ซื้อซื้อจากผู้ขาย หรือ ราคาอื่นๆของสินค้าที่ผู้ซื้อขายให้แก่ผู้ขาย ราคาดังกล่าวเป็นไปตามวิธีการชำระเงินที่ไม่เกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้า อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขและข้อพิจารณาเกี่ยวกับการผลิตและการตลาดของสินค้านำเข้าไม่เป็นเหตุให้ปฏิเสธราคาซื้อขาย⁸

4. ราคาซื้อขายดังกล่าวเป็นราคาเต็มโดยไม่มีกำไรส่วนใดส่วนหนึ่งจากการขายที่ตามมา การจำหน่ายหรือใช้สินค้าโดยผู้ซื้อโดยตรงหรือโดยอ้อมแก่ผู้ขาย เว้นแต่จะมีการปรับราคาตาม Article 8⁹

5. การซื้อขายดังกล่าวมีข้อมูลเพียงพอสำหรับการปรับราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระตาม Article 8 เช่น ค่าคอมมิสชัน ค่านายหน้า เว้นแต่ ค่าคอมมิสชันซื้อ ค่าบรรจุและบรรจุภัณฑ์ ค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียม กำไรที่ได้ กรณีที่การประเมินอยู่บนฐานราคาซี.ไอ.เอฟ. (C.I.F.) ต้องมีข้อมูลเรื่องค่าขนส่ง ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจนถึงสถานที่นำเข้า แต่ไม่รวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการนำเข้า เช่น ค่าอากร ค่าขนส่งภายหลังจากนำเข้า ค่าประกอบ เป็นต้น¹⁰¹¹

6. ผู้ซื้อและผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กัน

กรณีที่เกี่ยวข้องว่าผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กัน ระบุไว้ตาม Article 15 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ดังต่อไปนี้

1. กรณีบุคคลหนึ่งเป็นพนักงานหรือกรรมการในธุรกิจของอีกบุคคลหนึ่ง
2. กรณีเป็นที่รับรู้ตามกฎหมายว่าเป็นหุ้นส่วนทางธุรกิจกัน
3. กรณีเป็นนายจ้าง ลูกจ้างกัน

⁷ Article 1.1(b) of the Customs Valuation Agreement

⁸ Interpretative Note to Article 1.1(b), Annex I, Customs Valuation Agreement

⁹ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p. 4.

¹⁰ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p. 5.

¹¹ Interpretative Note to Article 1, Annex I, Customs Valuation Agreement

4. บุคคลใดเป็นเจ้าของ ควบคุม หรือถือหุ้นมากกว่าหรือเท่ากับ 5% ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงโดยตรงหรือทางอ้อมของบุคคลทั้งสองฝ่าย

5. บุคคลฝ่ายหนึ่งควบคุมอีกฝ่ายหนึ่งโดยทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรนี้ บุคคลหนึ่งจะถือว่าควบคุมอีกฝ่ายหนึ่งเมื่อบุคคลดังกล่าวอยู่ในสถานะที่ใช้สิทธิในการยับยั้งหรือกำกับอีกฝ่ายหนึ่งตามกฎหมายหรือในทางปฏิบัติจริง บุคคลดังกล่าวรวมถึงนิติบุคคลด้วยโดยอนุโลม¹²

6. บุคคลทั้งสองฝ่ายถูกควบคุมโดยทางตรงหรือทางอ้อมโดยบุคคลที่สาม หรือเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกัน

ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ราคาซื้อขายจะยอมรับได้ใน 2 กรณี กรณีแรก คือ ผู้นำเข้าแสดงได้ว่าความสัมพันธ์ไม่มีอิทธิพลต่อราคา ตาม Article 1.2(a) กรณีที่สองคือ ราคาซื้อขายใกล้เคียงกับราคาทดสอบตาม Article 1.2(b)¹³

กรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน Article 1.2(a) ระบุว่า “การพิจารณาว่าราคาซื้อขายจะยอมรับเป็นราคาเพื่อศุลกากรตาม paragraph 1 ได้หรือไม่นั้น ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันตามความหมายใน Article 15 ไม่เป็นเหตุให้ไม่ยอมรับราคาซื้อขาย ในกรณีดังกล่าวจะต้องมีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขาย และจะยอมรับราคาซื้อขายได้ต่อเมื่อความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่มีอิทธิพลต่อราคา กรณีเมื่อพิจารณาจากข้อมูลที่จัดหาโดยผู้เข้าหรือได้มาโดยทางอื่นแล้ว การบริหารจัดการศุลกากรมีเหตุในการพิจารณาว่าความสัมพันธ์มีอิทธิพลต่อราคา จะต้องมีการสื่อสารเหตุดังกล่าวไปยังผู้นำเข้าและผู้นำเข้าจะต้องได้รับโอกาสตามสมควรในการโต้ตอบ หากผู้นำเข้าร้องขอ การสื่อสารเหตุต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร”¹⁴

¹² Interpretative Note to Article 15 , Annex I, Customs Valuation Agreement

¹³ Interpretative Note to Article 1 Paragraph 2, Annex I, Customs Valuation Agreement

¹⁴ Article 1.2(a) of the Customs Valuation Agreement

In determining whether the transaction value is acceptable for the purposes of paragraph 1, the fact that the buyer and the seller are related within the meaning of Article 15 shall not in itself be grounds for regarding the transaction value as unacceptable. In such case the circumstances surrounding the sale shall be examined and the transaction value shall be accepted provided that the relationship did not influence the price. If, in the light of information provided by the importer or otherwise, the customs administration has grounds for considering that the relationship influenced the price, it shall communicate its grounds to the importer and the

จากบทบัญญัติดังกล่าว การยอมรับราคาซื้อขายกรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันจะกระทำได้ต่อเมื่อมีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายแล้วพบว่าความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีอิทธิพลต่อราคาซื้อขาย อย่างไรก็ตาม Article 1.2(a) มิได้ต้องการให้มีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายในทุกกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน การตรวจสอบดังกล่าวจะมีขึ้นเฉพาะกรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับการยอมรับราคาซื้อขายดังกล่าว ในกรณีที่ไม่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับการยอมรับราคา ราคาซื้อขายดังกล่าวควรได้รับการยอมรับโดยไม่ต้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า ตัวอย่างเช่น การบริหารจัดการศุลกากรได้ตรวจสอบความสัมพันธ์ดังกล่าวไว้ก่อนแล้ว หรือมีข้อมูลในรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ซื้อและผู้ขาย และอาจพอใจกับการตรวจสอบดังกล่าวหรือข้อมูลว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่กระทบต่อราคา¹⁵ ในกรณีที่ไม่สามารถยอมรับราคาซื้อขายโดยไม่ได้สวนเพิ่มเติม ผู้นำเข้าควรได้รับโอกาสในการหาข้อมูลเพิ่มเติมในรายละเอียดเท่าที่จำเป็นเพื่อให้สามารถตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายได้ การบริหารศุลกากรควรตรวจสอบในทุกด้านของการซื้อขายเพื่อใช้ในการพิจารณาว่าความสัมพันธ์มีอิทธิพลต่อราคาหรือไม่ รวมถึงวิธีการที่ผู้ซื้อและผู้ขายดำเนินการความสัมพันธ์ทางการค้ากัน และการได้มาซึ่งราคาดังกล่าว ในกรณีที่แสดงได้ว่าผู้ซื้อและผู้ขายทำการซื้อขายระหว่างกันเสมือนว่าไม่มีความสัมพันธ์กันเท่ากับว่าราคาไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์ เช่น การซื้อขายกันในราคาปกติซึ่งเป็นทางปฏิบัติของอุตสาหกรรมดังกล่าว หรือเป็นราคาที่ขายให้แก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง หรือกรณีที่ราคาดังกล่าวแสดงต้นทุนและกำไรซึ่งแสดงในรายงานประจำปีของบริษัทในสินค้าชนิดและระดับเดียวกัน

กรณีที่ศุลกากรพิจารณาจากข้อมูลที่จัดหาโดยผู้นำเข้าหรือได้มาโดยทางอื่นแล้วพบว่ามีความสัมพันธ์ที่มีอิทธิพลต่อราคา ศุลกากรอาจปฏิเสธราคาดังกล่าวได้ โดยศุลกากรจะต้องมีการสื่อสารเหตุดังกล่าวไปยังผู้นำเข้าและผู้นำเข้าจะต้องได้รับโอกาสตามสมควรในการโต้ตอบ และในกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอ การสื่อสารเหตุดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร

Article 1.2(b) ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุว่า

“ในการขายระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ราคาซื้อขายยอมรับได้และสินค้าจะมีการประเมินราคาตาม paragraph 1 ต่อเมื่อผู้นำเข้าแสดงได้ว่าราคาดังกล่าวใกล้เคียงอย่าง

importer shall be given a reasonable opportunity to respond. If the importer so requests, the communication of the grounds shall be in writing.

¹⁵ Interpretative Note to Article 1 Paragraph 2, Annex 1, Customs Valuation Agreement

ยิ่งกับราคาที่กำหนดราคาใดราคาหนึ่งในช่วงเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน ดังต่อไปนี้ (i) ราคาซื้อขายในการขายแก่ผู้ซื้อที่ไม่มีความสัมพันธ์กันในสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้าเดียวกัน (ii) ราคาศุลกากรของสินค้าเหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันที่กำหนดตาม Article 5 (iii) ราคาศุลกากรของสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันที่กำหนดตาม Article 6

ในการใช้การทดสอบดังกล่าว จะต้องพิจารณาตามสมควรเรื่องความแตกต่างในระดับการค้า ระดับปริมาณ กรณีตาม Article 8 และต้นทุนของผู้ขายในการขายกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กันซึ่งไม่เกิดขึ้นในการขายกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน”¹⁶

จากบทบัญญัติดังกล่าว Article 1.2(b) กำหนดราคาที่ใช้ในการทดสอบ 3 กรณี คือ 1. ราคาซื้อขายสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้าเดียวกัน กรณีผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กัน 2. ราคาศุลกากรของสินค้าเหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันที่ประเมินตามราคาหักทอน และ 3. ราคาศุลกากรของสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันที่ประเมินตามราคาคำนวณขึ้น กรณีที่ราคาซื้อขายกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันมีความใกล้เคียงอย่างยิ่งกับราคาทดสอบราคาใดราคาหนึ่ง ราคาซื้อขายดังกล่าวก็ยอมรับเป็นราคาศุลกากรได้ บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้โอกาสผู้นำเข้าที่จะแสดงว่าราคาซื้อขายใกล้เคียงอย่างยิ่งกับราคาทดสอบ (test value) ซึ่งเคยมีการยอมรับมาแล้วและสามารถยอมรับได้ตาม Article 1 เมื่อมีการทดสอบแล้ว กรณีไม่มีความจำเป็นที่ต้องตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายตาม Article 1:2(a) อีก กรณีที่ศุลกากรมีข้อมูลเพียงพอแล้วโดยไม่ต้องไต่สวนเพิ่มเติมและราคาซื้อขายดังกล่าวใกล้เคียงอย่างยิ่งกับราคาทดสอบ ศุลกากรไม่ควรขอให้ผู้นำเข้าแสดงว่าราคาซื้อขายใกล้เคียงอย่างยิ่งกับราคาทดสอบดังกล่าวอีก¹⁷

¹⁶ Article 1.2(b) of the Customs Valuation Agreement

“In a sale between related persons, the transaction value shall be accepted and the goods valued in accordance with the provisions of paragraph 1 whenever the importer demonstrates that such value closely approximates to one of the following occurring at or about the same time: (i) the transaction value in sales to unrelated buyers of identical or similar goods for export to the same country of importation; (ii) the customs value of identical or similar goods as determined under the provisions of Article 5; (iii) the customs value of identical or similar goods as determined under the provisions of Article 6;

In applying the foregoing tests, due account shall be taken of demonstrated differences in commercial levels, quantity levels, the elements enumerated in Article 8 and costs incurred by the seller in sales in which the seller and the buyer are not related that are not incurred by the seller in sales in which the seller and the buyer are related.

¹⁷ Interpretative Note to Article 1, Annex I, Customs Valuation Agreement

การพิจารณาว่าราคาหนึ่งใกล้เคียงเป็นอย่างยิ่ง (closely approximates) กับอีกราคาหนึ่งต้องพิจารณาจากหลายปัจจัย ได้แก่ ลักษณะของสินค้านำเข้า ลักษณะของอุตสาหกรรม ช่วงเวลาที่มีการนำเข้า และความสำคัญของความแตกต่างด้านราคา กรณีจึงต้องพิจารณาแต่ละกรณีไป โดยในสินค้าหนึ่งความแตกต่างในราคาเพียงเล็กน้อยอาจยอมรับไม่ได้ แต่ในอีกกรณีหนึ่งความแตกต่างอย่างมากอาจยอมรับได้¹⁸

การทดสอบตาม Article 1.2(b) จะใช้ได้ต่อเมื่อผู้นำเข้าริเริ่มและใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบเท่านั้น โดยไม่ใช่การสร้างราคาแทนที่แต่อย่างใด¹⁹

ข. วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายสินค้าที่เหมือนกัน (transaction value of identical goods)

กรณีที่ไม่สามารถใช้ราคาซื้อขายในการประเมินราคาศุลกากรตาม Article 1 ได้ Article 2 ให้ใช้ราคาซื้อขายสินค้าที่เหมือนกันเป็นราคาศุลกากร สินค้าที่เหมือนกันดังกล่าวจะต้องมีการขายสำหรับส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้าประเทศเดียวกันกับสินค้าที่กำลังมีการประเมิน และสินค้านี้จะต้องมีการส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้าที่กำลังมีการประเมินตาม Article 2.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร²⁰

สินค้าที่เหมือนกันดังกล่าวต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้ 1. เหมือนกันในทุกด้านรวมทั้งลักษณะทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง 2. ผลิตในประเทศเดียวกันกับสินค้าที่กำลังถูกประเมิน 3. และผลิตโดยผู้ผลิตเดียวกันกับสินค้าที่กำลังถูกประเมิน

ข้อยกเว้นบางประการยอมรับได้โดยเฉพาะในเรื่องต่อไปนี้²¹

¹⁸ Interpretative Note to Article 1, Annex I, Customs Valuation Agreement

¹⁹ Article 1.2(c) of the Customs Valuation Agreement

The tests set forth in paragraph 2(b) are to be used at the initiative of the importer and only for comparison purposes. Substitute values may not be established under the provisions of paragraph 2(b).

²⁰ Article 2.1(a) of the Customs Valuation Agreement

If the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Article 1, the customs value shall be the transaction value of identical goods sold for export to the same country of importation and exported at or about the same time as the goods being valued.

²¹ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p.7.

1. กรณีที่ไม่มีสินค้าที่เหมือนกันผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกันกับในประเทศที่ผลิตสินค้าที่กำลังมีการประเมิน สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตโดยผู้ผลิตรายอื่นในประเทศเดียวกันอาจนำมาพิจารณาได้

2. ความแตกต่างภายนอกเพียงเล็กน้อยซึ่งหากไม่มีแล้วจะเป็นไปตามความหมายของสินค้าเหมือนกัน ไม่เป็นการต้องห้ามสินค้าดังกล่าวจากการถือเป็นสินค้าเหมือนกัน

ความหมายของสินค้าที่เหมือนกันดังกล่าวไม่รวมถึงสินค้านำเข้าซึ่งได้รวมงานวิศวกรรม งานศิลปะ และอื่นๆ ซึ่งจัดหาโดยผู้ซื้อให้แก่ผู้ผลิตสินค้าโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายหรือขายในราคาตลาด ซึ่งได้กระทำในประเทศที่นำเข้าและไม่มีการปรับราคาตาม Article 8²²

ค.วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายสินค้าที่คล้ายคลึงกัน (transaction value of similar goods)

กรณีที่ไม่สามารถประเมินราคาตามวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 ได้ ให้ราคาซื้อขายสินค้าที่คล้ายคลึงกันเป็นราคาสุทธการ ราคาซื้อขายจะคำนวณในลักษณะเดียวกันในสินค้าที่คล้ายคลึงกัน โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. สินค้าดังกล่าวคล้ายคลึงกันอย่างยิ่งกับสินค้าที่กำลังมีการประเมินในเรื่องของวัตถุดิบที่เป็นองค์ประกอบและลักษณะต่างๆของสินค้า

2. สินค้าดังกล่าวสามารถใช้งานได้อย่างเดียวกันและใช้แทนกันได้ในทางพาณิชย์กับสินค้าที่มีการประเมินราคา

3. สินค้าที่ผลิตในประเทศและผู้ผลิตเดียวกันกับสินค้าที่กำลังมีการประเมินราคา

ในการประเมินราคาสุทธการตามวิธีนี้ สินค้าดังกล่าวต้องมีการขายในประเทศเดียวกันกับประเทศที่นำเข้าสินค้าที่กำลังมีการประเมิน และสินค้าดังกล่าวต้องมีการส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้าที่กำลังมีการประเมินราคา²³

²² UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p.7.

ง.วิธีที่ 4 การใช้วิธีประเมินราคาแบบหักทอน (deductive method)

วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนจะใช้ได้ต่อเมื่อราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าไม่สามารถกำหนดตาม Article 1 Article 2 และ Article 3 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้²⁴

ในการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาหักทอน Article 5 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุว่า “กรณีที่มีการขายสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันกับสินค้านำเข้าในประเทศที่นำเข้าในเงื่อนไขเดียวกันกับที่นำเข้าสินค้าดังกล่าว ราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าตามบทบัญญัตินี้จะกำหนดโดยใช้ราคาต่อหน่วยที่สินค้านำเข้า สินค้าเหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันกับสินค้านำเข้าได้มีการขายให้ผู้ซื้อที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ในปริมาณโดยรวมที่มากที่สุดในประเทศผู้นำเข้า และในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับเวลาที่มีการนำเข้าสินค้าที่กำลังมีการประเมินราคา โดยมีการหักทอนดังต่อไปนี้ (i) ค่าคอมมิชชันที่ปกติจะมีการชำระหรือตกลงที่จะชำระ ส่วนที่เป็นกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่รวมอยู่และเกี่ยวข้องกับการขายในประเทศที่นำเข้าสินค้าในชนิดและระดับเดียวกัน (ii) ค่าใช้จ่ายในการขนส่งตามปกติ ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องที่เกิดในประเทศที่นำเข้า (iii) ต้นทุนและค่าใช้จ่ายตาม paragraph 2 ของ Article 8 ได้แก่ ค่าขนส่งสินค้านำเข้า ค่าบรรจุหีบห่อ ค่าขนถ่ายลำเลียงสินค้านำเข้าไปยังท่าเรือหรือสถานที่ที่นำเข้า ค่าประกันภัยตามสมควร (iv) อากรศุลกากรและภาษีภายในประเทศอื่น ๆ ที่ต้องชำระในประเทศที่นำเข้า”²⁵

²³ Article 3(a) and Interpretative Note to Article 3 paragraph 4, Annex I, Customs Valuation Agreement

²⁴ Article 4 of the Customs Valuation Agreement

If the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Articles 1, 2 and 3, the customs value shall be determined under the provisions of Article 5 or, when the customs value cannot be determined under that Article, under the provisions of Article 6 except that, at the request of the importer, the order of application of Articles 5 and 6 shall be reversed.

²⁵ Article 5.1(a) of the Customs Valuation Agreement

If the imported goods or identical or similar imported goods are sold in the country of importation in the condition as imported, the customs value of the imported goods under the provisions of this Article shall be based on the unit price at which the imported goods or identical or similar imported goods are sold in the greatest aggregate quantity, at or about the time of the importation of the goods being valued, to persons who are not related to the persons from whom they buy such goods, subject to deductions for the following: (i) either the commissions usually paid or agreed to be paid or the additions usually made for profit and

กรณีที่ไม่มีการขายสินค้านำเข้า สินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันกับสินค้านำเข้าในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับเวลาที่มีการนำเข้าสินค้าที่กำลังมีการประเมินราคา ราคาศุลกากรจะต้องใช้ราคาต่อหน่วยที่สินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันกับสินค้านำเข้ามีการขายในประเทศที่นำเข้าในเงื่อนไขเดียวกับสินค้านำเข้าเป็นครั้งแรกหลังจากมีการนำเข้าสินค้าที่มีการประเมินราคา แต่ก่อนที่จะครบ 90 วันภายหลังจากมีการนำเข้า²⁶

กรณีที่ไม่มีการขายสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันกับสินค้านำเข้าขายในประเทศผู้นำเข้าในสภาพเดียวกับในเวลานำเข้า หากผู้นำเข้าร้องขอ ราคาศุลกากรจะต้องใช้ราคาต่อหน่วยที่สินค้านำเข้าหลังจากผ่านกระบวนการผลิตเพิ่มเติมมีการขายไปในจำนวนมากที่สุดแก่บุคคลในประเทศที่มีการนำเข้าซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับผู้ขาย โดยต้องหักมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการผลิตและรายการหักทอนตาม Article 5 paragraph 1(a)”²⁷

จากบทบัญญัติดังกล่าว การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาหักทอนตาม Article 5 จะนำมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาโดยใช้วิธีก่อนหน้านั้นตาม Article 1 ถึง Article 3 ได้ วิธีการประเมินราคาตาม Article 5 ทำโดยใช้ราคาที่มีการขายสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันกับสินค้านำเข้าในประเทศที่นำเข้าเป็นต้นตั้งและหักทอนด้วยต้นทุนกำไร และค่าใช้จ่ายอื่นของสินค้านำเข้าดังกล่าวตามที่กำหนด

general expenses in connection with sales in such country of imported goods of the same class or kind; (ii) the usual costs of transport and insurance and associated costs incurred within the country of importation; (iii) where appropriate, the costs and charges referred to in paragraph 2 of Article 8; and (iv) the customs duties and other national taxes payable in the country of importation by reason of the importation or sale of the goods.

²⁶ Article 5.1(b) of the Customs Valuation Agreement

(b) If neither the imported goods nor identical nor similar imported goods are sold at or about the time of importation of the goods being valued, the customs value shall, subject otherwise to the provisions of paragraph 1(a), be based on the unit price at which the imported goods or identical or similar imported goods are sold in the country of importation in the condition as imported at the earliest date after the importation of the goods being valued but before the expiration of 90 days after such importation.

²⁷ Article 5.2 of the Customs Valuation Agreement

If neither the imported goods nor identical nor similar imported goods are sold in the country of importation in the condition as imported, then, if the importer so requests, the customs value shall be based on the unit price at which the imported goods, after further processing, are sold in the greatest aggregate quantity to persons in the country of importation who are not related to the persons from whom they buy such goods, due allowance being made for the value added by such processing and the deductions provided for in paragraph 1(a).

ราคาของสินค้านำเข้า สินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันกับสินค้านำเข้าที่ขายในประเทศที่นำเข้าที่ใช้ในการคำนวณราคาศุลกากรต้องมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. การขายสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันกับสินค้านำเข้าต้องมี การขายในสภาพเดียวกับในเวลานำเข้า

กรณีที่ไม่มีราคาดังกล่าวและผู้นำเข้าร้องขอ ราคาศุลกากรจะเป็นราคาสินค้านำเข้าหรือสินค้าเหมือนกันหรือคล้ายกันกับสินค้านำเข้าในสภาพที่ผ่านกระบวนการผลิตเพิ่มเติมแล้วก็ได้ โดยราคาดังกล่าวต้องเป็นราคาต่อหน่วยในการขายในปริมาณที่มากที่สุด ซึ่งผู้ซื้อไม่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ขาย และต้องมีการหักทอนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการผลิตและมูลค่าตาม Article 5.1(a) (i) ถึง (iv)²⁸

2. ราคาดังกล่าวเป็น"ราคาต่อหน่วยในการขายที่มีปริมาณโดยรวมมากที่สุด"

"ปริมาณโดยรวมที่มากที่สุด" (the greatest aggregate quantity) หมายถึงราคา ที่สินค้านำเข้าขายได้ในจำนวนมากที่สุดแก่ผู้ซื้อที่ไม่มีความสัมพันธ์กันในระดับการขายทาง พาณิชยกรรมชั้นแรกภายหลังการนำเข้า การพิจารณา "ปริมาณโดยรวมที่มากที่สุด" จะต้องพิจารณา จากสินค้าทั้งหมดที่มีการขายในราคาหนึ่งๆและนำมาเปรียบเทียบกันว่าราคาใดเป็นราคาที่มีการ ขายสินค้าได้จำนวนมากที่สุด ราคาดังกล่าวจะถือเป็น "ราคาต่อหน่วยในการขายที่มีปริมาณ โดยรวมมากที่สุด"²⁹

3. การขายสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันกับสินค้านำเข้า ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับเวลาที่มีการนำเข้า

กรณีที่ไม่มีสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันกับสินค้านำเข้า ขายในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับเวลาที่มีการนำเข้า ราคาศุลกากรอาจใช้ราคาต่อหน่วย ของสินค้านำเข้าที่ขายในประเทศที่นำเข้าครั้งแรกสุดท้ายหลังมีการนำเข้าแต่ไม่เกิน 90 วัน หลังจากการนำเข้า และขายในสภาพเดียวกับสินค้าในขณะนำเข้า³⁰

4. ในการขาย ผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับบุคคลที่ตนซื้อ

²⁸ Article 5.2 of the Customs Valuation Agreement

²⁹ Interpretative Note to Article 5, Annex I, Customs Valuation Agreement

³⁰ Article 5.1(b) of the Customs Valuation Agreement

มูลค่าที่ต้องหักทอนออก ได้แก่ มูลค่าตาม (i) ถึง (iv) ของ Article 5 paragraph 1(a) ในกรณีที่ใช้ราคาสินค้าต่อหน่วยที่ผ่านกระบวนการผลิตเพิ่มเติมตาม Article 5.2 มูลค่าเพิ่มจากกระบวนการผลิตดังกล่าวต้องหักทอนออกจากราคาสินค้าต่อหน่วยด้วย นอกจากนี้ ภาษีท้องถิ่นที่ต้องชำระในการขายสินค้าซึ่งไม่ได้รวมในมูลค่าตาม (i) ถึง (iv) ต้องมีการหักออก และในส่วนของค่าใช้จ่ายทั่วไปหมายความรวมถึงค่าการตลาดโดยตรงและโดยอ้อมด้วย³¹ กรณีค่าคอมมิสชันหรือกำไรตามปกติและค่าใช้จ่ายทั่วไป การพิจารณาว่าสินค้าเป็นชนิดและระดับเดียวกันหรือไม่ต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณีไปโดยพิจารณาจากเหตุการณ์แวดล้อม และต้องมีการตรวจสอบการขายภายในประเทศที่นำเข้าและจัดหาข้อมูลที่เป็นในเรื่องกลุ่มที่แคบที่สุดหรือความหลากหลายของสินค้าในชนิดหรือระดับเดียวกัน โดย “สินค้าที่ชนิดและระดับเดียวกัน” ตามความหมายของ Article 5 นี้ รวมถึงสินค้าที่นำเข้าจากประเทศเดียวกับสินค้าที่มีการประเมินและสินค้าที่นำเข้าจากประเทศอื่นด้วย³²

จ.วิธีที่ 5 การใช้วิธีคำนวณราคาขึ้น (computed method)

ราคาที่คำนวณขึ้น หมายถึง ราคาที่ได้จากผลรวมของต้นทุนการผลิตของสินค้าที่กำลังมีการประเมิน รวมกับกำไรและค่าใช้จ่ายโดยทั่วไป ต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่มักจะสะท้อนในการขายจากประเทศที่ส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้าสินค้าในชนิดและระดับเดียวกัน³³ กล่าวคือ ราคาที่คำนวณขึ้นมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

1. ต้นทุนการผลิต (ราคาของวัสดุอุปกรณ์และการประดิษฐ์)

ต้นทุนหรือราคาของวัสดุอุปกรณ์และการประดิษฐ์ หรือกระบวนการผลิตอื่น ๆ ที่นำมาใช้ในการผลิตสินค้านำเข้า³⁴ วัสดุอุปกรณ์จะต้องรวมทั้งวัตถุดิบ เช่น ไม้ เหล็ก ตะกั่ว ดินเหนียว เป็นต้น ต้นทุนในการได้มาซึ่งวัตถุดิบจนถึงสถานที่ทำการผลิต ขึ้นส่วนที่จะนำมาประกอบ เช่น วงจรไฟฟ้ารวม และ ส่วนต่างๆที่จะนำมาประดิษฐ์ซึ่งในที่สุดจะนำมาประกอบขึ้น การประดิษฐ์รวมทั้งต้นทุนค่าแรงและต้นทุนอื่นๆในการประกอบเข้าด้วยกันเมื่อเป็นการดำเนินการประกอบซึ่งไม่ใช่กรณีผลิต และราคาโดยอ้อม เช่น ค่าบริหารจัดการโรงงาน ค่าบำรุงรักษาโรงงาน ค่าล่วงเวลา เป็นต้น ต้นทุนหรือราคาจะกำหนดโดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าที่กำลังมี

³¹ Interpretative Note to Article 5, Annex I Customs Valuation Agreement

³² Interpretative Note to Article 5 paragraph 9, Annex I, Customs Valuation Agreement

³³ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p.9.

³⁴ Article 6.1(a) of the Customs Valuation Agreement

การประเมินซึ่งจัดหามาโดยผู้ผลิต ในกรณีที่ราคาข้างต้นไม่ได้รวมต้นทุนการบรรจุและค่าใช้จ่าย ความช่วยเหลือ งานวิศวกรรม และงานศิลปะที่ได้กระทำในประเทศที่นำเข้า มูลค่าดังกล่าวจะต้องนำไปรวมด้วย³⁵

2. กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไป

กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปซึ่งมักจะสะท้อนในการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้าสินค้าชนิดและระดับเดียวกันบนฐานข้อมูลที่กำหนดโดยผู้ผลิต “สินค้าที่ชนิดและระดับเดียวกัน” หมายถึงสินค้าที่อยู่ในกลุ่มหรือจำพวกเดียวกันที่มีการผลิตโดยอุตสาหกรรมหนึ่งๆ หรือภาคอุตสาหกรรมหนึ่ง และรวมถึงสินค้าที่เหมือนกันและคล้ายคลึงกันด้วย³⁶ จำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายโดยทั่วไปต้องนำมาพิจารณาทั้งหมด เช่น ผลรวมของกำไรและค่าใช้จ่ายโดยทั่วไป ค่าใช้จ่ายโดยทั่วไปอาจรวมค่าเช่า ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำ และค่าธรรมเนียมตามกฎหมาย เป็นต้น³⁷

3. ค่าใช้จ่ายอื่นเพิ่มเติม

ค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมอื่นๆซึ่งควรนำมารวมในราคาด้วย³⁸ เช่น ต้นทุนการขนส่งสินค้านำเข้าไปยังท่าเรือ หรือสถานที่ที่ทำการนำเข้า ค่าบรรจุหีบห่อ ค่าขนถ่ายและลำเลียง ซึ่งเกี่ยวกับการขนส่งสินค้านำเข้าไปยังท่าเรือหรือสถานที่ที่ทำการนำเข้า และต้นทุนค่าประกันภัย³⁹

ในการได้มาซึ่งข้อมูลที่เป็นองค์ประกอบในการกำหนดราคาตามวิธีนี้ ประเทศสมาชิกไม่สามารถกำหนดหรือบังคับบุคคลที่ไม่ใช่สัญชาติของตนให้ต้องถูกตรวจสอบ ให้อนุญาต ในการเข้าถึงบัญชีหรือบันทึกใดเพื่อการกำหนดราคาที่สามารถขึ้นตามวิธีนี้ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่ผู้ผลิตสินค้าอาจทำการรับรองในอีกประเทศหนึ่งโดยเจ้าหน้าที่ของประเทศผู้นำเข้าด้วยยินยอมของผู้ผลิตและโดยเงื่อนไขว่าประเทศสมาชิกได้มีการบอกกล่าวล่วงหน้าอย่างเพียงพอแก่รัฐบาลของประเทศนั้น และไม่มีการคัดค้าน⁴⁰

³⁵ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p.9.

³⁶ Article 6.1(b) of the Customs Valuation Agreement

³⁷ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p.9.

³⁸ Article 6.1(c) of the Customs Valuation Agreement

³⁹ UNCTAD, GATT/WTO Customs Valuation, p.9.

⁴⁰ Article 6.2 of the Customs Valuation Agreement

ฉ.วิธีที่ 6 การใช้วิธีคำนวณราคาแบบย้อนกลับ (fall-back method)

ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 7 paragraph 1 ระบุว่า

“กรณีที่ราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าไม่สามารถประเมินได้ตาม Article 1 ถึง Article 6 รวมกัน ราคาศุลกากรจะต้องประเมินโดยใช้วิธีที่สมเหตุสมผลสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของความตกลงนี้ Article VII ของความตกลงแกตตีปี 1994 และอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศที่นำเข้า”⁴¹ และในการประเมินตามวิธีนี้ ราคาศุลกากรต้องไม่ประเมินบนพื้นฐานของกรณีที่ระบุตาม Article 7 paragraph 2 ดังต่อไปนี้⁴²

(เอ) ราคาขายของสินค้าที่ผลิตในประเทศที่นำเข้าสินค้านี้

(บี) ระบบที่ให้ยอมรับราคาเพื่อศุลกากรโดยเลือกราคาที่สูงกว่าในสองราคา

(ซี) ราคาของสินค้าในตลาดภายในประเทศผู้ส่งออก

(ดี) ต้นทุนในการผลิตนอกเหนือจากราคาที่คำนวณขึ้นที่ได้ประเมินจากราคาสินค้าเหมือนกันหรือคล้ายกันตาม Article 6

(อี) ราคาสินค้าเพื่อการส่งออกไปยังประเทศอื่นนอกจากประเทศที่นำเข้า

(เอฟ) ราคาศุลกากรขั้นต่ำ

⁴¹ Article 7.1 of the Customs Valuation Agreement

If the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Articles 1 through 6, inclusive, the customs value shall be determined using reasonable means consistent with the principles and general provisions of this Agreement and of Article VII of GATT 1994 and on the basis of data available in the country of importation.

⁴² Article 7.2 of the Customs Valuation Agreement

No customs value shall be determined under the provisions of this Article on the basis of: (a) the selling price in the country of importation of goods produced in such country; (b) a system which provides for the acceptance for customs purposes of the higher of two alternative values; (c) the price of goods on the domestic market of the country of exportation; (d) the cost of production other than computed values which have been determined for identical or similar goods in accordance with the provisions of Article 6; (e) the price of the goods for export to a country other than the country of importation; (f) minimum customs values; or (g) arbitrary or fictitious values.

(จ) ราคาที่กำหนดขึ้นเองตามอำเภอใจหรือโดยไม่เป็นธรรม”

นอกจากนี้ กรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอ ผู้นำเข้าจะต้องได้รับการบอกกล่าวซึ่งทำเป็นลายลักษณ์อักษรในราคาศุลกากรที่กำหนดตามบทบัญญัตินี้ และวิธีที่ใช้ในการประเมินราคาดังกล่าว⁴³

จากบทบัญญัตินี้ การประเมินราคาศุลกากรโดยใช้วิธีคำนวณย้อนกลับ เป็นวิธีสุดท้ายในการประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร วิธีดังกล่าวจะใช้ต่อเมื่อวิธีการตาม Article 1 ถึง 6 ไม่สามารถใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้ Article 7 ระบุให้การกำหนดราคาศุลกากรต้องใช้วิธีการที่สมเหตุสมผลและสอดคล้องกับหลักการดังต่อไปนี้

1. หลักการและบทบัญญัติทั่วไปของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

การกำหนดราคาศุลกากรตาม Article 7 ต้องสอดคล้องกับหลักการสำคัญที่บัญญัติไว้ในส่วน Preamble ของความตกลงนี้ คือ ความเป็นรูปแบบเดียวกัน (Uniformity) หลักความแน่นอน (Certainty) และหลักความเป็นกลางของระบบประเมินราคาศุลกากร⁴⁴

2. Article VII ของความตกลงแกตตีปี 1994

การกำหนดราคาศุลกากรต้องสอดคล้องกับหลักการใน Article VII ของความตกลงแกตตีปี 1994 โดยราคาที่ใช้เพื่อกำหนดราคาศุลกากรต้องอยู่บนพื้นฐานราคาที่แท้จริงของสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันกับสินค้านำเข้า และไม่ใช้ราคาสินค้าที่มีแหล่งกำเนิดในประเทศ ราคาที่กำหนดตามอำเภอใจ หรือราคาที่ไม่จริง⁴⁵

3. การกำหนดราคาบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศผู้นำเข้า

⁴³ Article 7.3 of the Customs Valuation Agreement

If the importer so requests, the importer shall be informed in writing of the customs value determined under the provisions of this Article and the method used to determine such value.

⁴⁴ Recognizing the importance of the provisions of Article VII of GATT 1994 and desiring to elaborate rules for their application in order to provide greater uniformity and certainty in their implementation.

⁴⁵ Article VII of the GATT

การกำหนดราคาศุลกากรต้องใช้ข้อมูลทั้งหมดที่ประเทศผู้นำเข้ามีอยู่ในเวลาที่กำหนดราคาศุลกากร

เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ Article 7 ราคาศุลกากรที่กำหนดตามวิธีนี้จะต้องใช้ราคาศุลกากรที่ได้กำหนดก่อนหน้านี้ให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ และควรใช้ราคาที่กำหนดตาม Article 1 ถึง 6 เป็นหลักในการกำหนดราคาโดยใช้อย่างยิ่งยวดตามสมควร⁴⁶

ตัวอย่างกรณีการใช้ราคาที่กำหนดตาม Article 1 ถึง 6 โดยมีการตีความอย่างยี่ดหุ่ยมีดังต่อไปนี้⁴⁷

1. กรณีที่มีสินค้าเหมือนกันแต่สินค้านี้ดงกล่าวไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่มีการส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้านำเข้าที่กำลังมีการประเมินราคา ในการตีความอย่างยี่ดหุ่ย ราคาสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศอื่นนอกจากประเทศที่ส่งออกสินค้าที่กำลังมีการประเมิน หรือราคาศุลกากรของสินค้าเหมือนกันที่ได้ประเมินแล้วตาม Article 5 และ 6 อาจนำมาใช้ในการประเมินราคาศุลกากรได้

2. กรณีที่มีสินค้าที่คล้ายคลึงกันแต่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่ว่าสินค้านี้ดงกล่าวต้องมีการส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้านำเข้าที่กำลังมีการประเมิน ในการตีความอย่างยี่ดหุ่ย ราคาของสินค้าที่คล้ายคลึงกันอาจผลิตในประเทศอื่นนอกจากประเทศที่ส่งออกสินค้าที่กำลังมีการประเมิน หรือราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าที่ได้กำหนดราคาตาม Article 5 และ Article 6 สามารถนำมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรตาม Article 7 ได้

3. กรณีราคาที่จะนำมาใช้ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการใช้วิธีหักทอนที่ว่าสินค้านี้ดงกล่าวต้องมีการขายในเงื่อนไขเดียวกับสินค้านำเข้าตาม Article 5.1(a) ในการตีความอย่างยี่ดหุ่ย เงื่อนไขเรื่องการขายภายในเวลา 90 วันนับแต่มีการขายสินค้านำเข้าอาจยี่ดหุ่ยระยะเวลาออกไปได้

⁴⁶Interpretative Note to Article 7, Annex I, Customs Valuation Agreement

⁴⁷ Interpretative Note to Article 7, Annex I, Customs Valuation Agreement

2.1.1.2.2 กฎเกณฑ์เรื่องอื่นๆเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร

ก. การรักษาข้อมูลความลับของผู้นำเข้าตาม Article 10

Article 10 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ระบุว่า “ข้อมูลทั้งหมดที่โดยสภาพเป็นความลับหรือได้มาในลักษณะที่เป็นความลับเพื่อการประเมินราคาศุลกากรจะต้องรักษาเป็นความลับอย่างเคร่งครัด เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องต้องไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวโดยปราศจากการอนุญาตโดยเฉพาะเจาะจงจากบุคคลหรือรัฐบาลที่จัดหาข้อมูลดังกล่าว เว้นแต่ในกรณีที่ข้อมูลดังกล่าวจำเป็นจะต้องเปิดเผยในการดำเนินการทางศาล”⁴⁸

จากบทบัญญัติดังกล่าว ในการประเมินราคาศุลกากร เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาศุลกากรมีหน้าที่รักษาข้อมูลที่ใช้ในการประเมินราคาศุลกากรเป็นความลับอย่างเคร่งครัด และต้องไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากบุคคลหรือรัฐบาลที่ให้ข้อมูลดังกล่าวโดยเฉพาะเป็นกรณีไป

ข. การให้คำอธิบายวิธีประเมินราคาแก่ผู้นำเข้าตาม Article 16

Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุว่า “เมื่อมีการร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษรโดยผู้นำเข้า ผู้นำเข้าจะต้องมีสิทธิได้รับคำอธิบายเป็นลายลักษณ์อักษรจากการบริหารจัดการศุลกากรของประเทศผู้นำเข้าว่าวิธีการประเมินราคาศุลกากรในสินค้าของผู้นำเข้าทำอย่างไร”⁴⁹

จากบทบัญญัติดังกล่าว ผู้นำเข้ามีสิทธิที่จะได้รับคำอธิบายจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่ประเมินราคาศุลกากรหากผู้นำเข้าร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษรไปยังหน่วยงานดังกล่าว

⁴⁸ Article 10 of the Customs Valuation Agreement

All information which is by nature confidential or which is provided on a confidential basis for the purposes of customs valuation shall be treated as strictly confidential by the authorities concerned who shall not disclose it without the specific permission of the person or government providing such information, except to the extent that it may be required to be disclosed in the context of judicial proceedings.

⁴⁹ Article 16 of the Customs Valuation Agreement

Upon written request, the importer shall have the right to an explanation in writing from the customs administration of the country of importation as to how the customs value of the importer's goods was determined.

คำอธิบายดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและกล่าวถึงวิธีที่ศุลกากรใช้ในการประเมินราคา
ศุลกากรสำหรับสินค้าของผู้นำเข้า

ค. กรณีสงสัยความแท้จริงของราคาที่สำแดงตาม Article 17

Article 17 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุว่า “ไม่มีส่วนใด
ในความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจะตีความเป็นการจำกัดหรือทำให้เกิดข้อสงสัยใน
สิทธิของการบริหารจัดการศุลกากรที่จะทำให้พอใจในความแท้จริงหรือความถูกต้องของคำบอก
กล่าว เอกสาร หรือแถลงการณ์ที่มีการเสนอในกระบวนการประเมินราคาศุลกากร”⁵⁰

บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการยอมรับว่าในการใช้ความตกลงว่าด้วยการประเมิน
ราคาศุลกากร การบริหารจัดการศุลกากรอาจจำเป็นต้องสืบหาความจริงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือ
ความถูกต้องของคำกล่าว เอกสาร หรือแถลงการณ์ใดที่เสนอเพื่อวัตถุประสงค์ทางศุลกากร
บทบัญญัตินี้รับรู้ว่าการสืบหาความจริงอาจทำเพื่อพิสูจน์ว่าราคาที่สำแดงหรือเสนอต่อศุลกากร
เกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากรสมบูรณ์และถูกต้อง ประเทศสมาชิกโดยกฎหมายหรือ
กระบวนการภายในประเทศมีสิทธิที่มีความร่วมมืออย่างเต็มที่จากผู้นำเข้าในกระบวนการ
ดังกล่าว⁵¹

กรณีที่การบริหารจัดการศุลกากรมีเหตุผลที่จะสงสัยความจริงหรือความถูกต้อง
ของราคาที่สำแดง เนื่องจากการประเมินราคาศุลกากรใช้ราคาซื้อขายเป็นหลักในการกำหนดราคา
ศุลกากรและต้องอาศัยข้อมูลจากเอกสารที่ผู้นำเข้าจัดหามาให้เป็นอย่างมากซึ่งอาจเกิดกรณีที่
สงสัยในความจริงหรือความถูกต้องของข้อมูลที่ได้จากเอกสารดังกล่าว Article 17 ของความตกลง

⁵⁰ Article 17 of the Customs Valuation Agreement

Nothing in this Agreement shall be construed as restricting or calling into question the rights of customs administrations to satisfy themselves as to the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented for customs valuation purposes.

⁵¹ Annex III paragraph 6, Customs Valuation Agreement , Article 17 recognizes that in applying the Agreement, customs administrations may need to make enquiries concerning the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented to them for customs valuation purposes. The Article thus acknowledges that enquiries may be made which are, for example, aimed at verifying that the elements of value declared or presented to customs in connection with a determination of customs value are complete and correct. Members, subject to their national laws and procedures, have the right to expect the full cooperation of importers in these enquiries.

ว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจึงมีขึ้นเพื่อรับรองว่าการบริหารจัดการศุลกากรมีสิทธิที่จะทำให้พอใจเกี่ยวกับความจริงหรือความถูกต้องของค่ากล่าว เอกสาร หรือการแถลงการณ์ได้ ใน Ministerial Decision at Marrakesh กล่าวถึงกระบวนการที่ต้องปฏิบัติตามในกรณีตาม Article 17 ดังต่อไปนี้⁵²

ในขั้นตอนแรก ศุลกากรอาจขอให้ผู้นำเข้าจัดหาคำอธิบายเพิ่มเติมเพื่อแสดงว่าราคาที่สำแดงนั้นแสดงถึงจำนวนที่ผู้นำเข้าได้ชำระไปจริงหรือต้องชำระในสินค้านำเข้า ขั้นตอนที่สอง หากศุลกากรยังคงมีข้อสงสัยตามสมควรภายหลังจากการรับข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า หรือไม่มีการตอบสนองดังกล่าว ศุลกากรอาจมีคำสั่งว่ากรณีดังกล่าวไม่สามารถใช้ราคาซื้อขายในการกำหนดราคาศุลกากรได้ และขั้นตอนที่สาม ก่อนที่จะปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าว ศุลกากรต้องสื่อสารเหตุผลแก่ผู้นำเข้าและต้องให้ระยะเวลาตามสมควร นอกจากนี้ ศุลกากรต้องสื่อสารเหตุผลในคำสั่งอันเป็นที่สุดไปยังผู้นำเข้าเป็นลายลักษณ์อักษร กล่าวโดยสรุป ศุลกากรมีหน้าที่ 4 ประการต่อผู้นำเข้า คือ 1. ศุลกากรต้องให้โอกาสแก่ผู้นำเข้าที่จะจัดหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาว่าจะใช้ราคาซื้อขายได้หรือไม่ 2. ศุลกากรต้องสื่อสารเหตุผลแก่ผู้นำเข้าก่อนที่จะมีคำสั่งอันเป็นที่ยุติโดยไม่กำหนดรูปแบบว่าต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร 3. ศุลกากรต้องให้โอกาสผู้นำเข้าเป็นระยะเวลาที่สมควรที่จะได้ตอบ และ 4. ศุลกากรต้องให้เหตุผลในคำสั่งอันเป็นที่ยุติเป็นลายลักษณ์อักษร

2.1.2 ความตกลงแกตตีปี 1994

ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้าหรือความตกลงแกตตี (General Agreement on Tariffs and Trade – GATT) เป็นความตกลงที่ให้หลักประกันสิทธิทางการค้าที่สำคัญแก่ประเทศสมาชิก และผูกพันประเทศสมาชิกให้ดำเนินนโยบายทางการค้าตามพันธกรณีต่างๆในความตกลง ความตกลงแกตตีทำหน้าที่เป็นกติกาในการค้าระหว่างประเทศที่สำคัญเพื่อให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมและการค้าที่เสรีมากขึ้นตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การการค้าโลก บทบัญญัติในความตกลงแกตตีมีหลักการพื้นฐานที่สำคัญดังต่อไปนี้ คือ หลักการค้าที่เสรี

⁵² WTO, Analytical Index: Customs Valuation Agreement [online], 10 January, 2012.

มากขึ้น (freer trade) หลักความโปร่งใสและคาดการณ์ได้ (transparency and predictability) และหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (non-discrimination)

2.1.2.1 หลักการค้าเสรีมากขึ้น

การค้าเสรีมากขึ้น (Freer trade) เป็นวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งองค์การการค้าโลก การค้าเสรีจะเกิดขึ้นโดยการลดอุปสรรคทางการค้าต่างๆ รวมถึงอุปสรรคทางการค้าที่เป็นภาษี เช่น อากรศุลกากร และมาตรการต่างๆ เช่น การห้ามนำเข้า หรือการกำหนดโควต้าซึ่งจำกัดปริมาณอย่างเลือกปฏิบัติ และอุปสรรคทางการค้าที่ไม่ใช่ภาษีในสินค้า บริการและทรัพย์สินทางปัญญา⁵³

2.1.2.2 หลักการไม่เลือกปฏิบัติ

หลักการไม่เลือกปฏิบัติเป็นหลักการเพื่อให้ทุกประเทศที่เป็นสมาชิกองค์การการค้าโลกได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน กล่าวคือ ประเทศสมาชิกปฏิบัติต่อประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่งอย่างไร ก็จะต้องให้การปฏิบัติเช่นนั้นต่อประเทศสมาชิกอื่นด้วย หลักการไม่เลือกปฏิบัติเป็นกลไกสำคัญของความตกลงแกตต์ในการลดอุปสรรคทางการค้าให้เหลือน้อยที่สุด⁵⁴

หลักการไม่เลือกปฏิบัติในความตกลงแกตต์ ได้แก่ หลักปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์อย่างยิ่ง (Most-favored nation treatment) และหลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติ (National treatment)

2.1.2.2.1 หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์อย่างยิ่งตาม Article I

หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์อย่างยิ่ง (Most-Favoured-Nation treatment หรือ MFN) เป็นหลักการพื้นฐานของบทบัญญัติต่างๆ ในความตกลงแกตต์ หลักการดังกล่าวอยู่ใน Article I ของความตกลงแกตต์ปี 1994 ซึ่งระบุว่า “ผลประโยชน์ การอนุเคราะห์ เอกสิทธิ หรือความคุ้มกันใดที่ประเทศสมาชิกใดให้แก่สินค้าซึ่งมีถิ่นกำเนิดในประเทศอื่นใด หรือมีจุดหมายปลายทางไปยังประเทศอื่นใดต้องให้โดยทันทีและไม่มีเงื่อนไขแก่สินค้าที่เหมือนกันซึ่งมี

⁵³WTO, Understanding the WTO - principles of the trading system [online], Available at: http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm

⁵⁴ ทัชชฌาย์ (ฤกษ์ระสวด) ทองอุไร, แกตต์และองค์การการค้าโลก (WTO), พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน, 2554) หน้า 33-34.

ถิ่นกำเนิดในประเทศสมาชิกทั้งปวง หรือมีจุดมุ่งหมายปลายทางไปยังอาณาเขตของประเทศสมาชิกอื่นทั้งปวง” ตามหลักการดังกล่าว ประเทศสมาชิกทั้งหลายไม่สามารถให้การปฏิบัติที่แตกต่างระหว่างประเทศสมาชิกคู่ค้าโดยให้ประเทศสมาชิกบางประเทศได้รับความอนุเคราะห์มากกว่าประเทศสมาชิกอื่นได้ กล่าวคือ ประเทศสมาชิกต้องให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีศุลกากร ค่าธรรมเนียมต่างๆที่เกี่ยวกับการนำเข้าส่งออก รวมถึงวิธีการในการจัดเก็บ กฎเกณฑ์ระเบียบพิธีเกี่ยวกับการนำเข้าและส่งออก และกฎระเบียบด้านภาษีภายในประเทศและการขาย ซึ่งให้แก่สินค้าที่มาจากประเทศสมาชิกหนึ่งแก่สินค้าที่เหมือนกันที่มาจากประเทศสมาชิกอื่นด้วย⁵⁵

ข้อยกเว้นของหลัก MFN มีอย่างจำกัด เช่น กรณีมีการจัดตั้งความตกลงการค้าเสรีระหว่างประเทศ หรือการให้สิทธิพิเศษแก่ประเทศกำลังพัฒนาในการเข้าสู่ตลาด⁵⁶

2.1.2.2.2 หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติตาม Article III

หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติ (National Treatment) เป็นหลักที่ให้ปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันและไม่เลือกปฏิบัติระหว่างสินค้านำเข้ากับสินค้าที่ผลิตในประเทศผู้นำเข้า กล่าวคือ เป็นการไม่เลือกปฏิบัติเมื่อสินค้าเข้าพรมแดนมาแล้ว สินค้าจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันตั้งแต่นำเข้ามาจนถึงการบริโภคภายในประเทศ⁵⁷ หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติเป็นหลักการสำคัญในบทบัญญัติ Article III ของความตกลงแกตตีปี 1994

Article III ของความตกลงแกตตีระบุว่า “ประเทศสมาชิกทั้งหลายยอมรับว่า ภาษีภายในประเทศและค่าธรรมเนียมภายในประเทศอื่นๆ กฎหมายข้อบังคับและข้อกำหนด ซึ่งมีผลกระทบต่อการขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย หรือการใช้ของสินค้า และข้อบังคับภายในประเทศเกี่ยวกับปริมาณซึ่งต้องมีการผสม การแปรรูป หรือการใช้สินค้าในจำนวนหรือสัดส่วนที่กำหนด ไม่ควรมานำมาใช้กับสินค้านำเข้า หรือสินค้าที่ผลิตภายในประเทศในลักษณะที่เป็นการคุ้มครองการผลิตภายในประเทศ”⁵⁸

⁵⁵ ทัชชมัย (ฤกษ์สุด) ทองอุไร, แกตตีและองค์การการค้าโลก (WTO), พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 38.

⁵⁶ WTO, Understanding the WTO - principles of the trading system.

⁵⁷ ทัชชมัย (ฤกษ์สุด) ทองอุไร, กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ องค์การการค้าโลก (WTO): บททั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2554), หน้า 91.

⁵⁸ Article III:1 of the GATT, “ The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture,

Article III paragraph 2 ระบุว่า “ บรรดาสินค้าของประเทศสมาชิกใดที่นำเข้ามาในอาณาเขตของประเทศสมาชิกอื่นใดจะไม่ถูกเก็บภาษีภายในหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศไม่ว่าอยู่ในรูปแบบใดๆ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมเกินกว่าที่ใช้บังคับอยู่กับสินค้าภายในประเทศไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ยิ่งไปกว่านั้นประเทศสมาชิกไม่อาจเรียกเก็บภาษีภายในหรือค่าภาระภายในประเทศอื่น ๆ จากสินค้านำเข้าหรือสินค้าภายในประเทศในลักษณะที่ขัดแย้งกับหลักการที่ระบุไว้ในวรรค 1”⁵⁹

Article III paragraph 4 ระบุว่า “ บรรดาสินค้าของประเทศสมาชิกใดซึ่งได้นำเข้ามาในอาณาเขตของประเทศสมาชิกอื่นใดจะได้รับการปฏิบัติซึ่งไม่ด้อยไปกว่าการปฏิบัติที่ได้ให้แก่สินค้าชนิดเดียวกันซึ่งมีแหล่งกำเนิดภายในประเทศในเรื่องทั้งปวงที่เกี่ยวกับกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดซึ่งกระทบต่อการขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย การใช้ บทบัญญัติของวรรคนี้จะไม่ห้ามการใช้บังคับค่าภาระในการขนส่งภายในประเทศที่แตกต่างกันซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของการดำเนินงานทางเศรษฐกิจของวิธีการขนส่ง และมีใช้บนพื้นฐานของสัญชาติของสินค้า”⁶⁰

การนำบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไปใช้ต้องอาศัยการตีความเป็นกรณีไปโดยเฉพาะอย่างยิ่งความหมายของถ้อยคำในบทบัญญัติที่เป็นประเด็นสำคัญ เช่น “ภาษีภายในประเทศ” ซึ่งตามบันทึกการตีความของแกตต์ระบุว่าหมายถึงภาษีที่จัดเก็บโดยไม่ว่าศุลกากรหรือฝ่ายใดก็ตามหากเป็นการเก็บเมื่อสินค้าข้ามพรมแดนมาแล้วก็อาจถือได้ว่าเป็นภาษีภายในประเทศ และกรณี

processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.”

⁵⁹ Article III:2 of the GATT, “The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.”

⁶⁰ Article III:4 of the GATT, “The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded treatment no less favourable than that accorded to like products of national origin in respect of all laws, regulations and requirements affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use. The provisions of this paragraph shall not prevent the application of differential internal transportation charges which are based exclusively on the economic operation of the means of transport and not on the nationality of the product.”

ความหมายของ “สินค้าที่เหมือนกัน” (Like product) ซึ่งมีการตีความโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (Panel) และองค์กรอุทธรณ์ (Appellate Body)⁶¹

2.1.2.2.3 ข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX

ข้อยกเว้นทั่วไป (General exceptions) ของความตกลงแกตต์เป็นไปตาม Article XX ของความตกลงแกตต์ซึ่งระบุว่า “ภายใต้เงื่อนไขว่ามาตรการนั้นต้องไม่นำไปใช้ในลักษณะที่ก่อให้เกิดวิธีตามอำเภอใจ หรือเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมระหว่างประเทศเมื่อเงื่อนไขเช่นเดียวกันเกิดขึ้น หรือเป็นข้อจำกัดแอบแฝงทางการค้าระหว่างประเทศ ไม่มีส่วนใดในความตกลงนี้ที่จะตีความว่าเป็นการป้องกันการนำไปใช้หรือการบังคับใช้โดยประเทศสมาชิกในมาตรการดังต่อไปนี้”

(เอ) จำเป็นเพื่อคุ้มครองศีลธรรมของส่วนรวม

(บี) จำเป็นเพื่อคุ้มครองชีวิตและสุขภาพของมนุษย์ สัตว์และพืช

(ซี) เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออกทองหรือเงิน

(ดี) จำเป็นเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบซึ่งไม่ขัดกับบทบัญญัติของความตกลงนี้ รวมทั้งที่เกี่ยวกับการบังคับศุลกากร การบังคับเกี่ยวกับการผูกขาดตาม paragraph 4 ของ Article II และ Article XVII การคุ้มครองสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์ และการป้องกันการฉ้อฉล....”⁶²

⁶¹ พัทธมย์ (ฤกษ์สุด) ทองอุไร, แกตต์และองค์การการค้าโลก (WTO), พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 42.

⁶² Article XX of the GATT, “Subject to the requirement that such measures are not applied in a manner which would constitute a means of arbitrary or unjustifiable discrimination between countries where the same conditions prevail, or a disguised restriction on international trade, nothing in this Agreement shall be construed to prevent the adoption or enforcement by any contracting party of measures:

- (a) necessary to protect public morals;
- (b) necessary to protect human, animal or plant life or health;
- (c) relating to the importations or exportations of gold or silver;
- (d) necessary to secure compliance with laws or regulations which are not inconsistent with the provisions of this Agreement, including those relating to customs enforcement, the enforcement of monopolies operated under paragraph 4 of Article II and Article XVII, the protection of patents, trade marks and copyrights, and the prevention of deceptive practices;...”

ประเทศผู้นำเข้าอาจใช้มาตรการใดๆที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกได้หากกรณีดังกล่าวเป็นไปตาม Article XX (a) ถึง (j) ของความตกลงแกตต์ และมาตรการดังกล่าวต้องใช้เท่าที่จำเป็นและไม่เป็นไปตามอำเภอใจหรือเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่สมเหตุสมผล และมาตรการดังกล่าวต้องไม่ใช่เป็นการกีดกันอย่างแอบแฝงในการค้าระหว่างประเทศตามที่กำหนดใน Chapeau ของ Article XX การพิสูจน์ว่ามาตรการดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของ Article XX (a) ถึง (j) และ Chapeau ของ Article XX ต้องอาศัยแนวทางการตีความของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (Panel) และองค์กรอุทธรณ์ (Appellate Body) ในคดีต่างๆซึ่งสร้างหลักเกณฑ์สำคัญในการพิสูจน์ เช่น การใช้ Necessity test เป็นต้น

2.1.2.3 หลักความโปร่งใสและคาดการณ์ได้

หลักความโปร่งใสและคาดการณ์ได้เป็นเครื่องมือและหลักการสำคัญในความตกลงแกตต์เพื่อลดอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศสมาชิกตามหลักการค้าเสรี หลักความโปร่งใสและคาดการณ์ได้เป็นหลักการสำคัญในการสร้างระบบการประเมินราคาศุลกากรของประเทศสมาชิกให้เป็นรูปแบบเดียวกัน มีความแน่นอน เป็นกลาง และมีความโปร่งใส ซึ่งเป็นการลดอุปสรรคทางการค้าอันเกิดจากระบบการประเมินราคาศุลกากรของประเทศสมาชิกประการหนึ่ง นอกจากนี้ ประเทศสมาชิกมีหน้าที่ต้องเผยแพร่กฎเกณฑ์และระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการค้าของประเทศสมาชิกตามที่ได้ผูกพันในการลดอุปสรรคทางการค้าต่างๆ เพื่อสร้างสภาพแวดล้อมทางการค้าที่มีความโปร่งใสและคาดการณ์ได้ อันเป็นการลดอุปสรรคทางการค้าอีกทางหนึ่งเช่นกัน⁶³

2.1.2.3.1 ระบบการประเมินราคาเพื่อศุลกากรตาม Article VII ของความตกลงแกตต์

Article VII ของความตกลงแกตต์ได้วางหลักการทั่วไปเรื่องการประเมินราคาเพื่อศุลกากรซึ่งประเทศสมาชิกทุกประเทศยอมรับไปปฏิบัติตาม และหากมีการร้องขอโดยประเทศสมาชิกอื่น ประเทศสมาชิกดังกล่าวต้องดำเนินการทบทวนว่ากฎหมายและกฎระเบียบเกี่ยวกับราคาเพื่อศุลกากรภายในประเทศของตนว่าเป็นไปตามหลักการตามบทบัญญัติ⁶⁴ หลักการทั่วไปในการประเมินราคามีดังต่อไปนี้

⁶³ WTO, Understanding the WTO - principles of the trading system.

⁶⁴ Article VII:1 of the GATT

ก. การใช้ราคาที่แท้จริง (actual value) เป็นหลัก

ราคาเพื่อศุลกากรของสินค้านำเข้าต้องมาจากราคาที่แท้จริง (actual value) ของสินค้านำเข้าซึ่งมีการประเมินราคาหรือสินค้าที่เหมือนกันกับสินค้านำเข้า (like merchandise) และต้องไม่ประเมินราคาโดยใช้ราคาสินค้าที่มีแหล่งกำเนิดในประเทศ หรือราคาที่กำหนดโดยอำเภอใจ หรือราคาที่ไม่จริง⁶⁵

ข. หลักความมั่นคงและหลักความโปร่งใส

ราคาและวิธีการที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับสินค้าที่ต้องชำระอากรค่าใช้จ่าอื่น ๆ และข้อจำกัดเกี่ยวกับราคาที่ใช้เพื่อการประเมินราคาศุลกากรต้องมีความแน่นอนและมีการเผยแพร่อย่างเพียงพอที่ผู้ค้าขายจะสามารถคาดการณ์ราคาเพื่อศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าของตนได้ตามสมควร⁶⁶

2.1.2.3.2 การเผยแพร่และการบริหารจัดการระเบียบเกี่ยวกับการค้าตาม Article X ของความตกลงแกตต์

ความตกลงแกตต์ Article X เป็นเรื่องการบริหารจัดการและการเผยแพร่กฎระเบียบเกี่ยวกับการค้าดังต่อไปนี้

ก. Article X paragraph 1

Article X paragraph 1 ระบุว่า “กฎหมาย ระเบียบ คำสั่งของฝ่ายบริหารและคำตัดสินของศาลซึ่งนำมาใช้โดยทั่วไปและมีผลบังคับใช้ในประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการแบ่งประเภทหรือการประเมินราคาสินค้าเพื่อศุลกากร หรืออัตราอากร ภาษีหรือค่าใช้จ่าอื่น ๆ จะต้องเผยแพร่โดยทันทีในลักษณะที่รัฐบาลหรือผู้ค้าขายสามารถค้นคว้าได้ บทบัญญัติของ paragraph

⁶⁵ Article VII:2(a) of the GATT, “The value for customs purposes of imported merchandise should be based on the actual value of the imported merchandise on which duty is assessed, or of like merchandise, and should not be based on the value of merchandise of national origin or on arbitrary or fictitious values.”

⁶⁶ Article VII:5 of the GATT, “The bases and methods for determining the value of products subject to duties or other charges or restrictions based upon or regulated in any manner by value should be stable and should be given sufficient publicity to enable traders to estimate, with a reasonable degree of certainty, the value for customs purposes.”

นี้ไม่ได้ให้ประเทศสมาชิกเปิดเผยข้อมูลซึ่งเป็นความลับอันจะเป็นการขัดขวางการบังคับใช้กฎหมาย หรือหากมีการเปิดเผยแล้วจะขัดต่อประโยชน์ส่วนรวม หรือจะทำให้ผลประโยชน์ทางการค้าโดยชอบของบริษัท รัฐ หรือเอกชนได้รับผลกระทบ”⁶⁷

Article X:1 กำหนดหน้าที่ให้ประเทศสมาชิกทำการการเผยแพร่ระเบียบเกี่ยวกับการค้าเพื่อให้รัฐบาลหรือเอกชนสามารถคุ้นเคยได้เกี่ยวกับระเบียบต่างๆ กฎหมาย ระเบียบ คำสั่งของฝ่ายบริหารและคำตัดสินของศาลที่จะต้องมีการเผยแพร่นั้น เป็นกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งของฝ่ายบริหารและคำตัดสินของศาลซึ่งนำมาใช้โดยทั่วไป (of general application) และมีผลบังคับใช้แล้วในประเทศสมาชิก กฎหมาย ระเบียบ คำสั่งและคำตัดสินดังกล่าวอาจเกี่ยวกับการแบ่งประเภทหรือการประเมินราคาสินค้าเพื่อศุลกากร หรืออัตราอากร ภาษีหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆในประเทศสมาชิก อย่างไรก็ตาม กรณีที่ข้อมูลดังกล่าวเป็นความลับซึ่งหากมีการเปิดเผยจะมีผลกระทบต่อการใช้กฎหมาย ผลประโยชน์ของส่วนรวม หรือผลประโยชน์ทางการค้าโดยชอบของบริษัท รัฐ หรือเอกชน ประเทศสมาชิกก็ไม่ต้องเผยแพร่ข้อมูลดังกล่าว

ในการเผยแพร่ระเบียบเกี่ยวกับการค้า ประเทศสมาชิกต้องเผยแพร่โดยไม่ล่าช้าและเผยแพร่ในลักษณะที่รัฐบาลหรือผู้ค้าขายสามารถคุ้นเคยได้

ข. Article X Paragraph 3(a)

Article X Paragraph 3(a)⁶⁸ ระบุว่า “ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะต้องบริหารจัดการในลักษณะที่เป็นรูปแบบเดียวกัน เป็นกลางและสมเหตุสมผลในบรรดากฎหมาย ระเบียบ คำตัดสินและคำสั่งใดๆตาม paragraph 1 ของบทบัญญัตินี้”

⁶⁷ Article X:1 of the GATT, “Laws, regulations, judicial decisions and administrative rulings of general application, made effective by any contracting party, pertaining to the classification or the valuation of products for customs purposes, or to rates of duty, taxes or other charges, or to requirements, restrictions or prohibitions on imports or exports or on the transfer of payments therefore, or affecting their sale, distribution, transportation, insurance, warehousing inspection, exhibition, processing, mixing or other use, shall be published promptly in such a manner as to enable governments and traders to become acquainted with them...”

⁶⁸ Article X:3(a) of the GATT, “Each contracting party shall administer in a uniform, impartial and reasonable manner all its laws, regulations, decisions and rulings of the kind described in paragraph 1 of this Article.”

Article X paragraph 3(a) กำหนดเกี่ยวกับหน้าที่ในการบริหารจัดการระเบียบเกี่ยวกับการค้าของประเทศสมาชิก โดยประเทศสมาชิกต้องบริหารจัดการกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งของฝ่ายบริหารและคำตัดสินของศาลซึ่งนำมาใช้โดยทั่วไปและมีผลบังคับใช้ในประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการแบ่งประเภทหรือการประเมินราคาสินค้าเพื่อศุลกากร หรืออัตราอากร ภาษีหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ตาม Article X:1 อย่างเป็นรูปแบบเดียวกัน เป็นกลางและสมเหตุสมผล

ค. Article X Paragraph 3 (b)

Article X Paragraph 3 (b)⁶⁹ ระบุว่า “ประเทศสมาชิกจะต้องดำรงไว้หรือก่อตั้งเร็วที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ ซึ่งคณะตัดสินในลักษณะศาล อนุญาโตตุลาการ หรือคณะตัดสินฝ่ายบริหาร หรือกระบวนการเพื่อวัตถุประสงค์ในการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า ในการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร คณะตัดสินดังกล่าวหรือกระบวนการดังกล่าวจะต้องเป็นอิสระจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการบังคับทางบริหาร และคำตัดสินดังกล่าวจะต้องนำไปปฏิบัติและกำกับกรปฏิบัติของหน่วยงานนั้น เว้นแต่จะมีการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลหรือคณะตัดสินที่มีเขตอำนาจเหนือกว่าในระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการยื่นอุทธรณ์โดยผู้นำเข้า โดยที่การบริหารจัดการส่วนกลางของหน่วยงานนั้นอาจดำเนินการเพื่อให้มีการทบทวนในกรณีดังกล่าวในกระบวนการทางศาลอื่นหากมีเหตุผลควรที่จะเชื่อว่าคำตัดสินดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักการของกฎหมายที่มีอยู่หรือข้อเท็จจริง”

Article X:3(b) กำหนดให้ประเทศสมาชิกมีหน้าที่ในการวางระบบทบทวนโดยไม่ล่าช้าและแก้ไขการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร การทบทวนดังกล่าวอาจทำโดยศาล อนุญาโตตุลาการ คณะตัดสินฝ่ายบริหาร หรือโดยการมีกระบวนการใดสำหรับทบทวนก็ได้ แต่คณะตัดสินหรือกระบวนการดังกล่าวต้องเป็นอิสระจากหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหารซึ่ง

⁶⁹ Article X:3(b) of the GATT, “Each contracting party shall maintain, or institute as soon as practicable, judicial, arbitral or administrative tribunals or procedures for the purpose, *inter alia*, of the prompt review and correction of administrative action relating to customs matters. Such tribunals or procedures shall be independent of the agencies entrusted with administrative enforcement and their decisions shall be implemented by, and shall govern the practice of, such agencies unless an appeal is lodged with a court or tribunal of superior jurisdiction within the time prescribed for appeals to be lodged by importers; *Provided* that the central administration of such agency may take steps to obtain a review of the matter in another proceeding if there is good cause to believe that the decision is inconsistent with established principles of law or the actual facts.”

การกระทำของหน่วยงานดังกล่าวมีการทบทวน และระบบดังกล่าวต้องจัดให้มีการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า

2.2 มาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่

ในประเทศไทย สินค้าประเภทบุหรี่ยังเป็นสินค้าที่มีการควบคุมโดยรัฐเนื่องจากสินค้าประเภทบุหรี่ยังมีผลกระทบต่อสุขภาพของส่วนรวม⁷⁰ การผลิตบุหรี่ในประเทศเป็นกิจการผูกขาดโดยรัฐ⁷¹ และดำเนินการโดยโรงงานยาสูบซึ่งเป็นองค์กรของรัฐเพียงแห่งเดียวที่ได้รับอนุญาตให้ผลิตยาสูบ การจำหน่ายบุหรี่ภายในประเทศมีการควบคุมด้านราคาโดยมิให้ขายปลีกในราคาเกินกว่าราคาขายปลีกตามประกาศของกรมสรรพสามิต⁷² และผู้จำหน่ายบุหรี่ต้องเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้จำหน่ายบุหรี่⁷³ ในการนำเข้าบุหรี่ ผู้นำเข้าต้องมีใบอนุญาตนำเข้าและต้องดำเนินการทางศุลกากรเช่นเดียวกับสินค้านำเข้าอื่นเพื่อป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่ นอกจากนี้ สินค้าประเภทบุหรี่ยังเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีบางประเภทต่างจากสินค้าโดยทั่วไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการลดแรงจูงใจในการบริโภคบุหรี่ เช่น ค่าแสตมป์ยาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพตามพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 และ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 ในด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/5 กำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้ายาสูบไว้โดยเฉพาะ และการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบภายในประเทศได้รับการยกเว้นจากภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 239 ดังนั้น มาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ยังมีข้อแตกต่างจากสินค้าทั่วไปในหลายประการ

⁷⁰ เนื่องจากปัจจุบันเป็นที่ยอมรับในทางการแพทย์ว่าบุหรี่และผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่นทำให้เกิดโรคร้ายแรง แก่ผู้บริโภค รวมทั้งยังส่งผลกระทบต่อทารกในครรภ์ในกรณีและผู้บริโภคกำลัง ตั้งครรภ์ และยังเป็นผลร้ายแก่ผู้ที่อยู่ใกล้เคียงกับผู้บริโภคอีกด้วย ตามหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติควบคุมผลิตภัณฑ์ยาสูบ พ.ศ. 2535

⁷¹ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 16 บัญญัติว่า “การประกอบอุตสาหกรรมบุหรี่ซึ่งกาแรตเป็นการผูกขาดของรัฐ”

⁷² พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 23 บัญญัติว่า “การขายยาสูบ ห้ามมิให้ขายเกินราคาที่ยกเว้นโดยประกาศกำหนด”

⁷³ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 21 บัญญัติว่า “ผู้ใดขายยาเส้นหรือยาสูบ หรือนำยาเส้นหรือยาสูบออกแสดงเพื่อขายต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน”

2.2.1 มาตรการทางศุลกากรของไทยเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่

มาตรการทางศุลกากร คือ มาตรการใดๆของประเทศเกี่ยวกับการนำเข้าและส่งออกสินค้าเพื่อวัตถุประสงค์ทางศุลกากร อันได้แก่ พิธีการศุลกากรขาเข้า พิธีการศุลกากรขาออกซึ่งกำหนดขั้นตอนในการดำเนินการต่างๆไว้ เป็นต้นว่า การยื่นเอกสารที่จำเป็นและการสำแดงข้อมูลสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกโดยผู้นำเข้าและผู้ส่งออก การตรวจสอบพิสูจน์ข้อมูลที่สำแดงโดยเจ้าพนักงานศุลกากร การประเมินราคาสินค้าและจำนวนอากรขาเข้าหรืออากรขาออกที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีหน้าที่ต้องชำระ การชำระอากรขาเข้าและอากรขาออก การตรวจและปล่อยสินค้าในกรณีที่มีปัญหาเรื่องจำนวนอากรที่ต้องชำระ ประเทศผู้นำเข้าและประเทศผู้ส่งออกมีมาตรการวางประกันค่าภาษีอากรเพื่อให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกนำสินค้าออกไปจากอารักขาของศุลกากรก่อนชำระค่าภาษีอากรครบถ้วน และมีมาตรการทบทวนการประเมินราคาศุลกากรของเจ้าพนักงานศุลกากรโดยให้สิทธิผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานไปยังคณะกรรมการหรือศาล ซึ่งหากภายหลังมีคำวินิจฉัยเป็นที่สุดแล้วก็อาจมีการคืนอากรที่ได้ชำระแล้ว และหลักประกัน หรือเรียกเก็บอากรเพิ่ม เป็นต้น

มาตรการทางศุลกากรของประเทศไทยมีมาตั้งแต่สมัยโบราณโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีจากของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกป็นราชอาณาจักรเป็นรายได้ของรัฐ หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรคือกรมศุลกากรซึ่งมีภารกิจหลักคือจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามเป้าหมายและป้องกันการลักลอบหนีศุลกากร⁷⁴

ในการนำของเข้า ผู้นำของเข้า⁷⁵ มีหน้าที่ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกำหนด ผู้นำเข้ามีหน้าที่เกี่ยวกับการดำเนินพิธีการศุลกากรขาเข้าโดยต้องยื่นใบขนสินค้าและสำแดงราคาของโดยถูกต้อง และต้องเสียภาษีอากรขาเข้าจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกันตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดจึง

⁷⁴ กรมศุลกากร, **ประวัติกรมศุลกากร** [ออนไลน์], 5 มกราคม 2555. แหล่งที่มา: <http://internet1.customs.go.th/wps/wcm/connect/Library+cus501th/InternetTH/About+Us/34DD8FB9D4ED9116CF361F030F2AF2A5>

⁷⁵ “ผู้นำของเข้า”ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร

จะนำของใดๆ ไปจากอารักขาของศุลกากรได้⁷⁶ ความรับผิดชอบของผู้นำของเข้าในค่าภาษีสำหรับของ ที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำเร็จ⁷⁷ ผู้นำของเข้าต้องชำระอากรขาเข้าตามจำนวนที่คำนวณ ได้จากราคาศุลกากรของของที่นำเข้าที่ได้ประเมินตามวิธีที่กำหนดและพิกัดอัตราศุลกากรของของ ที่นำเข้าตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากรในเวลาที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษี เกิดขึ้น⁷⁸

กรณีนำเข้าบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์เกี่ยวกับการนำเข้าสินค้าทั่วไป ผู้นำเข้าบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์อาจเป็น เจ้าของ ผู้ครอบครองหรือผู้มีส่วนได้เสียในบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์ตั้งแต่เวลาที่นำบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์เข้ามาจนถึงเวลาที่ส่ง มอบโดยถูกต้องพ้นจากอารักขาของพนักงานศุลกากรมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ตาม พระราชบัญญัติศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกล่าวคือ ผู้นำเข้าต้องปฏิบัติตามพิธีศุลกากร ในการนำเข้าสินค้า ผู้นำเข้าบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์ยื่นใบขนสินค้าและเอกสารที่จำเป็นตามระเบียบ⁷⁹ และเสีย ภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินประกันค่าภาษีอากรตามระเบียบอธิบดีกรมศุลกากรจึงจะนำ บุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์ออกจากอารักขาของศุลกากรเพื่อจำหน่ายต่อไปหลังจากมีการตรวจสอบและ ปลดปล่อยสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร⁸⁰

ผู้นำเข้าบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์มีความรับผิดชอบในการเสียค่าภาษีอากรสำหรับบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์ในเวลา ที่นำเข้าบุหรี่ยี่สิบห้าเซ็นต์เป็นจำนวนตามที่คำนวณได้จากสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่ เป็นอยู่ในเวลาที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นตามพระราชกำหนดพิกัดอัตรา ศุลกากร พ.ศ. 2530 การกำหนดราคาศุลกากรที่ใช้ในการคำนวณอากรที่ต้องชำระ เจ้าพนักงาน

⁷⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรค 2 “เว้นแต่ในกรณีที่อธิบดีเห็นว่าของใดมีความ จำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วนตามคำร้องขอและให้หมายของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้ โดยยังไม่ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนข้างต้น โดยกำหนดเงื่อนไขให้ปฏิบัติและให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเพื่อเป็น ประกันค่าภาษีอากรในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร”

⁷⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรค 1

⁷⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรค 2

⁷⁹ ผู้นำเข้าต้องเตรียมเอกสารที่จำเป็นในการยื่นเพื่อดำเนินการทางศุลกากรเพื่อนำเข้าประกอบด้วย (1) ใบขนสินค้าขาเข้า (2) ใบตราส่งสินค้า (3) บัญชีราคาสินค้า (4) บัญชีรายละเอียดบรรจุหีบห่อ (5) ใบอนุญาตหรือหนังสือ อนุญาตสำหรับสินค้าควบคุมการนำเข้า ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทสินค้า สินค้าบางรายการต้องได้รับการอนุญาตให้นำเข้าจาก หน่วยงานที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องก่อนการนำเข้าเอกสาร(6) ใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (กรณีขอลดอัตราอากร) (7) เอกสารอื่น ๆ เช่น แคตตาล็อก เอกสารแสดงส่วนผสม เป็นต้น ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ www.customs.go.th

⁸⁰ กรณีการปฏิบัติพิธีการภายใต้ระบบการนำเข้าแบบอิเล็กทรอนิกส์ ผู้นำเข้าหรือตัวแทนที่เกี่ยวข้องไม่ จำเป็นต้องยื่นเอกสารที่เป็นกระดาษเนื่องจากข้อมูลทั้งหมดโอนถ่ายแบบอิเล็กทรอนิกส์จากระบบคอมพิวเตอร์ของผู้นำเข้า ไปสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรด้วยระบบ VAN

ศุลกากรจะประเมินราคาศุลกากรของบุหรี่ป้อนเข้าตามวิธีที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ซึ่งออกตามความในมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยกำหนดราคาศุลกากรจากราคาซื้อขายบุหรี่ป้อนเข้า ราคาซื้อขายบุหรี่ป้อนเข้าที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายบุหรี่ป้อนเข้าที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณ ราคาย้อนกลับ ตามลำดับ โดยหากผู้ป้อนเข้าบุหรี่ป้อนขอให้ใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานศุลกากรเห็นชอบก็สามารถทำได้

ในการวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาเฉพาะมาตรการทางศุลกากรเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร และมาตรการในกรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากรในสินค้าบุหรี่ป้อนเข้า อันได้แก่ การวางประกันค่าภาษีอากร และการทบทวนการประเมินราคาศุลกากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล

2.2.1.1 มาตรการเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรสินค้าประเภทบุหรี่ป้อนเข้า

พนักงานศุลกากรต้องใช้วิธีการประเมินราคาศุลกากรเป็นไปตามที่กฎกระทรวงกำหนด ในการกำหนดราคาศุลกากรเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรสำหรับของที่ป้อนเข้า พนักงานศุลกากรต้องใช้ราคาตั้งต่อไปนี้ตามลำดับ⁸¹ (1) ราคาซื้อขายของที่ป้อนเข้า (2) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (3) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (4) ราคาหักทอน (5) ราคาคำนวณ (6) ราคาย้อนกลับ แต่ผู้ป้อนเข้าอาจร้องขอและเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบก็ใช้ราคาคำนวณตาม (5) ก่อนราคาหักทอนตาม (4) ก็ได้ ราคาที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรนี้มาจากข้อเท็จจริงหรือข้อความหรือเอกสารใดๆ ที่ผู้ป้อนเข้าได้สำแดงต่อพนักงานและต้องมีการพิสูจน์ความถูกต้องของข้อเท็จจริงและข้อมูลดังกล่าวแล้ว⁸² ทั้งนี้ ในการประเมินราคาศุลกากร พนักงานศุลกากรต้องนำหมายเหตุการตีความ (Interpretative notes) ในภาคผนวก 1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรมาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาศุลกากรตามกฎกระทรวงนี้ด้วย⁸³

ก. วิธีที่ 1 การประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่ป้อนเข้า

ราคาซื้อขายของที่ป้อนเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่ป้อนเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายัง

⁸¹ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 3

⁸² กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 5

⁸³ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 7

ราชอาณาจักร⁸⁴ ซึ่งได้รวมค่าใช้จ่าย รายได้ มูลค่าตามรายการ หรือมูลค่าของวัสดุอุปกรณ์หรือบริการตามที่กฎกระทรวงกำหนดเข้าไว้กับราคาซื้อขายของที่นำเข้า⁸⁵ และได้หักค่าใช้จ่ายตามรายการที่กำหนดในกฎกระทรวงออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้าแล้ว⁸⁶ โดยค่าใช้จ่าย รายได้ หรือมูลค่าตามรายการ หรือมูลค่าของวัสดุอุปกรณ์หรือบริการข้างต้นที่จะรวมเข้าไว้ในราคาซื้อขาย

⁸⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 8

⁸⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 9 ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังต่อไปนี้รวมในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8 ด้วย

(1) ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น

(2) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(3) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายหรือมูลค่าตามรายการดังต่อไปนี้ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 10 ให้นำค่าใช้จ่ายหรือมูลค่านั้นรวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าด้วย

(1) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า แต่ไม่รวมค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ

(2) ค่าภานะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้าตามความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากร

(3) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังต่อไปนี้ เพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม นอกจากนี้กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 11 ให้นำมูลค่าของวัสดุอุปกรณ์หรือบริการดังกล่าวมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามสัดส่วนที่เหมาะสม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

(1) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่รวมอยู่ในของที่นำเข้า

(2) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

(3) วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองไปในการผลิตของที่นำเข้า

(4) การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่างที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า

⁸⁶ กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 ข้อ 12 ในกรณีที่ปรากฏอย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายตามรายการดังต่อไปนี้รวมอยู่ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นก่อนที่จะนำไปใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

(1) ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ติดตั้ง ประกอบ บำรุงรักษา หรือการให้ความช่วยเหลือด้านวิชาการที่กระทำขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของนั้น

(2) ค่าขนส่งภายหลังจากการนำเข้าสำเร็จแล้ว

(3) ค่าอากรและภาษีเนื่องจากการนำเข้า

ของที่นำเข้า และค่าใช้จ่ายตามรายการที่จะหักออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้า จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้เท่านั้น⁸⁷

ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ผู้ซื้อจะต้องไม่ถูกจำกัดในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เว้นแต่จะเป็นข้อจำกัดที่ (ก) กำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมายหรือโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ (ข) เป็นการห้ามของที่นำเข้านั้นไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง (ค) ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของของที่นำเข้า

(2) การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบางประการที่มีอาจกำหนดเป็นมูลค่าได้

(3) ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อในภายหลัง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่สามารถนำมารวมไว้ในราคาได้ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 ข้อ 9(2)

(4) ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย เว้นแต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวจะไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 15 หรือเป็นกรณีตามข้อ 16

ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาศุลกากร⁸⁸ ได้แก่ กรณีบุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง กรณีบุคคลทั้งสองฝ่ายเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำกิจการร่วมกัน กรณีบุคคลทั้งสองฝ่ายเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างกัน กรณีบุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม⁸⁹ หรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม กรณีบุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม กรณีบุคคลทั้งสองฝ่ายถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม กรณีบุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือกรณีบุคคลดังกล่าวเป็นสมาชิกในครอบครัว

⁸⁷ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 13

⁸⁸ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 4

⁸⁹ บุคคลที่มีอำนาจควบคุม หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติ

เดียวกัน ในกรณีดังกล่าว พนักงานเจ้าหน้าที่จะยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้กำหนดราคาศุลกากรไม่ได้ เว้นแต่ ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาจากวิธีปฏิบัติทางการค้าของการขายของที่นำเข้าแล้วเห็นว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้า พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาซื้อขายของนั้นเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้โดยจะไม่เรียกข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า⁹⁰ กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุสงสัยว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายอาจมีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้า ต้องแจ้งผู้นำของเข้าทราบและกำหนดระยะเวลาพอสมควรเพื่อให้ผู้นำเข้ามาชี้แจงแสดงเหตุผลหรือนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อพิสูจน์เหตุสงสัยดังกล่าว

นอกจากนี้ ในกรณีที่การซื้อขายของที่นำเข้ากระทำโดยบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกรณีข้างต้น พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาซื้อขายดังกล่าวเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้หากผู้นำของเข้าสามารถพิสูจน์ได้ว่าราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ผู้นำของเข้าสำแดงใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาซื้อขายของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักรโดยผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามที่กำหนดในหมวด 5 ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามที่กำหนดในหมวด 6 โดยราคาดังกล่าวจะต้องเป็นราคาที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับราคาซื้อขายของที่นำเข้า โดยต้องนำความแตกต่างของระดับการค้าและปริมาณของการขายของนั้น องค์ประกอบต่าง ๆ ตามข้อ 9 ข้อ 10 และข้อ 11⁹¹ และต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นแก่ผู้ขายในการขายที่ผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายมาพิจารณาประกอบด้วยในการพิสูจน์ราคาข้างต้น⁹²

ข. วิธีที่ 2 การประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

การประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันจะใช้ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามวิธีที่ 1 ได้ จึงจะกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน⁹³

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นลักษณะทางกายภาพ คุณภาพ

⁹⁰ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 15 วรรค 1

⁹¹ โปรดดูเชิงอรรถที่ 85

⁹² กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 16

⁹³ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 17

และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้ามาด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือสถานที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำเข้ามาด้วย⁹⁴

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁹⁵

- (1) เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักรและได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้า
- (2) เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว
- (3) เป็นราคาซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า
- (4) ไม่เป็นราคาซื้อขายของที่รวมหรือประกอบด้วยมูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร

ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตาม (3) ให้นำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายในระดับการค้าเดียวกับของที่นำเข้าแต่มีการขายในปริมาณต่างกัน หรือปริมาณเดียวกับของที่นำเข้าแต่ระดับการค้าต่างกัน หรือระดับการค้าและปริมาณแตกต่างกับของที่นำเข้า ซึ่งได้เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว มาปรับราคาโดยคำนึงถึงความแตกต่างในเรื่องระดับการค้าหรือปริมาณ ค่าประกันภัยค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่ของเข้า ทั้งนี้ โดยอาศัยพื้นฐานจากหลักฐานที่ผู้นำของเข้านำมาแสดง⁹⁶

ในกรณีที่ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคา ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกัน และเวลาที่ส่งออก ระดับการค้าปริมาณ

⁹⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 18

⁹⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 19 วรรค 1

⁹⁶ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 19 วรรค 2

เงื่อนไขในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่ง และการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย ใกล้เคียงกับของที่นำเข้าตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด⁹⁷

ค. วิธีที่ 3 การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้โดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันจะใช้ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามวิธีที่ 2 ได้ จึงให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน⁹⁸

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันในทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกันผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการค้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น⁹⁹

กรณีดังกล่าวให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร มาใช้กับการใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันเพื่อกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีนี้โดยอนุโลม¹⁰⁰

ง. วิธีที่ 4 การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาหักทอน

วิธีการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาหักทอนจะใช้ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันตามวิธีที่ 3 ได้ จึงให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาหักทอน เว้นแต่ผู้นำของเข้าร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว¹⁰¹

ราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้าโดย

⁹⁷ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 20

⁹⁸ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 21

⁹⁹ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 22

¹⁰⁰ รายละเอียดโปรดดูหน้า 41

¹⁰¹ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 23

¹⁰² กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 24

หักค่าใช้จ่ายบางประการตามที่กฎกระทรวงกำหนดออก¹⁰³ ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้า ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ตามลำดับ ที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้าโดยหักค่าใช้จ่ายตาม (1) (2) และ (3) ออกจากราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน แล้วแต่กรณี¹⁰⁴ โดยราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามกรณีแรก หรือของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามกรณีที่สอง จะต้องเป็นราคาที่ได้ออกขายในปริมาณรวมที่มากที่สุดในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับการนำเข้าของที่นำเข้า ในกรณีที่ไม่มีราคาที่ได้ขายในเวลาดังกล่าว ให้ใช้ราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในวันแรกที่ได้มีการขายของที่นำเข้าของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันดังกล่าวซึ่งต้องไม่เกินเก้าสิบวันหลังจากการนำเข้าของนั้น¹⁰⁵ และการกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีนี้ ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย¹⁰⁶ และไม่เป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการตามที่กำหนดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 132 ข้อ 11¹⁰⁷ ให้แก่ผู้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร¹⁰⁸

ในกรณีที่ไม่มีการขายของที่นำเข้าของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันข้างต้น หากผู้นำเข้าร้องขอหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นสมควร ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้นำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม โดยให้หักทอนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการนำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมดังกล่าวและค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามกฎกระทรวงข้อ 25 วรรคหนึ่ง ออกจากราคาซื้อขายของของนั้น และจะต้องเป็นราคาที่ได้จากการขายของนั้นไปในปริมาณรวมมากที่สุด โดยผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย¹⁰⁹

¹⁰³ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 25 วรรค 1 (1) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนที่ได้จ่ายหรือตกลงว่าจะจ่าย หรือกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติที่เกี่ยวข้องกับการขายของนั้นในราชอาณาจักร อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเทียบเคียงกับของประเภทหรือชนิดเดียวกัน

(2) ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับขนส่งของนั้นที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร

(3) ค่าอากรและภาษีอื่น ๆ ที่ต้องชำระในราชอาณาจักร เนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้น

¹⁰⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 25 วรรค 2

¹⁰⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 25 วรรค 3

¹⁰⁶ ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 4

¹⁰⁷ โปรดดูเชิงอรรถที่ 85

¹⁰⁸ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 26

¹⁰⁹ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 27

จ. วิธีที่ 5 การกำหนดราคาบุคลากรโดยใช้ราคาคำนวณ

วิธีการกำหนดราคาบุคลากรโดยใช้ราคาคำนวณใช้ในกรณีที่ไม่ว่าจะกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาหักทอนตามวิธีที่ 4 ได้ หรือกรณีที่ผู้นำของเข้าร้องขอให้กำหนดราคาบุคลากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว ให้ใช้ราคาคำนวณกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าว¹¹⁰

ราคาคำนวณที่ใช้ในการกำหนดราคาบุคลากรจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้¹¹¹

- (1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดหาหรือกรรมวิธีใด ๆ ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า
- (2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ เพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร
- (3) ค่าภาระบรรจุก่อเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า
- (4) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า
- (5) มูลค่าของวัสดุและอุปกรณ์ตามที่กำหนดในข้อ 11 (1) (2) และ (3)¹¹²
- (6) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า
- (7) มูลค่าของการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบแบบแปลนและภาพร่าง ที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร โดยคิดมูลค่าของการให้บริการดังกล่าวจากผู้ผลิต (ถ้าหากมี)

¹¹⁰ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 28

¹¹¹ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 29

¹¹² โปรดดูเชิงอรรถที่ 85 หน้า 35

จ. วิธีที่ 6 การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาย้อนกลับ

วิธีการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาย้อนกลับใช้ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้วิธีที่ 1 ถึงวิธีที่ 5 ได้ กรณีดังกล่าวจึงให้มีการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาย้อนกลับ¹¹³

ในการกำหนดราคาย้อนกลับ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1 ถึงวิธีที่ 5 ให้นำมาใช้ตามลำดับ โดยมีการผ่อนปรนหรือผ่อนผันหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาดังกล่าวอย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด¹¹⁴

อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาย้อนกลับจะต้องไม่กำหนดโดยใช้รายการดังต่อไปนี้

- (1) ราคาขายของของที่ผลิตและขายในราชอาณาจักร
- (2) ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาสูงกว่าจากสองราคาที่ให้เลือก
- (3) ราคาของของที่ขายในตลาดภายในประเทศที่ส่งออกของที่จะกำหนดราคาศุลกากร
- (4) ต้นทุนในการผลิตนอกจากรายการที่ใช้ในการคำนวณราคาคำนวณสำหรับของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน¹¹⁵
- (5) ราคาขายของของที่นำเข้าที่ได้ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศอื่นที่มีไซราชอาณาจักร
- (6) ราคาศุลกากรขั้นต่ำ หรือ
- (7) ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือที่ไม่เป็นจริง

¹¹³ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 30

¹¹⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 31

¹¹⁵ ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 29 รายละเอียดเพิ่มเติม โปรดดูหน้า 40

2.2.1.2 มาตรการกรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร

2.2.1.2.1 การวางประกันค่าภาษีอากร

การวางประกันค่าภาษีอากร คือ การวางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่น เช่น การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือการค้ำประกันของธนาคาร เป็นประกันค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพื่อนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรโดยยังไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรครบตามจำนวน การวางประกันค่าภาษีอากรเป็นมาตรการในทางศุลกากรที่มีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก และเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดินในขณะเดียวกัน เนื่องจากมาตรการดังกล่าวทำให้ผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าออกไปจำหน่ายก่อนได้โดยไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรจนครบถ้วนอันเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก และเป็นการคุ้มครองรัฐไม่ให้เสียประโยชน์จากการไม่ชำระค่าอากรโดยการเก็บค่าอากรส่วนที่ไม่มีปัญหา และให้มีการวางประกันในส่วนต่างระหว่างอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียเมื่อมีการประเมินอากรกับส่วนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 บัญญัติเกี่ยวกับการวางประกันค่าภาษีอากรกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรว่า “ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของนั้นไปยังศุลกสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณี สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้”

จากบทบัญญัติมาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยหลักแล้ว กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรต้องมีการนำของที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนอากรไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง กรณีดังกล่าวมีข้อยกเว้นเมื่อมีความตกลงระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าของหรือตัวแทนให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาและสามารถนำของออกจากอารักขาของศุลกากรไปได้ โดยผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณี ต้องชำระอากรที่สำแดง

ไว้ และวางประกันค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ดังนั้น การวางประกันค่าภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากร¹¹⁶ สำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร และ

2. พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนตกลงกัน¹¹⁷ ให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหา

เมื่อเงื่อนไขทั้งสองประการเกิดขึ้น ผลจากกรณีดังกล่าวผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่ดังต่อไปนี้ คือ

1. หน้าที่ชำระอากรตามจำนวนที่ได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้า และ
2. หน้าที่วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น

ในการวางประกันค่าภาษีอากร ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกอาจวางเป็นเงินสด หรือใช้หนังสือค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือหนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันตามที่อธิบดีประกาศกำหนดก็ได้¹¹⁸ โดยต้องวางประกันเป็นจำนวนเพิ่มเติม

¹¹⁶ กรณีที่พนักงานศุลกากรเห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากร เช่น กรณีที่หลักฐานต่างๆ ไม่เพียงพอในการประเมินราคาศุลกากร ผู้วิจัยมีข้อสังเกตว่าบทบัญญัติมาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ให้พิจารณาจากความเห็นซึ่งเป็นดุลยพินิจของพนักงานศุลกากรที่ทำการประเมินราคาศุลกากรของที่ผ่านศุลกากรนั่นเอง

¹¹⁷ จากบทบัญญัติดังกล่าว กรณีต้องมีความตกลงของทั้งสองฝ่าย คือฝ่ายพนักงานศุลกากรและฝ่ายเจ้าของหรือตัวแทน หากตีความจากถ้อยคำในบทบัญญัติเอง เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจไม่ตกลงยินยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยก็ได้ และหากเจ้าหน้าที่ไม่ตกลงด้วย ผู้นำเข้าก็ไม่สามารถนำของออกจากอารักขาศุลกากรก่อนได้ ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่ากรณีดังกล่าวจะถือว่าการวางประกันค่าภาษีอากรเป็นทางเลือกของผู้นำเข้าหรือเป็นสิทธิของผู้นำเข้าได้หรือไม่ เพราะต้องอาศัยความตกลงของเจ้าหน้าที่ศุลกากรด้วย นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะมีคำสั่ง เป็นต้นว่า หากผู้นำเข้าต้องการนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร ให้วางประกันเป็นจำนวน ... บาท กรณีดังกล่าวจะถือว่าเป็นความยินยอมโดยพนักงานศุลกากรซึ่งหากผู้นำเข้าปฏิบัติตามก็ถือว่ามีความยินยอมของผู้นำเข้าอันจะถือได้ว่ามีการตกลงให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาหรือไม่

¹¹⁸ มาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

จากจำนวนอาคารที่ชำระแล้วจนครบจำนวนอาคารที่เจ้าพนักงานได้ประมาณไว้¹¹⁹ อันถือเป็นจำนวนอาคารสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของที่นำเข้าหรือของที่ส่งออก แล้วแต่กรณี

เมื่อภายหลังพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินเงินอาคารอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอาคารตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง เว้นแต่ เงินประกันที่วางไว้จะคุ้มค่าภาษี รัฐสามารถผลักเงินดังกล่าวเป็นค่าอาคารตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าได้ชำระเงินอาคารที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้แล้ว¹²⁰ หากผู้นำเข้ามิได้ชำระเงินอาคารให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดเวลาดังกล่าว ผู้นำเข้าจะถูกเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าอาคารที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ โดยให้ถือว่าเงินเพิ่มนี้เป็นเงินอาคาร¹²¹ หากภายหลังปรากฏว่าต้องคืนเงินอาคารหรือเงินประกันค่าอาคารเพราะเหตุที่ได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าอาคารหรือวางเงินประกันค่าอาคารครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืน¹²²

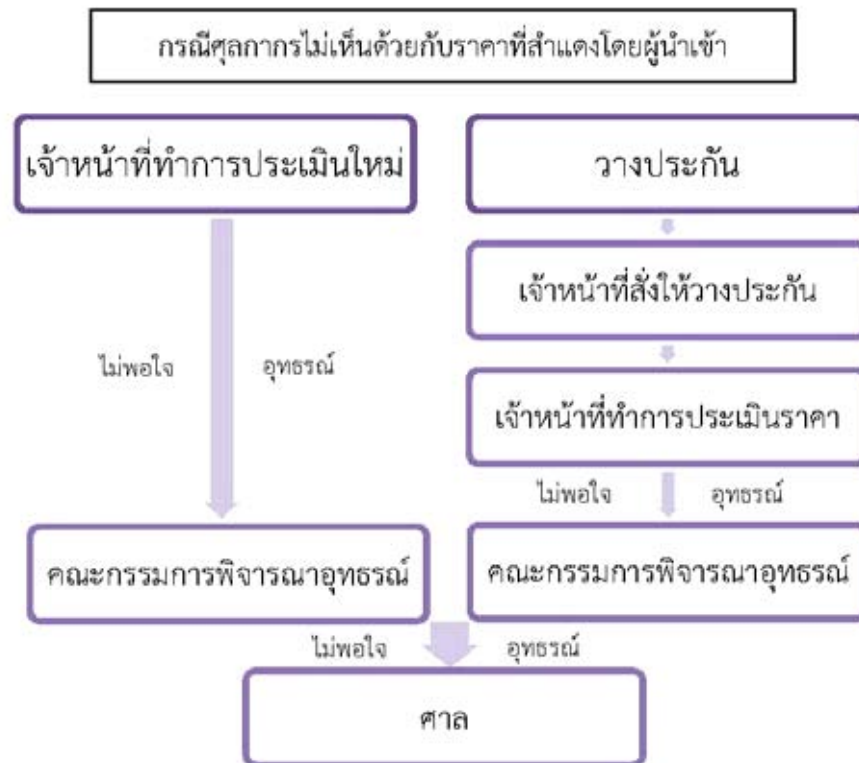
¹¹⁹ เนื่องจากกรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรเห็นว่ามิมีปัญหาค่าภาษีอากร เช่น หลักฐานยังไม่เพียงพอสำหรับการประเมินราคาศุลกากร “อาคารสูงสุดที่อาจพึงต้องเสียสำหรับของนั้น” จึงคำนวณจากราคาที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ทำการประมาณไว้ และเมื่อหลักฐานเพียงพอที่จะทำการประเมินราคาแล้ว เจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงจะมีคำสั่งประเมินราคาศุลกากรและอาคารที่ต้องชำระ

¹²⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ

¹²¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ตริ

¹²² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา

แผนภาพที่ 1 แนวทางปฏิบัติในกรณีที่บุคลากรไม่เห็นด้วยกับราคาที่สำคัญโดยผู้นำเข้า



ในทางปฏิบัติ เมื่อบุคลากรไม่เห็นด้วยกับราคาที่สำคัญโดยผู้นำเข้า ผู้นำเข้าอาจเริ่มต้นจากการปรึกษากับเจ้าหน้าที่บุคลากรที่ทำการประเมินราคาบุคลากรของผู้นำเข้า กรณีนี้อาจเกิดขึ้นมี 2 กรณี ได้แก่

กรณีที่ 1 เจ้าหน้าที่บุคลากรทำการประเมินราคาใหม่โดยใช้วิธีการประเมินราคาบุคลากร 6 วิธีตามที่กฎหมายกำหนด กรณีนี้เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่บุคลากรไม่เห็นว่ามีปัญหาเรื่องจำนวนค่าอากรและไม่มีกรณีวางประกันค่าภาษีอากร ผู้นำเข้าต้องชำระค่าอากรขาเข้าเป็นจำนวนตามคำสั่งของเจ้าหน้าที่บุคลากร หากผู้นำเข้าไม่พอใจคำสั่งประเมินราคาบุคลากร ผู้นำเข้าก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และหากไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวไปยังศาลตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

กรณีที่ 2 กรณีที่เจ้าหน้าที่บุคลากรยังไม่สามารถประเมินราคาได้ด้วยเหตุต่างๆ เช่น หลักฐานยังไม่เพียงพอสำหรับการประเมินราคา กรณีนี้ ผู้นำเข้าสามารถขอนำสินค้าออกจากอารักขาของบุคลากรได้โดยการชำระค่าอากรในจำนวนที่ตนได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและวางเงิน

หรือหลักประกันอื่น เช่น หนังสือค้ำประกันของธนาคารเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนอากรที่เจ้าพนักงานได้ประเมินไว้ซึ่งถือเป็นจำนวนอากรสูงสุดที่อาจต้องเสีย และเมื่อเจ้าหน้าที่ทำการประเมินราคาแล้ว หากผู้นำเข้าไม่พอใจ ผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และหากผู้นำเข้ายังไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปยังศาลได้ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

กรณีนำเข้าบุหรี่ก็เช่นเดียวกับการนำเข้าโดยทั่วไป หากมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนอากรที่ประเมินโดยเจ้าพนักงานศุลกากร เช่น กรณีที่หลักฐานต่างๆยังไม่เพียงพอให้ประเมินได้ ผู้นำเข้าบุหรี่ยังสามารถชำระค่าอากรในจำนวนที่ตนได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและวางเงินหรือหลักประกันอื่น เช่น ค้ำประกันของธนาคารเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนอากรสูงสุดที่ประเมินโดยเจ้าพนักงานซึ่งเป็นจำนวนที่อาจต้องเสียแล้วนำสินค้าบุหรี่ยื่นนำเข้าของตนออกไปจำหน่ายก่อนได้ ตัวอย่างเช่น หากค่าอากรตามราคาบุหรี่ยื่นนำเข้าสำแดงในใบขนสินค้าเป็นจำนวน 6 บาทต่อซอง แต่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาศุลกากรสูงกว่าราคาที่ผู้นำเข้าสำแดง และคำนวณอากรที่ต้องชำระได้เป็นจำนวน 11 บาทต่อซอง เจ้าพนักงานศุลกากรจะมีคำสั่งว่ากรณีผู้นำเข้าประสงค์จะนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรให้วางประกัน 5 บาท ($11 - 6 = 5$ บาท) จนครบจำนวนค่าอากร 11 บาทซึ่งเป็นจำนวนสูงสุดที่อาจต้องเสียเพื่อนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรไปจำหน่ายก่อนได้ เมื่อผู้นำเข้าชำระค่าอากรตามราคาที่ยื่นได้สำแดงไว้ คือ 6 บาท และวางเงินหรือค้ำประกันของธนาคารเพิ่มเติมในส่วนต่างระหว่างอากรตามราคาที่เจ้าพนักงานประเมินและอากรตามราคาที่ยื่นได้สำแดงโดยผู้นำเข้า คือ 5 บาท ($11 - 6 = 5$ บาท) ผู้นำเข้าก็สามารถนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรไปจำหน่ายก่อนได้

ภายหลังมีการประเมินอากรอันพึงต้องเสีย ผู้นำเข้าบุหรี่ยื่นต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินจากเจ้าพนักงานเงินประกันที่วางไว้จะถูกเก็บเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินทันที และถือเสมือนว่าผู้นำเข้าบุหรี่ยื่นได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้แล้ว¹²³ ซึ่งหากผู้นำเข้าบุหรี่ยื่นมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนด ผู้นำเข้าบุหรี่ยื่นจะถูกเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้โดยให้ถือว่าเงินเพิ่มนี้เป็นเงินอากร¹²⁴ ในกรณีต้องมีการคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรเพราะเรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ผู้นำเข้าบุหรี่ยื่นจะ

¹²³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ

¹²⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ตริ

ได้รับคืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่ วันที่ได้ชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืน¹²⁵

2.2.1.2.2 การทบทวนการกระทำของพนักงานเจ้าหน้าที่

2.2.1.2.2.1 การทบทวนการประเมินราคาศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 บัญญัติให้ผู้นำเข้าหรือ ผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากร ของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายใน สามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำเข้าหรือส่งของออกใน จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากร ภาคก็ได้โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด¹²⁶

ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติได้ปรากฏเหตุผลในการประกาศใช้ พระราชบัญญัติฉบับนี้มีข้อความว่า “เนื่องจากประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิกขององค์การการค้า โลก จึงมีพันธกรณีที่จะต้องนำความในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ และโดยที่ความตกลงดังกล่าวได้กำหนดให้ใช้ราคาศุลกากรเป็นเกณฑ์ ในการประเมินอากรสำหรับของนำเข้า ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ให้ใช้ราคาอัน แท้จริงในท้องตลาดเป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรสำหรับของนำเข้า ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 จึงต้องยกเลิกการใช้ราคาอันแท้จริง ในท้องตลาดเป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรสำหรับของนำเข้าโดยให้ใช้ราคาศุลกากรแทน นอกจากนี้ สมควรกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการในการพิจารณา อุทธรณ์เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ไม่พอใจการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้องและโปร่งใสมากขึ้น...”

ในการพิจารณาอุทธรณ์ อุทธรณ์จะได้รับการพิจารณาโดยคณะกรรมการ เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทน กระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีกรมศุลกากร

¹²⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา

¹²⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ

แต่งตั้งอีกจำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคนเป็นกรรมการ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมตุลาการเป็นเลขานุการและเป็นผู้ช่วยเลขานุการ โดยให้เลขานุการเป็นกรรมการด้วย¹²⁷ การแต่งตั้งและพ้นจากตำแหน่ง การประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด¹²⁸

ในการวินิจฉัยอุทธรณ์¹²⁹ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสารหลักฐาน หรือข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียก และหากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องยกอุทธรณ์ นอกจากนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มอบหมาย¹³⁰ ผลคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นมีให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังเว้นแต่ในกรณีที่คำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นผู้ความในคดีนั้น¹³¹

ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้นผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด¹³²

¹²⁷ พระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2469 มาตรา 112 สัตต

¹²⁸ พระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2469 มาตรา 112 อัญญา มาตรา 112 ทศ มาตรา 112 เอกาทศ

¹²⁹ พระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวาทศ

¹³⁰ พระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2469 มาตรา 112 เตรศและมาตรา 112 จตุทศ

¹³¹ พระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ปันรศ

¹³² พระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2469 มาตรา 112 โสฬศ

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์¹³³ และกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วย ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ในบางกรณี¹³⁴

กรณีนำเข้าบุหรี่ยุติ หากผู้นำเข้าไม่พอใจกับการประเมินอากรโดยพนักงานศุลกากร ผู้นำเข้ามีสิทธิคัดค้านโดยการอุทธรณ์ราคาที่ประเมินโดยพนักงานศุลกากรดังกล่าวตามวิธีการที่กำหนดในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ถึง มาตรา 112 เอกฎวิสถิติ กล่าวคือผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีที่จำเป็นต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากรตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากร และหากผู้นำเข้าบุหรี่ยังไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้นำเข้าบุหรี่ยุติมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

2.2.1.2.2.2 การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้มีบทบัญญัติไว้โดยเฉพาะเกี่ยวกับมาตรการทบทวนการวางประกันค่าภาษีอากรหรือสิทธิผู้นำเข้าในการอุทธรณ์หรือร้องขอให้มีการทบทวนการวางประกันค่าภาษีอากร

กรณีการอุทธรณ์การวางประกันค่าภาษีอากรมีประเด็นสำคัญใน 2 เรื่อง คือเรื่องสิทธิของผู้นำเข้าในการอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร และเรื่องศาลที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ในปัญหาข้อกฎหมายว่าผู้นำเข้ามีสิทธิในการอุทธรณ์การวางประกันค่าภาษีอากรเมื่อใด กล่าวคือ ผู้นำเข้ามีสิทธิในการอุทธรณ์การวางประกันค่าภาษีอากรในทันทีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ให้วางประกันค่าภาษีอากร หรือผู้นำเข้าจำเป็นต้องได้รับการบอกกล่าวการประเมินอากร

¹³³พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 สัตตรส

¹³⁴พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 อัญญาสารส

และอาคารที่ต้องชำระในขั้นที่สุดเสียก่อนจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์การวางประกันค่าภาษีอากรได้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยประเด็นดังกล่าวในคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 509/2532 ศาลฎีกาวินิจฉัยในปัญหาข้อกฎหมายว่า “ในปัญหาที่ว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องคดีนี้หรือไม่นั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดให้ผู้นำของเข้าวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบกำหนดเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น ทั้งให้อำนาจอธิบดีประกาศจำนวนให้การค้าประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าวโดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรได้ สำหรับมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง นั้นบัญญัติว่า ในกรณีที่มีการวางเงินประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าทราบแล้ว ผู้นำของเข้าต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ส่วนวรรคสองบัญญัติว่า ในกรณีที่มีการวางเงินประกันและเงินประกันที่วางไว้คุ้มค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้วให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที สำหรับวรรคสามบัญญัติว่า ผู้นำของเข้าอาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินโดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด จะเห็นได้ว่าการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยให้โจทก์นำหนังสือค้ำประกันของธนาคารมาวางเป็นประกันไว้ในคดีนี้นั้นเป็นการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ที่ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้แน่นอน เมื่อปฏิบัติตามดังกล่าวแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินเงินอากรที่โจทก์จะต้องเสีย และแจ้งให้โจทก์ทราบตามมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง ซึ่งหากโจทก์ไม่พอใจการประเมินดังกล่าว โจทก์ย่อมอุทธรณ์คัดค้านได้ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคสาม ในกรณีนี้ที่พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกประกันตามมาตรา 112 หากศาลยินยอมให้โจทก์ฟ้องคดีได้ทันทีดังเช่นคดีนี้ซึ่งโจทก์จำเลยยอมรับข้อเท็จจริงกันว่าโจทก์ฟ้องคดีนี้โดยที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยยังมิได้ประเมินอากรแจ้งให้โจทก์ชำระยอมจะเป็นการตัดอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการที่จะประเมินเงินอากรตามมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง และตัดสิทธิของโจทก์ที่จะอุทธรณ์คัดค้านการประเมินดังกล่าวตามมาตรา 112 ทวิวรรคสาม โดยสิ้นเชิง ศาลฎีกาเห็นว่า พระราชบัญญัติศุลกากรพ.ศ. 2469 มิได้มีเจตนารมณ์ให้ศาลตัดอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลย และตัดสิทธิของโจทก์เช่นนั้น นอกจากนี้ศาลฎีกายังเห็นอีกประการหนึ่งว่า เมื่อคดีนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยยังมิได้ประเมินเงินอากรและแจ้งให้โจทก์ชำระตามมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่งกรณียังไม่อาจถือได้ว่า จำเลยได้โต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ของโจทก์แล้ว โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องคดีนี้ ตาม

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ได้ ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยปัญหาอื่น ๆ ต่อไป คำพิพากษาของศาลฎีกาพิพากษากลางไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น”¹³⁵

ในคดีนี้ ศาลฎีกาพิพากษาลับคำวินิจฉัยของศาลฎีกาพิพากษากลางให้ยกฟ้องโจทก์โดยให้เหตุผลว่าหากให้มีการอุทธรณ์คำสั่งวางประกันได้ทันทีจะเป็นการจำกัดอำนาจของหน่วยงานที่ประเมินมูลค่าการตามมาตรา 112 ทวิ ซึ่งกำลังทำการประเมินอยู่ และการที่หน่วยงานดังกล่าวยังไม่ได้ประเมินอากรและแจ้งแก่โจทก์ให้ชำระอากรตาม 112 ทวิ วรรค 1 จำเลยจึงยังไม่ได้ละเมิดสิทธิของโจทก์ตาม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 55 โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 119/2534 วินิจฉัยในทำนองเดียวกันกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 509/2532 ในปัญหาข้อกฎหมายว่าผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์เมื่อใด¹³⁶

“เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยตรวจสินค้าที่โจทก์นำเข้ามาในราชอาณาจักรเห็นว่าโจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและสำแดงราคาสินค้าไม่ถูกต้อง โจทก์จะต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ให้โจทก์นำหนังสือคำประกันของธนาคารไปวางเป็นประกันค่าภาษีอากรไว้ ทั้งการกระทำของโจทก์มีความผิดฐานสำแดงเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 และ 99 จึงมีหนังสือเรียกให้โจทก์ไปตกลงระงับคดีอาญา ซึ่งหากโจทก์ยอมเสียค่าปรับ 2 เท่า ของอากรที่ขาดโดยคำนวณจากราคาอันแท้จริงในท้องตลาดของสินค้าที่โจทก์นำเข้ามาตามคำเปรียบเทียบของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ยอมทำให้คดีอาญาระงับตามมาตรา 102 และ 102 ทวิ เมื่อโจทก์ไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบปรับจำเลยจึงส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีแก่โจทก์ ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามขั้นตอนที่พระราชบัญญัติศุลกากรกำหนดไว้ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนข้อกล่าวหาหรือคำสั่งของจำเลยที่ตีราคาสินค้าโจทก์แล้วนำไปกำหนดค่าปรับ และโจทก์ไม่มีสิทธิจะบังคับให้จำเลยคืนหลักประกันค่าภาษีอากรจนกว่าโจทก์จะชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบตามมาตรา 112 ทวิ ... กรณีที่มีการวางประกันค่าอากร เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินอากรอันจะพึงเสียและแจ้งให้ผู้นำเข้าทราบ ผู้นำเข้าต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบตามมาตรา 112 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โจทก์ก็จะได้รับหลักประกันคืน”¹³⁷

¹³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 509/2532 ย่อโดย ปิ่นทิพย์ สุจริตกุล วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์ และประวิทย์ ชัมภรัตน์

¹³⁶ แนวทางวินิจฉัยดังกล่าวปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาอื่น ๆ อีก เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2227/2541

¹³⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 119/3534 ย่อโดย ก้าน อันนันทน์ นิเวศน์ คำมองและ โสภณ จันทระมะ

ในปัญหาข้อกฎหมายเรื่องเขตอำนาจศาลที่จะอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 417/2550 เมื่อวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2550 ซึ่งพิพากษายืนตามคำสั่งศาลปกครองกลางที่ 1740/2549 วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2549 ได้วินิจฉัยว่าศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรคือศาลภาษีอากรกลาง ส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยดังกล่าวกล่าวว่า “การที่ผู้ฟ้องคดีขอให้ศาลปกครองมีคำพิพากษาหรือคำสั่งระงับการเรียกเงินประกันดังกล่าว ซึ่งเป็นขั้นตอนการประเมินภาษีอากรและอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงไม่ใช่คดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองที่จะพิจารณาพิพากษา ตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542” แนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 509/2532 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 119/2534 ข้างต้น

นอกจากนี้ หนังสืออัยการสูงสุด เดือนสิงหาคม พ.ศ. 2552 มีข้อความว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(4)

2.2.2 มาตรการทางภาษีเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่

มาตรการทางภาษีเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ ได้แก่ ค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย และภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาเฉพาะมาตรการทางภาษีดังต่อไปนี้ การเรียกเก็บค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย และภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉพาะเรื่องฐานภาษีมูลค่าเพิ่มและความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าประเภทบุหรี่

2.2.2.1 ค่าแสดมปียาสูบ

ค่าแสดมปียาสูบเป็นเงินที่เรียกเก็บเพื่อเป็นรายได้รัฐจากสินค้ายาสูบซึ่งต้องปิดสแสดมปียาสูบ¹³⁸ตามที่พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนด “ยาสูบ” ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว หมายถึง บุหรี่ซิการ์ แรต บุหรี่ซิการ์¹³⁹ บุหรี่อื่น¹⁴⁰ ยาเส้นปรง และให้รวมตลอดถึงยาเคี้ยวด้วย ส่วน “บุหรี่ซิการ์ แรต” หมายถึง ยาเส้นหรือยาเส้นปรง ไม่ว่าจะมียาแห้งหรือยาอัดเจือปนหรือไม่ ซึ่งมวนด้วยกระดาษหรือวัตถุที่สร้างขึ้นใช้แทนกระดาษ หรือใบยาแห้งหรือยาอัด เนื่องจากบุหรี่ซึ่งอยู่ในความหมายของยาสูบเป็นสินค้าที่รัฐมีการควบคุม การขายบุหรี่ หรือนำบุหรี่ออกแสดงเพื่อขายจึงต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน¹⁴¹ ห้ามขายในราคาเกินกว่าราคาตามประกาศอธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด¹⁴² และบุหรี่ที่ขายต้องมีการปิดสแสดมปียาสูบ¹⁴³ กรณีสินค้าประเภทบุหรี่ถือเป็นยาสูบตามความหมายในพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ผู้นำเข้าบุหรี่จึงต้องปฏิบัติตามหน้าที่ที่กำหนดเกี่ยวกับการขออนุญาตนำเข้าและปิดสแสดมปียาสูบตามที่พระราชบัญญัติกำหนด กล่าวคือ ในการนำเข้าบุหรี่ ผู้นำเข้าบุหรี่ต้องเป็นผู้มีใบอนุญาตนำเข้าและได้รับอนุญาตนำเข้า และเมื่อนำยาสูบชนิดบุหรี่ซิการ์ แรตเข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าต้องยื่นชำระค่าแสดมปียาสูบตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

โครงสร้างทั่วไปของการเก็บค่าแสดมปียาสูบลี้ดต่อไปน้

¹³⁸ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 2 “สแสดมปียาสูบ” หมายความว่ารวมตลอดถึงเครื่องหมายอย่างอื่นที่ใช้แทนสแสดมปียาสูบและมาตรา 42 ของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ให้การปิดและขีดฆ่าสแสดมปียาสูบเป็นไปตามวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

¹³⁹ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 2 “บุหรี่ซิการ์” หมายถึง ใบยาแห้งหรือยาอัด ซึ่งมวนด้วยใบยาแห้งหรือยาอัด

¹⁴⁰ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 2 “บุหรี่อื่น” หมายถึง ยาเส้นหรือยาเส้นปรง ซึ่งมวนด้วยใบตอง กลีบบัว กาบหมาก ใบมะกา ใบจาก หรือวัตถุอื่นที่มีใช้กระดาษหรือวัตถุที่สร้างขึ้นใช้แทนกระดาษและมีใช้ใบยาแห้งหรือยาอัด

¹⁴¹ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 21 วรรค 2 การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการรับยาเส้นหรือยาสูบมาขาย การขาย หรือการนำออกแสดงเพื่อขาย ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

¹⁴² พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 23

¹⁴³ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 24 ห้ามมิให้ผู้ใดขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งยาเส้นหรือยาสูบที่ไม่ได้ปิดสแสดมปี ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง และมาตรา 50 บัญญัติกรณีนี้ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 24 ต้องระวางโทษปรับสี่เท่าของค่าแสดมปียาสูบที่จะต้องปิด หรือที่ยังขาดอยู่แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท ถ้าเป็นบุหรี่ซิการ์ แรตที่ผลิตในประเทศและมีได้มีประกาศกำหนดราคาขายปลีกไว้ต้องระวางโทษปรับสามเท่าแต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท

ก. ผู้มีหน้าที่เสียค่าแสดมปียาสูบและความรับผิดชอบค่าสแตมปียาสูบ

เมื่อนำยาสูบชนิดบุหรืชิกาแรตเข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้า ต้องยื่นชำระค่าแสดมปียาสูบตามอัตราที่กฎหมายกำหนดพร้อมกับการชำระอากรขาเข้า ณ กรมศุลกากรซึ่งทำหน้าที่เรียกเก็บแทนกรมสรรพสามิต¹⁴⁴ ก่อนที่จะรับมอบสินค้าไปจากเจ้าพนักงานศุลกากรได้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิตให้สามารถปิดแสดมปียาสูบภายหลัง¹⁴⁵ หลังจากนั้น ผู้ได้รับอนุญาตต้องนำใบเสร็จรับเงินค่าแสดมปียาสูบมาแจ้งต่อกรมสรรพสามิตเพื่อจัดเจ้าพนักงานไปทำการตรวจสอบยาสูบชนิดบุหรืชิกาแรตที่ผลิตในต่างประเทศ และตรวจปล่อยสินค้าต่อไป¹⁴⁶

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่ได้กำหนดนิยามของ “ผู้นำเข้า” และเวลาที่มีความรับผิดชอบในการเสียค่าแสดมปียาสูบไว้¹⁴⁷

¹⁴⁴ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 5 เบญจ ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร รัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าแสดมปียาสูบเพื่อกรมสรรพสามิตก็ได้

¹⁴⁵ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 27 ห้ามมิให้ผู้ใดนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้นยาสูบ ใบยา ยาอัด ยาเส้น หรือยาสูบเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดี การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการนำสิ่งของตามมาตรา 27 นี้เข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และมาตรา 27 วรรค 3 บัญญัติเฉพาะยาเส้นหรือยาสูบให้ปิดแสดมปียาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ก่อนที่จะรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร เว้นแต่อธิบดีจะอนุญาตให้ปิดภายหลังตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด หากผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 27 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 52 ของพระราชบัญญัติดังกล่าว

¹⁴⁶ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ สำหรับการนำเข้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ พ.ศ. 2535 เพื่อให้การจัดเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สะดวกแก่ผู้นำเข้า และการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานศุลกากร กรมสรรพสามิต

¹⁴⁷ ในประเด็นดังกล่าวร่างพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ ...) พ.ศ. อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ ..) พ.ศ. โดยคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 12 เมษายน 2554 ซึ่งปัจจุบันอยู่ระหว่างการพิจารณาของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ในสาระสำคัญในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) เพิ่มพินัยมคำว่า "ราคาขายปลีก"
- (2) กำหนดฐานเพื่อใช้ในการคำนวณค่าแสดมปียาสูบตามมูลค่า สำหรับยาเส้นและยาสูบที่ทำในราชอาณาจักร และที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร
- (3) กำหนดจุดความรับผิดชอบอื่นจะต้องเสียค่าแสดมปียาสูบ
- (4) กำหนดให้มีการประเมินค่าแสดมปียาสูบ
- (5) กำหนดให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยการจัดเก็บค่าแสดมปีและอำนาจของคณะกรรมการ
- (6) ปรับปรุงหน่วยในการจัดเก็บค่าแสดมปียาสูบตามปริมาณ

ข. อัตราฐานที่ใช้ในการคำนวณ วิธีการคำนวณค่าแสดมปียาสูบ

อัตราค่าแสดมปียาสูบบมี 2 ประเภท คือ อัตราตามมูลค่า และอัตราตามปริมาณ อัตราตามมูลค่า คือ อัตราที่กำหนดให้คำนวณค่าแสดมปียาสูบตามราคาของยาสูบ ส่วนอัตราตามปริมาณคือ อัตราที่กำหนดให้คำนวณค่าแสดมปียาสูบตามปริมาณของยาสูบเป็นกรัม ค่าแสดมปียาสูบสำหรับยาเส้นและยาสูบในปัจจุบันซึ่งแก้ไขตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2552 ค่าแสดมปียาสูบตามมูลค่าร้อยละ 90 หรือ 3 บาทต่อปริมาณหนึ่งกรัม โดยเศษของหนึ่งกรัม ให้นำเป็นหนึ่งกรัม¹⁴⁸ ทั้งนี้ กรณีบุหรี่ซึ่งรวมอยู่ในความหมายของยาสูบพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนดให้เสียค่าแสดมปียาสูบในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ ผู้มีหน้าที่เสียค่าแสดมปียาสูบต้องเสียค่าแสดมปียาสูบในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า¹⁴⁹

การเสียค่าแสดมปียาสูบตามมูลค่า ค่าแสดมปียาสูบที่ต้องเสียเท่ากับมูลค่าของยาสูบคูณด้วยอัตราตามมูลค่าของยาสูบ สำหรับยาสูบที่ทำในราชอาณาจักร มูลค่าที่ใช้เป็นฐานคำนวณค่าแสดมปียาสูบ คือ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ¹⁵⁰ รวมกับค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระ สำหรับยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร มูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าแสดมปียาสูบให้ถือตามราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของยาสูบบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา อากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตรา¹⁵¹ แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁵² ให้นำอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณด้วย โดยราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของยาสูบ

¹⁴⁸ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2552 บัญชีอัตราค่าธรรมเนียมและค่าแสดมปียาสูบ หมายเลข รายการ อัตรา "13. ค่าแสดมปียาสูบสำหรับยาเส้นและยาสูบ ตามมูลค่าร้อยละ 90 หรือ 3 บาท ต่อปริมาณหนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัม ให้นำเป็นหนึ่งกรัม" เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ตามหมายเหตุท้ายพระราชกำหนด คือ เนื่องจากอัตราค่าแสดมปียาสูบ สำหรับยาเส้นและยาสูบไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบันและเพื่อเพิ่มรายได้ของประเทศ จึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติมอัตราค่าแสดมปียาสูบ สำหรับยาเส้นและยาสูบให้สูงขึ้น และโดยที่เป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนดนี้

¹⁴⁹ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 5 ทวิ

¹⁵⁰ ราคายาสูบตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตใช้อำนาจประกาศกำหนดตามมาตรา 23 ของพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁵¹ กรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น

¹⁵² ตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 ของประมวลรัษฎากร

ได้แก่ ราคายาสูบที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร หรือ ราคาในท้องตลาดกรณีที่มีอธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับยาเส้นหรือยาสูบ ประเภทใดประเภทหนึ่งต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา ศุลกากร หรือราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่า ด้วยศุลกากร

การเสียค่าแสตมป์ยาสูบตามปริมาณ ค่าแสตมป์ยาสูบที่ต้องเสียเท่ากับน้ำหนัก ของยาสูบเป็นกรัมคูณด้วยอัตราตามปริมาณ (ต่อ 1 กรัม)

กรณีคำนวณค่าแสตมป์บุหรี่หรือซิการ์ เนื่องจากกฎหมายกำหนดอัตราค่าแสตมป์ ยาสูบของบุหรี่หรือซิการ์ทั้งในอัตราตามมูลค่า และตามปริมาณ กรณีดังกล่าวจึงต้องคำนวณทั้งค่า แแสตมป์ยาสูบที่ต้องเสียตามมูลค่าและค่าแสตมป์ที่ต้องเสียตามปริมาณซึ่งหากค่าแสตมป์ยาสูบ ตามอัตราใดเป็นจำนวนเงินสูงกว่าก็ใช้อัตรานั้นในการเสียค่าแสตมป์ยาสูบ การคำนวณทำได้ ดังต่อไปนี้

(ก) บุหรี่หรือซิการ์ตรา ก ทำในราชอาณาจักร ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ 10.00 บาทต่อซอง

วิธีที่ 1 การคำนวณค่าแสตมป์ยาสูบตามมูลค่า

ค่าแสตมป์ยาสูบของบุหรี่ตรา ก = (ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม + ค่า แแสตมป์ยาสูบ) x อัตราค่าแสตมป์ยาสูบ

$$= \frac{\text{ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม} \times \text{อัตราค่าแสตมป์ยาสูบ}}{(1 - \text{อัตราค่าแสตมป์ยาสูบ})}$$

$$(1 - \text{อัตราค่าแสตมป์ยาสูบ})$$

$$= (10 \times 0.9) / (1 - 0.9) = 90 \text{ บาทต่อซอง}$$

วิธีที่ 2 การคำนวณค่าแสตมป์ยาสูบตามปริมาณ

ค่าแสตมป์ยาสูบบุหรี่หรือซิการ์ ยกเว้นการเก็บค่าแสตมป์ยาสูบในอัตราตาม ปริมาณ ดังนั้น ต้องชำระค่าแสตมป์ยาสูบ 90 บาทต่อซอง

ดังนั้น ค่าแสตมป์ยาสูบของบุหรี่ตรา ก คือ 90 บาทต่อซอง

(ข) บุหรืซิกาแรตที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตรา A ราคา ซี.ไอ.เอฟ. รวมค่า
อากรและค่าธรรมเนียมอื่นเท่ากับ 10 บาทต่อซอง

วิธีที่ 1 คำนวณค่าแสดมปียาสูบตามมูลค่า

ค่าแสดมปียาสูบของบุหรืนำเข้าตรา A = (C.I.F.+อากรขาเข้า + ค่าแสดมปี
ยาสูบ) x อัตราค่าแสดมปียาสูบ / 1- อัตราค่าแสดมปียาสูบ

$$= 10 \times 0.9 / 1-0.9$$

$$= 90 \text{ บาทต่อซอง}$$

วิธีที่ 2 คำนวณค่าแสดมปียาสูบตามปริมาณ

ค่าแสดมปียาสูบบุหรืซิกาแรตยกเว้นการเก็บค่าแสดมปียาสูบในอัตราตาม
ปริมาณ

ดังนั้น ต้องชำระค่าแสดมปียาสูบ 90 บาทต่อซอง

ในการคำนวณค่าแสดมปียาสูบที่ต้องชำระ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509
ไม่ได้มีกำหนดให้มีการประเมินค่าแสดมปียาสูบโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ดังเช่นการประเมินราคา
ศุลกากร

ค. การเรียกเงินเพิ่ม การคืนค่าแสดมปียาสูบและหลักประกันเกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่ได้มีกำหนดให้มีการประเมินค่าแสดมปี
ยาสูบโดยพนักงานเจ้าหน้าที่¹⁵³ ในกรณีที่มีการประเมินราคาศุลกากรใหม่ ซึ่งทำให้อากรขาเข้าซึ่ง
ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าแสดมปียาสูบเปลี่ยนไป พระราชบัญญัติยาสูบไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับ
วิธีการในกรณีที่ต้องมีการเรียกค่าแสดมปียาสูบเพิ่ม หรือการคืนค่าแสดมปียาสูบและเงินหรือ
ประกันที่วางไว้สำหรับค่าแสดมปียาสูบในส่วนดังกล่าวไว้ต่างจากพระราชบัญญัติสรรพสามิตซึ่ง
บัญญัติเรื่องดังกล่าวไว้

¹⁵³ ในประเด็นดังกล่าวร่างพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ ...) พ.ศ. อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติ
ยาสูบ (ฉบับที่ ..) พ.ศ. โดยคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 12 เมษายน 2554

ง. กรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่ได้บัญญัติกรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร และมาตรการทบทวนเกี่ยวกับค่าแสตมป์ยาสูบที่ต้องชำระ

2.2.2.2 เงินบำรุงอื่นๆ

2.2.2.2.1 เงินบำรุงกองทุนตามพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544

พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 ให้มีการจัดตั้งกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพขึ้น โดยเก็บเงินบำรุงจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบเพื่อใช้ในการสนับสนุน วรรณคดี และชี้ชวนให้ประชาชนสร้างเสริมสุขภาพ¹⁵⁴ เงินบำรุงกองทุนที่ได้ให้ถือเป็นภาษี แต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

โครงสร้างทั่วไปของการเก็บเงินบำรุงกองทุนมีดังต่อไปนี้

ก. ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการส่งเงินบำรุงกองทุน

ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงกองทุน ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและผู้มีหน้าที่เสียค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงตามอัตราที่กำหนด พร้อมกับการชำระภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบ ณ สถานที่ยื่นแบบชำระภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบ¹⁵⁵ โดยกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรเป็นผู้ดำเนินการเรียกเก็บเงินบำรุงกองทุนเพื่อนำส่งเป็นรายได้ของกองทุน¹⁵⁶ เงินบำรุงกองทุนที่ได้ให้ถือเป็นภาษี แต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี¹⁵⁷

¹⁵⁴ เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544

¹⁵⁵ พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 มาตรา 13 และระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การส่งเงิน การยกเว้น และการขอคืนเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ สำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2544 กรณีการยื่นแบบชำระภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์ของกรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> ให้ถือว่าเป็นการยื่นแบบชำระภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบ ณ กรมสรรพสามิต

¹⁵⁶ พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 มาตรา 12

¹⁵⁷ พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 มาตรา 12

ส่วนกรณีสินค้าประเภทบุหรี่ปริมาณที่เกินกว่าห้าร้อยกิโลกรัม ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่ปริมาณที่เกินกว่าห้าร้อยกิโลกรัม ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบเป็นผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงกองทุนตามพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่ปริมาณที่เกินกว่าห้าร้อยกิโลกรัมตามพระราชบัญญัตินี้ในการส่งเงินบำรุงตามอัตราที่กำหนดพร้อมกับการชำระค่าแสตมป์ยาสูบให้พนักงานแก่ศุลกากรก่อนรับมอบสินค้าจากศุลกากร

ข. อัตรา ฐานที่ใช้ในการคำนวณ วิธีการคำนวณเงินบำรุงกองทุน

ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงต้องส่งเงินในอัตราร้อยละสองของภาษีที่เก็บจากสุราและยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ¹⁵⁸ การส่งเงินบำรุงกองทุนอาจส่งเป็นเงินสด หรือเช็ค กรณีเป็นเช็คให้ส่งจ่ายในนาม “กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ”¹⁵⁹

ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่ปริมาณที่เกินกว่าห้าร้อยกิโลกรัมในอัตราร้อยละ 2 ของค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ โดยอาจส่งเป็นเงินสดหรือเช็คส่งจ่ายกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพก็ได้

ค. การเรียกเงินเพิ่ม การคืนเงินบำรุงและหลักประกันที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีก็ให้ได้รับการยกเว้นหรือคืนเงินบำรุงกองทุนด้วย¹⁶⁰ ในการขอรับเงินบำรุงคืนจากกองทุน อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ได้รับมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจในการสั่งคืนเงินบำรุงกองทุน โดยใช้วิธีปฏิบัติเช่นเดียวกับวิธีการขอคืนภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุรา¹⁶¹

ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่ปริมาณที่เกินกว่าห้าร้อยกิโลกรัมที่ได้รับคืนเงินบำรุงกองทุน โดยต้องปฏิบัติตามวิธีขอรับคืนเงินบำรุงกองทุนที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยสุรา ในส่วนเงินหรือหลักประกันในส่วนเงินบำรุงกองทุนที่ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่ปริมาณที่เกินกว่าห้าร้อยกิโลกรัมเป็นประกันแก่ศุลกากร หากมีการประเมินอากรใหม่และมีกรณีต้องคืนประกันส่วนดังกล่าว พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 ข้อ 7

¹⁵⁸ พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 มาตรา 11

¹⁵⁹ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การส่งเงิน การยกเว้น และการขอคืนเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ สำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2544 ข้อ 7

¹⁶⁰ พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 มาตรา 14

¹⁶¹ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การส่งเงิน การยกเว้น และการขอคืนเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ สำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2544 ข้อ 11

สร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะในกรณีดังกล่าว และระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การส่งเงิน การยกเว้น และการขอคืนเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ สำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2544 ให้ถือปฏิบัติตามระเบียบราชการโดยอนุโลมในส่วนการดำเนินการอื่นใดที่ไม่ได้กำหนดไว้ในระเบียบ¹⁶²

ง. กรณีที่มีปัญหาค่าภาษีอากร

พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะในกรณีดังกล่าว และระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การส่งเงิน การยกเว้น และการขอคืนเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ สำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2544 ให้ถือปฏิบัติตามระเบียบราชการโดยอนุโลมในส่วนการดำเนินการอื่นใดที่ไม่ได้กำหนดไว้ในระเบียบ

2.2.2.2 เงินบำรุงองค์การตามพระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551

พระราชบัญญัติจัดตั้งองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 จัดตั้งองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยหรือ ส.ส.ท.¹⁶³ ขึ้นเพื่อให้มีองค์การสื่อสาธารณะซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้นำในการผลิตและสร้างสรรค์รายการข่าวสารคุณภาพสูงที่จะเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะและส่วนรวม¹⁶⁴ และให้เรียกเก็บเงินบำรุงองค์การจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบเพื่อเป็นรายได้ขององค์การในการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ขององค์การ เงินบำรุงองค์การที่ได้ให้ถือเป็นภาษี แต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

โครงสร้างทั่วไปของการเก็บเงินบำรุงองค์การมีดังต่อไปนี้

¹⁶² ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การส่งเงิน การยกเว้น และการขอคืนเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ สำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2544 ข้อ 13

¹⁶³ พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 มาตรา 5 ส.ส.ท. มีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐ ที่ไม่ใช่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ แต่ดำเนินการภายใต้ทุน ทรัพย์สิน และรายได้ขององค์การ

¹⁶⁴ เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติดังกล่าว

ก. ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงองค์การและความรับผิดชอบในการส่งเงินบำรุงองค์การ

ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงองค์การ ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และผู้มีหน้าที่เสียค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงตามแบบ สสท. 1/01 ในอัตราที่กำหนดพร้อมกับการชำระภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบ ณ สถานที่ยื่นแบบชำระ ภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด¹⁶⁵ โดยกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรเป็นผู้ดำเนินการเรียกเก็บเงินบำรุงดังกล่าวเพื่อนำส่งเป็นรายได้ของ องค์การ

กรณีสินค้าประเภทบุหรี่นำเข้า ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียค่า แสตมป์ยาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มีหน้าที่ในการส่งเงินบำรุงองค์การให้แก่ ส.ส.ท.ตามแบบ สสท. 1/01 ในอัตราที่กำหนดพร้อมกับการชำระค่าแสตมป์ยาสูบให้พนักงานแก่ ศุลกากรก่อนรับมอบสินค้าจากศุลกากร ณ สถานที่ยื่นแบบชำระค่าแสตมป์ยาสูบ

ข. อัตรา ฐานที่ใช้ในการคำนวณ และวิธีการคำนวณเงินบำรุงองค์การ

ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงต้องส่งเงินในอัตราร้อยละหนึ่งจุดห้าของค่าแสตมป์ยาสูบ พร้อมกับการชำระค่าแสตมป์ยาสูบ ณ สถานที่ยื่นแบบชำระค่าแสตมป์ยาสูบตามระเบียบที่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด¹⁶⁶ โดยอาจชำระเป็นเงินสดหรือเช็คก็ได้¹⁶⁷ และให้กรม ศุลกากรเป็นผู้เรียกเก็บเงินบำรุงองค์การเพื่อนำส่งเป็นรายได้ขององค์การ¹⁶⁸

¹⁶⁵ พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 มาตรา 12 ประกอบกับระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการส่งเงิน การจัดเก็บ และการนำส่งเงินบำรุงองค์การขององค์การกระจายเสียง และแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยสำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2551

¹⁶⁶ พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 มาตรา 12 ประกอบกับ ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการส่งเงิน การจัดเก็บ และการนำส่งเงินบำรุงองค์การขององค์การกระจายเสียง และแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยสำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2551

¹⁶⁷ ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการส่งเงิน การจัดเก็บ และการนำส่งเงินบำรุงองค์การขององค์การ กระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยสำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2551 กรณีเป็นเช็คให้ส่งจ่ายในนาม “กรม สรรพสามิต กระทรวงการคลัง...(ชื่อหน่วยจัดเก็บ)...”

¹⁶⁸ พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 มาตรา 13 และมาตรา 14

เงินบำรุงที่ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าต้องส่งให้แก่ศุลกากรซึ่งเรียกเก็บแทนองค์การเป็นจำนวนอัตราร้อยละ 1.5 ของค่าแอสแตมปียาสูบ โดยอาจชำระเป็นเงินสดหรือเช็คสั่งจ่ายองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยก็ได้

ค. การเรียกเงินเพิ่ม การคืนเงินบำรุงองค์การและหลักประกันที่เกี่ยวข้อง

กรณีที่มีการยกเว้น งดเว้น ลดหย่อนหรือคืนค่าแอสแตมปียาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงองค์การจะได้รับการยกเว้น งดเว้น ลดหย่อน หรือคืนเงินบำรุงองค์การด้วยตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด¹⁶⁹ ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงองค์การไม่ส่งเงินบำรุงองค์การ หรือส่งภายหลังระยะเวลาที่กำหนดหรือส่งเงินบำรุงองค์การไม่ครบตามจำนวนที่ต้องส่ง นอกจากจะมีความผิดอาญาตามพระราชบัญญัตินี้แล้ว จะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนของจำนวนเงินที่ไม่ส่งหรือส่งภายหลังระยะเวลาที่กำหนดหรือจำนวนที่ส่งขาดไป แล้วแต่กรณี นับแต่วันครบกำหนดส่งจนถึงวันที่ส่งเงินบำรุงองค์การ แต่ไม่เกินจำนวนเงินบำรุงองค์การและให้ถือว่าเงินเพิ่มนี้เป็นเงินบำรุงองค์การด้วย

ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่จึงอาจได้รับคืนเงินบำรุงองค์การโดยต้องปฏิบัติตามวิธีที่กำหนดในการขอคืนเงิน ในส่วนเงินหรือหลักประกันในส่วนของเงินบำรุงกองทุนที่ผู้ได้รับอนุญาตนำเข้าบุหรี่ได้วางไว้เป็นประกันแก่ศุลกากร หากมีการประเมินอากรใหม่และมีกรณีต้องคืนประกันส่วนดังกล่าว พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะในกรณีดังกล่าว แต่ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการส่งเงิน การจัดเก็บ และการนำส่งเงินบำรุงองค์การขององค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยสำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2551 ให้ถือปฏิบัติตามระเบียบราชการโดยอนุโลมในส่วนการดำเนินการอื่นใดที่ไม่ได้กำหนดไว้ในระเบียบ

ง. กรณีมีปัญหาค่าภาษีอากร

พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะกรณีมีปัญหาค่าภาษีอากร แต่ในส่วนการดำเนินการอื่นใดที่ไม่ได้กำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการส่งเงิน การจัดเก็บ และการนำส่งเงินบำรุง

¹⁶⁹ พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 มาตรา 15

องค์การขององค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยสำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2551 ระเบียบดังกล่าวให้ถือปฏิบัติตามระเบียบราชการโดยอนุโลม¹⁷⁰

2.2.2.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการเพื่อเป็นรายได้ของประเทศอีกทางหนึ่ง คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าที่ผู้ผลิตผู้ประกอบการบวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ กล่าวอีกนัยหนึ่ง มูลค่าเพิ่ม คือ รายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนจากการซื้อ¹⁷¹ ประเทศไทยได้นำวิธีการดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อเท่ากับภาษีที่ต้องชำระ¹⁷²

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในบางกรณี เช่น กรณีการขายสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย กรมสรรพสามิตจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกรมสรรพากร¹⁷³ และในกรณีสินค้านำเข้า กรมศุลกากรจะมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกรมสรรพากร¹⁷⁴

¹⁷⁰ ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการส่งเงิน การจัดเก็บ และการนำส่งเงินบำรุงองค์การขององค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยสำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2551 ข้อ 17

¹⁷¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประจำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพานิชย์, 2553), หน้า 1.

¹⁷² “ภาษีขาย” ตามมาตรา 77/1(17) ของประมวลรัษฎากร หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการขายสินค้าหรือรับค่าบริการ และ “ภาษีซื้อ” ตามมาตรา 77/1(18) ของประมวลรัษฎากร หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการซึ่งต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บ เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน หรือนำเข้า เป็นต้น และภาษีซื้อที่จะนำมาหักได้นี้คลุมไปถึงภาษีซื้อของสินค้าประเภททุนด้วย เช่น เครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ต่างๆ ที่ซื้อมาใช้ในการผลิตหรือการให้บริการ (เรื่องเดียวกัน, หน้า 1)

¹⁷³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/10

¹⁷⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 78/2(3)

2.2.2.3.1 โครงสร้างทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁷⁵ ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁷⁶ หากไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด

กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร มี 3 ประเภท ได้แก่ การขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ การให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ และการนำเข้าโดยผู้นำเข้า

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีได้ 3 กรณีคือ กิจการที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร¹⁷⁷ กิจการที่ได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา¹⁷⁸ และกิจการที่ได้รับยกเว้นตามประกาศกระทรวงการคลัง ผู้ประกอบการในกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้รับยกเว้นการปฏิบัติการบางอย่างตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ไม่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในหมวดที่ 4 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁷⁹ เช่น ผู้ประกอบการในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 ดังกล่าวจะได้รับยกเว้นจากหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนเริ่มธุรกิจ หากผู้ประกอบการดังกล่าวดำเนินธุรกิจในสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีอื่น และไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดให้ทำรายงานและเก็บรักษาหลักฐานและเอกสารก็ได้ ผู้ประกอบการดังกล่าวไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้าหรือ

¹⁷⁵ ประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 82/1

¹⁷⁶ ประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 82/1 และมาตรา 82/13 เช่น ตัวแทน ผู้รับโอนสินค้าหรือสิทธิในบริการ ผู้มีความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร ผู้ที่ควมเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่ ผู้โอนและผู้รับโอนกรณีโอนกิจการ ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ เป็นต้น

¹⁷⁷ มี 4 กรณีตามประมวลรัษฎากร คือ กรณีการขายสินค้าที่มีใช้การส่งออกหรือการให้บริการบางกรณี ยกเว้นสำหรับการขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก มาตรา 81(1)การนำเข้าสินค้าบางชนิด มาตรา 81(1)(ก) ถึง (ฉ) ยกเว้นสำหรับการส่งออกสินค้ากรณีผู้เสียภาษีการเหมา มาตรา 81(3) ยกเว้นสำหรับกิจการขนาดย่อมรายรับ(ฐานภาษี) ไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ตามมาตรา 81/1

¹⁷⁸ พระราชกฤษฎีกาอาศัยอำนาจตามมาตรา 81(1)(น) แห่งประมวลรัษฎากรยกเว้นการขายหรือบริการที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

¹⁷⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/2

ให้บริการ และอาจจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเมื่อซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบรวมทั้งสินค้าทุนมาใช้ประกอบการให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้โดยไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด¹⁸⁰ อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจขอจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85 ก็ได้ โดยผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่ยื่นขอคืนภาษีโดยใช้แบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ตามมาตรา 83 และจะยังคงมีหน้าที่ดังกล่าวโดยไม่คำนึงถึงประเภทของสินค้าหรือบริการเว้นแต่ผู้ประกอบการได้มีคุณสมบัติที่จะยกเลิกการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 85/10(3)

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.พ. 30 พร้อมกับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี (เดือนประติทิน) ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ โดยต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป¹⁸¹

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่แจ้งยอดขายทั้งหมดซึ่งเกิดขึ้นในเดือนภาษีนั้นในแบบ ภ.พ. 30 ได้แก่ ยอดขายสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราทั่วไป อัตราร้อยละ 0 และยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหักด้วยยอดขายสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 และหรือยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เหลือเท่าใดจะเป็นยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากปกติ กรณียอดขายที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การขายสินค้า หรือให้บริการนอกราชอาณาจักร ไม่ต้องนำมายื่นแบบ ภ.พ. 30¹⁸²

ในกรณียอดซื้อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่แสดงมูลค่าของสินค้าที่ซื้อหรือนำเข้าหรือบริการที่ได้รับ และการซื้อทรัพย์สินหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีสิทธินำมาหักเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษี กล่าวคือไม่เป็นภาษีซื้อ

¹⁸⁰ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, หน้า 61.

¹⁸¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83

¹⁸² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, หน้า 350.

ต้องห้าม และเฉพาะที่มีหลักฐานใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร (ก.พ. 36)¹⁸³

ข. อัตราภาษี ฐานภาษี และการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายได้กำหนดไว้ 3 อัตรา¹⁸⁴ คือ อัตราทั่วไปร้อยละ 10 ซึ่งมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราในช่วงระยะเวลาที่กำหนด ในปัจจุบันรวมภาษีท้องถิ่นเหลือร้อยละ 7.0 อัตราร้อยละ 0 และอัตราร้อยละ 2.5

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไป ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงจะได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งหมายความถึงเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใดที่คิดคำนวณได้เป็นเงิน¹⁸⁵ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต¹⁸⁶ ถ้ามี ในกรณีนำเข้าสินค้า ฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยใช้ราคาซี.ไอ.เอฟ.¹⁸⁷ ของสินค้านำเข้ารวมกับอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตที่กำหนดใน มาตรา 77/1(19) ค่าธรรมเนียมอื่นที่กฎหมายกำหนด

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้าสินค้า กฎหมายกำหนดให้ผู้นำเข้าเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีโดยใช้ฐานการคำนวณภาษีตามมูลค่าของสินค้านำเข้าด้วยค่า ประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร หรือราคาซี.ไอ.เอฟ. บวกกับอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษ ถ้ามี และถ้าสินค้านั้นต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็ต้อง รวมภาษีสรรพสามิตเข้าไปด้วยเมื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ด่านศุลกากรแล้ว ก็คือภาษีซื้อที่ ผู้ประกอบการนำเข้ามา มีสิทธินำมาหักจากภาษีขายของตนได้

¹⁸³ ไพจิตร วจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษี สรรพากร, หน้า 350.

¹⁸⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80

¹⁸⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 วรรค 2

¹⁸⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(19) ให้หมายความรวมถึง ภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียม ประทับตราไฟ และภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

¹⁸⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/2(1) วรรค 3 ราคาซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกัน และ ค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่ (ก) กรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาใน ท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคาซีไอเอฟ (ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้า ใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ.

ค. เครดิตภาษีและการขอคืนภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบเต็มรูปซึ่งคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 ถ้าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/3 วรรคสาม เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีซึ่งเกิดจากการคำนวณภาษีซื้อได้มากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีได้ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 84¹⁸⁸

กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปประสงค์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีสิทธิทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 242 พ.ศ. 2534 ซึ่งออกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84 กล่าวคือกระทำโดยการนำยอดเครดิตภาษียกไปชำระภาษีของเดือนถัดไปโดยไม่ต้องลงลายมือชื่อขอคืนภาษีเป็นเงินสดในแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีเหลืออยู่ก็ให้นำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้จนกว่าเครดิตภาษีที่เหลืออยู่จะหมดไปหรือขอคืนภาษีเป็นเงินสดก็ได้¹⁸⁹

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดและจะได้รับดอกเบี้ยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84/3

ง. กรณีที่มีปัญหาค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไปยังผู้ต้องเสียภาษี ผู้เสียภาษีมียุติวิธีที่จะคัดค้านการประเมินนั้นได้โดยการยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีโครงสร้างและอำนาจหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี ว่ามีเหตุผล พยานหลักฐาน ข้อกฎหมายประการใด และอาจจำเป็นต้องฟังคำชี้แจงหรือคำแถลงของผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานที่ทำการประเมินด้วยแล้วจึงชี้ขาดตามที่กฎหมาย

¹⁸⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, หน้า 337.

¹⁸⁹ เรื่องเดียวกัน

กำหนด และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปได้ โดยการฟ้องต่อศาลภาษีอากร ในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹⁹⁰

2.2.2.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีสินค้าประเภทบุหรี่

กรณีสินค้าประเภทบุหรี่ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าประเภทนี้มีความแตกต่างจากสินค้าทั่วไป 2 เรื่องคือ ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภทบุหรี่ และ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดยองค์การของรัฐบาล

ก. ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภทบุหรี่

ประมวลรัษฎากรมาตรา 79/5 บัญญัติฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายยาสูบไว้โดยเฉพาะต่างจากกรณีทั่วไป¹⁹¹ กรณีการนำเข้าบุหรี่ ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าเป็นไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 79/2 และกรณีการขายบุหรี่ ฐานภาษีสำหรับการขาย ได้แก่ มูลค่าของยาสูบที่ได้หักทอนจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากราคาขายปลีกเต็มจำนวน

“ราคาขายปลีกเต็มจำนวน” หมายถึง ราคาขายตามที่พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 23 ให้อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจประกาศกำหนดเพื่อให้ผู้รับอนุญาตขายยาสูบขายปลีกในราคาสูงสุดได้ไม่เกินราคาที่กำหนดไว้ สำหรับกรณีบุหรี่ชิกาแรต ราคาขายปลีกยาสูบชนิดบุหรี่ชิกาแรตที่ทำในราชอาณาจักรคำนวณจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ โดยรวมค่าแถมปียาสูบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และค่าการตลาด ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมยาสูบดังกล่าวใช้เป็นมูลค่าเพื่อคำนวณค่าแถมปียาสูบด้วย ส่วนราคาขายปลีกยาสูบชนิดบุหรี่ชิกาแรตที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรคำนวณจากราคา ซี.ไอ.เอฟ. (C.I.F.) อากาศุลกากร ค่าแถมปียาสูบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และค่าการตลาด¹⁹²

¹⁹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 29

¹⁹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79

¹⁹² ค่าใช้จ่ายในการขายและกำไรสำหรับทุกหน่วยในสายการจำหน่าย

ดังนั้น การกำหนดราคาขายยาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 23 จึงมีผลต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากราคาขายปลีกดังกล่าวกำหนดเป็นอัตราที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ด้วย¹⁹³ การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายบุหรี่ซิการ์แรตภายในประเทศเป็นไปตามสูตรดังต่อไปนี้

$$\text{ฐานภาษีของสินค้ายาสูบ} = \text{มูลค่าของยาสูบ} - \frac{\text{ภาษีมูลค่าเพิ่มของราคาขายปลีกเต็มจำนวน}}{\text{จำนวน}}$$

$$\text{ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)} = 7\% * (\text{ราคาขายปลีกเต็มจำนวน} - \text{VAT}) \text{ หรือ}$$

$$7/107 * \text{ราคาขายปลีกเต็มจำนวน}$$

บุหรี่ซิการ์แรตที่กำหนดให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามวิธีการดังกล่าว ได้แก่ บุหรี่ซิการ์แรตที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบและบุหรี่ซิการ์แรตต่างประเทศที่นำเข้ามาขายในประเทศไทย¹⁹⁴ ทั้งนี้ แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายยาสูบเป็นไปตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2542

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายยาสูบที่นำเข้าจากต่างประเทศให้แก่ผู้ซื้อ ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่นำเข้ายาสูบเอง หรือซื้อจากผู้นำเข้า หรือผู้ขายทุกทอด จะต้องคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

กรณียาสูบที่นำเข้าจากต่างประเทศ เป็นบุหรี่ซิการ์แรตที่กรมสรรพสามิตได้กำหนดราคาขายปลีกไว้ตามความในมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ให้คำนวณมูลค่าของบุหรี่ซิการ์แรตโดยการหักจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของบุหรี่ซิการ์แรต ซึ่งจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มให้คำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีก ตามมาตรา 79/5(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง ราคาขายปลีกบุหรี่ซิการ์แรตในกรุงเทพมหานครของละ 43.00 บาท อัตราภาษีร้อยละ 7.0 เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 2.81 บาท (43 x 7) / 107 และเป็นมูลค่าของบุหรี่ซิการ์แรตจำนวน 40.19 บาท (43.00 - 2.81)

¹⁹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/5

¹⁹⁴ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 10 และ 18

ตัวอย่าง ราคาขายปลีกบุหรี่ซิการ์เรตในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครของ
ละ 44.00 บาท อัตราภาษีร้อยละ 7.0 เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 2.88 บาท(44 x7) และเป็นมูลค่า
ของบุหรี่ซิการ์เรตจำนวน 41.12 บาท (44.00 - 2.88)

กรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่เป็นองค์การของรัฐบาล ซึ่งเป็น
ผู้ประกอบการจดทะเบียนผลิตบุหรี่ซิการ์เรตขาย ต้องคำนวณมูลค่าของบุหรี่ซิการ์เรตโดยการหัก
จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของบุหรี่ซิการ์เรต ซึ่งจำนวน
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้คำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีกตาม
มาตรา 79/5(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ข. ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ

กิจการผลิตบุหรี่ในประเทศไทยเป็นกิจการผูกขาดโดยโรงงานยาสูบซึ่งเป็นองค์กร
ของรัฐบาลเป็นผู้ผลิตบุหรี่เพียงแห่งเดียวภายในประเทศ การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายต่อ
บุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบแตกต่างจากกรณีโดยทั่วไปเนื่องจากการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดย
โรงงานยาสูบได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(น) ของประมวลรัษฎากร ประกอบกับ
มาตรา 3(1) ของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 239 และคำสั่งสรรพากรที่ ป. 85/2542

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 ออกตามความในมาตรา 81(1)(น) ประมวล
รัษฎากรบัญญัติให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประกอบกิจการขายสินค้าดังต่อไปนี้ “(3) การขาย
บุหรี่ซิการ์เรตที่ผลิตโดยผู้ประกอบการยาสูบที่เป็นองค์การของรัฐบาล โดยผู้ขายที่มีผู้ใช้
ผู้ประกอบการยาสูบที่ผลิตสินค้าดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงผู้ขายที่เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บน
ประเภทร้านค้าปลอดอากร”¹⁹⁵ และมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 ให้ผู้ประกอบการ

¹⁹⁵ เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ ตามหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกา คือ โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการบางกรณีตามมาตรา 81(1)(น) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อบรรเทาภาระภาษีและให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้ และต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 408 พ.ศ. 2545 ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร ขายบุหรี่ซิการ์เรตที่ผลิตโดยผู้ประกอบการยาสูบที่เป็นองค์การของรัฐบาลไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีเหตุผลตามหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกา คือ โดยที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 ได้ กำหนดให้การขายบุหรี่ซิการ์เรตที่ผลิตโดยผู้ประกอบการยาสูบที่เป็น องค์การของรัฐบาลโดยผู้ขายที่มีผู้ใช้ผู้ประกอบการยาสูบที่ผลิตสินค้าดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรซึ่งขายบุหรี่ซิการ์เรตดังกล่าว ไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายให้แก่ผู้ประกอบการยาสูบที่เป็นองค์การของรัฐบาลซึ่งเป็นภาษีซื้อมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม อันทำให้เกิดภาระ

จดทะเบียนที่ซื้อบุหรี่และได้รับใบกำกับภาษีจากผู้ดำเนินการอุตสาหกรรมยาสูบซึ่งเป็นองค์กรของรัฐได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(น) ของประมวลรัษฎากร

ดังนั้น กรณีสินค้าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศโดยโรงงานยาสูบ เมื่อโรงงานยาสูบขายบุหรี่ให้แก่ผู้ค้าส่ง โรงงานยาสูบมีความรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรัฐบาลไทยและต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/7¹⁹⁶ แต่เมื่อผู้ขายส่งขายบุหรี่ที่ผลิตในประเทศโดยโรงงานยาสูบแก่ผู้ค้าปลีกในแต่ละทอด ผู้ค้าส่งและผู้ขายต่อถัดไปไม่มีความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 81(1)(น) ของประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 3(1) ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 ข้างต้น

นอกจากนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81/2 ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับยกเว้นจากหน้าที่ตามหมวด 4 ของประมวลรัษฎากรเนื่องจากการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเป็นธุรกิจที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้ขายต่อบุหรี่ภายในประเทศจึงไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนเริ่มธุรกิจ หากผู้ประกอบการดังกล่าวดำเนินธุรกิจในสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีอื่น และไม่ยื่นบัญชีแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 และรายงานและการเก็บรักษาหลักฐานเอกสารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 87 เช่น การรายงานภาษีซื้อและภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ การยื่นรายงานเงินได้และรายจ่าย และไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและรับ

ภาษีแก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรและส่งผล กระทบต่อการจำหน่ายบุหรี่ซิการ์แรตที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่เป็น องค์กรของรัฐบาล ดังนั้น เพื่อให้การสนับสนุนการขายบุหรี่ซิการ์แรตที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่เป็นองค์กรของรัฐบาลให้สามารถแข่งขันกับบุหรี่ซิการ์แรตของต่างประเทศได้ สมควรกำหนดให้การขายบุหรี่ซิการ์แรตดังกล่าวโดยคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

¹⁹⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/7 ในการขายยาสูบตามประเภทและชนิดที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีตามมาตรา 79/5 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ โดยให้คำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 79/5(2) ของส่วน 3 และอัตราภาษีตามส่วน 4 สำหรับการขายทุกทอด ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 10) อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 79/5 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดประเภทและชนิดยาสูบซึ่งการขายยาสูบตามประเภทและชนิดดังกล่าวต้องคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 79/5(2) แห่งประมวลรัษฎากรไว้ดังต่อไปนี้ ข้อ 1 บุหรี่ซิการ์แรตที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่เป็นองค์กรของรัฐบาล “บุหรี่ซิการ์แรตที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและกรมสามิตได้กำหนดราคาขายยาสูบไว้ตามความในมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509” (เพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 26) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป)

โทษตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89 และ 90 หากไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ตามหมวด 4 ของประมวล
รัษฎากร

อย่างไรก็ตาม ผู้ขายต่อบุหรี่ยี่ผลิตในประเทศไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
จากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ และอาจจะต้องถูกเรียกเก็บ
ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเมื่อซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบรวมทั้งสินค้าทุนมาใช้
ประกอบการให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้โดยไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืน
ภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

บทที่ 3

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท คำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ เกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทย ในคดีบุหรี่ยาสูบ จากฟิลิปปินส์

ข้อพิพาทในคดีนี้เกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับ
บุหรี่ยาสูบจากฟิลิปปินส์ สินค้าที่เป็นประเด็นพิพาท คือ บุหรี่ตรามาร์ลโบโรและแอลแอนด์เอ็มซึ่ง
ผลิตในฟิลิปปินส์โดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ฟิลิปปินส์) และนำเข้าในประเทศไทยโดยบริษัทฟิลลิป
มอริส (ไทยแลนด์) บริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) จัดตั้งขึ้นเพื่อการจำหน่ายบุหรี่ในประเทศไทย
และเป็นสาขาของบริษัทฟิลลิป มอริส (ประเทศไทย) ซึ่งจัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายมลรัฐ
เดอลาแวร์ ประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับการผลิตบุหรี่ในประเทศไทย ผู้ผลิตรายเดียวในประเทศ
คือ โรงงานยาสูบซึ่งเป็นองค์กรของรัฐ

มาตรการทางศุลกากรที่เป็นประเด็นในคดีนี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับการประเมินราคา
ศุลกากรของบุหรี่ยาสูบดังกล่าว โดยเฉพาะในข้อกล่าวอ้างเกี่ยวกับการปฏิเสธที่จะใช้ราคาซื้อขาย
ของศุลกากรไทยกรณีบุหรี่ยาสูบรายการที่พิพาทเพื่อวัตถุประสงค์ทางศุลกากรและให้ใช้วิธี
ประเมินราคาแบบหักทอนแทนการใช้ราคาซื้อขาย

มาตรการทางภาษีที่เป็นประเด็นในคดีนี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
ของไทยเกี่ยวกับการขายบุหรี่โดยทั่วไปและกฎเกณฑ์ที่ใช้กับผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกบุหรี่ ค่า
แสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) และเงินบำรุงองค์การ
กระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (สสท.)

ฟิลิปปินส์ได้กล่าวอ้างเกี่ยวกับมาตรการทางกฎหมายของไทยรวมทั้งการกระทำ
และการละเว้นการกระทำเกี่ยวกับมาตรการดังกล่าวข้างต้นว่าเป็นการละเมิดความตกลงว่าด้วย
การประเมินราคาศุลกากร Article 1 Article 5 Article 7 Article 10 และ Article 16 และความ
ตกลงแกตต์ Article III:2 Article III:4 Article X:1 Article X:3(a) และ X:3(b)

3.1 ประเด็นพิพาท ข้ออ้างของฟิลิปปินส์ ข้อโต้แย้งของไทย และคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

เมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2551 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (Panel) ได้มีการจัดตั้งขึ้นเพื่อพิจารณาคำร้องของฟิลิปปินส์ซึ่งร้องเรียนเกี่ยวกับมาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยที่ใช้กับบุหรี่ที่นำเข้ามาจากฟิลิปปินส์และมีการตรวจปล่อยจากศุลกากรระหว่างวันที่ 11 สิงหาคม 2549 จนถึง 13 กันยายน 2550 ว่ามาตรการดังกล่าวไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตตีปี 1994 ในหลายประการ

3.1.1 ประเด็นพิพาทตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

มาตรการทางศุลกากรของไทยที่เป็นประเด็นตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร คือ การประเมินราคาศุลกากรของไทยในบุหรี่นำเข้ารายการพิพาทโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) และการที่ไทยมีกฎหมายโดยทั่วไปให้ปฏิเสธราคาซื้อขายและใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนในการประเมินราคาศุลกากร¹

ฟิลิปปินส์กล่าวว่าทั้งบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) และบริษัทฟิลลิป มอริส (ฟิลิปปินส์) เป็นสาขาซึ่งถือหุ้นทั้งหมดโดยบริษัทฟิลลิป มอริส อินเตอร์เนชันแนล ซึ่งจัดตั้งภายใต้กฎหมายของมลรัฐเวอร์จิเนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา และบริษัททั้งสองมีความสัมพันธ์กันตามวัตถุประสงค์ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร เนื่องจากทั้งสองบริษัทมีการควบคุมโดยตรงหรือโดยอ้อมโดยบุคคลที่สามรายเดียวกัน คือ บริษัทฟิลลิป มอริส อินเตอร์เนชันแนล ตาม Article 15.4(f) ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร²

ฟิลิปปินส์กล่าวอ้างข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเหตุการณ์ปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ดังต่อไปนี้ ในวันที่ 4 สิงหาคม 2549 ศุลกากรไทยปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงของบุหรี่รายการพิพาทสำหรับบุหรี่ตรามาร์ลโบโรและบุหรี่แอลแอนด์เอ็ม ทั้งที่ศุลกากรไทยได้ยอมรับราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าในบุหรี่รายการก่อนหน้าวันดังกล่าวโดยไม่ได้ทำการได้สวนเพิ่มเติม จนกระทั่ง วันที่ 28 มีนาคม 2551 ศุลกากรไทยเริ่มยอมรับราคาซื้อขายที่สำแดงโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) เป็นราคาศุลกากรอีก สำหรับบุหรี่นำเข้ารายการดังกล่าวไม่มีการเก็บหลักประกัน และศุลกากรไทยยอมรับราคาซื้อขายในขณะที่ตรวจปล่อยซึ่งต่าง

¹Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines,

²Ibid., paras. 7.77-7.78.

จากบัญชีรายการพิพาทซึ่งราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าสำแดงไม่ได้รับการยอมรับในขณะที่ทำการตรวจปล่อย และมีการเก็บหลักประกันเพื่ออากรและความรับผิดชอบทางภาษีอื่นซึ่งอาจต้องชำระ³

คำร้องของฟิลิปปินส์อ้างว่าการประเมินราคาศุลกากรของไทยไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ประเด็นตาม Article 1.1 และ 1.2 เรื่องการปฏิเสธราคาซื้อขายผู้นำเข้าที่สำแดงโดยผู้นำเข้าและการสื่อสารเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายของไทย
2. ประเด็นตาม Article 16 เรื่องการให้คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีการประเมินราคาศุลกากรของไทย
3. ประเด็นตาม Article 5 และ 7 เรื่องการประเมินราคาโดยใช้วิธีคำนวณแบบหักทอน (deductive valuation method) ของไทย
4. ประเด็นตาม Article 10 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้นำเข้าของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของไทย

ในประเด็นดังกล่าว ไทยได้แย้งว่ามาตรการของไทยเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรที่ใช้กับบัญชีรายการพิพาทเป็นไปตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีคำวินิจฉัยเห็นด้วยกับคำร้องของฟิลิปปินส์ว่า มาตรการเกี่ยวกับประเมินราคาศุลกากรของไทยที่ใช้กับผู้นำเข้ารายการพิพาทจากฟิลิปปินส์ และได้มีการตรวจปล่อยระหว่างวันที่ 11 สิงหาคม 2549 จนถึง 13 กันยายน 2550 ไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรในหลายเรื่อง การปฏิเสธราคาซื้อขายผู้นำเข้าที่สำแดงโดยผู้นำเข้าไม่เป็นไปตาม Article 1.1 เนื่องจากไม่มีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายอย่างเหมาะสมและไม่มีสื่อสารเหตุในการปฏิเสธไปยังผู้นำเข้าตาม Article 1.2(a) นอกจากนี้ คำอธิบายที่ไทยให้แก่ผู้นำเข้าไม่ได้อธิบายวิธีที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรอย่างเพียงพอตาม Article 16 ศุลกากรไทยใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนในการกำหนดราคาศุลกากรซึ่งไม่เป็นไปตามเงื่อนไขและวิธีการตาม Article 5 และ Article 7 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และไทยไม่ได้ปฏิบัติตาม Article 10 เนื่องจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของไทยได้

³Panel Report, Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.82-7.91.

เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับของผู้นำเข้าซึ่งใช้เพื่อการประเมินราคาศุลกากร อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นด้วยกับคำร้องของฟิลิปปินส์ที่อ้างว่าไทยยังคงใช้กฎเกณฑ์ทั่วไปที่ไม่มีการเผยแพร่ในการปฏิเสธราคาซื้อขาย และการใช้วิธีหักทอนในการประเมินราคาศุลกากร

3.1.1.1 ประเด็นตาม Article 1.1 และ Article 1.2

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้ปฏิบัติตาม Article 1.1 และ 1.2 ของความตกลงประเมินราคาศุลกากรในการปฏิเสธราคาซื้อขายบุหรี่นำเข้าที่สำแดงโดยผู้นำเข้าและการสืบสวนเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายดังกล่าวไปยังผู้นำเข้า

3.1.1.1.1 การปฏิเสธราคาซื้อขายบุหรี่นำเข้าที่สำแดงโดยผู้นำเข้า

3.1.1.1.1.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงในบุหรี่ซึ่งนำเข้าจากฟิลิปปินส์ และมีการตรวจปล่อยระหว่างวันที่ 11 สิงหาคม 2549 จนถึง 13 กันยายน 2550 ไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 1.1 และ 1.2(a) เนื่องจากไทยมีกฎเกณฑ์ทั่วไปหรือบรรทัดฐานในการปฏิเสธราคาซื้อขายอย่างเป็นระบบสำหรับสินค้านำเข้าและใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนสำหรับการประเมินราคาศุลกากรโดยขัดต่อ Article 1.1 และ 1.2(a)⁴ ดังนั้น การปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงของบุหรี่นำเข้าของไทยจึงไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับ Article 1.1 และ 1.2(a) ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และอยู่บนเหตุผลที่ไม่ถูกต้อง⁵

3.1.1.1.1.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยอ้างว่าศุลกากรไทยได้ปฏิบัติตาม Article 1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรในการปฏิเสธราคาซื้อขาย ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันแล้ว โดยไทยได้ทำการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายตาม Article 1.1 และสืบสวนไปยังผู้นำเข้า

⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.108-7.109.

⁵ Ibid., para. 7.134.

ตาม Article 1.2 แล้ว และผู้นำเข้าไม่สามารถแสดงให้เห็นที่พอใจแก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรไทยว่า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้นำเข้าและผู้ส่งออกไม่มีผลกระทบต่อราคาซื้อขายได้⁶

3.1.1.1.1.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

ในประเด็นตามข้ออ้างของฟิลิปปินส์ที่ว่าไทยมีกฎเกณฑ์ทั่วไปหรือบรรทัดฐานในการปฏิเสธราคาซื้อขายอย่างเป็นระบบสำหรับสินค้านำเข้า และได้ใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนในการประเมินราคาศุลกากรโดยไม่สอดคล้องกับ Article 1.1 และ 1.2(a) ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร เนื่องจากกฎเกณฑ์โดยทั่วไปของไทยตามที่ฟิลิปปินส์กล่าวอ้างไม่ได้อยู่ในรูปแบบของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร การตรวจสอบกฎเกณฑ์ดังกล่าวต้องพิจารณาเรื่องความมีอยู่ของมาตรการที่กล่าวอ้าง (existence of measure alleged) โดยต้องพิจารณาว่ากฎเกณฑ์โดยทั่วไป (general rules) สามารถก่อให้เกิดมาตรการ (measure) ที่พิจารณาในกระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกหรือไม่ WTO หรือไม่⁷ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องตรวจสอบก่อนว่าฟิลิปปินส์ได้พิสูจน์ให้เห็นความมีอยู่ (existence) ของกฎเกณฑ์ทั่วไปที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือบรรทัดฐาน เช่น การปฏิเสธอย่างเป็นระบบในการสำแดงราคาซื้อขายและการใช้วิธีการคำนวณราคาแบบหักทอนอย่างเป็นระบบหรือไม่ หากพบว่ามีความมีอยู่แล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงจะพิจารณาต่อไปเรื่องความสอดคล้องของมาตรการดังกล่าวกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร⁸

การพิสูจน์ความมีอยู่ (existence) ของกฎเกณฑ์ที่ไม่ได้เผยแพร่หรือบรรทัดฐานประการแรกต้องพิสูจน์ว่ากฎเกณฑ์หรือบรรทัดฐานดังกล่าวเป็นของประเทศสมาชิก ประการที่สองต้องพิสูจน์เกี่ยวกับเนื้อหาที่แน่นอนของกฎเกณฑ์ทั่วไปที่กล่าวหา⁹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า การแสดงว่ากฎเกณฑ์ที่ไม่ได้เป็นลายลักษณ์อักษรหรือบรรทัดฐานมีการนำมาใช้อย่างสม่ำเสมอเป็นระยะเวลาหนึ่งสามารถแสดงถึงความมีอยู่ (existence) ของกฎเกณฑ์ทั่วไปได้โดยเทียบจากคดี US-Zeroing¹⁰ และภาระการพิสูจน์ในความมีอยู่ของบรรทัดฐานหรือกฎเกณฑ์ทั่วไป

⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.134.

⁷ Ibid., para. 7.112.

⁸ Ibid., para. 7.117.

⁹ Ibid., paras. 7.120- 7.121.

¹⁰ Ibid., para. 7.128.

ที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรตามที่ขยายความโดยองค์การอุทธรณ์ค่อนข้างสูงโดยเฉพาะข้อเท็จจริงว่าไม่ได้อยู่ในรูปของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร¹¹

ในการพิสูจน์ความมีอยู่ (existence) ของกฎเกณฑ์ที่ไม่ได้เผยแพร่หรือบรรทัดฐาน ในประการแรก คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการปฏิเสธราคาซื้อขายอย่างเป็นระบบของศุลกากรไทยและการใช้การคำนวณแบบหักทอนสืบเนื่องมาจากประเทศไทยเพราะศุลกากรไทยประกอบด้วยเจ้าหน้าที่รัฐ และประเทศสมาชิกย่อมต้องรับผิดชอบสำหรับการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐดังกล่าวเมื่อปฏิบัติไม่สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก¹² อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าพยานหลักฐานของฟิลิปปินส์¹³ ซึ่งได้แก่ บันทึกของศุลกากรไทย วันที่ 3 สิงหาคม 2549 เกี่ยวกับการดำเนินการกับสินค้านำเข้าบางประเภทรวมทั้งบุนหรือซึ่งสำแดงราคาต่ำเป็นประจำ กว้างและเลื่อนลอยเกินไปที่จะพิจารณาว่าเป็นกฎเกณฑ์หรือบรรทัดฐานอย่างเป็นระบบในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงหรือการใช้วิธีประเมินแบบหักทอน¹⁴ และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่พบว่ามีกฎเกณฑ์ของรัฐบาลหรือนโยบายที่สั่งให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรไทยปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงอย่างเป็นระบบในสินค้านำเข้าหรือใช้วิธีคำนวณแบบหักทอนในการกำหนดราคาศุลกากรจากการพิจารณารายงานการประชุมวันที่ 24 ตุลาคม 2549 ซึ่งต่างจากการใช้วิธีเพียงเพื่อทดสอบ (test) ราคาศุลกากรสำหรับบุนหรือนำเข้า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงไม่เห็นว่าการนำกฎเกณฑ์ทั่วไปหรือบรรทัดฐานดังกล่าวมาใช้¹⁵ เนื่องจากภาระการพิสูจน์ในความมีอยู่ของบรรทัดฐานหรือกฎเกณฑ์ทั่วไปที่ค่อนข้างสูง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงวินิจฉัยว่าฟิลิปปินส์พิสูจน์ไม่ได้ว่าไทยมีกฎเกณฑ์ที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ให้ศุลกากรปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงและใช้วิธีคำนวณแบบหักทอน¹⁶ ฟิลิปปินส์ไม่สามารถที่จะอ้างหลักฐานใดที่แสดงว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวได้ใช้กับสินค้านำเข้าอย่างอื่นหรือบุนหรืออื่นและไม่ได้อ้างว่ากฎเกณฑ์ตามที่กล่าวหานั้นจะนำไปใช้ใน

¹¹Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.133.

¹²Ibid., para. 7.120.

¹³Ibid., para. 7.123.

¹⁴Ibid., para. 7.123.

¹⁵Ibid., para. 7.130.

¹⁶Ibid., para. 7.133.

อนาคต¹⁷ นอกจากนี้ การอ้างอิงจากพยานหลักฐานชั้นที่สอง เช่น การรายงานของสื่อโดยสมาคมอุตสาหกรรมอื่นไม่เพียงพอที่จะแสดงถึงความมีอยู่ของกฎเกณฑ์ทั่วไปที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร¹⁸

ในประเด็นตามข้ออ้างของฟิลิปปินส์ว่าไทยได้ปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงของผู้นำเข้าที่เป็นประเด็นอย่างไม่เหมาะสมเป็นการขัดต่อ Article 1.1 และ 1.2(a) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่า Article 1.2(a) ระบุว่าข้อเท็จจริงที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันไม่ได้เป็นเหตุในตัวเองให้ราคาซื้อขายยอมรับไม่ได้¹⁹ ในกรณีดังกล่าวจะต้องมีการตรวจสอบพฤติการณ์แวดล้อมของการซื้อขายและจะยอมรับราคาซื้อขายได้ต่อเมื่อความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่มีอิทธิพลต่อราคา²⁰ จาก Interpretative Notes to Article 1.2(a) ระบุว่ากรณีที่การบริหารศุลกากรไม่สามารถยอมรับราคาซื้อขายโดยไม่มีกำไรได้ส่วนเพิ่มเติมควรให้โอกาสผู้นำเข้าที่จะหาข้อมูลรายละเอียดเพิ่มเติมเท่าที่จำเป็นเพื่อให้สามารถตรวจสอบเหตุการณ์แวดล้อมของการซื้อขายได้²¹ และหากพบว่ามีเหตุที่จะพิจารณาได้ว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวมีผลกระทบต่อราคาจากข้อมูลที่ผู้นำเข้าได้จัดทำมาให้หรือโดยทางอื่น การบริหารจัดการศุลกากรควรจะสื่อสารเหตุดังกล่าวแก่ผู้นำเข้าเพื่อที่จะให้โอกาสโดยสมเหตุสมผลแก่ผู้นำเข้าในการตอบโต้ได้²² คำว่า "หรือโดยทางอื่น" (otherwise) แสดงว่า ศุลกากรสามารถมีคำตัดสินได้ว่ามีเหตุที่จะพิจารณาเบื้องต้นว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคา โดยไม่ต้องแจ้งผู้นำเข้าที่เกี่ยวข้องเรื่องความจำเป็นที่ต้องได้ส่วนเพิ่มเติมหรือการหาข้อมูลจากผู้นำเข้า²³

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้สรุปขั้นตอนในการพิจารณาว่าจะรับหรือปฏิเสธราคาซื้อขายเป็นราคาศุลกากร ในกรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันตาม Article 1.2(a) ตามขั้นตอนดังต่อไปนี้²⁴

1. ผู้นำเข้าสำแดงราคาซื้อขายสำหรับสินค้าที่นำเข้า²⁵

¹⁷ Panel Report, *Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, para. 7.133.

¹⁸ Ibid., para. 7.133.

¹⁹ Ibid., para. 7.133.

²⁰ Ibid., para. 7.133.

²¹ Ibid., Para. 7.151.

²² Ibid., para. 7.152.

²³ Ibid., para. 7.152.

²⁴ Ibid., para. 7.155.

²⁵ Ibid., para. 7.155.

2. เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องตรวจสอบเหตุการณ์การซื้อขายเฉพาะในกรณีสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้องของราคาซื้อขายสินค้านำเข้า เพราะข้อเท็จจริงว่าผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันโดยลำพังไม่เป็นเหตุให้ถือว่าราคาซื้อขายยอมรับไม่ได้²⁶

3. เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องตรวจสอบสภาพแวดล้อมเกี่ยวกับการซื้อขายจากข้อมูล queผู้นำเข้าได้จัดทำมาให้หรือโดยทางอื่น และสื่อสารไปยังผู้นำเข้าถึงเหตุในการพิจารณาเบื้องต้นว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคา²⁷

4. เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องให้ผู้นำเข้ามีโอกาสอย่างสมเหตุสมผลที่จะตอบโต้ เช่น ให้ผู้นำเข้ายื่นข้อมูลเพิ่มเติม²⁸

5. เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีคำตัดสินในที่สุดว่าจะยอมรับราคาซื้อขายหรือไม่²⁹

ในการพิจารณาว่าศุลกากรไทยปฏิเสธราคาซื้อขายบุหรี่ปนำเข้าที่เป็นประเด็นอย่างเหมาะสมหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าต้องมีพิจารณาว่าไทยได้ตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายระหว่างบริษัท ฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) และบริษัทฟิลลิป มอริส (ฟิลิปปินส์) ตาม Article 1.2(a) หรือไม่³⁰ กรณีจะถือว่ามี การตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายได้ ต่อเมื่อปรากฏว่าศุลกากรไทยได้ตรวจสอบหลักฐานที่ยื่นโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ในการปฏิเสธราคาซื้อขาย และการปฏิเสธไม่ยอมรับราคาซื้อขายของบุหรี่ปนำเข้าที่เป็นประเด็นมีเหตุผลจากหลักฐานดังกล่าว³¹

การตรวจสอบดังกล่าวต้องประเมินโดยภาวะวิสัยจากเหตุผล คำอธิบายของศุลกากรไทย³² และคำตัดสินของศุลกากรไทยในการปฏิเสธราคาซื้อขายบุหรี่ปนำเข้ารายการพิพาท³³ เนื่องจาก Article 1.2(a) กำหนดหน้าที่ของการบริหารจัดการศุลกากรตาม Article 1.2(a)

²⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.155.

²⁷ Ibid., para. 7.155.

²⁸ Ibid., para. 7.155.

²⁹ Ibid., para. 7.155.

³⁰ Ibid., para. 7.101.

³¹ Ibid., para. 7.101.

³² Ibid., para. 7.106.

³³ Ibid., para. 7.106.

ที่จะสื่อสารเหตุที่ทำให้พิจารณาว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคาจากข้อมูลที่ผู้นำเข้าจัดหามาให้³⁴ และตาม Article 16 ระบุว่า “เมื่อมีการร้องขอโดยผู้นำเข้าการบริหารศุลกากรต้องจัดหาคำอธิบายลายลักษณ์อักษรว่ามีกำหนดราคาศุลกากรอย่างไร³⁵ การปฏิเสธราคาซื้อขายอย่างเหมาะสมต้องมาจากเหตุผลเช่นเดียวกับคำอธิบายของศุลกากรไทยตาม Article 1.2(a) และ Article 16³⁶

โดยสรุปแล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำเข้ามีความรับผิดชอบตาม Article 1.2(a) เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องทำให้แน่ใจว่าผู้นำเข้าได้รับโอกาสอย่างสมเหตุสมผลที่จะจัดหาข้อมูลซึ่งจะแสดงได้ว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่ได้มีอิทธิพลต่อราคา ผู้นำเข้าต้องรับผิดชอบในการจัดหาข้อมูลที่จะทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจสอบและประเมินเหตุการณ์การซื้อขายเพื่อที่จะตัดสินว่าจะยอมรับราคาซื้อขายหรือไม่ และเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องเริ่มทำการตรวจสอบสภาพแวดล้อมของการซื้อขายจากข้อมูลดังกล่าวซึ่งจะต้องมีการทบทวนอย่างวิเคราะห (critical review) และพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่³⁷

ในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายของศุลกากรไทยระหว่างบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) และฟิลลิป มอริส (ฟิลิปปินส์) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ชี้แจงเพิ่มเติมว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีหน้าที่ตาม Article 1.2(a) ในการสื่อสารเหตุในการพิจารณาก่อนที่จะมีคำตัดสินที่สุดให้ปฏิเสธราคาซื้อขาย และภายใต้ Article 16 ต้องอธิบายคำตัดสินประเมินราคาในขั้นที่สุดก่อนที่กระบวนการจะสมบูรณ์ การประเมินของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าศุลกากรไทยได้ตรวจสอบเหตุการณ์การซื้อขายอย่างเหมาะสมหรือไม่ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุและคำอธิบายของไทย โดยการพิจารณาว่าศุลกากรไทยได้ตรวจสอบอย่างเหมาะสมในเหตุการณ์การซื้อขายจากข้อมูลที่มีอยู่แก่ศุลกากรในเวลาที่มีคำตัดสินหรือไม่ หากพบว่าศุลกากรไทยมีการดำเนินการตรวจสอบอย่างเหมาะสมตาม Article 1.2(a) คำตัดสินปฏิเสธราคาซื้อขายของรายการที่พิพาทก็จะเป็นไปตามหน้าที่ตาม Article 1.1 และ 1.2(a)³⁸

³⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.102.

³⁵ Ibid., para. 7.103.

³⁶ Ibid., para. 7.104.

³⁷ Ibid., para. 7.171.

³⁸ Ibid., para. 7.182.

ตามที่ไทยอ้างว่าศุลกากรไทยได้สื่อสารไปยังผู้นำเข้าแล้วตามหนังสือลงวันที่ 19 ธันวาคม 2549 และได้แจ้งแก่บริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ผู้นำเข้า ว่าบริษัทไม่สามารถที่จะแสดงได้ว่าความสัมพันธ์ไม่กระทบต่อราคา³⁹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าศุลกากรไทยไม่ได้แจ้งผู้นำเข้าถึงฐานที่ใช้ในการพิจารณาว่าเหตุใดผู้นำเข้าแสดงราคาซื้อขายที่ถูกต้องไม่ได้กรณีดังกล่าว ผู้นำเข้าจึงไม่สามารถที่จะตอบโต้การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและทำให้เป็นอุปสรรคต่อการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการค้าซื้อขายอย่างเหมาะสมตาม Article 1.2(a)⁴⁰

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่มีหลักฐานยืนยันว่าศุลกากรไทยได้ตรวจสอบเหตุการณ์ซื้อขายอย่างวิพากษ์วิจารณ์แล้วในข้อมูลก่อนที่จะปฏิเสธราคาซื้อขายผู้นำเข้าที่ผู้นำเข้าสำแดงตามที่ไทยอ้างเนื่องจากคำอธิบายที่ไทยได้ให้ในหนังสือลงวันที่ 12 เมษายน 2550 ซึ่งมีข้อความว่าทำนองว่า บริษัทและผู้ขายต่างประเทศเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ และไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าความสัมพันธ์ไม่ส่งผลต่อการกำหนดราคาซื้อขายหรือไม่ ศุลกากรไทยไม่ได้แสดงเหตุผลว่าเหตุใดจึงมีข้อสรุปว่าความสัมพันธ์มีอิทธิพลต่อราคาในบุนหรือรายการพิพาทดังกล่าวและคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นคำอธิบายอื่นนอกจากการกล่าวอ้างว่าผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน และผู้นำเข้ามีหน้าที่ในการพิสูจน์ หนังสือดังกล่าวไม่มีข้อความอธิบายว่าเหตุใดข้อมูลที่จัดหาให้จึงไม่เพียงพอและเป็นเหตุให้ศุลกากรไทยปฏิเสธราคาซื้อขาย การตรวจสอบของศุลกากรไทยจึงไม่เป็นไปตาม Article 1.2(a)⁴¹

ตามที่ไทยอ้างรายงานการประชุมของกรมศุลกากรวันที่ 6 มีนาคม 2550 ซึ่งมีข้อความว่า "เกี่ยวกับความสัมพันธ์ พบว่าบริษัทมีความสัมพันธ์กับผู้ขายในต่างประเทศ โดยมีผลต่อราคาในปี 2546 และเป็นกรณีที่กรมศุลกากรมีข้อมูลอยู่แล้วและไม่จำเป็นต้องตรวจสอบเหตุการณ์แวดล้อมอื่นๆ" กรณีดังกล่าวแสดงว่าศุลกากรไทยเห็นว่าไม่มีความจำเป็นในการตรวจสอบเหตุการณ์อื่นๆเกี่ยวกับผู้นำเข้าที่พิพาทในเดือนสิงหาคม 2549 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าการตรวจสอบสภาพแวดล้อมของการซื้อขายตาม Article 1.2 จะสามารถทำได้โดยการอ้างย้อนถึงการตรวจสอบการซื้อขาย 3 ปีก่อนที่จะมีการซื้อขายบุนหรือรายการพิพาทนี้ และ

³⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.190.

⁴⁰ Ibid., para. 7.190.

⁴¹ Ibid., para. 7.191.

เห็นว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีหน้าที่ที่จะอธิบายฐานที่ใช้ในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าในนุหรือรายการพิพาทนี้เช่นเดียวกับการซื้อขายนุหรือนำเข้าครั้งก่อนที่ได้มีตรวจสอบแล้ว⁴²

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าศุลกากรไทยไม่ได้ตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายเกี่ยวกับรายการนุหรือที่พิพาทตาม Article 1.2(a) ไทยจึงไม่ได้ปฏิบัติตาม Article 1.1 และ 1.2(a) ในการปฏิเสธราคาซื้อขายในนุหรือรายการพิพาทดังกล่าว⁴³

3.1.1.1.2 การสื่อสารเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้า

3.1.1.1.2.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้สื่อสารไปยังบริษัท ฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ซึ่งเป็นผู้นำเข้าถึงเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าโดยสอดคล้องกับ Article 1.2⁴⁴ ทั้งนี้เนื่องจากไทยไม่ได้แจ้งบริษัท ฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ในเหตุ (grounds) ที่พิจารณาว่าความสัมพันธ์มีอิทธิพลต่อราคาก่อนที่จะมีคำสั่งปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าตาม Article 1.2(a)⁴⁵ และหนังสือลงวันที่ 19 ธันวาคม 2549 ของศุลกากรไทยไม่ถือเป็นการสื่อสารเหตุตามความหมายของ Article 1.2(a)⁴⁶

3.1.1.1.2.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยโต้แย้งว่าศุลกากรไทยได้สื่อสารเหตุที่ปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าในนุหรือนำเข้ารายการพิพาทไปยังบริษัทผู้นำเข้าแล้ว ตามหนังสือลงวันที่ 19 ธันวาคม 2549

3.1.1.1.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ชี้ให้เห็นว่า หน้าที่ในการสื่อสารถึงเหตุตาม Article 1.2(a) ต่างจากหน้าที่ในการจัดหาคำอธิบายแก่ผู้นำเข้าตาม Article 16 ซึ่งกรณีหลังเป็นการอธิบายว่าศุลกากรได้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับสินค้าของผู้นำเข้าอย่างไร หน้าที่ในการ

⁴² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.192.

⁴³ Ibid., para. 7.195.

⁴⁴ Ibid., para. 7.201.

⁴⁵ Ibid., para. 7.201.

⁴⁶ Ibid., para. 7.211.

สื่อสารเหตุ (grounds) ตาม Article 1.2(a) เกิดขึ้นในระหว่างกระบวนการประเมินราคา แต่หน้าที่ตาม Article 16 เกิดภายหลังเมื่อมีการประเมินราคาแล้ว⁴⁷ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่า ศาลากรไทยไม่ได้สื่อสารเหตุ (grounds) ในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) และบริษัทฟิลลิป มอริส (ฟิลิปปินส์) มีอิทธิพลต่อราคาตาม Article 1.2(a)⁴⁸

3.1.1.2 ประเด็นตาม Article 16

3.1.1.2.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้ให้คำอธิบายที่เพียงพอสำหรับการประเมินราคา ศาลากรในบุหรี่ยื่นเข้ารายการที่พิพาทซึ่งขัดกับ Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศาลากรซึ่งต้องมีการให้คำอธิบายอย่างเหมาะสมถึงเหตุที่ไม่ประเมินราคาศาลากรโดยใช้ราคาซื้อขาย และหลักเกณฑ์อื่นที่ใช้ในการประเมินราคาศาลากร⁴⁹

3.1.1.2.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยโต้แย้งว่าศาลากรไทยได้ให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้าเกี่ยวกับการประเมินราคา ศาลากรในบุหรี่ยื่นเข้ารายการที่พิพาทแล้ว ตามหนังสือของศาลากรไทยวันที่ 12 เมษายน 2550 รายงานการประชุมวันที่ 6 มีนาคม 2550 และ หนังสือวันที่ 12 เมษายน 2550 และคำอธิบายดังกล่าวเป็นไปตาม Article 16

3.1.1.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องพิจารณาหนังสือของศาลากรไทยวันที่ 12 เมษายน 2550 รายงานการประชุมวันที่ 6 มีนาคม 2550 และ หนังสือวันที่ 12 เมษายน 2550 ว่า ได้มีคำอธิบายตามหน้าที่ Article 16 หรือไม่⁵⁰ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าข้อความตามหนังสือข้างต้นเป็นเพียงการแจ้งวิธีที่ใช้ในการประเมินราคาโดยไม่มีการอธิบายเพิ่มเติมซึ่งไม่เพียงพอที่จะถือเป็นคำอธิบายตาม Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศาลากร

⁴⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.213.

⁴⁸ Ibid., para. 7.223.

⁴⁹ Ibid., para. 7.242.

⁵⁰ Ibid., para. 7.250.

เนื่องจากหนังสือของศุลกากรดังกล่าวไม่ได้ให้ความชัดเจนหรือรายละเอียดว่าวิธีกำหนดราคาศุลกากรสินค้าบุหรี่ที่พิพาทเป็นอย่างไร⁵¹ นอกจากนี้ ประเด็นที่ว่ารายงานการประชุมซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งในคำอธิบายที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเป็นทางการของศุลกากรไทย สามารถถือเป็นคำอธิบาย ตาม Article 16 ได้หรือไม่⁵² คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่ารายงานดังกล่าวไม่สามารถถือเป็นส่วนหนึ่งของคำอธิบายที่เป็นลายลักษณ์อักษรตาม Article 16⁵³

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าศุลกากรไทยไม่ได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีที่ใช้ในการประเมินราคาศุลกากรของสินค้าผู้นำเข้าซึ่งไม่เป็นไปตามหน้าที่ตาม Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร⁵⁴

3.1.1.3 ประเด็นตาม Article 5 และ Article 7

ฟิลิปปินส์อ้างว่าการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้วิธีหักทอนของไทยไม่เป็นไปตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 5 และ Article 7

3.1.1.3.1 การกำหนดราคาศุลกากรของไทยโดยใช้วิธีหักทอนตาม Article 5 และ Article 7

3.1.1.3.1.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยปฏิเสธไม่ใช้การประเมินราคาแบบหักทอนตาม Article 5 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรโดยไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของ Article 5 เช่นกรณีไม่มีข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นในระยะเวลาดังกล่าว และการประเมินราคาศุลกากรของไทยตาม Article 7 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ไม่ได้ให้รายการซึ่งต้องมีการหักทอน ได้แก่ ส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ภาษีท้องถิ่นและค่าขนส่งภายในประเทศ⁵⁵ ซึ่งไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการใช้วิธีการประเมินราคาดังกล่าว

3.1.1.3.1.2 ข้อโต้แย้งของไทย

⁵¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.256.

⁵² Ibid., para. 7.258.

⁵³ Ibid., para. 7.265.

⁵⁴ Ibid., para. 7.266.

⁵⁵ Ibid., para. 7.290.

ไทยอ้างว่าการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาแบบหักทอนของไทยเป็นไปตาม Article 5 และ Article 7 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

3.1.1.3.1.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

กรณีตาม Article 5 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

กรณีตามข้ออ้างของฟิลิปปินส์ที่ว่า การกำหนดราคาศุลกากรของไทยโดยใช้วิธีหักทอนในบุหรี่ยานำเข้ารายการพิพาทไม่เป็นไปตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 5 Article 5 ระบุไว้ในกรณีที่สินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกับสินค้านำเข้ามีการขายในประเทศที่นำเข้าในสภาพเดียวกับที่นำเข้า ราคาศุลกากรของสินค้านำเข้ามาจากราคาต่อหน่วยที่มีการขายในจำนวนมากที่สุดในเวลาเดียวกับที่มีการนำเข้าสินค้าที่ประเมินแก่บุคคลที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับบุคคลที่ผู้ยื่นข้ออ้างมาภายใต้การหักทอนที่กำหนด⁵⁶

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า Article 5 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรไม่ได้กำหนดเงื่อนไขในการใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนตามบทบัญญัติดังกล่าว เนื่องจาก Article 5 ระบุเพียงหลักการที่นำมาใช้ในการประเมินราคาแบบหักทอน กรณีที่มีการใช้การประเมินราคาแบบหักทอนตาม Article 5 เท่านั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าฟิลิปปินส์ไม่สามารถพิสูจน์เบื้องต้นตามข้อกล่าวอ้างในประเด็นตาม Article 5 ได้⁵⁷

กรณีตาม Article 7 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

กรณีตามข้ออ้างของฟิลิปปินส์ที่ว่า ศุลกากรไทยใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขการใช้วิธีการกำหนดราคาศุลกากรตาม Article 7 Article 7.1 ระบุว่า หากราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าไม่สามารถประเมินได้ภายใต้บทบัญญัติ Article 1 ถึง Article 6 ราคาศุลกากรจะต้องทำการประเมินโดยใช้วิธีสมเหตุสมผล สอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article VII ของความตกลงแอกตปี 1994 และบนพื้นฐานข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศผู้นำเข้า จาก Interpretative Note to Article 7

⁵⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.291.

⁵⁷ Ibid., para. 7.292.

paragraph 2 วิธีการคำนวณราคาที่น่ามาใช้ตาม Article 7 เป็นวิธีตาม Article 1 ถึง Article 6 แต่มีการนำมาใช้อย่างยืดหยุ่นและสมเหตุสมผล และการปรับใช้วิธีการดังกล่าวจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และบทบัญญัติ Article 7⁵⁸

เนื่องจากศุลกากรไทยมีข้อมูลทางการเงินที่จำเป็นซึ่งยังสามารถประเมินราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าได้ตามบทบัญญัติ Article 5 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าศุลกากรไทยใช้การประเมินราคาแบบหักทอนไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขของ Article 7.1 แต่เนื่องจากฟิลิปปินส์ไม่ได้กล่าวอ้างในประเด็นนี้⁵⁹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงทำการตรวจสอบต่อไปว่าศุลกากรไทยได้ปฏิบัติตามหลักการของ Article 7.1 โดยใช้วิธีสมเหตุสมผล และสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article VII ของความตกลงแกตต์ และได้มีการแจ้งผู้นำเข้าเป็นลายลักษณ์อักษรในราคาศุลกากรที่ประเมินตามวิธีใน Article 7 และวิธีที่ใช้ในการประเมินราคา กรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอ ตาม Article 7.3 หรือไม่

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาจากคำอธิบายที่ให้แก่ผู้นำเข้าตาม Article 16 และการให้ข้อมูล (inform) แก่ผู้นำเข้าตาม Article 7.3 ในประเด็นว่าศุลกากรไทยใช้การคำนวณแบบหักทอนสอดคล้องกับ Article 7.1 และ 5 หรือไม่⁶⁰ และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าศุลกากรไทยไม่ได้มีการปรึกษาอย่างเหมาะสมกับผู้นำเข้าในข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการพิจารณาไม่หักทอน ส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ภาษีท้องถิ่น และค่าใช้จ่ายการขนส่ง ในการประเมินราคาศุลกากรที่ผู้นำเข้ารายการที่พิพาท ซึ่งไม่เป็นไปตาม Article 7.1⁶¹ สำหรับรายการส่วนลดกรณีที่สินค้ามีปัญหา คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นด้วยกับไทยว่าการยอมรับการหักทอนเพียงส่วนลดกรณีที่สินค้ามีปัญหาที่ผูกติดกับราคาต่อหน่วยของราคาขายสินค้าในปริมาณโดยรวมมากที่สุด (GAQ sale) มีความสมเหตุสมผล ในการประเมินราคาแบบหักทอน⁶² กรณีภาษีท้องถิ่น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าภาษีท้องถิ่นที่ต้องมีการชำระต้องนำมาหักทอนออกหากภาษีท้องถิ่นดังกล่าวมีการชำระเป็นประจำแม้ว่าภาษีดังกล่าวจะไม่ได้รวมอยู่ในราคาซื้อขายก็

⁵⁸ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.295 – 7.296.

⁵⁹ Ibid., para. 7.297.

⁶⁰ Ibid., para. 7.363.

⁶¹ Ibid., para. 7.332.

⁶² Ibid., para. 7.355.

ตาม⁶³ กรณีค่าใช้จ่ายในการขนส่ง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นด้วยกับไทยที่ว่า ค่าใช้จ่ายในการขนส่งจะต้องเชื่อมโยงกับราคาซื้อขาย ในการประเมินราคาแบบหักทอน⁶⁴

โดยสรุปแล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าคำตัดสินของไทยที่ไม่หักทอน รายการดังกล่าวเป็นคำตัดสินที่ไม่ชอบ⁶⁵ เนื่องจากการกำหนดราคาศุลกากรของไทยที่ไม่มีการหักทอนส่วนลดกรณีที่สินค้ามีปัญหา ภาษีท้องถิ่น และค่าใช้จ่ายในการขนส่ง ไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนในเวลาที่ตัดสิน⁶⁶ นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการระบุวิธีที่ใช้ในการประเมินราคาศุลกากรเพียงอย่างเดียวตามหนังสือของศุลกากรวันที่ 12 เมษายน 2550 เช่น ระบุเพียงว่าได้มีการใช้วิธีการประเมินราคาแบบย้อนกลับ โดยไม่ได้ระบุวิธีดังกล่าวนำมาใช้จริง ทำให้ได้มาซึ่งราคาศุลกากรนั้นอย่างไร กรณีดังกล่าวจึงไม่เป็นการเพียงพอสำหรับหน้าที่ตาม Article 7.3 ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพบว่าฟิลิปปินส์ได้แสดงให้เห็นว่าศุลกากรไทยกระทำการไม่สอดคล้องกับหน้าที่ตาม Article 7.3⁶⁷

3.1.1.4 ประเด็นตาม Article 10

3.1.1.4.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยละเมิดหน้าที่ตาม Article 10 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรเมื่อเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลไทยได้เปิดเผยราคาซี.ไอ.เอฟ.ของราคาซื้อขายของบริษัทฟิลลิป มอริสไทยในปี 2549 และการปริมาณนำเข้าของบริษัทฟิลลิป มอริส ในปี 2548 แก่สื่อมวลชนของไทย⁶⁸

3.1.1.4.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยโต้แย้งว่าข้ออ้างของฟิลิปปินส์เกี่ยวกับการกระทำที่เสร็จสิ้นไปแล้วในอดีต คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ควรวินิจฉัยตามข้ออ้างดังกล่าว ไทยกล่าวว่ปริมาณการนำเข้า

⁶³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.359.

⁶⁴ Ibid., para. 7.362.

⁶⁵ Ibid., para. 7.381.

⁶⁶ Ibid., para. 7.386.

⁶⁷ Ibid., para. 7.397.

⁶⁸ Ibid., paras. 7.399 – 7.402.

ไม่ได้เป็นข้อมูลที่เป็นความลับ และฟิลิปปินส์พิสูจน์ไม่ได้ว่าข้อมูลดังกล่าวมีสถานะเป็นข้อมูลที่เป็นความลับในขณะที่ถูกเปิดเผย⁶⁹ สำหรับราคาซื้อขายที่สำแดง ไทยไม่ได้ตอบโต้ไว้ในข้อโต้แย้งโดยเจาะจงในประเด็นนี้ แต่รับรู้ว่าการเปิดเผยราคาซีไอเอฟจะมีผลกระทบต่อส่วนได้เสียทางการค้าโดยชอบของผู้นำเข้าบุหรี่⁷⁰

3.1.1.4.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า Article 10 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุให้ข้อมูลทั้งหมดที่โดยสภาพเป็นความลับ หรือได้มาโดยพื้นฐานที่เป็นความลับเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินราคาศุลกากรจะต้องได้รับการปฏิบัติอย่างเปิดเผยอย่างยิ่ง โดยเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องซึ่งจะต้องไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาต โดยเฉพาะจากบุคคลหรือรัฐบาลที่เป็นผู้จัดหาข้อมูลนั้น เว้นแต่กรณีที่ต้องเปิดเผยในกระบวนการทางศาล

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ไม่ได้เป็นผู้นำเข้าบุหรี่รายเดียวในไทย และไม่ได้ตกลงให้ข้อมูลที่เป็นความลับเปิดเผยแก่สาธารณะได้นอกจากนี้ การเปิดเผยราคา ซี.ไอ.เอฟ. และปริมาณการนำเข้าสามารถก่อให้เกิดความเสียหายทางการค้าต่อบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) โดยมีผลให้คู่แข่งสามารถเข้าถึงข้อมูลทางธุรกิจได้⁷¹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสรุปว่าไทยกระทำการไม่สอดคล้องกับ Article 10 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร โดยการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร ให้แก่สื่อมวลชนของไทย ซึ่งข้อมูลดังกล่าวบริษัทฟิลลิป มอริส ผู้นำเข้า เป็นผู้จัดหาให้กับศุลกากรไทย⁷²

⁶⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.403-404.

⁷⁰ Ibid., para. 7.410.

⁷¹ Ibid., para. 7.410.

⁷² Ibid., para. 7.411.

3.1.2 ประเด็นพิพาทตามความตกลงแกตต์

ฟิลิปปินส์ได้ร้องเรียนเกี่ยวกับการบริหารจัดการศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยตามความตกลงแกตต์ปี 1994 ในประเด็นต่อไปนี้

1. ประเด็นตาม Article III:2 first sentence เรื่องการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มบนุหรินำเข้ามามากกว่านุหรินที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายต่อนุหรินที่ผลิตในประเทศไทย

2. ประเด็นตาม Article III:4 เรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายต่อนุหรินที่ผลิตในประเทศไทย

3. ประเด็นตาม Article X:1 เรื่องการไม่เผยแพร่วิธีการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุด ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับนุหรินแต่ละยี่ห้อ วิธีการและข้อมูลในการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานของนุหรินที่ผลิตในประเทศ และกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการคืนหลักประกันสำหรับค่าแอสแตมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย

4. ประเด็นตาม Article X:3(a) เรื่องการแต่งตั้งให้เจ้าพนักงานในกรมศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นกรรมการในโรงงานยาสูบ การพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการกำหนดค่าแอสแตมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย

5. ประเด็นตาม Article X:3(b) เรื่องการอุทธรณ์คำสั่งประเมินราคาศุลกากรและคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร

ไทยได้แย้งว่าการบริหารจัดการของศุลกากรไทยและมาตรการทางภาษีของไทยเป็นไปตามความตกลงแกตต์ และกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าระบบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ไทยต่อสู้ว่ากรณีดังกล่าวเป็นไปตามข้อยกเว้นทั่วไปของความตกลงแกตต์ Article XX(d)

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีทั้งประเด็นที่เห็นด้วยและไม่เห็นด้วยกับคำร้องของฟิลิปปินส์ โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

ในประเด็นตามความตกลงแกตต์ปี 1994 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นด้วยกับฟิลิปปินส์ว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article III:2 โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้เฉพาะผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศ และไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article III:4 โดยการกำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้า ในประเด็นตาม Article X:1 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นด้วยตามคำร้องของฟิลิปปินส์ว่าไทยไม่ได้เผยแพร่สูตรที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่แต่ละยี่ห้อวิธีและข้อมูลในการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานสำหรับบุหรี่ผลิตในประเทศ และกฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการคืนหลักประกันเพื่อความรับผิดที่อาจเกิดขึ้นจากค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (สสท.) นอกจากนี้ ไทยไม่ได้บริหารจัดการศุลกากรและกฎเกณฑ์ภาษีภายในประเทศในลักษณะที่สมเหตุสมผลและเป็นกลางเนื่องจากมีกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่ล่าช้าซึ่งไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article X:3(a) และในประเด็นสุดท้ายตาม Article X:3(b) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นด้วยตามคำร้องฟิลิปปินส์ว่าไทยปฏิบัติขัดต่อความตกลงแกตต์ปี 1994 เนื่องจากไทยไม่มีระบบการทบทวนโดยไม่ล่าช้าสำหรับอุทธรณ์การประเมินอากรและคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของเจ้าพนักงานศุลกากร อย่างไรก็ตาม ในประเด็นเกี่ยวกับการบริหารจัดการศุลกากรและกฎเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีในประเทศตาม Article X:3(a) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่รัฐระดับสูงของกรมศุลกากรและสรรพากรเป็นกรรมการของโรงงานยาสูบเป็นการไม่เหมาะสมแต่ฟิลิปปินส์ไม่สามารถพิสูจน์ตามที่กล่าวอ้างได้ และข้อกล่าวอ้างของฟิลิปปินส์เรื่องการกำหนดค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (สสท.) ไม่อยู่ในขอบเขตของ Article X:3(a)

3.1.2.1 ประเด็นตาม Article III:2 first sentence

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยปฏิบัติขัดต่อความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence โดยการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่นำเข้ามากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากบุหรี่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเนื่องจากมาตรการของไทยในสองเรื่อง คือ การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ โดยไม่มีการยกเว้นเช่นเดียวกันให้การขายต่อบุหรี่นำเข้า

3.1.2.1.1 การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้าประเภทบุหรี่

3.1.2.1.1.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ปฏิบัติตาม Article III:2 first sentence เนื่องจากไทยกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่นำเข้ามากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดแก่บุหรี่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศโดยการใช้มาตรการตามประกาศกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ปาร์ลโบโรและแอลแอนด์เอ็มวันที่ 7 ธันวาคม 2548 วันที่ 18 กันยายน 2549 วันที่ 30 มีนาคม 2550 และวันที่ 29 สิงหาคม 2550 ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยใช้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างออกไปสำหรับบุหรี่นำเข้าและราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่นำเข้าซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมอทำให้ภาวะภาษีที่เก็บจากบุหรี่นำเข้าสูงกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมออันเป็นการขัดต่อ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์⁷³ ประการหนึ่ง และบุหรี่นำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเนื่องจากความแตกต่างในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศในลักษณะที่เป็นการเลือกปฏิบัติ อันเป็นการขัดต่อ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์ อีกประการหนึ่ง⁷⁴

ในประเด็นเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) ฟิลิปปินส์อ้างว่าบุหรี่ทั้งหมดที่ผลิตในประเทศและบุหรี่ที่นำเข้าในทุกช่วงราคาเป็นสินค้าเหมือนกัน⁷⁵ หรืออีกนัยหนึ่ง บุหรี่ทั้งหมดที่ผลิตในประเทศและบุหรี่ที่นำเข้าที่อยู่ในส่วนราคาเดียวกันเป็นสินค้าเหมือนกัน (like product)⁷⁶ อย่างไรก็ตาม ฟิลิปปินส์เห็นว่าการพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article III:2 first sentence ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าบุหรี่นำเข้าทั้งหมดและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศทั้งหมดเหมือนกันหรือไม่และไทยละเมิด Article III:2 เมื่อบุหรี่นำเข้าที่ห่อที่กล่าวอ้างเหมือนกันกับบุหรี่ที่ห่อที่กล่าวอ้างที่ผลิตในประเทศ และบุหรี่นำเข้าที่ห่อดังกล่าวมีภาวะภาษีเกินกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยยอมรับว่าบุหรี่ที่อยู่ในช่วงราคาเดียวกันเป็นสินค้าเหมือนกัน ฟิลิปปินส์ได้แสดงหลักฐาน 3 รายการได้แก่ การศึกษาตลาดเกี่ยวกับอัตราการเปลี่ยนแปลงไปบริโภคบุหรี่อีกยี่ห้อ

⁷³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.474.

⁷⁴ Ibid., paras. 7.483, 7.489.

⁷⁵ ในคำร้องของฟิลิปปินส์ใช้คำว่า "all imported and all domestic cigarettes across all price segments" (Philippines' first written submission, paras. 464-486)

⁷⁶ Philippines' response to Panel question No. 39.

และความยืดหยุ่นของอุปสงค์ไขว้ต่อราคา วิจัยเกี่ยวกับความยืดหยุ่นของความทดแทนกันได้ระหว่างบุหรี่แต่ละยี่ห้อ และการศึกษาความยืดหยุ่นอุปสงค์ไขว้ต่อราคาแบบชดเชยเงินได้⁷⁷

ในประเด็นเรื่องการเก็บภาษีมากกว่า (in excess of) ฟิลิปปินส์อ้างว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยคำนวณจากฐานภาษีคูณด้วยอัตราภาษี ฐานภาษีดังกล่าวมาจากประกาศราคาขายปลีกสูงสุดโดยกรมสรรพสามิตซึ่งคำนวณมาจากผลรวมของราคาซีไอเอฟหรือราคาขาย ณ โรงงาน ภาษีภายในประเทศต่างๆ และค่าการตลาด หักออกด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ *ประการแรก* ฟิลิปปินส์อ้างว่าภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่นำเข้ายี่ห้อพิพาทสูงกว่าภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบเสมอ เนื่องจากราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของบุหรี่ยี่ห้อที่พิพาทสูงกว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบเสมอ⁷⁸ *ประการที่สอง* ฟิลิปปินส์อ้างว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่นำเข้าสูงกว่าราคาขายปลีกจริง ในขณะที่ราคาขายปลีกสำหรับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศจะเท่ากับกับราคาขายปลีกจริงของบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมอ ความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกสูงสุดและราคาขายปลีกแท้จริงนี้เป็นผลให้ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่นำเข้ามากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศอย่างเป็นระบบ โดยฟิลิปปินส์เน้นว่าความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีและราคาขายปลีกแท้จริงสำหรับสินค้านำเข้าจะทำให้ภาษีที่เก็บจากสินค้านำเข้ามากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ หากความแตกต่างดังกล่าวไม่ได้เกิดจากการตัดสินใจของผู้นำเข้าเองที่จะขายในราคาต่ำกว่าราคาขายปลีกสูงสุด ราคาขายปลีกสูงสุดดังกล่าวจะเกินกว่าราคาขายปลีกจริงหากรัฐบาลไทยคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดโดยใช้จำนวนที่มากกว่าความเป็นจริงในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุด โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนค่าการตลาดสำหรับบุหรี่นำเข้ายี่ห้อที่พิพาท เพื่อให้ได้ระดับราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งสูงกว่าค่าที่ได้จากการคำนวณโดยวิธีปกติสำหรับราคาขายปลีกสูงสุด และทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่นำเข้ายี่ห้อพิพาทมากกว่า (in excess of) บุหรี่ที่ผลิตในโรงงานยาสูบ⁷⁹ ฟิลิปปินส์อ้างว่ามีความแตกต่างอย่างมากในการกำหนดค่าการตลาดสำหรับคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดกรณีบุหรี่นำเข้า โดยค่าการตลาดสำหรับการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่นำเข้ามักจะสูงกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมอ⁸⁰

⁷⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.422-7.423.

⁷⁸ Ibid., para. 7.474.

⁷⁹ Ibid., paras. 7.483, 7.489 -7.490.

⁸⁰ Ibid., para. 7.484.

ฟิลิปปินส์เห็นว่ารัฐบาลไทยกำหนดทั้งอัตราภาษีและฐานภาษีซึ่งเป็นราคาปลีกสูงสุดที่กำหนดโดยรัฐ ฟิลิปปินส์ไม่ได้โต้แย้งว่าการที่ไทยใช้ราคาที่กำหนดโดยรัฐเป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีจะเป็นการผิดกฎหมายโดยตนเอง อย่างไรก็ตาม สินค้านำเข้าจะต้องไม่อยู่ภายใต้การเก็บภาษีที่มากกว่าโดยการกำหนดฐานภาษีโดยรัฐที่สูงกว่าฐานภาษีที่ใช้กับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ สำหรับบุหรี่นำเข้า ฐานภาษีที่คำนวณจากราคาขายปลีกสูงสุดที่กำหนดโดยรัฐสูงกว่าราคาขายปลีกจริงอย่างเป็นระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากบุหรี่นำเข้าจึงมากกว่าภาษีที่กำหนดแก่บุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ อันเป็นผลจากการตัดสินใจของรัฐบาลไทยที่กำหนดฐานภาษีสูงกว่าสำหรับบุหรี่นำเข้า⁸¹

ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุด วันที่ 7 ธันวาคม 2548 ของบุหรี่ยี่ห้อมาร์ลโบโรและแอลแอนด์เอ็ม ฟิลิปปินส์อ้างว่ากรมสรรพสามิตของไทยใช้วิธีอื่นในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่นำเข้า ซึ่งแตกต่างจากวิธีปกติที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้กับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าการตลาดสำหรับมาร์ลโบโรและแอลแอนด์เอ็มที่สูงกว่าค่าการตลาดที่ได้จากการคำนวณตามวิธีปกติ และทำให้ราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยี่ห้อดังกล่าวสูงกว่าบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบ⁸² นอกจากนี้ ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศกรมสรรพสามิต วันที่ 18 กันยายน 2549 วันที่ 30 มีนาคม 2550 และวันที่ 29 สิงหาคม 2550 ไทยใช้ค่าการตลาดที่ได้จากการสำรวจราคาขายปลีกจริงในประเทศอื่นซึ่งไม่ใช่วิธีปกติในการกำหนดค่าการตลาดมาใช้กับสินค้านำเข้าพิพาททำให้ราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าพิพาทสูงขึ้น และภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดแก่บุหรี่ยี่ห้อนำเข้ามากกว่าที่กำหนดแก่บุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence⁸³

3.1.2.1.1.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยอ้างว่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่มมีการกำหนดในลักษณะเดียวกันสำหรับบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และฟิลิปปินส์พิสูจน์ไม่ได้ว่าบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าถูกเก็บภาษีเกินกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ

⁸¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.486.

⁸² Ibid., paras. 7.509, 7.511-7.524, 7.526.

⁸³ Ibid., paras. 7.556-7.559

ในประเด็นเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) ไทยเข้าใจว่าบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศในประเภทใดที่ต้องมีการเปรียบเทียบเพื่อวิเคราะห์ความเหมือนกันตามข้ออ้าง Article III:2 ขึ้นอยู่กับวิธีที่ผู้ร้องได้วางโครงสร้างในคำร้อง กรณีคำร้องของฟิลิปปินส์ที่อ้างว่าบุหรี่นำเข้าทั้งหมดเหมือนกันกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศทั้งหมด และความแตกต่างในการเก็บภาษีระหว่างกรณีดังกล่าวเป็นการละเมิด Article III:2 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่สามารถสรุปได้ว่าไทยละเมิด Article III:2 จนกว่าจะพบว่าบุหรี่นำเข้าทั้งหมดเหมือนกันกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศทั้งหมด อย่างไรก็ตาม ไทยไม่ได้ปฏิเสธว่าบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศยี่ห้อที่กล่าวอ้างนั้นอาจเป็นสินค้าเหมือนกัน⁸⁴

ในประเด็นเรื่องการเก็บภาษีมากกว่า (in excess of) ซึ่งฟิลิปปินส์กล่าวหาในประการแรกว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของบุหรี่นำเข้าสูงกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมอ ทำให้ภาระภาษีที่เก็บจากบุหรี่นำเข้าสูงกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมอ เป็นการขัดต่อ Article III:2 first sentence ไทยโต้แย้งว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้บังคับให้ภาระภาษีบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีจำนวนเท่ากัน (the same absolute tax amount) และการพิจารณาการเลือกปฏิบัติทางภาษีตาม Article III:2 first sentence หรือไม่ ต้องพิจารณาจากฐานภาษีสำหรับบุหรี่นำเข้าซึ่งได้กำหนดและนำไปใช้ในลักษณะที่คุ้มครองบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศ และภายใต้ระบบภาษีที่คำนวณตามราคา (ad valorem) จำนวนภาษีที่เก็บจากราคาที่สูงกว่าย่อมมากกว่าจำนวนภาษีที่เก็บจากราคาที่ต่ำกว่าเป็นธรรมดาอยู่แล้ว⁸⁵

สำหรับข้ออ้างของฟิลิปปินส์ว่าบุหรี่นำเข้าที่พิพาทอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากรัฐบาลไทยกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้เป็นฐานภาษีสำหรับบุหรี่นำเข้าสูงกว่าฐานภาษีสำหรับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ไทยโต้แย้งว่าประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลกมีอิสระในการใช้ราคาที่กำหนดโดยรัฐและระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในการเก็บภาษีภายในประเทศ ข้อเท็จจริงที่ว่าบุหรี่นำเข้าอาจต้องชำระภาษีมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศไม่ทำให้เป็นการเลือกปฏิบัติตาม Article III:2 แต่การพิจารณาว่ามีการละเมิด Article III:2 first sentence หรือไม่ ต้องมีการตรวจสอบเกณฑ์การใช้มาตรการ โครงสร้าง และการนำไปใช้โดยทั่วไป เพื่อพิจารณาว่ามาตรการดังกล่าวนำไปใช้เพื่อคุ้มครองสินค้าที่ผลิตในประเทศหรือไม่ ประเด็นสำคัญจึงเป็นเรื่องสรรพสามิตไทยกำหนดราคา

⁸⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.424.

⁸⁵ Ibid., paras. 7.475, 7.477.

ขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในลักษณะเดียวกันหรือไม่⁸⁶ ค่าการตลาดซึ่งใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดมาจากการริเริ่มกำหนดโดยผู้นำเข้าไม่ใช่สรรพสามิตไทย และกำหนดมาจากราคาขายปลีกที่แท้จริง ไทยเห็นว่าการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดกรณีผู้นำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศใช้วิธีการเดียวกัน⁸⁷ นอกจากนี้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งใช้ราคาที่กำหนดโดยรัฐเป็นฐานคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ได้กำหนดให้รัฐต้องยอมรับราคาที่ผู้ผลิตเสนอในทุกกรณี และเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเล็งความรับผิดชอบทางภาษีโดยการเสนอราคาขายปลีกสูงสุดที่ต่ำ ไทยจึงใช้ราคาขายปลีกสูงสุดเป็นฐานภาษี⁸⁸ กรณีที่สรรพสามิตไทยได้ปฏิเสธราคาขายปลีกสูงสุดที่เสนอโดยผู้นำเข้าหรือผู้ผลิต ไทยอธิบายว่าค่าการตลาดที่จะใช้กำหนดราคาขายปลีกสูงสุดจะต้องคำนวณโดยให้ค่าการตลาดดังกล่าวแสดงถึงค่าใช้จ่ายในการขายและกำไรสำหรับทุกหน่วยในสายการจำหน่าย ในการคำนวณดังกล่าว ไทยใช้ข้อมูลที่จัดหาโดยผู้นำเข้าและผู้ผลิตและข้อมูลของตลาดเอง ในการทบทวนราคาขายปลีกสูงสุดที่มีอยู่เนื่องจากกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีสรรพสามิต ไทยจะใช้ค่าการตลาดในจำนวนเดิมซึ่งรวมอยู่กับราคาขายปลีกสูงสุดครั้งล่าสุด หรือในราคาขายปลีกสูงสุดที่ได้ร้องขอมาก่อนหน้านั้นโดยผู้ผลิตในประเทศหรือผู้นำเข้า⁸⁹

สำหรับกรณีราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศวันที่ 7 ธันวาคม 2548 ไทยอ้างว่าราคาขายปลีกสูงสุดที่ยื่นโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ผู้นำเข้า ในเดือนธันวาคม 2548 ไม่สามารถยอมรับได้เพราะราคาดังกล่าวได้รวมการร้องขอให้ลดราคาขายปลีกสูงสุดด้วยและบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ไม่ได้ให้เหตุผลในการร้องขอที่เพียงพอ⁹⁰ ราคาขายปลีกสูงสุดที่บริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) เสนอเป็นราคาขายปลีกในกรุงเทพมหานครซึ่งไม่รวมภาษีท้องถิ่น ดังนั้น ไทยจึงเพิ่ม 1 บาทเข้าไปในราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่พิพาทเพื่อให้ใช้ราคาเดียวกันทั่วประเทศ⁹¹ สำหรับการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศ วันที่ 18 กันยายน 2549 วันที่ 30 มีนาคม 2550 และวันที่ 29 สิงหาคม 2550 ไทยไม่ได้โต้แย้งว่าการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศดังกล่าว โดยเฉพาะองค์ประกอบค่าการตลาดสำหรับผู้นำเข้าที่พิพาท

⁸⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.485.

⁸⁷ Ibid., para. 7.487.

⁸⁸ Ibid., para. 7.488.

⁸⁹ Ibid., paras. 7.498-7.501, 7.503, 7.528.

⁹⁰ Ibid., para. 7.510.

⁹¹ Ibid., paras. 7.546, 7.554.

ใช้วิธีการแตกต่างจากวิธีปกติ ไทยอ้างว่าราคาซี.ไอ.เอฟ. ของบุหรี่ห่อพิพาทซึ่งศุลกากรไทย ปฏิเสธ ณ ขณะนั้น และค่าการตลาดที่รวมอยู่ในราคาขายปลีกสูงสุดดังกล่าวที่เสนอโดยผู้นำเข้า ไม่สามารถเชื่อถือได้ ไทยจึงใช้ข้อมูลเกี่ยวกับราคาขายปลีกบุหรี่ห่อพิพาทจากการขายในประเทศ อื่นในภูมิภาคเพื่อกำหนดค่าการตลาดสำหรับผู้นำเข้าแตกต่างจากวิธีการคำนวณปกติ โดยไม่ คำนึงถึงราคาซี.ไอ.เอฟ. ซึ่งมีการสงสัยโดยศุลกากรอยู่ ณ เวลาดังกล่าว นอกจากนี้ไทยอ้างว่า ราคาขายปลีกสูงสุดดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และมีคุณค่าในการพิสูจน์น้อยมาก⁹²

3.1.2.1.1.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

ในเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) ประเด็นเรื่องขอบเขตของสินค้านำเข้า และสินค้าที่ผลิตในประเทศที่จะนำมาเปรียบเทียบกันในคดีนี้สำหรับกรณีวิเคราะห์สินค้าเหมือนกัน ตาม Article III:2 first sentence คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าในการวิเคราะห์สินค้า เหมือนกัน (like product) ไม่จำเป็นต้องมีการเปรียบเทียบระหว่างผู้นำเข้าทั้งหมดและบุหรี่ที่ ผลิตในประเทศทั้งหมด เนื่องจากประโยคแรกของ Article III:2 ระบุว่า “the products...imported...shall not be subject ... to internal taxes or other internal charges...in excess of those applied...to like domestic products” ดังนั้น ภาษาที่ใช้ใน Article III:2 first sentence ไม่ได้แสดงว่าสินค้านำเข้าทั้งหมดต้องเหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตใน ประเทศทั้งหมด ในการวิเคราะห์ความเหมือนกันของสินค้าในคดีก่อน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อ พิพาทพบว่าสินค้านำเข้าในกรณีดังกล่าวเหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศตามบทบัญญัติเมื่อ สินค้านำเข้าที่เป็นประเด็นในคดีนั้น (the imported product(s) at issue) เหมือนกันกับสินค้าที่ ผลิตในประเทศบางอย่างเป็นอย่างน้อย (to at least some domestic products) คณะกรรมการ วินิจฉัยข้อพิพาทจึงพิจารณาต่อไปในการตรวจสอบว่าฟิลิปปินส์ได้แสดงหลักฐานสนับสนุนบุหรื นำเข้าที่พิพาทว่าเหมือนกันกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศบางอย่างเป็นอย่างน้อยตาม Article III:2 first sentence หรือไม่⁹³

ในประเด็นว่าบุหรืนำเข้าและบุหรืที่ผลิตในประเทศในส่วนราคาเดียวกันเป็นสินค้า เหมือนกัน (like product) ตามความหมายใน Article III:2 first sentence หรือไม่ คณะกรรมการ

⁹² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.560.

⁹³ Ibid., paras. 7.427-7.428.

วินิจฉัยข้อพิพาทได้เปรียบเทียบความเหมือนกัน (likeness) ระหว่างบุหรี่นำเข้ายี่ห้อที่พิพาท (มาร์ลโบโรและแอลแอนด์เอ็ม) และบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศที่อยู่ในส่วนราคาเดียวกัน โดยตรวจสอบว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศยี่ห้อใดที่เหมือนกันกับบุหรี่นำเข้าตราแอลแอนด์เอ็มและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศยี่ห้อใดที่เหมือนกันกับบุหรี่นำเข้าตรามาร์ลโบโร⁹⁴ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ใช้ปัจจัย 4 ประการคือ 1. การใช้ประโยชน์ของสินค้าดังกล่าวในตลาดนั้น 2. รสนิยมและอุปนิสัยการบริโภค 3. คุณภาพ ลักษณะของสินค้า และ 4. การแบ่งพิกัดศุลกากร คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะใช้เกณฑ์ทั้งประการประกอบกับหลักฐานที่เกี่ยวข้องประเมินรวมกันก่อนที่จะมีข้อสรุป⁹⁵

ตามที่ไทยมีข้ออ้างว่าสินค้าที่ทดแทนกันได้อย่างสมบูรณ์เท่านั้นที่อยู่ในความหมายของสินค้าเหมือนกัน (like product) ตาม Article III:2 first sentence ดังในคดี Korea-Alcohol ซึ่งวินิจฉัยว่า “ขณะที่สินค้าที่ทดแทนกันได้อย่างสมบูรณ์อยู่ใน Article III:2 first sentence สินค้าที่ทดแทนกันไม่ได้อย่างสมบูรณ์สามารถประเมินภายใต้ Article III:2 second sentence” ในประเด็นดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าสินค้าที่ทดแทนกันได้อย่างสมบูรณ์เป็นสินค้าเหมือนกัน (like product) อย่างชัดเจน แต่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าจะองค์กรอุทธรณ์ในคดีดังกล่าวต้องการจำกัดขอบเขตของสินค้าเหมือนกัน (like product) เพียงสินค้าที่เหมือนกันทุกประการ (identical products) แม้ว่าขอบเขตของความเหมือนกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศสำหรับวัตถุประสงค์ตาม Article III:2 first sentence ต้องแปลความอย่างแคบมาก การทดสอบที่เหมาะสมสำหรับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องพิจารณาแต่ละกรณีไปโดยพิจารณาเหตุการณ์ข้อเท็จจริงในแต่ละคดี และดุลยพินิจของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท⁹⁶

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าคู่กรณีค่อนข้างจะเห็นตรงกันว่าบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศเหมือนกันอย่างน้อยในลักษณะภายนอก การใช้ และการแบ่งพิกัดศุลกากรภายใต้ระบบ Harmonized System โดยการตรวจสอบเกณฑ์แต่ละเรื่องและภาษีและระเบียบภายในประเทศที่เกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้าดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสรุปว่าบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเหมือนกันในเรื่องของลักษณะและคุณภาพภายนอก การใช้ การ

⁹⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para, 7.432.

⁹⁵ Ibid., para. 7.433.

⁹⁶ Ibid., paras. 7.434-7.438.

แบ่งแยกตามพิกัดศุลกากร และระเบียบและภาษีที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายไทย⁹⁷ ในเรื่องพฤติกรรม และความพอใจของผู้บริโภค แม้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการศึกษาด้านเรื่อง การ อัตราการเปลี่ยนไปใช้บุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศ ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ที่ไวต่อราคา และ การศึกษาเกี่ยวกับความยืดหยุ่นของการแทนกันได้ระหว่างบุหรี่แต่ละยี่ห้อไม่สามารถสรุปได้ใน เรื่องการทดแทนกันได้ระหว่างบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ การศึกษาทางเศรษฐศาสตร์ ในอุปสงค์ที่ไวต่อราคาดังกล่าวจึงไม่เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นความเหมือนกันระหว่างบุหรี่ยี่ห้อนำเข้า ทั้งหมดและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศทั้งหมดตามที่ฟิลิปปินส์ตั้งใจจะแสดงให้เห็น แต่หลักฐาน ดังกล่าวก็แสดงให้เห็นได้ว่าอย่างน้อยบุหรี่ตรามาร์ลโบโรและแอลแอนด์เอ็มสามารถทดแทนกันได้ กับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในส่วนราคาเดียวกันตามความหมายของ Article III:2 first sentence⁹⁸

ในประเด็นเรื่องการเก็บภาษีมากกว่า (in excess of) สำหรับข้ออ้างของฟิลิปปินส์ ประการแรกว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสูง กว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมอทำให้ภาระภาษีที่เก็บจากบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าสูง กว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมออันเป็นการขัดต่อ Article III:2 ประโยคแรกของแกตต์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีประเด็นต้องพิจารณาราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าที่สูง กว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเสมอถือเป็นการพิสูจน์ในตัวเองว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บในบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าเกินกว่าที่ใช้กับบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศตามความหมายของ Article III:2 ประโยคแรก หรือไม่ ในความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท การเปรียบเทียบตัวเลขราคาขายปลีก สูงสุดโดยไม่พิจารณาลักษณะรวมทั้งการคำนวณและทบทวนราคาขายปลีกสูงสุดในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยไม่เพียงพอที่จะแสดงว่ามีการปฏิบัติที่แตกต่างในการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ สินค้านำเข้า ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพิจารณาไม่ได้ว่าราคาขายปลีกสูงสุดที่สูง กว่าสำหรับบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าเทียบกับบุหรี่ภายในประเทศจะทำให้บุหรี่ยี่ห้อนำเข้าต้องเสียภาษีสูงกว่าบุหรี่ใน ประเทศที่เหมือนกันตาม Article III:2⁹⁹

สำหรับข้ออ้างของฟิลิปปินส์ที่ว่าบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าที่พิพาทอยู่ภายใต้การเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากฐานภาษีที่กำหนดโดยรัฐที่สูง

⁹⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras 7.439- 7.442.

⁹⁸ Ibid., paras. 7.442 - 7.451.

⁹⁹ Ibid., paras. 7.478 – 7.482.

กว่าฐานภาษีที่ใช้กับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเพราะค่าการตลาดซึ่งเป็นองค์ประกอบของราคาขายปลีกสูงสุดที่ใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดไว้สูงกว่าสำหรับบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าในลักษณะที่เป็นการเลือกปฏิบัติ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกสูงสุดที่กำหนดโดยรัฐและราคาขายปลีกที่แท้จริงไม่ได้แสดงว่าการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยไม่สอดคล้องกับ Article III:2 โดยอัตโนมัติ เนื่องจากราคาขายปลีกที่แท้จริงมาจากการตัดสินใจทางธุรกิจ ซึ่งผู้ประกอบการอาจจะตัดสินใจขายในราคาต่ำกว่าราคาขายปลีกสูงสุดที่รัฐกำหนดก็ได้¹⁰⁰ อย่างไรก็ตาม สิ่งที่ฟิลิปปินส์โต้แย้งคือการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดในลักษณะที่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าโดยการเพิ่มค่าการตลาดซึ่งเป็นองค์ประกอบของราคาขายปลีกสูงสุดให้สูงขึ้น ประเด็นที่ต้องพิจารณาจึงมากไปกว่าเรื่องความแตกต่างระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ฐานภาษีกำหนดโดยรัฐและราคาขายปลีกที่แท้จริง แต่เป็นเรื่องลักษณะการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดโดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดค่าการตลาดสำหรับบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ¹⁰¹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าคู่กรณีเห็นตรงกันว่ารัฐบาลของประเทศสมาชิกมีสิทธิที่จะกำหนดฐานภาษี และกรณีดังกล่าวจะสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก ตราบเท่าที่รัฐบาลกำหนดฐานภาษีในลักษณะเดียวกันสำหรับบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงต้องพิจารณาต่อไปว่าอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ใช้วิธีปกติในการกำหนดราคาขายปลีกอย่างเท่าเทียมกันสำหรับบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการกำหนดค่าการตลาด¹⁰² คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าแนวทางพิจารณาดังกล่าวปรากฏในคดี Argentina-Hides and Leather ซึ่งวินิจฉัยว่า แม้ว่าอัตราภาษีจะเท่ากัน แต่วิธีการคำนวณฐานภาษีที่แตกต่างกันซึ่งทำให้ภาระภาษีที่แท้จริงสำหรับสินค้านำเข้าสูงกว่าสินค้านำเข้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ก็เป็นการขัดต่อ Article III:2 first sentence ได้¹⁰³

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงต้องพิจารณาดังต่อไปนี้ 1. ค่าการตลาดกำหนดอย่างไรตามวิธีปกติ 2. อธิบดีกรมสรรพสามิตได้ใช้วิธีนอกเหนือจากวิธีปกติในการกำหนดค่าการตลาดสำหรับราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าตามประกาศราคาขายปลีกสูงสุด

¹⁰⁰ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.492.

¹⁰¹ Ibid., para. 7.493.

¹⁰² Ibid., para. 7.494.

¹⁰³ Ibid., para. 7.495.

หรือไม่ ถ้าใช่ 3. การไม่ใช้วิธีปกติทำให้นุหรี่นำเข้ามีภาระภาษีมากกว่านุหรี่ในประเทศที่เหมือนกันหรือไม่¹⁰⁴

ในเรื่องการกำหนดค่าการตลาด คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอธิบายว่าอาจคำนวณได้ 2 วิธีคือ วิธีการคำนวณแบบ top-down และวิธีการคำนวณแบบ bottom up กรณีวิธีแบบ top-down ค่าการตลาดแสดงผลต่างระหว่างราคาขายปลีกสูงสุดหรือราคาขายของนุหรี่ยี่ห้อหนึ่งกับผลรวมขององค์ประกอบในการคำนวณอื่นๆของราคาขายปลีกสูงสุดที่ทราบแล้ว กรณีวิธี bottom-up ค่าการตลาดแสดงจำนวนที่เกิดขึ้นในการนำนุหรี่ไปยังตลาดผู้บริโภคในประเทศไทยที่เกินกว่าราคาซี.ไอ.เอฟ. หรือราคาขาย ณ โรงงาน และภาษีอื่นๆที่เกี่ยวข้อง¹⁰⁵

สำหรับการกำหนดค่าการตลาดนุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบซึ่งฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยใช้วิธีต่างจากวิธีปกติ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่พบว่าสรรพสามิตไทยคำนวณค่าการตลาดสำหรับนุหรี่ที่ผลิตในประเทศในลักษณะที่แตกต่างจากวิธีปกติ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าวิธีการคำนวณเป็นเปอร์เซ็นต์ตามที่ฟิลิปปินส์กล่าวอ้างว่ามีการใช้เพื่อคำนวณค่าการตลาดสำหรับนุหรี่ที่ผลิตในประเทศ เป็นเพียงวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบวิธีหนึ่ง แต่วิธีดังกล่าวไม่ใช่วิธีในการคำนวณค่าการตลาด การคำนวณค่าการตลาดไม่ได้มาจากเปอร์เซ็นต์ของรายได้ เพียงแต่สามารถคำนวณออกมาเป็นเปอร์เซ็นต์ได้เท่านั้น¹⁰⁶

สำหรับการกำหนดค่าการตลาดนุหรี่นำเข้าที่พิพาท คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าไทยไม่ใช้วิธีปกติในการกำหนดค่าการตลาดสำหรับราคาขายปลีกสูงสุดเดือนธันวาคม 2548 ซึ่งเป็นผลให้ค่าการตลาดสูงขึ้นและทำให้ราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับมาร์ลโบโรสูงกว่าราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับนุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ¹⁰⁷ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เชื่อตามเหตุผลในคำอธิบายของไทยว่ามีการเพิ่มราคาอีก 1 บาทในราคาขายปลีกสูงสุดนุหรี่นำเข้าที่พิพาท เพื่อการปรับใช้ราคาขายปลีกสูงสุดราคาเดียวทั่วประเทศและยกเลิกการเผยแพร่ราคาขายปลีกสูงสุด 2 ราคา (สำหรับจังหวัดที่มีการเก็บภาษีท้องถิ่น และจังหวัดที่ไม่มีเก็บภาษีท้องถิ่น) เนื่องจากส่วนต่างของราคาที่เพิ่มขึ้นมากกว่า 1 บาทและภาษีท้องถิ่นได้รวมอยู่ในราคาขายปลีกสูงสุดของนุหรี่นำเข้าที่พิพาทที่ได้กำหนดตาม

¹⁰⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.497.

¹⁰⁵ Ibid., paras. 7.498-503.

¹⁰⁶ Ibid., para. 7.508.

¹⁰⁷ Ibid., paras. 7.545-7.547, 7.554-7.555.

ประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวอยู่แล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพบว่าสรรพสามิตไทยไม่ได้ใช้วิธีการปกติในการกำหนดค่าการตลาดสำหรับราคาขายปลีกสูงสุดเดือนธันวาคม 2548 สำหรับบุหรี่นำเข้าที่พิพาท ทำให้ราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่นำเข้าที่พิพาทซึ่งเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันซึ่งผลิตในประเทศ และบุหรี่นำเข้าที่พิพาทอยู่ภายใต้การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ¹⁰⁸

ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศกรมสรรพสามิตเดือนกันยายน 2549 เดือนมีนาคม 2550 และเดือนสิงหาคม 2550 ราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศกรมสรรพสามิตที่เป็นประเด็นดังกล่าวไม่อยู่นอกอำนาจพิจารณา¹⁰⁹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไทยไม่ได้โต้แย้งว่าการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศดังกล่าวแตกต่างจากวิธีการปกติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดองค์ประกอบค่าการตลาดซึ่งใช้วิธีแตกต่างจากวิธีปกติสำหรับบุหรี่นำเข้าเท่านั้น จากหลักฐานแสดงให้เห็นว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่นำเข้าสูงกว่าราคาขายปลีกจริงมากในช่วงระยะเวลาสองปีที่ราคาขายปลีกสูงสุดมีผลบังคับ (ตุลาคม 2549 – สิงหาคม 2551) ความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกสูงสุดและราคาขายปลีกจริงมีเฉพาะกรณีบุหรี่นำเข้าเท่านั้น ในขณะที่ราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศตรงกับราคาขายปลีกจริง และความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศที่เป็นประเด็นและราคาขายปลีกจริงซึ่งเกิดขึ้นเฉพาะกรณีบุหรี่นำเข้า ทำให้บุหรี่นำเข้าที่พิพาทมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณจากฐานภาษีซึ่งเป็นราคาขายปลีกสูงสุดที่กำหนดตามประกาศ ไม่ใช่ราคาขายปลีกที่แท้จริง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าหลักฐานดังกล่าวได้แสดงว่าบุหรี่นำเข้าถูกเก็บภาษีมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในช่วงเวลาดังกล่าวแล้ว¹¹⁰

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เชื่อตามคำอธิบายของไทยเรื่องเหตุที่ใช้วิธีแตกต่างจากวิธีปกติในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่นำเข้าในช่วงเวลาดังกล่าว ตามข้อโต้แย้งของไทยว่าราคาซี.ไอ.เอฟ.ที่ปฏิเสธโดยศุลกากรซึ่งรวมอยู่ในราคาขายปลีกสูงสุดที่ผู้นำเข้าเสนอไม่สามารถเชื่อถือได้ ไทยจึงใช้ข้อมูลเกี่ยวกับราคาขายปลีกจากประเทศอื่นในภูมิภาคในการกำหนดค่าการตลาด คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าจะมีเหตุให้ค่าการตลาดที่

¹⁰⁸ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.554-555.

¹⁰⁹ Ibid., paras. 7.561-562.

¹¹⁰ Ibid., para. 7.563.

รวมอยู่ในราคาขายปลีกสูงสุดที่เสนอโดยผู้นำเข้าไม่สามารถเชื่อถือได้¹¹¹ แม้ในกรณีที่สูงสัຍโดยชอบถึงราคาปัจจุบันของค่าการตลาด “ค่าการตลาด”ตามความหมายของไทยคือค่าใช้จ่ายในการขายและกำไรทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการขายบุหรี่ไปยังผู้บริโภคคนสุดท้ายในตลาดของไทย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงไม่เห็นว่าการใช้ราคาขายปลีกบุหรี่มาร์เก็ตโบริและแอลแอนด์เอ็มในประเทศอื่นในภูมิภาคจะทำให้ได้ราคาค่าการตลาดที่ถูกต้องสำหรับตลาดของไทย¹¹² จากเหตุผลข้างต้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปได้ว่าสรรพสามิตไทยได้ใช้วิธีต่างจากวิธีปกติในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดในปี 2549 และ ปี 2550 สำหรับบุหรี่ยำนำเข้าซึ่งทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากบุหรี่ยำนำเข้ามากกว่าที่เก็บจากบุหรี่ที่ผลิตในประเทศและไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence¹¹³

โดยสรุปแล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาว่าในการกำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ยำนำเข้าตามประกาศกรมสรรพสามิต วันที่ 7 ธันวาคม 2548 วันที่ 18 กันยายน 2549 และวันที่ 30 มีนาคม และ 29 สิงหาคม 2550 สรรพสามิตไทยไม่ได้ใช้วิธีปกติซึ่งทำให้ค่าการตลาดของบุหรี่ยำนำเข้าสูงกว่าที่ควรจะเป็นหากใช้วิธีคำนวณโดยปกติ และเมื่อประกอบกับข้อเท็จจริงว่าการกำหนดค่าการตลาดสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศไม่ได้ใช้วิธีอื่นนอกจากวิธีปกติ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าฟิลิปปินส์ได้แสดงว่า บุหรี่ยำนำเข้าถูกเก็บภาษีมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศตามประกาศราคาขายปลีกสูงสุดของกรมสรรพสามิตที่เป็นประเด็น ซึ่งขัดต่อ Article III:2 first sentence¹¹⁴

3.1.2.1.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ

3.1.2.1.2.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยปฏิบัติขัดกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตตีปี 1994 เนื่องจากไทยเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ยำนำเข้ามากกว่า “in excess of” บุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ โดยการยกเว้นการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศจากหน้าที่ความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การขายต่อบุหรี่ยำนำเข้าไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะเดียวกัน

¹¹¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.564.

¹¹² Ibid., para. 7.565.

¹¹³ Ibid., para. 7.566.

¹¹⁴ Ibid., para. 7.567.

ฟิลิปปินส์อ้างว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 และ 82/7 มาตรา 3(1) ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.85/2542 และมาตรการที่เกี่ยวข้อง เป็นการละเมิด Article III:2 ของความตกลงแกตต์โดยชัดแจ้ง (de jure discrimination)¹¹⁵

ในเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) ฟิลิปปินส์ได้กล่าวอ้างเช่นเดียวกันกับ ประเด็นตาม Article III:2 first sentence เรื่องการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุด¹¹⁶

ในเรื่องการเก็บภาษีมากกว่า “in excess of” มีประเด็นว่าขอบเขตการวิเคราะห์ การเก็บภาษีมากกว่า “in excess of” ตาม Article III:2 first sentence จำกัดอยู่เพียงจำนวน ภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นผู้บริโภคคนสุดท้ายตามที่ไทยได้แย้งเท่านั้นหรือไม่ ฟิลิปปินส์อ้างว่าการนิรโทษ นำเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ส่งผ่านไปยังผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก และผู้บริโภคในสายการจำหน่าย แต่ใน การนิรโทษที่ผลิตในประเทศ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเก็บจากผู้บริโภคที่ผลิตในประเทศต่อเมื่อโรงงาน ยาสูบเลือกที่จะสะท้อนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในราคาขายปลีกของบุหรี่ และในบางกรณี ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง หรือผู้ขายต่ออาจตัดสินใจที่จะยอมรับภาระภาษีเองมากกว่าที่จะเพิ่มในราคาขายปลีก ดังนั้น ผู้บริโภคในชั้นสุดท้ายจึงอาจไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การทดสอบความสอดคล้องตาม Article III:2 first sentence ควรพิจารณาตลอดสายการจำหน่าย ไม่ใช่แค่ระดับผู้บริโภค แม้ว่า โรงงานยาสูบและบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ชำระภาษีจำนวนเท่ากันในการขายครั้งแรก ฟิลิปปินส์ได้แย้งว่าในแต่ละขั้นตอนในสายการจำหน่าย ผู้ขายต่อหรือนำเข้าเท่านั้นที่ต้องชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นชั้นๆ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยรวมในนุหรินำเข้าและนุหรินที่ผลิตในประเทศจึง ไม่เหมือนกัน และนุหรินำเข้าต้องเสียภาษีมากกว่า “in excess of” นุหรินที่เหมือนกันที่ผลิตใน ประเทศ¹¹⁷

ฟิลิปปินส์กล่าววาระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายชั้นโดยปกติแล้วอยู่บน พื้นฐานของหลักความเป็นกลางทางภาษี กล่าวคือ สินค้าที่อยู่ในสถานการณ์อย่างเดียวกันจะ ได้รับการปฏิบัติอย่างเสมอภาค และ ความแตกต่างของภาระภาษีจะเกิดจากข้อเท็จจริงที่แตกต่าง

¹¹⁵ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.568 - 7.571.

¹¹⁶ โปรดดูหัวข้อ 3.1.2.1.1 ข้างต้น

¹¹⁷ Ibid., paras. 7.601- 7.602.

กันในสินค้า ไม่ใช่เพราะข้อยกเว้นโดยกฎหมาย (de jure) แก่สินค้าที่ผลิตในประเทศดังเช่นในกรณีของไทย¹¹⁸

ในประเด็นว่าบุหรี่ยานำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีที่มากกว่าบุหรี่ยี่ห้อที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ พิليبปินส์อ้างว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ขายต่อบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศโดยผู้ขายบุหรี่ยานำเข้าไม่ได้รับการยกเว้นในลักษณะเดียวกัน เป็นการละเมิด Article III:2 first sentence โดยชัดแจ้ง (de jure) เนื่องจากประมวลระบฏการของไทยให้มีการเก็บภาษีบุหรี่ยานำเข้ามากกว่าบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศอย่างชัดแจ้ง และระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่สามารถนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายได้ ไม่ได้หมายความว่าผู้ขายต่อบุหรี่ยานำเข้าจะไม่มีภาษีที่ต้องชำระโดยอัตโนมัติและโดยทันทีในทุกกรณี พิليبปินส์อ้างว่า กรณีบุหรี่ยานำเข้าอาจมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ หากผู้ขายส่งหรือผู้ขายปลีกไม่ได้ปฏิบัติตามหน้าที่ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ซึ่งทำให้ไม่ได้สามารถนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายเพื่อให้ไม่มีภาษีต้องชำระได้ ดังนั้น การนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายจึงมีเงื่อนไข และไม่ได้เกิดขึ้นโดยอัตโนมัติและโดยทันทีดังที่ไทยกล่าวอ้าง ในขณะที่การขายต่อบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกกรณีและไม่อยู่ภายใต้เงื่อนไขดังกล่าว พิليبปินส์แสดงตัวอย่างสถานการณ์ที่ผู้ขายต่อบุหรี่ยานำเข้าไม่สามารถนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายได้ใน 6 กรณีตามประมวลระบฏการ มาตรา 82/5 ซึ่งเป็นการเพียงพอที่จะแสดงว่ามาตรการทางภาษีของไทยทำให้บุหรี่ยานำเข้ามีการเก็บภาษีมากกว่าบุหรี่ยี่ห้อที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ นอกจากนี้ พิลิปปินส์อ้างว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยบทบัญญัติกฎหมายแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศเป็นกรณีที่รัฐบาลของประเทศสมาชิกไม่สามารถทำให้สภาพการแข่งขันมีความเสมอภาค ตามหน้าที่ในการปฏิบัติเยี่ยงชาติของประเทศสมาชิก กรณีดังกล่าวไม่สามารถแก้ไขได้โดยการให้โอกาสเอกชนสามารถดำเนินการเพื่อขอหักภาษีซื้อออกจากภาษีขายเพื่อไม่ต้องมีภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งมีเงื่อนไขว่าเอกชนดังกล่าวต้องดำเนินการตามเงื่อนไข และไม่ได้หักล้างความรับผิดชอบทางภาษีในช่วงเวลาดังกล่าวเสมอ¹¹⁹

ในประเด็นที่ไทยอ้างเหตุผลในการกำหนดกฎเกณฑ์ที่ต่างกันสำหรับบุหรี่ยานำเข้าและบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศโดยโรงงานยาสูบ พิลิปปินส์เห็นว่าเหตุผลที่จำเลือกปฏิบัติในการเก็บภาษีดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อยกเว้นตาม Article XX ของความตกลงเขตการค้าเสรี โดยเฉพาะ ซึ่งไทยมี

¹¹⁸ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.603.

¹¹⁹ Ibid., paras. 7.615, 7.624.

ภาระในการพิสูจน์ว่ามาตรการดังกล่าวเป็นไปตามข้อยกเว้นข้อใดข้อหนึ่ง แต่ไม่ได้ดำเนินการดังกล่าว¹²⁰

3.1.2.1.2.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ในเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) ไทยไม่ได้ตอบโดยเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับความเหมือนกันของบุหรี่นำเข้าจากฟิลิปปินส์และบุหรี่ที่ผลิตในประเทศโดยโรงงานยาสูบในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่นำเข้า

ในเรื่องการเก็บภาษีมากกว่า (Excess taxation) ประเด็นเรื่องขอบเขตการวิเคราะห์ “in excess of” ตาม Article III:2 first sentence ไทยโต้แย้งว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทควรพิจารณาว่าบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศในที่สุดแล้วอยู่ภายใต้ภาษีภายในประเทศที่เท่ากันในระดับผู้บริโภคคนสุดท้ายเท่านั้น เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้มีหลักการให้พิจารณาว่าการเก็บภาษีมากกว่าพิจารณาจากจุดใด และเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคซึ่งชำระภาษีในบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ในประเทศเช่นเดียวกัน ประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาคือภาษีทั้งหมดที่เก็บจากสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศเป็นเช่นเดียวกัน ไม่ใช่จะมีการเก็บภาษีจากผู้ขายแต่ละทอดในกระบวนการจำหน่ายในรูปแบบเดียวกันหรือไม่ ข้อเท็จจริงที่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเก็บในระดับผู้ผลิต ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่นำเข้าส่งต่อไปยังผู้บริโภคโดยผ่านสายการจำหน่ายไปยังผู้บริโภคคนสุดท้ายไม่เป็นเหตุให้ขัด Article III:2 first sentence¹²¹

ในประเด็นว่าบุหรี่นำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีที่มากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ ไทยโต้แย้งว่าฟิลิปปินส์ไม่ได้พิสูจน์ว่าบุหรี่นำเข้าถูกเก็บภาษีสูงกว่าบุหรี่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ¹²² และไทยได้อ้างว่าไม่มีการเก็บภาษีที่มากกว่า “in excess of” สำหรับบุหรี่นำเข้า การยกเว้นภาษีแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเทียบได้กับการให้นำภาษีออกจากรายได้โดยอัตโนมัติในกรณีการขายต่อบุหรี่นำเข้า ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าไม่มีภาระภาษีมากกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเนื่องจากผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าสามารถนำภาษีออกจากรายได้โดยอัตโนมัติและพร้อมกันเมื่อยื่นแบบที่กำหนด สิทธิในภาษีออกเกิดขึ้นเมื่อสินค้าได้มีการซื้อขายและใน

¹²⁰ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.641.

¹²¹ Ibid., para. 7.599.

¹²² Ibid., para. 7.568.

เวลาเดียวกันหรือก่อนหน้าที่จะเกิดความรับผิดในการชำระภาษีขาย และหักล้างไปกับภาษีขาย ก่อนที่ความรับผิดจะถึงกำหนด ทำให้ไม่มีภาษีที่ต้องชำระ เช่นเดียวกับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ¹²³

ไทยอ้างว่าลักษณะของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไทยเป็นเพียงเงื่อนไขเกี่ยวกับการรายงานเพียงเท่านั้น เนื่องจากบุหรี่ยานำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศถูกเก็บภาษีเท่ากันในทางปฏิบัติ ไทยโต้แย้งว่าการเปรียบเทียบภาษีที่เก็บจากบุหรี่ที่เป็นประเด็นพิพาทตาม III:2 first sentence ต้องพิจารณาจากขั้นตอนการซื้อขายเมื่อผู้บริโภคคนสุดท้ายได้ซื้อบุหรี่เท่านั้น สำหรับการขายต่อบุหรี่ยานำเข้า ผู้ขายต้องมีภาษีที่ต้องชำระจากการขายเท่ากับศูนย์ ($7\% * \text{ราคาขายปลีกสูงสุด} - 7\% * \text{ราคาขายปลีกสูงสุด} = 0$) และสำหรับการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ ผู้ขายต่อได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มของบุหรี่ยานำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ จึงเท่ากัน¹²⁴

นอกจากนี้ ไทยโต้แย้งว่าการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่ต่างกันสำหรับการขายต่อบุหรี่ยานำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีบทบาทสำคัญเพื่อการประกันการปฏิบัติตามการเก็บภาษี และการป้องกันการฉ้อฉล เช่น การซื้อขายในตลาดมืด และปัญหาสินค้าปลอมในตลาดบุหรี่ไทย ซึ่งเป็นปัญหาสำคัญของไทย เนื่องจากการบริโภคบุหรี่ที่ลักลอบนำเข้าเป็นสามเท่าของการบริโภคสินค้านำเข้าโดยถูกกฎหมาย กรณีบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไม่มีความเสี่ยงที่โรงงานยาสูบจะไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการขายบุหรี่เนื่องจากโรงงานยาสูบเป็นองค์กรของรัฐ ส่วนบุหรี่ยานำเข้าอาจมีการเข้าสู่ตลาดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทำให้มีการเลี่ยงชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม¹²⁵

3.1.2.1.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาททำการวิเคราะห์ใน 2 ขั้นตอน ประการแรก บุหรี่ยานำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเป็นสินค้าเหมือนกัน (like product) หรือไม่ ประการที่สอง มาตรการดังกล่าวทำให้บุหรี่ยานำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีภายในประเทศ หรือค่าธรรมเนียมมากกว่าบุหรี่ที่

¹²³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras.7.616 - 7.619.

¹²⁴ Ibid., paras. 7.616 - 7.617.

¹²⁵ Ibid., paras. 7.638 – 7.640.

เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ หากใช่แล้ว มาตรการดังกล่าวจึงเป็นการละเมิด Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์¹²⁶

ในประเด็นเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าบุหรี่นำเข้าที่พิพาทตรามาร์ลโบโรและแอลแอนด์เอ็มเป็นสินค้าเหมือนกัน (like product) กับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศในส่วนราคาเดียวกันตาม Article III:2 ของความตกลงแกตต์ ตามที่วินิจฉัยในประเด็นก่อนหน้า¹²⁷

ในประเด็นเรื่องการเก็บภาษีมากกว่า (Excess taxation) ประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ ขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:2 first sentence จำกัดอยู่เพียงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคชั้นสุดท้ายชำระเท่านั้นหรือไม่¹²⁸ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการของประเทศสมาชิกกับ Article III:2 first sentence ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงการพิจารณาว่าผู้บริโภคคนสุดท้ายที่การชำระภาษีในที่สุดเช่นเดียวกันในกรณีบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของ Article III:2 ของความตกลงแกตต์ต้องการให้เกิดความเท่าเทียมกันในสภาพการแข่งขันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าในประเทศที่เหมือนกัน และ ในคดี US-tobacco (para.98) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีดังกล่าววินิจฉัยว่ามาตรการของประเทศสมาชิกขัดกับ Article III:2 เนื่องจากมาตรการดังกล่าว "มีความเสี่ยงที่จะการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าในเรื่องภาษีภายในประเทศ" คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการส่งผ่านภาษีต่อไปยังผู้บริโภคคนสุดท้ายไม่ได้ขจัดโอกาสที่ระบบภาษีของประเทศสมาชิกอาจเก็บภาษีบุหรี่นำเข้ามากกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศโดยให้ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าในสายการจำหน่ายต้องรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่ม และ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าการยกเว้นภาษีเฉพาะการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นลักษณะของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติหรือวิธีปฏิบัติที่ใช้กันในประเทศอื่น¹²⁹

ในประเด็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ ทำให้บุหรี่นำเข้ามีภาษีมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศซึ่งขัดกับ Article III:2 first sentence

¹²⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.569.

¹²⁷ Ibid., para. 7.597. โปรดดูหัวข้อ 3.1.2.1.1 ข้างต้น

¹²⁸ Ibid., para. 7.605-608.

¹²⁹ Ibid., para. 7.605- 7.611.

หรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่าการละเมิดหน้าที่ตามความตกลงขององค์การการค้าโลกโดยชัดแจ้ง (de jure) เกิดขึ้นเมื่อกฎหมายนั้นเองได้แสดงถ้อยคำโดยชัดแจ้งซึ่งมีผลเป็นการละเมิดหน้าที่ดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างถึงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Indonesia-Autos ซึ่งรับรู้ว่าการใช้แหล่งกำเนิดของสินค้าแบ่งแยกความแตกต่างในการเก็บภาษีภายในประเทศ และทำให้สินค้านำเข้ามีการเก็บภาษีมากกว่า ย่อมไม่สอดคล้องกับ Article III:2 ของความตกลงเกตต์อยู่ในตัว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าถ้อยคำในบทบัญญัติกฎหมายของไทยซึ่งยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 และคำสั่งกรมสรรพากร ป. 85/2542 ระบุโดยเฉพาะถึงบุหรี่ที่ผลิตโดยผู้ผลิตซึ่งเป็นองค์กรของรัฐ ซึ่งหมายถึงโรงงานยาสูบซึ่งเป็นผู้ผลิตบุหรี่รายเดียวในประเทศไทย ดังนั้น หากความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเฉพาะกรณีการขายต่อบุหรี่นำเข้าเนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวกรณีการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ มาตรการของไทยที่เป็นประเด็นนั้นเองจึงเป็นการทำให้การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแก่บุหรี่นำเข้ามากกว่าที่ใช้กับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศโดยชัดแจ้ง

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างถึงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-tobacco ซึ่งวินิจฉัยว่าหน้าที่ที่จะไม่เก็บภาษีสินค้านำเข้ามากกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศตาม Article III:2 first sentence ขยายรวมไปถึงความเสี่ยงที่เป็นไปได้ (potential risk) ที่จะมีการเก็บภาษีมากกว่าด้วย เนื่องจากความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (risk of discrimination) ต่อสินค้านำเข้าในการเก็บภาษีภายในประเทศเป็นการเพียงพอที่จะละเมิดหลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติตาม Article III:2 first sentence¹³⁰ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพิจารณาต่อไปว่ากฎเกณฑ์ของไทยไม่ทำให้เกิดความเสี่ยงที่บุหรี่นำเข้าจะมีการเก็บภาษีมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเนื่องจากผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าสามารถนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายโดยอัตโนมัติและพร้อมกันกับหน้าที่ชำระภาษีในทุกกรณีหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าคุณขายต่อบุหรี่นำเข้าจะนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายได้โดยอัตโนมัติ แต่ต้องมีการดำเนินการตามกระบวนการบางอย่างเพื่อนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายและไม่มีภาษีที่ต้องชำระได้ โดยผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าต้องยื่นแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 จัดทำและเก็บรักษาใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการซื้อขาย ใบกำกับภาษีดังกล่าวต้องสมบูรณ์และถูกต้อง และต้องมีการรายงานภาษีซื้อ ภาษีขายและรายการสินค้าหรือวัตถุดิบเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹³⁰ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.625-627.

ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 กำหนด 6 กรณีที่ผู้ขายต่อของบุหรี่ยานเข้าไม่ได้รับอนุญาตให้หักภาษีที่ซื้อออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 การไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ดังกล่าวจะทำให้ผู้ขายต่อของบุหรี่ยานเข้าอาจมีภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากไม่สามารถนำภาษีที่ซื้อมาหักออกเพื่อให้ไม่มีภาษีที่ต้องชำระได้ ในขณะที่ผู้ขายต่อของบุหรี่ยานผลิตในประเทศไม่มีความรับผิดชอบที่เป็นไปได้ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรการที่พิพาทเนื่องจากได้รับการยกเว้นภาษี¹³¹

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างถึงคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี Korea-Various measures on Beef ซึ่งวินิจฉัยว่าทางเลือกของเอกชนไม่ได้ทำให้ประเทศสมาชิกไม่ต้องรับผิดชอบสำหรับการสร้างสภาพการแข่งขันที่ดีน้อยกว่าสำหรับสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่ผลิตในประเทศ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่ากฎหมายไทยกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ขายต่อของบุหรี่ยานเข้าสำหรับการขายต่อของบุหรี่ยานเข้า ความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไม่ได้หักล้างโดยอัตโนมัติและทำให้ผู้ขายบุหรี่ยานเข้าต้องดำเนินการตามเงื่อนไขทางการบริหารบางประการ การไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวทำให้ผู้ขายต่อของบุหรี่ยานเข้ายังต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ข้อเท็จจริงว่าบุหรี่ยานผลิตในประเทศไม่มีความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นไปได้ เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายกรณีการขายต่อของบุหรี่ยานผลิตในประเทศ ทำให้เก็บภาษีบุหรี่ยานเข้ามากกว่า (in excess of) บุหรี่ยานผลิตในประเทศ และเป็นการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้ง (de jure discrimination) ตาม Article III:2 first sentence¹³²

สำหรับข้อต่อสู้ของไทยประการสุดท้ายว่ามาตรการที่เป็นประเด็นมีความสำคัญต่อการเก็บภาษีและกำกับการป้องกันการฉ้อฉล เช่น การขายผิดกฎหมายและบุหรี่ยานปลอมในตลาดไทย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการปรับใช้ Article III:2 first sentence ไม่จำเป็นต้องพิจารณานโยบายของมาตรการภาษีที่เป็นประเด็นและเรื่องดังกล่าวอยู่ในขอบเขตการพิจารณาตาม Article XX ซึ่งไทยไม่ได้กล่าวอ้าง¹³³

ข้อสรุปของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท คือ มาตรการที่เป็นประเด็นของไทยซึ่งทำให้บุหรี่ยานเข้ามีการเก็บภาษีมากกว่าเมื่อเทียบกับบุหรี่ยานที่เหมือนกันซึ่งผลิตในประเทศ เป็นการขัดต่อความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence เนื่องจากภายใต้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของ

¹³¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.633-7.636.

¹³² Ibid., para. 7.637.

¹³³ Ibid., para. 7.638.

ไทย ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศได้รับการยกเว้นตามกฎหมายจากความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่การยกเว้นเช่นเดียวกันนี้มีได้ให้แก่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้า ซึ่งภาษีซื้อไม่สามารถนำมาหักออกได้กับความรับผิดภาษีที่เกิดขึ้นโดยทันทีและอย่างเพิกถอนไม่ได้แก่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าในทุกกรณี¹³⁴

3.1.2.2 ประเด็นตาม Article III:4

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยละเมิด Article III:4 ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่บุหรี่นำเข้าโดยการกำหนดเงื่อนไขทางการบริหารแก่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามากกว่าที่กำหนดแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ ไทยโต้แย้งว่ามาตรการเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่ใช้กับบุหรี่นำเข้าไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ Article III:4 และกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาว่ามาตรการดังกล่าวของไทยขัดกับความตกลงแกตต์ Article III:4 มาตรการดังกล่าวมีความจำเป็นเพื่อประกันการปฏิบัติตามมาตรการอื่นที่สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก และไม่ได้ใช้อย่างเลือกปฏิบัติและมีวัตถุประสงค์กีดกันทางการค้าแอบแฝง ตามข้อยกเว้นทั่วไป Article XX(d) ของความตกลงแกตต์

3.1.2.2.1 การให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่บุหรี่นำเข้าโดยการกำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติม

3.1.2.2.1.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยได้ละเมิด Article III:4 ของความตกลงแกตต์ 1994 เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่บุหรี่นำเข้าโดยการกำหนดเงื่อนไขทางการบริหารที่มากกว่าแก่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามากกว่าผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ¹³⁵

ในประเด็นเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) ฟิลิปปินส์อ้างว่าในประเด็นก่อนสินค้าที่ได้รับการปฏิบัติแตกต่างกันจากแหล่งกำเนิดเป็นสินค้าเหมือนกัน (like product) ภายใต้ความหมายของ Article III:4¹³⁶

¹³⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.644.

¹³⁵ Ibid., para. 7.645.

¹³⁶ Ibid., para. 7.659.

ฟิลิปปินส์อ้างว่ามาตรการที่เป็นประเด็นกระทบต่อการขายภายในประเทศของ บุหรืนำเข้า ซึ่งคำว่า “affecting” หมายถึงถึงกรณีที่น่าจะเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันระหว่าง สินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในทางเสียหายได้¹³⁷

ในประเด็นเรื่องการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) ฟิลิปปินส์อ้าง ว่าไทยได้ละเมิด Article III:4 โดยเหตุที่ผู้ขายต่อบุหรืนำเข้าเท่านั้นที่มีหน้าที่ปฏิบัติตามเงื่อนไข ด้านการบริหารจัดการที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม¹³⁸ ตามบทบัญญัติส่วนที่ 7 ถึง 14 ของหมวดที่ 4 ของประมวลรัษฎากร ได้แก่ บทบัญญัติเกี่ยวกับการยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและ ใบกำกับภาษี การให้คำอธิบายเมื่อมีการตรวจสอบ การกรอกและยื่นแบบ ภ.พ. 30 การเตรียม ใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบแก่ผู้ซื้อสินค้าเมื่อมีการขายสินค้า และเก็บสำเนาไว้ในช่วงเวลาไม่น้อย กว่า 5 ปีจากวันที่ได้ยื่นขอคืนภาษี การเตรียมและเก็บรักษาเอกสารเพื่อวัตถุประสงค์ทางบัญชี และหากไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ในหมวดที่ 4 ของประมวลรัษฎากรดังกล่าว ผู้ขายต่อบุหรืนำเข้าอาจ ต้องเสียเบี้ยปรับ มีโทษทางอาญาหรือเสียเงินเพิ่ม และอาจถูกปฏิเสธการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม¹³⁹ เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมดังกล่าวเป็นการสร้างภาระเพิ่มเติมแก่การขายต่อบุหรื นำเข้า และมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในตลาดไทยในทางลบ เนื่องจากการลดแรงจูงใจในการตัดสินใจประกอบธุรกิจขายต่อบุหรืนำเข้า¹⁴⁰

3.1.2.2.1.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยอ้างว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นไปตามความตกลงแกตต์ Article III:4 ผู้ขายต่อบุหรืนำเข้าและบุหรืที่ผลิตในประเทศอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์เดียวกันและความ แตกต่างเพียงเล็กน้อยที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการรายงานภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เปลี่ยนแปลงสภาพการ แข่งขันสำหรับบุหรืนำเข้าในตลาดของไทยในทางเสียหาย¹⁴¹

ไทยไม่ได้โต้แย้งข้ออ้างของฟิลิปปินส์ในประเด็นเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) และประเด็นเรื่องมาตรการที่เป็นประเด็นมีผลกระทบต่อการขายภายในประเทศ

¹³⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.663.

¹³⁸ Ibid., para. 7.668.

¹³⁹ Ibid., paras. 7.649- 7.658.

¹⁴⁰ Ibid., paras. 7.724 -7.726.

¹⁴¹ Ibid., para. 7.645.

เรื่องการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) ไทยโต้แย้งว่าผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน และในมุมมองของไทย ความแตกต่างเพียงเล็กน้อยของการปฏิบัติตามกฎหมายไทยไม่ทำให้ถึงขนาดเป็นการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน¹⁴² นอกจากนี้ ฟิลิปปินส์ไม่ได้แสดงหลักฐานที่เพียงพอว่าการบริหารจัดการเพิ่มเติมดังกล่าวทำให้เกิดการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า หน้าที่เกี่ยวกับการกรอกและยื่นแบบ ภ.พ. 30 เหมือนกันทั้งกรณีผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากกรณีการขายบุหรี่ในประเทศ (ซึ่งเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างอื่น) ต้องแสดงในบรรทัดที่ 1 (ปริมาณการขายในเดือนนี้) และบรรทัดที่ 3 (การขายที่ได้รับยกเว้น) กฎเกณฑ์ดังกล่าวก็ไม่ได้กล่าวว่าการขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องรายงานในบรรทัดที่ 3 ของแบบฟอร์ม ภ.พ. 30¹⁴³ และไทยอ้างส่วนหนึ่งจากคำอธิบายประมวลรัษฎากรซึ่งอธิบายว่าการขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปต้องรายงานด้วย แต่การขายที่ไม่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การขายสินค้าหรือบริการที่ทำนอกประเทศไม่ต้องรายงานใน ภ.พ. 30 นอกจากนี้ ไทยอ้างคำสั่งกรมสรรพากร ปี 2548 ว่าบริการตัวแทนและชิปปิ้งต้องรวมรายได้ที่เกิดจากการขนส่งสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายรวมในช่องที่ 1 และช่องที่ 3 เรื่องการขายที่ได้รับยกเว้นและคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ฟิลิปปินส์อ้างเป็นการตอบเฉพาะเรื่องว่ารายได้ที่ได้รับยกเว้นต้องรวมในการคำนวณด้วยหรือไม่ และไม่ใช้เรื่องต้องรายงานด้วยหรือไม่¹⁴⁴

กรณีที่ฟิลิปปินส์อ้างว่ามีเงื่อนไขทางการบริหารจัดการเพิ่มเติมเกี่ยวกับใบกำกับภาษี ไทยอ้างว่าใบเสร็จรับเงินสามารถใช้เป็นใบกำกับภาษีได้ และในกรณีทั่วไปทั้งผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีหน้าที่ต้องดำรงไว้ตามหลักการบัญชีอยู่แล้ว

นอกจากนี้ ไทยอ้างคำวินิจฉัยในคดี Dominican Republic - Import and Sale of Cigarettes ซึ่งองค์การอุทธรณ์ในคดีดังกล่าวรับรองคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งกล่าวว่า “ความแตกต่างในการเก็บภาษีที่ไม่เกี่ยวกับแหล่งกำเนิดของสินค้าไม่ขัดต่อ Article III:4 แม้ว่ามาตรการดังกล่าวจะทำให้ผู้นำเข้าจะมีภาระภาษีมากกว่า”¹⁴⁵ ไทยอ้างว่าระบบ

¹⁴² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.668.

¹⁴³ Ibid., para. 7.671.

¹⁴⁴ Ibid., paras. 7.698-701.

¹⁴⁵ Ibid., para. 7.744. ในคดีดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องประเมินมาตรการทางภาษีของโดมินิกันซึ่งคำนวณราคาหลักประกันต่อหน่วยโดยใช้การหารราคาของหลักประกันทั้งหมดด้วยจำนวนบุหรี่ที่ขายในตลาด

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันมีเพื่อวัตถุประสงค์โดยชอบเพื่อต่อสู้กับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การ
 ข้อคิด และการปลอมบุหรี่ต่างประเทศ และระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเหมือนกับเงื่อนไขทาง
 ภาษีมูลค่าเพิ่มปกติที่ใช้กับสินค้าในประเทศอื่นๆ และกระบวนการเดียวกันนี้ใช้กับบุหรี่ย่านนำเข้าใน
 หลายประเทศ¹⁴⁶

3.1.2.2.1.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

ในการวิเคราะห์ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท การพิสูจน์ว่ามาตรการที่เป็น
 ประเด็นขัดกับ Article III:4 หรือไม่ต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

1. สินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศที่พิพาทเป็นสินค้าเหมือนกันหรือไม่
2. มาตรการดังกล่าวเป็น "กฎหมาย ระเบียบ หรือเงื่อนไขที่กระทบต่อการขาย
 ภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย หรือการใช้" หรือไม่ และ
3. สินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ต่ำกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ
 หรือไม่¹⁴⁷

ในประเด็นแรกเรื่องสินค้าเหมือนกัน (like product) เนื่องจากไทยไม่ได้โต้แย้งใน
 เรื่องนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างถึงคำวินิจฉัยในประเด็นตาม Article III:2 first
 sentence ว่าบุหรี่ย่านนำเข้าที่พิพาทเหมือนกันกับบุหรี่ย่านที่ผลิตในประเทศภายใต้ส่วนราคาเดียวกัน
 ตาม Article III:2 first sentence และอ้างถึงคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี EC-Asbestos ซึ่ง
 อธิบายว่าขอบเขตของการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (like product) ใน Article III:4 กว้างกว่า
 Article III:2 first sentence (para. 99)¹⁴⁸ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าบุหรี่ย่านนำเข้าและ
 บุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเป็นสินค้าเหมือนกันตาม Article III:2 first sentence สินค้า
 ดังกล่าวจึงถือว่าเป็นไปตามเกณฑ์ความเหมือนกันตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์ด้วย

โตมิกัน แม้ว่ามาตรการดังกล่าวดูจากภายนอกจะไม่ใช่การเลือกปฏิบัติ แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ว่าผู้นำเข้าบุหรี่ย่านมีส่วนแบ่ง
 การตลาดน้อยกว่าผู้ผลิตอีกสองรายในประเทศทำให้สินค้าต่างชาติถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อ
 พิพาทและองค์กรอุทธรณ์ในคดีดังกล่าววินิจฉัยว่าความแตกต่างในการเก็บภาษีที่ไม่เกี่ยวกับแหล่งกำเนิดของสินค้าและไม่ขัด
 ต่อ Article III:4

¹⁴⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.746.

¹⁴⁷ Ibid., para. 7.647.

¹⁴⁸ Ibid., para. 7.662.

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าบุหรี่ยาสูบหรือยาสูบที่ผลิตในประเทศเป็นสินค้าเหมือนกัน¹⁴⁹

ในประเด็นเรื่อง “กฎหมาย ระเบียบ หรือเงื่อนไขที่กระทบต่อการขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย หรือการใช้” ไม่มีฝ่ายใดโต้แย้งว่ามาตรการที่เป็นประเด็นซึ่งเกี่ยวกับเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกฎหมาย ระเบียบหรือเงื่อนไข “law regulation or requirement” ตาม Article III:4 ในประเด็นว่ามาตรการดังกล่าวกระทบต่อการขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย หรือการใช้บุหรี่ยาสูบหรือยาสูบหรือไม่ องค์การอุทธรณ์ในคดี US-FSC เห็นว่าการตีความคำว่า “affecting” มีขอบเขตกว้างในการบังคับใช้และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี India-Autos มีการตีความรวมถึงกฎหมายหรือกฎระเบียบที่อาจเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันระหว่างสินค้าในประเทศและสินค้านำเข้า เนื่องจากไทยไม่ได้โต้แย้งข้ออ้างของฟิลิปปินส์ในประเด็นดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่ากฎระเบียบของไทยที่เป็นประเด็นอันเกี่ยวกับเงื่อนไขฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มอาจพิจารณาได้ว่ากระทบต่อการขายภายในประเทศของบุหรี่ยาสูบหรือยาสูบตาม Article III:4¹⁵⁰

ในประเด็นเรื่องการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าความแตกต่างทางรูปแบบในการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศไม่จำเป็นหรือเพียงพอที่จะแสดงว่าการปฏิบัติดังกล่าวขัดกับความตกลงแกตต์ Article III:4 การพิจารณาว่าสินค้านำเข้าจะได้รับการปฏิบัติด้อยกว่าหรือไม่ควรประเมินจากการตรวจสอบว่ามาตรการดังกล่าวได้เปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันในตลาดที่เกี่ยวข้องโดยทางเสียหายแก่สินค้านำเข้าหรือไม่ การพิจารณาว่าสินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศหรือไม่นั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องตรวจสอบใน 3 ประเด็นดังต่อไปนี้¹⁵¹

1. กฎระเบียบของไทยที่เป็นประเด็นกำหนดภาระทางการบริหารจัดการที่มากกว่าแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ยาสูบหรือยาสูบหรือไม่

¹⁴⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.661-662.

¹⁵⁰ Ibid., paras. 7.663-665.

¹⁵¹ Ibid., para. 7.667.

2. หากพบว่ามีภาระที่มากกว่าดังกล่าวทำให้เกิดผลในทางลบต่อสภาพการแข่งขันสำหรับผู้นำเข้าในตลาดไทยหรือไม่ และ

3. ไทยได้แสดงว่าการเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันดังกล่าวมีเหตุผลตาม III:4 หรือไม่

ประเด็นว่าภาระเบียบของไทยที่เป็นประเด็นกำหนดภาระทางการบริหารจัดการที่มากกว่าแก่ผู้ขายต่อผู้นำเข้าหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาเงื่อนไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับการบริหารจัดการที่เป็นประเด็นโดยแยกจากกันและรวมกันว่าเป็นการกำหนดภาระทางการบริหารจัดการเพิ่มเติมหรือไม่ กรณีแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ซึ่งไทยและฟิลิปปินส์ได้แย้งกันในเรื่องขอบเขตของธุรกิจที่ต้องยื่นแบบฟอร์มและประเด็นว่าการขายบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศต้องรายงานในฟอร์มหรือไม่¹⁵² จากบทบัญญัติตามกฎหมายไทย ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายต้องยื่นขอคืนภาษีตามแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่ามีถ้อยคำในบทบัญญัติที่จำกัดหน้าที่ดังกล่าวเฉพาะกรณีสินค้าบางประเภท ดังนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกคนมีหน้าที่ที่จะยื่นขอภาษีคืนใช้กับผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่คำนึงถึงประเภทของสินค้าหรือบริการ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนตามนิยาม ม. 77/1(6) ต้องให้ยื่นขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนวันเริ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/2 บัญญัติให้ธุรกิจที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในหมวดที่ 4 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงว่าผู้ประกอบการที่อยู่ในขอบเขตได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 จะได้รับยกเว้นจากหน้าที่ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนเริ่มธุรกิจ หากผู้ประกอบการดังกล่าวดำเนินธุรกิจสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ประกอบกิจการอื่นที่อยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้ประกอบการเป็นผู้จดทะเบียนตาม มาตรา 85 แล้ว จะมีหน้าที่ตามมาตรา 83 ในการยื่นแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 เว้นแต่ผู้ประกอบการมีคุณสมบัติที่จะยกเลิกการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10(3) ไทยไม่เคยอ้างกรณีที่ผู้ขายต่อประกอบธุรกิจขายบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศเท่านั้นที่ได้รับการยกเว้นจากหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าข้อเท็จจริงที่ผู้ขายต่อผู้นำเข้าในประเทศเท่านั้นที่ได้รับสิทธิยกเว้นจากการจดทะเบียน

¹⁵² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.684.

ภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับยกเว้นจากหน้าที่ในการยื่นแบบ ภ.พ. 30 ทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามีภาระทางการบริหารจัดการเพิ่มเติม¹⁵³

ตามที่ฟิลิปปินส์อ้างหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรปี 2543 อธิบายว่า รายได้ที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 ไม่ต้องรายงานในแบบ ภ.พ. 30 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าคำอธิบายกฎหมายที่ไทยกล่าวอ้างเพื่อแสดงว่ารายได้ที่ได้รับยกเว้นตาม มาตรา 81 ต้องมีการรายงานในแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 สำหรับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับบุหรี่นำเข้าไม่ได้อธิบายโดยเฉพาะเจาะจงกรณีการขายบุหรี่ที่ผลิตในประเทศหรือกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอื่นตามมาตรา 81 และไม่ได้เป็นการกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁵⁴

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าต้องมีภาระการบริหารจัดการที่มากกว่าในการกรอกและส่งแบบ ภ.พ. 30 เนื่องจากเหตุผลคือ ผู้ประกอบกิจการที่ประกอบกิจการเฉพาะบุหรี่ในประเทศและไม่ต้องจดทะเบียนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มอันได้รับยกเว้นจากหน้าที่ในการยื่นแบบ ภ.พ. 30 ขณะที่การยกเว้นเช่นเดียวกันไม่ให้แก่ผู้ประกอบการบุหรี่นำเข้าและผู้ประกอบกิจการที่จดทะเบียนไม่ต้องให้ข้อมูลการขายบุหรี่ในประเทศ¹⁵⁵ ประการที่สอง หน้าที่ยื่นรายงานและรักษารายงานต่างๆตามมาตรา 87 ของประมวลรัษฎากร เช่น รายงานภาษีซื้อและภาษีขาย รายงานสินค้าหรือวัตถุดิบ และหนังสือหรือบันทึกทางบัญชีมีความซับซ้อนกว่าผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้า และประการสุดท้าย ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าเท่านั้นที่มีความเป็นไปได้ที่จะได้รับโทษและต้องเสียเงินเพิ่มจากการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนที่ 14 ของประมวลรัษฎากร¹⁵⁶

ประเด็นว่าการบริหารจัดการเพิ่มเติมดังกล่าวนี้มีผลในทางลบต่อสภาพการแข่งขันบุหรี่นำเข้าในตลาดไทยหรือไม่ ในประเด็นนี้คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่าเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้กฎหมายไทยมีความเป็นไปได้ที่จะ (may potentially modify) เปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันของบุหรี่ในตลาดของไทย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสังเกตว่า

¹⁵³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.685- 7.694.

¹⁵⁴ Ibid., paras. 7.701- 7.702.

¹⁵⁵ Ibid., para. 7.704.

¹⁵⁶ Ibid., paras. 7.668- 7.722.

หากพิจารณาเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการดังกล่าวโดยแยกต่างหากจากกันอาจไม่เกิดผลกระทบในทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของบุหรี่นำเข้าในตลาดไทย แต่เมื่อเงื่อนไขเหล่านี้มีการพิจารณารวมกันแล้วมีความเป็นไปได้ที่จะกระทบ (could potentially affect) ต่อสภาพการแข่งขันในลักษณะที่เสียหาย¹⁵⁷

ประเด็นว่าบุหรี่นำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ต่ำกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์หรือไม่ ในการตรวจสอบประเด็นดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างคำวินิจฉัยในคดี US-FSC ซึ่งวินิจฉัยว่าการตรวจสอบว่ามาตรการดังกล่าวเป็นการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าต่ำกว่าตาม Article III:4 ของแกตต์ต้องอยู่บนพื้นฐานของการพิจารณาอย่างใกล้ชิดในแรงผลักดันในสาระสำคัญของมาตรการนั่นเอง (close scrutiny of the fundamental thrust of the measure itself) และการตรวจสอบไม่สามารถกระทำได้บนพื้นฐานของคำกล่าวอ้าง แต่ต้องอยู่บนการวิเคราะห์อย่างรอบคอบเกี่ยวกับมาตรการที่พิพาทและนัยสำคัญของมาตรการดังกล่าวต่อตลาด ทั้งนี้ การตรวจสอบไม่จำเป็นต้องอยู่บนผลกระทบที่แท้จริง (actual effects) ของมาตรการดังกล่าวต่อตลาด แต่สามารถอยู่บนพื้นฐานของการประเมินในผลกระทบที่เป็นไปได้ (potential effect) ต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าที่เกี่ยวข้องได้¹⁵⁸

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ในคดี Canada-Wheat Exports and Grain Imports ซึ่งขยายความว่า “ไม่มีข้อยกเว้นแม้เพียงเล็กน้อยตาม Article III:4” ดังนั้น แม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าวจะไม่ได้มีผลกระทบอย่างมากในทางการค้าหรือในทางปฏิบัติ แต่การปฏิบัติดังกล่าวจะทำให้สินค้านำเข้าได้รับผลเสียในการแข่งขัน การปฏิบัติดังกล่าวก็อาจจะถูกห้ามได้ตาม Article III:4 และคำวินิจฉัยในคดี US-Section 211 กล่าวหาข้อจำกัดหรืออุปสรรคใดๆสามารถถือเป็นการเปลี่ยนสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าได้ และในคดี US-Tobacco มีคำวินิจฉัยว่าค่าเสียหาย ค่าปรับ โทษจำคุกที่กำหนดให้บุคคลอาจเป็นการปฏิบัติที่ต่ำกว่าต่อสินค้านำเข้าเพราะก่อให้เกิดภาวะการบริหารจัดการที่เพิ่มขึ้นและเป็นการเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์¹⁵⁹

¹⁵⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.733- 7.734.

¹⁵⁸ Ibid., para. 7.730.

¹⁵⁹ Ibid., paras. 7.731- 7.732.

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยอาจเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันสำหรับบุหรี่ยานเข้าในตลาดไทย แม้ว่าเงื่อนไขในแต่ละเงื่อนไขหากพิจารณาโดยแยกจากกันไม่ทำให้เกิดผลเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในตลาด แต่การรวมตัวกันของเงื่อนไขดังกล่าวมีความเป็นไปได้สูงที่จะกระทบต่อสภาพแข่งขันในลักษณะที่เป็นผลเสีย ซึ่งในความเห็นคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาททำให้เกิดการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า ตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์¹⁶⁰ จากหลักฐานที่คู่กรณีได้นำเสนอแสดงให้เห็นความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาในระดับหนึ่ง และพฤติกรรมการเปลี่ยนแปลงการบริโภคระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าในประเทศ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าเงื่อนไขการบริหารจัดการเพิ่มเติมแม้เพียงเล็กน้อยที่กำหนดแก่บุหรี่ยานเข้าสามารถเป็นไปได้ (can potentially have) ที่จะก่อให้เกิดผลในทางลบต่อสถานะทางการแข่งขันของบุหรี่ยานเข้าในตลาด เช่น อาจกระทบต่อการตัดสินใจทางธุรกิจของผู้ประกอบธุรกิจบุหรี่ยานเข้าเนื่องจากภาวะการบริหารจัดการที่เพิ่มเติมมีผลต่อค่าบริหารจัดการของธุรกิจนั้น¹⁶¹

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นด้วยกับไทยว่าการเพิ่มภาระเล็กน้อยแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ยานเข้าไม่ทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่ยานเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าเพราะภาระภาษีโดยทั่วไปในสินค้านำเข้าไม่สูงกว่า โดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าในประเด็นนี้ไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงภาระทางภาษีที่แท้จริงในสินค้านำเข้า และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีหน้าที่วิเคราะห์จากแรงผลักดันที่สำคัญซึ่งเกิดจากมาตรการนั่นเอง (fundamental thrust of the measure itself) กรณีนี้คือ เงื่อนไขการบริหารจัดการที่เป็นประเด็นของไทยดังกล่าวเกี่ยวข้องกับภาระทางการเงินที่กำหนดในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁶²

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าไทยได้ปฏิบัติขัดต่อความตกลงแกตต์ Article III:4 เนื่องจากการให้สินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าเมื่อเทียบกับบุหรี่ยานเข้าที่ผลิตในประเทศ โดยการกำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ยานเข้าเท่านั้น¹⁶³ และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าข้อเท็จจริงในกรณีนี้ต่างจากคดี Dominican-Cigarettes ที่ไทยอ้างเนื่องจากการใช้เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับ

¹⁶⁰ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.733- 7.734.

¹⁶¹ Ibid., paras. 7.735-736.

¹⁶² Ibid., para. 7.737.

¹⁶³ Ibid., para. 7.738.

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นประเด็นต่างจากสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศไทยเป็นผลมาจากการเลือกปฏิบัติโดยแหล่งกำเนิดโดยยกเว้นหน้าที่ดังกล่าวให้เฉพาะบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ¹⁶⁴

กรณีตามที่ไทยอ้างว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันสำหรับบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีเพื่อวัตถุประสงค์โดยชอบเพื่อต่อสู้กับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การขอลดและการปลอมบุหรี่ต่างประเทศ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าสินค้านำเข้าต้องไม่ได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าโดยมาตรการที่เปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันในทางลบโดยไม่คำนึงถึงเจตนารมณ์เบื้องหลังมาตรการดังกล่าว ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของมาตรการดังกล่าวจะเหมาะสมหากยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ตาม Article XX มากกว่า Article III:4 ของความตกลงแกตต์ และกรณีที่ไทยอ้างว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเหมือนกับเงื่อนไขทางภาษีมูลค่าเพิ่มปกติที่ใช้กับสินค้าในประเทศอื่นๆ การพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะจำกัดอยู่เพียงสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเท่านั้น¹⁶⁵ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าไทยไม่สามารถนำเสนอหลักฐานที่เพียงพอที่จะแสดงว่าการให้การปฏิบัติต่อบุหรี่นำเข้าที่ด้อยกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเป็นไปตามความหมายของ Article III:4¹⁶⁶

3.1.2.2.2 ข้อยกเว้นทั่วไปตามความตกลงแกตต์ Article XX(d)

3.1.2.2.2.1 ข้อต่อสู้ของไทย

ไทยอ้างว่ากรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยว่ามาตรการของไทยเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นประเด็นเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ มาตรการดังกล่าวเป็นไปตามข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของไทยมีความจำเป็นต้องใช้มาตรการดังกล่าวเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และการบริหารจัดการระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยไม่สามารถทำได้ โดยไม่ให้ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่เก็บรักษาข้อมูลและยื่นรายงานตามมาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าว ไทยได้ชี้แจงว่าเงื่อนไขในการรายงานต่างๆ เป็นไปเพื่อต่อต้าน

¹⁶⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.745.

¹⁶⁵ Ibid., paras. 7.745-7.747.

¹⁶⁶ Ibid., para. 7.748.

การลักลอบนำเข้าบุหรี่ในประเทศไทย และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของข้อยกเว้น Article XX(d) ของความตกลงแกตต์¹⁶⁷

3.1.2.2.2.2 ข้อโต้แย้งของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์กล่าวว่าไทยไม่ได้แสดงว่าการยกเว้นเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มจำเป็น (necessary) ใดๆเพื่อการประกันการปฏิบัติตามกฎหมายภายในของ ไทยที่ไม่ขัดกับความตกลงขององค์การการค้าโลกตาม Article XX(d) ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้ แสดงว่าการกำหนดให้มีโทษแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ในประเทศ เช่น โทษสำหรับการไม่ยื่นแบบฟอร์ม เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการออกแบบอย่างเหมาะสมเพื่อจัดการความเสี่ยงโดยเฉพาะเรื่อง การลักลอบนำเข้าบุหรี่ในประเทศไทยตามที่ไทยอ้าง ฟิลิปปินส์เห็นว่าไทยยังสามารถใช้มาตรการที่เข้มงวด น้อยกว่าได้ เช่น การสืบสวนและสอบสวน และการกำหนดโทษกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ในการ ยื่นแบบฟอร์มเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็เป็นการกีดกันอย่างแอบแฝงทางการค้าตามส่วน Chapeau ของ Article XX ของความตกลงแกตต์¹⁶⁸

3.1.2.2.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างคำวินิจฉัยในคดี US-Gasoline ซึ่งวางหลักใน การใช้ Article XX(d) ว่าการวิเคราะห์ที่ต้องทำ 2 ชั้น ในชั้นแรก การวิเคราะห์เหตุผลตามบทบัญญัติ ว่าเป็นไปตามลักษณะของมาตรการตาม Article XX(d) หรือไม่ และในชั้นที่สอง การวิเคราะห์ตาม ส่วน Chapeau ของ Article XX และไทยมีหน้าที่ต้องพิสูจน์ใน 2 ชั้นดังกล่าว¹⁶⁹

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างการพิสูจน์ตาม Article XX(d) ในคดี Korea-Beef ซึ่งองค์การอุทธรณ์วินิจฉัยว่าองค์ประกอบที่ต้องมีการแสดงมี 2 ประการคือ ประการแรก มาตรการซึ่งไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติแกตต์ในบางเรื่องต้องออกแบบเพื่อประกันการปฏิบัติตาม กฎหมายและระเบียบ ประการที่สอง มาตรการดังกล่าวมีความจำเป็น (necessary) เพื่อการ ประกันการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่ไม่ขัดกับความตกลงขององค์การการค้าโลก¹⁷⁰

¹⁶⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.749-7.750.

¹⁶⁸ Ibid., paras. 7.751, 7.753.

¹⁶⁹ Ibid., para. 7.755.

¹⁷⁰ Ibid., para. 7.757.

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งไทยอ้างว่าเงื่อนไขทางการบริหารจัดการที่เป็นประเด็นมีการออกแบบเพื่อประกันปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ไม่ใช่กฎหมายหรือระเบียบที่สอดคล้องกับความตกลงองค์การการค้าโลก ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพบว่าไทยไม่ได้พิสูจน์ว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการดังกล่าวและการกำหนดโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการยื่นแบบฟอร์มภาษีมูลค่าเพิ่มมีความจำเป็นเพื่อให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยตาม Article XX(d)¹⁷¹

3.1.2.3 ประเด็นตาม Article X:1

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้ปฏิบัติตาม Article X:1 ของความตกลงแอกต์เนื่องจากไทยไม่ได้เผยแพร่กฎเกณฑ์ ระเบียบ คำสั่งฝ่ายบริหารเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ วิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ วิธีการและข้อมูลในการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานของโรงงานยาสูบ และกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบด้านสุขภาพ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการส่งเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย

3.1.2.3.1 การไม่เผยแพร่วิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ และการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานของโรงงานยาสูบ

3.1.2.3.1.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้เผยแพร่วิธีการสำหรับการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีสำหรับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศและบุหรี่ยำนำเข้า วิธีการดังกล่าวอยู่ในขอบเขตของ “กฎหมาย ระเบียบ หรือคำสั่งฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการนำไปใช้โดยทั่วไป” ตาม Article X:1 ของความตกลงแอกต์ เนื่องจากวิธีการดังกล่าวเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไปซึ่งนำไปใช้ในการคำนวณฐานภาษีหลายประเภท¹⁷² องค์ประกอบเกี่ยวกับการกำหนดราคาขายปลีกบุหรี่ที่ไทยนำเสนอต่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเพื่ออธิบายการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดเป็นส่วนหนึ่งของ

¹⁷¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.757- 7.758.

¹⁷² Ibid., paras. 7.767-768.

วิธีการคำนวณโดยทั่วไปซึ่งต้องมีการเผยแพร่ตาม Article X:1 ของความตกลงแกตต์¹⁷³ นอกจากนี้ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้เผยแพร่ข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญและเป็นคำสั่งทางบริหารที่นำมาใช้โดยทั่วไปซึ่งต้องมีการเผยแพร่ตาม Article X:1

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยต้องเผยแพร่วิธีการและข้อมูลสำหรับการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากวิธีการคำนวณและข้อมูลดังกล่าวเป็นองค์ประกอบสำคัญในการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ทางบริหารที่นำมาใช้โดยทั่วไปภายใต้ Article X:1 ของความตกลงแกตต์¹⁷⁴

3.1.2.3.1.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยเห็นด้วยกับฟิลิปปินส์ว่าวิธีการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดเป็นกฎเกณฑ์ทางบริหารที่นำมาใช้โดยทั่วไปและต้องมีการเผยแพร่ตาม Article X:1 ของความตกลงแกตต์ ไทยอ้างว่าวิธีการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดทั้งหมดได้มีการเผยแพร่ในบทนำของประกาศราคาขายปลีกสูงสุดตั้งแต่เดือนสิงหาคม 2550 ซึ่งเมื่ออ่านประกอบกับประมวลรัษฎากร มาตรา 79/5 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 เกี่ยวกับการกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ ไทยได้ปฏิบัติตาม Article X:1 ของความตกลงแกตต์แล้ว นอกจากนี้ไทยโต้แย้งว่าหน้าที่เผยแพร่ดังกล่าวเพียงแต่ทำให้ผู้นำเข้าทราบข้อมูลใดบ้างที่ต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุด¹⁷⁵ และไทยเห็นว่าคำอธิบายของไทยในกระบวนการดำเนินคดีนี้และทุกรายงานที่ยื่นให้แก่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดไม่เป็นกฎเกณฑ์ทั่วไป จึงไม่ต้องการเผยแพร่ตาม Article X:1 ของความตกลงแกตต์¹⁷⁶

สำหรับกรณีข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ ไทยโต้แย้งว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ใช่กฎเกณฑ์ที่นำมาใช้โดยทั่วไปซึ่งต้องมีการเผยแพร่ตาม Article X:1 และแม้ว่าข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดจะอยู่ในกฎเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วไปตาม Article X:1 แต่

¹⁷³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.774-775.

¹⁷⁴ Ibid., paras. 7.820- 7.821.

¹⁷⁵ Ibid., paras. 7.764-7.766.

¹⁷⁶ Ibid., paras. 7.771- 7.772.

ข้อมูลที่เป็นประเด็นดังกล่าวก็ไม่ต้องมีการเผยแพร่เนื่องจาก Article X:1 third sentence ยกเว้นการเผยแพร่ข้อมูลที่เป็นความลับ

สำหรับกรณีข้อมูลและวิธีการกำหนดราคาขาย ณ โรงงาน ไทยโต้แย้งว่าข้อมูลและวิธีการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานไม่เป็นกฎเกณฑ์ที่นำมาใช้โดยทั่วไปซึ่งอยู่ในขอบเขตของ Article X:1 จึงไม่ต้องมีการเผยแพร่ตามบทบัญญัติดังกล่าว

3.1.2.3.1.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า Article X:1 ของความตกลงแกตต์กำหนดหน้าที่ให้ประเทศสมาชิกมีการเผยแพร่โดยทันทีในลักษณะที่ทำให้รัฐบาลหรือผู้ค้าขายคุ้นเคยได้ซึ่งกฎหมาย ระเบียบ คำตัดสินของศาล และคำสั่งของฝ่ายบริหารซึ่งนำไปใช้โดยทั่วไปเกี่ยวกับการแบ่งแยกประเภทหรือการประเมินราคาสินค้าเพื่อวัตถุประสงค์ทางศุลกากร อัตราอากร ภาษี หรือค่าธรรมเนียมอื่นๆ ซึ่งมีผลบังคับใช้แล้วโดยประเทศสมาชิก

ในประเด็นเรื่องการนำมาใช้โดยทั่วไป “of general application” กรณีวิธีการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า วิธีการคำนวณราคาตามความหมายโดยทั่วไป หมายถึงกระบวนการหนึ่งที่กำหนดวิธีการอย่างเป็นระบบในการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง¹⁷⁷ ในประเด็นที่คู่กรณีโต้แย้งเรื่องขอบเขตของวิธีการคำนวณโดยทั่วไปที่อยู่ภายใต้ Article X:1 คณะกรรมการวินิจฉัยไม่ได้กล่าวว่าคำกล่าวของคู่กรณีในกระบวนการพิจารณาทุกคำกล่าวอยู่ภายใต้ Article X:1 อย่างไรก็ตาม ในข้อเท็จจริงคดีนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการไม่มีกฎเกณฑ์ลายลักษณ์อักษรและคำอธิบายอย่างละเอียดของไทยเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ดังกล่าว เป็นการแสดงว่าสิ่งที่ไทยได้เองได้กล่าวไว้ว่าเป็นกฎเกณฑ์โดยทั่วไปในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดจะต้องถือว่าเป็นกฎเกณฑ์ที่นำมาใช้โดยทั่วไปตามความหมายของ Article X:1 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเพิ่มเติมว่า การที่อธิบดีกรมสรรพสามิตมีดุลยพินิจที่จะเปลี่ยนแปลงวิธีการโดยทั่วไปในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดอย่างเป็นระบบ ดังเช่นกรณีปี 2549 และ 2550 ข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการโดยทั่วไปตาม Article X:1 ด้วย¹⁷⁸ ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าวิธีที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดเป็นกฎระเบียบที่นำมาใช้โดยทั่วไป “of general application” ตาม Article X:1 ของความตกลงแกตต์

¹⁷⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.776.

¹⁷⁸ Ibid., paras. 7.777- 7.780.

กรณีข้อมูลที่ใช้การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุด คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นด้วยกับข้อกล่าวอ้างฟิลิปปินส์ เนื่องจากข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุด เช่น ราคาซี.ไอ.เอฟ. อากาศศุลกากร ภาษีภายในประเทศ และค่าการตลาดเป็นเรื่องโดยเฉพาะของบริษัทหนึ่งๆมากกว่าที่จะนำมาใช้โดยทั่วไปกับบริษัททั้งหมด ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ใช่คำสั่งของฝ่ายบริหารที่ใช้บังคับโดยทั่วไปตาม Article X:1¹⁷⁹ สำหรับข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าฟิลิปปินส์ไม่สามารถที่จะแสดงได้ว่าข้อมูลดังกล่าวซึ่งมีการเผยแพร่อยู่แล้วเป็นการไม่เพียงพอตาม Article X:1 และสรุปว่าข้อมูลเกี่ยวกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีการเผยแพร่อย่างเพียงพอแล้ว¹⁸⁰ กรณีจึงไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาว่าการเผยแพร่ข้อมูลดังกล่าวจะเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับหรือไม่ตามข้อต่อสู้ของไทย¹⁸¹

กรณีวิธีการและข้อมูลในการกำหนดราคาขาย ณ โรงงาน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าราคาขาย ณ โรงงานเป็นผลมาจากกระบวนการมีคำสั่งภายใน โดยพิจารณาเป็นกรณีรายบริษัท คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าหากฟิลิปปินส์ไม่สามารถแสดงหลักฐานมาสนับสนุนว่ารัฐบาลมีความเกี่ยวข้องในการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานของสินค้าดังกล่าว ราคาขาย ณ โรงงานไม่สามารถจะถือเป็นคำสั่งทางบริหารที่นำมาใช้โดยทั่วไปได้ภายใต้ Article X:1 เนื่องจากราคาดังกล่าวเป็นการตัดสินใจทางธุรกิจของแต่ละบริษัท ข้อเท็จจริงที่ว่าโรงงานยาสูบเป็นรัฐวิสาหกิจโดยลำพังไม่ได้แสดงว่ารัฐบาลไทยเป็นผู้กำหนดราคาบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบ การตีความตามฟิลิปปินส์อ้างว่าการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานจะมีผลกระทบต่อองค์กรและผู้บริโภคในตลาดบุหรี่จะเป็นการขยายขอบเขตของมาตรการที่นำมาใช้โดยทั่วไปให้รวมถึงคำสั่งทางบริหารทุกอย่าง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าราคาขาย ณ โรงงานเป็นองค์ประกอบหนึ่งในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดเท่านั้น และฟิลิปปินส์ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่มีผลกระทบต่อกันระหว่างราคาขาย ณ โรงงานและผลกระทบต่อผู้ดำเนินธุรกิจอื่นในตลาดบุหรี่ของไทย ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าราคาขาย ณ โรงงานไม่ใช่คำสั่งของฝ่ายบริหารที่ใช้บังคับโดยทั่วไปตาม Article X:1 เนื่องจากราคาขาย ณ โรงงานดังกล่าวเป็นราคาที่กำหนดแก่โรงงานยาสูบแห่งเดียวและไม่มีผลกระทบต่อผู้ดำเนินธุรกิจรายอื่น¹⁸²

¹⁷⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.803- 7.806.

¹⁸⁰ Ibid., para. 7.810.

¹⁸¹ Ibid., paras. 7.811.

¹⁸² Ibid., paras. 7.825- 7.829.

ในประเด็นว่าไทยได้เผยแพร่กฎเกณฑ์ที่นำมาใช้โดยทั่วไปในลักษณะที่คุ้นเคยได้ (acquaint) ตาม Article X:1 หรือไม่ กรณีการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุด คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไทยไม่ได้มีการเผยแพร่วิธีการดังกล่าวในลักษณะที่ให้ผู้นำเข้าคุ้นเคยได้ การเผยแพร่องค์ประกอบในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของกรมสรรพสามิตไม่เพียงพอที่จะให้ผู้นำเข้าสามารถคุ้นเคย (acquaint) ได้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า การเผยแพร่ในลักษณะที่ผู้นำเข้าอาจคุ้นเคย (acquaint) ได้ ต้องทำให้ผู้นำเข้าคุ้นเคยว่าข้อมูลที่จัดทำให้กรมสรรพสามิตโดยผู้นำเข้าจะนำไปใช้ทำอะไร และกรณีที่กรมสรรพสามิตไม่ยอมรับข้อมูลที่จัดทำโดยผู้นำเข้า ผู้นำเข้าต้องทราบว่ากรมสรรพสามิตจะมีการกำหนดค่าการตลาดอย่างไร¹⁸³ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไทยไม่ได้มีการเผยแพร่วิธีการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ซึ่งเป็นระเบียบที่นำมาใช้โดยทั่วไปในลักษณะที่ให้ผู้นำเข้าคุ้นเคยได้อันเป็นการขัดต่อ Article X:1 ของความตกลงแอกตต์¹⁸⁴

กรณีข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่แต่ละยี่ห้อและราคา ณ โรงงานของโรงงานยาสูบไม่ใช่กฎเกณฑ์ ระเบียบหรือคำสั่งฝ่ายบริหารที่นำมาใช้โดยทั่วไป การไม่เผยแพร่ข้อมูลดังกล่าวจึงไม่ขัดกับความตกลงแอกตต์ Article X:1

3.1.2.3.2 การไม่เผยแพร่กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าแอสแตมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย

3.1.2.3.2.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยมีกฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการคืนหลักประกัน สำหรับความรับผิดชอบค่าแอสแตมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย แต่ไม่ได้เผยแพร่กฎเกณฑ์ดังกล่าวซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article X:1 ของความตกลงแอกตต์¹⁸⁵ นอกจากนี้ ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้เผยแพร่กฎเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิที่ไม่คลุมเครือในเรื่องการคืนหลักประกัน และกฎเกณฑ์เฉพาะเกี่ยวกับกระบวนการและวิธีในการคืนหลักประกัน และบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) เคยได้รับการคืน

¹⁸³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.787-789.

¹⁸⁴ Ibid., para. 7.791.

¹⁸⁵ Ibid., para. 7.833.

หลักประกันมาแล้ว¹⁸⁶ ในประเด็นว่ากฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันมีการเผยแพร่ตามความหมายของ Article X:1 หรือไม่ การเผยแพร่กฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการคืนหลักประกันตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากรที่ไทยอ้าง ไม่ได้กำหนดแนวทางที่เพียงพอเกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับอาคารศุลกากรและภาษีที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไม่ได้แสดงให้เห็นสิทธิที่ไม่คลุมเครือในการได้รับการคืนหลักประกัน¹⁸⁷

3.1.2.3.2.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยโต้แย้งว่าไทยไม่ได้ดำรงไว้ซึ่งกระบวนการหรือกฎเกณฑ์โดยเฉพาะเจาะจงที่นำมาใช้โดยทั่วไปเกี่ยวกับการคืนหลักประกัน ดังนั้น กรณีจึงไม่มีขั้นตอนกระบวนการใดที่จะต้องเผยแพร่ และฟิลิปปินส์มีหน้าที่ในการแสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของกฎเกณฑ์ดังกล่าวตามที่ฟิลิปปินส์อ้าง¹⁸⁸ ในประเด็นว่าไทยมีกฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับสิทธิในการได้รับคืนหลักประกัน ไทยอ้างว่ามีการเผยแพร่กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันโดยเฉพาะแล้วในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ และมาตรา 112 จัตวา¹⁸⁹

3.1.2.3.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าประเด็นแรกที่พิจารณาคือ ฟิลิปปินส์ได้แสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของกฎเกณฑ์ดังกล่าวซึ่งนำมาใช้บังคับโดยทั่วไปเกี่ยวกับการคืนหลักประกันที่มีผลบังคับใช้ในไทยหรือไม่ หากกฎเกณฑ์ดังกล่าวมีอยู่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะตรวจสอบว่าไทยได้เผยแพร่กฎเกณฑ์ดังกล่าวโดยไม่ล่าช้าในลักษณะที่ให้รัฐบาลและผู้นำเข้าสามารถคุ้นเคยกับกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้หรือไม่¹⁹⁰

ในประเด็นว่าไทยมีกฎเกณฑ์โดยเฉพาะที่นำไปใช้โดยทั่วไปเกี่ยวกับการคืนหลักประกันหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าฟิลิปปินส์ไม่เคยอธิบายขั้นตอนเชิงกระบวนการที่บริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ดำเนินการในการได้รับคืนหลักประกันดังกล่าวหรือแสดงหลักฐานที่แสดงให้เห็นกฎเกณฑ์ที่เป็นกระบวนการซึ่งใช้บังคับโดยทั่วไปในประเทศไทย

¹⁸⁶ Ibid., paras.7.841, 7.845.

¹⁸⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.850.

¹⁸⁸ Ibid., paras. 7.840- 7.841.

¹⁸⁹ Ibid., paras. 7.843, 7.852.

¹⁹⁰ Ibid., para. 7.832.

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่ากรณีพิพาทที่ฟิลิปปินส์กล่าวอ้างเกี่ยวกับการมีอยู่ของกฎเกณฑ์ที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร ฟิลิปปินส์ควรแสดงให้เห็นเป็นอย่างน้อยว่ามีการปฏิบัติดังกล่าวเมื่อมีการคืนหลักประกันโดยศุลกากรไทยในกรณีก่อนๆ หากคำร้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับการไม่มีบทบัญญัติเชิงกระบวนการโดยเฉพาะที่ใช้บังคับเกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับภาษีภายในประเทศ คำร้องดังกล่าวจะเหมาะสมกว่าในการกล่าวอ้างตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์ ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสรุปว่า ฟิลิปปินส์ไม่ได้พิสูจน์ความมีอยู่ของกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการกระบวนการเฉพาะที่นำมาใช้โดยทั่วไปตามความหมายของ Article X:1 ของความตกลงแกตต์¹⁹¹

ในประเด็นว่ากฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันมีการเผยแพร่ตามความหมายของ Article X:1 หรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ และมาตรา 112 จัตวาตามที่ไทยอ้างไม่ได้กล่าวถึงการคืนหลักประกันเป็นอย่างอื่นนอกจากเงินสด กรณีจึงไม่ชัดเจนว่าการคืนหลักประกันเป็นอย่างอื่นนอกจากเงินสดจะอยู่ภายใต้บทบัญญัตินี้หรือไม่¹⁹² นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสังเกตว่าคำบอกกล่าวการประเมินอากรซึ่งไทยอ้างว่ามีการอธิบายเรื่องการคืนหลักประกันเป็นเพียงข้อความย่อหน้าหนึ่งซึ่งกล่าวถึงจำนวนที่ผู้นำเข้าจะได้รับคืนหรือจำนวนที่ต้องชำระเพิ่มเพียงเท่านั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าข้อความดังกล่าวไม่เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่าการคืนหลักประกันดังกล่าวมีไว้สำหรับกรณีหลักประกันค่าแสดมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยที่เป็นประเด็นหรือไม่ และไทยไม่สามารถแสดงถึงความสัมพันธ์ที่เพียงพอระหว่างสิทธิของผู้นำเข้าในการได้รับคืนและหลักประกันสำหรับค่าแสดมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย¹⁹³

ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ และมาตรา 112 จัตวา ของไทยไม่ได้ระบุชัดเจนถึงสิทธิที่แน่นอนในการได้รับคืนหลักประกันสำหรับค่าภาษีภายในประเทศเมื่อมีการประเมินอากรสินค้าแล้ว ทำให้ผู้นำเข้าไม่สามารถที่จะคุ้นเคย (acquaint) กับสิทธิดังกล่าวได้ตาม Article X:1 ของความตกลง

¹⁹¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.848 -7.849.

¹⁹² Ibid., paras. 7.856- 7.858.

¹⁹³ Ibid., para. 7.859.

แกตต์ กฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการคืนหลักประกันเกี่ยวกับค่าแถมบียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยที่ไทยเผยแพร่จึงไม่เพียงพอที่จะถือเป็นการปฏิบัติตาม Article X:1 ของความตกลงแกตต์¹⁹⁴

3.1.2.4 ประเด็นตาม Article X:3(a)

ฟิลิปปินส์อ้างว่าการบริหารจัดการศุลกากรของไทยไม่สอดคล้องตามความตกลงแกตต์ Article X:3(a) เนื่องจากการแต่งตั้งให้เจ้าพนักงานศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นกรรมการในโรงงานยาสูบเป็นการบริหารจัดการกฎหมายในลักษณะที่ไม่สมเหตุสมผลและไม่เป็นกลาง การพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งเจ้าหน้าที่ศุลกากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรที่ล่าช้าและไม่สมเหตุสมผล การกำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่นำเข้าเป็นการบริหารจัดการกฎหมายซึ่งไม่เป็นรูปแบบเดียวกัน ไม่สมเหตุสมผลและไม่เป็นกลาง นอกจากนี้ การกำหนดค่าแถมบียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยไม่เป็นการบริหารจัดการกฎหมายในลักษณะเป็นรูปแบบเดียวกัน ไม่สมเหตุสมผล และไม่เป็นกลาง

3.1.2.4.1 การแต่งตั้งให้เจ้าพนักงานศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นกรรมการในโรงงานยาสูบ

3.1.2.4.1.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าการให้เจ้าหน้าที่รัฐซึ่งเป็นกรรมการโรงงานยาสูบมีอำนาจในการพิจารณาตัดสินเกี่ยวกับบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และให้บุคคลดังกล่าวสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับทางธุรกิจของผู้ประกอบธุรกิจแข่งขันกับโรงงานยาสูบได้ เป็นการบริหารจัดการในลักษณะที่ไม่เป็นกลางและไม่สมเหตุสมผลอันขัดต่อ Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์ ฟิลิปปินส์อ้างว่าเจ้าหน้าที่ดังกล่าวทำหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับคำสั่งที่เกี่ยวข้องกับภาษีและศุลกากร ซึ่งบุคคลที่ทำสองหน้าที่ดังกล่าวมีบทบาทสำคัญในการออกคำสั่ง ฟิลิปปินส์อ้างว่าเจ้าหน้าที่ภาษีซึ่งทำหน้าที่เป็นกรรมการของโรงงานยาสูบดำเนินการบริหารจัดการในลักษณะที่ให้ประโยชน์แก่โรงงานยาสูบมากกว่า ดังนั้น การแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากรและเจ้าพนักงาน

¹⁹⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.860- 7.861.

ภาษีอากรเป็นกรมการโรงงานยาสูบจึงมีผลกระทบต่อการบริหารจัดการมาตรการทางศุลกากร และภาษีของไทยที่เป็นประเด็น¹⁹⁵

ในประเด็นเรื่องการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผล ฟิลิปปีนส์อ้างว่าการดำรงสองตำแหน่งของกรมการโรงงานยาสูบทำให้เกิดการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผลเนื่องจากบุคคลดังกล่าวอยู่ในฐานะที่อาจรวบรวมข้อมูลและเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับดังกล่าวแก่คู่แข่งได้โดยตรง ฟิลิปปีนส์อ้างคำวินิจฉัยในคดี Argentina-Hides and Leather ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าการมีอยู่ของตัวแทนของอุตสาหกรรมฟอกหนังภายในประเทศระหว่างกระบวนการตรวจปล่อยสินค้าเป็นการไม่สมเหตุสมผลเนื่องจากกรณีดังกล่าวยอมแสดงอยู่ในตัวว่ามีความเป็นไปได้ที่ความลับทางธุรกิจของผู้นำเข้าอาจถูกเปิดเผยและทำให้ผู้นำเข้าได้รับความเสียหาย ทั้งนี้ ฟิลิปปีนส์อ้างถึงกรณีที่เจ้าหน้าที่ของไทยได้เปิดเผยราคาซื้อขายที่สำแดงโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) แก่สื่อมวลชนในหลายกรณี¹⁹⁶

ในประเด็นเรื่องการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลาง ฟิลิปปีนส์อ้างว่าการกระทำสองหน้าที่ของกรมการโรงงานยาสูบก่อให้เกิดการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลางตาม Article X:3(a) เนื่องจากบุคคลดังกล่าวมีสิทธิที่จะมีส่วนร่วมและมีอำนาจในการออกคำสั่งในกระบวนการบริหารจัดการซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้ประกอบธุรกิจแข่งกับโรงงานยาสูบ กรมการโรงงานยาสูบจึงสามารถสร้างผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของบู่หรือของบริษัท ฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ได้ในหลายกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่ง บุคคลดังกล่าวอาจขอข้อมูลที่เป็นความลับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องในตลาด นอกจากนี้ บุคคลดังกล่าวมีแรงจูงใจในการมีคำสั่งที่ไม่เป็นกลางเนื่องจากมีสิทธิได้รับโบนัสประจำปีเมื่อโรงงานยาสูบมีกำไรเพิ่มขึ้น ดังนั้น บทบาทและอำนาจของบุคคลดังกล่าวจึงทำให้เกิดการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลาง นอกจากนี้ ฟิลิปปีนส์อ้างว่าไทยไม่มีการป้องกันการรั่วไหลของข้อมูลที่ได้มาในทางมิชอบ เนื่องจากมาตรการป้องกันที่ไทยอ้าง เช่น บทลงโทษสำหรับข้าราชการ

¹⁹⁵ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.878. มาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าว ได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติยาสูบ มาตรา 5 ตรี พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 โดยเฉพาะในมาตรา 11 มาตรา 12 และมาตรา 13 และ มาตรการที่เกี่ยวข้อง พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 โดยเฉพาะใน มาตรา 12 มาตรา 13 และมาตรา 14 ตลอดจนการนำมาตรการดังกล่าวหรือมาตรการอื่นที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติ กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 พ.ศ. 2543 ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร และกฎกระทรวงฉบับที่ 145 พ.ศ. 2547 และ กฎกระทรวง ฉบับที่ 146 พ.ศ. 2550 ระเบียบกรมศุลกากรที่ 2/2550 ประมวลรัษฎากรมาตรา 79/5 และ มาตรา 81 และคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 เป็นต้น

¹⁹⁶ Ibid., paras. 7.911-7.913.

พลเรือนและประมวลกฎหมายอาญา ไม่เพียงพอที่จะป้องกันการกระทำที่เป็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลาง¹⁹⁷

3.1.2.4.1.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยโต้แย้งว่าฟิลิปปินส์ไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นได้ว่ากรรมการโรงงานยาสูบมีความเกี่ยวข้องกับกระบวนการออกคำสั่งที่เป็นประเด็น เช่น การประเมินอากร และฐานภาษีสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ ค่าเสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ไทยกล่าวว่าการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นกรรมการโรงงานยาสูบไม่เป็นการบริหารจัดการ (administration) มาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีที่เป็นประเด็นตามความหมายของ Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์¹⁹⁸ และข้อเท็จจริงที่มีการแต่งตั้งให้เจ้าหน้าที่ดังกล่าวกระทำสองหน้าที่ไม่สามารถสรุปได้ว่าเป็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลาง เนื่องจากกรณีดังกล่าวต้องพิจารณาถึงอำนาจที่บุคคลดังกล่าวได้รับอนุญาตด้วย

ในประเด็นเรื่องการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผล ไทยอ้างว่าข้อเท็จจริงในคดีนี้เจ้าหน้าที่ของไทยมีผลประโยชน์ทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดังกล่าวจากอำนาจอธิปไตยในการกำกับดูแลการนำเข้าและภาษี ต่างจากข้อเท็จจริงในคดี Argentina-Hides and Leather ซึ่งเป็นเรื่องการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญที่เป็นเอกชนซึ่งไม่มีความสัมพันธ์ทางกฎหมาย เข้าไปในกระบวนการศุลกากร ดังนั้น รัฐบาลไทยอาจแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ใดๆ ในกระบวนการบริหารจัดการเกี่ยวกับการนำเข้าบุหรี่ได้ ไทยอ้างว่าการแต่งตั้งให้เจ้าพนักงานกรมศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรทำสองหน้าที่โดยเป็นกรรมการในโรงงานยาสูบด้วยมีเหตุผล 3 ประการ คือ บุคคลดังกล่าวมีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับการบริหารจัดการรัฐวิสาหกิจซึ่งนำเข้ายาสูบและเก็บภาษีที่เกี่ยวข้อง บุคคลดังกล่าวสามารถมีบทบาทในการทำให้แน่ใจว่าโรงงานยาสูบได้ปฏิบัติตามกฎหมายไทยอย่างมีประสิทธิภาพ และกิจการของโรงงานยาสูบสอดคล้องกับนโยบายทางสุขภาพของส่วนรวม อันเป็นการใช้ประโยชน์จากความรู้ ความเชี่ยวชาญของทรัพยากรบุคคลดังกล่าวให้มากที่สุด นอกจากนี้ ไทยอ้างเหตุผลเชิงนโยบายว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ควรตัดสินตาม

¹⁹⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.890- 7.891.

¹⁹⁸ Ibid., para. 7.879.

ข้ออ้างของฟิลิปปินส์เนื่องจากการวินิจฉัยดังกล่าวจะกระทบกระเทือนต่ออำนาจในการออกกฎเกณฑ์ของเจ้าหน้าที่รัฐอย่างร้ายแรงจนไม่สามารถใช้แนวทางปฏิบัติตามปกติได้¹⁹⁹

ในประเด็นเรื่องการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลาง ไทยกล่าวว่าฟิลิปปินส์ไม่ได้แสดงว่ากรรมการมีความเกี่ยวข้องโดยตรงในการมีคำสั่งทางภาษีและศุลกากร แต่ไทยก็ไม่ได้ปฏิเสธว่าการทำสองหน้าที่ของบุคคลดังกล่าวอาจเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับของผู้ประกอบธุรกิจแข่งขันกับโรงงานยาสูบได้ ไทยอ้างว่าบทกฎหมายไทยมีมาตรการป้องกันคำสั่งที่ไม่ชอบและการใช้ข้อมูลที่เป็นความลับอย่างไม่เหมาะสมโดยกรรมการโรงงานยาสูบ เช่น พระราชบัญญัติข้าราชการพลเรือนซึ่งบทลงโทษหนักสำหรับเจ้าหน้าที่รัฐที่ละเมิดหน้าที่ และโทษตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งมีศักดิ์เหนือประมวลจริยธรรมของโรงงานยาสูบ นอกจากนี้ไทยชี้ว่าฟิลิปปินส์ไม่ได้แสดงว่าคำสั่งที่ไม่เป็นกลางเกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ที่กระทำสองหน้าที่ดังกล่าว²⁰⁰

3.1.2.4.1.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

การพิจารณาว่าการแต่งตั้งเจ้าพนักงานของกรมศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรของไทยทำหน้าที่กรรมการในโรงงานยาสูบในเวลาเดียวกันเป็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลางและไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) หรือไม่ ต้องพิจารณาว่าการแต่งตั้งเป็นการบริหารจัดการ (administration) ตามความหมายของ Article X:3(a) หรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการแต่งตั้งดังกล่าวเป็นกระบวนการบริหารจัดการอย่างหนึ่งซึ่งอยู่ในความหมายของการบริหารจัดการด้วย การแต่งตั้งเจ้าพนักงานของกรมศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรของไทยทำหน้าที่กรรมการในโรงงานยาสูบจึงเป็นการบริหารจัดการ (administration) ตาม Article X:3(a)²⁰¹

การพิจารณาว่าการบริหารจัดการดังกล่าวไม่สมเหตุสมผลหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใช้การทดสอบความสมเหตุสมผล (reasonableness test) ซึ่งพิจารณาจากเหตุผลของการแต่งตั้งให้กระทำสองหน้าที่เพื่อประเมินผลว่าการบริหารจัดการดังกล่าวจะนำไปสู่การบริหารกฎหมายและกฎระเบียบทางภาษีของไทยที่ไม่สมเหตุสมผลหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการแต่งตั้งให้ทำสองหน้าที่ในเวลาเดียวกันเป็นการกระทำที่ไม่เหมาะสม

¹⁹⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.914- 7.917.

²⁰⁰ Ibid., paras. 7.895- 7.896.

²⁰¹ Ibid., para. 7.922.

(inappropriate) และไม่สมเหตุผลในการบริหารจัดการ เว้นแต่มีเหตุผลว่าทำไมจึงจำเป็นต้องแต่งตั้งเช่นนั้น เนื่องการแต่งตั้งดังกล่าวทำให้กรรมการโรงงานยาสูบเข้าไปมีอำนาจในการตัดสินใจเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับภาษีอากรบุหรี่นำเข้า และสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับของบริษัทบุหรี่นำเข้าซึ่งเป็นผู้ประกอบธุรกิจแข่งขันกับโรงงานยาสูบได้²⁰²

อย่างไรก็ตาม ประเทศสมาชิกมีอำนาจอธิปไตยในการบริหารจัดการกฎหมายของประเทศสมาชิกตามที่เห็นสมควร และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่มีหน้าที่พิจารณาว่าการบริหารจัดการอย่างไรดีที่สุด นอกจากนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสามารถเห็นได้ตามที่ไทยกล่าวว่าเป็นการใช้ประโยชน์จากความรู้ ความเชี่ยวชาญของทรัพยากรบุคคลดังกล่าวให้มากที่สุด คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการเปิดเผยความลับของผู้นำเข้าของเจ้าหน้าที่ไทยตามที่ฟิลิปปินส์อ้างไม่จำเป็นต้องมาจากเหตุที่ทำสองหน้าที่ในเวลาเดียวกัน เมื่อประกอบกับมาตรการป้องกันของไทยตามกฎหมาย ฟิลิปปินส์จึงไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการให้เจ้าพนักงานศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรทำสองหน้าที่โดยเป็นกรรมการโรงงานยาสูบในเวลาเดียวกันจำเป็นที่จะต้องนำไปสู่การบริหารจัดการกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องที่ไม่สมเหตุผลตาม X:3(a) เสมอ

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาต่อไปว่าการบริหารจัดการดังกล่าวของไทยเป็นการบริหารจัดการอย่างไม่เป็นกลางหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใช้วิธีเช่นเดียวกับในคดี Argentina-Hides and Leather โดยพิจารณาจากว่าเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งกระทำสองหน้าที่ดังกล่าวได้รับอนุญาตให้ดำเนินการอย่างไรได้บ้าง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการกล่าวอ้างว่าประเทศสมาชิกมีการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลางซึ่งขัดต่อ Article X:3(a) ต้องมีพยานหลักฐานที่แน่นหนาสนับสนุน เช่น รูปแบบของคำสั่งที่แสดงให้เห็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลาง หากฟิลิปปินส์ไม่สามารถแสดงได้ว่าคำสั่งของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากการทำหน้าที่เป็นกรรมการโรงงานยาสูบด้วย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทก็ไม่พบว่าการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่รัฐให้ทำสองหน้าที่ดังกล่าวจะทำให้เป็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลางแต่อย่างใด และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทยังสงสัยว่าคำสั่งดังกล่าวจะสม่าเสมอเพียงพอที่จะแสดงรูปแบบของคำสั่งที่เป็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลางหรือไม่ เช่นเดียวกันกับข้ออ้างของฟิลิปปินส์ที่ว่าเจ้าหน้าที่รัฐที่ทำสองหน้าที่ดังกล่าวมีแรงจูงใจจากเงินโบนัสที่ได้จากผลกำไรของโรงงานยาสูบ

²⁰² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.885- 7.886.

แม้ว่าผลประโยชน์ทางการเงินดังกล่าวอาจชี้ให้เห็นว่าเจ้าหน้าที่รัฐดังกล่าวอาจจะมีแรงจูงใจที่จะทำกำไรให้โรงงานยาสูบ แต่หลักฐานที่ฟิลิปปินส์นำเสนออีกไม่แน่นอนหาเพียงพอที่จะแสดงว่าแรงจูงใจดังกล่าวนั้นจำเป็น (necessarily lead to) ที่จะก่อให้เกิดการบริหารจัดการที่เอื้อประโยชน์แก่บุหรี่ยของโรงงานยาสูบมากกว่า นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไทยมีมาตรการป้องกันตามพระราชบัญญัติข้าราชการพลเรือนและประมวลกฎหมายอาญาเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งรวมถึงเจ้าหน้าที่ที่ทำสองหน้าที่ในฐานะกรรมการโรงงานยาสูบด้วย²⁰³

จากหลักฐานที่ฟิลิปปินส์แสดงเกี่ยวกับแนวทางคำสั่งของเจ้าหน้าที่ดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าฟิลิปปินส์พิสูจน์ไม่ได้ว่าการทำสองหน้าที่คือกรรมการโรงงานยาสูบและพนักงานศุลกากรหรือเจ้าพนักงานภาษีอากรในเวลาเดียวกันจะนำไปสู่การบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลางเสมอไป อย่างไรก็ตาม กรณีข้อเท็จจริงในประเทศไทยซึ่งไม่เหมือนกรณีทั่วไปโดยให้เจ้าหน้าที่รัฐที่มีหน้าที่เกี่ยวกับคำสั่งทางศุลกากรและภาษีอากรดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการในโรงงานยาสูบซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการแข่งขันเพียงรายเดียวภายในประเทศด้วย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่ากรณีจะเป็นการเหมาะสมสำหรับไทยที่จะทำให้แน่ใจว่าการบริหารจัดการศุลกากรและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรจะดำเนินการในลักษณะที่โปร่งใสและมีความเป็นกลาง²⁰⁴

3.1.2.4.2 กระบวนการพิจารณาที่ล่าช้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3.1.2.4.2.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยพิจารณาคำร้องของบริษัทผู้นำเข้าโดยล่าช้าอย่างไม่มีกำหนดซึ่งเป็นการบริหารจัดการอย่างไม่สมเหตุสมผลอันขัดต่อความตกลงแกตต์ Article X:3(a) ฟิลิปปินส์อ้างว่าอุทธรณ์ที่ยื่นโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ระหว่างเดือนมีนาคม 2545 และเดือนมีนาคม 2546 ยังไม่มีการพิจารณาเป็นระยะเวลากว่า 7 ปีแล้ว ทั้งนี้ ฟิลิปปินส์ได้แสดงว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้นำเข้าดังกล่าวใช้ระยะเวลามากกว่าระยะเวลาโดยเฉลี่ยในกรณีอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน การพิจารณาอุทธรณ์กรณีดังกล่าวจึงแสดงให้เห็นแนวทางการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรที่ไม่สมเหตุสมผลภายใต้ความหมายของ Article X:3(a) ซึ่งทำให้ผู้นำเข้าไม่ได้รับการเยียวยาโดยไม่

²⁰³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.902-908.

²⁰⁴ Ibid., paras. 7.909- 7.910.

ล่าช้าในคำสั่งของเจ้าหน้าที่ศุลกากร แม้ว่าการพิจารณาความไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) ต้องพิจารณาจากเหตุการณ์ทั้งหมด อย่างไรก็ตาม หากไม่มีเหตุผลที่เพียงพอสำหรับความล่าช้าดังกล่าว ล่าช้าระยะเวลาในการดำเนินการเพียงอย่างเดียวอาจเป็นการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผล²⁰⁵

3.1.2.4.2.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยอ้างว่าความตกลงแกตต์ Article X:3(a) ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนในกระบวนการบริหารจัดการดังกล่าวของประเทศสมาชิก ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ควรตีความคำว่าไม่สมเหตุสมผล "unreasonable" ให้รวมถึงการกำหนดระยะเวลาที่เฉพาะเจาะจงในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย การบริหารจัดการที่สมเหตุสมผลเป็นอย่างไรนั้นต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณีไป²⁰⁶ ไทยโต้แย้งว่าข้ออ้างของฟิลิปปินส์เป็นส่วนหนึ่งของอุทธรณ์ที่เคยมีการยื่นโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) และอุทธรณ์อีก 77 เปอร์เซนต์ได้มีการพิจารณาในเวลาที่เหมาะสม และการตรวจสอบเหตุการณ์ทั้งหมดของการอุทธรณ์ที่เป็นประเด็นไม่ได้เป็นการประกันว่าจะมีการบริหารจัดการอย่างไม่สมเหตุสมผลตามความตกลงแกตต์ Article X:3(a) ไทยอ้างว่าบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ทำให้การดำเนินการทบทวนล่าช้าโดยการขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้วิธีการคำนวณ แบบใหม่ และการคำนวณแบบใหม่มีความยากเนื่องจากข้อมูลที่ยื่นโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) แตกต่างในสาระสำคัญกับข้อมูลที่มีจัดหามาใช้ในการอุทธรณ์ที่มีลักษณะเดียวกันอื่นๆ การปรับวิธีการประเมินอากรใช้เวลานานมาก อีกทั้งบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ได้ร้องขอให้พิจารณาอุทธรณ์อื่นก่อน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงถูกยับยั้งการทบทวนอุทธรณ์ที่เป็นประเด็น การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรอย่างสมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์แล้ว²⁰⁷

3.1.2.4.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

ในประเด็นว่าการทบทวนการประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการบริหารจัดการ (administration) ตามความหมายใน Article X:3(a) หรือไม่ เนื่องจากการ

²⁰⁵ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.935- 7.938.

²⁰⁶ Ibid., para. 7.931.

²⁰⁷ Ibid., paras. 7.945- 7.949.

บริหารจัดการรวมถึงลักษณะที่มีการนำกฎเกณฑ์ใดๆตาม Article X:1 ไปใช้หรือปฏิบัติตามในกรณีต่างๆ และกฎหมายซึ่งกำกับการนำไปใช้หรือการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการทบทวนคำสั่งประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการกระทำที่ทำให้เกิดผลในการปฏิบัติหรือเป็นการนำกฎหมายศุลกากรไทยที่เกี่ยวข้องไปใช้ (putting into practical effect or applying) และอยู่ในความหมายของคำว่า "บริหารจัดการ" (administer) ตาม Article X:3(a) นอกจากนี้ คู่กรณีไม่ได้โต้แย้งว่ากระบวนการอุทธรณ์คำสั่งการประเมินอากรก่อให้เกิดการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากร²⁰⁸

ในประเด็นว่าการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งประเมินอากรหรือที่พิพาทของบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำให้เกิดการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรไทยที่ไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์หรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าเป็น Article X:3(a) กำหนดหน้าที่ให้มีการกำหนดระยะเวลาไว้โดยเฉพาะสำหรับการทบทวนการบริหารจัดการ แต่ในการทบทวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นประเด็นนี้ใช้ระยะเวลากว่า 7 ปี และเมื่อเทียบกับระยะเวลาในกรณีทั่วไปที่เหมือนกันซึ่งใช้เวลาประมาณ 2 ปีครึ่งแสดงให้เห็นว่าระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นประเด็นในคดีนี้ค่อนข้างไม่ปกติ²⁰⁹ ในการพิจารณาความไม่สมเหตุสมผล (unreasonable) ของการบริหารจัดการ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาจากความล่าช้าโดยรวมในกระบวนการทบทวนว่าไม่เหมาะสมหรือได้สัดส่วน (not appropriate or proportionate) หรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าระยะเวลาทั้งหมดของกระบวนการบริหารจัดการประกอบกับการกระทำที่ไม่เป็นการกระทำโดยไม่ล่าช้า (less-than prompt actions) เช่น การขอข้อมูลจากบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) แสดงให้เห็นความไม่เป็นกลางที่เกิดขึ้นแก่รัฐบาลของประเทศสมาชิกอื่นและผู้นำเข้าภายใต้ Article X:3(a) ความล่าช้าโดยรวมแสดงให้เห็นผ่านทางกระบวนการทบทวนที่ไม่เหมาะสมหรือได้สัดส่วน (not appropriate or proportionate) เมื่อพิจารณาจากลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว²¹⁰

²⁰⁸ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.932-934.

²⁰⁹ Ibid., paras. 7.950-954.

²¹⁰ Ibid., para. 7.969.

ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าการพิจารณาคำร้องอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยเป็นการบริหารจัดการในลักษณะที่ไม่สมเหตุสมผลซึ่งขัด ต่อ Article X:3(a)²¹¹

3.1.2.4.3 การกำหนดค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริม สุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย

3.1.2.4.3.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าการกำหนดค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้าง เสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยไม่ เป็น การบริหารจัดการที่เป็นกลาง สมเหตุสมผล และเป็นรูปแบบเดียวกันตาม Article X:3(a) ของ ความตกลงแอกดต์

การกำหนดค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยไม่เป็นการบริหาร จัดการที่เป็นกลางเนื่องจากบุหรี่ที่ผลิตในประเทศใช้ราคาขาย ณ โรงงานเสมอ โดยไม่ต้องมีการ ทบทวน ขณะที่ฐานภาษีสำหรับบุหรี่ยานำเข้าใช้ราคาซี.ไอ.เอฟ. ซึ่งต้องมีการทบทวนตาม กระบวนการศุลกากร กรณีดังกล่าวไม่เป็นการบริหารจัดการที่สมเหตุสมผลเนื่องจากไทยไม่ได้ใช้ ราคาซี.ไอ.เอฟ. ซึ่งได้รวมอากรขาเข้าที่ชำระแล้วเป็นฐานในการคำนวณค่าแสตมป์ยาสูบตาม พระราชบัญญัติยาสูบ แต่ใช้ราคาหลักประกัน (guarantee value) การใช้ฐานภาษีดังกล่าวไม่ เป็นไปตามหลักการในกฎหมายไทยหรือตามข้อเท็จจริง เนื่องจากค่าแสตมป์ยาสูบคำนวณจาก ฐานอื่นที่ไม่ใช่ราคาศุลกากรที่มีการประเมินอย่างถูกต้องรวมกับอากรศุลกากร กรณีจึงเป็นการไม่ สมเหตุสมผล ไม่เหมาะสม หรือไม่ใช้การบริหารจัดการที่มีเหตุผล และการกำหนดค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพ สาธารณะแห่งประเทศไทยไม่เป็นการบริหารจัดการที่เป็นรูปแบบเดียวกันเนื่องจากการใช้ฐานภาษี ที่แตกต่างกันในบุหรี่ยานำเข้า ซึ่งนำเข้ามาภายใต้กรณีเดียวกัน บางกรณีค่าแสตมป์ยาสูบคำนวณ

²¹¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.969.

โดยใช้ราคาซี.ไอ.เอฟ. ซึ่งรวมอากรที่ชำระแล้วโดยถูกต้อง แต่บางครั้งค่าแสตมป์ยาสูบก็ใช้ราคาประเมินที่ไม่ถูกต้องโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร²¹²

นอกจากนี้ กรณีที่ต้องมีการคืนเงินค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ หรือเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ผู้นำเข้าไม่สามารถรับคืนเงินที่ได้ชำระไปในทันที แต่ต้องดำเนินการเรียกร้องต่อหน่วยงานที่รับผิดชอบ ทำให้ผู้นำเข้ามีภาระค่าใช้จ่ายในการเรียกร้องดังกล่าว และหากผู้นำเข้าไม่ดำเนินการดังกล่าว ผู้นำเข้าก็ต้องแบกรับภาระในส่วนต่างดังกล่าว การบริหารจัดการของไทยดังกล่าวจึงไม่เป็นกลางและสมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) ของความตกลงเขตการค้าเสรี²¹³

3.1.2.4.3.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยอ้างว่าข้ออ้างของฟิลิปปินส์เกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าของไทยอยู่นอกการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ไทยมีกลไกการคืนภาษีแก่ผู้นำเข้าและบริษัทฟิลิปปินส์ไม่เคยขอคืนภาษีดังกล่าว การไม่มีระบบคืนภาษีโดยอัตโนมัติไม่ได้เป็นการบริหารจัดการที่ไม่เหมาะสมหรือไม่สมเหตุสมผล เมื่อราคาศุลกากรที่มีการทบทวนแล้วเป็นจำนวนลดลง ผู้นำเข้ามีทางเลือกที่จะร้องขอคืนภาษีในส่วนที่ชำระไปเกินได้²¹⁴

สำหรับประเด็นเรื่องการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผล ไม่เป็นรูปแบบเดียวกัน และไม่เป็นกลางในการกำหนดค่าแสตมป์ยาสูบ เงินกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ไทยอ้างว่าการใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกันในการคำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ. ไม่ได้เป็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นรูปแบบเดียวกันเพราะใช้ในกรณีต่างกัน การใช้ราคาหลักประกัน (guarantee value) มีความสมเหตุสมผลกรณีที่สงสัยโดยขอถึงความน่าเชื่อถือของราคาที่บริษัทฟิลิปปินส์ มอริส ได้สำแดงในเดือนกันยายน 2549 และการใช้ราคาประมาณ ราคาซี.ไอ.เอฟ. สำหรับผู้นำเข้าไม่ได้เป็นการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลาง เพราะฟิลิปปินส์ไม่ได้แสดงให้เห็นว่าไทยไม่ได้ใช้วิธีการประมาณราคาเช่นเดียวกันในกรณีที่สงสัยความน่าเชื่อถือของราคาขาย ณ โรงงานที่แสดงโดยโรงงานยาสูบ และ

²¹² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.975-977.

²¹³ Ibid., para. 7.984.

²¹⁴ Ibid., paras. 7.978-7.979.

ฟิลิปปินส์ไม่ได้แสดงว่ากฎหมายไทยหรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับภาษีใดไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ในเรื่องการขอคืนภาษี²¹⁵

3.1.2.4.3.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

ประเด็นที่ฟิลิปปินส์อ้างเรื่องการใช้ราคาหลักประกันเป็นฐานในการคำนวณค่าแถมปียาสูบ เงินประกันกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พระราชบัญญัติยาสูบ มาตรา 5 ตีรวรรค 3 (ข) บัญญัติให้กรณีที่มีการประเมินราคาศุลกากรใหม่ภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากร ราคาศุลกากรที่ประเมินใหม่ให้ใช้เป็นฐานสำหรับราคาซี.ไอ.เอฟ. คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าราคาที่ใช้คำนวณหลักประกัน (guarantee value) ที่กำหนดเป็นราคาซี.ไอ.เอฟ. ระหว่างรอการประเมินในที่สุดของราคาอากรศุลกากรเป็นราคาที่ประเมินใหม่ภายใต้บทบัญญัติดังกล่าวแล้ว ประเด็นที่ฟิลิปปินส์ยกขึ้นเป็นเรื่องทางสารบัญญัติ (substantive) มากกว่าเรื่องเกี่ยวกับการบริหารจัดการภายใต้ขอบเขตของ Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์²¹⁶

ประเด็นที่ฟิลิปปินส์อ้างเกี่ยวกับวิธีการคืนเงินค่าแถมปียาสูบ เงินประกันกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าประเด็นดังกล่าวเป็นเรื่องทางสารบัญญัติไม่ใช่ประเด็นเกี่ยวกับการบริหารจัดการซึ่งมีลักษณะเป็นการนำไปปฏิบัติจริง ซึ่งเหมาะสมกว่าที่จะพิจารณาตามบทบัญญัติอื่นของความตกลงขององค์การการค้าโลก คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงไม่ต้องตรวจสอบต่อไปว่ามาตรการดังกล่าวเป็นการบริหารจัดการที่มีเหตุผล เป็นกลาง และเป็นรูปแบบเดียวกันหรือไม่ตาม Article X:3(a)²¹⁷

ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าข้ออ้างของฟิลิปปินส์ตาม Article X:3(a) เกี่ยวกับการบริหารจัดการค่าแถมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสร้างเสริมสุขภาพและเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยไม่ได้อ้างขึ้นอย่างเหมาะสมตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์²¹⁸

²¹⁵ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.980- 7.981.

²¹⁶ Ibid., para. 7.986.

²¹⁷ Ibid., para. 7.987.

²¹⁸ Ibid., para. 7.988.

3.1.2.5 ประเด็นตาม Article X:3(b)

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับหน้าที่ในการดำรงไว้หรือจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการที่เป็นอิสระสำหรับการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในการอุทธรณ์การประเมินอากรและคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์

3.1.2.5.1 การทบทวนการประเมินอากร

ประเด็นหลักที่ไทยและฟิลิปปินส์โต้แย้งกันมี 2 ประเด็นดังต่อไปนี้²¹⁹

1. ประเด็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะตัดสินอิสระตามความหมายของ Article X:3(b) หรือไม่

2. กรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่คณะตัดสินที่มีความอิสระตาม Article X:3(b) ระยะเวลาที่ใช้ในขั้นตอนการทบทวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นเงื่อนไขในการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรของไทยซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระต้องนำมาพิจารณาตาม Article X:3(b) ด้วยหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความล่าช้าที่เกิดขึ้นในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นประเด็นในคดีนี้

3.1.2.5.1.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยละเมิด Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์โดยการไม่ดำรงไว้ซึ่งคณะตัดสินหรือกระบวนการเพื่อทบทวนโดยไม่ล่าช้าในอุทธรณ์การประเมินอากรของศุลกากร ฟิลิปปินส์อ้างว่าความล่าช้าในการทบทวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการกำหนดราคาศุลกากรดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าไทยไม่ได้ทำให้แน่ใจว่ามีกระบวนการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร

เรื่องความอิสระของคณะตัดสินหรือกระบวนการ ฟิลิปปินส์อ้างว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะตัดสินที่เป็นอิสระจากการบริหารศุลกากรตามความหมาย Article X:3(b) เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรแยกต่างหากจากศุลกากรและจัดตั้งขึ้นตามบทบัญญัติเฉพาะซึ่งกำหนดเรื่ององค์ประกอบและวิธีการปฏิบัติงาน ฟิลิปปินส์เห็นว่าใน

²¹⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.992.

การพิจารณาความเป็นอิสระของคณะกรรมการดังกล่าวต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมด โดยเฉพาะบทบาทและองค์ประกอบของคณะกรรมการ และเห็นด้วยกับไทยว่าการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจประกอบด้วยตัวแทนจากศาลการที่เป็นผู้ประเมินราคา ศาลการด้วย ไม่ทำให้เจ้าหน้าที่ดังกล่าวไม่มีความอิสระทางพฤตินัย ฟิลิปปินส์จึงเห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์อิสระแห่งแรกที่มีการทบทวนอุทธรณ์เกี่ยวกับการประเมินอากรในการบริหารจัดการศาลการของไทย²²⁰

อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาระยะเวลาที่ใช้ในระบบการทบทวนตาม Article X:3(b) แม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่ใช่องค์อิสระ แต่ฟิลิปปินส์เห็นว่ากระบวนการสำหรับการทบทวนคำสั่งศาลการของไทยไม่เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้า(prompt review) ตาม Article X:3(b) ฟิลิปปินส์อ้างว่า Article X:3(b) กำหนดให้คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาตั้งแต่มีคำสั่งทางการบริหารจัดการที่ต้องมีการอุทธรณ์จนกระทั่งคำสั่งดังกล่าวได้รับการพิจารณาโดยองค์ที่มีความเป็นอิสระ หากกระบวนการเพื่อให้คำสั่งได้รับการทบทวนโดยองค์อิสระดังกล่าวมีขั้นตอนทางการบริหารจัดการ ระยะเวลาของขั้นตอนดังกล่าวต้องนำมารวมพิจารณาด้วย ทั้งนี้ ตามกฎหมายไทย ศาลภาษีอากรของไทยจะมีเขตอำนาจในการพิจารณาเมื่อมีการดำเนินการตามกระบวนการอุทธรณ์แล้วเท่านั้น การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นขั้นตอนที่จำเป็นภายหลังมีคำสั่งทางการบริหารจัดการและก่อนที่จะมีการทบทวนครั้งแรกโดยคณะตัดสินที่มีความเป็นอิสระคือศาลภาษีอากรของไทย ดังนั้น ความล่าช้าในการทบทวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องนำมาพิจารณาด้วยทั้งหมดเพื่อตรวจสอบว่าไทยได้ดำรงไว้ซึ่งกลไกในการทบทวนโดยไม่ล่าช้าสำหรับคำสั่งศาลการตามความหมายของ Article X:3(b) หรือไม่ ฟิลิปปินส์อ้างว่าความล่าช้ากว่า 7 ปีในการทบทวนอุทธรณ์การประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไทยไม่เป็นการไม่ล่าช้า (prompt) ตามความหมายของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์²²¹

3.1.2.5.1.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยโต้แย้งว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่องค์อิสระตามความหมายของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้เป็น

²²⁰ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.998- 7.999.

²²¹ Ibid., paras. 7.1007- 7.1008.

อิสระจากหน่วยงานที่คำตัดสินของหน่วยงานดังกล่าวจะได้รับการทบทวนโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แนวคำวินิจฉัยในคดี EC-Selected Customs Matters และความเป็นอิสระดังกล่าวต้องมีอยู่อย่างเต็มที่และตามรูปแบบ (fully and formally) ความล่าช้าในขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการกระทำทางการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรที่ไม่เป็นอิสระตาม Article X:3(a) กระบวนการที่เกี่ยวข้องและความล่าช้าในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ต้องนำมาพิจารณาภายใต้ Article X:3(b)²²² ซึ่งใช้เฉพาะกับกระบวนการทบทวนซึ่งมีความเป็นอิสระ ความล่าช้าเพียงประการเดียวที่อาจประเมินตาม Article X:3(b) ได้ คือความล่าช้าในการทบทวนในครั้งแรกโดยศาลฎีกากลางซึ่งเป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระ และซึ่งแยกออกจากกระบวนการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งไม่มีความเป็นอิสระ²²³

3.1.2.5.1.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้กล่าวถึงลักษณะของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ ในประเด็นว่าหน้าที่ของประเทศสมาชิกตาม Article X:3(b) มีเพียงการจัดตั้งหรือดำรงไว้ซึ่งระบบ (system) สำหรับการทบทวนโดยไม่ล่าช้าเท่านั้น หรือประเทศสมาชิกมีหน้าที่ต้องให้คณะตัดสินที่เกี่ยวข้องดำเนินการทบทวนโดยไม่ล่าช้าตามความเป็นจริงด้วย (in fact provide prompt)²²⁴ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าวลีที่ว่า "for the purpose of prompt review" แสดงให้เห็นว่าคำว่า "prompt review" มีความหมายในเชิงบรรทัดฐาน (normative) หน้าที่ตาม Article X:3(b) เป็นหน้าที่ในการดำรงหรือจัดตั้งระบบที่ออกแบบมาเพื่อให้มีการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในการกระทำของฝ่ายบริหาร คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าประเด็นที่ว่าคณะตัดสินโดยแท้จริงแล้วพิจารณาล่าช้าหรือไม่อยู่ในขอบเขตการพิจารณาของ Article X:3(a) มิใช่ Article X:3(b) เนื่องจากคำว่า "administer" ใน Article X:3(a) มีความหมายรวมทั้งการนำไปใช้หรือการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องรวมทั้งคำตัดสินด้วย อย่างไรก็ตาม การยกตัวอย่างโดยเฉพาะเจาะจงในกรณีที่มีการพิจารณาล่าช้าก็อาจช่วยพิสูจน์ให้เห็นความบกพร่องอย่างเป็นระบบของคณะตัดสินหรือกระบวนการได้²²⁵

²²² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1000-1001.

²²³ Ibid., para. 7.1009.

²²⁴ Ibid., para. 7.993.

²²⁵ Ibid., paras. 7.993- 7.997.

ในประเด็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นคณะตัดสินที่มีความอิสระตาม Article X:3(b) หรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ประกอบไปด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธาน ผู้แทนจากกระทรวงการคลัง ผู้แทนจากคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิจากกรมศุลกากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวจึงอาจประกอบไปด้วยผู้แทนจากกรมศุลกากรซึ่งเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากรในชั้นต้น ด้วยเหตุนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยไม่มีความอิสระเพียงพอในการพิจารณาโดยปราศจากการควบคุมหรืออิทธิพลจากกรมศุลกากรของไทยภายใต้ Article X:3(b)²²⁶ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยจึงไม่เป็นคณะตัดสินที่อิสระจากหน่วยงานบังคับใช้ของฝ่ายบริหารตาม X:3(b) ของความตกลงแกตต์ และศาลภาษีอากรกลางของไทยจึงเป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระแห่งแรกในระบบทบทวนการประเมินอากรของไทย²²⁷

ประเด็นว่าศาลภาษีอากรกลางของไทยมีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า “prompt review” หรือไม่ ในระบบการอุทธรณ์การประเมินอากรของไทย ผู้นำเข้าไม่สามารถอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้จนกว่าผู้นำเข้าได้ดำเนินการตามกระบวนการภายในโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเข้าใจว่า Article X:3(b) ต้องการทำให้แน่ใจว่าประเทศสมาชิกได้ดำรงไว้ซึ่งระบบการทบทวนที่สามารถให้การชดเชยที่ไม่ล่าช้าต่อความเสียหายของผู้ค้าซึ่งเกิดจากการกระทำของฝ่ายบริหาร ดังนั้น การปฏิบัติตามเงื่อนไขเรื่องความไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) จะต้องพิจารณาจากระบบการทบทวนทั้งหมดตั้งแต่เริ่มกระบวนการที่จะไปถึงคณะตัดสินหรือกระบวนการนั้นจนกระทั่งการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการดังกล่าวเสร็จสิ้น ขั้นตอนทางการบริหารจัดการที่แทรกระหว่างคำสั่งทางการบริหารจัดการเริ่มต้นและการทบทวนโดยคณะตัดสินที่อิสระจะต้องนำมาพิจารณาด้วย การละเมิด Article X:3(b) จะเกิดขึ้นต่อเมื่อพิจารณาจากระบบการซึ่งประเทศสมาชิกดำรงไว้สำหรับการทบทวนการกระทำฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องกับเรื่องศุลกากรทั้งหมดแล้วแสดงให้เห็นข้อบกพร่องซึ่งเป็นการป้องกันการทำของฝ่ายบริหารจากการได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินที่อิสระโดยไม่ล่าช้าอย่างเป็นระบบ

²²⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1006.

²²⁷ Ibid., 7.1010.

ประเทศสมาชิกอาจมีระบบที่ให้เริ่มอุทธรณ์การกระทำของฝ่ายบริหารต่อเจ้าหน้าที่ภายในหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับก่อนทบทวนโดยหน่วยงานที่มีความอิสระ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าการกำหนดให้มีการอุทธรณ์ตามกระบวนการภายในของฝ่ายบริหารก่อนจะเป็นจุดบกพร่องที่ทำให้ไม่มีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์²²⁸ อย่างไรก็ตาม กระบวนการภายในดังกล่าวสามารถยับยั้งการทบทวนโดยไม่ล่าช้าของศาลได้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าการทบทวนของไทยเป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) เพราะความล่าช้าเกินควรในขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างมีนัยสำคัญเมื่อพิจารณาจากระยะเวลาและความเป็นประจำที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นเครื่องชี้วัดความล่าช้าโดยรวมของระบบ²²⁹

3.1.2.5.2 การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร

3.1.2.5.2.1 ข้ออ้างของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับหน้าที่ในการดำรงไว้หรือจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการที่เป็นอิสระสำหรับการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าการให้วางประกันค่าภาษีอากรเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารตามความหมายของ “administrative action relating to customs matters” Article X:3(b) และไทยยอมรับเช่นเดียวกัน ฟิลิปปินส์เห็นว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรเป็นการกระทำที่อาจมีผลกระทบในทางเสียหายซึ่งแยกออกมาต่างหาก ไม่ใช่เพียงแต่เป็นขั้นตอนก่อนการประเมินอากรขั้นที่สุด ฟิลิปปินส์อ้างคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Columbia-Ports of Entry ซึ่งวินิจฉัยว่าเรื่องการชำระอากรศุลกากรและเรื่องหลักประกันไม่อยู่ในรูปแบบใดเป็นแนวคิดทางกฎหมายซึ่งแตกต่างกัน ฟิลิปปินส์เห็นว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรเป็นการกระทำที่สมบูรณ์และเสร็จสิ้นซึ่งมีผลกระทบในทางเสียหายต่อผู้ค้าเนื่องจากคำสั่งดังกล่าวมีผลกระทบทางการเงินโดยทันทีและอย่างอิสระจากการประเมินอากรในที่สุด ทั้งนี้ ฟิลิปปินส์ได้แสดงว่าหลักประกันที่กำหนดโดยศุลกากรไทยสำหรับการนำเข้าบุหรี่มีจำนวนมากและมักจะเกินกว่าราคาของสินค้านำเข้า เช่น ในทุกราคาสำหรับพิจารณาหลักประกันที่เพิ่มขึ้น 1 บาท ผู้นำเข้าต้องวาง

²²⁸ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para.7.1014.

²²⁹ Ibid., para. 7.1015.

หลักประกันเพิ่มขึ้นถึง 4 บาท สำหรับค่าแสตมป์ยาสูบ ผลกระทบ 2 ประการที่เกิดขึ้นได้คือ คำสั่งวางประกันทำให้ทุนหรือเงินสดของผู้นำเข้าไม่สามารถนำไปใช้อื่นได้ หรือในกรณีที่ร้ายแรงที่สุด คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรดังกล่าวอาจมีส่วนให้ไม่มีการนำเข้า ดังกรณีของบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ปฏิเสธที่จะให้มีการตรวจปล่อยสินค้าจนกว่าหลักประกันจะมีการพิจารณา ทบทวนให้ลดลง ดังนั้น คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจึงเป็นการกระทำฝ่ายบริหารซึ่งเสร็จสิ้นหรือที่ สุดแล้ว (final) และอยู่ในขอบเขตของ Article X:3(b) อย่างไรก็ตาม ฟิลิปปินส์เห็นว่าการกระทำฝ่ายบริหารตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องเป็นการกระทำที่สิ้นสุด (final) แต่รวมถึงการกระทำฝ่ายบริหารทุกประเภท²³⁰

ฟิลิปปินส์เห็นว่าเหตุผลเชิงนโยบายของไทยไม่เพียงพอเนื่องจากทำให้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวางประกันเป็นการทำให้มั่นใจว่าสิทธิของผู้นำเข้าได้รับการคุ้มครอง ในกระบวนการทางศุลกากร²³¹ นอกจากนี้ ฟิลิปปินส์อ้างว่า Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรไม่ถือเป็นกฎหมายเฉพาะ (lex specialis) ของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากบทบัญญัติทั้งสองสามารถนำไปใช้ด้วยกันโดยไม่มีข้อขัดแย้งระหว่างสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรตาม Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและสิทธิในการได้รับการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในการกระทำฝ่ายบริหารตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ และประเทศสมาชิกต้องให้สิทธิทั้งสองประการดังกล่าว นอกจากนี้ ฟิลิปปินส์เห็นว่า Article 13 ของความตกลงว่าด้วยการทุ่มตลาดของไทยจำกัดขอบเขตเพียงการประเมินที่สิ้นสุด (final) อย่างชัดเจน ขณะที่ Article X:3(b) ได้บัญญัติไว้กว้าง คือการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร การทบทวนตาม Article X:3(b) จึงไม่จำกัดเฉพาะคำสั่งที่สิ้นสุดแล้ว²³²

ในประเด็นว่าไทยมีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรหรือไม่ ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้ดำรงไว้ซึ่งคณะตัดสินหรือกระบวนการสำหรับการทบทวนโดยทันทีซึ่งมีความอิสระสำหรับการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร ฟิลิปปินส์อ้างคำสั่งของศาลปกครองและคำพิพากษาของศาลฎีกาของไทยที่แสดงให้เห็นว่าสิทธิอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรโดยตรงต่อศาลไทยไม่มีอยู่

²³⁰ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1019- 7.1021.

²³¹ Ibid., para. 7.1044.

²³² Ibid., para. 7.1024.

ฟิลิปปินส์กล่าวว่าหากมีสิทธิเช่นนั้นจริง สิทธิดังกล่าวต้องมีการแจ้งแก่ผู้นำเข้าตามบทบัญญัติไทย ซึ่งให้มีการระบุลักษณะของสิทธิที่จะอุทธรณ์แก่ผู้นำเข้าด้วย ซึ่งกรณีไม่ปรากฏข้อเท็จจริงเช่นนั้น²³³

3.1.2.5.2.2 ข้อโต้แย้งของไทย

ไทยโต้แย้งว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่เป็นการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ และแม้ว่าคำสั่งดังกล่าวอยู่ในขอบเขตของ Article X:3(b) ไทยได้ปฏิบัติตามหน้าที่ตาม Article X:3(b) แล้วเนื่องจากไทยให้มีการอุทธรณ์โดยไม่ล่าช้าต่อศาลภาษีอากรของไทย²³⁴

ไทยอ้างว่าคำสั่งฝ่ายบริหารให้วางประกันไม่เป็นการกระทำของฝ่ายบริหารตามความหมายของ Article X:3(b) ซึ่งต้องมีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) เนื่องจากคำสั่งดังกล่าวเป็นเพียงขั้นต้นของฝ่ายบริหารซึ่งมีลักษณะชั่วคราว (provisional) ในการประเมินอากร ดังนั้น Article X:3(b) กำหนดให้คำสั่งที่เสร็จสิ้นแล้ว (final) เท่านั้นที่ต้องมีการอุทธรณ์ ไทยอ้างว่า Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ (lex specialis) ของ Article X:3(b) เกี่ยวกับเรื่องศุลกากรบัญญัติไว้ชัดเจนว่าประเทศสมาชิกต้องจัดให้มีกระบวนการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรขั้นที่สุดเท่านั้น Article 11.1 ไม่ได้ให้มีการอุทธรณ์คำสั่งต่างๆ ซึ่งยังไม่สิ้นสุด (intermediary) ซึ่งเกิดระหว่างกระบวนการประเมินอากร Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจึงจำกัดขอบเขตของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์²³⁵ นอกจากนี้ ไทยสังเกตว่า Article 13 ของความตกลงว่าด้วยการทรมตลาดซึ่งนำ Article X:3(b) ไปใช้ในบริบทของการทรมตลาดด้วย แสดงให้เห็นว่าสิทธิอุทธรณ์โดยไม่ล่าช้าต้องมีอยู่สำหรับการประเมินอากรในขั้นที่สุดเท่านั้น นอกจากนี้ Article 13 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรซึ่งเป็นบทบัญญัติโดยเฉพาะเรื่องหลักประกันในศุลกากรไม่ได้กล่าวถึงสิทธิอุทธรณ์ ไทยได้อ้างถึงคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี US-Shrimp ว่า "กล่าวโดยทั่วไปแล้วหลักประกันเป็นส่วนเสริม (accessory or ancillary) หน้าที่ซึ่งหลักประกันดังกล่าวได้ประกันไว้ และมีความเชื่อมโยงกับหน้าที่ดังกล่าว ดังนั้น ลักษณะที่ชั่วคราวหรือเป็นส่วนเสริมของคำสั่งวางประกันแก่ผู้นำเข้าทำให้คำสั่งดังกล่าวไม่เป็นการกระทำฝ่ายบริหาร

²³³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1054- 7.1060.

²³⁴ Ibid., para. 7.1016.

²³⁵ Ibid., paras. 7.1023, 7.1046.

(administrative action) ภายใต้ Article X:3(b) และไทยไม่มีหน้าที่ที่จะต้องจัดให้มีการทบทวน โดยไม่ล่าช้า (prompt review) ตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์²³⁶

ไทยอ้างเหตุผลเชิงนโยบายว่าการให้อุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจะลดล้างสิทธิของผู้นำเข้าในการนำสินค้าออกไปจากศุลกากรระหว่างรอการประเมินอากรในขั้นที่สุด และจะเป็นการเปลี่ยนแปลงระบบการบริหารจัดการของไทยโดยให้ศาลเป็นผู้กำหนดราคา ศุลกากรแทนกระบวนการบริหารจัดการศุลกากร²³⁷

ในประเด็นว่าไทยมีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรหรือไม่ ไทยอ้างว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถอุทธรณ์โดยตรงต่อ ศาลภาษีอากรตามมาตรา 7(4) ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยอิสระจากการแจ้งการประเมินอากรตามข้อความในหนังสืออัยการสูงสุด และผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์ได้โดยการออกหนังสือประเมินอากรเป็นเพียงขั้นตอนที่จำเป็นต้องกระทำก่อนอุทธรณ์ไปยังศาลเท่านั้น และ Article X:3(b) ไม่ได้กำหนดให้สิทธิอุทธรณ์ต้องทำได้ โดยทันที (immediate)²³⁸ การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยจึงเป็นการทบทวน โดยไม่ล่าช้า (prompt review) ตาม Article X:3(b)

3.1.2.5.2.3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องพิจารณาว่าการกำหนดให้มีการวางประกัน อยู่ในขอบเขตของการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร (administrative action relating to customs matters) ตาม Article X:3(b) หรือไม่ และหากใช่แล้ว ไทยได้ดำรงไว้หรือจัดตั้งคณะ ตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระสำหรับการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าในจำนวนหลักประกันที่ กำหนดโดยศุลกากรไทยตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์หรือไม่

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่อง ศุลกากร (administrative action relating to customs matters) ตาม Article X:3(b) รวมถึงการ กระทำต่างๆที่เป็นการนำกฎหมายไปใช้และมีความสัมพันธ์อย่างมีเหตุผลกับเรื่องศุลกากรซึ่ง

²³⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1022- 7.1023.

²³⁷ Ibid., para. 7.1044.

²³⁸ Ibid., paras. 7.1061- 7.1065.

รวมถึงการประเมินราคาสินค้าที่นำเข้าด้วย และวัตถุประสงค์สำคัญของ Article X:3(b) คือการคุ้มครองสิทธิในศุลกากร (due process right) ของคู่กรณีที่ได้รับผลกระทบ ในคดี EC-Selected Customs Measure คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยว่าวัตถุประสงค์ของ Article X:3(b) เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ค้าที่ได้รับผลกระทบในทางเสียหายจากคำสั่งของหน่วยงานฝ่ายบริหารสามารถที่จะให้คำสั่งที่มีผลกระทบดังกล่าวได้รับการทบทวนได้ สำหรับประเด็นที่คู่กรณีโต้แย้งกันว่าการกระทำฝ่ายบริหารดังกล่าวในขอบเขตของ Article X:3(b) ต้องสิ้นสุด (final) แล้วหรือไม่²³⁹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการกระทำฝ่ายบริหารดังกล่าวอาจก่อให้เกิดผลกระทบโดยตรงและทันทีแก่ผู้ค้าแต่ละราย ผู้ค้าควรสามารถที่จะให้การกระทำดังกล่าวได้รับการทบทวนและแก้ไขหากมีความจำเป็นโดยหน่วยงานที่อิสระตาม Article X:3(b) หากการกระทำฝ่ายบริหารที่เป็นที่สุดเท่าที่อยู่ที่อยู่ในขอบเขตของ Article X:3(b) จะทำให้ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ Article X:3(b) ซึ่งต้องการให้ผู้ค้าสามารถขอให้มีการทบทวนและมีการแก้ไขการกระทำฝ่ายบริหารซึ่งไม่จำเป็นต้องสิ้นสุด แต่มีผลกระทบในทางเสียหายต่อผู้ค้าทันที นอกจากนี้ Article X:3(b) ไม่มีคำว่า "final" ก่อนหน้าคำว่า "administrative action" แต่ Article 13 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรใช้คำว่า "final determination" ซึ่งแสดงว่าผู้ร่างต้องการแยกความแตกต่างระหว่างการประเมินที่เป็นที่สุดแล้วกับการกระทำที่ชั่วคราว กรณีดังกล่าวจึงเป็นความตั้งใจของผู้ร่างที่จะให้ Article X:3(b) ใช้กับการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรอย่างกว้าง และไม่จำกัดเพียงการกระทำฝ่ายบริหารที่สิ้นสุด (final) ตามความหมายของไทย²⁴⁰

ในขณะเดียวกัน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นกรณีที่มีลักษณะที่เป็นการชั่วคราวของการกระทำฝ่ายบริหารหรือคำสั่งจะทำให้การกระทำหรือคำสั่งดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของ Article X:3(b) เช่น กรณีที่หากการกระทำฝ่ายบริหารหรือคำสั่งดังกล่าวได้รับการทบทวนอย่างอิสระแล้วจะมีผลเป็นการแทรกแซงกระบวนการตัดสินใจของหน่วยงานภายในโดยมีเหตุมาจากลักษณะชั่วคราวของการกระทำดังกล่าว แต่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้มีหน้าที่กำหนดประเภทของมาตรการที่อยู่ในขอบเขตของ Article X:3(b) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า "administrative action relating to customs matters" ไม่จำเป็นต้องจำกัดเพียงคำสั่งของฝ่าย

²³⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1025- 7.1029.

²⁴⁰ Ibid., paras. 7.1033- 7.1034.

บริหารที่สิ้นสุดแล้ว (final) หากการกระทำดังกล่าวซึ่งเกิดก่อนการประเมินอากรในขั้นที่สุด ก่อให้เกิดผลกระทบทันทีในทางเสียหายต่อผู้ค้า²⁴¹

ตามที่ไทยอ้างข้อโต้แย้งเชิงนโยบายว่าการให้อุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจะลบล้างสิทธิของผู้นำเข้าในการนำสินค้าออกไปจากศุลกากรระหว่างรอการประเมินอากรในขั้นที่สุด และจะเป็นการเปลี่ยนแปลงระบบการบริหารจัดการของไทยโดยให้ศาลเป็นผู้กำหนดราคาศุลกากรแทนกระบวนการบริหารจัดการศุลกากร คณะกรรมการวินิจฉัยเห็นว่าการให้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่กระทบต่อสิทธิในการนำสินค้าออกจากศุลกากรระหว่างการประเมินอากรในขั้นที่สุด และสิทธิอุทธรณ์จะทำให้แน่ใจว่ากรณีผู้นำเข้าไม่สามารถนำสินค้าออกจากศุลกากรได้เนื่องจากจำนวนหลักประกันที่สูง ผู้นำเข้าสามารถขอให้มีการทบทวนหลักประกันดังกล่าวและมีการทบทวนลดลงหากมีความจำเป็น เพื่อให้ผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าออกจากศุลกากรโดยวางประกันตามที่กำหนดได้²⁴²

ตามบันทึกการตีความทั่วไปใน Annex 1A ของความตกลงองค์การการค้าโลก ระบุว่า "กรณีที่มีการขัดแย้งระหว่างบทบัญญัติของความตกลงทั่วไปว่าด้วยศุลกากรและการค้า ปี 1994 และบทบัญญัติหนึ่งของความตกลงอื่นของความตกลงขององค์การการค้าโลก ให้บทบัญญัติอื่นดังกล่าวอยู่เหนือกว่าในส่วนที่ขัดแย้งกัน" ไทยไม่ได้โต้แย้งว่ามีข้อขัดแย้งระหว่าง Article X:3(b) ของความตกลงแอกตต์ และ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงไม่เห็นว่าจะต้องนำหลักการตีความตาม Annex 1A มาใช้กับกรณี Article X:3(b) ของความตกลงแอกตต์และ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร²⁴³

ด้วยเหตุข้างต้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร (administrative action relating to customs matter) ตามความหมายของ Article X:3(b) ของความตกลงแอกตต์และต้องได้รับการทบทวนโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความเป็นอิสระ ในประเด็นว่าไทยมีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรหรือไม่ คณะกรรมการ

²⁴¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1035.

²⁴² Ibid., para. 7.1045.

²⁴³ Ibid., para. 7.1051.

วินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่ายไทยได้แสดงหลักฐานที่เพียงพอที่จะสรุปว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรของไทยได้อย่างเป็นอิสระจากการแจ้งการประเมินอากร²⁴⁴ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าต้องพิจารณาลักษณะเฉพาะของการกระทำฝ่ายบริหารที่เป็นประเด็นด้วย ในการคัดค้านคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร ผู้นำเข้าอาจขอให้ทบทวนจำนวนหลักประกันและอาจมีหลักประกันที่ต้องวางลดลงหากมีสถานการณ์อื่นที่ได้รับรองการชำระค่าอากรได้ เช่น ลดจำนวนหลักประกันลงในระดับเดียวกันกับราคาสินค้านำเข้าและการนำเข้าที่คล้ายกันเพื่อที่จะให้ผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าออกจากศุลกากรได้ ดังนั้น หากระบบของไทยไม่สามารถให้คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรได้รับการทบทวนจนกระทั่งมีคำสั่งประเมินอากรที่สุด ผู้นำเข้าอาจพบกรณีที่ไม่สามารถนำสินค้าออกจากศุลกากรได้เนื่องจากราคาหลักประกันที่กำหนดไว้สูงมาก คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าระบบทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหน้าที่ตาม Article X:3(b) ที่ให้ดำรงไว้ซึ่งคณะตัดสินที่มีความเป็นอิสระสำหรับการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในการกระทำฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้อง²⁴⁵

3.2 ประเด็นที่มีการอุทธรณ์ อุทธรณ์ของไทย ข้อโต้แย้งของฟิลิปปินส์ และคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์

เมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2554 ไทยได้แจ้งหน่วยงานระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก (Dispute Settlement Body) เกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยบางประเด็นในรายงานของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต่อองค์กรอุทธรณ์ (Appellate Body) ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ ประเด็นตาม Article III:2 Article III:4 และ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ องค์กรอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยเมื่อวันที่ 17 มิถุนายน 2554 เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในสาระสำคัญว่าไทยไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ตามความตกลงแกตต์ในประเด็นที่มีการอุทธรณ์ดังกล่าว ในการประชุมวันที่ 15 กรกฎาคม 2554 หน่วยงานระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก (Dispute Settlement Body) ได้รับรองรายงานขององค์กรอุทธรณ์และรายงานของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทตามที่ได้มีการแก้ไขโดยองค์กรอุทธรณ์ พร้อมกับมีคำแนะนำให้ไทยดำเนินการให้มาตรการของไทยดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก

²⁴⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1083.

²⁴⁵ Ibid., paras. 7.1086- 7.1087.

ประเด็นที่มีการอุทธรณ์ มีดังต่อไปนี้

1. ประเด็นเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทตามความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence เรื่องการปฏิบัติของไทยต่อผู้ขายต่ออนุหรี่นำเข้าเมื่อเทียบกับ การปฏิบัติของผู้ขายต่ออนุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence โดยการให้อนุหรี่นำเข้าต้องอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าที่ใช้กับอนุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ

2. ประเด็นเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทตามความตกลงแกตต์ Article III:4 เรื่องการให้การปฏิบัติที่น้อยกว่าแก่อนุหรี่นำเข้าเมื่อเทียบกับอนุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องในเรื่องดังต่อไปนี้

2.1 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องว่าไทยให้การปฏิบัติที่น้อยกว่าแก่อนุหรี่นำเข้าเมื่อเทียบกับอนุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ

2.2 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ดำเนินการตามกระบวนการอันชอบด้วยกฎหมายและปฏิบัติตามหน้าที่ในการประเมินตามภาวะวิสัยภายใต้ Article 11 ของ Dispute Settlement Understanding โดยการยอมรับและถือตามหลักฐานของฟิลิปปินส์ (PHL-289) โดยไม่ให้โอกาสไทยในการแสดงความคิดเห็นต่อหลักฐานดังกล่าว

2.3 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องในการปฏิเสธข้อต่อสู้ของ ไทยตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์และวินิจฉัยว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article III:4

3. คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องในการตีความและปรับใช้ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับหน้าที่ดำรงไว้หรือจัดตั้งคณะ ตัดสินหรือกระบวนการที่เป็นอิสระสำหรับการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในกรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษี อากร

3.2.1 ประเด็นตาม Article III:2 ของความตกลงแกตต์

ไทยได้แย้งการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทตาม Article III:2 ของความตกลงแกตต์ใน 2 เรื่อง คือ ขอบเขตการใช้ Article III:2 และการพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการทางภาษีของไทยกับ Article III:2 first sentence ในการพิจารณา "in excess of"²⁴⁶

3.2.1.1 ขอบเขตการใช้ Article III:2

3.2.1.1.1 อุทธรณ์ของไทย

ไทยอ้างว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องเนื่องจากการวิเคราะห์ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้อยู่บนฐานของความแตกต่างของภาระภาษีที่เก็บจากบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ แต่พิจารณาจากเงื่อนไขที่มีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ (regulatory requirement) ซึ่งกระทบต่อการขายต่อบุหรี่นำเข้าและผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว ในความเห็นของไทย ความแตกต่างเกี่ยวกับเงื่อนไขซึ่งมีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่ทำให้เป็นการละเมิด Article III:2 และต้องพิจารณาภายใต้ Article III:4 โดยประการเดียว²⁴⁷

ไทยอ้างว่า Article III:2 ของความตกลงแกตต์มีมาตรฐานที่เข้มงวด กล่าวคือ ภาษีภายในหรือค่าธรรมเนียม (charges) ที่เรียกเก็บภายในประเทศในสินค้านำเข้าจะต้องไม่มากกว่า (in excess of) ที่ใช้กับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ดังนั้น Article III:2 จึงต้องคำนึงถึงภาระภาษีที่แท้จริงและต้องอาศัยการคำนวณทางคณิตศาสตร์เพื่อแสดงภาระภาษีของบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และนำผลการคำนวณดังกล่าวมาเปรียบเทียบกัน ในขณะที่ Article III:4 ของความตกลงแกตต์กล่าวถึงส่วนที่ไม่ใช่ค่าธรรมเนียมตามกฎหมายภายในประเทศ ได้แก่ เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการต่างๆ²⁴⁸

ไทยกล่าวว่าการวิเคราะห์มาตรฐานที่แตกต่างกันภายใต้ Article III:2 และ Article III:4 ของความตกลงแกตต์เป็นเหตุที่จำเป็นต้องแยกขอบเขตการใช้บทบัญญัติดังกล่าวออกจากกัน Article III:2 ของความตกลงแกตต์ต้องการพิจารณาเรื่องภาระภาษีที่เก็บจากสินค้า

²⁴⁶ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 12.

²⁴⁷ Ibid., para. 13.

²⁴⁸ Ibid., para. 14.

นำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศสมาชิก ไม่ใช่เรื่องวิธีการที่ประเทศสมาชิกใช้ในการกำกับตลาดภายในประเทศสมาชิก การนำเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการหรือผลกระทบทางการเงินกรณีไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวได้ไปพิจารณาในขอบเขตของ Article III:2 จะเป็นการจำกัดสิทธิของประเทศสมาชิกตามที่บัญญัติไว้ใน Article III:4 เกี่ยวกับการกำกับการขายสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศซึ่งสามารถมีความแตกต่างกันได้ ตราบเท่าที่ความแตกต่างนั้นไม่เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) แก่สินค้านำเข้าตาม Article III:4 ไทยโต้แย้งต่อไปว่าไทยได้แสดงเหตุผลไว้โดยแจ้งชัดแล้วว่ามาตรการที่ประกอบไปด้วยเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการควรพิจารณาภายใต้ Article III:4 ของความตกลงแกตต์ แม้ว่าการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขการบริหารจัดการดังกล่าวจะมีผลกระทบทางการเงินต่อสินค้านำเข้าก็ตาม ดังนั้น ผลกระทบทางการเงินของการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยจะถือเป็นมาตรการแยกต่างหากที่จะวิเคราะห์ภายใต้ Article III:2 โดยอิสระจากเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการดังกล่าวไม่ได้²⁴⁹

ไทยต่อสู้ว่ากรณีที่เป็นประเด็นไม่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับความแตกต่างของภาระทางภาษีที่แท้จริงในบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากไทยเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 สำหรับทั้งบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และเรียกเก็บเต็มจำนวนจากทั้งผู้นำเข้าและผู้ผลิตในประเทศในการขายขั้นแรกให้แก่ผู้ขายส่ง ดังนั้น การวิเคราะห์ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้อยู่บนพื้นฐานของภาระภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย แต่พิจารณาบนพื้นฐานของความแตกต่างของเงื่อนไขที่มีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ในการขายต่อผู้นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และผลกระทบหากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว ซึ่งไทยเห็นว่าโดยสาระสำคัญแล้วเป็นเรื่องเกี่ยวกับการบริหารจัดการมากกว่าลักษณะเกี่ยวกับการเงินโดยสภาพ²⁵⁰

ไทยไม่ได้โต้แย้งการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-tobacco ซึ่งวินิจฉัยว่า มาตรการที่มีความเสี่ยงที่จะเก็บภาษีภายในประเทศมากกว่าอาจเป็นการขัดต่อ Article III:2 และมาตรการที่มีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นตามปกติ (inherent risk) ที่จะทำให้ใช้อัตราภาษีที่มากกว่าแก่สินค้านำเข้าจะไม่สอดคล้องกับ Article III:2 อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงดังกล่าวต้องเกี่ยวข้องกับการคำนวณภาระภาษีภายใต้มาตรการดังกล่าว และขอบเขตของ Article III:2 ไม่สามารถขยายให้รวมถึงผลกระทบที่เกิดจากการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการ

²⁴⁹ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 15.

²⁵⁰ Ibid., para. 16.

บริหารจัดการได้ สำหรับคดีนี้ มาตรการที่เป็นประเด็นพิพาทไม่ได้กำหนดสูตรการคำนวณบังคับซึ่งเมื่อคำนวณแล้วจะนำไปสู่ผลที่แน่นอนที่กระทบต่ออัตราภาษีอย่างแน่แท้ทางคณิตศาสตร์ นอกจากนี้ ความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการรายงานต่างๆไม่สามารถเทียบได้กับความเสี่ยงที่เกิดขึ้นตามปกติ (inherent risk) ที่จะมีการเก็บภาษีที่สูงขึ้น และไทยยืนยันว่ามาตรการที่เป็นประเด็นมีหลักสำคัญเพื่อให้มีการเก็บภาษีเท่ากันในสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ²⁵¹

3.2.1.1.2 คำแก้อุทธรณ์ของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์ขอให้องค์การอุทธรณ์ยืนตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งวินิจฉัยถูกต้องแล้ว

3.2.1.1.3 คำตัดสินขององค์การอุทธรณ์

องค์การอุทธรณ์ไม่เห็นด้วยที่ไทยกล่าวถึงลักษณะมาตรการของไทยที่เป็นประเด็นตาม Article III:2 ของความตกลงแกตต์ว่าเป็น “เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ” (administrative requirement) ทางภาษี เนื่องจากถ้อยคำดังกล่าวอาจมีกรณีที่มีความหมายไม่ครอบคลุม และบางกรณีมีความหมายกว้างกว่ามาตรการที่เป็นประเด็น เช่น คำว่า “เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ” (administrative requirement) ดังกล่าวไม่รวมถึงมาตรการของไทยซึ่งยกเว้นความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดให้แก่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ ทั้งนี้ องค์การอุทธรณ์ได้กำหนดมาตรการที่เป็นประเด็นในอุทธรณ์ตาม Article III:2 ไว้ 2 มาตรการ คือ 1. การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ขายต่อบุหรี่ภายในประเทศ และ 2. การกำหนดให้ผู้ขายต่อหรือนำเข้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากไม่ทำตามเงื่อนไขในการได้มาซึ่งเครดิตภาษีซื้อซึ่งจำเป็นเพื่อไม่ให้มีภาษีที่ต้องชำระ²⁵² นอกจากนี้ การใช้ถ้อยคำใน Article III:2 เช่น "of any kind" และ "directly" "indirectly" แสดงให้เห็นว่าขอบเขตของ Article III:2 ใช้ได้กับมาตรการที่หลากหลาย องค์การอุทธรณ์เห็นว่ามาตรการที่เป็นการทำให้สินค้าอยู่ภายใต้ภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศอื่นๆสามารถพิจารณาภายใต้ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์ได้ และเมื่อมาตรการดังกล่าวทำให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศอื่นๆที่

²⁵¹ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 17.

²⁵² Ibid., para. 108.

มากกว่าที่ใช้กับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศก็จะเป็นการไม่สอดคล้องกับ Article III:2 ของ ความตกลงเขตการค้าเสรี²⁵³

3.2.1.2 เกณฑ์การพิจารณา “in excess of”

3.2.1.2.1 อุทธรณ์ของไทย

ไทยต่อสู้ว่าหากมาตรการที่เป็นประเด็นจะอยู่ในขอบเขตของ Article III:2 first sentence คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทก็วินิจฉัยไม่ถูกต้องเรื่องความไม่สอดคล้องของเงื่อนไข ด้านการบริหารจัดการของไทยกับ Article III:2 first sentence ด้วยเหตุผล 2 ประการ คือ ประการแรก ระบบที่หักภาษีซื้อออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระไม่อาจกล่าวได้ว่าขัดต่อ Article III:2 เพียงเพราะเอกชนต้องดำเนินการตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการบางประการในการได้มาซึ่งภาษีซื้อที่จะใช้หักออกในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้อ้างอิงเหตุผลในคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี Kore-Beef อย่างเหมาะสมในการสรุปว่า “สิ่งที่สำคัญในการประเมินความสอดคล้องของมาตรการใดกับหน้าที่ของ องค์กรการค้าโลก คือ มาตรการที่เป็นปัญหานั้นเองได้สร้างความจำเป็นทางกฎหมายแก่ฝ่าย เอกชนในการกระทำบางอย่างหรือไม่” ในความเห็นของไทย องค์กรอุทธรณ์ในคดีดังกล่าวไม่ได้ ห้ามประเทศสมาชิกกำหนดให้เอกชนต้องปฏิบัติตามกระบวนการทางบริหารเพื่อปกป้องสิทธิและ ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายภายในประเทศ²⁵⁴

ประการที่สอง กรณีที่จะมีการปฏิเสธการหักภาษีซื้อรวมถึงกรณีที่ผู้ขายต่อไม่สามารถแสดงได้ว่าภาษีซื้อดังกล่าวเกี่ยวกับการซื้อของที่แท้จริงและถูกต้องตามกฎหมาย การ กำหนดให้มีหลักฐานการซื้อหรือการปฏิเสธไม่ให้หักภาษีซื้อกรณีใบกำกับภาษีไม่ถูกต้อง ไม่เป็น การขัดต่อความตกลงขององค์กรการค้าโลก การวิเคราะห์การเก็บภาษีมากกว่า (excess taxation) ตาม Article III:2 จะต้องมีการเปรียบเทียบภาษีที่ใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตใน ประเทศที่แท้จริง โดยชอบด้วยกฎหมาย และเป็นการขายที่มีหลักฐานประกอบ และประเทศ สมาชิกขององค์กรการค้าโลกจะต้องมีสิทธิที่จะสร้างเงื่อนไขเกี่ยวกับการรายงานและการเก็บ รักษาบันทึกต่างๆ เพื่อให้แน่ใจว่าภาษีดังกล่าวเก็บจากการขายที่ชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ไทย อ้างว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทแสดงนัยว่าประเทศสมาชิกจะต้องให้นำภาษี

²⁵³ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 112.

²⁵⁴ Ibid., para. 18.

ซื้อหักออกจากภาษีขายได้ แม้ว่าผู้ขายต่อจะไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการซื้อดังกล่าวเกิดขึ้นจริง จึงจะเป็นการปฏิบัติตามความตกลงขององค์การการค้าโลก²⁵⁵

3.2.1.2.2 คำแก้อุทธรณ์ของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์ขอให้องค์การอุทธรณ์ยื่นตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ฟิลิปปินส์เห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยถูกต้องแล้วโดยการพิจารณา "in excess of" บนพื้นฐานของการเลือกปฏิบัติตามกฎหมาย (de jure discrimination) ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่แตกต่างกันตามกฎหมายซึ่งแม้จะมีแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย (even the slightest difference) ไทยให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศได้รับยกเว้นจากภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับกรณีดังกล่าวไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ส่วนผู้ขายต่อหรือนำเข้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 และแม้ว่าผู้ขายต่อหรือนำเข้าสามารถนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายเพื่อให้ไม่มีภาษีที่ต้องชำระได้ แต่ก็ต้องดำเนินการตามเงื่อนไขที่กำหนด กรณีที่ผู้ขายต่อไม่สามารถนำภาษีซื้อหักออกได้ ได้แก่ กรณีที่ไม่มีการยื่นแบบ ภ.พ. 30 กรณีที่ไม่ขอเครดิตภาษีซื้อในฟอร์ม ภ.พ. 30 กรณีที่ไม่มีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการซื้อ และกรณีที่ไม่นำใบกำกับภาษีที่สมบูรณ์และถูกต้อง หรือกรณีตามมาตรา 82/5 ของประมวลรัษฎากร และการเลือกปฏิบัติตามกฎหมายไม่สามารถที่จะเยียวยาได้โดยการให้ฝ่ายเอกชนสามารถดำเนินการอย่างไรเพื่อที่จะจัดการกับการเลือกปฏิบัติดังกล่าว²⁵⁶

3.2.1.2.3 คำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์

องค์การอุทธรณ์เห็นว่าการพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการของประเทศสมาชิกกับ Article III:2 first sentence ในการพิจารณา "in excess of" ไม่มีเงื่อนไขว่าต้องใช้การทดสอบผลกระทบต่อการค้า (trade effects test) และหากมาตรการดังกล่าวทำให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศอื่นๆ มากกว่าที่ใช้กับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตภายในประเทศ มาตรการดังกล่าวจะขัดกับ Article III:2 first sentence และแม้ว่าภาษีจะมากกว่ากันเพียงเล็กน้อยก็เพียงพอที่จะเป็นการเก็บภาษีมากกว่า "in excess of"²⁵⁷

²⁵⁵ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 19.

²⁵⁶ Ibid., paras. 41-47.

²⁵⁷ Ibid., para. 112, Appellate Body Report, Japan – Alcoholic Beverages II, p.23, DSR 1996:I, 97, at 115.

องค์กรอุทธรณ์เห็นว่ามาตรการของไทยที่เป็นประเด็นทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามาต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากไม่สามารถทำตามเงื่อนไขในการได้มาซึ่งภาษีซื้อซึ่งจำเป็นในการหักออกจากภาษีขายเพื่อให้ไม่มีภาษีที่ต้องชำระ ในทางกลับกัน การยกเว้นจากภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสมบูรณ์แก่ผู้ขายต่อภาษีบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศมั่นใจได้ว่าจะไม่มีความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่ม องค์กรอุทธรณ์จึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ามาตรการของไทยมีผลกระทบต่อความรับผิดภาษีที่ตามมาในบุหรี่นำเข้ามาและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ และไม่เห็นด้วยกับไทยที่กล่าวว่ามาตรการซึ่งมีแต่เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเท่านั้นไม่อยู่ในการพิจารณาตาม Article III:2 first sentence ของความตกลงเขตการค้าเสรี²⁵⁸ องค์กรอุทธรณ์เห็นว่ามาตรการที่ประกอบไปด้วยเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพียงอย่างเดียวอาจมีผลกระทบทางภาวะภาษีในสินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ และอาจพิจารณาภายใต้ Article III:2 ได้ แม้ว่ารายงานขององค์การการค้าโลกในคดีก่อนอาจพิจารณามาตรการที่ประกอบไปด้วยเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับการขายสินค้าภายใต้ Article III:4 ดังอุทธรณ์ของไทย แต่กรณีดังกล่าวก็ไม่ได้แสดงว่าหากเงื่อนไขดังกล่าวทำให้สินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศอยู่ภายใต้ภาษีหรือ ค่าธรรมเนียมภายในประเทศ มาตรการเดียวกันนี้หรือบางแง่มุมของมาตรการนี้จะไม่สามารถพิจารณาภายใต้ Article III:2 ด้วยได้²⁵⁹

ไทยไม่ได้โต้แย้งว่าผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามามีความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อไม่สามารถทำตามเงื่อนไขในการได้มาซึ่งภาษีซื้อ และมาตรการที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงในการเก็บภาษีมากกว่า (risk of excess taxation) อาจเป็นการละเมิด Article III:2 first sentence ไทยโต้แย้งเพียงว่าการให้ผู้ขายต่อปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงในการคำนวณภาวะภาษีและไม่เป็นการละเมิด Article III:2 องค์กรอุทธรณ์เห็นว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการดังกล่าวไม่เพียงสร้างความแตกต่างทางภาวะภาษี แต่ทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามาเท่านั้นที่มีภาระความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นผลตามมาในกรณีที่ไม่สามารถนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายได้ ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามาอยู่ภายใต้ความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้กฎหมายไทย ในขณะที่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไม่ต้องมีความรับผิดดังกล่าวเนื่องจากได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสมบูรณ์ ดังนั้น องค์กรอุทธรณ์จึงเห็น

²⁵⁸ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 114.

²⁵⁹ Ibid., Footnote 144.

ด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ามาตรการของไทยทำให้หมูหรือนำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีภายในประเทศมากกว่าหมูหรือที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศตามความหมายของ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์²⁶⁰

สำหรับที่ไทยต่อผู้ว่าระบบการใช้ภาษีที่หักออกด้วยภาษีขายไม่สามารถกล่าวได้ว่าเป็นการขัดต่อความตกลงขององค์การการค้าโลกเพียงเพราะเอกชนต้องถูกบังคับให้ทำตามเงื่อนไขทางการบริหารจัดการบางอย่าง หรือเพราะการให้เครดิตภาษีที่หักการซื้อหมูหรือที่แท้จริงโดยชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น องค์การอุทธรณ์เห็นว่ากรณีนี้ที่ผู้ขายต่อหมูหรือนำเข้ามีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้มีแค่กรณีดังที่ไทยอ้าง และการให้ผู้ขายต่อสามารถดำเนินการใดเพื่อเลี่ยงไม่ต้องมีภาษีที่ต้องชำระ ไม่เป็นการเปลี่ยนแปลงการประเมินทางกฎหมาย (legal assessment) ว่าหมูหรือนำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีที่มากกว่าหมูหรือที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ องค์การอุทธรณ์เห็นด้วยกับที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทถือตามคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี Korea – Various Measures on Beef²⁶¹ ซึ่งกล่าวในการวิเคราะห์ Article III:4 ว่า “การแทรกแซงของปัจจัยบางประการในทางเลือกของเอกชนไม่ทำให้ประเทศเกาหลีพ้นจากความรับผิดชอบต่าง ๆ ตามความตกลงแกตต์ในการที่ได้จัดตั้งสภาพการแข่งขันที่ต่ำกว่าสำหรับสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่ผลิตในประเทศ”²⁶²

องค์การอุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับที่ไทยกล่าวว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะเป็นการจำกัดความสามารถของประเทศสมาชิกในการบริหารจัดการระบบภาษีอย่างเหมาะสม เหตุที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาว่ามาตรการของไทยไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ไม่ได้มีเหตุจากการมีอยู่ของเงื่อนไขเกี่ยวกับการบริหารจัดการในการนำภาษีที่หักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ แต่เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าวนำมาใช้โดยเฉพาะกับผู้ขายต่อหมูหรือนำเข้าและไม่ได้หักล้างกับความรับผิดชอบทางภาษีที่เกิดขึ้นกับผู้ขายต่อหมูหรือนำเข้าในทุกกรณีโดยอัตโนมัติและเพิกถอนไม่ได้ (automatically and unrevocably)

²⁶⁰ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 116.

²⁶¹ Ibid., para. 117.

²⁶² Ibid., footnote 151 quoting Appellate Body Report on Korea-Beef para. 146. "The intervention of some element of private choice does not relieve Korea of responsibility under the GATT 1994 for the resulting establishment of competitive conditions less favourable for the imported product than for the domestic product".

สมาชิกขององค์การการค้าโลกยังมีอิสระที่จะบริหารจัดการและเก็บภาษีภายในประเทศได้ตราบเท่าที่เห็นว่าเหมาะสม และตราบเท่าที่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:2 การเพิ่มเงื่อนไขทางกฎหมายที่มีผลทำให้มีความรับผิดชอบสำหรับสินค้านำเข้าหากผู้ขายต่ออนุหรือนำเข้าไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขที่จำเป็นในการไม่ต้องรับผิดชอบดังกล่าวได้ แต่กรณีดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความรับผิดชอบในภาษีแก่สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเป็นการขัดต่อ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์²⁶³

องค์การอุทธรณ์ยื่นตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence²⁶⁴

3.2.2 ประเด็นตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์

กรณีประเด็นตาม Article III:4 ไทยอุทธรณ์ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องใน 3 เรื่อง ได้แก่ การพิจารณาและวินิจฉัยว่ามาตรการที่ไทยใช้กับอนุหรือนำเข้าเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) เมื่อเทียบกับอนุหรือนำเข้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ การยอมรับและอ้างอิงหลักฐานที่ฟิลิปปินส์ส่งให้ล่าช้าในการพิจารณาคดีซึ่งเป็นการละเมิดสิทธิโดยชอบในกระบวนการตามกฎหมาย (due process right) และขัดต่อ Article 11 paragraph 15 ในกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และการปฏิเสธข้อต่อสู้ไทยตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์

3.2.2.1 เกณฑ์การพิจารณา “treatment no less favourable”

3.2.2.1.1 อุทธรณ์ของไทย

ไทยอ้างว่าการวิเคราะห์ของการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เป็นไปตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์ ภายใต้บทบัญญัติดังกล่าว การนำระบบกฎเกณฑ์ที่แตกต่างกันนำมาใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศที่เหมือนกันไม่ได้เป็นเครื่องกำหนดว่าสินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่า ประเทศสมาชิกมีสิทธิที่จะปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าต่างออกไปและสามารถกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมหรือซับซ้อนขึ้นตราบเท่าที่เงื่อนไขเหล่านั้นไม่ถึงกับ

²⁶³ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 118.

²⁶⁴ Ibid., para. 119.

เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้วินิจฉัยจากข้อเท็จจริงออกไปจากความมีอยู่ของความแตกต่างของเงื่อนไขนั่นเอง และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเพียงแต่อ้างการความยืดหยุ่นของราคาและรูปแบบการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้บริโภคเป็นเครื่องชี้วัดว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมอาจส่งผลกระทบต่อ (can potentially have) ทางด้านลบ และกล่าวเพียงว่า “ภาวะด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมสามารถ (can) ที่จะสัมพันธ์ได้กับค่าบริหารจัดการต่างๆ ทางธุรกิจ” และ “สามารถ (could) ที่จะให้เกิดผลเป็นการเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันได้” การวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงอยู่เพียงบนพื้นฐานของความเป็นไปทางทฤษฎี (theoretical possibility) ว่าความแตกต่างดังกล่าวอาจเป็นไปได้ที่จะกระทบต่อ (could potentially effect) สถานะการแข่งขันของผู้นำเข้าในทางเสียหาย²⁶⁵

ไทยอ้างว่าแม้ว่าการตรวจสอบการปฏิบัติที่ด้อยกว่า “less favourable treatment” ไม่จำเป็นต้องพิจารณาผลกระทบที่แท้จริง (actual effects) ของมาตรการที่พิพาทที่เกิดขึ้นในตลาด เพียงแค่พิจารณาจากผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้ (potential effect) ตามคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี US-FSC แต่องค์การอุทธรณ์ก็ได้วินิจฉัยว่าการพิจารณาไม่สามารถจะทำได้โดยการกล่าวอ้างโดยทั่วไป (simple assertion) แต่ต้องวิเคราะห์อย่างระมัดระวัง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้แสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติที่ต่างกันเพียงเล็กน้อยสามารถเพิ่มต้นทุนแก่สินค้านำเข้าได้อย่างไร และต้นทุนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวจะกระทบต่อสถานะของผู้นำเข้าในทางเสียหายได้อย่างไร นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้พิจารณาถึงประโยชน์ที่ผู้ขายต่อผู้นำเข้าได้รับโดยผลของเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ เช่น ความเป็นไปได้ที่จะได้ภาษีซื้อเพิ่มเติมซึ่งเกิดจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ขายต่อผู้นำเข้าได้ชำระไปจากการใช้สาธารณูปโภคต่างๆ ค่าใช้จ่ายด้านการบริหารจัดการ และการให้บริการต่างๆ ดังนั้น ไทยจึงเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้วิเคราะห์ว่าความแตกต่างเหล่านี้กระทบอย่างไรกับสถานะการแข่งขันของสินค้านำเข้า²⁶⁶

นอกจากนี้ ไทยไม่เห็นด้วยที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างอิงคำวินิจฉัยในหลายคดี เช่น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสรุปคำวินิจฉัยในคดี US- Section 211 Appropriations Act ว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมโดยปกติ (inherently) แล้วทำให้เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้

²⁶⁵ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 21.

²⁶⁶ Ibid., para. 22.

ตรวจสอบว่ามีความเป็นไปได้ในข้อเท็จจริงที่ภาระที่มากกว่าดังกล่าวทำให้เสียเปรียบในการแข่งขันหรือไม่²⁶⁷

3.2.2.1.2 คำแก้อุทธรณ์ของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์เห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยถูกต้องแล้วว่าการที่ไทยกำหนดเงื่อนไขบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะแก่ผู้ขายตบหูหรี่นำเข้าเป็นการขัดต่อ Article III:4 ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากเพียงแค่ออกาสที่สินค้านำเข้าจะพบกับอุปสรรคที่มากกว่าสินค้านำเข้าที่ผลิตในประเทศก็เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) ตามปกติ (inherently) และการกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมแก่เฉพาะสินค้านำเข้าทำให้เกิดการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันอันเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าตามปกติ (inherently) เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าวเป็นอุปสรรคต่อการตัดสินใจอย่างอิสระของผู้ค้าระหว่างสินค้านำเข้าในประเทศและสินค้านำเข้าบนพื้นฐานข้อพิจารณาทางการค้าเท่านั้น กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องไต่สวนไปถึงผลกระทบของการปฏิบัติซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติ (impact of the discriminatory treatment) หรือผลกระทบทางการค้า (trade effects) ของการปฏิบัติดังกล่าว กรณีดังกล่าวต่างจากการกรณีที่มีการใช้เงื่อนไขที่แตกต่างกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าภายในประเทศ ซึ่งต้องมีการตรวจสอบเชิงลึกไปว่ากรณีดังกล่าวมีผลเป็นการรบกวนการแข่งขันที่เสมอภาคและมีประสิทธิภาพในทางเสียหายต่อสินค้านำเข้าและทำให้เกิดการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าหรือไม่²⁶⁸

นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้พิจารณาว่าบุนหรี่นำเข้าและบุนหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศมีการแข่งขันที่ใกล้ชิดกันมาก กรณีดังกล่าวหมายความว่า การปฏิบัติที่ไม่เสมอภาคทางการเงิน (unequal fiscal treatment) ก็เพียงพอที่จะกระทบต่อความเสมอภาคของสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกัน และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยถูกต้องแล้วในความสัมพันธ์ระหว่างผลกระทบของเงื่อนไขกับค่าดำเนินการธุรกิจ และผลกระทบต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ และกรณีดังกล่าวเป็นการจำกัดโอกาสของบุนหรี่นำเข้านอกจากนี้ การปฏิบัติที่เป็นประโยชน์แก่สินค้านำเข้าในกรณีหนึ่งไม่สามารถเป็นเหตุให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าในกรณีอื่นมีความชอบธรรมได้²⁶⁹

²⁶⁷ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 23.

²⁶⁸ Ibid., paras. 49 - 50.

²⁶⁹ Ibid., para. 51.

3.2.2.1.3 คำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์

การพิจารณาความไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 ต้องมีการพิสูจน์ดังต่อไปนี้ 1. สินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศเป็นสินค้าเหมือนกัน 2. มาตรการที่เป็นประเด็นเป็นกฎหมาย ระเบียบ หรือเงื่อนไขที่กระทบต่อการขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย หรือการใช้สินค้าที่พิพาท และ 3. การปฏิบัติที่สินค้านำเข้าได้รับนั้นด้อยกว่าการปฏิบัติต่อสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ไทยอุทธรณ์เฉพาะการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในเรื่องการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าที่ด้อยกว่าการปฏิบัติต่อสินค้าที่เหมือนกันในประเทศ²⁷⁰

ในการตีความ "treatment no less favourable" องค์กรอุทธรณ์ได้อ้างถึงคดี Korea-Beef ซึ่งวินิจฉัยว่า การวิเคราะห์ว่ามาตรการที่เป็นประเด็นเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่ากับสินค้านำเข้าหรือไม่ ต้องพิจารณาได้ว่ามาตรการดังกล่าวเปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันในตลาดที่เกี่ยวข้องในทางเสียหายแก่สินค้านำเข้า (modifies the conditions of competition in the relevant market to the detriment of imported products) และความแตกต่างในรูปแบบ (a formal difference) ในการปฏิบัติระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศไม่จำเป็นและไม่เพียงพอที่จะแสดงว่ามาตรการดังกล่าวขัดต่อ Article III:4 ของความตกลงแกตต์ ดังนั้น ข้อเท็จจริงที่ประเทศสมาชิกได้สร้างความแตกต่างในกฎเกณฑ์ที่ใช้ในสินค้านำเข้าและสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศไม่เพียงพอที่จะวินิจฉัยว่าสินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าตาม Article III:4 หรือไม่ แต่สิ่งที่สำคัญคือความแตกต่างของกฎเกณฑ์เปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันทำให้เกิดความเสียหายแก่สินค้านำเข้าหรือไม่ หากใช่แล้ว การปฏิบัติที่ต่างนั้นก็เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable) ตามความหมายของ Article III:4 ของความตกลงแกตต์²⁷¹

การวิเคราะห์ดังกล่าวต้องใช้ในการตรวจสอบอย่างระมัดระวังโดยละเอียดบนพื้นฐานของแรงกระทบในสาระสำคัญและผลของมาตรการดังกล่าว (fundamental thrust and effect of the measure itself) รวมทั้ง นัยของมาตรการต่อสภาพการแข่งขันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ การวิเคราะห์นี้ไม่จำเป็นต้องอยู่บนหลักฐานเชิงประจักษ์

²⁷⁰ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para.127.

²⁷¹ Ibid., para.128.

(empirical evidence) จากผลกระทบที่แท้จริงของมาตรการที่เป็นประเด็นต่อตลาดภายในประเทศสมาชิก แต่สามารถนำหลักฐานดังกล่าวมาพิจารณาได้²⁷²

องค์การอุทธรณ์เห็นว่าการพิจารณาการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) ไม่ควรติดอยู่กับการประเมินระดับความเป็นไปได้ (degree of likelihood) ของผลกระทบในทางเสียหายของสภาพการแข่งขันที่อาจเกิดขึ้น แต่ควรพิจารณาจากรูปแบบโครงสร้าง และการดำเนินการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของมาตรการที่เป็นประเด็นอย่างรอบคอบ การพิจารณาอย่างละเอียดไม่จำเป็นต้องอาศัยหลักฐานเกี่ยวกับผลกระทบที่แท้จริง (actual effect) ของมาตรการดังกล่าวในตลาด อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวจะต้องปรากฏความสัมพันธ์อย่างแท้จริง (genuine relationship) ระหว่างมาตรการที่เป็นประเด็นและผลกระทบในทางเสียหายต่อโอกาสการแข่งขันของสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศเพื่อสนับสนุนว่าสินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่า²⁷³

นอกจากนี้ องค์การอุทธรณ์อธิบายว่าการใช้คำว่า "potentially" ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้แปลว่าการวินิจฉัยว่ามีการปฏิบัติที่แตกต่างซึ่งกระทบต่อสภาพการแข่งขันในทางเสียหายจะเป็นการวินิจฉัยที่ไม่มีน้ำหนักหรืออยู่บนพื้นฐานของความเป็นไปได้ทางทฤษฎีดังที่ไทยกล่าวอ้าง แต่การใช้คำดังกล่าวแสดงถึงความเข้าใจของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ามาตรการที่ได้แย้งในตลาดอาจประเมินจากผลกระทบที่เป็นไปได้ (potential) ต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าดังในคดี US-FSC ซึ่งไม่จำเป็นต้องพิจารณาผลกระทบอย่างแท้จริง (actual effects) ของมาตรการดังกล่าวเท่านั้น²⁷⁴

องค์การอุทธรณ์เห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้บกพร่องในการอ้างถึงหลักฐานทางเศรษฐศาสตร์ในการพิจารณาการปฏิบัติที่ด้อยกว่า การใช้หลักฐานดังกล่าวของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเป็นเพียงการยืนยันว่าเงื่อนไขด้านการบริหารเพิ่มเติมอาจมีผลกระทบในทางเสียหายต่อสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากสินค้าเหล่านี้มีการแข่งขันที่ใกล้ชิดกันมากในตลาดของไทย และอาจกระทบต่อการตัดสินใจของผู้

²⁷² Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 129.

²⁷³ Ibid., para.134.

²⁷⁴ Ibid., para.135.

ซื้อบุหรี่เพราะภาวะการบริหารจัดการเพิ่มเติมอาจสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทางธุรกิจซึ่งทำให้เปลี่ยนสภาพการแข่งขันทางเสียหายแก่บุหรือนำเข้าได้²⁷⁵

อย่างไรก็ตาม ในอุทธรณ์ที่ไทยอ้างว่าผู้ขายตบุงหรือนำเข้าได้รับผลประโยชน์ทางการเงินต่างๆ จากเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติม องค์การอุทธรณ์เห็นว่าข้อโต้แย้งดังกล่าวของไทยเป็นการตอบคำถามคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในการประชุม และไทยไม่ได้แสดงหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างดังกล่าว ดังนั้น กรณีจึงไม่มีฐานใดๆ ในการต่อสู้ของไทยในอุทธรณ์ที่องค์การอุทธรณ์จะต้องพิจารณาข้อโต้แย้งนี้²⁷⁶

องค์การอุทธรณ์ยืนตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมในสินค้านำเข้าเป็นการปฏิบัติที่ต่ำกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศ

3.2.2.2 ประเด็นตาม Article 11 ของ Dispute Settlement Understanding เรื่องการปฏิบัติของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกรณีหลักฐานของฟิลิปปินส์ลำดับที่ 289

3.2.2.2.1 อุทธรณ์ของไทย

ไทยต่อสู้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทละเมิดสิทธิในสุภานิติกระบวนการ (due process rights) ของไทยและได้กระทำการขัดกับ Article 11 ของ Dispute Settlement Understanding paragraph 15 โดยการยอมรับและอ้างอิงหลักฐานของฟิลิปปินส์ลำดับที่ 289 ซึ่งมีการยื่นโดยฟิลิปปินส์ในขั้นตอนสุดท้ายของการพิจารณา และไม่ให้สิทธิไทยในการแสดงความเห็นต่อหลักฐานดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ใช้หลักฐานนี้ในการพิจารณาวินิจฉัยตาม Article III:4 ด้วย ไทยจึงขอให้องค์การอุทธรณ์กลับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่วินิจฉัยว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์²⁷⁷

การละเมิดสุภานิติกระบวนการ (due process) เป็นเรื่องสำคัญเนื่องจากคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้กล่าวในรายงานระหว่างกาล (Interim report) ว่าการขายบุหรือนำเข้าไม่ต้องมีการรายงานในรูปแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 โดยอ้างอิงจากความเห็นของผู้เชี่ยวชาญตามหลักฐานของฟิลิปปินส์ลำดับที่ 289 เพียงเท่านั้น แม้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะได้ตัด

²⁷⁵ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para.137.

²⁷⁶ Ibid., para. 139.

²⁷⁷ Ibid., para. 24.

การอ้างอิงดังกล่าวออกจากรายงาน หลักฐานดังกล่าวก็เป็นเพียงหลักฐานเดียวที่อ้างถึงในรายงานสุดท้าย (final report) ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และในการพิสูจน์ของฟิลิปปินส์ หลักฐานดังกล่าวจึงควรให้ความสำคัญอย่างยิ่ง โดยไทยไม่จำเป็นต้องมีคำร้องขอเพื่อได้สิทธิตอบโต้หลักฐานดังกล่าว²⁷⁸

ไทยเห็นว่าหลักฐานดังกล่าวเป็นเพียงคำให้การของผู้เชี่ยวชาญ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงควรเคารพในการตีความกฎหมายของไทยซึ่งตีความว่าการขาดหลักฐานต้องรายงานในรูปแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ด้วยเช่นกัน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้พิจารณาว่าการแสดงหลักฐานเบื้องต้นต้องกระทำระหว่างกระบวนการขั้นแรกของกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และตาม Article 12.1 ของ Dispute Settlement Understanding คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องปฏิบัติตามวิธีการทำงานของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งกฎเกณฑ์ทั่วไปตาม paragraph 15 ของวิธีการทำงานดังกล่าวกำหนดว่า หลักฐานไม่สามารถยื่นภายหลังการประชุมในสาระสำคัญครั้งแรก (first substantive meeting) ได้ และหลักฐานอาจยื่นภายหลังระยะเวลาที่กำหนดได้เพียงในกรณีพิเศษ ซึ่งต้องมีเหตุผลที่ดีและคู่กรณีอีกฝ่ายได้รับโอกาสที่จะแสดงความเห็น²⁷⁹

3.2.2.2.2 คำแก้อุทธรณ์ของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ปฏิบัติตามหน้าที่ตาม Article 11 ของ DSU แล้วโดยเคารพต่อสิทธิในกระบวนการพิจารณาโดยชอบของไทย ฟิลิปปินส์อ้างว่า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้ให้นำหนักกับหลักฐานดังกล่าวในการวินิจฉัย และความเห็นผู้เชี่ยวชาญในหลักฐานดังกล่าวเป็นไปตาม paragraph 15 ของวิธีการทำงานของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงไม่ต้องให้ฟิลิปปินส์แสดง

²⁷⁸ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 25.

²⁷⁹ Ibid., paras. 26-28. Paragraph 15 of the panel's Working Procedures provides:

The parties shall submit all factual evidence to the panel no later than the first substantive meeting, except with respect to factual evidence necessary for purposes of rebuttals, answers to questions or comments on answers provided by each other. Exceptions to this procedure will be granted where good cause is shown. In such cases, the other party shall be accorded a period of time for comment, as appropriate.

เหตุผลที่ดีในการยอมรับหลักฐานดังกล่าวหรือให้โอกาสไทยในการแสดงความเห็นต่อหลักฐานนี้ ตาม paragraph 15²⁸⁰

3.2.2.2.3 คำตัดสินขององค์กรอุทธรณ์

หลักฐานของฟิลิปปินส์ลำดับที่ 289 มีการยื่นต่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ในขั้นสุดท้ายของการดำเนินคดี และประกอบไปด้วยความเห็นของนักกฎหมายภาษีอากรของไทย เกี่ยวกับประเด็นว่าผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศจำเป็นต้อง รายงานการขายบุหรี่ที่ผลิตในประเทศในรูปแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 หรือไม่ ประเด็นดังกล่าวเป็นประเด็น ที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายโต้แย้งกันในกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ซึ่ง ฟิลิปปินส์อ้างว่าผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องรายงานเฉพาะกรณีการขายต่อหรือนำเข้า แต่ไม่ ต้องรายงานกรณีบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ แต่ไทยอ้างว่าการขายต่อทั้งบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศและ บุหรือนำเข้าต้องรายงานในรูปแบบฟอร์มดังกล่าวด้วย และในที่สุดคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็น ด้วยกับฟิลิปปินส์ เงื่อนไขการรายงานการขายต่อหรือนำเข้าในรูปแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ซึ่งการขายต่อ บุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศไม่ต้องรายงานดังกล่าว จึงเป็นเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ เพิ่มเติมที่พิจารณาโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในการวิเคราะห์ความสอดคล้องตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์²⁸¹

ก่อนการแสดงหลักฐานของฟิลิปปินส์ลำดับที่ 289 คู่กรณีแต่ละฝ่ายได้แสดง หลักฐานเพื่อสนับสนุนข้ออ้างของตนในประเด็นว่าการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศต้องรายงานใน ฟอร์ม ภ.พ. 30 หรือไม่ ไทยได้ยื่นแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ประกอบกับคำแนะนำที่ให้แก่อธิบดีกรมศุลกากร ในการออกแบบฟอร์มและตัวอย่างของแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ที่มีการยื่นโดยผู้จดทะเบียนภาษี ในการ ยื่นครั้งที่สอง ฟิลิปปินส์ได้ยื่นความเห็นของผู้เชี่ยวชาญและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ปี 2543 และความเห็นของผู้เชี่ยวชาญฉบับที่สองในการแถลงการณ์เปิดการประชุมครั้งที่สองของ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ขอให้ไทยแสดงความเห็นต่อ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ยื่นโดยฟิลิปปินส์ ในการตอบคำถาม ไทยได้ยื่นส่วนหนึ่ง ของคำอธิบายประมวลรัษฎากรปี 2549 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรปี 2538 และ คู่กรณีแต่ละฝ่ายได้แสดงความเห็นในการตอบคำถามของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ในขั้น

²⁸⁰ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 52-54.

²⁸¹ Ibid., para. 142.

สุดท้ายของการพิจารณา ฟิลิปปีนส์ได้โต้ตอบหลักฐานของไทยในการแสดงความเห็นของ ฟิลิปปีนส์ โดยเฉพาะในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรปี 2538 และในการกระทำดังกล่าว ได้ยื่นความเห็นของผู้เชี่ยวชาญฉบับที่ 3 ซึ่งเป็นประเด็นพิพาทตามอุทธรณ์นี้²⁸²

องค์กรอุทธรณ์ไม่เห็นว่าการปฏิบัติของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต่อ หลักฐานของฟิลิปปินส์ลำดับที่ 289 จะเป็นการละเมิดสิทธิในศุภนิติกระบวนการ (due process rights) กรณีดังกล่าวไทยอาจร้องขอโอกาสในการตอบโต้เมื่อฟิลิปปินส์ได้แสดงหลักฐานข้างต้นได้ แต่ไทยไม่ได้ดำเนินการดังกล่าว แม้ว่าการแสดงหลักฐานดังกล่าวจะกระทำในขั้นตอนท้ายของ กระบวนการพิจารณาคดี แต่หลักฐานนี้ไม่ได้ยกขึ้นหรือเกี่ยวข้องกับประเด็นใหม่ซึ่งไทยไม่เคยรับรู้ หรือไม่เคยมีการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมาก่อน และหลักฐาน ดังกล่าวไม่ใช่หลักฐานเดียวที่สนับสนุนข้อสรุปของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าในการขาย ต่อบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศไม่ต้องรายงานในแบบ ภ.พ. 30 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท อาจจะไม่เลือกที่จะปฏิเสธหลักฐานดังกล่าวได้หรือให้ไทยมีโอกาสในการตอบโต้ แต่ คณะกรรมการ วินิจฉัยข้อพิพาท ก็มีได้ทำเช่นนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากเหตุการณ์ต่างๆแล้ว องค์กร อุทธรณ์เห็นว่า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ไม่ได้ละเมิดการคุ้มครองเรื่องกระบวนการโดยชอบ ด้วยกฎหมายของไทยในคดีนี้ องค์กรอุทธรณ์จึงพบว่าไทยไม่สามารถแสดงได้ว่าคณะกรรมการ วินิจฉัยข้อพิพาท ไม่ปฏิบัติตามกระบวนการโดยชอบและหน้าที่ตาม Article 11 ของ Dispute Settlement Understanding ในการทำการประเมินอย่างภาวะวิสัย (objective analysis) โดยการ ยอมรับและถือตามหลักฐาน ของฟิลิปปินส์ลำดับที่ 289 โดยไม่ให้โอกาสไทยในการแสดง ความเห็นต่อหลักฐานนั้น²⁸³

3.2.2.3 ประเด็นข้อต่อสู้ของไทยตาม Article XX(d)

3.2.2.3.1 อุทธรณ์ของไทย

ไทยร้องขอให้องค์กรอุทธรณ์กลับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ที่วินิจฉัยว่าไทยไม่สามารถทำหน้าที่พิสูจน์ข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์ได้ เนื่องจากคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้ทำการวิเคราะห์โดยถูกต้อง และขอให้องค์กร

²⁸² Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 143.

²⁸³ Ibid., paras. 160-161.

อุทธรณ์กลับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเรื่องความไม่สอดคล้องของมาตรการทางภาษีของไทยตาม Article III:4 ของความตกลง²⁸⁴

ไทยได้แย้งว่ากรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมทางภาษีไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 เงื่อนไขดังกล่าวเป็นไปตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าวมีความจำเป็นเพื่อรักษาการปฏิบัติตามหน้าที่ในการเสียภาษีซึ่งมีเพื่อป้องกันการลักลอบนำเข้าและการหลีกเลี่ยงภาษีของบุหรี่ปลอมและบุหรี่เถื่อน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีนี้ไม่ได้แสดงว่ากฎหมายหรือระเบียบของไทยใดที่เงื่อนไขการบริหารจัดการเพิ่มเติมได้รักษาการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเพียงอ้างถึง Section VII.F.6(b)(ii) ของรายงานซึ่งกล่าวว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการดังกล่าวขัดกับความตกลง Article III:4 ของความตกลงแกตต์ ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงผิดพลาดในการสรุปว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการของไทยไม่เป็นไปตาม Article XX(d) เพราะว่าเงื่อนไขดังกล่าวขัดต่อ Article III:4 ของแกตต์²⁸⁵

3.2.2.3.2 คำแก้อุทธรณ์ของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์เห็นว่ามาตรการของไทยเป็นการประกันการปฏิบัติตามมาตรการที่ขัดกับองค์การการค้าโลกเนื่องจากเป็นมาตรการดังกล่าวให้การปฏิบัติที่แตกต่างระหว่างบุหรี่ที่ผลิตในประเทศกับบุหรือนำเข้า²⁸⁶

3.2.2.3.3 คำตัดสินขององค์กรอุทธรณ์

องค์กรอุทธรณ์เห็นข้อบกพร่องที่สำคัญของไทยในการต่อสู้ตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์ใน 4 เรื่อง ประการแรก ไทยไม่ได้อ้างว่าการปฏิบัติที่แตกต่าง (differential treatment) สำหรับบุหรือนำเข้าเมื่อเทียบกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศภายใต้มาตรการที่เป็นประเด็นเป็นไปตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) แต่ไทยอ้างว่าเงื่อนไขด้านการบริหารเกี่ยวกับความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่ม (administrative requirement relating to VAT) เป็นไปตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์ ประการที่สอง ไทยไม่สามารถที่จะชี้ให้เห็นว่ากฎหมายหรือระเบียบใด

²⁸⁴ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 29.

²⁸⁵ Ibid., para. 30.

²⁸⁶ Ibid., para. 55.

“laws or regulations” ที่มาตรการที่เป็นประเด็นรักษาการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าว และไทยไม่ได้พยายามที่จะแสดงว่ากฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลงแกตตีปี 1994 ไทยไม่ได้แสดงถึงองค์ประกอบประการที่สามเรื่องความจำเป็น “necessity” และองค์ประกอบประการที่สี่ใน ส่วน Chapeau ของความตกลงแกตตี Article XX โดยใน ส่วน การ พิสูจน์เรื่องความจำเป็นใน necessity test ไทยกล่าวอ้างเพียงว่าเงื่อนไขเรื่องการรายงานต่างๆเป็น ความจำเป็นเพื่อการบังคับใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย และเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ เพิ่มเติมดังกล่าวมีความจำเป็นเพราะว่าเป็นการยากที่จะบริหารจัดการระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ ต้องให้ผู้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรักษาและยื่นรายงานเกี่ยวกับรายได้และรายจ่าย แบบฟอร์ม ภ.พ. 30 และเงื่อนไขอื่นๆ ไทยไม่ได้อธิบายเพิ่มเติมและไม่ได้นำเสนอพยานหลักฐานเพื่อสนับสนุนข้ออ้าง ดังกล่าว กรณีการพิสูจน์ตาม Chapeau ของ Article XX ไทยอ้างถึงเพียงครั้งเดียวว่าเนื่องจาก มาตรการเหล่านี้ใช้กับสินค้าทุกอย่างทั้งนำเข้าและที่ผลิตในประเทศภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการเหล่านี้จึงไม่ได้ใช้ในลักษณะที่เป็นตามอำเภอใจ หรือเลือกปฏิบัติโดยไม่มีเหตุผล หรือ เป็นการกีดกันโดยแอบแฝงในการค้าระหว่างประเทศซึ่งไม่เพียงพอที่จะแสดงว่าเงื่อนไขด้านการ บริหารเพิ่มเติมเป็นไปตามเงื่อนไขของ Article XX ของความตกลงแกตตี²⁸⁷

ในความเห็นขององค์กรอุทธรณ์ ข้ออ้างและหลักฐานที่ไทยนำเสนอไม่ครบ องค์ประกอบของข้อโต้แย้งตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตตี ดังนั้น องค์กรอุทธรณ์จึง พบว่าไทยไม่สามารถแสดงในเบื้องต้นได้และไม่สามารถที่จะแสดงได้ว่าเงื่อนไขด้านการบริหาร จัดการเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นไปตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตตี²⁸⁸

3.2.3 ประเด็นตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตตี

ไทยร้องขอให้องค์กรอุทธรณ์กลับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่ วินิจฉัยว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article X:3(b) ของความตกลงแกตตีโดยการไม่ดำรงไว้หรือ จัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการสำหรับการทบทวนอย่างอิสระในกรณีคำสั่งการวางประกันค่า ภาษีอากร ไทยต่อสู้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยไม่ถูกต้องในการพิจารณาว่าการมี คำสั่งให้วางประกันเพื่อนำสินค้าออกในระหว่างที่ยังไม่มีการประเมินอากรในขั้นที่สุดเป็นการ กระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร (administrative action relating to customs matters)

²⁸⁷ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 179.

²⁸⁸ Ibid., para. 180.

ตามความหมายของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ ในกรณีที่ต้องคุ้มครองทรัพย์สินที่ผิดกฎหมายนี้ ไทยต่อสู้ว่าไทยได้ปฏิบัติตามหน้าที่ตาม Article X:3(b) แล้วโดยการให้สิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งวางประกันเมื่อมีการประเมินอากรในขั้นที่สุดแล้ว

3.2.3.1 การตีความคำว่า “administrative action relating to customs matters”

3.2.3.1.1 อุทธรณ์ของไทย

ไทยอ้างว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่อยู่ในขอบเขต Article X:3(b) จากการพิจารณาจากความหมายโดยทั่วไป บริบท เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา ดังต่อไปนี้²⁸⁹

เมื่อพิจารณาจากความหมายโดยทั่วไปของการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร (administrative action relating to customs matters) ไม่รวมถึงมาตรการชั่วคราว (provisional measures) เช่น การวางประกันทางศุลกากร เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

(1) ความหมายตามพจนานุกรมใช้ไม่ได้กับกรณีนี้ เพราะเป็นไปไม่ได้ที่การกระทำของฝ่ายปกครองเกี่ยวกับศุลกากรทุกอย่างจะถือเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร (administrative action relating to customs matters) กรณีดังกล่าวจึงต้องประเมินจากเหตุการณ์แวดล้อม (surrounding circumstances) ดังเช่นในคดี EC- Chicken Cuts เพื่อประเมินเจตนาร่วมของคู่สัญญาได้อย่างเหมาะสม

(2) การให้วางประกันมีลักษณะที่เป็นการชั่วคราว (provisional character) ซึ่งอยู่นอกขอบเขตของ Article X:3(b) ดังในคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์คดี US-shrimp (Thailand)/ US-Customs Bond Directive ซึ่งมองว่าหลักประกัน (security) เป็นหน้าที่ข้างเคียง (accessory/ancillary obligations) มาตรการเกี่ยวกับการวางประกันจึงควรถือเป็นส่วนประกอบของการกำหนดความรับผิดชอบอากรในขั้นสุดท้ายมากกว่าคำสั่งที่แยกต่างหาก

²⁸⁹ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 31-40.

(3) การให้คัดค้านคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจะมีผลเป็นการแทรกแซงกระบวนการตัดสินใจของผู้บริหารศุลกากรอย่างไม่ถูกต้องโดยเป็นการจำกัดอำนาจของหน่วยงานที่มีอำนาจในการประเมินอากรดังกล่าว

เมื่อพิจารณาจากบริบทของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ การยอมรับหลักประกัน (acceptance of guarantees) ตาม Article 13 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรไม่อยู่ในขอบเขตของการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร (administrative action relating to customs matters) จากบริบท เช่น Article X:1 และ Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์

(1) Article X:1 ของความตกลงแกตต์ครอบคลุมถึงมาตรการหลายรูปแบบ เช่น กฎหมาย ระเบียบ คำตัดสิน และคำสั่งฝ่ายปกครองที่ใช้โดยทั่วไป แต่บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้อ้างถึงหลักประกันหรือหลักทรัพย์อื่นๆ แสดงว่าผู้ร่างไม่ได้ประสงค์ให้รวมคำตัดสินเรื่องหลักประกันซึ่งมีลักษณะชั่วคราวให้อยู่ในขอบเขตของ Article X:3(b) ด้วย

(2) Article 13 ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรซึ่งเกี่ยวกับการนำสินค้าออกจากอารักขาศุลกากรเมื่อมีการวางประกันโดยเฉพาะ ไม่ได้กำหนดให้มีสิทธิอุทธรณ์การวางประกันด้วย แสดงว่าไม่มีสิทธิดังกล่าว หากผู้ร่างต้องการที่จะให้มีสิทธิอุทธรณ์ก็คงจะกล่าวถึงไปแล้ว ประกอบกับ Article 11 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรซึ่งบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ให้สิทธิอุทธรณ์แก่เฉพาะกรณีประเมินราคาศุลกากร โดยไม่กล่าวถึงการอุทธรณ์คำตัดสินหลักประกันด้วย ซึ่งแสดงให้เห็นว่าไม่เจตนาจะให้สิทธิอุทธรณ์การวางประกันได้

(3) นอกจากนี้ Article 7 Article 9.5 และ Article 13 ของความตกลงว่าด้วยการทุ่มตลาดก็ไม่ได้ให้สิทธิอุทธรณ์กรณีเป็นมาตรการชั่วคราว (provisional measure) หรือกรณีหลักประกันประเภท new shipper guarantee

เมื่อพิจารณาจากเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา หลักศุนีนิติกระบวนการ (due process) ซึ่งเป็นหลักการสำคัญใน Article X:3 ของความตกลงแกตต์ไม่ได้รวมถึงการให้สิทธิอุทธรณ์มาตรการที่มีลักษณะชั่วคราว (provisional measure) และไม่ได้กำหนดไว้ตายตัวกรณีดังกล่าวจึงต้องพิจารณาในแต่ละกรณีไป และต้องพิจารณาถึง doctrine of ripeness และการเคารพในความเชี่ยวชาญของหน่วยงานที่บริหารจัดการด้วย

3.2.3.1.2 คำแก้อุทธรณ์ของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์อ้างว่าการวางหลักประกันมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินศุลกากร แต่เป็นมาตรการที่แยกต่างหากจากการประเมินราคาศุลกากร ทั้งนี้ ฟิลิปปินส์อ้างคำวินิจฉัยในคดี Columbia- Ports of Entry และฟิลิปปินส์เห็นว่ากรวางประกันเป็นมาตรการที่สิ้นสุดแล้ว (final) โดยสร้างเงื่อนไขทางกฎหมายที่แน่นอนให้ผู้นำเข้าอาจนำสินค้าของตนออกจากศุลกากรได้และมีผลตามมาโดยทันทีต่อผู้นำเข้าและการเข้าสู่ตลาด²⁹⁰

ฟิลิปปินส์เห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่ตัดสินว่าการไม่มีคำว่า "final" ใน Article X:3(b) แสดงว่าการทบทวนโดยอิสระ (independent review) ภายใต้ Article X:3(b) ไม่ได้จำเป็นต้องจำกัดเพียงการกระทำทางบริหารที่สิ้นสุด (final administrative actions) และการใช้คำว่า "customs matters" มิใช่ "customs value" ใน Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรแสดงว่าขอบเขตของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์กว้างกว่า Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร²⁹¹

3.2.3.1.3 คำตัดสินขององค์กรอุทธรณ์

องค์กรอุทธรณ์พิจารณาว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยอยู่ในความหมายของการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร "administrative action relating to customs matters" ตามความหมายของ Article X:3(b) หรือไม่ คำว่า "action" หมายความว่า สิ่งที่ได้ทำลงไป การกระทำ และการกระทำ หรือคำสั่งของหน่วยงานฝ่ายบริหาร หรือหน่วยงานฝ่ายนิติบัญญัติ หรือโดยหน่วยงานที่มีอำนาจเหนือรัฐ คำว่า "administrative" หมายความว่า เกี่ยวกับสาขาของฝ่ายบริหารของรัฐหรือเกี่ยวกับหน่วยงานรัฐ ความหมายตามพจนานุกรมของ "administrative action" คือ การกระทำหรือคำตัดสินของฝ่ายบริหารของรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐ²⁹² คำว่า "customs" หมายถึง อากรที่เก็บในสินค้าเข้าเป็นรายได้ทางหนึ่งของรัฐ อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกัน (International Convention in the Simplification and Harmonization of Customs Procedures or the Revised Kyoto Convention) ให้ความหมายของคำว่า "customs" คือ การดำเนินการของรัฐเกี่ยวกับการบริหาร

²⁹⁰ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 59.

²⁹¹ Ibid., para. 60.

²⁹² Ibid., para. 192.

จัดการศุลกากร การเก็บอากรและภาษี ซึ่งมีความรับผิดชอบในการนำกฎหมายและระเบียบต่างๆ เกี่ยวกับการนำเข้า การส่งออก การขนย้ายหรือการเก็บสินค้ามาใช้ คำว่า "matter" หมายถึง สิ่งต่างๆ เรื่องต่างๆ²⁹³ และคำว่า "relating to" หมายถึง มีความเกี่ยวข้องกับหรือเกี่ยวกับ ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้อ้างถึงการตีความ "related to" ตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) ขององค์การอุทธรณ์ซึ่งต้องมีความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างมาตรการกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการนั้น โดยมาตรการจะต้องไม่กว้างจนไม่ได้สัดส่วนของขอบเขตมาตรการนั้น และต้องมีความสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ดังกล่าว ในบริบทของ Article X:3(b) องค์การอุทธรณ์เห็นว่ามาตรการจะต้องมีความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลกับเรื่องศุลกากรจึงจะอยู่ในขอบเขตของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์²⁹⁴

ความหมายของการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร "administrative action relating to customs matters" จากบริบทของ Article X:3(b) second sentence ที่กล่าวถึงหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหาร (agencies entrusted with administrative enforcement) ความหมายของ "administrative action relating to customs matters" จึงเป็นการกระทำโดยหน่วยงานที่บังคับทางบริหารในการนำกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องไปใช้ จากวลี "appeals to be lodged by importer" แสดงว่าเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารที่มีผลกระทบต่อผู้นำเข้า²⁹⁵ เมื่อพิจารณาบริบทที่เกี่ยวข้องตาม Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งระบุว่า "บทบัญญัติของประเทศสมาชิกต้องให้มีสิทธิการอุทธรณ์ในเรื่องการกำหนดราคาศุลกากรโดยไม่มีโทษ แก่ผู้นำเข้าหรือบุคคลอื่นที่ต้องชำระอากร" บทบัญญัตินี้ดังกล่าวระบุเจาะจงเฉพาะในเรื่องการกำหนดราคาศุลกากร แต่ Article X:3(b) ไม่ได้เจาะจงไว้ในเรื่องใดโดยเฉพาะซึ่งแสดงให้เห็นว่า Article X:3(b) ไม่ได้จำกัดเฉพาะการกระทำฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องกับศุลกากรบางประเภท กรณีที่ไทยอ้างบทบัญญัติในความตกลงว่าด้วยการทุ่มตลาดในการตีความ องค์การอุทธรณ์เห็นว่ามี ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างอากรศุลกากรและอากรตอบโต้การทุ่มตลาด และไม่เห็นว่าการทุ่มตลาดจะมีความเกี่ยวข้องในการตีความ Article X:3(b)²⁹⁶

²⁹³ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 193.

²⁹⁴ Ibid., para. 194.

²⁹⁵ Ibid., para. 195.

²⁹⁶ Ibid., paras. 197-201.

เมื่อพิจารณาตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ ความตกลงแกตต์ Article X:3(b) มีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ที่สำคัญเพื่อให้เกิดศุภนิติกระบวนการ (due process) เกี่ยวกับศุลกากร จากคดี EC-selected Customs matters องค์การอุทธรณ์วินิจฉัยว่า Article X:3 ของความตกลงแกตต์มีเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ค้าขายซึ่งได้รับผลเสียหายจากคำตัดสินของหน่วยงานฝ่ายบริหารสามารถที่จะขอให้คำตัดสินที่ทำให้เกิดความเสียหายดังกล่าวมีการทบทวนได้ องค์การอุทธรณ์พบว่าบทบัญญัตินี้ก่อตั้งมาตรฐานขั้นต่ำบางประการเรื่องความโปร่งใสและความเป็นธรรมของวิธีพิจารณาในการบริหารจัดการกฎเกณฑ์ทางการค้าของประเทศสมาชิก ในขณะที่องค์การอุทธรณ์รับรู้ถึงดุลยพินิจของประเทศสมาชิกในการออกแบบและบริหารจัดการกฎหมายและระเบียบของตนเอง องค์การอุทธรณ์เห็นว่า Article X:3 ของความตกลงแกตต์มีเพื่อให้แน่ใจว่าประเทศสมาชิกได้ให้ความคุ้มครองสิทธิในกระบวนการโดยชอบตามกฎหมายแก่ผู้ค้าในแต่ละราย องค์การอุทธรณ์จึงไม่พบว่ามีความผิดพลาดในข้อค้นพบของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ว่าการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร "administrative action relating to customs matters" รวมถึงการกระทำหลายประเภทที่ใช้กฎหมายที่มีความสัมพันธ์อย่างมีเหตุผลกับเรื่องศุลกากร นอกจากนี้ Article X:3(b) กล่าวถึงคณะตัดสินที่เป็นศาล อนุญาโตตุลาการ หรือคณะตัดสินของฝ่ายบริหาร หรือกระบวนการ ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีทางเลือกหลายทางที่ประเทศสมาชิกจะทำตามหน้าที่ในการดำรงไว้ซึ่งคณะตัดสินหรือกระบวนการสำหรับการทบทวนโดยทันทีและการแก้ไขการกระทำฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องกับศุลกากร เช่น คณะตัดสินหรือวิธีพิจารณาของหน่วยงานที่ได้รับอำนาจในการบังคับฝ่ายบริหารตาม Article X:3(b) second sentence²⁹⁷

องค์การอุทธรณ์สังเกตว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจมีคำสั่งในการกำหนดหรือยอมรับหลักประกันเกี่ยวกับจำนวน หรือรูปแบบของหลักประกัน เป็นต้น คำสั่งวางประกันที่เป็นประเด็นเป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรของไทยซึ่งเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารของรัฐ คำสั่งวางประกันดังกล่าวถือเป็นการกระทำฝ่ายบริหารตามความหมายของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ นอกจากนี้ เนื่องจากคำสั่งวางประกันดังกล่าวมีเพื่อประกันการชำระอากรในขั้นที่สุด คำสั่งวางประกันเหล่านี้จึงเชื่อมโยงกับการใด ๆ เกี่ยวกับเรื่องศุลกากรและอยู่ภายใต้ขอบเขตของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์²⁹⁸

²⁹⁷ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 202.

²⁹⁸ Ibid., para. 209.

กรณีนี้ที่ไทยอ้างคดี US-shrimp หรือ US-bond directive ข้อเท็จจริงว่าเครื่องมือทางกฎหมาย 2 ประการคือ หลักทรัพย์ (security) และการกำหนดอากรตอบโต้การทุ่มตลาดมีความสัมพันธ์กันไม่ได้แสดงว่าสิ่งใดสิ่งหนึ่งต้องมีลักษณะเป็นการชั่วคราว (provisional) โดยสภาพ องค์การอุทธรณ์อธิบายว่าหลักประกันมีไว้เพื่อให้ความคุ้มครองความเสี่ยงในการไม่ชำระอากรซึ่งอาจเกิดจากความแตกต่างระหว่างจำนวนที่ได้เก็บแล้วในการนำเข้าและความรับผิดที่อาจเกิดเมื่อได้มีตัดสินในขั้นที่สุด คำกล่าวนี้สอดคล้องกับความเห็นที่ว่าคำสั่งวางประกันนั้นเป็นคำสั่งที่สิ้นสุดแล้ว (final) และไม่ใช่มาตรการชั่วคราว (provisional)²⁹⁹ การกำหนดหลักประกันมีเพื่อวัตถุประสงค์ที่แยกต่างหากเพื่อการประกันการชำระอากรในขั้นที่สุดระหว่างการกำหนดความรับผิดอากรโดยศุลกากร องค์การอุทธรณ์เห็นด้วยกับการให้ลักษณะของคำสั่งวางประกันว่าการวางประกันเป็นมาตรการที่สิ้นสุดแล้ว ไม่ใช่แค่ขั้นต้นก่อนการประเมินอากรที่สุด³⁰⁰

นอกจากนี้ องค์การอุทธรณ์ไม่เห็นด้วยที่จะสรุปว่าหน้าที่ตาม Article X:3(b) เกี่ยวกับมาตรการในขอบเขตของ Article X:1 เท่านั้น เนื่องจาก Article X:1 และ Article X:3 มีวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน และใช้ภาษาที่แตกต่างกัน ทั้งไม่มีบทบัญญัติใดใน Article X:1 และ Article X:3 ใช้คำว่า "guarantee"³⁰¹

การวางประกันไม่ใช่มาตรการที่มีลักษณะเป็นการชั่วคราว (provisional measure) แต่การวางประกันเป็นเงื่อนไขที่ต้องกระทำเพื่อแลกกับการปล่อยสินค้าซึ่งมีเนื้อหาเป็นการบริหารจัดการในตนเอง การวางประกันเป็นเครื่องมือในการอนุญาตให้ผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าของตนเองออกจากอารักขาของศุลกากร ซึ่งอีกนัยหนึ่งเป็นการคุ้มครองศุลกากรในการได้รับชำระค่าอากรศุลกากรในที่สุด มาตรการการวางประกันจึงเป็นมาตรการที่สิ้นสุดแล้ว (final) เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ดังนั้น คำสั่งให้วางหลักประกันจึงถือเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร (administrative action relating to customs matters) ในขอบเขตของ Article X:3(b) ของความตกลงเขตการค้า³⁰²

²⁹⁹ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 211.

³⁰⁰ Ibid., para. 212.

³⁰¹ Ibid., para. 213.

³⁰² Ibid., para. 216.

3.2.3.2 การตีความ “prompt review”

3.2.3.2.1 อุทธรณ์ของไทย

กรณีที่ต้องคัดอุทธรณ์เห็นว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร (administrative action relating to customs matters) ภายในขอบเขตของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ ไทยอ้างว่าการให้สิทธิผู้นำเข้าโต้แย้งคำสั่งวางประกันภายหลังจากมีคำตัดสินในชั้นที่สุด เรื่องการประเมินอากรเป็นไปตามหน้าที่ภายใต้ Article X:3(b) แล้ว การอนุญาตให้โต้แย้งการวางประกันก่อนที่จะมีคำประเมินราคาศุลกากรในชั้นที่สุดจะเป็นการแทรกแซงกระบวนการตัดสินใจซึ่งอยู่ในขอบเขตความเชี่ยวชาญของการบริหารจัดการศุลกากรอย่างไม่ชอบ ไทยอ้างว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้รับรู้ประเด็นดังกล่าวดังมีส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยที่ว่า “โดยไม่พิจารณาว่าการมีอยู่ของขั้นตอนก่อนการทบทวนโดยอิสระจะทำให้เกิดจุดบกพร่องในระบบซึ่งทำให้เป็นการไม่ดำรงไว้ซึ่งกระบวนการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในการกระทำอันเป็นบริหารจัดการตาม Article X:3(b)” อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้แสดงว่าเหตุใดขั้นตอนก่อนกระบวนการที่สิ้นสุดแล้วอื่นๆ อาจไม่ทำให้ละเมิด Article X:3(b) แต่กรณีการวางประกันซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของขั้นตอนระหว่างรอการประเมินในชั้นที่สุดจึงอาจจะละเมิด Article X:3(b) ได้เสมอ³⁰³

3.2.3.2.2 คำแก้อุทธรณ์ของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์เห็นว่าการวิเคราะห์ภายใต้ Article X:3(b) ต้องพิจารณาว่าระบบของไทยได้ให้ความมั่นใจเรื่องการทบทวนโดยไม่ล่าช้า “prompt review” มิใช่เพียงแต่มีการทบทวนและแก้ไขในคำสั่งวางประกัน

3.2.3.2.3 คำตัดสินขององค์กรอุทธรณ์

ความหมายของคำว่า “prompt” คือ ไม่ล่าช้า คำว่า “prompt review and correction” สามารถเข้าใจได้ว่าเป็นการทบทวนและแก้ไขการกระทำฝ่ายบริหารที่กระทำโดยรวดเร็ว มีประสิทธิภาพและไม่ล่าช้า ในการพิจารณาว่าประเทศสมาชิกจัดให้มีการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าในการกระทำของฝ่ายบริหารหรือไม่ จะต้องพิจารณาจากลักษณะของการกระทำ

³⁰³ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 40.

ของฝ่ายบริหารที่ถูกโต้แย้งในสถานการณ์โดยเฉพาะของระบบภายในประเทศสมาชิก การแก้ไข (correction) ตาม Article X:3(b) ต้องการมากกว่าการกระทำในลักษณะการแถลงหรือการทบทวนในภายหลัง (ex post review) ว่าการกระทำฝ่ายบริหารเป็นไปตามกฎหมายภายในหรือไม่ แต่ต้องให้ระบบการทบทวนเกี่ยวกับการกระทำฝ่ายบริหารของประเทศสมาชิกวางระบบไว้อย่างถูกต้องด้วย³⁰⁴

การทบทวนภายใต้ Article X:3(b) ของความตกลงเขตการค้าเสรีต้องมีความรวดเร็ว มีประสิทธิภาพและไม่ล่าช้า องค์การอุทธรณ์เห็นว่าเพื่อให้การทบทวนมีความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ การทบทวนดังกล่าวจะต้องให้ออกาศคัดค้านหลักประกันระหว่างเวลาที่หลักประกันยังคงทำหน้าที่เป็นการประกันอยู่ เนื่องจากในช่วงเวลาดังกล่าว ผู้นำเข้าเป็นผู้ได้รับผลกระทบมากที่สุดจากคำสั่งเรื่องหลักประกัน ไทยปฏิบัติล่าช้าอย่างสม่ำเสมอในการทบทวนคำสั่งการวางประกันตามมาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งมีผลเป็นการป้องกันคำสั่งดังกล่าวมิให้ถูกคัดค้านตลอดระยะเวลาที่คำสั่งนั้นทำหน้าที่เป็นหลักประกันซึ่งเป็นช่วงเวลาที่ผู้นำเข้าได้รับผลกระทบมากที่สุดจากคำสั่งดังกล่าว องค์การอุทธรณ์รับรู้ว่ามีเมื่อหลักประกันได้ให้ในรูปแบบของการค้ำประกันของธนาคารหรือโดยกระทรวงการคลัง การวางประกันดังกล่าวอาจถูกคัดค้านได้ในช่วงเวลาสั้นๆ ระหว่างการแจ้งการประเมินอากรและการชำระค่าอากรในขั้นที่สุด แม้ในกรณีดังกล่าว ระบบการทบทวนของไทยมีความล่าช้าซึ่งเป็นการยืดเวลาการทำหน้าที่ของหลักประกัน ดังนั้น ระบบการทบทวนของไทยนี้จึงไม่ทำให้เกิดการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) เกี่ยวกับการกระทำของฝ่ายบริหารภายใต้ Article X:3(b) ของความตกลงเขตการค้าเสรี³⁰⁵

³⁰⁴ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 203-204.

³⁰⁵ Ibid., para. 221.

บทที่ 4

ข้อพิจารณาประเด็นกฎหมายเกี่ยวกับสินค้าประเภทบุหรี่ปริมาณนำเข้าจากฟิลิปปินส์

4.1 ประเด็นพิพาทตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

4.1.1 ประเด็นตาม Article 1.1 และ Article 1.2

4.1.1.1 การปฏิเสธราคาซื้อขายกรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน

ประเด็นที่สำคัญในคดีบุหรี่ปริมาณนำเข้าจากฟิลิปปินส์ คือ การปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงในบุหรี่ปริมาณการพิพาทซึ่งนำเข้าจากฟิลิปปินส์และตรวจปล่อยระหว่างวันที่ 11 สิงหาคม 2549 จนถึง 13 กันยายน 2550 ของศุลกากรไทยมีความเหมาะสมหรือไม่ กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ซึ่งเป็นผู้ซื้อและผู้นำเข้า และบริษัทฟิลลิป มอริส (ฟิลิปปินส์) ซึ่งเป็นผู้ขายและผู้ส่งออกถือหุ้นส่วนใหญ่โดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ประเทศไทย) เช่นเดียวกัน ผู้วิจัยเห็นว่าประเด็นดังกล่าวมีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้

1. หลักการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้า กรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน
2. ข้อพิจารณาจากข้อเท็จจริงกรณีการปฏิเสธราคาซื้อขายของศุลกากรไทย

1. หลักการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้ากรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน

การประเมินราคาศุลกากรมีหลักการที่สำคัญให้ใช้ราคาซื้อขาย (transaction value) ของสินค้าที่มีการประเมิน ราคาซื้อขาย (transaction value) ได้แก่ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระในการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศผู้นำเข้า ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน¹ ราคาซื้อขาย (transaction value) จะนำมาใช้เป็นราคาประเมินศุลกากรได้ต่อเมื่อราคาดังกล่าว

¹ Article 15 of the Customs Valuation Agreement ระบุกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันได้แก่ กรณีบุคคลหนึ่งเป็นพนักงานหรือกรรมการในธุรกิจของอีกบุคคลหนึ่ง กรณีเป็นที่รับรู้ตามกฎหมายว่าเป็นหุ้นส่วนทางธุรกิจกัน กรณีเป็นนายจ้าง ลูกจ้างกัน กรณีที่ บุคคลใดเป็นเจ้าของ ควบคุม หรือถือหุ้นมากกว่าหรือเท่ากับ 5% ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงโดยตรงหรือทางอ้อมของบุคคลทั้งสองฝ่าย กรณีที่บุคคลฝ่ายหนึ่งควบคุมอีกฝ่ายหนึ่งโดยทางตรงหรือทางอ้อม โดยบุคคลดังกล่าวซึ่งรวมถึงนิติบุคคลอยู่ในสถานะที่ใช้สิทธิในการยับยั้งหรือกำกับอีกฝ่ายหนึ่งตามกฎหมายหรือในทางปฏิบัติจริง และกรณีที่บุคคลทั้งสองฝ่ายถูกควบคุมโดยทางตรงหรือทางอ้อมโดยบุคคลที่สาม หรือเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกัน

เป็นราคาที่ยอมรับได้ กล่าวคือ ราคาดังกล่าวเป็นราคาที่ไม่ได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์ของผู้ซื้อ (ผู้นำเข้า) และผู้ขาย (ผู้ส่งออกหรือผู้ผลิต) ตามวิธีการพิจารณาใน Article 1.2

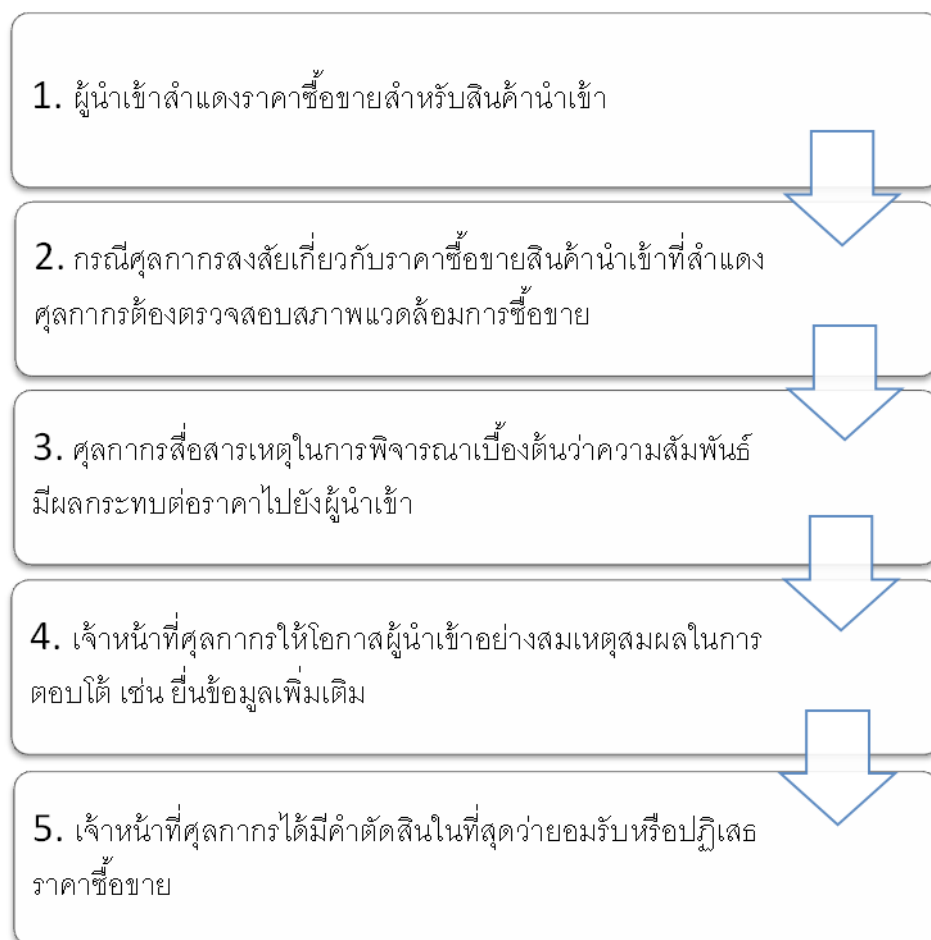
วิธีการพิจารณาของศุลกากรในการยอมรับหรือปฏิเสธราคาซื้อขายกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ตาม Article 1.2

กรณีที่ศุลกากรไม่ได้สงสัยความถูกต้องของราคาที่สำคัญโดยผู้นำเข้าซึ่งมีความสัมพันธ์กับผู้ขาย ศุลกากรไม่จำเป็นต้องตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายซึ่งจะทำต่อเมื่อมีข้อสงสัยเรื่องการยอมรับราคาดังกล่าวเท่านั้น ในกรณีที่ไม่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับการยอมรับราคาซื้อขายดังกล่าวควรได้รับการยอมรับโดยไม่ต้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า เช่น กรณีการบริหารจัดการศุลกากรได้ตรวจสอบความสัมพันธ์ดังกล่าวไว้ก่อนแล้ว หรือมีข้อมูลในรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ซื้อและผู้ขาย และอาจพอใจกับการตรวจสอบดังกล่าวหรือข้อมูลว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่กระทบต่อราคา²

กรณีที่ศุลกากรสงสัยความถูกต้องของราคาที่สำคัญโดยผู้นำเข้าซึ่งมีความสัมพันธ์กับผู้ขาย ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันไม่เป็นเหตุให้ราคาซื้อขายยอมรับไม่ได้ กรณีดังกล่าวต้องมีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายเพื่อพิจารณาว่าความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายมีผลกระทบต่อราคาซื้อขายหรือไม่ หากราคาซื้อขายดังกล่าวเป็นราคาที่ไม่ได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์แล้ว ราคาดังกล่าวก็ต้องยอมรับเป็นราคาเพื่อการประเมินศุลกากร แต่หากราคาดังกล่าวได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์ ศุลกากรก็ย่อมปฏิเสธไม่รับราคาซื้อขายดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตาม ศุลกากรจะปฏิเสธราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าสำแดงโดยอาศัยการตรวจสอบที่ได้กระทำและตัดสินใจในการซื้อขายครั้งก่อนๆไม่ได้

² Interpretative Note to Article 1 Paragraph 2, Annex I, Customs Valuation Agreement

แผนภาพที่ 2 กระบวนการพิจารณายอมรับหรือปฏิเสธราคาตาม Article 1.2



เมื่อมีการสำแดงราคาโดยผู้นำเข้าและศุลกากรสงสัยว่าราคาซื้อขายดังกล่าวจะยอมรับเป็นราคาศุลกากรได้หรือไม่ ศุลกากรต้องทำการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายเพื่อพิจารณาว่าความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายมีผลกระทบต่อราคาหรือไม่ ในการตรวจสอบดังกล่าว ศุลกากรควรพิจารณาในทุกแง่มุมของการซื้อขาย ได้แก่ วิธีการที่ผู้ซื้อและผู้ขายดำเนินการ ความสัมพันธ์ทางการค้ากัน วิธีการได้มาซึ่งราคาดังกล่าว เป็นต้น

ในกรณีที่ศุลกากรพิจารณาแล้วพบว่ามีความสัมพันธ์ที่มีอิทธิพลต่อราคาโดยอาศัยจากข้อมูลที่จัดหาโดยผู้นำเข้าหรือข้อมูลที่ได้มาโดยทางอื่น ศุลกากรจะต้องมีการสื่อสารเหตุดังกล่าวไปยังผู้นำเข้าและผู้นำเข้าจะต้องได้รับโอกาสตามสมควรในการตอบโต้ และหากผู้นำเข้า

ร้องขอ การสื่อสารเหตุดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร³ ก่อนที่จะพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่และตัดสินยอมรับหรือปฏิเสธราคาซื้อขายดังกล่าว

เมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายแล้ว หากพบว่าผู้ซื้อและผู้ขายทำการซื้อขายเสมือนว่าไม่มีความสัมพันธ์กัน เช่น การซื้อขายกันในราคาปกติในทางปฏิบัติของอุตสาหกรรมดังกล่าว หรือเป็นราคาที่ขายให้แก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง หรือกรณีที่ราคาดังกล่าวแสดงต้นทุนและกำไรซึ่งแสดงในรายงานประจำปีของบริษัทในสินค้าชนิดและระดับเดียวกัน กรณีดังกล่าวถือว่าราคาซื้อขายไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์ และศุลกากรต้องยอมรับราคาส่งซื้อขายดังกล่าว ในทางกลับกัน หากความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายดังกล่าวมีผลกระทบต่อราคาซื้อขาย ศุลกากรอาจปฏิเสธไม่ยอมรับราคาส่งซื้อขายดังกล่าวเป็นราคาศุลกากรได้

2. ข้อพิจารณาจากข้อเท็จจริงกรณีการปฏิเสธราคาซื้อขายของศุลกากรไทย

ในคดีบุหรี่ยานเข้าจากฟิลิปปินส์ ผู้วิจัยเห็นว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้แสดงนัยสำคัญเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการคุ้มครองประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้ากับความจำเป็นในการตรวจสอบของศุลกากรในกรณีที่มีความสงสัยเรื่องความถูกต้องของราคาที่สำแดงโดยผู้นำเข้าภายใต้กลไกของ Article 1.2 โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการสื่อสารเหตุที่พบว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคาไปยังผู้นำเข้า

ความจำเป็นในการตรวจสอบของศุลกากรในกรณีที่มีความสงสัยเรื่องความถูกต้องของราคาที่สำแดงโดยผู้นำเข้าได้มีการรับรองไว้ชัดเจนใน Article 17 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งมีใจความว่าความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจะไม่

³ Article 1.2(a) of the Customs Valuation Agreement

In determining whether the transaction value is acceptable for the purposes of paragraph 1, the fact that the buyer and the seller are related within the meaning of Article 15 shall not in itself be grounds for regarding the transaction value as unacceptable. In such case the circumstances surrounding the sale shall be examined and the transaction value shall be accepted provided that the relationship did not influence the price. If, in the light of information provided by the importer or otherwise, the customs administration has grounds for considering that the relationship influenced the price, it shall communicate its grounds to the importer and the importer shall be given a reasonable opportunity to respond. If the importer so requests, the communication of the grounds shall be in writing.

ตีความเป็นข้อจำกัดหรือทำให้เกิดข้อสงสัยในสิทธิของศุลกากรที่จะดำเนินการให้เป็นที่น่าพอใจเรื่องความจริงหรือความถูกต้องของคำกล่าว เอกสาร หรือแถลงการณ์ใดๆที่นำเสนอเพื่อวัตถุประสงค์ของศุลกากร อย่างไรก็ตาม ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรก็มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญเพื่อให้เกิดระบบที่เป็นธรรม เป็นรูปแบบเดียวกัน และเป็นกลางและมีเกณฑ์ที่ยุติธรรมสอดคล้องกับการปฏิบัติทางการค้า ซึ่งเป็นการคุ้มครองประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้า

ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ ส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้กล่าวถึงการทำหน้าที่ของผู้นำเข้าและศุลกากรในการดำเนินการตรวจสอบเพื่อยอมรับหรือปฏิเสธราคาซื้อขายตาม Article 1.2(a) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาว่า “เจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำเข้ามีความรับผิดชอบตาม Article 1.2(a) เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องทำให้แน่ใจว่าผู้นำเข้าได้รับโอกาสอย่างสมเหตุสมผลที่จะจัดการข้อมูลซึ่งจะชี้ว่าความสัมพันธ์ไม่ได้มีผลต่อราคา ผู้นำเข้าต้องรับผิดชอบในการจัดหาข้อมูลที่จะทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจสอบและประเมินเหตุการณ์การซื้อขายเพื่อที่จะตัดสินว่าจะยอมรับราคาซื้อขายหรือไม่ และเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องเริ่มทำการตรวจสอบเหตุการณ์แวดล้อมของการซื้อขายจากข้อมูลดังกล่าวซึ่งจะต้องมีการทบทวนอย่างวิเคราะห์ (critical review) และพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่⁴” ผู้วินิจฉัยเห็นด้วยกับส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และเห็นว่าคำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการแสดงถึงนัยความสมดุลระหว่างการคุ้มครองประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้ากับความจำเป็นในการตรวจสอบของศุลกากรในกรณีที่มีความสงสัยเรื่องความถูกต้องของราคาที่สำแดงโดยผู้นำเข้าใน Article 1.2 กล่าวคือ ศุลกากรอาจพบว่ามีเหตุที่ความสัมพันธ์มีอิทธิพลต่อราคาซื้อขายจากข้อมูลที่ได้มาโดยทางอื่น โดยไม่จำเป็นต้องได้ส่วนเพิ่มเติมหรือหาข้อมูลจากผู้นำเข้า⁵ และกรณีดังกล่าวศุลกากรสามารถปฏิเสธราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าสำแดงได้ อย่างไรก็ตาม Article 1.2 คุ้มครองประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้า โดยการให้ศุลกากรมีหน้าที่ในการสื่อสารเหตุที่พบว่าความสัมพันธ์มีอิทธิพลต่อราคาไปยังผู้นำเข้า เพื่อให้ผู้นำเข้ามีโอกาสในการตอบโต้ได้อย่างสมเหตุสมผลและเป็นหน้าที่ของผู้นำเข้าที่จะชี้แจงหรือเสนอข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของตนเอง ก่อนที่จะมีคำสั่งยอมรับหรือปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงดังกล่าว

⁴ Panel Report, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, para. 7.171.

⁵ คำว่า "otherwise" แสดงว่า การบริหารจัดการศุลกากรสามารถมีคำตัดสินได้ว่ามีเหตุที่จะพิจารณาเบื้องต้นว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคา โดยไม่ต้องแจ้งผู้นำเข้าที่เกี่ยวข้องเรื่องความจำเป็นที่ต้องได้ส่วนเพิ่มเติมหรือการหาข้อมูลจากผู้นำเข้า (Ibid., para. 7.152)

และศาลการต้องพิจารณาว่าจะยอมรับหรือปฏิเสธราคาซื้อขายจากหลักฐานที่มีอยู่ทั้งหมดรวมทั้งหลักฐานที่ได้มาโดยผู้นำเข้าด้วย

ดังนั้น กลไกในการให้ศาลการสื่อสารเหตุไปยังผู้นำเข้าและให้โอกาสผู้นำเข้าในการตอบโต้อย่างสมเหตุสมผลจึงเป็นกลไกที่สำคัญในการคุ้มครองประโยชน์ของผู้นำเข้าตาม Article 1.2⁶ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้กล่าวถึงระดับการสื่อสารเหตุ (communicate grounds) ตาม Article 1.2 ว่า “การบริหารจัดการศาลการควรจะสื่อสารเหตุดังกล่าวแก่ผู้นำเข้าเพื่อที่จะให้โอกาสโดยสมเหตุสมผลแก่ผู้นำเข้าในการตอบโต้ได้ และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าศาลการไทยไม่ได้แจ้งผู้นำเข้าถึงฐานที่ใช้ในการพิจารณาว่าเหตุใดผู้นำเข้าแสดงราคาซื้อขายที่ถูกต้องไม่ได้ ผู้นำเข้าจึงไม่สามารถที่จะตอบโต้ต่อการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และทำให้เป็นอุปสรรคต่อการตรวจสอบเหตุการณ์ซื้อขายอย่างเหมาะสมตาม Article 1.2(a)”⁷

ผู้วิจัยเห็นว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเป็นการตีความว่า การสื่อสารเหตุที่พบว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคา ในกระบวนการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายตาม Article 1.2 ต้องสามารถทำให้ผู้นำเข้าสามารถตอบโต้ได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย ดังนั้น การสื่อสารดังกล่าวต้องมีความชัดเจนในเรื่องเหตุที่ศาลการพบว่าความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายมีผลกระทบต่อราคา ผู้นำเข้าสำแดงในกรณีดังกล่าว เพื่อให้ผู้นำเข้าสามารถชี้แจงหรือหาข้อมูลเพิ่มเติมโต้แย้งเหตุดังกล่าวได้ และการที่ศาลการมีหนังสือแจ้งแก่ผู้นำเข้าว่าผู้นำเข้าไม่สามารถแสดงได้ว่าความสัมพันธ์ไม่กระทบต่อราคา⁸ เป็นการไม่เพียงพอที่จะถือเป็นการสื่อสารเหตุตาม Article 1.2 เนื่องจากการสื่อสารดังกล่าวไม่สามารถทำให้ผู้นำเข้าทราบเหตุที่สงสัยว่าความสัมพันธ์มีผลต่อราคา และไม่สามารถชี้แจงได้อย่างมีประสิทธิภาพ และในกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอ การสื่อสารเหตุดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรด้วย

⁶ ความเห็นดังกล่าวสอดคล้องกับ Andreas Krallmann (Andreas Krallmann, “WTO Dispute Settlement: Current Cases,” *European Yearbook of International Economic Law* 3 (2012): 590.)

⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.190.

⁸ Ibid., para. 7.190.

4.1.1.2 ความสอดคล้องของมาตรการของไทยในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่
 สำแดงโดยผู้นำเข้าและการสื่อสารเหตุที่ปฏิเสธแก่ผู้นำเข้าตาม Article 1

ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าศาลกา
 ไทยไม่ได้ตรวจสอบเหตุการณ์การซื้อขายเกี่ยวกับรายการสินค้าที่พิพาทตาม Article 1.2(a)
 มาตรการของไทยจึงไม่เป็นไปตามวิธีการประเมินราคาศาลกากรใน Article 1.1 และ Article 1.2(a)
 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศาลกากร ในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้า⁹
 ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และเห็นว่าการปฏิเสธราคาซื้อ
 ขายบุหรี่ยานำเข้าที่พิพาทซึ่งสำแดงโดยผู้นำเข้าไม่สอดคล้องกับ Article 1.1 และ 1.2 เนื่องจากไทย
 ไม่ได้ทำการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายอย่างเหมาะสมในการพบว่าความสัมพันธ์
 ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายมีอิทธิพลต่อราคา

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าไทยไม่ได้สื่อสารเหตุที่พบว่า
 ความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคาไปยังผู้นำเข้าก่อนที่จะปฏิเสธราคาซื้อขายบุหรี่ยานำเข้าที่สำแดง
 โดยผู้นำเข้าตามขั้นตอนที่ระบุใน Article 1.2 เนื่องจากการมีหนังสือลงวันที่ 19 ธันวาคม 2549 ถึง
 บริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ซึ่งมีข้อความว่าบริษัทไม่สามารถที่จะแสดงได้ว่าความสัมพันธ์
 ไม่กระทบต่อราคา¹⁰ ไม่มีความชัดเจนเพียงพอที่ผู้นำเข้าจะเข้าใจถึง “เหตุ” ที่ผู้นำเข้าไม่สามารถ
 แสดงได้ว่าความสัมพันธ์ไม่กระทบต่อราคา และทำให้ผู้นำเข้าไม่สามารถตอบโต้ได้อย่างมี
 ประสิทธิภาพในเรื่องดังกล่าว

นอกจากนี้ ในประเด็นว่ากรณีที่กรมศุลกากรมีข้อมูลจากการตรวจสอบ
 ความสัมพันธ์ครั้งก่อนว่าผู้นำเข้ามีความสัมพันธ์กับผู้ขายในต่างประเทศและความสัมพันธ์
 ดังกล่าวมีผลกระทบต่อราคา กรมศุลกากรจะใช้ข้อมูลดังกล่าวในการปฏิเสธราคาซื้อขายได้หรือไม่
 จากรายงานการประชุมของกรมศุลกากรวันที่ 6 มีนาคม 2550 ที่ไทยอ้างซึ่งมีข้อความว่า "เกี่ยวกับ
 ความสัมพันธ์ พบว่าบริษัทมีความสัมพันธ์กับผู้ขายในต่างประเทศ โดยมีผลต่อราคาในปี 2546
 และเป็นกรณีที่กรมศุลกากรมีข้อมูลอยู่แล้ว ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบเหตุการณ์แวดล้อมอื่นๆ
 "คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่เห็นว่าการตรวจสอบสภาพแวดล้อมของการซื้อขายตาม
 Article 1.2 จะสามารถทำได้โดยการอ้างย้อนถึงการตรวจสอบที่ได้กระทำและตัดสินในการซื้อขาย

⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines.,
 para. 7.195.

¹⁰ Ibid., para. 7.190.

3 ปีก่อนที่จะมีการซื้อขายบุหรี่หรือรายการที่พิพาทนี้ และเห็นว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีหน้าที่ที่จะอธิบายฐานที่ใช้ในการซื้อขายครั้งนี้เช่นเดียวกับการซื้อขายครั้งก่อนที่ได้ตรวจสอบแล้ว¹¹

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยเห็นว่าข้อมูลจากการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายในครั้งก่อนๆ อาจนำมาพิจารณาในการยอมรับราคาซื้อขายในปัจจุบันได้โดยไม่ต้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า ในกรณีที่ศุลกากรไม่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับการยอมรับราคา เช่น กรณีที่ศุลกากรพอใจกับผลการตรวจสอบความสัมพันธ์ครั้งก่อนหรือมีข้อมูลในรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ซื้อและผู้ขายแล้วความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่กระทบต่อราคา¹² อย่างไรก็ตาม กรณีที่ศุลกากรปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้า ศุลกากรย่อมต้องดำเนินการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายใหม่ โดยข้อมูลจากการตรวจสอบครั้งก่อนอาจใช้เป็นเพียงข้อมูลประกอบการพิจารณาเพียงเท่านั้น แต่ไม่ใช่ข้อมูลที่ใช้ตัดสินใจปฏิเสธราคาซื้อขาย

ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าของศุลกากรไทยจะมีความสอดคล้องกับ Article 1 และ Article 1.2 ต่อเมื่อกระบวนการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายของไทยมีการสื่อสาร “เหตุ” ในการพบว่าความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายมีผลกระทบต่อราคาตาม Article 1.2 ไปยังผู้นำเข้า เช่น ราคาดังกล่าวต่ำกว่าราคาปกติที่ซื้อขายในราคาปกติในทางปฏิบัติของอุตสาหกรรมดังกล่าว โดยมีใช้การสื่อสารเพียงว่าผู้นำเข้าไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นได้ว่าความสัมพันธ์ไม่มีผลกระทบต่อราคาได้ และกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอการสื่อสารดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร นอกจากนี้ กรณีที่ศุลกากรสงสัยในราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าและจะปฏิเสธราคาดังกล่าว ศุลกากรไทยต้องมีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายใหม่โดยมีการสื่อสารเหตุการพบว่าราคาได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์ และให้โอกาสผู้นำเข้าในการชี้แจงหรือเสนอข้อมูลเพิ่มเติมก่อนที่จะปฏิเสธราคาดังกล่าวทุกครั้ง โดยมีใช้การปฏิเสธโดยพิจารณาจากผลการตรวจสอบความสัมพันธ์และราคาในครั้งก่อน

¹¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines., para. 7.192.

¹² Interpretative Note to Article 1 Paragraph 2, Annex I, Customs Valuation Agreement

4.1.2 ประเด็นตาม Article 16

4.1.2.1 สิทธิในการได้รับคำอธิบายของผู้นำเข้า (Right to explanation)

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทแสดงให้เห็นการรับรองสิทธิในการได้รับคำอธิบายของผู้นำเข้าในกระบวนการประเมินราคาศุลกากรตาม Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการคุ้มครองประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้า และสนับสนุนหลักความโปร่งใส และศุภนิติกระบวนการ (due process) ในกระบวนการประเมินราคาศุลกากร

Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรมีใจความว่า เมื่อมีการร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษรโดยผู้นำเข้า ผู้นำเข้าจะต้องมีสิทธิได้รับคำอธิบายเป็นลายลักษณ์อักษรจากการบริหารจัดการศุลกากรของประเทศผู้นำเข้าว่าวิธีการประเมินราคาศุลกากรในสินค้าของผู้นำเข้าทำอย่างไร¹³

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอธิบายว่าหน้าที่ของศุลกากรในการให้คำอธิบายตาม Article 16 แตกต่างจากการสื่อสารเหตุในการพบว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคาซื้อขายตาม Article 1.2(a) เนื่องจากการสื่อสารเหตุตาม Article 1.2(a) เป็นหน้าที่ในกระบวนการตรวจสอบราคาซื้อขายก่อนที่ศุลกากรจะมีคำตัดสินในการปฏิเสธราคาซื้อขาย ส่วน Article 16 เป็นเรื่องการให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้าเมื่อมีคำตัดสินประเมินราคาในขั้นที่สุดแล้ว นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้แสดงให้เห็นวิธีการให้คำอธิบายตาม Article 16 ส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่า “จากคำกล่าวข้างต้นเป็นเพียงแค่แจ้งวิธีที่ใช้ในการประเมินโดยไม่มีกรอธิบายเพิ่มเติม ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไม่เพียงพอที่จะถือเป็นคำอธิบายตาม Article 16 เนื่องจากหนังสือของศุลกากรดังกล่าวไม่ให้ความชัดเจนหรือรายละเอียดว่าวิธีกำหนดราคาศุลกากรสินค้าบุหรี่ปิพาทเป็นอย่างไร¹⁴”

¹³ Article 16 of the Customs Valuation Agreement , “Upon written request, the importer shall have the right to an explanation in writing from the customs administration of the country of importation as to how the customs value of the importer's goods was determined.”

¹⁴ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.256.

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าหน้าที่ตาม Article 16 แตกต่างจากหน้าที่ตาม Article 1.2 เนื่องจากการสื่อสารเหตุว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคาตาม Article 1.2(a) เป็นหน้าที่เพื่อให้โอกาสผู้นำเข้าได้แสดงเหตุผลและหลักฐานตอบโต้อย่างเต็มที่ หน้าที่ดังกล่าวจึงเป็นหน้าที่ในระหว่างกระบวนการตรวจสอบสภาพแวดล้อมของการซื้อขายโดยผู้นำเข้าไม่ต้องร้องขอ ในขณะที่ Article 16 เป็นการอธิบายวิธีการที่ศุลกากรใช้ในการประเมินราคาศุลกากร หน้าที่ดังกล่าวจึงเป็นหน้าที่เมื่อศุลกากรมีค่าตัดสินประเมินราคาแล้ว ศุลกากรมีหน้าที่ดังกล่าวเฉพาะเมื่อผู้นำเข้าได้ร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษร และคำอธิบายดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเรื่องวิธีการให้คำอธิบายตาม Article 16 เนื่องจากถ้อยคำของ Article 16 ระบุว่าคำอธิบายดังกล่าวต้องอธิบายว่าราคาศุลกากรของสินค้าของผู้นำเข้ามีการกำหนดอย่างไร (an explanation ... as to how the customs value of the importer's goods was determined) และวัตถุประสงค์ของการให้คำอธิบายตาม Article 16 มีเพื่อคุ้มครองประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้าในการตรวจสอบวิธีการที่ศุลกากรใช้ในการประเมินราคาสินค้าของผู้นำเข้าว่าเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่ ดังนั้น การแจ้งเพียงชื่อวิธีการที่ใช้ในการประเมินราคา เช่น วิธีการหักทอน (deductive valuation method) จึงไม่เป็นคำอธิบายตาม Article 16 เนื่องจากการแจ้งดังกล่าวไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้นำเข้าสามารถเข้าใจได้ว่าศุลกากรได้ประเมินราคาบุหรี่ปิพาทที่ตนนำเข้าอย่างไรบ้าง ซึ่งทำให้ประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้าไม่ได้รับความคุ้มครองตามวัตถุประสงค์ของ Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

4.1.2.2 ความสอดคล้องของการให้คำอธิบายของไทยกับ Article 16

ในประเด็นว่าไทยให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้าเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรในบุหรี่ปิพาทที่พิพาทตาม Article 16 หรือไม่ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าศุลกากรไทยไม่ได้ให้คำอธิบายเรื่องวิธีที่ใช้ประเมินราคาศุลกากรของสินค้าผู้นำเข้าและกระทำไม่สอดคล้องกับหน้าที่ตาม Article 16¹⁵ เนื่องจากหนังสือของศุลกากรไทย¹⁶ไม่ให้ความ

¹⁵ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.266.

¹⁶ ตามหนังสือของศุลกากรไทยวันที่ 12 เมษายน 2550 รายงานการประชุมวันที่ 6 มีนาคม 2550 และหนังสือของศุลกากรไทย วันที่ 12 เมษายน 2550

ชัดเจนหรือรายละเอียดว่าวิธีกำหนดราคาศุลกากรสินค้าบุหรี่ปิพาทเป็นอย่างไร¹⁷ การแจ้งเพียงชื่อวิธีที่ใช้ในการประเมินตามหลักฐานของไทยโดยไม่มีคำอธิบายเพิ่มเติมว่าการกำหนดราคาศุลกากรกรณีผู้นำเข้าที่พิพาททำอย่างไรไม่เพียงพอที่จะถือเป็นคำอธิบายตาม Article 16 และรายงานการประชุมซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งอย่างเป็นทางการในคำอธิบายที่เป็นลายลักษณ์อักษรของศุลกากรไทย ไม่สามารถถือเป็นส่วนหนึ่งของคำอธิบายที่เป็นลายลักษณ์อักษรตาม Article 16¹⁸

ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการในการให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้าจะมีความสอดคล้องกับ Article 16 ต่อเมื่อกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษร ศุลกากรไทยได้ให้คำอธิบายถึงวิธีการประเมินราคาสินค้าของผู้นำเข้าโดยชัดเจนและละเอียดเพียงพอที่ผู้นำเข้าจะสามารถเข้าใจได้ว่าการประเมินราคาดังกล่าวทำได้อย่างไรและสามารถตรวจสอบได้ว่าวิธีการที่ศุลกากรใช้เป็นไปตามกฎหมายเรื่องการประเมินราคาศุลกากรหรือไม่อันเป็นการคุ้มครองประโยชน์ของผู้นำเข้า การให้คำอธิบายดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ผู้นำเข้าโดยเฉพาะ เช่น ทำเป็นหนังสือโดยมีใ้รูปของแบบรายงานการประชุม

4.1.3 ประเด็นตาม Article 5 และ 7

4.1.3.1 เงื่อนไขการใช้วิธีประเมินราคาแบบหักทอนและการประเมินแบบย้อนกลับ

เมื่อกล่าวโดยทั่วไปถึงวิธีการคำนวณแบบหักทอน (deductive valuation method) วิธีการดังกล่าวเป็นการประเมินราคาวิธีหนึ่งตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และอาจหมายถึงการคำนวณหักทอนตาม Article 5 หรือวิธีการคำนวณตาม Article 7 ซึ่งอาศัยวิธีการคำนวณตาม Article 1 ถึง Article 6 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรซึ่งรวมทั้งวิธีหักทอนด้วย

วิธีการประเมินราคาศุลกากรต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร โดยต้องใช้วิธีที่กำหนดตาม Article 1 ถึง Article 7 ตามลำดับ เว้นแต่วิธีการตาม Article 5 และ Article 6 ซึ่งผู้นำเข้าอาจร้องขอให้ใช้ราคาคำนวณตาม Article 6 ก่อนราคาหักทอนตาม Article 5 ได้

¹⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.256.

¹⁸ Ibid., para. 7.265.

การใช้วิธีการคำนวณแบบหักทอนตาม Article 5 มีเงื่อนไขตาม Article 4 คือ ราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าต้องไม่สามารถพิจารณาจากราคาซื้อขายของสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันกับสินค้านำเข้าตามวิธีการใน Article 1 Article 2 และ Article 3 ได้ ราคาศุลกากรที่ใช้ในวิธีการคำนวณแบบหักทอนตาม Article 5 จึงเป็นราคาต่อหน่วยของสินค้า (unit price)¹⁹ ซึ่งมีการขายภายในประเทศผู้นำเข้า และหักทอนด้วยมูลค่าบางรายการซึ่งเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากกระบวนการขายภายในประเทศเพื่อให้ราคาศุลกากรดังกล่าวใกล้เคียงกับราคาที่แท้จริงซึ่งเป็นราคาซื้อขาย (transaction value) สินค้าดังกล่าวให้มากที่สุด มูลค่าที่หักทอนออกจึงได้แก่ ส่วนที่เป็นกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่รวมอยู่และเกี่ยวข้องกับการขายภายในประเทศที่นำเข้ามาสินค้าชนิดและระดับเดียวกัน ค่าใช้จ่ายในการขนส่งตามปกติ ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องที่เกิดในประเทศที่นำเข้า ค่าอากรศุลกากรและภาษีภายในประเทศอื่น ๆ ที่ต้องชำระในประเทศที่นำเข้า เป็นต้น

การใช้วิธีการคำนวณตาม Article 7 มีเงื่อนไขว่าราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าต้องไม่สามารถพิจารณาจากวิธีการตาม Article 1 ถึง Article 6 ได้แล้ว ราคาศุลกากรที่คำนวณตาม Article 7 จะต้องใช้ราคาศุลกากรที่ได้กำหนดก่อนหน้าให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ และควรใช้ราคาที่กำหนดตาม Article 1 ถึง 6 เป็นหลักในการกำหนดราคาโดยใช้อย่างยิ่งยุดหมุนตามสมควร²⁰ เพื่อให้ราคาศุลกากรใกล้เคียงกับราคาที่แท้จริงของสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันกับสินค้านำเข้ามากที่สุด และต้องไม่ประเมินโดยมีพื้นฐานจากราคาตาม Article 7.2²¹ ซึ่งไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการประเมินราคาศุลกากร

¹⁹ ราคาต่อหน่วยของสินค้า (unit price) คือ ราคาต่อหน่วยในการขายที่มีปริมาณโดยรวมมากที่สุดของสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันกับสินค้านำเข้า ซึ่งมีการขายในประเทศที่นำเข้าในสภาพเดียวกับที่มีการนำเข้า และการขายดังกล่าวได้ทำในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับเวลาที่มีการนำเข้าโดยบุคคลซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ซื้อ รายละเอียดเพิ่มเติม โปรดดูหน้า 40 การใช้วิธีประเมินราคาแบบหักทอน

²⁰ Interpretative Notes to Article 7, Annex I, Customs Valuation Agreement

²¹ “(เอ) ราคาขายของสินค้าที่ผลิตในประเทศที่นำเข้าสินค้านี้ (บี) ระเบียบที่ให้อยอมรับราคาเพื่อศุลกากรโดยเลือกราคาที่สูงกว่าในสองราคา (ซี) ราคาของสินค้าในตลาดภายในประเทศผู้ส่งออก (ดี) ต้นทุนในการผลิต นอกเหนือจากราคาที่คำนวณขึ้นที่ได้ประเมินจากราคาสินค้าเหมือนกันหรือคล้ายกันตาม Article 6 (อี) ราคาสินค้าเพื่อการส่งออกไปยังประเทศอื่นนอกจากประเทศที่นำเข้า (เอฟ) ราคาศุลกากรขั้นต่ำ (จี) ราคาที่กำหนดขึ้นเองตามอำเภอใจหรือไม่เป็นธรรม”

นอกจากนี้ กรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอ ผู้นำเข้าจะต้องได้รับการบอกกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรในราคาศุลกากรที่กำหนดตามบทบัญญัตินี้ และวิธีที่ใช้ในการประเมินราคาดังกล่าวตาม Article 7.3 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

4.1.3.2 ความสอดคล้องของการใช้วิธีประเมินราคาแบบหักทอนของไทยตาม Article 5 และ Article 7

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยข้อเท็จจริงในประเด็นว่าวิธีการประเมินราคาแบบหักทอนของไทยเป็นวิธีการภายใต้ Article 5 หรือ Article 7 และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาได้ว่าไทยใช้การประเมินราคาแบบหักทอนตาม Article 7

ในประเด็นเรื่องการปฏิเสธไม่ใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนตาม Article 5 ของไทยเหมาะสมหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งวินิจฉัยว่าฟิลิปปินส์ไม่สามารถพิสูจน์เบื้องต้นในข้อกล่าวอ้างตาม Article 5²² เนื่องจาก Article 5 เป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักการในการใช้วิธีการคำนวณราคาแบบหักทอน แต่เงื่อนไขของการใช้วิธีการคำนวณราคาแบบหักทอนเป็นไปตาม Article 4 ประเด็นที่ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ใช้ Article 5 โดยไม่มีเหตุผลจึงเป็นเรื่องเงื่อนไขการใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนที่ต้องพิจารณาตาม Article 4 ดังนั้น ฟิลิปปินส์จึงไม่สามารถพิสูจน์เบื้องต้นตามข้อกล่าวอ้างได้ตาม Article 5

ในประเด็นว่าการประเมินราคาของศุลกากรไทยในผู้นำเข้าที่พิพาท ซึ่งไม่ได้หักรายการซึ่งต้องมีการหักทอน ได้แก่ ค่าส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ภาษีท้องถิ่น และค่าขนส่งภายในประเทศ เป็นการสอดคล้องกับ Article 7.1 หรือไม่²³ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่ว่า “การใช้วิธีการหักทอนภายใต้ Article 7.1 เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องใช้หลักการซึ่งใช้ใน Article 5 และใช้ความยืดหยุ่นในการปรับใช้ โดยไม่นำ Article 5 มาใช้อย่างเคร่งครัด”²⁴ เนื่องจากตาม Interpretative Note to Article 7 ในภาคผนวก 1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุให้ราคาศุลกากรที่กำหนดตามวิธีนี้ควรใช้ราคาที่กำหนดตาม Article 1

²² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines., para. 7.292.

²³ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่ว่า กรณีที่ไทยยังมีข้อมูลทางการเงินที่จำเป็นและสามารถพิจารณาตาม Article 5 ได้ ไทยไม่สามารถใช้วิธีการคำนวณราคาตาม Article 7 เนื่องจาก Article 7 จะใช้ได้ต่อเมื่อกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีอื่นตาม Article 1 ถึง Article 6 ได้แล้ว อย่างไรก็ตาม ฟิลิปปินส์ไม่ได้โต้แย้งในเรื่องดังกล่าว

²⁴ Ibid., para. 7.298.

ถึง 6 เป็นหลักในการกำหนดราคาโดยใช้อย่างยืดหยุ่นตามสมควร และการใช้วิธีการหักทอนตาม Article 7.1 ต้องคำนึงถึงความสมเหตุสมผลในการนำมาใช้ด้วย

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ กระบวนการปรึกษา (Process of consultation) ระหว่างศุลกากรและผู้นำเข้าต้องนำมาใช้ในวิธีการประเมินราคาตาม Article 7 ด้วยหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่ากระบวนการปรึกษา (Process of consultation) ต้องนำมาใช้ในวิธีการประเมินราคาตาม Article 7 ด้วย เนื่องจาก Article 7 ระบุให้การกำหนดราคาศุลกากรต้องใช้วิธีการที่สมเหตุสมผล และสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และ หลักการของ Article VII ของความตกลงแกตต์ การใช้ Article 7 จึงต้องเป็นไปเพื่อความเป็นรูปแบบเดียวกัน (Uniformity) ความแน่นอน (Certainty) ความเป็นกลาง และความเป็นธรรมของระบบประเมินราคาศุลกากร และคำนึงถึงการคุ้มครองประโยชน์โดยชอบของผู้นำเข้าซึ่งเป็นหลักการที่บัญญัติไว้ในหลายแห่งของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร เช่น Article 1.2 (a) และ Article 16²⁵ กระบวนการปรึกษาระหว่างศุลกากรและผู้นำเข้าจึงเป็นหลักการที่สำคัญในความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและควรนำมาใช้ในการประเมินราคาตาม Article 7 ด้วย นอกจากนี้ ส่วนบทนำของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้กล่าวถึงกระบวนการปรึกษาระหว่างผู้นำเข้าและศุลกากรในการใช้วิธีการตาม Article 2 และ Article 3 กระบวนการปรึกษาดังกล่าวจึงควรนำมาใช้ในวิธีการตาม Article 7 ด้วย

ดังนั้น ในประเด็นเชิงกระบวนการว่าการประเมินราคาของศุลกากรไทยในบุนหรือนำเข้าที่พิพาท ซึ่งไม่ได้ให้รายการซึ่งต้องมีการหักทอน ได้แก่ ส่วนลดกรณีที่ดินค้ำมีปัญหา ภาษีท้องถิ่น และค่าขนส่งภายในประเทศเป็นการสอดคล้องกับ Article 7.1 หรือไม่²⁶ ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าประเทศไทยไม่สามารถที่จะปรึกษาอย่างเหมาะสมกับผู้นำเข้าเกี่ยวกับข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการหักทอนที่ผู้นำเข้าร้องขอ ทำให้การ

²⁵ บทบัญญัติดังกล่าวให้สิทธิผู้นำเข้าในการรับทราบกระบวนการต่างๆ เพื่อให้โอกาสผู้นำเข้าในการชี้แจงเหตุผลอย่างเต็มที่ และสามารถตรวจสอบได้ว่ากระบวนการทางศุลกากรดังกล่าวเป็นไปโดยชอบหรือไม่

²⁶ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่ว่า กรณีที่ไทยยังมีข้อมูลทางการเงินที่จำเป็นและสามารถพิจารณาตาม Article 5 ได้ ไทยไม่สามารถใช้วิธีการคำนวณราคาตาม Article 7 เนื่องจาก Article 7 จะใช้ได้ต่อเมื่อกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีอื่นตาม Article 1 ถึง Article 6 ได้แล้ว อย่างไรก็ตาม พิลิปินส์ไม่ได้โต้แย้งในเรื่องดังกล่าว

พิจารณาไม่หักทอนส่วนลดกรณีที่ดินค้ำมีปัญหา ภาษีท้องถิ่น และค่าใช้จ่ายในการขนส่งในการประเมินราคาศุลกากรของบุหรี่รายการที่พิพาทไม่สอดคล้องกับ Article 7.1²⁷

ในการพิจารณาเชิงเนื้อหาประเด็นว่า การหักทอนตาม Article 5 ซึ่งนำมาใช้ในวิธีการประเมินราคาตาม Article 7 มีเงื่อนไขว่าค่าใช้จ่ายซึ่งจะหักทอนได้ต้องมีหลักฐานเป็นเอกสารกำกับและต้องผูกติดกับราคาต่อหน่วยของสินค้าในการขายซึ่งปริมาณมากที่สุดหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าเงื่อนไขดังกล่าวไม่ได้เป็นเงื่อนไขทั่วไปตาม Article 5²⁸ ผู้วิจัยเห็นว่ามูลค่าที่หักทอนตาม Article 5 มีวัตถุประสงค์เพื่อตัดมูลค่าที่เกี่ยวข้องกับการขายภายในประเทศออกให้ราคาที่เหลือใกล้เคียงกับราคาซื้อขาย (transaction value) ในขณะนำเข้ามามากที่สุด อย่างไรก็ตาม Article 5 ก็ไม่ได้ระบุว่ามูลค่าที่หักทอนได้ดังกล่าวต้องรวมอยู่จริงในราคาต่อหน่วยของสินค้าในการขายซึ่งปริมาณมากที่สุด เท่านั้น

เมื่อพิจารณารายการหักทอนแต่ละรายการ กรณีค่าส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหาเป็นส่วนลดที่เกิดในกรณีที่สินค้ามีปัญหา รายการดังกล่าวจึงไม่อยู่ในรายการหักทอนตาม Article 5.1 a (i)-(iv) อย่างไรก็ตาม นิยามคำว่า “ราคา” โดยทั่วไปหมายถึงการชำระราคาสุทธิไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ซึ่งไม่รวมส่วนลด การคืนเงิน และส่วนลดที่เกิดจากสินค้ามีปัญหา ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหาต้องหักออกจากราคาต่อหน่วยของสินค้าในการขายซึ่งปริมาณมากที่สุด ก่อนที่จะมีการหักทอน ตาม Article 5.1 a (i)-(iv) ดังนั้น ศุลกากรไทยจึงมีเหตุผลในการยอมหักทอนรายการดังกล่าวเฉพาะเมื่อราคาดังกล่าวรวมอยู่ในราคาต่อหน่วยของสินค้าในการขายซึ่งปริมาณมากที่สุดเท่านั้น²⁹

สำหรับกรณีค่าภาษีท้องถิ่น ค่าภาษีท้องถิ่นถือเป็นภาษีภายในประเทศอื่น ๆ ที่ต้องชำระเป็นประจำในประเทศที่นำเข้าตาม Article 5.1 (iv) ไทยจึงต้องหักทอนค่าภาษีท้องถิ่นดังกล่าวออกจากราคาสินค้าที่พิพาท³⁰ กรณีค่าขนส่งภายในประเทศ ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขนส่งตามปกติ ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องที่เกิดในประเทศที่นำเข้าตาม Article 5.1(iii) และไม่มีเงื่อนไขว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องพิสูจน์ได้ว่ารวมอยู่ในราคาต่อหน่วยของสินค้าในการขายซึ่งปริมาณมากที่สุด ไทยจึงต้องหักทอนค่าขนส่งภายในประเทศดังกล่าวออกจากราคาสินค้าที่พิพาท

²⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.328- 7.332.

²⁸ Ibid., paras. 7.345- 7.349.

²⁹ Ibid., paras. 7.351- 7.355.

³⁰ Ibid., paras. 7.356- 7.360.

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่ากรณีที่ไทยไม่ได้หักทอนค่าส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ค่าภาษีท้องถิ่นและค่าขนส่งภายในประเทศเป็นการไม่สอดคล้องกับ Article 7.1³¹ เนื่องจากกระบวนการพิจารณาของไทยซึ่งไม่ได้ใช้กระบวนการปรึกษา และไม่หักทอนรายการหักทอนตามหลักการ Article 5 ซึ่งนำมาใช้ในการพิจารณาตาม Article 7.1 ด้วย นอกจากนี้ ในประเด็นที่ฟิลิปปินส์อ้างว่าไทยไม่ได้ปฏิบัติตาม Article 7.3 เนื่องจากผู้นำเข้าไม่ได้รับการแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรในราคาศุลกากรที่ประเมิน และวิธีการที่ใช้ในการประเมินราคาตาม Article 7 เมื่อผู้นำเข้าได้ร้องขอต่อศุลกากรไทย ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่เห็นว่าคำอธิบายของไทยซึ่งไม่เพียงพอตาม Article 16 เป็นการไม่เพียงพอตาม Article 7.3 ด้วย เนื่องจากการแจ้งเพียงชื่อวิธีที่ใช้โดยศุลกากร โดยไม่ได้กล่าววิธีปฏิบัติในการนำวิธีดังกล่าวไปใช้ในการได้มาซึ่งราคาศุลกากรไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ Article 7.3

ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการของไทยเกี่ยวกับการหักทอนรายการส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ค่าภาษีท้องถิ่น และค่าขนส่งภายในประเทศจะมีความสอดคล้อง Article 7 หากกระบวนการพิจารณาดังกล่าวมีการปรึกษากับผู้นำเข้าอย่างเหมาะสม เพื่อเปิดให้ผู้นำเข้าสามารถชี้แจงและนำเสนอข้อมูลได้เต็มที่และมีประสิทธิภาพ ในกรณีส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ศุลกากรสามารถหักทอนเฉพาะเมื่อผู้นำเข้ามีหลักฐานประกอบว่าส่วนลดดังกล่าวรวมอยู่ในราคาขายต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุดได้ อย่างไรก็ตาม กรณีค่าภาษีท้องถิ่นที่มีการชำระประจำและค่าใช้จ่ายในการขนส่งภายในประเทศ ศุลกากรต้องหักมูลค่าดังกล่าวออกจากราคาต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุด ตาม Article 5 a (i)-(iv)

นอกจากนี้ กรณีที่ศุลกากรใช้วิธีการประเมินราคาตาม Article 7 และผู้นำเข้าร้องขอให้ศุลกากรแจ้งเกี่ยวกับราคาศุลกากรและวิธีการที่ใช้ในการประเมินราคา ศุลกากรมีหน้าที่แจ้งให้ผู้นำเข้าทราบเกี่ยวกับวิธีการในการคำนวณได้มาซึ่งราคาดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรโดยละเอียด มิใช่เพียงแจ้งชื่อวิธีที่มีการใช้เท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้นำเข้ามีโอกาสทราบและสามารถตรวจสอบการประเมินราคาของศุลกากรได้เพื่อคุ้มครองประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของตนเอง

³¹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.361- 7.362.

4.1.4 ความสอดคล้องของการรักษาข้อมูลความลับของผู้นำเข้าของไทยกับ

Article 10

ในการดำเนินพิธีการทางศุลกากร ผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องยื่นใบขนสินค้าและสำแดงราคาของโดยถูกต้องและเสียภาษีอากรขาเข้าจนครบถ้วน ผู้นำเข้าจึงจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าและบุคคลที่เกี่ยวข้องในการแสดงเอกสารและหลักฐานประกอบการนำเข้าสินค้า เช่น ใบขนสินค้า ใบอนุญาตนำเข้า ข้อมูลที่เปิดเผยในการดำเนินพิธีการทางศุลกากรบางประการเป็นข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้า และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องมีสิทธิเห็นข้อมูลดังกล่าวในการปฏิบัติหน้าที่ ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจึงระบุไว้ตาม Article 10 ให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางศุลกากรรักษาความลับของผู้นำเข้าอย่างเคร่งครัดและไม่เปิดเผยหากไม่ได้รับอนุญาตโดยเฉพาะเจาะจงจากบุคคลหรือรัฐที่จัดหาข้อมูลดังกล่าว เว้นแต่มีกรณีที่ต้องเปิดเผยในกระบวนการทางศาล

ในคดีผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์ ประเด็นที่คู่กรณีโต้แย้งกันตาม Article 10 คือ ความหมายของคำว่า “confidential information” หมายความว่ารวมถึงราคา ซี.ไอ.เอฟ. และปริมาณสินค้านำเข้าหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในการให้คำจำกัดความ “confidential information” ว่าหมายถึง ข้อมูลซึ่งไม่เปิดเผยแก่สาธารณะ และการเปิดเผยของข้อมูลดังกล่าวน่าจะเป็นประโยชน์ในเชิงแข่งขันอย่างสำคัญต่อคู่แข่ง และมีผลกระทบในทางเสียหายอย่างสำคัญต่อฝ่ายที่ยื่นข้อมูล³² เนื่องจากวัตถุประสงค์ของ Article 10 มีเพื่อคุ้มครองมิให้ผู้นำเข้าเสียหายจากการต้องเปิดเผยข้อมูลในการตรวจสอบของรัฐขณะดำเนินการพิธีการศุลกากร หากข้อมูลดังกล่าวมีลักษณะเป็นข้อมูลที่เปิดเผยได้โดยทั่วไป หรือเปิดเผยอยู่แล้วในขณะผู้นำเข้า ความเสียหายย่อมไม่ได้เกิดจากการเปิดเผยข้อมูลของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในกระบวนการทางศุลกากร ผู้วิจัยเห็นว่าความเสียหายจากการเปิดเผยข้อมูลควรรวมถึงความเสียหายในเชิงการแข่งขันทางการค้าของผู้นำเข้าด้วย เช่น การเปิดเผยข้อมูลเป็นประโยชน์ต่อคู่แข่ง ทำให้ความสามารถในการแข่งขันของผู้นำเข้าลดลง เป็นต้น ดังนั้น คำว่า “confidential information” ควรมุ่งเน้นถึงความลับซึ่งหากเปิดเผยจะมีผลกระทบทางการค้าของผู้นำเข้าด้วย ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า ราคาซี.ไอ.เอฟ. และปริมาณการนำเข้าเป็นข้อมูลซึ่งโดยสภาพเป็นความลับหรือได้มาในลักษณะที่เป็นความลับเพื่อ

³² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.408.

การประเมินราคาศุลกากรตาม Article 10 เนื่องจากการเปิดเผยราคาซี.ไอ.เอฟ. และปริมาณการนำเข้าสามารถก่อให้เกิดความเสียหายทางการค้าต่อบริษัทฟิลิป มอริส ไทยแลนด์ (ผู้นำเข้า) ได้ เนื่องจากการเปิดเผยดังกล่าวทำให้คู่แข่งของผู้นำเข้าสามารถเข้าถึงข้อมูลทางธุรกิจได้³³

ในประเด็นว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article 10 หรือไม่ ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งวินิจฉัยว่าการที่เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาซี.ไอ.เอฟ. และปริมาณการนำเข้าซึ่งเป็นความลับที่จัดหาโดยผู้นำเข้าแก่ศุลกากรไทยแกสื่อเป็นการไม่สอดคล้องกับ Article 10³⁴

4.2 ประเด็นพิพาทตามความตกลงแกตต์

4.2.1 ประเด็นตาม Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์

4.2.1.1 ข้อพิจารณาขอบเขตการปรับใช้ Article III:2 และ Article III:4 ของความตกลงแกตต์กรณีระเบียบเกี่ยวกับภาษี

มาตรการที่เป็นประเด็นสำคัญตาม Article III:2 และ Article III:4 ในคดีบุหรี่ยานนำเข้าจากฟิลิปปินส์ คือมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งประกอบด้วยมาตรการที่มีลักษณะเป็นระเบียบ (regulations) ซึ่งเป็นกลไกเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยได้พิจารณามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยรวมทั้งเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีที่เป็นประเด็นดังกล่าวในขอบเขตของ Article III:2 และพิจารณาว่าเงื่อนไขดังกล่าวเป็นเงื่อนไขในการได้มาซึ่งภาษีซื้อเพื่อนำมาหักออกจากภาษีขายเพื่อให้ผู้ขายต่อบุหรี่ยานนำเข้าไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ กรณีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการดังกล่าวทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่ยานนำเข้าอาจมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ และทำให้บุหรี่ยานนำเข้ามีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายต่อบุหรี่ยานนำเข้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเกี่ยวกับการขายต่อบุหรี่ยานจึงไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์ นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้พิจารณาเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

³³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.410.

³⁴ Ibid., para. 7.411.

ดังกล่าวตาม Article III:4 ด้วย และวินิจฉัยว่าการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวแก่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าเป็นการให้การปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่สินค้านำเข้าซึ่งขัดกับ Article III:4 ของความตกลงแกตต์³⁵

ไทยอุทธรณ์โต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในเรื่องขอบเขตการพิจารณามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นประเด็น เนื่องจากมาตรการที่เป็นประเด็นประกอบไปด้วยเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการซึ่งไทยเห็นว่าไม่อยู่ในขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:2 ขอบเขตของ Article III:2 แตกต่างจาก Article III:4 และมาตรการที่ประกอบด้วยเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการควรพิจารณาภายใต้ Article III:4 แม้ว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการดังกล่าวจะก่อให้เกิดผลกระทบทางการเงินสำหรับสินค้านำเข้าก็ตาม ผลกระทบทางการเงินที่เกิดจากการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้แยกต่างหากจากเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมที่จะนำมาพิจารณาตาม Article III:2 ได้ และกรณีที่มีการละเมิดตาม Article III:4 แล้ว ไม่จำเป็นต้องมีการพิจารณาเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศตาม Article III:2 อีก³⁶

ผู้วิจัยเห็นว่าข้อโต้แย้งดังกล่าวมีประเด็นที่น่าสนใจคือ ระเบียบหรือเงื่อนไขที่มีผลกระทบต่อมาตรการทางภาษีซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการภาษีควรมีการพิจารณาอย่างไร กล่าวคือ มาตรการดังกล่าวควรมีการพิจารณาตาม Article III:2 หรือ Article III:4 อย่างไรก็ดีอย่างหนึ่ง หรืออาจมีกรณีที่มาตรการดังกล่าวอยู่ในขอบเขตการพิจารณาได้ทั้ง Article III:2 และ Article III:4 กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ Article III:2 และ Article III:4 ใช้แยกต่างหากจากกันเด็ดขาดหรือบทบัญญัติทั้งสองมีส่วนที่ทับซ้อนกันอยู่ และกรณีมาตรการที่มีลักษณะเป็นระเบียบซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์ควรมีการพิจารณาอย่างไร

ผู้วิจัยเห็นว่าการศึกษาประเด็นดังกล่าวประการแรกต้องศึกษาขอบเขตของ Article III:2 และขอบเขตของ Article III:4 เพื่อพิจารณาความสัมพันธ์ของ Article III:2 และ Article III:4 ของความตกลงแกตต์

³⁵ Panel Report, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, paras. 7.598, 7.664-7.665, 7.738.

³⁶ Appellate Body Report, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, para. 12, 15.

ขอบเขตของ Article III:2 ของความตกลงแกตต์

ในการศึกษาขอบเขตของ Article III:2 ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานว่ามาตรการที่อยู่ในขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:2 ไม่จำกัดอยู่เพียงมาตรการที่กำหนดภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศ แต่รวมถึงมาตรการใดๆที่ทำให้สินค้ามีภาวะภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศ

ความตกลงแกตต์ Article III:2 ระบุให้สินค้าของประเทศสมาชิกใดที่นำเข้าไปยังประเทศสมาชิกอื่นจะต้องไม่อยู่ภายใต้ภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศไม่ว่าชนิดใดมากกว่าที่ใช้กับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ นอกจากนี้ ไม่มีประเทศสมาชิกใดที่จะใช้ภาษีภายในหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศใดๆเป็นอย่างอื่นแก่สินค้านำเข้าหรือสินค้าที่ผลิตในประเทศในลักษณะที่ตรงข้ามกับหลักการที่ระบุไว้ใน paragraph 1³⁷ จากบทบัญญัติ Article III:2 ดังกล่าว ประเทศสมาชิกมีหน้าที่ต้องไม่ทำให้สินค้านำเข้าจากประเทศสมาชิกอื่นตกอยู่ภายใต้ภาวะภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศใดๆเกินกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ดังนั้น ความไม่สอดคล้องตาม Article III:2 จะเกิดขึ้นเมื่อประเทศสมาชิกทำให้สินค้านำเข้าจากประเทศสมาชิกอื่นตกอยู่ภายใต้ภาวะภาษีที่เกินกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำในบทบัญญัติของ Article III:2 ผู้วิจัยเห็นว่าไม่มีถ้อยคำใดที่จำกัดรูปแบบหรือลักษณะของมาตรการที่จะพิจารณาตาม Article III:2 อย่างชัดเจน บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเพียงแสดงให้เห็นว่ามาตรการของประเทศผู้นำเข้าที่จะพิจารณาตาม Article III:2 ต้องทำให้เกิดภาษีหรือค่าธรรมเนียมต่างๆในสินค้านำเข้าดังกล่าว ซึ่งหากภาษีหรือค่าธรรมเนียมดังกล่าวมากกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศผู้นำเข้า มาตรการดังกล่าวก็จะไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์

เมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของ Article III:2 วัตถุประสงค์ของ Article III:2 เป็นไปตาม Article III:1³⁸ ซึ่งระบุว่า “ภาษีและค่าธรรมเนียมภายในประเทศ ... ไม่ควรถูกใช้กับสินค้า

³⁷ Article III:2 of the GATT, “The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.”

³⁸ Article III:1 of the GATT, “The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture,

นำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ”³⁹ Article III:2 จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อไม่ให้มีการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ และการสร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมสำหรับสินค้านำเข้าตาม Article III:1⁴⁰ โดยมีเกณฑ์พิจารณาว่าหากสินค้านำเข้ามีภาษีหรือค่าธรรมเนียมต่างๆ ภายในประเทศมากกว่า (in excess of) สินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศแล้ว ย่อมเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศและขัดต่อหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติอยู่ในตัว⁴¹ จากการพิจารณาวัตถุประสงค์ของ Article III:2 ผู้วิจัยจึงเห็นว่าขอบเขตมาตรการที่พิจารณาตามบทบัญญัติดังกล่าวไม่ควรตีความในทางจำกัดแต่ควรตีความอย่างกว้างโดยครอบคลุมถึงมาตรการที่มีผลให้เกิดภาษีและค่าธรรมเนียมภายในประเทศไม่ว่าประเภทใดๆ ในสินค้านำเข้ามากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศ อันเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าและคุ้มครองอุตสาหกรรมในประเทศซึ่งไม่สอดคล้องตาม Article III:2 first sentence ด้วย

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำใน Article III:2 เช่น “directly or indirectly” “internal tax and charges of any kinds” ถ้อยคำดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า Article III:2 ออกแบบมาให้ความหมายกว้างรวมถึงภาษีและค่าธรรมเนียมภายในประเทศไม่ว่าประเภทใดๆ และไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม นอกจากนี้ คำว่า “tax” “charges” “in excess of” ใน Article III:2 มีความหมายไปในทางเกี่ยวข้องกับเงิน (fiscal) ซึ่งแสดงให้เห็นว่า Article III:2 ออกแบบมาเพื่อพิจารณามาตรการที่มีผลกระทบต่อสินค้าในลักษณะเกี่ยวข้องกับเงิน (fiscal) ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าขอบเขตมาตรการที่พิจารณาตาม Article III:2 ไม่ควรจำกัดรูปแบบหรือประเภทของมาตรการเฉพาะมาตรการภาษีหรือมาตรการกำหนดค่าธรรมเนียมภายในประเทศซึ่งย่อมเห็นได้ชัดในตัวเองว่าก่อให้เกิดผลเกี่ยวข้องกับเงิน (fiscal) ต่อสินค้านำเข้าอยู่แล้ว แต่ควรตีความความรวมถึงมาตรการใดที่มีผลให้เกิดภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศไม่ว่าลักษณะใดๆ ด้วย

processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.”

³⁹ Mitsuo Matsushita, Thomas J. Schoenbaum and Petros C. Mavroidis, *The World Trade Organization: Law, Practice and Policy*, 2nd ed. (Oxford: Oxford Press, 2006), p.235. Article III:1 contains general principles and informs and provides the context of the rest of Article III.

⁴⁰ Appellate Body report, Japan – Alcohol Beverages II, p. 18. Cited in Peter Van den Bossche, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, (Cambridge: Cambridge Press, 2005), p. 328.

⁴¹ Appellate Body Report, Japan- Alcohol Beverages II, pp. 18-19. Also quoting in Panel Report, Argentina Hides and Leather, para. 11.137.

โดยสรุปแล้ว ผู้วิจัยจึงเห็นว่ามาตรการที่อยู่ในขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:2 ไม่จำกัดอยู่เพียงมาตรการที่กำหนดภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศ แต่รวมถึง มาตรการใดๆที่ทำให้สินค้ามีภาระภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศด้วย⁴² แนวทางดังกล่าว ปรากฏในคำวินิจฉัยคดี Argentina-Hides and Bovines ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท วินิจฉัยว่าภาระภาษีไม่จำเป็นต้องเกิดจากมาตรการภาษีนั่นเอง แต่อาจเกิดจากมาตรการที่เป็น กลไกเกี่ยวกับการเก็บภาษี (collection mechanism) ซึ่งเป็นแง่มุมของระบบภาษีอย่างกว้าง (aspects of broader tax systems) และเป็นมาตรการภายในประเทศในขอบเขตการพิจารณา ตาม Article III:2⁴³

ขอบเขตของ Article III:4 ของความตกลงเกตต์

ในการศึกษาขอบเขตของ Article III:4 ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานว่ามาตรการที่อยู่ใน ขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:4 เป็นการปฏิบัติในเรื่องกฎหมาย ระเบียบ และเงื่อนไขที่มี ผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในประเทศผู้นำเข้า

Article III:4 ของความตกลงเกตต์ระบุว่า “สินค้านำเข้าของประเทศสมาชิกหนึ่ง ซึ่งนำเข้ามาในประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่งต้องได้รับการปฏิบัติโดยประเทศสมาชิกผู้นำเข้าไม่ ด้อยไปกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในเรื่องของกฎหมาย ระเบียบ และเงื่อนไขที่ เกี่ยวข้องกับการขายภายในประเทศ การเสนอเพื่อขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย และการใช้ สินค้าดังกล่าว”⁴⁴ ดังนั้น การพิจารณาความไม่สอดคล้องตามบทบัญญัติดังกล่าวจึงพิจารณาจาก “การปฏิบัติ” (treatment) ของประเทศผู้นำเข้าต่อสินค้านำเข้าจากประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่ง ในแง่กฎหมาย ระเบียบ และเงื่อนไขเกี่ยวข้องกับการขายภายในประเทศ การเสนอเพื่อขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย และการใช้สินค้านำเข้าซึ่งเกี่ยวข้องกับสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้า

⁴² อย่างไรก็ตาม อากอร์และค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า หรือค่าธรรมเนียมในการ แลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศโดยรัฐบาล ไม่อยู่ในขอบเขตของ Article III:2 (Petros C Mavroidis, *Trade in Goods: The GATT and the Other Agreements Regulating Trade in Goods*, (Oxford: Oxford University Press, 2007). p 168.)

⁴³ Panel Report, Argentina – Hides and Leather, Footnote 449 to para. 11.152, para. 11.154 quoted in European Union’s third participant’s submission, para. 18, Report of Appellate Body, Thailand - Cigarettes, para. 71.

⁴⁴ Article III:4 of the GATT, “The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded treatment no less favourable than that accorded to like products of national origin in respect of all laws, regulations and requirements affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use.”

ผู้วิจัยจึงเห็นว่ามาตรการที่อยู่ในขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:4 เป็นการปฏิบัติในเรื่องกฎหมาย ระเบียบ เงื่อนไขที่มีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในประเทศผู้นำเข้า

เมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของ Article III:4 ซึ่งอยู่ภายใต้หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติ (national treatment) ของ Article III และหลักการทั่วไปตาม III:1 ซึ่งระบุให้กฎหมายและกฎระเบียบภายในประเทศที่มีผลต่อสภาพการแข่งขันภายในประเทศต้องไม่ใช่เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศสมาชิก⁴⁵ ผู้วิจัยเห็นว่า Article III:4 มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการในรูปของกฎหมายหรือระเบียบภายในประเทศเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ และป้องกันไม่ให้เกิดผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศผู้นำเข้า โดยการทดสอบว่ามาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าวเป็นการปฏิบัติที่กระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือไม่⁴⁶ การตีความตาม Article III:4 จึงควรตีความกว้าง และขอบเขตของ Article III:4 ควรรวมถึงมาตรการใดซึ่งมีลักษณะที่เป็นกฎหมายหรือระเบียบของประเทศสมาชิกที่ใช้กับสินค้านำเข้าและมีผลต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าภายในประเทศ

ผู้วิจัยเห็นว่าไม่มีถ้อยคำใดในบทบัญญัติ Article III:4 ที่จำกัดหรือยกเว้นกฎหมาย ระเบียบ เงื่อนไขที่มีผลกระทบทางภาษีหรือค่าธรรมเนียมต่างๆแก่สินค้านำเข้าซึ่งย่อมมีผลต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าภายในประเทศไม่ให้อยู่ในขอบเขตของ Article III:4 ผู้วิจัยจึงสรุปว่าขอบเขตของมาตรการที่พิจารณาตาม Article III:4 คือมาตรการที่เป็นการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ เงื่อนไขซึ่งกระทบต่อสภาพการแข่งขันในตลาดของสินค้านำเข้า

ความสัมพันธ์ของขอบเขตของ Article III:2 และ Article III:4

ผู้วิจัยมีสมมติฐานคือ ขอบเขตของ Article III:2 และ Article III:4 ไม่ได้แยกต่างหากจากกันชัดเจนแต่มีส่วนทับซ้อนกันกรณีระเบียบเกี่ยวกับภาษี (Tax regulations)

จากการศึกษาขอบเขตของ Article III:2 และ Article III:4 ผู้วิจัยสรุปได้ว่าขอบเขตของมาตรการที่พิจารณาตาม Article III:2 คือมาตรการที่มีผลทำให้สินค้านำเข้ามีภาษี

⁴⁵ Panel Report, Us-Section 337, para. 5.10., Appellate Body Report, Japan – Alcoholic Beverages II, para. 18, Appellate Body Report, EC – Asbestos, para. 93.

⁴⁶ Appellate Body Report on Korea –Various Measures on Beef, para. 137.

หรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศไม่ว่าประเภทใดๆ มากกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ และขอบเขตของมาตรการที่พิจารณาตาม Article III:4 คือมาตรการที่เป็นการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ เงื่อนไขซึ่งกระทบต่อสภาพการแข่งขันในตลาดของสินค้านำเข้าให้ต่ำกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ดังนั้น หากมาตรการที่ถูกร้องเรียนเป็นมาตรการที่ทำให้สินค้านำเข้ามีภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศประเภทใดๆ และในขณะเดียวกันเป็นการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ และเงื่อนไขซึ่งกระทบต่อสภาพการแข่งขันในตลาดของสินค้านำเข้า กรณีดังกล่าวย่อมเกิดกรณีที่มาตรการหนึ่งอาจพิจารณาในขอบเขตของ Article III:2 และ Article III:4 ได้ ในกรณีระเบียบเกี่ยวกับภาษี (Tax regulations) หากระเบียบดังกล่าวมีผลทำให้สินค้านำเข้ามีภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศประเภทใดๆ มากกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ระเบียบดังกล่าวก็ไม่สอดคล้องตาม Article III:2 first sentence และหากระเบียบเกี่ยวกับภาษีดังกล่าวเป็นการให้การปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าต่ำกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ระเบียบดังกล่าวก็ย่อมไม่สอดคล้องกับ Article III:4

เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำในบทบัญญัติ Article III:2 และ Article III:4 และส่วนอื่นในความตกลงแกตต์ ไม่มีถ้อยคำที่ระบุชัดแจ้งหรือมีนัยแสดงลำดับการใช้ Article III:2 และ Article III:4 หรือแสดงว่าขอบเขตของบทบัญญัติทั้งสองแยกจากกันเด็ดขาด หรือบทบัญญัติใดมีศักดิ์เหนือกว่าหรือเป็นการยกเว้นอีกบทบัญญัติหนึ่ง ทั้งในความตกลงแกตต์ไม่มีถ้อยคำที่แสดงว่าขอบเขตการพิจารณาของ Article III:4 ไม่รวมมาตรการที่อยู่ในขอบเขตการพิจารณาของ Article III:2 หรือในทางกลับกัน ผู้วิจัยจึงเห็นว่าขอบเขตของ Article III:2 และ Article III:4 ไม่ได้แยกต่างหากจากกันชัดเจน⁴⁷

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากหลักการและเป้าหมายสุดท้ายของบทบัญญัติ Article III:2 และ Article III:4 บทบัญญัติทั้งสองมีหลักการและเป้าหมายสุดท้ายอย่างเดียวกันภายใต้ Article III คือไม่ให้ประเทศสมาชิกมีการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศและการสร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมสำหรับสินค้านำเข้า โดยเพียงแค่อ้างอิงถึงลักษณะการทดสอบที่แตกต่างกันเพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะของมาตรการของประเทศสมาชิก Article III:2 มุ่งที่จะตรวจสอบจากผลทางภาวะภาษีหรือภาวะทางการเงินที่

⁴⁷ Petros C. Mavroidis, *Trade in Goods: The GATT and the Other Agreements Regulating Trade in Goods*, (Oxford: Oxford University Press, 2007), p. 240. ความสัมพันธ์ระหว่าง Article III:2 และ Article III:4 มีความสำคัญเพราะว่าไม่มีการแบ่งแยกโดยชัดเจนระหว่างระเบียบทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของ Article III:2 และระเบียบที่ไม่ใช่การเงินที่อยู่ในขอบเขตของ Article III:4 และรูปแบบของระเบียบทั้งสองประเภทใช้เพื่อไปสู่เป้าหมายเดียวกัน

เก็บจากสินค้านำเข้าโดยเทียบกับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ และ Article III:4 มุ่งที่จะตรวจสอบจากผลของการปฏิบัติที่กระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้า แต่บทบัญญัติทั้งสองก็มีวัตถุประสงค์เพื่อหาผลกระทบในทางลบของมาตรการของประเทศผู้นำเข้าต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าเช่นเดียวกัน ความสัมพันธ์ของ Article III:2 และ Article III:4 จึงมีลักษณะช่วยกันป้องกันไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการที่เป็นการเลือกปฏิบัติซึ่งอาจกล่าวโดยทั่วไปว่า หากเป็นเรื่องกระทบต่อภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศโดยหลักแล้วให้พิจารณาตาม Article III:2 และหากเป็นเรื่องระเบียบเกี่ยวกับสภาพการแข่งขันโดยหลักแล้วให้พิจารณาตาม Article III:4 ความสัมพันธ์ของ Article III:2 และ Article III:4 จึงไม่ได้มีลักษณะแยกขอบเขตมาตรการที่พิจารณาต่างหากจากกันโดยเด็ดขาด และอาจมีกรณีที่มาตรการหนึ่งอยู่ในขอบเขตการพิจารณาทับซ้อนกันทั้ง Article III:2 และ Article III:4 ได้ดังเช่นกรณีระเบียบเกี่ยวกับภาษี

ผลของความสัมพันธ์ของ Article III:2 และ Article III:4 กับการพิจารณาความไม่สอดคล้องของมาตรการภายใต้ Article III:2 และ Article III:2 ของความตกลงเกตต์

สมมติฐานของผู้วิจัยคือ มาตรการหนึ่งอาจมีทั้งด้านที่ก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆ ภายในประเทศและด้านที่มีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าภายในประเทศในลักษณะอื่นนอกจากภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆ มาตรการดังกล่าวอยู่ในขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:2 และ Article III:4 ซึ่งไม่ได้แยกต่างหากจากกันชัดเจน อย่างไรก็ตาม การพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการจากด้านซึ่งมีผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆ ควรพิจารณาตาม Article III:2 และไม่ควรพิจารณาดังกล่าวตาม Article III:4 อีก แต่ด้านอื่นนอกจากผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียมที่มีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันอาจพิจารณาตาม Article III:4 ได้

มาตรการหนึ่งอาจมีทั้งด้านที่ก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆ ภายในประเทศ และด้านที่มีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในลักษณะอื่นนอกจากภาษีและค่าธรรมเนียมทางการเงิน ดังในกรณีของเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ด้านหนึ่งของมาตรการเป็นเงื่อนไขซึ่งมีผลกระทบต่อการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ และหากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวจะทำให้ผู้ขายต่อบุหรือนำเข้าอาจมีภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากไม่สามารถขอหักภาษีที่ซื้อออกจากภาษีขายได้ อีกด้านหนึ่งของมาตรการเป็นเงื่อนไขที่สร้างภาระหน้าที่ให้แก่ผู้ประกอบการมากขึ้น โดยการกำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบฟอร์มเพื่อ

ชำระภาษี การทำรายงานและเก็บรักษาข้อมูล และกำหนดโทษหากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว มาตรการดังกล่าวจึงอาจพิจารณาได้ทั้งตาม Article III:2 และ Article III:4 เนื่องจากมาตรการดังกล่าวมีด้านที่ทำให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษี ซึ่งอยู่ในขอบเขตมาตรการที่พิจารณาตาม Article III:2 และมาตรการนั่นเองมีลักษณะเป็นระเบียบหรือเงื่อนไขซึ่งด้านดังกล่าวก่อให้เกิดภาระหน้าที่ซึ่งอาจมีผลต่อสภาพการแข่งขันของสินค้าภายในประเทศ ซึ่งอยู่ในขอบเขตมาตรการที่พิจารณาตาม Article III:4

อย่างไรก็ตาม ดังที่ผู้วิจัยกล่าวมาข้างต้นว่า Article III:2 และ Article III:4 มีวัตถุประสงค์ร่วมกันเพื่อสร้างสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศเพียงแต่บทบัญญัติดังกล่าวออกแบบมาเพื่อการทดสอบในแง่มุมมองที่ต่างกัน ผู้วิจัยจึงเห็นว่าด้านของมาตรการที่มีผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียมทางการเงินประเภทใดๆ ควรมีการพิจารณาตาม Article III:2 มากกว่า Article III:4 เพื่อเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการออกแบบการพิจารณา “in excess of” ตาม Article III:2 ซึ่งใช้กับผลกระทบทางการเงินโดยเฉพาะ ส่วนด้านที่เป็นผลกระทบด้านอื่นนอกจากที่เป็นภาระภาษีและค่าธรรมเนียมทางการเงินใดๆ กรณีดังกล่าวควรทดสอบในการพิจารณา “less favourable” ตาม Article III:4

การพิจารณาความไม่สอดคล้องของเงื่อนไขบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ กับ Article III:2 และ Article III:4

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ ระเบียบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ควรมีการพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article III:2 และ Article III:4 อย่างไร

ระเบียบดังกล่าวซึ่งเป็นเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นประเด็น ได้แก่ เงื่อนไขเกี่ยวกับการกรอกและการยื่นแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ตามมาตรา 83 เงื่อนไขเกี่ยวกับการทำรายงานและเก็บรักษาข้อมูลตามมาตรา 87 ได้แก่ การเตรียมและเก็บรักษา รายงานภาษีซื้อและภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ รายงานเงินได้และรายจ่าย เบี้ยปรับและการลงโทษกรณีไม่ดำเนินการตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 90 ของประมวลรัษฎากร เงื่อนไขดังกล่าวเป็นเงื่อนไขหนึ่งซึ่งต้องดำเนินการเพื่อนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระได้ตามมาตรา 82/5 ของประมวลรัษฎากร และทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่ยานำเข้าไม่มีภาษีที่ต้องชำระ

จากลักษณะของระเบียบดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าระเบียบดังกล่าวมีลักษณะเป็นเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการและเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ระเบียบดังกล่าวไม่เป็นอิสระจากมาตรการทางภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากการพิจารณาระเบียบดังกล่าวโดยแยกต่างหากจากมาตรการทางภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดผลทางกฎหมายโดยตนเอง เงื่อนไขดังกล่าวจึงควรพิจารณาพร้อมกับมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มในการพิจารณาตาม Article III:2 และผลกระทบของเงื่อนไขในทางภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไม่ควรพิจารณาตาม Article III:4 แยกต่างหากจากมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มดังข้อโต้แย้งของไทย⁴⁸

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าแง่มุมที่เงื่อนไขดังกล่าวอาจมีผลกระทบอย่างอื่นต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้านอกจากในรูปของภาษีและค่าธรรมเนียมทางการเงินก็สามารถพิจารณาตาม Article III:4 ได้ เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าวมีลักษณะเป็นกฎหมาย ระเบียบ หรือเงื่อนไขที่อาจกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้าซึ่งอยู่ในขอบเขตมาตรการที่พิจารณาภายใต้ Article III:4 ของความตกลงแกตต์

4.2.1.2 ข้อพิจารณาเรื่องสินค้าเหมือนกัน (Like product)

การพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ในคดีบุหรี่ยานนำเข้าจากฟิลิปปินส์มีประเด็นเรื่องการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) และเกณฑ์การพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

(1) การพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product)

ในคดีบุหรี่ยานนำเข้าจากฟิลิปปินส์ คำร้องของฟิลิปปินส์กล่าวว่าบุหรี่ยานนำเข้าทั้งหมดและบุหรี่ยานที่ผลิตในประเทศทั้งหมดในทุกส่วนราคาเป็นสินค้าเหมือนกัน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง บุหรี่ยานทั้งหมดที่ผลิตในประเทศและบุหรี่ยานนำเข้าที่อยู่ในส่วนราคาเดียวกันเป็นสินค้าเหมือนกัน

⁴⁸ นอกจากนี้ ไทยได้โต้แย้งในอุทธรณ์ว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นประเด็นมีลักษณะเกี่ยวกับการบริหารจัดการ (administrative nature) ซึ่งต้องพิจารณาภายใต้ Article III:4 ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับข้อโต้แย้งดังกล่าวเพราะกลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นมาตรการบริหารจัดการทางภาษีดังกล่าวมีผลกระทบต่อภาระภาษีที่เกิดขึ้น กรณีดังกล่าวจึงอยู่ในขอบเขตการพิจารณาภายใต้ Article III:2 ซึ่งไม่จำกัดเฉพาะมาตรการที่มีเนื้อหาเป็นการกำหนดภาระภาษี ดังนัยคดี Argentina –Hides and Leather para. 11.154, in footnote 449.

(Like product)⁴⁹ แต่ฟิลิปปินส์เห็นว่ากรณีดังกล่าวไม่จำเป็นต้องมีการพิสูจน์ว่าบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าทั้งหมดเป็นสินค้าเหมือนกันกับบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศทั้งหมดตามที่ไทยได้แย้ง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการวิเคราะห์สินค้าเหมือนกันเพื่อวัตถุประสงค์ของคดีนี้ไม่มีความจำเป็นต้องมีการเปรียบเทียบระหว่างบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าทั้งหมดและบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศทั้งหมด และอ้างแนวการวิเคราะห์ความเหมือนกันของสินค้าในคดีก่อนๆ ซึ่งถือว่ามี การพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) เมื่อสินค้านำเข้าที่เป็นประเด็นในคดีนั้น “the imported product(s) at issue” เหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศบางอย่างเป็นอย่างน้อย (to at least some domestic products)⁵⁰ ข้อพิจารณาที่น่าสนใจคือการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) ควรต้องมีการแสดงให้เห็นว่าสินค้านำเข้าที่พิพาทและสินค้าที่ผลิตในประเทศทั้งหมดที่เหมือนกันกับสินค้านำเข้าดังกล่าว โดยไม่ใช่แค่สินค้าที่ผลิตในประเทศบางอย่างเป็นอย่างน้อย (to at least some domestic products) หรือไม่

แนวการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) ในคดีอื่น

ในคดี Dominican-Cigarettes ประเด็นตาม Article III:2 first sentence คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาเพียงบุหรี่ยี่ห้อ Viceroy ที่นำเข้ามาในสาธารณรัฐโดมินิกันเป็นสินค้าเหมือนกันกับบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศตรา Lider และเปรียบเทียบการปรับใช้ภาษีเพื่อการบริโภค (consumption tax) บุหรี่ยี่ห้อสองยี่ห้อดังกล่าว ในคดี Indonesia – Autos คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้กล่าวไว้ชัดเจนในการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตามประเด็น Article III:2 first sentence ว่า กรณีดังกล่าวไม่จำเป็นต้องมีการพิจารณาว่ารถยนต์นำเข้านั้นเป็นสินค้าที่เหมือนกันกับรถยนต์ที่ผลิตในประเทศอีกหรือไม่ เนื่องจากคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบแล้วว่ามียี่ห้อหนึ่งซึ่งเหมือนกับรถยนต์ที่ขายในประเทศผู้นำเข้า⁵¹ ส่วนในคดีอื่น เช่น คดี Japan-Alcohol และคดี EC-Asbestos มีการพิสูจน์สินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหลายชนิด ไม่เพียงแต่สินค้านำเข้าบางชนิด และสินค้าที่ผลิตในประเทศบางชนิด⁵²

⁴⁹ คำร้องของฟิลิปปินส์ใช้คำว่า "all imported and all domestic cigarettes across all price segments"

⁵⁰ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.427-7.428.

⁵¹ Panel Report, Dominican-Cigarettes, para. 7.336., Indonesia- Autos, para. 14.110.

⁵² Panel Report, Japan-Alcohol, paras. 6.24 - 6.27. Appellate Body Report, EC-Asbestos, para. 100.

ผู้วิจัยเห็นว่าการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) มีความสำคัญเนื่องจากการกำหนดว่าสินค้าใดบ้างที่จะนำมาพิจารณาเปรียบเทียบความมากกว่าของภาษีที่เก็บจากสินค้านั้นในการพิจารณา “in excess of”⁵³ ตามกลไกของ Article III:2 first sentence ซึ่งต้องมีการพิสูจน์ 2 ชั้น คือ 1. การพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) และ 2. การพิสูจน์ “in excess of” ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) แต่ละคดีมีความสัมพันธ์และขึ้นอยู่กับวิธีที่จะใช้ในการพิจารณา “in excess of” ด้วย⁵⁴ ซึ่งการพิจารณาที่มีความแตกต่างกันไปโดยขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของข้อเท็จจริงในแต่ละคดี⁵⁵

⁵³ Henrik Horn, Petros C. Mavroidis, “Still Hazy after All these years: The Interpretation of National Treatment in the GATT/WTO Case-law on Tax Discrimination,” *European Journal of International Law* 15(2004): 60. การพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) เปรียบเสมือนตาข่ายจับปลาเพื่อนำมาพิจารณาประเมินว่าภาษีที่เก็บจากสินค้านำเข้ามากกว่าที่ใช้กับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในการพิจารณา “in excess of” ตาม Article III:2

⁵⁴ วิธีที่พิจารณา “in excess of” ในปัจจุบันอาจแบ่งได้เป็น asymmetry approach ซึ่งพิจารณาว่าสินค้านำเข้าส่วนใหญ่อยู่ภายใต้ภาษีมากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศส่วนใหญ่หรือไม่ และ diagonal approach ซึ่งพิจารณาว่าสินค้านำเข้าแม้เพียงบางชนิดอยู่ภายใต้ภาษีที่มากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศบางชนิด หรือไม่ (Lothar Ehring, *De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favoured- Nation Treatment or Equal Treatment?* [online], 5 December, 2011. Available from: <http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/archive/papers/01/013201.html>) ในคดี Dominican-Cigarettes ใช้วิธีการพิจารณาเปรียบเทียบ “in excess of” โดยเปรียบเทียบภาษีการบริโภคที่เก็บจากนุหรี่นำเข้าที่พิพาทตรา Viceroy กับนุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศที่ห่อ Lider ซึ่งเมื่อนุหรี่นำเข้าที่ห่อดังกล่าวมีการภาษีมากกว่านุหรี่ในประเทศที่เหมือนกันบางยี่ห้อ ก็เป็นการละเมิด Article III:2 first sentence โดยไม่ต้องพิจารณาเปรียบเทียบอื่น ผู้วิจัยเห็นว่าการพิสูจน์ว่าสินค้านำเข้าเหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศเดียวกันในสวนราคาเดียวกันทั้งหมดจึงไม่มีความจำเป็นในกรณีดังกล่าว อย่างไรก็ตาม องค์การอุทธรณ์ในบางคดี เช่น คดี EC-Asbestos ได้วินิจฉัยว่าการละเมิด Article III:2 first sentence จะเกิดขึ้นเมื่อสินค้านำเข้าส่วนใหญ่มีภาษีมากกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศและเปรียบเทียบ “in excess of” โดยเทียบ “กลุ่มของสินค้านำเข้า” กับ “กลุ่มของสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ” ผู้วิจัยเห็นว่าการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) ในคดีดังกล่าวจึงไม่สามารถทำได้โดยการพิสูจน์เพียงว่าสินค้านำเข้าเหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศอย่างน้อยบางชนิด (at least some domestic products) ได้

⁵⁵ ผู้วิจัยเห็นว่าความซับซ้อนของข้อเท็จจริงในแต่ละคดีจึงมีผลต่อการใช้วิธีการเปรียบเทียบ “in excess of” รวมทั้งวิธีการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) ดังในคำวินิจฉัยคดี EC-Asbestos หากมาตรการของประเทศสมาชิกเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าโดยชัดแจ้ง (De jure) วิธีการพิจารณาเปรียบเทียบ “in excess of” ก็ไม่ต้องเทียบระหว่างกลุ่มของสินค้านำเข้าและกลุ่มของสินค้าเหมือนกันที่ผลิตภายในประเทศทั้งหมด แต่หากมาตรการของประเทศสมาชิกมีความซับซ้อน กรณีต้องพิจารณาว่ามีการเลือกปฏิบัติตามความจริง (de facto) หรือไม่ สินค้าที่จะนำมาเทียบกันจึงเป็นสินค้านำเข้าทั้งหมด และสินค้าที่ผลิตในประเทศทั้งหมดเพื่อนำมาพิจารณาผลกระทบอันเป็นการเลือกปฏิบัติ (Discriminatory effect) รายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการพิจารณา “in excess of” (Lothar Ehring, *De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favoured- Nation Treatment- or Equal Treatment?*)

ความเห็นของผู้วินิจฉัยกรณีข้อเท็จจริงคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์

สำหรับกรณีคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท วินิจฉัยว่า “Article III:2 ระบุว่า “*The products...imported...shall not be subject ... to internal taxes or other internal charges...in excess of those applied...to like domestic products*” ดังนั้น จากภาษาที่ใช้ใน Article III:2 first sentence ไม่ได้แสดงว่าสินค้านำเข้าทั้งหมด ต้องเหมือนกับสินค้าที่ผลิตในประเทศทั้งหมด” “สินค้านำเข้าในกรณีดังกล่าวเหมือนกันสินค้าที่ผลิตในประเทศตามบทบัญญัตินี้เมื่อสินค้านำเข้าที่เป็นประเด็นในคดีนั้น “the imported product(s) at issue” เหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศบางอย่างเป็นอย่างน้อย (to at least some domestic products) และการตรวจสอบว่าฟิลิปปินส์ได้แสดงหลักฐานสนับสนุนการนำเข้า บุหรี่ที่พิพาทว่าเหมือนกัน “like” กับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศบางอย่างเป็นอย่างน้อยตาม Article III:2 first sentence หรือไม่”⁵⁶ ผู้วินิจฉัยตั้งข้อสังเกตโดยทั่วไปว่าการพิสูจน์สินค้าเหมือนกัน (Like product) เพียงสินค้านำเข้าที่พิพาทเหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศบางชนิด (at least to some of domestic products) จะเข้มงวดน้อยกว่าการพิสูจน์ให้เห็นว่าสินค้านำเข้าทั้งหมด เหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศทั้งหมด ซึ่งเป็นผลให้ผู้ร้องสามารถพิสูจน์ผ่านเกณฑ์สินค้า เหมือนกัน (Like product) และมาพิจารณา “in excess of” ได้โดยง่าย และไม่เป็นผลดีแก่ ประเทศสมาชิกที่มาตรการของประเทศดังกล่าวถูกคัดค้าน นอกจากนี้ การพิสูจน์ดังกล่าวทำให้ ไม่มีการตรวจสอบเชิงลึกในสินค้าที่เหมือนกันอื่น ๆ ที่ผลิตในประเทศ และไม่ได้รวมเข้าเป็นกลุ่มของ สินค้าเหมือนกันเพื่อนำมาเปรียบเทียบว่ามีการเก็บภาษีในสินค้านำเข้ามากกว่าหรือไม่ในการ พิจารณา “in excess of”

อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ ผู้วินิจฉัยเห็นด้วยกับ แนวทางวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท เนื่องจากมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่ เป็นประเด็นเป็นการปฏิบัติที่แตกต่างกันทางภาษีโดยชัดเจนระหว่างบุหรี่ยานำเข้าทั้งหมดและบุหรี่ที่ ผลิตในประเทศทั้งหมด โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและการดำเนินการตามเงื่อนไขด้านการ บริหารจัดการต่างๆ ให้แก่การขายบุหรี่ยานำเข้าที่ผลิตในประเทศทั้งหมด การเปรียบเทียบ “in excess of” จึงไม่ซับซ้อนและไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการเทียบระหว่างภาษีที่เก็บจากกลุ่มของสินค้านำเข้าและ สินค้าที่ผลิตในประเทศที่เหมือนกันทั้งหมดดังเช่นคดีที่ข้อเท็จจริงมีความซับซ้อนและเห็นไม่ได้ชัด

⁵⁶ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.427-7.428.

แจ้งว่ามาตรการเป็นการเลือกปฏิบัติจากแหล่งกำเนิดสินค้าหรือไม่ ดังนั้น การพิสูจน์ให้เห็นสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศอย่างน้อยบางชนิด (at least some domestic products) เพื่อนำมาเปรียบเทียบในการพิจารณา “in excess of” ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้วินิจฉัยจึงเป็นการเพียงพอแล้ว และกรณีดังกล่าวไม่เปลี่ยนแปลงผลที่ได้จากการพิจารณา “in excess of” หากมีการนำสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศทั้งหมดมาพิจารณาเปรียบเทียบด้วย

(2) เกณฑ์การพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ของสินค้าตาม Article III:2 first sentence

คำว่า “Like products” ปรากฏในบทบัญญัติต่างๆ ในความตกลงขององค์การการค้าโลก⁵⁷ ในความตกลงแกตต์ “Like products” ปรากฏใน Article I:1 Article III:2 และ Article III:4 Article VI:1 Article IX:1 XI:2 XIII:1 XVI:2 XIX:1 เพื่อวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน⁵⁸ และมีแนวทางพิจารณาที่แตกต่างกันในบริบทที่ต่างกัน⁵⁹ อย่างไรก็ตาม ไม่มีส่วนใดในความตกลงแกตต์ที่แสดงหลักเกณฑ์การพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ดังกล่าว เมื่อพิจารณาจากความหมายตามพจนานุกรมของคำว่า “like” ซึ่งแปลว่า เหมือนกัน คำว่า “Like products” จึงหมายถึงสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกัน (similar) ในหลายประการ แต่ไม่จำเป็นต้องมีลักษณะเหมือนกันทุกประการ (identical)⁶⁰ รายงานของคณะทำงานเรื่องการปรับภาษีข้ามแดน (The Report of the Working Party on Border Tax Adjustments) ปี 1970 ซึ่งประเทศสมาชิกนำมาใช้มีการวางหลักเกณฑ์โดยทั่วไปในการตีความสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน (like or similar products) ในความตกลงแกตต์ หลักเกณฑ์ดังกล่าวคือการตีความควรพิจารณาเป็นแต่ละกรณีซึ่งมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างกันไป (case-by-case) และเป็นดุลยพินิจของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในแต่ละคดีไป รายงานดังกล่าวได้เสนอแนะหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ได้แก่ การใช้สินค้านี้ในตลาด (Product's End-Uses) รสนิยมและความพึงพอใจของผู้บริโภค (Consumer's taste and preference) ลักษณะ สภาพ และคุณภาพของสินค้า (Product's

⁵⁷ เช่น ความตกลงแกตต์ ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุน ความตกลงว่าด้วยการทุ่มตลาด

⁵⁸ คำว่า “Like product” ในบริบทของ Article III นำมาใช้เรื่องการป้องกันการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้า โดยประเทศสมาชิกต้องให้การปฏิบัติทางด้านภาษีและกฎหมายหรือระเบียบเกี่ยวกับสภาพการแข่งขันในตลาดเช่นเดียวกันในสินค้าที่เหมือนกัน (Like product)

⁵⁹ Robert E. Hudec, “GATT/WTO Constraints on National Regulation: Requiem for an “Aim and Effects” Test,” *International Lawyer* 32 (1998): 10.

⁶⁰ Mitsuo Matsushita, *The world trade organization: Law Practice and Policy*, p. 236.

properties nature and quality) นอกจากนี้ แนวคำวินิจฉัยคดีส่วนใหญ่จะพิจารณาจากการแบ่งแยกพิภคศุลกากร (Tariff classification) และมุมมองของผู้บริโภคเรื่องการแทนที่กันได้ของสินค้าดังกล่าวในตลาด⁶¹

ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าบุหรี่ยานำเข้าและบุหรี่ยี่ห้ออื่นที่ผลิตในประเทศที่เป็นประเด็นเป็นสินค้าเหมือนกัน โดยพิจารณาจากคุณสมบัติและลักษณะทางกายภาพ การนำไปใช้ การแบ่งพิภคศุลกากร และภาษีและกฎระเบียบภายในประเทศที่ใช้กับสินค้านี้ นอกจากนี้ องค์ประกอบ 4 ประการในคดีนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้พิจารณาจากพฤติกรรมและความพึงพอใจของผู้บริโภคด้วย โดยพิจารณาจากหลักฐานแสดงการเปลี่ยนไปใช้สินค้าอีกชนิดหนึ่ง และความยืดหยุ่นของราคา (price elasticity) และความยืดหยุ่นอุปสงค์ไขว้ต่อราคา (cross-price elasticity of demand) และการทดแทนกันได้ (Substitutability) เพื่อพิสูจน์ว่าบุหรี่ยานำเข้าและบุหรี่ยี่ห้ออื่นที่ผลิตในประเทศในช่วงราคาเดียวกันเป็นสินค้าเหมือนกัน (Like product)

ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like products) ย่อมแตกต่างกันในบริบทที่ต่างกัน ความเหมือนกัน (likeness) อาจมีความหมายกว้างหรือแคบลงโดยขึ้นอยู่กับบทบัญญัติที่เป็นประเด็น บริบทและข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ที่นำบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไปใช้⁶² และขอบเขตของสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 มีความหมายแคบ⁶³ ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณาความเหมือนกันจากราคาซึ่งเป็นคุณสมบัติหนึ่งของสินค้ามีความสำคัญในคดีนี้ เนื่องจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นประเด็นตาม Article III:2 first sentence คำนวณตามราคา (ad valorem) และเกี่ยวข้องกับราคาขายปลีกของยาสูบ ช่วงราคาที่แตกต่างกันของบุหรี่ยี่ห้ออื่นมีความสำคัญสำหรับการพิจารณาความเหมือนกันของบุหรี่ยี่ห้ออื่นในการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 โดยบุหรี่ยี่ห้ออื่นในช่วงราคาเดียวกันเป็นสินค้าที่แข่งขันกัน⁶⁴ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าพฤติกรรมและความพึงพอใจของผู้บริโภคมีส่วนสำคัญในการพิจารณาความ

⁶¹ Robert E. Hudec, "GATT/WTO Constraints on National Regulation", p. 10.

⁶² Appellate Body Report, Japan – Alcohol Beverages II, p. 21.

⁶³ Appellate Body Report, Japan - Alcoholic Beverages II, pp. 19-20. Appellate Body Report, Korea Beverages, para. 118.

⁶⁴ เกณฑ์ความเหมือนกันของสินค้า (likeness) ดังกล่าวใช้ในการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Dominican - Cigarettes para. 7.331.

เหมือนกันในกรณีสินค้าบุหรี่ด้วย โดยสรุปแล้ว ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับเกณฑ์ความเหมือนกัน (likeness) ที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใช้พิจารณาในคดีนี้

4.2.1.3 ข้อพิจารณาความแตกต่างระหว่างการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้ง “de jure discrimination” และความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ “risk of discrimination” ในการพิจารณา “in excess of”

ในการพิจารณาประเด็นตาม Article III:2 first sentence ในคดีนี้หรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวถึงแนวคิด 2 แนวคิด คือ “De jure discrimination” และ “Risk of discrimination” ในส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยดังต่อไปนี้

“หากความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเฉพาะกรณีการขายต่อบุหรี่นำเข้าเนื่องจากข้อยกเว้นที่ให้แก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศภายใต้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องมาตรการของไทยที่เป็นประเด็นโดยชัดแจ้ง (on their face) ทำให้การปรับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแก่บุหรี่นำเข้ามากกว่าที่ใช้กับบุหรี่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ”⁶⁵

“ข้อเท็จจริงที่ว่าความรับผิดที่เป็นไปได้ไม่เกิดขึ้นกับผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศตามกฎหมายไทยเนื่องจากการยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศทำให้มีภาระภาษีที่มากกว่าแก่บุหรี่นำเข้าและเป็นการละเมิดโดยชัดแจ้ง (de jure discrimination) ตาม Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์”⁶⁶

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวถึงความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (risk of discrimination) โดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอ้างคดี US-tobacco ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีดังกล่าววินิจฉัยว่าหน้าที่ที่จะไม่เก็บภาษีสินค้านำเข้ามากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศที่เหมือนกันตาม Article III:2 ขยายไปถึงความเสี่ยงที่เป็นไปได้อันจะเก็บภาษีมากกว่า

⁶⁵ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.623. คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่า “ไม่มีข้อโต้แย้งว่าผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามีความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/7 และการยกเว้นจากความรับผิดดังกล่าวมีเฉพาะการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 มาตรา 3(1) และคำสั่ง ป. 85/2542” ถ้อยคำของมาตรการดังกล่าวระบุถึงบุหรี่ที่ผลิตโดยองค์กรของรัฐบาล เช่น โรงงานยาสูบ ซึ่งเป็นผู้ผลิตบุหรี่รายเดียวในประเทศ

⁶⁶ Ibid., para. 7.637.

(potential risk of excess taxation) ดังนั้น การปฏิบัติที่มีความเสี่ยงที่จะเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) ต่อสินค้านำเข้าในแง่ของภาษีภายในประเทศก็เป็นการเพียงพอที่จะพบว่าละเมิดหลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติตาม Article III:2 first sentence (para. 7.621-7.627)⁶⁷

ประเด็นที่มีความสำคัญคือ แนวคิดทั้งสองแนวคิดดังกล่าวจะนำมาใช้ในการพิจารณา “in excess of” ในกรณีมาตรการทางภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เป็นประเด็นตาม Article III:2 first sentence อย่างไร และหากมีการเลือกปฏิบัติในกรณีดังกล่าวจะถือเป็นความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ “Risk of discrimination” หรือเป็นกรณีการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้ง “De jure discrimination” อย่างตรงไปตรงมาและไม่ซับซ้อน ในการวิเคราะห์ ผู้วิจัยจะศึกษาการมีอยู่ของแนวคิด *de jure discrimination* และ *risk of discrimination* และการนำแนวคิดดังกล่าวไปใช้ในความตกลงแกตต์และความตกลงอื่นขององค์การการค้าโลก ความสัมพันธ์ของแนวคิดดังกล่าวและความสำคัญของแนวคิดดังกล่าวกับกรณีมาตรการของไทยที่เป็นประเด็นตาม Article III:2 first sentence ในคดีบุหรี่ยานนำเข้าจากฟิลิปปินส์

การมีอยู่ของแนวคิด *de jure discrimination* และ *risk of discrimination* และการนำแนวคิดดังกล่าวไปใช้ในความตกลงแกตต์และความตกลงอื่นขององค์การการค้าโลก

(1) ความหมายและสถานะของ *De jure discrimination*

“การเลือกปฏิบัติ” หรือ “discrimination” เป็นคำที่เข้าใจความหมายกันได้โดยทั่วไป แต่เกณฑ์ที่แบ่งแยกกว่ากรณีใดเป็นการเลือกปฏิบัติและกรณีใดไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งตามวัตถุประสงค์ของ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์เป็นเรื่องที่ยังไม่ได้ข้อสรุปชัดเจนจวบจนปัจจุบัน และบทบัญญัติในความตกลงแกตต์หรือความตกลงขององค์การการค้าโลกไม่ได้สร้างกฎเกณฑ์แยกต่างหากโดยเฉพาะสำหรับมาตรการที่เป็นกฎเกณฑ์ที่มีการเลือกปฏิบัติอย่างชัดแจ้ง⁶⁸

⁶⁷ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวถึงในการตอบข้อโต้แย้งของไทยที่ว่าผู้ขายต่อนุหรี่ยานนำเข้าไม่ถูกเก็บภาษีมากกว่าเพราะมีเครดิตภาษีที่ได้โดยอัตโนมัติและโดยพร้อมกันกับการยื่นแบบที่กฎหมายกำหนด และการเลือกปฏิบัติเกิดขึ้นในกรณีที่ระบุได้ เมื่อผู้ขายต่อนุหรี่ยานนำเข้าไม่สามารถที่จะประกันว่าจะได้เครดิตภาษีเพื่อหักล้างกับความรับผิดภาษีที่เลือกปฏิบัติเป็นการเพียงพอว่ามีการละเมิดตาม Article III:2 (Panel Report, Thailand-Cigarettes, para. 6.98-120)

⁶⁸ Robert E. Hudec, “GATT/WTO Constraints on National Regulation”, p. 5.

นักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของ De jure discrimination โดยเปรียบเทียบกับ De facto discrimination ไว้ดังต่อไปนี้ “มาตรการหนึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติตามกฎหมาย หรือ *de jure* กรณีที่ระเบียบหรือนโยบายดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติ โดยเห็นได้ชัดเจนจากการอ่านถ้อยคำกฎหมาย หากมาตรการดังกล่าวไม่ได้ปรากฏในตัวกฎหมายว่าเป็นการเลือกปฏิบัติ มาตรการดังกล่าวอาจเป็นการเลือกปฏิบัติตามความจริง (*de facto*) เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการนำมาตรการดังกล่าวไปใช้และเป็นเป็นการเลือกปฏิบัติ โดยชัดแจ้งตามความจริงหรือในการปฏิบัติ”⁶⁹ Hudec กล่าวว่า “ความแตกต่างระหว่างการเลือกปฏิบัติสองประเภทในมาตรการที่มีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ ประเภทแรก คือ การเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้ง (*explicit*) โดยมาตรการที่ใช้เป็นมาตรฐานสำหรับสินค้านำเข้าและบริการมีความแตกต่างกันอย่างชัดแจ้งเมื่อเทียบกับมาตรฐานที่ใช้กับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ประเภทที่สอง คือ การเลือกปฏิบัติที่มาตรการดังกล่าวไม่ได้สร้างความแตกต่างตามแหล่งกำเนิดสินค้า (*origin neutral*) แต่ผลกระทบที่ไม่ได้สัดส่วนในสินค้าหรือบริการเป็นการละเมิด ในคำวินิจฉัยขององค์การการค้าโลกเรียกการเลือกปฏิบัติทั้งสองประเภทว่า De jure discrimination และ De facto discrimination ตามลำดับ⁷⁰” นอกจากนี้ Ehring กล่าวว่า “กฎเกณฑ์ซึ่งตามรูปแบบแล้วมีความเป็นกลางมีความเป็นไปได้ที่จะเลือกปฏิบัติตามความจริง (*de facto*) โดยทางอ้อมหรือไม่ชัดแจ้งซึ่งตรงข้ามกับการเลือกปฏิบัติโดยกฎหมาย โดยตรง โดยเปิดเผย ตามรูปแบบ หรือโดยชัดแจ้ง”⁷¹

ดังนั้น ผู้วิจัยให้ความหมายของ *De jure* discrimination คือ การเลือกปฏิบัติอย่างชัดแจ้งตามแหล่งกำเนิดของสินค้าโดยปรากฏในถ้อยคำของกฎเกณฑ์และผลลัพธ์ของถ้อยคำที่บัญญัติชัดแจ้งดังกล่าวทำให้เกิดความแตกต่างหรือภาวะที่เพิ่มขึ้นอันเป็นการเลือกปฏิบัติ และ *De jure* discrimination เป็นหลักการที่แบ่งแยกประเภทของการเลือกปฏิบัติเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาความสอดคล้องของกฎหมายหรือระเบียบของประเทศผู้นำเข้ากับความตกลงแกตต์ Article I:1 และการพิจารณา “in excess of” ตาม Article III:2 เป็นต้น

⁶⁹ Peter Van den Bossche, *The Law and Policy of The World Trade Organization*, p. 311 in footnote 12.

⁷⁰ Robert E. Hudec, “GATT/WTO Constraints on National Regulation”, p. 3.

⁷¹ Lothar Ehring, *De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favoured- Nation Treatment- or Equal Treatment?* [online], 5 December, 2011

(2) การนำแนวคิด *De jure* discrimination ไปใช้ในการวินิจฉัยคดี

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์มีการกล่าวถึง *De jure* discrimination ในการวินิจฉัยข้อพิพาทตามความตกลงแกตต์⁷² สำหรับข้อพิพาทตาม Article III:2 ซึ่งเป็นเรื่องการเลือกปฏิบัติทางภาษีภายในประเทศ (tax discrimination) หากสินค้านำเข้าต้องอยู่ภายใต้อัตราภาษีที่สูงกว่าอัตราภาษีที่ใช้กับสินค้าที่ผลิตในประเทศ และความแตกต่างของอัตราภาษีจากแหล่งกำเนิดสินค้านี้ดังกล่าวทำให้สินค้านำเข้าดังกล่าวมีภาระภาษีที่มากกว่า กรณีดังกล่าวก็เป็นการละเมิด Article III:2 อย่างชัดเจน (*De jure* discrimination)⁷³ เช่น ในคดี US- Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances ซึ่งมีการกำหนดอัตราภาษีของปิโตรเลียมนำเข้าสูงกว่าภาษีที่เก็บจากปิโตรเลียมประเทศสหรัฐอเมริกา

De jure discrimination อาจแสดงถึงนัยของความจงใจในการเลือกปฏิบัติของมาตรการของประเทศสมาชิก⁷⁴ และเป็นข้อสันนิษฐานที่หนักแน่นว่ามาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ⁷⁵ อย่างไรก็ตาม แนวทางวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในปัจจุบันปฏิเสธที่จะพิจารณาจากเจตนา

⁷² เช่น ประเด็นตาม Article I:1 ในคดี Canada-Autos ประเด็นตาม Article III:2 second sentence ในคดี Chile-Alcohol และประเด็นตาม Article III:4 ในคดี Korea-beef

⁷³ กรณีที่ความแตกต่างของอัตราภาษีอยู่บนเกณฑ์อย่างอื่นนอกจากแหล่งกำเนิดสินค้าแต่มีผลให้สินค้านำเข้ามีภาษีมากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศ กรณีดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติตามความจริง (*de facto* discrimination)

⁷⁴ Robert E. Hudec, "GATT/WTO Constraints on National Regulation", p. 4. Hudec กล่าวว่ากรณีที่มีการเลือกปฏิบัติอย่างชัดเจนจะเห็นได้ชัดเจน เนื่องจากความแตกต่างอย่างชัดเจนในการปฏิบัติถูกมองว่าเป็นหลักฐานว่าการเลือกปฏิบัติต่อสินค้าต่างชาติเป็นนโยบายที่มีขึ้นโดยจงใจ และเนื่องจากลักษณะที่มีความจงใจ การเลือกปฏิบัติโดยชัดเจนมักจะก่อให้เกิดการต่อต้านมากกว่าปกติทำให้มีการพิจารณาหลักกฎหมายที่จะนำมาใช้กับมาตรการดังกล่าวซึ่งถือว่าร้ายแรงมาก และสหรัฐอเมริกาและสหภาพยุโรปมีกฎเกณฑ์ที่เคร่งครัดที่ใช้สำหรับมาตรการที่เลือกปฏิบัติอย่างชัดเจน

⁷⁵ Julia Qin, "Defining Non-discrimination Under the Law of the World Trade Organization," *Boston University International Law Journal* 23 (2005): 243. In Footnote 111, "An internal tax or regulation that treats foreign product less favorably than domestic product explicitly on the basis of their national origin will be *de jure* discriminatory in violation of Article III. There will be a *strong presumption in such a case that the regulatory purpose of the measure is protectionist.*" See also, Petros C. Mavroidis, *Trade in Goods*, p. 233.

(Intent) ของมาตรการของประเทศสมาชิกที่เป็นประเด็นตาม Article III ของความตกลงแกตต์⁷⁶ ซึ่งนักวิชาการหลายท่านไม่เห็นด้วยกับแนวทางดังกล่าว⁷⁷

นอกจากนี้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้แสดงให้เห็นความสัมพันธ์ของ *De jure* discrimination กับภาระการพิสูจน์ตาม Article III:2 ในคดี Indonesia-Autos คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยว่า “ความแตกต่างของภาษีภายในประเทศโดยมีฐานจากแหล่งกำเนิดเพียงพอนในตัวเองที่จะละเมิด Article III:2 โดยไม่ต้องแสดงความมีอยู่ของสินค้าเหมือนกันที่มีการค้าขายจริง ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กว้างของ Article III:2”⁷⁸ และในคดี Canada –Aircraft องค์การอุทธรณ์วินิจฉัยว่าการแสดงให้เห็นความไม่สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกตามกฎหมาย (de jure inconsistency) สามารถแสดงโดยถ้อยคำที่บัญญัติไว้ชัดแจ้งในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ระเบียบ หรือกฎหมายอื่นๆ ซึ่งมีผลเป็นการละเมิดหน้าที่ตามความตกลงดังกล่าว⁷⁹

อย่างไรก็ตาม องค์การอุทธรณ์ในคดี Korea-Beef วินิจฉัยในประเด็นตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์ว่า ความแตกต่างในรูปแบบ (formal difference) ของมาตรการที่ใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศโดยแบ่งแยกจากแหล่งกำเนิดสินค้า (origin) ไม่จำเป็นต้องละเมิด Article III:4 เสมอตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้วินิจฉัย แต่ต้องปรากฏว่ามีผลกระทบในทางเสียหายเกิดขึ้นกับสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าด้วย⁸⁰ จากคำวินิจฉัยดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าความแตกต่างของรูปแบบมาตรการที่แบ่งแยกโดยแหล่งกำเนิดสินค้าไม่เพียงพอที่จะเป็นการละเมิด Article III:4 แต่ยังคงต้องมีการพิจารณาต่อไปถึงผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันในทางเสียหายต่อสินค้านำเข้าด้วย และเนื่องจาก Article III:2 และ Article III:4 มี

⁷⁶ แนวคิดการพิจารณาเจตนาของมาตรการที่พิพาทถูกปฏิเสธในหลายคดี เช่น คดี Japan-Alcohol เป็นต้น

⁷⁷ นักวิชาการดังกล่าวได้แก่ Hudec, Petros C. Mavroidis เป็นต้น Hudec เสนอให้ใช้ Aim and effect test มาผ่อนคลายนความเคร่งครัดในการพิจารณาตาม Article III และในกรณีที่มาตรการดังกล่าวไม่ได้เลือกปฏิบัติตามแหล่งกำเนิด (origin neutral) การทดสอบมาตรการที่มีลักษณะดังกล่าวไม่ควรเคร่งครัดเหมือนกับกรณีการเลือกปฏิบัติตามกฎหมายหรือโดยชัดแจ้ง (de jure discrimination) ซึ่งควรมีการทดสอบที่เคร่งครัดกว่า

⁷⁸ Panel Report, Indonesia-Autos, para. 14.113, Appellate Body Report, Canada-Periodicals, pp. 21-22. see also, Panel Report, Columbia-Ports of Entry, para.7.182.

⁷⁹ Appellate Body Report, Canada - Aircraft, para. 167.

⁸⁰ Appellate Body Report, Korea-Beef, paras. 135 – 137. The Panel had stated: "Any regulatory distinction that is based exclusively on criteria relating to the nationality or the origin of the products is incompatible with Article III."

หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติและเป้าหมายเดียวกันคือการไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศและคุ้มครองความคาดหวังในสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ ผู้วิจัยจึงตั้งข้อสังเกตว่าแนวทางพิจารณาดังกล่าวสามารถนำมาใช้ในการพิจารณาข้อพิพาทตาม Article III:2 ด้วย โดยความแตกต่างของรูปแบบมาตรการทางภาษีที่ใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศจากแหล่งกำเนิดสินค้าไม่เพียงพอที่จะเป็นการละเมิด Article III:2 แต่ต้องพิจารณาไปถึงผลกระทบทางภาษีของมาตรการดังกล่าวด้วย⁸¹

(3) ความหมายและสถานะของ Risk of discrimination

คำว่า “Risk of discrimination” ไม่ได้ปรากฏอยู่ในความตกลงแกตต์ และความหมายของ Risk of discrimination ค่อนข้างไม่ชัดเจน คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดีก่อนหน้านี้กล่าวถึง “Risk of discrimination” ว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการเลือกปฏิบัติ (a form of discrimination) ตาม Article III ของความตกลงแกตต์⁸²

(4) การนำแนวคิด Risk of discrimination ไปใช้ในการวินิจฉัยคดี

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ใช้แนวคิด Risk of Discrimination ในการพิจารณา “in excess of” ตาม Article III:2 โดยหากปรากฏว่ามาตรการของประเทศสมาชิกมีกรณีที่เป็นไปได้ที่จะทำให้เกิดการเลือกปฏิบัติในกรณีใดกรณีหนึ่งก็ย่อมมีความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) และเป็นการเลือกปฏิบัติอันขัดต่อ Article III:2 แม้ว่ามาตรการของประเทศสมาชิกจะไม่เลือกปฏิบัติในกรณีอื่นๆก็ตาม ในคดี US-Tobacco ปี 1994 ค่าใช้จ่ายในการประเมินการขาดดุลของงบประมาณ (budget deficit assessment หรือ BDA) สำหรับยาสูบที่ผลิตภายในประเทศทั้งหมดซึ่งได้รับความช่วยเหลือด้านราคามีการคำนวณในอัตรา 1% ของระดับความช่วยเหลือด้านราคา (price support) ของยาสูบแต่ละชนิดในปีก่อน แต่กรณียาสูบนำเข้าการคำนวณดังกล่าวทำโดยการใช้ค่าเฉลี่ยของค่าใช้จ่ายในการประเมินการขาดดุลของ

⁸¹ อย่างไรก็ตาม แนวทางดังกล่าวอาจโต้แย้งได้ว่าการทดสอบ “in excess of” ตาม Article III:2 อาจมีกรณีที่เราเห็นได้ชัดเจนว่ามีการเลือกปฏิบัติทางภาษีหรือค่าธรรมเนียมต่างๆ แต่ Article III:4 เป็นการเลือกปฏิบัติจากระเบียบหรือกฎเกณฑ์ซึ่งเห็นได้ยากกว่า

⁸² Amelia Porges, Friedl Weiss, Petros C. Mavroidis, General Agreement on Tariffs and Trade (Organization), *Guide to GATT Law and Practice: Analytical Index*, 6th ed. (Geneva: World Trade Organization and Bernan Press, 1995), pp. 154-156.

งบประมาณ (BDA) ของยาสูบประเภท burley และ flue-cured ที่มีการผลิตในประเทศ ดังนั้น ค่า BDA ของบุหรี่ยานำเข้าจึงย่อมสูงกว่ายาสูบที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเสมอในกรณีที่ราคาช่วยเหลือ (support price) ของยาสูบประเภท Burley มากกว่ายาสูบประเภท flue-cured กรณีดังกล่าวทำให้เกิดความเสี่ยงตามปกติ (inherent risk) ที่ยาสูบนำเข้าดังกล่าวจะมีค่าใช้จ่ายสูงกว่ายาสูบที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ และมีความเสี่ยงที่สินค้านำเข้าจะถูกเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายภายในประเทศ นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่กฎเกณฑ์ภายในประเทศที่ทำให้สินค้านำเข้าเกิดความเสี่ยงที่จะได้รับการเลือกปฏิบัติเป็นรูปแบบหนึ่งของการเลือกปฏิบัติและเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าตาม Article III ซึ่งเป็นไปในแนวทางเดียวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี EEC-Payments and Subsidies Paid to Processors and Producers of Oilseeds and Related Animal Feed Protein⁸³

ความสัมพันธ์ของแนวคิด De jure discrimination กับ Risk of discrimination

แนวคิดทั้งสองเป็นแนวคิดสำคัญที่มีการนำมาใช้ในการพิจารณา “in excess of” เพื่อพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการกับความตกลงแกตต์ Article III คำถามที่อาจเกิดขึ้นคือ แนวคิด De jure discrimination และ Risk of discrimination สามารถใช้ควบคู่ไปด้วยกันได้หรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง มาตรการที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้ง (*De jure* discrimination) จะถือเป็นมาตรการที่มีความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) ด้วยได้หรือไม่ ในการพิจารณาความสอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์⁸⁴

หากพิจารณาความสอดคล้องตาม Article III:2 ตามแนวทางในคดี Canada-Aircraft ซึ่งถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายที่แสดงให้เห็นการปฏิบัติที่แตกต่างกันโดยอาศัยแหล่งกำเนิดสินค้าก็เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นการเลือกปฏิบัติตาม Article III:2 เมื่อพบว่า

⁸³ Porges, Weiss, Mavroidis, *Guide to GATT Law and Practice: Analytical Index*, pp. 154 -156.

⁸⁴ กรณีที่แนวคิดทั้งสองแนวคิดไม่สามารถใช้ควบคู่กันได้ มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เป็นประเด็นตาม Article III:2 เป็นกรณี de jure discrimination ตามปกติหรือ risk of discrimination ในประเด็นว่าแนวคิดของ de jure discrimination และ risk of discrimination สามารถใช้ควบคู่ไปด้วยกันได้หรือไม่ ความเห็นของฝ่ายหนึ่งเห็นว่าเนื่องจากมาตรการที่เป็น de jure discrimination สามารถเห็นได้ชัดแจ้งจากมาตรการนั่นเองว่าทำให้ภาษีสินค้านำเข้ามากกว่าสินค้านำเข้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ดังนั้นจึงไม่ควรที่จะกล่าวว่ามาตรการนั้นเป็นเพียงความเสี่ยงที่จะเป็นการเลือกปฏิบัติ (risk of discrimination) อีก ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งอาจเห็นว่า de jure discrimination มิได้หมายถึงการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้งในทุกกรณี (in all circumstances) หากมีเพียงกรณีใดกรณีหนึ่ง (in defined circumstances) ที่เป็นการเลือกปฏิบัติแล้ว ก็ถือเป็น de jure discrimination ได้ การแปลความ de jure discrimination ในลักษณะนี้ทำให้มาตรการหนึ่งอาจถือเป็น de jure discrimination และ risk of discrimination และแนวคิดทั้งสองสามารถใช้ควบคู่ไปด้วยกันได้

กฎหมายของประเทศสมาชิกให้การปฏิบัติที่แตกต่างกันทางด้านภาษีระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศก็เพียงพอที่จะเป็นการละเมิด Article III:2 first sentence แล้ว กรณีดังกล่าวจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาต่อไปว่ามาตรการของประเทศสมาชิกทำให้เกิดความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) อีกหรือไม่ และอาจเข้าใจได้ว่ามาตรการที่เป็น *de jure* discrimination จะไม่เป็นมาตรการที่มีความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of Discrimination) อีก

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับแนวทางวินิจฉัยในคดีดังกล่าว แม้ว่าแนวทางวินิจฉัยดังกล่าวจะเป็นการลดภาระและขั้นตอนในการพิสูจน์ และไม่เปลี่ยนแปลงผลการวินิจฉัยในกรณีที่มาตรการพิพาทไม่มีความซับซ้อนและทำให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษีมากกว่าโดยไม่มีข้อสงสัย อย่างไรก็ตาม มาตรการแตกต่างกันที่ใช้กับสินค้าโดยแบ่งตามแหล่งกำเนิดอาจมีความซับซ้อนและไม่จำเป็นต้องก่อผลให้เกิดภาระภาษีที่แตกต่างกันเสมอในทุกกรณี การพิจารณาความสอดคล้องตาม Article III:2 first sentence จึงไม่ควรยึดติดกับความแตกต่างในรูปแบบของมาตรการที่ใช้กับสินค้ามากไปกว่าสาระที่แท้จริงของการทดสอบตาม Article III:2 นั่นคือการพิจารณาว่ามาตรการของประเทศสมาชิกทำให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษีที่แท้จริง (actual tax burden) มากกว่า (in excess of) สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่⁸⁵ แนวทางดังกล่าวเป็นไปในทางเดียวกันกับการวินิจฉัยในคดี US-Tobacco ซึ่งแม้ว่าวิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายในการประเมินงบประมาณขาดดุล (BDA) ของยาสูบที่นำเข้าและยาสูบที่ผลิตในประเทศจะแตกต่างกันโดยแบ่งแยกตามแหล่งกำเนิดสินค้า⁸⁶ แต่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทยังคงใช้แนวคิด Risk of discrimination ในการพิจารณาว่ามาตรการดังกล่าวทำให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแก่ยาสูบนำเข้ามากกว่ายาสูบที่เป็นสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ ในการพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการกับ Article III:2 first sentence กรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าแนวคิด

⁸⁵ Panel Report on Argentina – Hides and Leather, para.11.182- 11.184. ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณาจากภาระภาษีที่แท้จริงมากกว่ารูปแบบของมาตรการเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ซึ่งแม้ว่ารูปแบบของมาตรการจะมีความแตกต่างกันโดยอาศัยแหล่งกำเนิด แต่ยังคงต้องมีการพิจารณาได้ว่ามาตรการที่มีรูปแบบแตกต่างกันนั้นมีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในทางเสียหายจึงจะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ด้วย นอกจากนี้ การพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article III:2 ต้องทำอย่างระมัดระวังและรอบคอบ โดยคำนึงถึงจุดสมดุลระหว่างอำนาจอธิปไตยของประเทศสมาชิกในการใช้รูปแบบของมาตรการกำกับภายในประเทศสมาชิกตรงเท่าที่มาตรการดังกล่าวไม่ขัดกับพันธกรณีตาม Article III:2 ของความตกลงแอกต์

⁸⁶ เนื่องจากบทบัญญัติของสหรัฐอเมริกากำหนดวิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายในการประเมินงบประมาณขาดดุลต่างกันสำหรับยาสูบนำเข้าและยาสูบที่ผลิตในประเทศ โดยกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละของระดับราคาช่วยเหลือกรณียาสูบที่ผลิตในประเทศ แต่กรณียาสูบนำเข้าให้ใช้ค่าเฉลี่ยของค่าใช้จ่ายในการประเมินงบประมาณขาดดุลของยาสูบ 2 ชนิดที่ผลิตในประเทศ

de jure discrimination สามารถใช้ควบคู่ไปกับ Risk of discrimination ได้ และมาตรการที่เลือกปฏิบัติโดยแบ่งตามแหล่งกำเนิดสินค้าขัดแย้งตามกฎหมาย หรือ De jure discrimination อาจเป็นมาตรการที่มีความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of Discrimination) ได้ในขณะเดียวกัน

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่ามาตรการที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยขัดแย้งหรือตามกฎหมาย (De jure discrimination) อาจเป็นความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) ด้วยก็ได้โดยขึ้นอยู่กับมุมมองต่อมาตรการดังกล่าว หากมองในแง่ลักษณะการบริหารจัดการภาษีของมาตรการซึ่งเป็นกฎเกณฑ์นั่นเอง และกฎเกณฑ์ดังกล่าวมีลักษณะเลือกปฏิบัติโดยกำหนดวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันสำหรับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ เช่น กำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้านำเข้าสูงกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศ ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าอย่างขัดแย้ง มาตรการซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติโดยขัดแย้งหรือตามกฎหมาย (De jure discrimination)⁸⁷ อย่างไรก็ตาม หากมองในแง่ว่ามาตรการดังกล่าวก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติในทุกกรณีหรือไม่ หากมาตรการนั้นก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติในทุกกรณี มาตรการดังกล่าวก็ย่อมไม่ใช่เพียงความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of Discrimination) แต่หากมาตรการดังกล่าวอาจมีกรณีที่ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติแม้ในกรณีใดกรณีหนึ่งมาตรการดังกล่าวก็อาจถือเป็นการเลือกปฏิบัติในรูปแบบของ Risk of Discrimination ได้

สำหรับประเด็นว่าการกำหนด “Risk of discrimination” เป็นรูปแบบหนึ่งของการเลือกปฏิบัตินอกจาก De jure discrimination และ De facto discrimination เป็นการเหมาะสมหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดรูปแบบลักษณะของการเลือกปฏิบัติ (Characterization) ดังกล่าวคงไม่มีความจำเป็นมากนักเพราะแนวคิด Risk of discrimination เป็นเกณฑ์สำคัญที่นำมาใช้ในการพิจารณา “in excess of” อยู่แล้ว กล่าวคือมาตรการที่พิพาทไม่จำเป็นต้องก่อให้เกิดผลเป็นการเลือกปฏิบัติในทุกสถานการณ์หรือทุกกรณี เพียงก่อผลเป็นการเลือกปฏิบัติโดยทำให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีหรือค่าธรรมเนียมต่างๆที่มากกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศเฉพาะในกรณีใดกรณีหนึ่งก็เพียงพอแล้วที่จะเป็นการละเมิด Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์

⁸⁷ กรณีดังกล่าวไม่มีความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ risk of discrimination แต่เป็นกฎเกณฑ์ดังกล่าวนั่นเองที่มีลักษณะเลือกปฏิบัติ โดยไม่ต้องพิจารณาว่าในกรณีใดบ้างที่มาตรการดังกล่าวจะปฏิบัติเหมือนกันหรือต่างกัน เช่น หากมาตรการระบุว่า 95% ของสินค้านำเข้าต้องจ่ายอัตราภาษีสูงกว่า และ 95% ของสินค้าที่ผลิตในประเทศจ่ายภาษีต่ำกว่า กรณีดังกล่าวไม่ใช่ risk of discrimination แต่เป็น de jure discrimination

มาตรการของไทยเป็น “de jure discrimination” และ/หรือ “risk of discrimination” ?

มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เป็นประเด็นตาม Article III:2 ในคดีบุหรินำเข้าจากฟิลิปปินส์ซึ่งยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บุหรินที่ผลิตในประเทศ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 239 ซึ่งมีข้อความดังต่อไปนี้

มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าดังต่อไปนี้

“(1) การขายบุหรินที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่เป็นองค์การของรัฐบาล โดยผู้ขายที่มีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่ผลิตสินค้านี้ดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงผู้ขายที่เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร”

เนื่องจากบุหรินที่ผลิตในประเทศทั้งหมดผลิตโดยโรงงานยาสูบ และโรงงานยาสูบเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่เป็นองค์การของรัฐบาลรายเดียวที่สามารถผลิตบุหรินภายในประเทศไทยได้ การประกอบกิจการขายบุหรินที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 3(1) จึงหมายถึงการขายบุหรินที่ผลิตในประเทศโดยผู้ขายที่ไม่ใช่โรงงานยาสูบเท่านั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าถ้อยคำของกฎหมายดังกล่าวเองที่แบ่งแยกความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศโดยชัดแจ้งจากแหล่งกำเนิดสินค้า และมีผลโดยตรงต่อความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศอันเป็นรูปแบบการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้งตามกฎหมาย (de jure discrimination)⁸⁸ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าความแตกต่างของรูปแบบมาตรการที่ใช้จากแหล่งกำเนิดสินค้าไม่เพียงพอที่จะถือว่ามาตรการดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติตาม Article III:2 ของความตกลงแกตต์ และกรณีดังกล่าวต้องพิจารณาให้ถ่องแท้ถึงผลกระทบต่อภาระภาษีที่แท้จริงที่เกิดขึ้นกับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศจากมาตรการดังกล่าวเมื่อนำไปใช้จริงด้วย การพิจารณาดังกล่าวจึงต้องนำแนวคิด Risk of discrimination มาใช้ โดยหากมาตรการดังกล่าวทำให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษีมากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศแม้จะเพียงกรณีใดกรณีหนึ่งก็ย่อมมีความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติและการขัดต่อหลักการไม่เลือกปฏิบัติตาม Article III:2 first sentence

⁸⁸ การแบ่งแยกตามแหล่งกำเนิดดังกล่าวอาจเป็นเพียงข้อสันนิษฐานที่หนักแน่นว่าวัตถุประสงค์ของกฎเกณฑ์นั้นเป็นไปเพื่อการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ ตามความเห็นของ Julia Qin และ Petros C. Mavroidis โปรดดูเชิงอรรถที่ 75

กรณีมาตรการทางภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าอาจมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ในกรณีที่ไม่สามารถนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายเพื่อไม่ให้มีภาษีที่ต้องชำระได้ตามประมวลกฎหมายรัษฎากร เช่น กรณีไม่ยื่นแบบฟอร์มภาษี และกรณีไม่จัดทำรายงานภาษีซื้อ และทำใบกำกับภาษีไม่ถูกต้องตามมาตรา 82/5 ของประมวลรัษฎากร เป็นต้น ในขณะที่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไม่มีภาษีที่ต้องชำระในทุกกรณีเนื่องจากการขายบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเป็นกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย การเลือกปฏิบัติซึ่งอาจเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าไม่สามารถนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายได้และส่งผลให้มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระย่อมเป็นความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) และเป็นการเพียงพอที่จะวินิจฉัยว่ามีการละเมิดตาม Article III:2 first sentence ของความตกลง GATT

ผู้วิจัยจึงเห็นว่ามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เป็นประเด็นตาม Article III:2 first sentence อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้ง (De jure discrimination) และความเสี่ยงในการเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้วินิจฉัย⁸⁹

4.2.1.4 ความสอดคล้องของมาตรการของไทยในการกำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบกับ Article III:2 first sentence

ในประเด็นตาม Article III:2 first sentence มาตรการของไทยที่เป็นประเด็น ได้แก่ การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ตามประกาศราคาขายปลีกยาสูบของกรมสรรพสามิตวันที่ 7 ธันวาคม 2548 วันที่ 18 กันยายน 2549 วันที่ 30 มีนาคม 2550 และวันที่ 29 สิงหาคม 2550 สำหรับบุหรี่นำเข้า และการยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบ

⁸⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 6.98- 6.120.

(1) การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ ตามประกาศกำหนดราคาขายปลีกยาสูบของกรมสรรพสามิต วันที่ 7 ธันวาคม 2548 วันที่ 18 กันยายน 2549 วันที่ 30 มีนาคม 2550 และวันที่ 29 สิงหาคม 2550 สำหรับบุหรี่ยี่ห้อ

ในประเด็นเรื่องความสอดคล้องของมาตรการของไทยในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ กับความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence พิธีปารีสอ้างว่าบุหรี่ยี่ห้อที่ห้าอยู่ภายใต้ภาษีที่มากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเนื่องจากไทยใช้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของบุหรี่ยี่ห้อที่ห้าสูงกว่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ โดยการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของบุหรี่ยี่ห้อที่ห้าสูงกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเสมอตามประกาศราคาขายปลีกยาสูบที่เป็นประเด็น ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากบุหรี่ยี่ห้อที่ห้ามากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเสมอและเป็นการละเมิด Article III:2 first sentence นอกจากนี้ พิธีปารีสอ้างว่าบุหรี่ยี่ห้อที่ห้าอยู่ภายใต้การเก็บภาษีที่มากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศอย่างเป็นระบบ เนื่องจากราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยี่ห้อที่ห้าซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศราคาขายปลีกยาสูบที่เป็นประเด็นมากกว่าราคาขายปลีกจริงเสมอ ซึ่งเป็นผลมาจากการกำหนดค่าการตลาด (marketing cost) ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของราคาขายปลีกสูงสุดโดยลักษณะเลือกปฏิบัติต่อบุหรี่ยี่ห้อที่ห้า ในขณะที่ราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ยี่ห้อที่ผลิตในประเทศเท่ากับราคาขายปลีกจริง กรณีดังกล่าวทำให้บุหรี่ยี่ห้อที่ห้ามีภาระภาษีที่มากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยว่ากรมสรรพสามิตไทยไม่ได้ใช้วิธีปกติในการกำหนดค่าการตลาด (marketing cost) สำหรับการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ตามประกาศราคาขายปลีกสูงสุดยาสูบลงวันที่ 7 ธันวาคม 2548 วันที่ 18 กันยายน 2549 วันที่ 30 มีนาคม 2550 และ 29 สิงหาคม 2550 สำหรับบุหรี่ยี่ห้อที่ห้า เป็นเหตุให้ค่าการตลาดของบุหรี่ยี่ห้อที่ห้าสูงกว่าค่าที่คำนวณได้ตามวิธีปกติ ในขณะที่สินค้าที่ผลิตในประเทศมีการกำหนดค่าการตลาดโดยใช้วิธีปกติ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพบว่าการกำหนดราคาขายปลีกยาสูบตามประกาศที่เป็นประเด็นซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้บุหรี่ยี่ห้อที่ห้ามีการเก็บภาษีมากกว่า (in excess of) บุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ และขัดกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์⁹⁰ ไทยไม่ได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในประเด็นดังกล่าว

⁹⁰ Panel report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.567.

ในประเด็นดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ที่อยู่ในขอบเขตมาตรการที่พิจารณาตาม Article III:2 first sentence เนื่องจากราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79/5 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 10 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542⁹¹ การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดจึงมีผลกระทบต่อภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และอยู่ในขอบเขตการพิจารณาตาม Article III:2 ของความตกลงแกตต์

สำหรับข้ออ้างของฟิลิปปินส์ประการแรก ผู้วิจัยเห็นด้วยกับข้อโต้แย้งของไทยและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าการเปรียบเทียบเพียงราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของบุหรี่นำเข้าที่พิพาทกำหนดสูงกว่าราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ที่เหมือนกันซึ่งผลิตในประเทศ ไม่เพียงพอที่จะพิจารณาได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติทางภาษีซึ่งขัดกับ Article III:2 first sentence เนื่องจากความแตกต่างของราคาขายปลีกสูงสุดอาจมีเหตุจากค่าองค์ประกอบปกติที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดแตกต่างกัน ซึ่งหากไม่ปรากฏว่าการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของกรมสรรพากรเป็นไปในลักษณะที่เลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้ากรณีดังกล่าวก็ไม่เป็นการละเมิดหน้าที่ตามความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence

สำหรับข้ออ้างของฟิลิปปินส์ประการที่สอง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า คู่กรณีเห็นตรงกันว่ารัฐบาลของประเทศสมาชิกมีสิทธิที่จะกำหนดฐานภาษี และกรณีดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกที่รัฐบาลกำหนดฐานภาษีในลักษณะเดียวกันสำหรับบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ⁹² ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการ

⁹¹ ฐานภาษีสำหรับการขายบุหรี่ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/5 ได้แก่ มูลค่าของยาสูบที่ได้หักทอนจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากราคาขายปลีกเต็มจำนวน ราคาขายปลีกตามที่พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 23 ให้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจประกาศกำหนดเพื่อให้ผู้รับอนุญาตขายยาสูบขายปลีกในราคาสูงสุดได้ไม่เกินราคาที่กำหนดไว้ สำหรับกรณีบุหรี่ซิการ์ ราคาขายปลีกยาสูบชนิดบุหรี่ซิการ์แรตที่ทำในราชอาณาจักรคำนวณจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ โดยรวมค่าแอสแตมปียาสูบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และค่าการตลาด ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมยาสูบดังกล่าวใช้เป็นมูลค่าเพื่อคำนวณค่าแอสแตมปียาสูบด้วย ส่วนราคาขายปลีกยาสูบชนิดบุหรี่ซิการ์แรตที่นำเข้าในราชอาณาจักรคำนวณจากราคา ซี.ไอ.เอฟ. อากาศุลกากร ค่าแอสแตมปียาสูบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และค่าการตลาด

⁹² Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.492-7.493.

วินิจฉัยข้อพิพาทว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งคำนวณตามราคา (ad valorem) และมี การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มโดยรัฐไม่เป็นเหตุให้การเก็บภาษีของ ไทยเป็นการเลือกปฏิบัติซึ่งขัดต่อ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์ แม้ว่าระบบ ดังกล่าวจะทำให้ภาษีที่เก็บจากนุหรือนำเข้าจะสูงกว่านุหรือที่ผลิตในประเทศก็ตาม เนื่องจาก Article III:2 ไม่ได้ห้ามการใช้วิธีหรือระบบภาษีอย่างใดโดยเฉพาะในการเก็บภาษีภายในประเทศ และ ประเทศสมาชิกมีอิสระที่จะเลือกใช้ระบบภาษีภายในประเทศตามที่เห็นว่าเหมาะสมภายใน ขอบเขตของ Article III:2⁹³ ดังที่คู่กรณีในคดีนี้ยอมรับเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า ประเทศสมาชิกอาจมีระบบภาษีที่แตกต่างกันสำหรับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากเหตุผลทางภาวะวิสัยที่เหมาะสมตามเหตุผลและความจำเป็นของแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตาม วิธีที่แตกต่างกันดังกล่าวต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบที่แท้จริงซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติหรือ ปกป้องสินค้านำเข้า มิฉะนั้นแล้วมาตรการดังกล่าวขัดกับ Article III:2 first sentence⁹⁴

สำหรับกรณีที่เป็นประเด็นในคดีนุหรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดแตกต่างจากราคาขายปลีกที่ แท้จริงในกรณีนุหรือนำเข้าที่พิพาท ในขณะที่ราคาขายปลีกสูงสุดของนุหรือที่ผลิตในประเทศตรงกับ ราคาขายปลีกที่แท้จริงไม่เพียงพอที่จะแสดงว่ามาตรการของไทยเป็นการเลือกปฏิบัติตามความ ตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence เนื่องจากความแตกต่างดังกล่าวอาจเกิดจากการตัดสินใจ ของฝ่ายเอกชนเองที่จะขายปลีกนุหรือในราคาต่ำกว่าราคาขายปลีกสูงสุดตามประกาศ

⁹³ Panel Report, Argentina- Hides and Leather, para. 11.144

⁹⁴ Panel Report, Japan - Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages, paras. 5.8-5.9. Cited in Porges, Weiss, Mavroidis, *Guide to GATT Law and Practice: Analytical Index*, p. 152. "The Panel shared the view expressed by both parties that Article III:2 does not prescribe the use of any specific method or system of taxation. The Panel was further of the view that there could be objective reasons proper to the tax in question which could justify or necessitate differences in the system of taxation for imported and for domestic products. The Panel found that it could be also compatible with Article III:2 to allow two different methods of calculation of price for tax purposes. Since Article III:2 prohibited only discriminatory or protective tax burdens on imported products, what mattered was, in the view of the Panel, whether the application of the different taxation methods actually had a discriminatory or protective effect against imported products. The Panel could therefore not agree with the European Community's view that the mere fact that the so-called "fixed subtraction system" was available only for domestic liquors constituted in itself a discrimination contrary to Article III:2 or 4. Nor could the Panel agree with the EEC submission that the mere possibility of exceptional tax rates available only for domestic whiskies/brandies provided sufficient evidence of tax discrimination contrary to Article III:2."

กรมสรรพสามิตที่เป็นประเด็น กรณีจะเป็นการละเมิดตาม Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์ต้องปรากฏว่าความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกสูงสุดและราคาขายปลีกที่แท้จริงมีเหตุมาจากลักษณะการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดสำหรับบุหรี่ปริมาณนำเข้าของกรมสรรพสามิตซึ่งแตกต่างจากบุหรี่ปริมาณที่ผลิตในประเทศ อันเป็นเหตุให้บุหรี่ปริมาณนำเข้ามีฐานภาษีสูงกว่าและมีภาระภาษีมากกว่าบุหรี่ปริมาณที่ผลิตในประเทศ

สำหรับในคดีนี้ การใช้วิธีที่แตกต่างจากวิธีปกติที่ใช้ในการกำหนดค่าการตลาดสำหรับบุหรี่ปริมาณนำเข้าที่พิพาททำให้ราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ปริมาณนำเข้าซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้น และย่อมทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ปริมาณนำเข้ามากขึ้นด้วย ซึ่งหากเทียบกรณีบุหรี่ปริมาณที่ผลิตในประเทศซึ่งใช้วิธีปกติในการกำหนดค่าการตลาด การใช้วิธีที่แตกต่างกันในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศที่เป็นประเด็นดังกล่าวจึงมีผลให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากสินค้านำเข้ามากกว่า (in excess of) สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ มาตรการในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดบุหรี่ปริมาณนำเข้าตามประกาศดังกล่าวจึงเป็นการเลือกปฏิบัติทางภาษีและไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์ ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ามาตรการของไทยในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดในบุหรี่ปริมาณนำเข้าซึ่งแตกต่างจากบุหรี่ปริมาณที่ผลิตในประเทศและทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ปริมาณนำเข้ามากกว่าบุหรี่ปริมาณที่ผลิตในประเทศเป็นการไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence อย่างไรก็ตาม ประกาศราคาขายปลีกยาสูบของกรมสรรพสามิตฉบับที่เป็นประเด็นดังกล่าวได้มีการยกเลิกไปแล้วในปัจจุบัน

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าแม้ว่าประเทศสมาชิกจะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเดียวกันกับบุหรี่ปริมาณนำเข้าและบุหรี่ปริมาณที่ผลิตในประเทศ มาตรการดังกล่าวก็อาจไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์ได้ นายของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าความไม่สอดคล้องตาม Article III:2 first sentence ไม่จำกัดรูปแบบเพียงการกำหนดอัตราภาษี (discriminatory rates of tax)⁹⁵ แต่รวมถึงวิธีการเก็บภาษี (method of taxation) กฎเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี (rule of collection)⁹⁶ และการกำหนดฐาน

⁹⁵ US- Measures affecting Alcoholic and Malt Beverages, paras. 5.5, 5.14. See also, US-taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, para. 5.1.1. Cited in Porges, Weiss, Mavroidis, *Guide to GATT Law and Practice: Analytical Index*, p. 152.

⁹⁶ มาตรการที่เป็นกลไกในการจัดเก็บภาษี (collection mechanism) ซึ่งมีลักษณะเป็นการบริหารจัดการภาษีก็สามารถก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆ ภายในประเทศซึ่งพิจารณาในขอบเขตของ Article III:2

ภาษีซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติด้วย ซึ่งในคดีนี้คือ การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หากกระทำโดยการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าและทำให้มีภาระภาษีมากกว่า บุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศแล้ว ย่อมเป็นการขัดต่อ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์

(2) การยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบ

ในประเด็นเรื่องความสอดคล้องของมาตรการของไทยซึ่งยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบ และไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายต่อบุหรือนำเข้า กับ Article III:2 first sentence ประเด็นที่สำคัญคือ การพิจารณาว่ามีการเก็บภาษีมากกว่า “in excess of” ตาม Article III:2 first sentence มีขอบเขตและการพิจารณาอย่างไร และ มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเกี่ยวกับการขายต่อบุหรี่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์หรือไม่

การพิจารณาการเก็บภาษีมากกว่า “in excess of” ตาม Article III:2 first sentence

ประเด็นที่มีการโต้แย้งกันในคดีบุหรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์ คือ กรณีมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีการจัดเก็บภาษีหลายชั้นโดยผู้มีส่วนร่วมในสายจำหน่าย ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก จนถึงระดับผู้บริโภค การพิจารณาการเก็บภาษีมากกว่า “in excess of” ต้องพิจารณาจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากสินค้าในทุกช่วงตลอดสายการจำหน่าย หรือพิจารณาเพียงเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดที่เก็บจากสินค้านำเข้าดังกล่าวหรือเฉพาะที่เก็บในขั้นผู้บริโภคเท่านั้น ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานว่า การพิจารณา “in excess of” กรณีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต้องพิจารณาตลอดสายการจำหน่ายสินค้า โดยมีใช้พิจารณาเพียงแค่ภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคในสินค้านำเข้าดังกล่าว และแม้ว่ามาตรการของประเทศสมาชิกทำให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีมากกว่าที่ใช้กับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเพียงกรณีใดกรณีหนึ่ง ไม่ใช่ทุกกรณี ก็เป็นการไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์

ได้ตามนัยของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Argentina –Hides and Leather, footnote 449, para. 11.152.

การพิจารณา “in excess of” กรณีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต้องพิจารณาตลอดสายการจำหน่ายสินค้า โดยมีใช้พิจารณาเพียงแค่ภาษีทั้งหมดที่เก็บจากผู้บริโภคในสินค้านั้นดังกล่าว

Article III:2 first sentence ระบุว่าสินค้าของประเทศสมาชิกใดที่นำเข้าไปยังประเทศสมาชิกอื่นจะต้องไม่อยู่ภายใต้ภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศไม่ว่าชนิดใดมากกว่า (in excess of) ที่ใช้กับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ⁹⁷ คำว่า “in excess of” มีความหมายตามพจนานุกรมว่า มากกว่า⁹⁸ ถ้อยคำดังกล่าวแสดงถึงนัยการเปรียบเทียบระหว่างสองสิ่งในเชิงปริมาณ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากบริบทของ Article III:2 แล้ว สิ่งที่น่ามาเปรียบเทียบความมากกว่า ได้แก่ ภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศที่แท้จริง (actual tax or charges burden) ซึ่งประเทศสมาชิกกำหนดแก่สินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศที่เหมือนกันไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยมีผลกระทบทางเศรษฐกิจ⁹⁹ และหากประเทศสมาชิกให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีหรือค่าธรรมเนียมที่มากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศแม้เพียงเล็กน้อย ประเทศสมาชิกดังกล่าวก็จะละเมิดหน้าที่ตาม Article III:2 first sentence¹⁰⁰ นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากคำว่า “directly or indirectly” และ “internal tax ... of any kind” แสดงว่า Article III:2 ต้องการให้ตีความกว้างและครอบคลุมผลกระทบทางภาษีหรือค่าธรรมเนียมใดๆของประเทศสมาชิก ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมที่อาจกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้า¹⁰¹ ดังนั้น การพิจารณา

⁹⁷ Article III:2 first sentence of the GATT, “The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products...”

⁹⁸ more than (amount), Merriam-Webster Dictionaries Online

⁹⁹ Panel Report, Argentina-Hides and Leather, para. 11.182-11.184.

¹⁰⁰ Appellate Body Report, Japan-Alcoholic Beverages II, p. 23, followed by Panel Report on Argentina Hides and Leather, para. 11.243. “Even the smallest amount of excess is too much.”

¹⁰¹ แม้ว่านักวิชาการบางท่านเห็นว่าภาษีทางตรง (direct taxes) เช่น ภาษีจากรายได้ หรือภาษีที่กำหนดแก่ผู้ผลิตไม่อยู่ในขอบเขตของ Article III:2 ซึ่งใช้กับภาษีที่เก็บจากสินค้านำเข้า เช่น ภาษีขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากผู้ร่างเห็นว่าภาษีที่เก็บในสินค้านำเข้าจะผลัดไปยังผู้ซื้อโดยรวมอยู่ในราคาขาย ขณะที่ผู้ขายหรือผู้ผลิตรับภาระในภาษีทางตรง (direct tax) (Mitsuo Matsushita, Thomas Schoenbaum and Petros Mavroidis, The World Trade Organization : law, practice and policy 2nd ed. (Oxford: Oxford University Press, 2006), p. 246) อย่างไรก็ตาม ประเด็นดังกล่าวยังเป็นที่ยังสงสัยจากมุมมองทางเศรษฐศาสตร์ (John H. Jackson, “National Treatment Obligations and Non-Tariff Barriers,” Michigan Journal of International Law 10 (1989): 216-217.) และนักวิชาการบางท่านเห็นว่าประเภทของภาษีที่พิจารณาตาม Article III ไม่ชัดเจน คำว่า ‘directly’ กล่าวถึงภาษีในสินค้านำเข้าที่พิพาท และคำว่า ‘indirectly’ กล่าวถึงภาษีที่มีผลกระทบต่อสินค้านำเข้าดังกล่าวโดยอ้อม อย่างไรก็ตาม ถ้อยคำดังกล่าวไม่ได้จำกัดว่าผลกระทบ

“in excess of” กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งใช้ระบบการจัดเก็บภาษีในหลายชั้นโดยผู้มีส่วนร่วมในสายจำหน่าย จึงไม่ควรจำกัดเพียงภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคในชั้นสุดท้ายเพียงเท่านั้น

เมื่อพิจารณาจากเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของ Article III:2 first sentence ซึ่งต้องการสร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ¹⁰² การทดสอบ “in excess of” จึงเป็นไปเพื่อตรวจหามาตรการของประเทศสมาชิกที่กระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศโดยพิจารณาจากการกำหนดภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศ สภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าขึ้นอยู่กับหลายปัจจัยภายในตลาดของประเทศสมาชิก ได้แก่ ปัจจัยด้านราคา พฤติกรรมการจำหน่ายสินค้าของผู้ที่เกี่ยวข้องจนถึงผู้บริโภค เป็นต้น มาตรการที่มีผลทางภาษีและค่าธรรมเนียมแก่สินค้านำเข้าย่อมส่งผลกระทบต่อราคาและการจำหน่ายสินค้าดังกล่าว ในกรณีมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายในทุกช่วงต้องเก็บภาษีจากผู้ซื้อจนถึงผู้ซื้อคนสุดท้ายซึ่งเป็นผู้บริโภค มาตรการดังกล่าวจึงมีผลกระทบต่อ การจำหน่ายสินค้าในทุกช่วง ไม่เฉพาะในชั้นการจำหน่ายแก่ผู้บริโภค แม้ว่าระบบดังกล่าวจะทำให้ผู้ขายสามารถเครดิตภาษีได้และผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็ตาม การพิจารณา “in excess of” จึงไม่ควรพิจารณาอย่างจำกัดเพียงผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าจากภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคคนสุดท้ายหรือภาษีทั้งหมดที่เก็บจากสินค้า แต่ควรพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงในสายการจำหน่ายอันกระทบต่อสภาพการแข่งขันด้วย ดังนั้นแม้ว่าในที่สุดแล้วภาษีที่เก็บจากสินค้าทั้งหมดจะเท่ากัน แต่ภาษีที่เก็บจากสินค้านำเข้าในช่วงใด

ทางอ้อมจากภาษีดังกล่าวมีขอบเขตเพียงใด และแนวคำวินิจฉัยที่ผ่านมาไม่ได้แสดงความชัดเจนในการตีความกรณีดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กรณีที่ประเทศผู้นำเข้ากำหนดภาษีเงินได้จากการยกของในท่าเรือ แต่ภาษีเช่นเดียวกันไม่ได้กำหนดแก่คนบรรทุกสินค้านำเข้า กรณีดังกล่าวจะเป็นประโยชน์แก่สินค้าที่ผลิตในประเทศมากกว่าหรือไม่ นอกจากนี้ หากรวมภาษีที่ไม่ได้กำหนดโดยตรงแก่สินค้าด้วย ผลกระทบทางภาษีทางอ้อมดังกล่าวควรมีขอบเขตเพียงไร และการพิจารณาภาษีในสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศตาม Article III:2 ควรพิจารณาจากโครงสร้างทางภาษีทั้งหมดหรือไม่ (Henrik Horn and Petros C. Mavroidis, “Still Hazy after all these year : The interpretation of National Treatment in the GATT/WTO Case-Law on Tax discrimination,” *European Journal of International Law* 15 (2004): 67-68.) ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดขอบเขตของคำว่า ‘indirectly’ มีความสำคัญกับการเปรียบเทียบภาษีของสินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศตาม Article III:2 และมีประเด็นที่น่าสนใจคือ ตีความ ‘indirectly’ ควรรวมถึงภาษีที่ไม่ได้กำหนดโดยตรงแก่สินค้า เช่น ภาษีเงินได้ โดยถือว่ามีผลกระทบทางอ้อม ‘indirectly’ ต่อสินค้าด้วยหรือไม่ โดยเฉพาะในข้อเท็จจริงคิบูหรินำเข้าจากฟิลิปปินส์ กรณีการขายบูหรี่ที่ผลิตในประเทศโดยผู้ขายต่อ ภาษีซื้อซึ่งนำมาหักออกในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระไม่ได้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บูหรี่ ประโยชน์กรณีดังกล่าวควรนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบในการพิจารณา “in excess of” ด้วยหรือไม่

¹⁰² Appellate Body Report, Canada –Periodicals, p. 18.

ช่วงหนึ่งมากกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ก็ย่อมกระทบต่อสภาพการแข่งขันต่อสินค้านำเข้าในทางเสียหายและเป็นการไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence

ผู้วิจัยเห็นว่าการตีความ “in excess of” ให้พิจารณาเฉพาะภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคหรือภาษีทั้งหมดที่เก็บจากสินค้านำเข้าโดยไม่พิจารณาภาษีที่เก็บในการขายแต่ละช่วงตลอดสายจำหน่ายจะทำให้ประเทศสมาชิกเก็บภาษีอย่างไรก็ได้ในชั้นการจำหน่ายอื่น ตราบเท่าที่ภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคในสินค้านำเข้าไม่มากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศและไม่เป็นการละเมิดหน้าที่ตาม Article III:2 first sentence การตีความดังกล่าวจึงย่อมขัดต่อเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของความตกลงแกตต์ Article III:2 ซึ่งต้องการให้เกิดสภาพการแข่งขันซึ่งเป็นธรรมในการค้าสินค้านำเข้าในตลาดของประเทศสมาชิก และเป็นการเปิดช่องให้ประเทศสมาชิกมีการเลือกปฏิบัติโดยแอบแฝง

เมื่อพิจารณาจาก Article III:4 ซึ่งมีหลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติและมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมแก่สินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่ผลิตในประเทศ เช่นเดียวกับ Article III:2 การปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าที่ไม่ด้อยกว่า (treatment no less favourable) ตาม Article III:4 ไม่ได้มีขอบเขตการพิจารณาเพียงการปฏิบัติในระดับการจำหน่ายแก่ผู้บริโภคเท่านั้น แต่พิจารณาการปฏิบัติที่ด้อยกว่าในแง่ของกฎหมาย ระเบียบ และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการขายภายในประเทศ การเสนอเพื่อขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย และการใช้สินค้านำเข้าดังกล่าว ดังนั้น การพิจารณาการเก็บภาษีมากกว่า “in excess of” ตาม Article III:2 first sentence ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่คู่ขนานไปกับ Article III:4 จึงไม่ควรจำกัดเพียงการพิจารณาภาษีทั้งหมดที่เก็บได้จากสินค้าหรือภาษีที่เก็บจากการขายแก่ผู้บริโภค มิเช่นนั้นแล้ว การตรวจสอบการเลือกปฏิบัติตาม Article III:4 จะเคร่งครัดกว่าการเลือกปฏิบัติตาม Article III:2 และอาจเกิดกรณีที่ผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าหนึ่งๆ อาจเป็นการเลือกปฏิบัติตาม Article III:4 หากประเทศสมาชิกใช้รูปแบบมาตรการที่เป็นกฎเกณฑ์ แต่การเลือกปฏิบัติจะไม่เกิดขึ้นหากใช้รูปแบบมาตรการทางภาษี ขอบเขตการพิจารณาการเก็บภาษีมากกว่า “in excess of” ตาม Article III:2 จึงควรพิจารณาถึงภาระภาษีที่เกิดจากมาตรการของประเทศสมาชิกตลอดสายการจำหน่ายสินค้าซึ่งกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้าภายในประเทศด้วย

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ซึ่งวินิจฉัยว่าขอบเขตการพิจารณา “in excess of” ตาม Article III:2 first sentence

ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กับบุหรี่ในผู้บริโภคชั้นสุดท้ายเพียงเท่านั้น แต่ต้องพิจารณาตลอดสายการจำหน่ายด้วย

มาตรการของประเทศสมาชิกที่ทำให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีมากกว่าที่ใช้กับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศเพียงกรณีใดกรณีหนึ่ง ไม่ใช่ทุกกรณี ก็เป็นการไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงเกตต์

การทดสอบ “in excess of” ในการพิจารณาว่ามีการเก็บภาษีมากกว่า (Excess taxation) ตาม Article III:2 first sentence มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นหามาตรการที่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าโดยการกำหนดภาษีและค่าธรรมเนียมใดๆภายในประเทศมากกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ หากตีความว่ามาตรการของประเทศสมาชิกต้องทำให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษีหรือค่าธรรมเนียมมากกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในทุกกรณี (all circumstances) จึงจะขัดกับ Article III:2 ก็ย่อมไม่สามารถบรรลุเป้าหมายของ Article III:2 ในการสร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศได้ ดังนั้นหากมาตรการของประเทศสมาชิกทำให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษีหรือค่าธรรมเนียมมากกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศแม้เพียงกรณีใดกรณีหนึ่ง (in defined circumstances) แม้ไม่ใช่ทุกกรณี (all circumstances) ก็เป็นการเลือกปฏิบัติอันขัดต่อ Article III:2 first sentence แล้ว

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งวินิจฉัยว่าหน้าที่ที่จะไม่เก็บภาษีจากสินค้านำเข้าสูงกว่าสินค้าเหมือนกันในประเทศตามประโยคแรกของ Article III:2 ขยายไปถึงความเสี่ยงที่เป็นไปได้ (potential risk) ที่จะเก็บภาษีมากกว่าในกรณีใดกรณีหนึ่ง แม้ไม่ใช่ทุกกรณีด้วย และกรณีที่พบว่ามีความเสี่ยง (risk) ในการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าในการเก็บภาษีภายในประเทศในกรณีดังกล่าวก็เพียงพอที่จะพบว่ามี การละเมิดการปฏิบัติเยี่ยงชาติตาม Article III:2 first sentence แนวทางวินิจฉัยดังกล่าวเป็นไปตามคำวินิจฉัยในคดี US-Tobacco และคดี EEC – Animal Proteins¹⁰³

¹⁰³ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.265-267. Panel Report, US – Tobacco, para. 98, Panel Report, EEC – Animal Proteins, para. 141.

ความสอดคล้องของมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเกี่ยวกับการขายต่อบุหรี่กับ
ความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence

ในคดีบุหรี่ยานเข้าจากฟิลิปปินส์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์ระ
อุทธรณ์วินิจฉัยว่ามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเกี่ยวกับการขายต่อบุหรี่ไม่สอดคล้องกับ
Article III:2 ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเป็นกิจการที่ได้รับ
ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 มาตรา 3(1) ประกอบกับคำสั่ง
กรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 ทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไม่มีความรับผิดชอบและไม่มีความ
เสี่ยงที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกกรณี ในขณะที่การขายต่อหรี่ยานเข้าไม่ได้รับยกเว้นจาก
ความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มและอาจมีความเสี่ยงที่จะมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ในกรณีที่ผู้ขาย
ต่อหรี่ยานเข้าไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในการได้มาซึ่งภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 มาตรการของไทยจึงเป็นการทำให้บุหรี่ยานเข้าตกอยู่ภายใต้ภาษีที่
มากกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศและไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ามาตรการ
ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่ใช้กับการขายต่อบุหรี่ไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของ
ความตกลงแกตต์ เนื่องจากมาตรการของประเทศสมาชิกที่ทำให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้ภาษี
มากกว่าที่ใช้กับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเพียงกรณีใดกรณีหนึ่ง ไม่ใช่ทุกกรณี ก็เป็นการ
ไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ของความตกลงแกตต์แล้ว แม้ว่าระบบ
ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยจะให้ผู้ขายต่อหรี่ยานเข้าสามารถดำเนินการตามประมวลรัษฎากรเพื่อนำ
ภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายและทำให้ไม่มีภาษีที่ต้องชำระได้เช่นเดียวกับผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตใน
ประเทศซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ผู้ขายต่อหรี่ยานเข้าอาจมีกรณี
ที่ไม่สามารถนำภาษีซื้อออกหักออกจากภาษีขาย เช่น กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 ซึ่ง
ทำให้ผู้ขายต่อหรี่ยานเข้ามีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ และอยู่ภายใต้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่
มากกว่าบุหรี่ที่ผลิตภายในประเทศ กรณีดังกล่าวจึงถือได้ว่าบุหรี่ยานเข้ามีความเสี่ยง (risk) ที่จะ
อยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มากกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศในการขายต่อบุหรี่ และเป็นความเสี่ยงที่
จะเลือกปฏิบัติ (Risk of discrimination) ซึ่งขัดกับ Article III:2 first sentence ของความตกลง
แกตต์

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าความตกลงแกตต์ Article III:2 กำหนดหน้าที่ของประเทศ
สมาชิกในการสร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมในด้านภาษีและค่าธรรมเนียมภายในประเทศ

ระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ สินค้านำเข้าจะได้รับการปฏิบัติทางด้านภาษีที่เป็นธรรมหรือไม่ตาม Article III:2 จึงไม่สามารถขึ้นอยู่กับภาระกระทำของเอกชนเป็นแต่ละกรณีไป ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่ให้ผู้ขายต่อบุหรืนำเข้าสามารถดำเนินการตามประมวลรัษฎากรในการขอหักภาษีซื้อออกจากภาษีขายเพื่อไม่ให้ภาษีที่ต้องชำระได้ ไม่สามารถจะถือได้ว่าไทยได้สร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมแก่สินค้านำเข้าตามความตกลงแกตต์ Article III:2 แล้ว

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่ารูปแบบที่แตกต่างกันของมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ในการขายต่อบุหรืนำเข้าและบุหรืที่ผลิตในประเทศไม่ได้เป็นเหตุให้มาตรการดังกล่าวไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence เพราะประเทศสมาชิกอาจมีระบบภาษีที่แตกต่างกันสำหรับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศเนื่องจากเหตุผลทางภาวะวิสัยที่เหมาะสมตามเหตุผลทราบเท่าที่ไม่ทำให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษีที่แท้จริงมากกว่า¹⁰⁴ แต่ผลของรูปแบบมาตรการที่แตกต่างกันดังกล่าวซึ่งทำให้บุหรืนำเข้าอยู่ภายใต้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าบุหรืที่ผลิตในประเทศในบางกรณี คือกรณีที่ผู้ขายต่อบุหรืนำเข้าถูกปฏิเสธในการเครดิตภาษีซื้อ ทำให้มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยมีความเสี่ยงที่จะเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าซึ่งเพียงพอที่จะละเมิด Article III:2 first sentence

มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มที่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence เป็นอย่างไร

เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของ Article III:2 ต้องการให้ประเทศสมาชิกสร้างสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ และไม่คุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศโดยการให้สินค้านำเข้ามีภาระภาษีหรือค่าธรรมเนียมภายในประเทศมากกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ความสอดคล้องตาม Article III:2 first sentence จึงต้องพิจารณาจากภาระภาษีที่แท้จริง (actual burden) เป็นสำคัญ มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มที่สอดคล้องกับ Article III:2 ผลของมาตรการดังกล่าวต้องทำให้ภาระภาษีที่แท้จริงในสินค้านำเข้าไม่มากกว่า (not in excess of) สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากปัจจัยที่

¹⁰⁴ Panel Report, Japan - Alcoholic Beverages I, paras. 5.8–5.9. The Panel shared the view expressed by both parties that Article III:2 does not prescribe the use of any specific method or system of taxation. The Panel was further of the view that there could be objective reasons proper to the tax in question which could justify or necessitate differences in the system of taxation for imported and for domestic products. The Panel found that it could be also compatible with Article III:2 to allow two different methods of calculation of price for tax purposes.

มีผลต่อภาระภาษี ได้แก่ อัตราภาษี (Rates of tax) วิธีการเก็บภาษี (Methods of taxation) กฎเกณฑ์ในการประเมินภาษี (Basis of assessment)¹⁰⁵ ระบบการคัดเกรดสินค้า (Grading system) วิธีการคำนวณภาษี (Calculation of tax) การยกเว้นหรือคืนภาษี (Exemption or remission of taxes) และความเสี่ยงที่เกิดกับสินค้านำเข้าในการเลือกปฏิบัติ (Exposure of imported products to a risk of discrimination)¹⁰⁶ ซึ่งปัจจัยดังกล่าวต้องไม่มีผลให้ภาระภาษีที่แท้จริงในสินค้านำเข้ามากกว่า (in excess of) สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศซึ่งก่อให้เกิดสภาพการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมต่อสินค้านำเข้า

ความไม่สอดคล้องของมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการขายต่ออนุหรืกับความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence เกิดจากการเลือกปฏิบัติทางภาษีต่ออนุหรืนำเข้าโดยการให้ผู้ขายต่ออนุหรืที่นำเข้าอาจมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่มากกว่าผู้ขายต่ออนุหรืที่ผลิตในประเทศซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสิ้นเชิงตามกฎหมาย ผู้วิจัยจึงเห็นว่ามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่จะสอดคล้องกับ Article III:2 first sentence ต้องไม่ทำให้อนุหรืนำเข้าอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มากกว่าอนุหรืที่ผลิตในประเทศในทุกกรณี กรณีดังกล่าวอาจทำได้โดยการแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้การขายต่ออนุหรืนำเข้าเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ขายต่ออนุหรืนำเข้าไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเช่นเดียวกับกรณีการขายต่ออนุหรืที่ผลิตในประเทศ กรณีหนึ่ง หรือกระทำโดยการยกเลิกข้อความในมาตรา 3(1) ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 และแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.85/2542 ให้การขายอนุหรืที่ผลิตในประเทศไม่เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีกต่อไป และผู้ขายต่ออนุหรืที่ผลิตในประเทศมีความรับผิดชอบและอาจมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเช่นเดียวกับการขายต่ออนุหรืนำเข้า อีกกรณีหนึ่ง

ในทางเลือกที่เป็นไปได้ข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่าข้อกำหนดให้กิจการขายต่ออนุหรืที่ผลิตในประเทศไม่เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกันกับอนุหรืนำเข้าจะเป็นการเหมาะสมกว่าอีกทางเลือกหนึ่ง เนื่องจากเมื่อพิจารณาจากนโยบายรัฐด้านสุขภาพส่วนรวมซึ่งไม่สนับสนุนการบริโภคอนุหรื การกำหนดให้การขายต่ออนุหรืที่ผลิตในประเทศไม่เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ขายต่ออนุหรืที่ผลิตในประเทศมีความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มและอาจมีภาษีที่ต้องชำระเช่นเดียวกันกับอนุหรืนำเข้าจะเป็นการสนับสนุนนโยบายดังกล่าว

¹⁰⁵ Panel Report, Japan-Alcohol Beverages I, para. 5.8. See also, Porges, Weiss, Mavroidis, *Guide to GATT Law and Practice: Analytical Index*, p. 152.

¹⁰⁶ Panel Report , US-Tobacco, para. 98, Panel Report, EEC-Animal Feed Proteins, para. 141.

ในทางตรงกันข้าม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายต่อบุหรี่นำเข้าด้วยอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดว่าเป็นการสนับสนุนการบริโภคบุหรี่

เมื่อพิจารณาจากนโยบายรัฐเกี่ยวกับการต่อต้านการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอม การกำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการรายงานและการรักษาข้อมูล และกำหนดโทษหากไม่ปฏิบัติตาม เป็นไปเพื่อการควบคุมปัญหาการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมของรัฐตามนัยข้อต่อสู้ของไทยในคดีบุหรี่นำเข้าจากฟิลิปปินส์ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายต่อบุหรี่นำเข้าจึงไม่เป็นการสนับสนุนนโยบายดังกล่าว

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากผลกระทบต่อเอกชนที่ประกอบธุรกิจขายต่อบุหรี่ การแก้ไขให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับบุหรี่นำเข้าก็ไม่เป็นการกระทบต่อผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมากนัก เนื่องจากผู้ขายต่อบุหรี่ส่วนใหญ่จะขายทั้งบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และคุ้นเคยกับหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้ว

4.2.2 ประเด็นตาม Article III:4

4.2.2.1 ข้อพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence และ Article III:4 ของความตกลงแอกเตต์

ในประเด็นเรื่องสินค้าเหมือนกัน (Like product) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่นำเข้าจากฟิลิปปินส์อ้างถึงคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี EC-Asbestos ซึ่งอธิบายว่าขอบเขตของการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 กว้างกว่าสินค้าเหมือนกันตาม Article III:2 first sentence และวินิจฉัยต่อไปว่าบุหรี่นำเข้าที่พิพาทและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไทยเป็นสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence จึงถือว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ความเหมือนกันและเป็นสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 ด้วย¹⁰⁷ และไทยไม่ได้อุทธรณ์ประเด็นดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าประเด็นที่น่าสนใจคือสินค้าที่เหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence จะถือเป็นสินค้าที่เหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 เสมอไปหรือไม่ ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานว่าสินค้าเหมือนกัน

¹⁰⁷ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.661-662.

(Like product) ตาม Article III:2 first sentence และ Article III:4 มีความหมายและขอบเขตที่แตกต่างกันเนื่องจากบริบท โครงสร้าง และหลักเกณฑ์การพิจารณาที่แตกต่างกัน สินค้าที่เหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence จึงไม่จำเป็นต้องเป็นสินค้าที่เหมือนกัน (Like product) ภายใต้ Article III:4 เสมอ

สินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence

สินค้าเหมือนกัน หรือ “Like product” ตาม Article III:2 first sentence มีความหมายอย่างแคบ เนื่องจากมีการจำกัดขอบเขตด้วยการใช้คำว่าสินค้าที่แข่งขันหรือแทนที่กันได้โดยตรง หรือ “Directly competitive or substitutable product” ตาม Article III:2 second sentence¹⁰⁸ สินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence จึงต้องมีการตีความแตกต่างจากสินค้าที่แข่งขันหรือแทนที่กันได้โดยตรง (Directly competitive or substitutable)¹⁰⁹ เมื่อพิจารณาตามความหมายในพจนานุกรม สินค้าเหมือนกัน (Like product) ย่อมเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่แข่งขันกันโดยตรงหรือแทนที่กันได้ (Directly competitive or substitutable products) และในทางกลับกัน สินค้าที่แข่งขันกันโดยตรงหรือทดแทนกันได้ (Directly competitive or substitutable products) อาจไม่ใช่สินค้าเหมือนกัน (Like product) ในทุกกรณี กรณีจึงอาจกล่าวได้ว่าสินค้าที่ทดแทนกันได้อย่างสมบูรณ์ (perfectly substitutable product) อยู่ในความหมายของสินค้าเหมือนกัน (Like product) แต่สินค้าที่ไม่สามารถทดแทนกันได้อย่างสมบูรณ์ (imperfectly substitutable product) สามารถพิจารณาตาม Article III:2 second sentence¹¹⁰

เมื่อพิจารณาจากความเป็นมาในการเพิ่ม Second sentence ใน Article III:2 เพื่อให้ครอบคลุมกรณีนอกเหนือจาก First sentence ซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าทาง

¹⁰⁸ Ad to Article III Paragraph 2, Annex I of the GATT

A tax conforming to the requirements of the first sentence of paragraph 2 would be considered to be inconsistent with the provisions of the second sentence only in cases where competition was involved between, on the one hand, the taxed product and, on the other hand, a *directly competitive or substitutable product* which was not similarly taxed.

¹⁰⁹ Appellate Body Report, Japan – Alcohol Beverages II, paras. 19-20.

¹¹⁰ Appellate Body Report, Korea- Alcoholic Beverages, para. 118. Appellate Body Report, Canada-Periodicals, p.28.

ภาษีและเป็นการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศตาม Article III:1¹¹¹ การตีความสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม first sentence จึงต้องตีความแคบเพื่อให้สินค้าอื่นที่ไม่ได้เป็นสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม first sentence มีการพิจารณาตามเกณฑ์ “not similarly taxed” ของ second sentence ซึ่งเข้มงวดน้อยกว่าเกณฑ์ “in excess of” ตาม first sentence

สินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4

โครงสร้างของ Article III:4 แตกต่างจากโครงสร้างของ Article III:2 ซึ่งแบ่งเป็นสองส่วน ได้แก่ first sentence และ second sentence แต่บทบัญญัติทั้งสองมีวัตถุประสงค์และเป้าหมายร่วมกันป้องกันไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการที่เลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศตาม Article III:1 หากสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 มีความหมายแคบเช่นเดียวกับสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence โดยไม่รวมถึงสินค้าที่แข่งขันกันโดยตรงหรือแทนที่กันได้ (Directly competitive or substitutable products) กรณีดังกล่าวอาจทำให้มาตรการของประเทศสมาชิกในรูปแบบเกี่ยวกับการเงิน (fiscal) ถูกห้ามตาม Article III:2 แต่หากมาตรการของประเทศสมาชิกอยู่ในรูปแบบที่ไม่เกี่ยวกับการเงิน (non-fiscal) ไม่ถูกห้ามตาม Article III:4 ซึ่งไม่บรรลุนิติวัตถุประสงค์และเป้าหมายของบทบัญญัตินี้ดังกล่าว สินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 จึงควรมีขอบเขตกว้างกว่าสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence และไม่กว้างกว่าขอบเขตของ first sentence และ second sentence ของ Article III:2 รวมกัน ดังคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี EC-Asbestos¹¹²

นอกจากนี้ การพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 ต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ด้านการแข่งขันกัน (competitive relationship) ระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศดังกล่าวด้วยตามนัยของคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี

¹¹¹ Robert E. Hudec, “Like Product: The Differences in Meaning in GATT Article I and III,” in *Regulatory Barriers and the Principle of Non-Discrimination in World Trade Law*. (Michigan: University of Michigan Press, 2000), p. 5 - 6, 19.

¹¹² Appellate Body Report on EC-Asbestos, para. 99. See also, Robert E. Hudec, “Like Product”, p. 4-7.

EC-Asbestos¹¹³ ซึ่งสัมพันธ์กับการพิจารณา “less favourable treatment” ตาม Article III:4 ที่มีการพิจารณาผลกระทบในทางเสียหายแก่สภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้าจากมาตรการของประเทศสมาชิก

ความแตกต่างของสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence และ Article III:4

ผู้วิจัยเห็นว่าสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 มีความหมายแตกต่างจาก Article III:2 first sentence เนื่องจากสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 มีความหมายกว้างกว่าสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence¹¹⁴ ซึ่งต้องตีความแคบเนื่องจากถูกจำกัดด้วยโครงสร้างและเกณฑ์การพิจารณาตาม second sentence และหมายถึงสินค้าที่ทดแทนกันได้อย่างสมบูรณ์ (perfectly substitutable product) นอกจากนี้ เกณฑ์การพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 ต้องคำนึงถึงปัจจัยเรื่องการความสัมพันธ์ด้านการแข่งขันกัน (competitive relationship) ระหว่างสินค้าที่นำมาเปรียบเทียบกับ อันนี้ คำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี Japan-Alcohol Beverages ได้วินิจฉัยว่าความหมายของสินค้าเหมือนกัน (Like product) ซึ่งนำไปใช้ในบริบทต่างๆ ในความตกลงขององค์การการค้าโลกมีขอบเขตที่ต่างกันไป ความเหมือนกัน (likeness) อาจขยายกว้างออกไปหรือบีบให้แคบลงโดยขึ้นอยู่กับบทบัญญัติดังกล่าว บริบท และเหตุการณ์ในกรณีที่น่าบทบัญญัติดังกล่าวไปใช้¹¹⁵ ดังนั้น สินค้าที่เหมือนกันตาม Article III:2 first sentence ไม่จำเป็นต้องเป็นสินค้าเหมือนกันตาม Article III:4 โดยอัตโนมัติในทุกกรณี¹¹⁶

¹¹³ คำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี EC-Asbestos เห็นว่าการพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ตาม Article III:4 มีพื้นฐานมาจากลักษณะและความสัมพันธ์เชิงแข่งขันระหว่างสินค้า ดังนั้น ความแข่งขันทางเศรษฐกิจจึงเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาความเหมือนกัน (Appellate Body Report, EC-Asbestos, para. 99)

¹¹⁴ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.662.

¹¹⁵ Panel Report on Japan - Alcohol Beverages II, p. 21.

¹¹⁶ ในทางกลับกัน ประเด็นว่าสินค้าเหมือนกันตาม Article III:4 จะเป็นสินค้าเหมือนกันตาม Article III:2 เสมอไปหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Dominican – Cigarettes วินิจฉัยว่าสินค้าที่เป็นสินค้าเหมือนกันตาม Article III:4 ไม่จำเป็นต้องเป็นสินค้าที่เหมือนกันตาม Article III:2 first sentence ด้วย และองค์กรอุทธรณ์ยื่นตามคำวินิจฉัยผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว เนื่องจากสินค้าเหมือนกันตาม Article III:2 first sentence มีความหมายแคบกว่า Article III:4 (Panel Report on Dominican-Cigarettes, para. 7.329. “With respect to the likeness of the product, the Panel is aware that the finding that a product is alike under Article III:4, does not necessarily make it alike under Article III:2, first sentence.”)

ความเห็นผู้วิจัยกรณีคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 มีความหมายกว้างกว่าสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่ว่า “บุหรี่ยาสูบนำเข้าที่พิพาทและบุหรี่ยาสูบที่ผลิตในประเทศไทยเป็นสินค้าเหมือนกันตาม Article III:2 first sentence จึงถือว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ความเหมือนกันและเป็นสินค้าเหมือนกันตาม Article III:4 ด้วย”¹¹⁷ เนื่องจากผู้วิจัยเห็นว่าสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2 first sentence ไม่จำเป็นต้องเป็นสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 เสมอ แม้ว่าผู้วิจัยจะเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี EC-Asbestos ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ใช้อ้างอิงมีใจความว่า “ขอบเขตสินค้าเหมือนกันตาม Article III:4 แม้ว่าจะกว้างกว่าขอบเขตของ Article III:2 first sentence แต่ก็ไม่กว้างกว่าขอบเขตของ first sentence และ second sentence ของ Article III:2 รวมกัน”¹¹⁸ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยสังเกตเห็นว่าส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี EC-Asbestos ได้กล่าวว่า “การพิจารณาขอบเขตและด้านของคำว่า “like” ตาม Article III:4 เป็นเรื่องยาก และองค์กรอุทธรณ์ไม่ได้ต้องการที่จะกำหนดขอบเขตที่แน่ชัดของคำว่า “like” ตาม Article III:4 หรือต้องการตัดสินว่าสินค้าเหมือนกันตาม Article III:4 มีขอบเขตเดียวกันกับขอบเขตของสินค้าเหมือนกันและสินค้าที่แข่งขันกันโดยตรงหรือแทนที่กันได้ตาม Article III:2 รวมกัน”¹¹⁹ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์ซึ่งพิจารณาว่าสินค้าที่เหมือนกันตาม Article III:2 first sentence เป็นสินค้าที่เหมือนกันตาม Article III:4 ด้วยเป็นการวินิจฉัยเกินเลยกว่าที่องค์กรอุทธรณ์ในคดี EC-Asbestos ได้วินิจฉัยไว้

¹¹⁷ Panel report, Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.661- 7.662.

¹¹⁸ Appellate Body Report, EC-Asbestos, para. 99. “In view of this different language, and although we need not rule, and do not rule, on the precise product scope of Article III:4, we do conclude that the product scope of Article III:4, although broader than the *first* sentence of Article III:2, is certainly *not* broader than the *combined* product scope of the *two* sentences of Article III:2 of the GATT 1994.”

¹¹⁹ Ibid., “In ruling on the measure at issue, we also do not attempt to define the precise scope of the word ‘like’ in Article III:4. Nor do we wish to decide if the scope of ‘like products’ in Article III:4 is co-extensive with the combined scope of ‘like’ and ‘directly competitive or substitutable’ products in Article III:2.”

นอกจากนี้ เมื่อประกอบกับการพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ตาม Article III:4 พิจารณาลักษณะและความสัมพันธ์เชิงแข่งขันระหว่างสินค้าเป็นสำคัญ ในขณะที่ความเหมือนกัน (likeness) ตาม Article III:2 อาจต้องคำนึงถึงปัจจัยที่มีผลทางด้านภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆด้วย¹²⁰ และการพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไป (case-by-case basis)¹²¹ ผู้วิจัยจึงไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยานาเข้าจากฟิลิปปินส์ซึ่งพิจารณาว่าสินค้าที่เหมือนกันภายใต้การพิจารณาตาม Article III:2 first sentence เป็นสินค้าที่เหมือนกันภายใต้การพิจารณาตาม Article III:4

4.2.2.2 การพิจารณา “treatment no less favourable”

คดีบุหรี่ยานาเข้าจากฟิลิปปินส์มีข้อพิจารณาที่สำคัญในการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์ ได้แก่ ข้อพิจารณาเรื่องระดับของความเป็นไปได้ (degree of likelihood) ของผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่จะทำให้เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) และข้อพิจารณาตามนัยข้อโต้แย้งของไทย เรื่องการชั่งน้ำหนักผลกระทบทางด้านบวกและผลกระทบทางด้านลบของมาตรการในการพิจารณาการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment)

การพิจารณา “treatment no less favourable”

ความตกลงแกตต์ Article III:4 บัญญัติให้สินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติโดยประเทศสมาชิกผู้นำเข้าไม่ด้อยไปกว่า (treatment no less favourable than) สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในเรื่องของกฎหมาย ระเบียบ และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการขายภายในประเทศ การเสนอเพื่อขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย และการใช้สินค้าดังกล่าว¹²² ดังนั้น การพิจารณาความไม่สอดคล้องตามบทบัญญัติดังกล่าวจึงพิจารณาจาก “การปฏิบัติ” (treatment)

¹²⁰ ในคดี Dominican-Cigarettes คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่ากรณีการวิเคราะห์การปรับใช้ภาษีที่คำนวณตามราคา ช่วงราคาเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาความเหมือนกัน (likeness) ของสินค้า ซึ่งจะต้องนำมาเปรียบเทียบภาษีที่เก็บจากสินค้านำเข้าดังกล่าวในการพิจารณา “in excess of”

¹²¹ Report of the Working Party on Tax Border Adjustment 1970(L/3464)

¹²² Article III:4 of the GATT, “The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products.”

ของประเทศผู้นำเข้าต่อสินค้านำเข้าจากประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งหากเป็นการปฏิบัติที่ต่ำกว่า (Less favourable treatment) แก่สินค้านำเข้าแล้วก็ย่อมไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ของความตกลงแกตต์

การทดสอบ “*treatment no less favourable*” มุ่งที่จะค้นหาว่ามาตรการที่เป็นประเด็นเป็นการปฏิบัติเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศผู้นำเข้าหรือไม่ และมาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าวเป็นการปฏิบัติที่กระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือไม่

จากถ้อยคำในบทบัญญัติ Article III:4 แสดงให้เห็นว่าการพิจารณา “*treatment no less favourable*” ต้องมีการพิสูจน์ว่าการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้าที่ให้ต่อสินค้านำเข้าต่ำกว่า (less favourable than) การปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้าที่ให้ต่อสินค้าที่ผลิตในประเทศผู้นำเข้าเอง¹²³ และเมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของ Article III:4 ซึ่งอยู่ภายใต้หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติ (national treatment) ของ Article III และหลักการทั่วไปตาม III:1 ซึ่งให้กฎหมายและกฎระเบียบภายในประเทศที่มีผลต่อสภาพการแข่งขันภายในประเทศต้องไม่ใช่เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศสมาชิก¹²⁴ ดังนั้น การทดสอบ “*treatment no less favourable*” ต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการในรูปของกฎหมายหรือระเบียบภายในประเทศเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ และป้องกันไม่ให้เกิดผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศผู้นำเข้า ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการทดสอบ “*treatment no less favourable*” ต้องมุ่งที่จะค้นหาว่ามาตรการที่เป็นประเด็นเป็นการปฏิบัติเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศผู้นำเข้าหรือไม่ และมาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าวเป็นการปฏิบัติที่กระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือไม่

¹²³ Appellate Body Report, EC – Asbestos, para. 100. There is a second element that must be established before a measure can be held to be inconsistent with Article III:4. [...] A complaining Member must still establish that the measure accords to the group of “like” imported products “less favourable treatment” than it accords to the group of “like” domestic products.

¹²⁴ Panel Report, Us-Section 337, para. 5.10., Appellate Body Report, Japan – Alcoholic Beverages II, p. 18, Appellate Body Report, EC – Asbestos, para. 93.

การพิจารณา “treatment no less favourable” ทำโดยการพิจารณาว่าผลที่เกิดขึ้นกับสินค้านำเข้าจากการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้ามีผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือไม่

ในประเด็นที่ว่า การพิจารณา “treatment no less favourable” นั้นจะพิจารณาจากสิ่งใด จากการตีความถ้อยคำในบทบัญญัติดังกล่าว คำว่า “favourable” แปลว่า ซึ่งเอื้ออำนวยประโยชน์ หรือซึ่งเกิดผลในทางส่งเสริม “treatment” แปลว่า การปฏิบัติ จากการพิจารณาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า “favourable” เมื่อใช้เป็นคำขยายของคำว่า “treatment” จะให้ความหมายเป็นลักษณะซึ่งเกิดจากผลการปฏิบัติดังกล่าว ผู้วิจัยจึงเห็นว่า การพิจารณา “treatment no less favourable” ต้องคำนึงถึง “ผล” ที่เกิดจากการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้า และเป็นผลจากการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้าที่เกิดขึ้นกับสินค้านำเข้าจากประเทศสมาชิกหนึ่งซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติต่อ¹²⁵ เมื่อพิจารณาการตีความตามถ้อยคำในบทบัญญัติดังกล่าว ประกอบกับวัตถุประสงค์ของ Article III:4 ผู้วิจัยสรุปได้ว่าการพิจารณา “treatment no less favourable” ทำโดยพิจารณาว่าผลที่เกิดขึ้นกับสินค้านำเข้าจากการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้ามีผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือไม่ หากผลที่เกิดขึ้นกับสินค้านำเข้าจากการปฏิบัติดังกล่าวมีผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขัน เช่น ทำให้โอกาสในการแข่งขันของสินค้านำเข้าลดลง การปฏิบัติดังกล่าวก็เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ซึ่งไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4

ทั้งนี้ ข้อสรุปดังกล่าวสอดคล้องกับคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี Korea-Beef ซึ่งกล่าวไว้ว่า ประเด็นว่าสินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศหรือไม่ควรประเมินโดยการทดสอบว่ามาตรการดังกล่าวได้เปลี่ยนแปลงสภาพการแข่งขันในตลาดที่เกี่ยวข้องในทางเสียหายแก่สินค้านำเข้าหรือไม่¹²⁶ และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Section 337 ซึ่งวินิจฉัยว่า “treatment no less favourable” ใน paragraph 4 ต้องการเรียกร้องให้มีความเท่าเทียมกันอย่างมีประสิทธิภาพของ

¹²⁵ เมื่อพิจารณาจากประโยค “The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded treatment no less favourable...”

¹²⁶ Appellate Body Report, Korea – Various Measures on Beef, para. 137. A formal difference in treatment between imported and like domestic products is thus neither necessary, nor sufficient, to show a violation of Article III:4. Whether or not imported products are treated “less favourably” than like domestic products should be assessed instead by examining whether a measure modifies the conditions of competition in the relevant market to the detriment of imported products.

โอกาสสำหรับสินค้านำเข้าในเรื่องของกฎหมาย ระเบียบและเงื่อนไขที่กระทบกับการขายภายในประเทศ การเสนอเพื่อขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่ายและการใช้สินค้านำเข้า¹²⁷ นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณา “treatment no less favourable” จากผลกระทบของการปฏิบัติต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้าดังกล่าว แสดงว่า Article III:4 ไม่ได้พิจารณาความไม่สอดคล้องจากความแตกต่างของรูปแบบมาตรการที่ประเทศสมาชิกใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ กล่าวอีกนัยหนึ่ง มาตรการที่เหมือนกันอาจเป็นมาตรการที่ขัดกับ Article III:4 หากการปฏิบัติดังกล่าวทำให้เกิดผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้า¹²⁸

ผลของการปฏิบัติที่นำมาพิจารณา “treatment no less favorable” ไม่จำเป็นต้องเป็นผลที่เกิดขึ้นแล้วจริงในทางปฏิบัติ (actual effects) แต่เป็นผลที่เกิดจาก “ลักษณะ” ของการปฏิบัติ (treatment) นั้นเองซึ่งพิจารณาได้จากโครงสร้าง การออกแบบ และกลไกของการปฏิบัติ (treatment) นั้นเองว่าทำให้เกิดผลอย่างไร

การพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article III:4 จากผลจากการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้าที่เกิดกับสินค้านำเข้าที่กระทบกับสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้า

¹²⁷ Panel Report, US – Section 337, para. 5.11. The words “treatment no less favourable” in paragraph 4 call for effective equality of opportunities for imported products in respect of the application of laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase transportation, distribution or use of products. This clearly sets a minimum permissible standard as a basis”. See also, Panel Report on Canada –Periodicals, para. 75, Panel Report on US- Malt Beverages, para. 5.30, Panel Report on US-Gasoline para. 6.10.

¹²⁸ Appellate Body Report, Korea – Various Measures on Beef, paras. 135-136. This interpretation, which focuses on the conditions of competition between imported and domestic Like products, implies that a measure according formally different treatment to imported products does not per se, that is, necessarily, violate Article III:4. See also, GATT Panel Report on US – Section 337, para. 5.11 in WTO, GATT Analytical Index, para. 156. On the one hand, contracting parties may apply to imported products different formal legal requirements if doing so would accord imported products more favourable treatment. On the other hand, it also has to be recognised that there may be cases where the application of formally identical legal provisions would in practice accord less favourable treatment to imported products and a contracting party might thus have to apply different legal provisions to imported products to ensure that the treatment accorded them is in fact no less favourable. For these reasons, the mere fact that imported products are subject under Section 337 to legal provisions that are different from those applying to products of national origin is in itself not conclusive in establishing inconsistency with Article III:4. [Emphasis added]

ตาม “treatment no less favourable” มีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่าผลจากการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้าที่เกิดกับสินค้านำเข้าที่นำมาใช้ในการพิจารณา “treatment no less favourable” ต้องเป็นผลที่แท้จริง (actual effects) และต้องเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ จากวิธีการบัญญัติตาม Article III:4 ผู้วิจัยเข้าใจว่า Article III:4 กำหนดให้ประเทศสมาชิกให้การปฏิบัติซึ่งมีลักษณะที่ไม่ดีน้อยกว่า (no less favourable) ต่อสินค้านำเข้าจากประเทศสมาชิกอื่น ความไม่สอดคล้องตามบทบัญญัติดังกล่าวเกิดจากการที่สมาชิกไม่ให้การปฏิบัติที่มีลักษณะที่ไม่ดีน้อยกว่า (no less favourable) แก่สินค้านำเข้าจากประเทศสมาชิกอื่น คำว่า “treatment no less favourable” หมายถึง การปฏิบัติซึ่งมีลักษณะที่ผลของการปฏิบัติดังกล่าวไม่กระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมชาติของสินค้านำเข้า เนื่องจากคำว่า “less favourable” เป็นเพียงส่วนขยายซึ่งแสดงลักษณะที่เกิดจากผลของการปฏิบัตินั่นเองในเชิงความไม่เท่าเทียมกัน ผู้วิจัยจึงเห็นว่า “ลักษณะ” เป็นสิ่งที่พิจารณาได้จากโครงสร้าง การออกแบบ และกลไกของการปฏิบัติ (treatment) นั่นเองว่าทำให้เกิดผลอย่างไรโดยไม่จำเป็นต้องมีผลที่เกิดขึ้นแล้วจริงในทางปฏิบัติ แต่ต้องเป็นผลที่ได้จากการประเมินลักษณะของการปฏิบัติดังกล่าว (treatment) จึงจะมีผลต่อการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4

ดังนั้น การพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นหามาตรการที่เป็นปฏิบัติที่กระทบในทางลบ (negative impacts) ต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ และพิจารณาจากผล (effects) ที่เกิดขึ้นกับสินค้านำเข้าจากการปฏิบัติ (treatment) ของประเทศผู้นำเข้าว่ามีผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือไม่ ผลของการปฏิบัติที่นำมาพิจารณา “treatment no less favourable” ไม่จำเป็นต้องเป็นผลที่เกิดขึ้นแล้วจริงในทางปฏิบัติ (actual effects) แต่เป็นผลที่เกิดจาก “ลักษณะ” ของการปฏิบัติ (treatment) นั่นเองที่พิจารณาได้จากโครงสร้าง การออกแบบ และกลไกของการปฏิบัติ (treatment) หากผลของการปฏิบัติของประเทศผู้นำเข้ามีผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ การปฏิบัติดังกล่าวก็เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ซึ่งขัดกับ Article III:4 ของความตกลงแกตต์

ข้อพิจารณาเรื่องระดับของความเป็นไปได้ (degree of likelihood) ของผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่จะทำให้เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment)

ในการพิจารณา “treatment no less favourable” ตามความตกลงแกตต์ Article III:4 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยานนำเข้าจากฟิลิปปินส์พิจารณาว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) แก่สินค้านำเข้าและละเมิด Article III:4 ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากการปฏิบัติดังกล่าวมีความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดผลกระทบ(may potentially affect) ต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในทางเสียหาย¹²⁹ ผู้วิจัยสังเกตว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีนี้พิจารณาระดับความเป็นไปได้ที่การปฏิบัติของประเทศสมาชิกจะก่อให้เกิดผลกระทบในทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าและเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าตาม Article III:4 แตกต่างจากแนวทางการวินิจฉัยในคดีก่อนๆ ซึ่งการปฏิบัตินั้นต้องคาดเห็นได้อย่างสมเหตุสมผล (may reasonably be expected)¹³⁰ หรือน่าจะ (is more than likely)¹³¹ ก่อให้เกิดผลกระทบในทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้า จึงจะเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าซึ่งละเมิด Article III:4 ของความตกลงแกตต์ แม้ว่าองค์กรอุทธรณ์ในคดีบุหรี่ยานนำเข้าจากฟิลิปปินส์จะอธิบายว่าคณะกรรมการวินิจฉัยใช้คำว่า “may potentially affect” เพื่อสื่อถึงผลที่นำมาพิจารณาว่าเป็นเพียงผลที่อาจเกิดขึ้น (potential effects) และไม่จำเป็นต้องเป็นผลที่เกิดขึ้นจริงแล้ว (actual effects) เพียงเท่านั้น¹³² และการพิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่าไม่ควรมุ่งเน้นที่ระดับความมากน้อยของความเป็นไปได้ที่มาตรการจะมีผลกระทบในทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรม มากไปกว่าความสัมพันธ์ที่แท้จริงของมาตรการและผลกระทบ

¹²⁹ Panel Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines. In para. 7.733, “The position that the VAT-related requirements under Thai law *may potentially modify* the conditions of competition for the imported cigarettes in the Thai market.” In para. 7.734, “ The accumulation of all those requirements *could potentially affect* those conditions in a negative manner.”, In para. 7.735, “In our view, this would also indicate that additional administrative requirements, albeit slight, imposed only on imported cigarettes *can potentially have a negative impact* on the competitive position of these cigarettes in the market.”

¹³⁰ Panel Report, China – Publications and Audiovisual Products, para. 7.1471.

¹³¹ Panel Report, Indonesia – Autos, para. 7.201.

¹³² Appellate Body Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 134.

ดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าระดับของความเป็นไปได้ดังกล่าวมีความสำคัญในการพิจารณาว่ามาตรการใดเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ตามนัยของ Article III:4

ประเด็นที่สำคัญจากคดีดังกล่าวคือ มาตรการของประเทศสมาชิกที่จะเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแกสินค้านำเข้าตาม Article III:4 ต้องมีความเป็นไปได้ที่จะทำให้เกิดผลกระทบในทางเสียหายแก่สภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้ามากน้อยเพียงใด สมมติฐานของผู้วิจัยคือการพิจารณาว่าการปฏิบัติของประเทศสมาชิกเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแกสินค้านำเข้าซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ควรพิจารณาได้ว่าผลจากการปฏิบัติดังกล่าวมีผลกระทบในทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าค่อนข้างแน่นอนพอสมควรและมากกว่าเพียงความเป็นไปได้ (may potentially) ที่การปฏิบัติดังกล่าวจะมีผลกระทบในลักษณะดังกล่าว

การบัญญัติตาม Article III:4 เป็นการกำหนดหน้าที่เชิงบวก (positive) แก่ประเทศสมาชิกในการปฏิบัติที่ไม่ด้อยกว่าแกสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ¹³³ เมื่อพิจารณาประกอบกับวัตถุประสงค์ของ Article III:4 ซึ่งต้องการรักษาสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมและบทบาทในเชิงป้องกันมาตรการของประเทศสมาชิกซึ่งผลจากมาตรการดังกล่าวอาจก่อให้เกิดผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรม ผู้วิจัยเข้าใจว่า Article III:4 กำหนดหน้าที่ให้ประเทศสมาชิกรักษาให้คงไว้ซึ่งระบบที่มีสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมภายในประเทศสมาชิก ความไม่สอดคล้องกับ Article III:4 จึงเกิดเมื่อประเทศสมาชิกไม่ได้ให้การปฏิบัติ (treatment) ซึ่งมีลักษณะที่ผลของการปฏิบัติดังกล่าวไม่กระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมโดยพิจารณาได้ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าประเทศสมาชิกไม่สามารถรักษาสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศสมาชิกได้ โดยพิจารณาจากแรงกระทบในสาระสำคัญและผลของการปฏิบัติดังกล่าวเอง (fundamental thrust and the effect of the measure itself) ผล (effects) จากการปฏิบัติดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นจริง แต่เป็นผลที่พิจารณาได้จากลักษณะการออกแบบ โครงสร้าง กลไกของการปฏิบัตินั่นเอง ดังนั้น ความเป็นไปได้ที่การปฏิบัติ (treatment) ของประเทศสมาชิกจะมีผล (effects) ซึ่งกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมในทางลบก็เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ซึ่งขัดกับ Article III:4 แล้ว

¹³³ วิธีการบัญญัติ Article III:4 ใช้ในรูปของประโยคบอกเล่าให้ประเทศสมาชิกไม่ให้การปฏิบัติที่มีลักษณะที่ด้อยกว่าแกสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ (“shall accorded treatment no less favourable...”) ซึ่งต่างจากวิธีการบัญญัติใน Article III:2 ที่ใช้ประโยคในรูปปฏิเสธ (“shall not be subjected to...”) ซึ่งมีความหมายในเชิงปฏิเสธห้ามประเทศสมาชิกไม่ให้ใช้มาตรการตามที่ Article III:2 ระบุไว้โดยเฉพาะเจาะจง

หากพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างความเป็นไปได้ที่การปฏิบัติของประเทศสมาชิก จะมีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในทางลบในระดับ “may potentially affect” ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใช้พิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่าในคดีบุหรี่ปริมาณนำเข้าจากฟิลิปปินส์ และความเป็นไปได้ในระดับ “may reasonably be expected” และ “is more than likely” ซึ่งใช้ในการพิจารณาคดีอื่น “may potentially affect” แปลว่า อาจมีความเป็นไปได้ที่จะกระทบ “may reasonably be expected” แปลว่า อาจคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผล และ “is more than likely” แปลว่า น่าจะเกิดขึ้น ซึ่งถ้อยคำดังกล่าวแสดงถึงระดับความเป็นไปได้ที่สูงกว่า “may potentially affect”¹³⁴ ดังนั้น หากพิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) โดยใช้ความเป็นไปได้ในระดับ “may potentially affect” มาตรการของประเทศสมาชิกย่อมมีโอกาสเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าและไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ได้ง่ายกว่า และเป็นกำบังกันไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการที่มากกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศตามวัตถุประสงค์ของ Article III:4 อย่างเคร่งครัดมากกว่าการพิจารณาโดยใช้ความเป็นไปได้ในระดับ “may reasonably be expected” และ “is more than likely”

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาว่ามาตรการของประเทศสมาชิกเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) เมื่อพบเพียงความเป็นไปได้ว่ามาตรการดังกล่าวอาจกระทบ (may potentially affect) ต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในทางเสียหายกรณีใดกรณีหนึ่ง อาจกระทบต่ออำนาจในการออกกฎหมายเพื่อกำกับดูแลเรื่องต่างๆ ภายในประเทศสมาชิกซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจอธิปไตยของประเทศสมาชิกได้ และหากหน้าที่ในการให้การปฏิบัติที่ไม่ด้อยกว่า (Treatment no less favourable treatment) แก่สินค้านำเข้าตาม Article III:4 มีความเคร่งครัดเช่นนี้ ผู้วิจัยไม่แน่ใจว่าประเทศสมาชิกจะยอมผูกพันตนตามบทบัญญัติดังกล่าวมาแต่แรกหรือไม่

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการพิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable) ในการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 จะเหมาะสมกว่าหากคำนึงถึงความสมดุลของการรักษาสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมสำหรับสินค้านำเข้ากับอำนาจอธิปไตยของประเทศสมาชิก จุดสมดุลและระดับความเป็นไปได้ที่แน่นอนที่ใช้ในการ

¹³⁴ ประเทศออสเตรเลียตั้งข้อสังเกตคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเช่นเดียวกัน (Australia's third participant's submission, para. 26-27.)

พิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่าเป็นเรื่องที่กำหนดตายตัวได้ยาก อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นวาระดับความเป็นไปได้ที่มาตรการของประเทศสมาชิกจะก่อให้เกิดผลกระทบในทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมต้องมีความแน่นอนพอสมควรเท่าที่จะคาดการณ์ได้ในระดับหนึ่ง ซึ่งย่อมมากกว่าเพียงความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นซึ่งรวมถึงกรณีที่โอกาสเกิดขึ้นน้อยมาก¹³⁵ ความเป็นไปได้ที่มาตรการของประเทศสมาชิกจะก่อให้เกิดผลกระทบในทางเสียหายแก่สภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมและเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ตาม Article III:4 ควรมากกว่าความเป็นไปได้ที่จะไม่ก่อให้เกิดความเสียหายดังกล่าวขึ้น ผู้วิจัยจึงไม่เห็นด้วยกับระดับความเป็นไปได้ที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใช้ในการพิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์

ข้อพิจารณาตามนัยข้อโต้แย้งของไทยเรื่องการชั่งน้ำหนักผลกระทบทางด้านบวกและผลกระทบทางด้านลบของมาตรการในการพิจารณา “treatment no less favourable”

ในอุทธรณ์ของไทยเรื่องการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ไทยโต้แย้งว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้พิจารณากรณีที่ผู้ขายต่ออนุหรี่ยาสูบนำเข้าได้รับประโยชน์ทางการเงิน (financial gain) จากการไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมดังกล่าว เนื่องจากผู้ขายต่ออนุหรี่ยาสูบนำเข้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนอาจมีกรณีที่ได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไปเกี่ยวกับต้นทุนค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายด้านการบริหารจัดการ และการบริการต่างๆ ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เกิดขึ้นสำหรับบุหรี่ยาสูบที่ผลิตในประเทศ ในประเด็นดังกล่าว องค์การอุทธรณ์สังเกตเห็นว่าข้อโต้แย้งของไทยเป็นเพียงการตอบคำถามของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและไม่มีการแสดงหลักฐานสนับสนุนกรณีดังกล่าวจึงไม่มีเหตุที่ต้องพิจารณา และองค์การอุทธรณ์อ้างคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Section 337 ในเชิงอรรถรายงานขององค์การอุทธรณ์ซึ่งวินิจฉัยว่าการปฏิบัติที่ไม่ดีด้อยกว่าตาม Article III:4 นำไปใช้พิจารณาสินค้านำเข้าในแต่ละกรณีไป (each individual case of imported products) และปฏิเสธแนวคิดเกี่ยวกับการชั่งน้ำหนัก (balancing) การปฏิบัติที่ดีกว่าต่อสินค้านำเข้าบางชนิด (more favourable of some imported products) กับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าต่อสินค้าเข้าอื่นๆ (less favourable treatment of other products)¹³⁶

¹³⁵ กรณีดังกล่าวอาจยกตัวอย่างได้ เช่น มาตรการของประเทศสมาชิกอาจเป็นไปได้อย่างน้อยที่จะก่อให้เกิดผลกระทบในทางเสียหายแก่สภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าภายในประเทศ แต่ความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบดังกล่าวเป็น 0.001%

¹³⁶ Panel Report, US - Section 337, para. 5.14.

ผู้วิจัยเห็นว่าข้อโต้แย้งตามอุทธรณ์ของไทยมีประเด็นที่สำคัญคือ การพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ในกรณีที่มาตราการหนึ่งอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสินค้านำเข้าได้ทั้งทางด้านบวกและทางด้านลบ ผลทางด้านบวกที่เกิดกับสินค้านำเข้าจากมาตรการหนึ่งจะนำมาพิจารณาหรือไม่ และหากนำมาพิจารณาได้แล้ว ผลทางด้านบวกดังกล่าวจะนำมาชั่งน้ำหนัก (balancing) กับผลทางด้านลบของมาตรการดังกล่าวตามนัยข้อโต้แย้งของไทยได้หรือไม่ ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานว่า ผลทางด้านบวกจากมาตรการของประเทศสมาชิกต่อสินค้านำเข้าสามารถนำมาพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ได้ และผลทางด้านบวกต่อสินค้านำเข้าที่เกิดจากมาตรการหนึ่งไม่ต้องห้ามในการนำมาพิจารณาชั่งน้ำหนักกับผลทางด้านลบจากมาตรการนั้นซึ่งเกิดขึ้นในกรณีเดียวกัน (in the same circumstance) อย่างไรก็ตาม ผลทางด้านบวกที่เกิดขึ้นในกรณีหนึ่งไม่สามารถนำมาชั่งน้ำหนักกับผลลบของการปฏิบัติในอีกกรณีหนึ่งได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง การปฏิบัติที่ดีกว่า (more favourable treatment) ในกรณีหนึ่งไม่สามารถนำมาชั่งน้ำหนักกับการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) ในกรณีอื่นได้

การพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 หากผลของการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้ามีผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันแม้เพียงในกรณีใดกรณีหนึ่ง (in defined circumstance) ไม่ใช่ทุกกรณี (all circumstances) ก็เพียงพอที่มาตรการดังกล่าวจะเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ซึ่งละเมิด Article III:4 ของความตกลงแอกดต์ การพิจารณา “treatment no less favourable” จึงพิจารณามาตรการที่เป็นประเด็นเป็นแต่ละกรณีไป

การทดสอบ “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ของความตกลงแอกดต์มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นหามาตรการซึ่งเป็นการปฏิบัติที่กระทบในทางเสียหายหรือทางลบ (negative impacts) ต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ¹³⁷ โดยพิจารณาผล (effects) ซึ่งเกิดกับสินค้านำเข้าจากการปฏิบัติ (treatment) ของประเทศสมาชิกเองว่ามีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้าอย่างไร ดังนั้น การพิจารณา “treatment no less favourable” จึงต้องให้ความสำคัญกับผลกระทบในทางลบหรือในทาง

¹³⁷ การตีความดังกล่าวสอดคล้องกับคำวินิจฉัยในคดี Appellate Body Report, Korea – Various Measures on Beef, para. 137. Whether or not imported products are treated “less favourably” than like domestic products should be assessed instead by examining whether a measure modifies the conditions of competition in the relevant market to the detriment of imported products. 156

เสียหาย (negative impacts) ที่เกิดกับสภาพการแข่งขันซึ่งเป็น“ผล” (effects) ของการปฏิบัติ (treatment) ของประเทศสมาชิกต่อสินค้า ผู้วิจัยเห็นว่าหากผลของการปฏิบัติหนึ่งในสินค้านำเข้ามีผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันแม้เพียงในกรณีใดกรณีหนึ่ง (in defined circumstance) ไม่ใช่ทุกกรณี (all circumstances) ก็เพียงพอที่มาตรการดังกล่าวจะเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (less favourable treatment) ซึ่งละเมิด Article III:4 ของความตกลงแกตต์¹³⁸ ดังนั้น การทดสอบว่ามาตรการของประเทศสมาชิกเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าหรือไม่ จึงต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไปว่ามาตรการซึ่งเป็นการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าดังกล่าวมีกรณีใดบ้างที่ผลของการปฏิบัตินั้นจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมชาติของสินค้านำเข้า (เช่น การพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 กรณีมาตรการที่กำหนดเงื่อนไขการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย อาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไข และ กรณีที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข หากผล (effects) ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติ (treatment) แม้ในกรณีใดกรณีหนึ่งเพียงกรณีเดียวเกิดผลกระทบทางลบ (negative impacts) ต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมชาติแล้ว มาตรการดังกล่าวก็ไม่สอดคล้องกับ Article III:4) ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสรุปว่าการพิจารณา “treatment no less favourable” มีการพิจารณามาตรการที่เป็นประเด็นเป็นแต่ละกรณีไป

ผลทางด้านลบจากการปฏิบัติสามารถนำมาพิจารณา “treatment no less favourable” ได้ และผลทางด้านบวก (positive effects) ต่อสินค้านำเข้าที่เกิดจากมาตรการหนึ่ง ไม่ต้องห้ามในการนำมาพิจารณา “treatment no less favourable” ร่วมกับผลทางด้านลบจากมาตรการนั้นในกรณีเดียวกัน (in the same circumstances)

ในการพิจารณาผลกระทบในทางลบ (negative impacts) ต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมชาติจากผล (effects) ที่เกิดแก่สินค้านำเข้าจากการปฏิบัติ (treatment) ของประเทศสมาชิก ซึ่งต้องพิจารณาเป็นกรณีหนึ่งๆ ไป ประเด็นว่าผล (effects) จากการปฏิบัติของประเทศสมาชิกด้านใดบ้างที่จะนำมาพิจารณา ผู้วิจัยเห็นว่าถ้อยคำในบทบัญญัติของ Article III:4 ไม่มีนัยแสดงว่าต้องพิจารณาผลจากการปฏิบัติด้านใดในการประเมินผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขัน เมื่อพิจารณาจากสิ่งที่ถูกทดสอบตามในการพิจารณา “treatment no less favourable” คือ การปฏิบัติต่อสินค้า หรือ “treatment” ถ้อยคำดังกล่าวมีความหมายที่เป็นกลางและการปฏิบัติหนึ่ง

¹³⁸ แนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับนัยคำวินิจฉัยของคณะตัดสินในประเด็นเรื่องการปฏิบัติเยี่ยงชาติตามความตกลงแกตต์ Article III:2 และ Article III:4 เช่น คดี US-Section 337 คดี US - Gasoline คดี US - Tobacco และคดี Argentina- Hides and Leather ดูเพิ่มเติมที่เชิงอรรถที่ 139-140.

ย่อมหมายความว่าผลทั้งด้านบวกและด้านลบในการปฏิบัติดังกล่าว โดยมีได้แยกผลทางด้านบวกของการปฏิบัติดังกล่าวออกจากการทดสอบแต่อย่างใด

นอกจากนี้ การพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นในกรณีหนึ่งๆจากการปฏิบัติย่อมหมายถึงการพิจารณาจากทุกด้านทั้งด้านบวกและด้านลบของการปฏิบัติดังกล่าวในกรณีหนึ่ง เช่น กรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ ผลด้านบวกและผลด้านลบจากกรณิดังกล่าวต่อสินค้านำเข้าเป็นอย่างไร จากนั้นจึงนำผลในทุกๆด้านรวมกันพิจารณาต่อไปว่าเกิดผลกระทบในทางลบหรือทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าหรือไม่ ดังนั้น ผลที่จะนำมาประเมินว่ามาตรการของประเทศสมาชิกมีผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมหรือไม่จึงควรเป็นผลทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากมาตรการซึ่งเป็นการปฏิบัติในกรณีหนึ่งๆ

ผู้วิจัยจึงสรุปได้ว่าผลทางด้านบวกจากการปฏิบัติสามารถนำมาพิจารณา “treatment no less favourable” ได้ และผลทางด้านบวก (positive effects) ต่อสินค้านำเข้าที่เกิดจากมาตรการหนึ่งไม่ต้องห้ามในการนำมาพิจารณาร่วมกันกับผลทางด้านลบจากมาตรการนั้นในกรณีเดียวกัน (in the same circumstances)

อย่างไรก็ตาม ผลทางด้านบวกที่เกิดขึ้นในกรณีหนึ่งไม่สามารถนำมาซึ่งน้ำหนักกับผลลบของการปฏิบัติในอีกกรณีหนึ่งได้ หรือการปฏิบัติที่ดีกว่า (more favourable treatment) ในกรณีหนึ่งไม่สามารถนำมาซึ่งน้ำหนักกับการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) ในกรณีอื่นได้

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือผลทางด้านบวกที่เกิดขึ้นในกรณีหนึ่งสามารถนำมาพิจารณาซึ่งน้ำหนักกับผลทางด้านลบของการปฏิบัติในอีกกรณีหนึ่งได้หรือไม่ หรืออีกนัยหนึ่ง การปฏิบัติที่ดีกว่า (more favourable treatment) ในกรณีหนึ่งสามารถนำมาซึ่งน้ำหนักกับการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable treatment) ในกรณีอื่นได้หรือไม่

ในประเด็นดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US - Section 337 ซึ่งองค์กรอุทธรณ์ในคดีบุหร่านนำเข้าจากฟิลิปปินส์อ้างถึงคำวินิจฉัยดังกล่าวในการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยมีคำวินิจฉัยว่า “การปฏิบัติที่ไม่ด้อยกว่าตาม Article III:4 นำไปใช้กับสินค้านำเข้าแต่ละกรณีๆไป (each individual case of imported products) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทปฏิเสธแนวคิดเกี่ยวกับการชั่งน้ำหนัก (balancing) การปฏิบัติที่ดีกว่าต่อสินค้านำเข้าบางชนิด (more favourable of some imported products) กับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าต่อสินค้าเข้าอื่นๆ

(less favourable treatment of other products) หากแนวความคิดเรื่องการชั่งน้ำหนักดังกล่าวได้รับการยอมรับจะทำให้ประเทศสมาชิกสามารถพ้นจากหน้าที่ในการไม่ให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าในกรณีหนึ่ง (in one case) หรือต่อสินค้าของประเทศสมาชิกหนึ่ง โดยเหตุที่มีการปฏิบัติที่ดีกว่าในกรณีอื่น (in some other cases) หรือแก่สินค้าของประเทศสมาชิกอื่น การตีความดังกล่าวจะนำไปสู่ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสภาพการแข่งขันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ และทำให้ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ Article III”¹³⁹

นอกจากนี้ ในคดี Argentina - Hides and Leather คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีคำวินิจฉัยว่า Article III:2 first sentence ใช้กับการนำเข้าในแต่ละครั้งของผู้นำเข้าแต่ละราย และประเทศสมาชิกไม่สามารถชั่งน้ำหนักการปฏิบัติทางภาษีที่ดีกว่า (more favourable) แก่สินค้านำเข้าในบางกรณี (some instances) กับการปฏิบัติทางภาษีที่ด้อยกว่า (less favourable) ในสินค้านำเข้ากรณีอื่น (other instances) ได้”¹⁴⁰

ในความเห็นของผู้วิจัย ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณาการปฏิบัติที่ด้อยกว่าตาม Article III:4 ไม่สามารถชั่งน้ำหนักระหว่างผลทางด้านบวกและผลทางด้านลบซึ่งเกิดขึ้นในกรณีต่างกันของมาตรการหนึ่งๆได้ เนื่องจากการพิจารณาว่ามาตรการหนึ่งเป็นการปฏิบัติที่ด้อย

¹³⁹ ข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าว สหรัฐอเมริกาโต้แย้งว่า Section 337 ตามกฎหมายสิทธิบัตรของสหรัฐอเมริกาให้ผู้ผลิตและผู้ขายสินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ดีกว่าผู้ผลิตสินค้าที่พิพาทในประเทศในบางกรณี และการตรวจสอบดังกล่าวต้องพิจารณาจากผลลัพธ์ที่แท้จริง (actual results) ของมาตรการ ส่วนที่ด้อยประโยชน์กว่า (unfavourable elements) ของการปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าสามารถหักล้างกับส่วนที่เป็นประโยชน์กว่า (more favourable elements) ของการปฏิบัติได้ ทำให้มาตรการดังกล่าวไม่เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าต่อสินค้านำเข้าตาม Article III:4 ของความตกลงแอกต์ เนื่องจากผลที่ซึ่งแสดงในคดีก่อนๆไม่ทำให้เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า ส่วน The community มีการตีความ Article III:4 เพื่อให้ไม่มีกรณีที่สินค้านำเข้าจะได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าตาม Section 337 และเห็นว่าส่วนที่เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (less favourable) และดีกว่า (more favourable) จะสามารถหักล้างกันได้เพียงในกรณีที่ส่วนดังกล่าวเกิดขึ้นในกรณีเดียวกันและย่อมมีผลเป็นการหักล้างซึ่งกันและกัน (Report of Panel on US-section 337, paras. 3.14, 5.12, 5.14)

¹⁴⁰ ข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าว มาตรการของประเทศอาร์เจนตินา (RG 3543) กำหนดให้สินค้านำเข้าอยู่ภายใต้อัตราภาษีชำระล่วงหน้าร้อยละ 3 ซึ่งมากกว่าสินค้าที่ผลิตภายในประเทศซึ่งมีอัตราภาษีร้อยละ 2 สำหรับบุคคลที่จดทะเบียนภาษี แม้ว่ากรณีบุคคลไม่ได้จดทะเบียนภาษี อัตราภาษีที่ใช้กับสินค้านำเข้าดังกล่าวต่ำกว่าอัตราภาษีที่ใช้กับสินค้าที่ผลิตในประเทศซึ่งมีอัตราร้อยละ 4 กรณีดังกล่าวก็ไม่เป็นประโยชน์ต่อประเทศอาร์เจนตินา เพราะ Article III:2 first sentence ใช้กับการนำเข้าแต่ละรายไป และไม่ให้ประเทศสมาชิกสามารถให้การปฏิบัติทางภาษีที่เป็นประโยชน์กว่าสินค้านำเข้าในบางกรณีมาหักล้างกับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าสินค้านำเข้าในกรณีอื่นได้ (Panel Report on Argentina-Hides and Bovines, paras. 11.258 - 11.260.) นอกจากนี้ ในคดี US - Tobacco การปฏิบัติที่เป็นประโยชน์กว่าแก่สินค้านำเข้าในบาง (Some imported products) ไม่สามารถนำมาหักล้างกับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าอื่น (other imported products) (Panel Report on United States - Tobacco, supra, at para. 98.)

กว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ต้องมีการพิจารณาเป็นแต่ละกรณีๆไป โดยพิจารณาจากผลทั้งหมดของมาตรการหนึ่งๆเพื่อประเมินผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้า และผลของมาตรการดังกล่าวมีผลกระทบทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าเพียงกรณีใดกรณีหนึ่ง (in a defined circumstance) ไม่ใช่ทุกกรณี (all circumstances) ก็เพียงพอที่จะเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ซึ่งละเมิด Article III:4 ของความตกลงแกตต์แล้ว

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับเหตุผลในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US - Section 337 ซึ่งวินิจฉัยว่า การพิจารณาซึ่งนำหนักผลทางด้านบวกกับผลทางด้านลบในกรณีที่แตกต่างกันย่อมเป็นการเปิดโอกาสให้สภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าอาจได้รับผลกระทบในทางเสียหายจากมาตรการในกรณีหนึ่งๆได้โดยไม่เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าซึ่งขัดกับ Article III:4 เพราะสามารถนำผลกระทบทางด้านที่เป็นประโยชน์ในกรณีอื่นๆ มาชดเชยกันได้ และผู้วิจัยเห็นว่ากรณีดังกล่าวย่อมไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ Article III:4 ที่ต้องการคุ้มครองสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยสังเกตว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีดังกล่าวไม่ได้ให้ความชัดเจนในประเด็นการซึ่งนำหนักผลทางด้านบวกและผลทางด้านลบที่เกิดขึ้นจากมาตรการเดียวกันโดยตรง¹⁴¹ แต่กลับไปใช้เหตุผลในเรื่องการซึ่งนำหนักระหว่างผลทางด้านบวกและผลทางด้านลบที่เกิดขึ้นในสินค้านำเข้าของผู้นำเข้าบางรายกับสินค้านำเข้าของผู้นำเข้ารายอื่น¹⁴² ซึ่งกรณีดังกล่าวย่อมชัดเจนว่าไม่สามารถทำได้ในการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์

การซึ่งนำหนัก (balancing) ผลด้านบวกในการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์ กรณีมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย

ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ ประเด็นว่าผลจากมาตรการของไทยที่เป็นประโยชน์หรือผลทางด้านบวกต่อบุหรี่ยานำเข้าในกรณีที่ผู้ขายต่อบุหรี่ยานำเข้าสามารถเครดิตภาษีและ

¹⁴¹ ดังปรากฏตามนัยคดี Panel Report on Argentina-Hides and Leather, para. 11.260.

¹⁴² ดังปรากฏตามนัยคดี US - Gasoline (para. 6.14) กับ US - Tobacco (para. 98) ในคดี US - Gasoline สหรัฐอเมริกาโต้แย้งว่าการปฏิบัติโดยรวมในสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศเท่าเทียมกัน ข้อโต้แย้งดังกล่าวเท่ากับเป็นการต่อสู้ว่าการปฏิบัติที่ด้อยกว่าในกรณีหนึ่ง สามารถหักล้างกับการปฏิบัติที่ดีกว่าในกรณีอื่นได้

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรนำมาพิจารณาประกอบกับผลทางด้านลบในการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์หรือไม่ อย่างไร

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการเครดิตภาษีและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย กรณีการ ขยายต่ออนุหรือนำเข้าซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบกิจการขยายต่ออนุหรือนำเข้ามีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อและนำส่งแก่ สรรพากรในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระซึ่งเป็นจำนวนที่ได้จากภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 กรณีที่ภาษีซื้อซึ่งเป็นภาษีใดๆที่ผู้ประกอบกิจการถูกเรียกเก็บจากผู้ ประกอบการอื่นมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี และผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามประมวลรัษฎากรส่วนที่ 8 เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ ในแต่ละเดือนภาษีซึ่งเกิดจากการคำนวณภาษีซื้อได้มากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการมีสิทธินำไป ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ประกอบพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 242¹⁴³ ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขยายต่อ อนุหรือนำเข้าอาจได้รับคืนหรือนำไปใช้เป็นเครดิตภาษี ในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนถูกเรียกเก็บจากผู้ประกอบการอื่นตามประมวลรัษฎากรซึ่งเกินกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตน พึ่งเรียกเก็บจากผู้ซื้ออนุหรื เช่น ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกเรียกเก็บเพื่อค่าสาธารณูปโภค และบริการต่างๆ ซึ่งนอกเหนือไปจากภาษีที่เรียกเก็บจากการซื้ออนุหรื

การพิจารณาความสอดคล้องกับ Article III:4 ของมาตรการที่เป็นประเด็นต้อง พิจารณาแต่ละกรณีไปว่ามาตรการดังกล่าวก่อให้เกิดผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันของ อนุหรือนำเข้าหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เป็นประเด็น ตาม Article III:4 อาจแบ่งการพิจารณาเป็นกรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไข และกรณีที่ไม่ปฏิบัติ ตามเงื่อนไข ซึ่งหากพิจารณาได้แม้เพียงในกรณีใดกรณีหนึ่งว่าผลของมาตรการดังกล่าวก่อให้เกิด ผลกระทบทางด้านลบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมชาติของอนุหรือนำเข้า มาตรการดังกล่าวก็ย่อมเป็น การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) และไม่สอดคล้องกับความตก ลงแกตต์ Article III:4

ในกรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ ประกอบกิจการขยายต่ออนุหรือนำเข้าอาจมีสิทธิได้เครดิตภาษีหรือคืนภาษี แล้วแต่กรณี ซึ่งเป็น

¹⁴³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษี สรรพากร, หน้า 337.

ผลทางด้านบวกต่อบุหรือนำเข้าตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการย่อมก่อให้เกิดภาระต่อผู้ประกอบการโดยอาจก่อให้เกิดต้นทุนในการดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนด เช่น การยื่นแบบฟอร์ม ภ.พ. 30 การรายงานและเก็บรักษาข้อมูลต่างๆ เป็นต้น ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณาว่ามาตรการที่เป็นประเด็นก่อให้เกิดผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาจากผลทางด้านบวก (เครดิตภาษีหรือคืนภาษี) ประกอบกับผลทางด้านลบ (ภาระต้นทุนจากการดำเนินการตามเงื่อนไข) ซึ่งย่อมเกิดขึ้นในกรณีเดียวกัน คือ กรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด หากการพิจารณาปรากฏว่าผลของการปฏิบัติดังกล่าวเป็นผลกระทบในทางลบต่อสินค้านำเข้า มาตรการดังกล่าวก็ย่อมไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 ผู้วิจัยเห็นว่าหากเทียบผลประโยชน์ที่ได้รับจากเครดิตภาษีหรือภาษีที่ได้รับคืนกับการดำเนินการตามเงื่อนไขแล้ว ประโยชน์ที่ได้รับจากเครดิตภาษีหรือภาษีที่ได้รับคืนอาจเป็นประโยชน์ต่อสภาพการแข่งขันบุหรือนำเข้ามากกว่าบุหรืที่ผลิตภายในประเทศ ซึ่งผู้ขายต่อบุหรืที่ผลิตในไม่มีสิทธิเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีดังกล่าว เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายและไม่มีหน้าที่ในการปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว¹⁴⁴

อย่างไรก็ตาม กรณีที่ไม่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ ผู้ประกอบการขายต่อบุหรือนำเข้าต้องชำระระเบียบปรับและได้รับโทษตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 และ มาตรา 90 ซึ่งเป็นผลทางด้านลบต่อบุหรือนำเข้าและกรณีดังกล่าวไม่เกิดขึ้นกับบุหรืที่ผลิตในประเทศ ดังนั้น กรณีที่ไม่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ มาตรการของไทยจึงทำให้เกิดผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันของบุหรือนำเข้าเมื่อเทียบกับบุหรืที่ผลิตในประเทศ ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า และการปฏิบัติที่ด้อยกว่าในกรณีดังกล่าวแม้เพียงกรณีเดียวก็ทำให้มาตรการของประเทศสมาชิกไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 แล้ว

ผู้วิจัยเห็นว่าผลทางด้านบวกหรือประโยชน์จากกรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการไม่สามารถนำมาหักล้างกับผลทางด้านลบหรือการปฏิบัติที่ด้อยกว่าซึ่งเกิดจากมาตรการดังกล่าวในกรณีที่ไม่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ ซึ่งเป็นคนละกรณีกันได้ เนื่องจากการพิจารณาวิธีดังกล่าวไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ Article III:4 ซึ่งต้องการคุ้มครองสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ

¹⁴⁴ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542

ดังนั้น สำหรับข้อโต้แย้งของไทยที่ให้พิจารณาผลทางด้านบวกของมาตรการที่เป็น ประเด็นต่อสินค้านำเข้าในการพิจารณา “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ผู้วิจัยเห็นด้วยกับข้อโต้แย้งของไทยบางส่วน ในการพิจารณาว่าผลที่เกิดจากมาตรการดังกล่าวมี ผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมของสินค้านำเข้าหรือไม่ซึ่งต้องพิจารณาแต่ละ กรณีที่อาจเกิดขึ้นจากมาตรการดังกล่าวเป็นกรณีๆไป ไม่มีนัยใดห้ามการพิจารณาผลทางด้านบวก ที่เกิดจากมาตรการหนึ่งๆ ผู้วิจัยเห็นว่า การพิจารณาต้องพิจารณาทั้งผลทางด้านบวกและผล ทางด้านลบที่เกิดขึ้นจากมาตรการนั้น **ในกรณีเดียวกัน** อย่างไรก็ตาม ผลทางด้านบวกที่เกิดขึ้นกับ บุหรือนำเข้าใน**กรณีหนึ่ง** เช่น กรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมและมี สิทธิได้เครดิตภาษีหรือได้รับคืนภาษี จะนำไปหักล้างหรือพิจารณาร่วมกับผลทางด้านลบที่เกิด ขึ้นกับบุหรือนำเข้าใน**อีกกรณีหนึ่ง** เช่น กรณีไม่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไข ด้านการบริหารจัดการและ ต้องจ่ายเบี้ยปรับหรือได้รับโทษไม่ได้

4.2.2.3 ความสอดคล้องของเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดแก่ผู้ขายต่อบุหรือนำเข้าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/1 มาตรา 86 มาตรา 87 มาตรา 89 และมาตรา 90 กับ Article III:4

ในการพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการของไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/1 มาตรา 86 มาตรา 87 มาตรา 89 และมาตรา 90 ที่เป็นประเด็นกับ Article III:4 ของ ความตกลงแกตต์ เมื่อมีการพิจารณาว่าบุหรือนำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศเป็นสินค้า เหมือนกัน (Like product) และมาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าวเป็น "กฎหมาย ระเบียบ หรือ เงื่อนไขที่กระทบต่อการขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย หรือการใช้" แล้ว ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ สินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) สินค้าที่ผลิตในประเทศหรือไม่

ในคดีบุหรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่ากฎระเบียบ ของไทยที่เป็นประเด็นกำหนดภาระทางการบริหารจัดการที่มากกว่าแก่ผู้ขายต่อบุหรือนำเข้า และ เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:4 โดยเงื่อนไขด้านการ บริหารจัดการเพิ่มเติมแม้เพียงเล็กน้อยที่กำหนดแก่บุหรือนำเข้ามีความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดผล ในทางลบต่อสถานะทางการแข่งขันของบุหรือนำเข้าในตลาด เช่น อาจกระทบต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ ของผู้ประกอบการธุรกิจบุหรือนำเข้าเนื่องจากภาระการบริหารจัดการที่เพิ่มเติมซึ่งมีผลต่อค่าบริหารจัดการของ

ธุรกิจนั้น เนื่องจากพฤติกรรมการเปลี่ยนแปลงการบริโภคระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าในประเทศที่มีความยืดหยุ่นในระดับหนึ่ง¹⁴⁵ ในประเด็นดังกล่าว ไทยได้อุทธรณ์และองค์การอุทธรณ์วินิจฉัยยื่นตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมที่กำหนดแก่การขายต่อบุหรี่นำเข้าเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) แก่บุหรี่นำเข้าเมื่อเทียบกับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ เนื่องจากเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมดังกล่าวทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้ามีภาระต้องดำเนินการตามเงื่อนไขในประมวลรัษฎากร เช่น การยื่นแบบ ภ.พ. 30 และการชำระภาษี ตามมาตรา 83/1 การจัดทำรายงานและเก็บรักษาหลักฐานและเอกสารเกี่ยวกับภาษีขาย ภาษีซื้อ สินค้าและวัตถุดิบ ตามมาตรา 87 เป็นต้น และหากไม่ปฏิบัติตามก็อาจมีเบี้ยปรับหรือโทษตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 และมาตรา 90 ในขณะที่ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไม่มีภาระหน้าที่ดังกล่าวเนื่องจากการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 และยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวด้วย ผลจากการกำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยดังกล่าวจึงก่อให้เกิดภาระต้นทุนในการดำเนินการและมีผลต่อการตัดสินใจประกอบธุรกิจขายต่อบุหรี่ ซึ่งมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในทางเสียหาย มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งกำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมแก่บุหรี่นำเข้าจึงเป็นการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่บุหรี่นำเข้าซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ของความตกลงแกตต์

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาจากความเป็นไปได้ที่เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเพิ่มเติมที่ไทยกำหนดแก่ผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าจะก่อให้เกิดผลกระทบในทางลบต่อสถานะทางการแข่งขันของบุหรี่ในตลาด เช่น การตัดสินใจทางธุรกิจของผู้ประกอบธุรกิจบุหรี่ซึ่งเป็นผลมาจากค่าบริหารจัดการของธุรกิจจากการเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการนั้น เนื่องจากการพิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ตาม

¹⁴⁵ Panel Report on Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.685- 7.694.

Article III:4¹⁴⁶ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาจากผลที่เกิดขึ้นแล้วจริง (actual effects) แต่อาจเป็นผลที่เป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้น (potential effects) ซึ่งพิจารณาได้จากโครงสร้าง การออกแบบ และกลไกของการปฏิบัติตนเอง ว่าอาจก่อให้เกิดผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือไม่ ดังนั้น ความเป็นไปได้ที่ผลจากการออกกฎเกณฑ์ของประเทศสมาชิกจะเกิดผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศก็เป็นการเพียงพอที่จะเป็นปฏิบัติที่ด้อยกว่าต่อสินค้านำเข้าและไม่สอดคล้องกับ Article III:4 อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าความเป็นไปได้ดังกล่าวควรจะค่อนข้างไปในทางความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบในทางลบอย่างแน่นอน โดยโอกาสที่จะเกิดผลกระทบในทางลบต้องมากกว่าโอกาสที่จะไม่เกิดผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้า¹⁴⁷

มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มที่สอดคล้องกับ Article III:4 เป็นอย่างไร?

เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของ Article III:4 ต้องการให้ประเทศสมาชิกสร้างสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ และไม่คุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศตาม Article III:1 โดย Article III:4 ไม่ให้ประเทศสมาชิกให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ในแง่ของกฎเกณฑ์ที่มีผลกระทบต่อการค้าภายในประเทศผู้นำเข้า ประเทศสมาชิกจึงต้องมีหน้าที่ระมัดระวังไม่ให้มีกฎเกณฑ์ที่อาจมีผลกระทบในทางลบต่อสินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ทั้งนี้ Article III:4 ไม่ได้เป็นการห้ามไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้กฎเกณฑ์ที่แตกต่างกันสำหรับสินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ เพียงแต่ “ผล” ของกฎเกณฑ์ดังกล่าวต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบในทางเสียหายแก่สินค้านำเข้าอย่างเลือกปฏิบัติ ในทำนองเดียวกัน การที่ประเทศสมาชิกใช้กฎเกณฑ์เดียวกันในสินค้านำเข้าและสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศก็ไม่ได้เป็นการประกันว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวจะสอดคล้องกับบทบัญญัติใน Article III:4 เสมอ เนื่องจากกฎเกณฑ์เช่นเดียวกันอาจก่อให้เกิดผลเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าในทางปฏิบัติได้ และเป็นกรณีที่วัตถุประสงค์ของ Article III:4 ไม่ปรารถนาให้เกิดขึ้น

¹⁴⁶ เพื่อวัตถุประสงค์สำหรับวิทยานิพนธ์นี้ การพิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ซึ่งใช้ในวิทยานิพนธ์นี้หมายถึงการพิจารณาองค์ประกอบ “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ของความตกลงแอกต์

¹⁴⁷ ดังที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้โดยละเอียดเรื่องการพิจารณา การปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ในหัวข้อ 4.2.2.2

กฎเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยตามหมวดที่ 4 ของประมวลรัษฎากรที่ใช้กับการขายต่อบุหรี่จะสอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 ต่อเมื่อกฎเกณฑ์ดังกล่าวให้การปฏิบัติที่ไม่ดีน้อยกว่า (Treatment no less favourable) แก่ผู้นำเข้าเมื่อเทียบกับบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ กล่าวคือกฎเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเท่าเทียมกันอย่างมีประสิทธิภาพของโอกาสในการแข่งขันของผู้นำเข้าและบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศในตลาดของไทย อันเป็นการให้การปฏิบัติที่ดีน้อยกว่า (Less favourable treatment) แก่ผู้นำเข้า เช่น การออกกฎหมายกำหนดหน้าที่ปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ขายต่อผู้นำเข้าเท่านั้น ซึ่งทำให้ผู้ขายต่อผู้นำเข้ามีค่าบริหารจัดการในการดำเนินธุรกิจหรือภาระที่มากกว่ากรณีการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และมีผลกระทบต่อความตั้งใจในการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการขายต่อผู้นำเข้า ซึ่งเมื่อพิจารณาจากกฎเกณฑ์ด้านการบริหารจัดการดังกล่าวรวมกันแล้วมีผลกระทบในทางลบต่อสภาพการแข่งขันของผู้นำเข้าเมื่อเทียบกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และเป็นการเลือกปฏิบัติต่อผู้นำเข้าซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ตามนัยของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและรับรองโดยองค์การอุทธรณ์

ทางเลือกที่เป็นไปได้ในการทำให้กฎเกณฑ์ด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยดังกล่าวสอดคล้องกับ Article III:4 ของความตกลงแกตต์อาจทำได้โดยการกำหนดให้การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการขายต่อผู้นำเข้า กรณีดังกล่าวสามารถทำได้โดยการยกเลิกมาตรา 3(1) ของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 239 ซึ่งยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 ให้ผู้ประกอบการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น หน้าที่ในการยื่นแบบ ภ.พ. 30 หน้าที่เกี่ยวกับการรายงานและเก็บรักษาหลักฐานเอกสารต่างๆ เช่น รายงานภาษีซื้อและภาษีขาย สินค้าและวัตถุดิบ เช่นเดียวกับผู้ประกอบการขายต่อผู้นำเข้า เว้นแต่ กฎเกณฑ์ในบางเรื่องซึ่งจำเป็นต้องมีความแตกต่างกันเนื่องจากสภาพที่แตกต่างระหว่างผู้นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศนั่นเอง ทั้งนี้ การแก้ไขกฎหมายดังกล่าวต้องมีการพิจารณาผลกระทบด้านสภาพการแข่งขันของสินค้าภายในประเทศด้วยว่ามีผลให้เกิดสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างผู้นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ นอกจากนี้ ทางเลือกที่เป็นไปได้อีกทางหนึ่ง คือ การยกเว้นการขายต่อผู้นำเข้าจากกฎเกณฑ์ด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับกรณีบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ

ในการพิจารณาทางเลือกที่เป็นไปได้ข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่าทางเลือกแรกซึ่งยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับกรณีผู้นำเข้าจะเป็นการเหมาะสมกว่า เนื่องจาก เมื่อพิจารณาจากนโยบายด้านสุขภาพส่วนรวมของรัฐซึ่งไม่สนับสนุนการบริโภคบุหรี่ การยกเว้นหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายต่อบุหรี่นำเข้าตามทางเลือกประการหลังอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดว่าเป็นการสนับสนุนการบริโภคบุหรี่ และเมื่อพิจารณาจากนโยบายรัฐในการต่อต้านการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมตามนโยบายของรัฐบาลไทย การกำหนดเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการรายงานและการรักษาข้อมูลและกำหนดโทษหากไม่ปฏิบัติตามเป็นมาตรการที่มีความจำเป็นเพื่อควบคุมปัญหาการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมของไทย นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากผลกระทบต่อเอกชนที่ประกอบธุรกิจขายต่อบุหรี่ การแก้ไขให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับผู้นำเข้าก็ไม่เป็นการกระทบต่อผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมากนัก เนื่องจากผู้ขายต่อบุหรี่ส่วนใหญ่จะขายทั้งผู้นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ และคุ้นเคยกับหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้ว

4.2.2.4 การยกข้อต่อสู้ของไทยตาม Article XX(d)

บทบัญญัติ Article XX ของความตกลงแกตต์เป็นการรับรองสิทธิของประเทศสมาชิกในการรับรอง (adoption) และการบังคับใช้ (enforcement) มาตรการที่เป็นไปตาม subparagraph a ถึง j ว่าสามารถทำได้โดยอยู่ภายใต้เงื่อนไขเรื่องลักษณะและวัตถุประสงค์ของการนำมาตรการดังกล่าวมาใช้ (application) ตามส่วนแรกของ Chapeau ของ Article XX เงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ของความตกลงแกตต์¹⁴⁸ Article XX มี 2 ประการ ได้แก่ เงื่อนไขตามส่วน

¹⁴⁸ Article XX of the GATT, "Subject to the requirement that such measures are not applied in a manner which would constitute a means of arbitrary or unjustifiable discrimination between countries where the same conditions prevail, or a disguised restriction on international trade, nothing in this Agreement shall be construed to prevent the adoption or enforcement by any contracting party of measures: ...

(d) necessary to secure compliance with laws or regulations which are not inconsistent with the provisions of this Agreement, including those relating to customs enforcement, the enforcement of monopolies operated under paragraph 4 of Article II and Article XVII, the protection of patents, trade marks and copyrights, and the prevention of deceptive practices; ..."

หลังของ Chapeau ใน subparagraph a ถึง j และเงื่อนไขตามส่วนแรกของ Chapeau เกี่ยวกับลักษณะการนำมาตรการดังกล่าวไปใช้ ซึ่งต้องไม่ก่อให้เกิดวิธีที่เป็นทางเลือกปฏิบัติอย่างไม่มีเหตุอันควรและตามอำเภอใจระหว่างประเทศที่อยู่ในเงื่อนไขเดียวกัน หรือเป็นการกีดกันทางการค้าอย่างแอบแฝง หากการทดสอบพบว่ามาตรการของประเทศสมาชิกเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งส่วนหลังและส่วนแรกของ Chapeau ของ Article XX ประเทศสมาชิกสามารถรับรอง (adopt) และบังคับใช้ (enforcement) มาตรการดังกล่าวได้

ในการทดสอบตาม Article XX ลำดับแรกต้องพิจารณาเงื่อนไขตามส่วนหลังของ Chapeau ก่อน กล่าวคือพิจารณาว่ามาตรการเป็นไปตาม subparagraph (a) ถึง (j) หรือไม่ จากนั้นจึงพิจารณาเงื่อนไขตามส่วนแรกของ Chapeau ว่าลักษณะการนำมาตรการดังกล่าวมาใช้ ต้องไม่ก่อให้เกิดวิธีการเลือกปฏิบัติอย่างไม่มีเหตุอันควรและตามอำเภอใจระหว่างประเทศในกรณีเดียวกันหรือการกีดกันทางการค้าอย่างแอบแฝง เหตุที่ต้องพิจารณาสองส่วนหลังของ Chapeau ก่อน เนื่องจากหากพิจารณาการตีความตามหลักภาษา (grammatical interpretation) “*subject to...nothing in this agreement shall prevent...*” ประโยคหลัก คือ “nothing in this agreement shall prevent...” ส่วน subject to เป็นส่วนขยายของประโยคหลักจึงต้องพิจารณาภายหลัง และจากถ้อยคำที่ใช้ในส่วนแรกของ Chapeau “*subject to... such measures...*” หมายถึง มาตรการดังกล่าวตามประโยคหลังของ Chapeau แสดงว่าต้องพิจารณาตามส่วนหลังของ Chapeau ก่อนแล้วจึงจะพิจารณาว่า “such measures” เป็นไปตามเงื่อนไขการนำมาใช้

กรณีคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีคำวินิจฉัยว่ามาตรการของประเทศสมาชิกไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ประเทศสมาชิกสามารถอ้างข้อต่อสู้เรื่องข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX ได้¹⁴⁹ เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำใน Article XX ไม่มีถ้อยคำส่วนใดที่เป็นการจำกัดห้ามประเทศสมาชิกยกข้อต่อสู้ตาม Article XX และเป็นการรับรองสิทธิของประเทศสมาชิกในการใช้ “measures” เพียงแต่ Article XX กำหนดหลักเกณฑ์มาตรการ “measures” ตาม subparagraph (a) ถึง (j) และหลักเกณฑ์การนำมาตรการดังกล่าว “such measures” ไปใช้ซึ่งต้องไม่มีลักษณะและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในส่วนแรกของ Chapeau

¹⁴⁹ กรณีดังกล่าวมีประเด็นว่าเมื่อมีคำวินิจฉัยว่ามาตรการของประเทศสมาชิกไม่สอดคล้องกับ บทบัญญัติ กรณีจะยกข้อต่อสู้ตามข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX สำหรับทุกบทบัญญัติในความตกลงแกตต์ได้หรือไม่ และเงื่อนไขตาม Subparagraph (a)-(j) สามารถยกขึ้นได้สำหรับกรณีไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ทุก Article หรือไม่ ผู้วิจัยคงจำกัดอยู่เพียงขอบเขตของการวิจัยโดยพิจารณาเฉพาะในประเด็นที่ว่าประเทศสมาชิกสามารถยกข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) กรณีมาตรการของประเทศสมาชิกไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ได้

ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ ไทยอ้างว่าแม้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะพบว่ามาตรการที่เป็นประเด็นซึ่งเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์ มาตรการดังกล่าวก็เข้าข้อยกเว้นตาม Article XX(d) เนื่องจากมาตรการดังกล่าวมีความจำเป็นเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และไทยไม่เห็นว่าจะบริหารจัดการระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไรโดยไม่ต้องให้ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องรักษาข้อมูลและยื่นรายงานตามมาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าว เงื่อนไขในการรายงานต่างๆเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสำคัญในการต่อต้านการลักลอบนำเข้าบุหรี่และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ข้อยกเว้น Article XX(d)¹⁵⁰ ในการพิจารณาความสอดคล้องของมาตรการของไทยกับ Article XX(d) ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ ผู้วิจัยเห็นว่ากรณีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์มีข้อพิจารณาที่สำคัญในเรื่องข้อบกพร่องของไทยในการยกข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) คำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์กล่าวถึงข้อบกพร่องที่สำคัญของไทยในการต่อสู้ตามข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX(d) ใน 4 เรื่อง ดังต่อไปนี้

ประการแรก เรื่อง “measures” หรือมาตรการที่เป็นประกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบตาม Article XX(d) เนื่องจากองค์การอุทธรณ์เห็นว่าไทยไม่ได้อ้างว่า “การปฏิบัติที่แตกต่างกัน” (differential treatment) สำหรับบุหรี่ยานำเข้าเมื่อเทียบกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศเป็นไปตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) แต่ไทยอ้างว่า “เงื่อนไขด้านการบริหารเกี่ยวกับความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่ม” (administrative requirements relating to VAT) เป็นไปตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์

ประการที่สอง เรื่อง “laws or regulations which are not inconsistent with the provisions of this Agreement” เนื่องจากองค์การอุทธรณ์เห็นว่าไทยไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นว่า “กฎหมายหรือระเบียบใด” (Law or regulations) ที่มาตรการของไทยประกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าว และไทยไม่ได้แสดงว่ากฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลงแกตต์¹⁵¹

¹⁵⁰ Panel Report, Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.749 -7.750.

¹⁵¹ Appellate Body Report, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 179.

ประการที่สาม เรื่อง “*necessary to...*” เนื่องจากองค์กฤษฎกรณ์เห็นว่าไทยไม่ได้แสดงถึงความจำเป็น (necessity) ที่จะใช้มาตรการดังกล่าวเป็นประกันการปฏิบัติตามกฎหมายที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์

ประการสุดท้าย เรื่องการพิสูจน์ตาม Chapeau ของความตกลงแกตต์ Article XX องค์กฤษฎกรณ์เห็นว่าไทยไม่ได้พิสูจน์ว่ามาตรการของไทยไม่ได้ใช้ในลักษณะที่ตามอำเภอใจหรือเลือกปฏิบัติโดยไม่มีเหตุผล หรือเป็นการกีดกันโดยแอบแฝงในการค้าระหว่างประเทศ ไทยอ้างถึงเพียงว่ามาตรการเหล่านี้ใช้กับสินค้าทุกอย่างทั้งนำเข้าและที่ผลิตในประเทศภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งไม่เพียงพอที่จะแสดงว่าเงื่อนไขด้านการบริหารเพิ่มเติมเป็นไปตาม Chapeau ของ Article XX

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับข้อบกพร่องในการต่อสู้คดีตาม Article XX(d) ของไทยตามความเห็นขององค์กฤษฎกรณ์ในบางเรื่อง ในข้อบกพร่องเรื่องการแสดง “measures” ตาม Article XX(d) ผู้วิจัยข้อสังเกตว่า “measures” ที่จะมีการทดสอบตาม Article XX(d) ควรเป็นเงื่อนไขเกี่ยวกับการรายงานและการรักษาข้อมูลซึ่งเป็นมาตรการที่วินิจฉัยว่าไม่สอดคล้องกับ Article III:4 หรือควรเป็นการปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) ระหว่างนำเข้าและบุหรืที่ผลิตในประเทศตามความเห็นขององค์กฤษฎกรณ์ ผู้วิจัยจะวิเคราะห์ประเด็นดังกล่าวในการพิจารณาเรื่องแง่มุม (aspect) ของ “measures” ที่จะมีการทดสอบตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) ต่อไป

สำหรับข้อบกพร่องประการที่สองเรื่อง “laws or regulations which are not inconsistent with the provisions of this Agreement” ผู้วิจัยเห็นว่าข้อพิจารณาที่สำคัญมี 2 เรื่องคือ การพิสูจน์กฎหมายหรือระเบียบของประเทศสมาชิก “laws and regulations” ที่มาตรการที่ขัดกับความตกลงแกตต์เป็นประกันการปฏิบัติตาม และการพิสูจน์ว่ากฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวนั้นเองไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ “which are not inconsistent with the provisions of this Agreement”¹⁵² ในเรื่องแรก ผู้วิจัยเห็นว่ากฎหมายหรือระเบียบ “laws and regulations” หมายถึงกฎเกณฑ์ที่เป็นส่วนหนึ่งของระบบกฎหมายภายในประเทศสมาชิก และ

¹⁵² ผู้วิจัยข้อสังเกตว่าการพิจารณาในชั้นคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้กล่าวว่าไทยไม่สามารถแสดงให้เห็นกฎหมายหรือระเบียบ “law and regulations” ที่เงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นประกันการปฏิบัติตามได้ ทั้งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทยังวินิจฉัยต่อไปว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไทยอ้างขัดกับความตกลงแกตต์เพราะมีมาตรการที่วินิจฉัยแล้วว่าไม่สอดคล้องกับ Article III:4 รวมอยู่ด้วย

ไม่ใช่กฎหมายระหว่างประเทศ¹⁵³ และการแสดงให้เห็นกฎหมายหรือระเบียบ “laws and regulations” ซึ่งมาตรการของไทยประกันการปฏิบัติตามไม่จำเป็นต้องแสดงโดยละเอียดในมาตราที่เกี่ยวข้องทุกเรื่อง¹⁵⁴ แต่การอ้างถึงกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวก็ต้องไม่กว้างและเลื่อนลอยเกินไป สำหรับในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ไทยเพียงอ้างว่าเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ยาสูบนำเข้าเป็นการประกันการปฏิบัติตาม “กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย” “ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยตามหมวดที่ 4 ของประมวลกฎหมายศุลกากร” “เงื่อนไขในการรายงานตามปกติในภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีอื่น”¹⁵⁵ ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับองค์การอุทธรณ์ว่าการอ้างอิงในลักษณะดังกล่าวเป็นการกล่าวโดยรวม ซึ่งกว้างและเลื่อนลอยเกินไป¹⁵⁶ เนื่องจากไทยไม่ได้ยกตัวอย่างบทบัญญัติที่กำหนดหน้าที่อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งทำให้เห็นได้ว่าเงื่อนไขทางภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นการประกันการปฏิบัติตาม ดังนั้น ไทยจึงไม่สามารถแสดงให้เห็นกฎหมายหรือระเบียบที่เงื่อนไขทางภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นการประกันการปฏิบัติตามดังกล่าว

ในเรื่องการพิสูจน์ว่ากฎหมายหรือระเบียบของไทยที่เงื่อนไขทางภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการประกันการปฏิบัติตามไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ “which are not inconsistent with the provisions of this Agreement” ผู้วิจัยเห็นว่าประเทศที่ถูกร้องเรียนต้องแสดงว่ากฎหมายหรือระเบียบของประเทศนั้นเองไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ แต่ไม่จำเป็นต้องทำการพิสูจน์กฎหมายหรือระเบียบที่ประเทศสมาชิกกล่าวอ้างอย่างละเอียด เนื่องจากเพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาตาม

¹⁵³ ในคดี Mexico-Taxes on Soft Drinks ประเด็นตาม Article XX(d) เม็กซิโกอ้างว่ามาตรการของเม็กซิโกเป็นไปเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาตามความตกลง NAFTA ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์เห็นว่า NAFTA ไม่อยู่ในความหมายของ “laws and regulations” ตาม Article XX(d) เนื่องจากหมายถึงกฎเกณฑ์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบกฎหมายภายในประเทศเม็กซิโกเท่านั้น ไม่รวมถึงความตกลงระหว่างประเทศ (Panel Report on Mexico – Taxes on Soft Drinks, para. 75, Appellate Body Report on Mexico – Taxes on Soft Drinks, paras. 58-63,69.)

¹⁵⁴ ในการแสดงองค์ประกอบเรื่อง “laws and regulations” ตาม Article XX(d) ในคดี Columbia-Ports of Entry โคลัมเบียได้กล่าวอ้างโดยทั่วไปถึง “กฎหมายหรือระเบียบเกี่ยวกับการบังคับทางศุลกากร” และกล่าวว่ามาตรการเกี่ยวกับท่าเรือนำเข้าในสินค้าบางประเภทจากปานามาเพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรของโคลัมเบียและต่อสู้กับการปลอมและการฟอกเงิน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าโคลัมเบียได้ชี้ให้เห็นเป็นที่พอใจแล้วในเรื่อง “กฎหมายหรือระเบียบซึ่งมาตรการท่าเรือเข้ามีเพื่อประกันการปฏิบัติตาม” เช่น บทบัญญัติในพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 2685 รวมทั้งมาตรา 41 และ 87 และมติที่ 4240 ซึ่งโคลัมเบียได้กล่าวถึงในการตอบคำถามของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท แม้ว่าจะไม่ได้กล่าวโดยละเอียดเป็นรายมาตราไป (Panel Report on Columbia-Ports of Entry Paras. 7.515-524. See also, Panel report on US-Shrimp, India Report, paras. 7.294-300; Thailand Report, paras. 7.173-179.)

¹⁵⁵ Thailand response to Panel Question 139. Para. 147.

¹⁵⁶ Appellate Body Report on Thailand-Cigarettes, in footnote 271.

Article XX(d) หากกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวยังไม่มีการพิสูจน์ว่าขัดกับความตกลงแกตต์ ก็ถือว่ากฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวไม่ขัดกับความตกลงแกตต์¹⁵⁷ ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นด้วยกับองค์การอุทธรณ์ว่าไทยไม่ได้แสดงในประเด็นดังกล่าวว่ากฎหมายหรือระเบียบซึ่งไทยกล่าวอ้างนั้นเองไม่ขัดกับความตกลงแกตต์¹⁵⁸ นอกจากนี้ ไทยไม่ได้แสดงว่ามาตรการดังกล่าวออกแบบมาเพื่อป้องกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์อย่างไร¹⁵⁹

สำหรับประเด็นเรื่องการพิสูจน์เกณฑ์ “necessary” ตาม Article XX(d) ผู้วิจัยเห็นด้วยกับองค์การอุทธรณ์ว่าไทยไม่สามารถพิสูจน์เกณฑ์ดังกล่าวได้ เนื่องจากไทยไม่ได้พิสูจน์ว่ามาตรการดังกล่าวมีความสำคัญกับคุณค่าหรือวัตถุประสงค์ที่กฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวคุ้มครองอยู่ มาตรการดังกล่าวจะทำให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าวได้อย่างไร และผลกระทบในเชิงจำกัดทางการค้าแก่สินค้านำเข้าเป็นอย่างไร¹⁶⁰ ไทยกล่าวอ้างเพียงว่า เงื่อนไขเรื่องการรายงานต่างๆมีความจำเป็นเพื่อการบังคับใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย และเป็นการยากที่จะบริหารจัดการระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ต้องให้ผู้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรักษาและยื่นรายงานรายได้และรายจ่าย แบบฟอร์ม ภ.พ. 30 และเงื่อนไขอื่นๆ ไทยไม่ได้อธิบายเพิ่มเติมและไม่ได้นำเสนอพยานหลักฐานเพื่อสนับสนุนข้ออ้างดังกล่าว เช่นเดียวกับประเด็นเรื่องการพิสูจน์ตามเงื่อนไขในส่วนแรกของ Chapeau ของ Article XX(d)

ผู้วิจัยเห็นว่าข้อบกพร่องของไทยในการยกข้อต่อสู้ตาม Article III:4 เนื่องมาจากการที่ไทยไม่ได้แสดงเหตุผล พยานหลักฐานสนับสนุนตามเงื่อนไขของ Article XX(d) กรณีดังกล่าว

¹⁵⁷ Panel report on US-Shrimp, and the fact that India and Thailand have not challenged any of the U.S. provisions at issue as being inconsistent with the GATT, the Panel concluded that, for the purpose of this analysis under GATT Article XX(d), the U.S. laws and regulations at issue "are not in themselves inconsistent with any provision of the GATT 1994." (India Report, para. 7.301; Thailand Report, para. 7.180)

¹⁵⁸ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยสังเกตเห็นว่าในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไทยอ้างขัดกับความตกลงแกตต์เพราะมีมาตรการที่วินิจฉัยแล้วว่าไม่สอดคล้องกับ Article III:4 รวมอยู่ด้วย องค์การอุทธรณ์ไม่ได้กล่าวถึงประเด็นดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่า แม้ว่ากฎหมายหรือระเบียบที่ประเทศผู้ถูกร้องอ้างจะมีบทบัญญัติที่ขัดกับความตกลงแกตต์ดังกล่าวรวมอยู่ด้วยหลายบทบัญญัติก็ไม่ทำให้บทบัญญัติอื่นในกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวขัดกับความตกลงแกตต์ไปด้วย ตามนัยคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี Columbia-Ports of Entry (paras. 7.526-532) ผู้วิจัยเห็นว่า หากไทยอ้างบทบัญญัติที่เฉพาะเจาะจง โดยไม่อ้างระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยโดยรวมซึ่งย่อมรวมถึงมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์อยู่ด้วย คำวินิจฉัยในส่วนดังกล่าวอาจเปลี่ยนไป

¹⁵⁹ Appellate Body Report, Mexico – Taxes on Soft Drinks, para. 74. It also noted that the "use of coercion" is not a necessary component of a measure designed "to secure compliance."

¹⁶⁰ Appellate Body on US-Shrimp, Paras. 316-317.

เป็นที่น่าสนใจว่าหากไทยไม่ได้บกพร่องในการแสดงองค์ประกอบตาม Article XX(d) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์จะวินิจฉัยในประเด็นดังกล่าวอย่างไร

ข้อพิจารณาเกี่ยวกับปัญหาแง่มุมของมาตรการ“measures” ที่จะนำมาทดสอบตาม Article XX(d)

ส่วนหนึ่งคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดีนี้หรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์กล่าวว่า ในการพิสูจน์ข้อต่อสู้ของไทยตาม Article XX(d) ไทยต้องแสดงว่าการปฏิบัติที่ทำให้เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ตามความตกลงแกตต์ Article III:4 เป็นสิ่งที่จำเป็น “necessary” และองค์การอุทธรณ์อ้างคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-section 337 para. 5.27 ในการวินิจฉัยต่อไปว่า “เมื่อการปฏิบัติที่ด้อยกว่าเกิดจากความแตกต่างของระเบียบที่ใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ การวิเคราะห์ข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) ควรมุ่งพิจารณาว่าความแตกต่างทางกฎเกณฑ์ดังกล่าว (regulatory differences) มีความจำเป็นเพื่อป้องกันการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบซึ่งไม่ขัดกับความตกลงแกตต์หรือไม่” และไทยมีความบกพร่องที่สำคัญในการยกข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) คือไทยพยายามอ้างว่าเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กับสินค้านำเข้ามีความชอบธรรมแทนที่จะกล่าวว่าการปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) ที่ให้แก่สินค้านำเข้าเมื่อเทียบกับสินค้าที่ผลิตในประเทศมีความชอบธรรมอย่างไร¹⁶¹

ส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์แสดงให้เห็นว่าการพิจารณาความจำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) ควรพิจารณาจากการปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) หรือ ความแตกต่างทางกฎเกณฑ์ (regulatory differences) ที่ใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ ซึ่งเป็นเหตุให้มาตรการของไทยขัดกับ Article III:4 ดังนั้นคดี US-Section 337 อย่างไรก็ตาม แนวทางวินิจฉัยดังกล่าวแตกต่างจากแนวทางวินิจฉัยในหลายคดีก่อนหน้านี้ซึ่งพิจารณาความจำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) จากมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับ Article III:4 โดยรวมหรือโดยระบบ (measure as a whole or as a system) ประเด็นที่น่าสนใจคือ แง่มุมใดของมาตรการของประเทศสมาชิกที่จะต้องนำมาพิจารณาความจำเป็น “necessary” ตามความตกลงแกตต์ Article XX(d)

¹⁶¹ Appellate Body Report, Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 178-179.

ในการวิจัย ผู้วิจัยจะศึกษาดังต่อไปนี้ 1. “measures” ที่ประเทศสมาชิกต้องกล่าวอ้างและพิสูจน์ตาม Article XX(d) 2. การพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d) 3. แง่มุมของ “measures” ที่จะนำมาพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d) โดยพิจารณาจากเหตุผลของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Section 337 และแนวการวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ในคดี US-Gasoline

1. “measures” ที่ประเทศสมาชิกต้องกล่าวอ้างและพิสูจน์ตาม Article XX(d)

ในการกล่าวอ้าง “measures” ตาม Article XX(d) เป็นข้อยกเว้นบทบัญญัติ Article III:4 ของความตกลงแกตต์ ประเทศสมาชิกต้องกล่าวอ้างว่ามาตรการของประเทศสมาชิกที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติอื่นเป็นมาตรการที่จำเป็นเพื่อป้องกันการปฏิบัติตามกฎหมายที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ตามเงื่อนไขของ subparagraph d ประเทศสมาชิกที่ยกข้อต่อสู้ต้องแสดงให้เห็นดังต่อไปนี้ 1. “measures” 2. กฎหมายหรือระเบียบซึ่งไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ที่มาตรการของประเทศสมาชิกป้องกันการปฏิบัติตาม “laws or regulations not inconsistent with this provision” และ 3. มาตรการของประเทศสมาชิกออกแบบมาเพื่อเป็นป้องกันการปฏิบัติ “secure compliance” ตามกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าว และ 4. มาตรการของประเทศสมาชิกมีความจำเป็น “necessary” เพื่อป้องกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าว

ในเรื่อง “measures” ที่ต้องมีการพิสูจน์ตาม Article XX ผู้วิจัยเห็นว่าลักษณะโดยทั่วไปของ “measures” ตาม Article XX มีดังต่อไปนี้

1. “measures” ตาม Article XX ต้องมีลักษณะเป็นมาตรการของประเทศสมาชิก เนื่องจากความตกลงแกตต์ Article XX ระบุว่า “ไม่มีส่วนใดในความตกลงนี้จะมีความหมายเป็นการป้องกันการรับรองหรือการบังคับใช้โดยประเทศสมาชิกซึ่ง มาตรการที่มีลักษณะตาม subparagraph (a) ถึง (j)”¹⁶² และส่วนแรกของ Chapeau กล่าวถึง “such measures” ซึ่งหมายถึงมาตรการดังกล่าวของประเทศสมาชิกที่เป็นไปตาม subparagraph (a) ถึง (j) ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าความตกลงแกตต์ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า “measures” ตาม Article XX มีลักษณะเป็นมาตรการของประเทศสมาชิก ซึ่งอาจเป็นมาตรการเดียวหรือหลายมาตรการก็ได้

¹⁶² “nothing in this Agreement shall be construed to prevent the adoption or enforcement by any contracting party of measures: (a) – (j)”

2. “measures” ตาม Article XX ไม่ได้จำกัดว่าจะต้องเป็นมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติอื่นของแกตต์ เนื่องจากไม่มีส่วนใดใน Article XX ที่ระบุว่า “measures inconsistent with other provisions” ซึ่งหากผู้ร่างต้องการระบุในลักษณะดังกล่าวก็ย่อมระบุไว้โดยชัดแจ้งแล้ว

3. “measures” ที่จะพิสูจน์ตาม Article XX ต้องเกี่ยวกับความไม่สอดคล้องของมาตรการของประเทศสมาชิกกับความตกลงอื่นของแกตต์ เมื่อพิจารณาถึงโครงสร้างและความสัมพันธ์ระหว่าง Article XX กับ บทบัญญัติอื่นของความตกลงแกตต์ Article XX มีชื่อเรื่องว่าข้อยกเว้นโดยทั่วไป (General exceptions) ความสัมพันธ์ระหว่าง Article XX กับความตกลงแกตต์อื่นๆ จึงมีลักษณะเป็นข้อยกเว้นจากหน้าที่ตามบทบัญญัติดังกล่าว กรณีที่ประเทศสมาชิกยกข้อต่อสู้ตาม Article XX เมื่อมาตรการของประเทศสมาชิกไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติอื่น คำว่า “measures” ตาม Article XX ต้องเกี่ยวข้องกับความไม่สอดคล้องของมาตรการของประเทศสมาชิกกับบทบัญญัตินี้ดังกล่าว

4. “measures” ต้องสมบูรณ์เพียงพอสำหรับการทดสอบตามเงื่อนไขซึ่งแตกต่างกันไปในแต่ละ subparagraph ที่ยกขึ้นต่อสู้ หากพิจารณาจากกลไกของ Article XX การทดสอบ “measures” ตามเงื่อนไขใน subparagraph a ถึง j มีรูปแบบแตกต่างกันไป เช่น subparagraph g ทดสอบตามเงื่อนไข “relating to”¹⁶³ และ subparagraph d ทดสอบตามเงื่อนไข “necessary to” ในกรณีตาม Article XX(d) “measures” จะต้องมีความสมบูรณ์เพียงพอที่จะทดสอบว่า “measures” ดังกล่าวนั้นมีความจำเป็นเพื่อการประกันการปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์หรือไม่ เช่น สามารถรู้วัตถุประสงค์ของ “measures” ได้ มิฉะนั้นแล้วคงไม่มีประโยชน์อันใดที่จะสร้างระบบการทดสอบตามเงื่อนไข (a) ถึง (j) เพื่อทดสอบสิ่งที่ไม่สามารถให้คำตอบในด้านที่จะทดสอบได้

ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าการระบุขอบเขตและลักษณะของ “measures” ที่แน่นอนและใช้ได้กับทุกกรณีเป็นเรื่องยาก เนื่องจากเงื่อนไขตาม subparagraph a ถึง j ของ Article XX มีเงื่อนไขและแง่มุม (aspect) ที่ต้องการพิสูจน์ที่แตกต่างกัน และมาตรการภายในของประเทศสมาชิกมีสภาพและลักษณะที่แตกต่างกันไป ในกรณีที่มีการกล่าวอ้าง Article XX(d) เป็นข้อยกเว้นบทบัญญัติ Article III:4 ของความตกลงแกตต์ ประเทศสมาชิกอาจกล่าวอ้างว่า

¹⁶³ โดย “measures” ต้องมีวัตถุประสงค์หลัก (primarily aim at) เพื่อการคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้

มาตรการของประเทศสมาชิกที่ไม่สอดคล้องกับ Article III:4 เป็น “measures” ซึ่งจำเป็นเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ตามเงื่อนไขของ subparagraph d ได้เพราะมีลักษณะเป็นมาตรการ และเกี่ยวข้องกับความไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติอื่น โดยมาตรการดังกล่าวจะต้องสมบูรณ์เพียงพอสำหรับการทดสอบตามเงื่อนไขซึ่งแตกต่างกันในแต่ละ subparagraph ที่ยกข้อต่อสู้ อย่างไรก็ตาม ในประเด็นว่าแง่มุมใดของ “measures” ที่ประเทศสมาชิกกล่าวอ้างที่จะนำมาพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d) เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่จะพิจารณาต่อไป

2. การพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d)

ในการยกข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) ประเทศสมาชิกต้องพิสูจน์ว่ามาตรการของประเทศสมาชิกมีความจำเป็น “necessary” เพื่อเป็นการประกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบที่ไม่ขัดกับความตกลงขององค์การการค้าโลก ในการพิจารณาความจำเป็นของมาตรการของประเทศสมาชิก (necessity test) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Korea-Beef กล่าวว่า มาตรการของประเทศสมาชิกจะเป็นมาตรการที่จำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) ต่อเมื่อไม่มีมาตรการสมเหตุสมผลอื่นที่สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก (no reasonable alternative WTO-consistent measure) แต่ไม่ถึงขนาดจำเป็นต้องมีโดยขาดไม่ได้ (indispensable) ในคดีเดียวกันนี้ องค์การอุทธรณ์เห็นว่าการพิจารณามาตรการที่จำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) ต้องคำนึงถึงปัจจัยต่างๆในการชั่งน้ำหนัก รวมถึงมาตรการดังกล่าวมีส่วนในการสนับสนุนการบังคับใช้กฎหมายหรือระเบียบของประเทศสมาชิกมากน้อยเพียงใด ความสำคัญของประโยชน์หรือคุณค่าร่วมกันที่คุ้มครองโดยกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าว และผลกระทบที่ตามมาของกฎหมายหรือระเบียบต่อการนำเข้าและส่งออก¹⁶⁴

ในคดี *Canada — Wheat Exports and Grain Imports* คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า ปัจจัยสำคัญในการพิจารณาการมีอยู่ของมาตรการที่สมเหตุสมผลอื่นที่มีอยู่ (reasonably available alternative) คือ มาตรการอื่นดังกล่าวสนับสนุนให้สำเร็จตามเป้าหมายได้มากน้อยเพียงไร อุปสรรคในการปฏิบัติตาม และผลกระทบต่อการค้าของมาตรการอื่นเทียบกับมาตรการที่ประเทศสมาชิกใช้ตาม Article XX นอกจากนี้ มาตรการอื่นดังกล่าวต้องสามารถให้ผล

¹⁶⁴ Appellate Body Report on Korea — Various Measures on Beef, paras. 161–162 and 164.

ในระดับเดียวกัน และประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลกมีสิทธิที่จะกำหนดระดับการบังคับตามกฎหมายหรือระเบียบที่สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก¹⁶⁵

ดังนั้น ในการพิสูจน์ “necessary” ตาม Article XX(d) ประเทศสมาชิกซึ่งยกข้อต่อสู้ตาม Article XX (d) ต้องแสดงว่าไม่มีทางเลือกอื่นที่สมเหตุสมผล (no reasonable alternatives) ในการประกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวซึ่งให้ผลในระดับเดียวกัน ทั้งนี้ ประเทศสมาชิกต้องแสดงให้เห็นว่ามาตรการของประเทศสมาชิก “measures” สนับสนุนการบังคับใช้กฎหมายหรือกฎระเบียบที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ หรือคุณค่าหรือประโยชน์ที่กฎหมายหรือระเบียบดังกล่าวคุ้มครองอย่างไร และผลกระทบของมาตรการดังกล่าวและการพิจารณาความจำเป็น “necessary” คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทหรือองค์กรอุทธรณ์ต้องทำการวิเคราะห์และชี้แจงน้ำหนักโดยพิจารณาถึงปัจจัยดังกล่าวด้วย

3. แง่มุมของ “measures” ที่จะนำมาพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d)

ในประเด็นนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาเฉพาะกรณีที่มาตรการของประเทศสมาชิกมีคำวินิจฉัยว่าไม่สอดคล้องกับ Article III:4 และประเทศสมาชิกยกข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) เพื่อให้มาตรการดังกล่าวมีความชอบธรรมตามความตกลงแกตต์ ประเด็นที่สำคัญ คือ แง่มุมใดของ “measures” ที่จะต้องนำมาพิจารณาความจำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) กล่าวคือ แง่มุมของการปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) ระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าเหมือนกันที่ผลิตในประเทศ ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) หรือควรพิจารณาจากมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 (measure inconsistent with the GATT) โดยรวมหรือทั้งระบบ (as a whole or as system) ทั้งนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาจากแนวคำวินิจฉัยในคดี US-section 337 และคดี US-Gasoline

แนวคำวินิจฉัยในคดี US-section 337 และ คดี US-Gasoline เรื่องแง่มุมของ “measures” ที่จะนำมาพิจารณาตาม Article XX

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Section 337

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Section 337 กล่าวถึงแง่มุมของมาตรการ “measures” ในการพิจารณา “necessary to secure compliance” ในความเห็นของ

¹⁶⁵ Panel Report on Canada — Wheat Exports and Grain Imports, paras. 6.223–6.224.

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท สิ่งที่ต้องแสดงว่ามีความจำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) คือ ความไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติอื่นในความตกลงแกตต์ในแต่ละเรื่อง (*each of inconsistencies*) กล่าวคือ สหรัฐอเมริกาต้องแสดงว่าความแตกต่างระหว่างกระบวนการดำเนินคดีตาม Section 337 และกระบวนการของ Federal district court ซึ่งเป็นเหตุให้มีการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าตาม Article III:4¹⁶⁶ มีความจำเป็น “necessary” ตามความหมายของความตกลงแกตต์ Article XX (d) และแม้ว่า Section 337 จะมีความจำเป็นเนื่องจากเป็นวิธีเดียวในการใช้บังคับกฎหมายสิทธิบัตรของสหรัฐอเมริกากับสินค้านำเข้า แต่ความไม่สอดคล้องใดๆตาม Article III:4 ก็ไม่ได้ถือว่ามีผลจำเป็นตาม Article XX(d) ไปด้วย¹⁶⁷

สหรัฐอเมริกาได้แย้งว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ควรตรวจสอบในแต่ละองค์ประกอบของ Section 337 ว่ามีความจำเป็นหรือไม่ แต่ควรพิจารณาจาก Section 337 ทั้งระบบ (as a system) ว่ามีความจำเป็นเพื่อบังคับตามกฎหมายสิทธิบัตรหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยไม่เห็นด้วยเนื่องจากการยอมรับดังกล่าวจะทำให้ความไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ที่ไม่จำเป็น (unnecessary) สามารถถือว่ามีผลจำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) โดยนำมาเป็นส่วนหนึ่งของระบบที่ประกอบด้วยองค์ประกอบที่มีความจำเป็นสำหรับการบังคับตามกฎหมายสิทธิบัตรของสหรัฐอเมริกาได้¹⁶⁸

¹⁶⁶ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่า Section 337 ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 เนื่องจากให้สินค้านำเข้าซึ่งมีการกล่าวอ้างว่าละเมิดสิทธิของสหรัฐอเมริกา ด้อยกว่าการปฏิบัติที่ให้แก่สินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในสหรัฐอเมริกายุติกระบวนการตาม federal district court เนื่องจากปัจจัยดังต่อไปนี้ 1. ผู้ร้องมีสิทธิเลือกศาลในการฟ้องร้องสินค้านำเข้า ในขณะที่สินค้าที่ผลิตในสหรัฐอเมริกาไม่สามารถเลือกได้ 2. ข้อเสียเปรียบที่อาจเกิดขึ้นแก่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าสินค้าต่างชาติที่ถูกฟ้องร้องจากกระบวนการที่มีระยะเวลากำหนดแน่นอนและเร่งรัดตาม Section 337 ในขณะที่ผู้ผลิตสินค้าที่ผลิตในสหรัฐอเมริกาไม่ได้ใช้กระบวนการที่มีระยะเวลาจำกัดดังกล่าว 3. กระบวนการดำเนินคดีตาม Section 337 ไม่ให้ฟ้องแย้ง ในขณะที่การฟ้องแย้งดังกล่าวทำได้ในกระบวนการของ Federal district court 4. กรณีตาม Section 337 มีความเป็นไปได้ที่จะมีคำสั่งทั่วไปในการยกเว้น (general exclusion order) ในขณะที่การเยียวยาในลักษณะเดียวกันไม่มีต่อสินค้าที่ผลิตในสหรัฐอเมริกาที่ละเมิดสิทธิบัตร 5. การบังคับตามคำสั่งยกเว้นโดยอัตโนมัติโดย US Customs Service ในขณะที่คำสั่งชั่วคราวของ federal court กรณีสินค้าที่ละเมิดเป็นสินค้าที่ผลิตในสหรัฐอเมริกาต้องมีการบังคับคดีในแต่ละกรณีๆไปโดยผู้ร้องที่ชนะคดีแล้ว 6. ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสินค้าต่างชาติที่ถูกฟ้องร้องอาจต้องต่อสู้ต่อศาล USITC ซึ่งไม่ใช่ศาลแต่เป็นหน่วยงานทางบริหาร และ federal district court กรณีดังกล่าวไม่มีในสินค้าที่ผลิตในสหรัฐอเมริกา (Panel Report on US-Section 337, para. 5.20)

¹⁶⁷ Panel Report on US-Section 337, para. 5.27.

¹⁶⁸ Ibid., para. 5.28.

แนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดี

US-Gasoline

ในคดี US-Gasoline มาตรการที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 คือ กฎเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการกำหนดค่ามาตรฐานของแก๊สโซลีน (baselines establishment rule) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของ Gasoline Rules และมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมลพิษทางอากาศ ในการพิจารณามาตรการดังกล่าวตามเงื่อนไข Article XX(g) ของความตกลงแกตต์ ในชั้นคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาว่าวิธีการกำหนดค่ามาตรฐานของแก๊สโซลีน (baselines establishment rule) มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการคุ้มครองทรัพยากรตามเป้าหมายของ Gasoline Rules หรือไม่ โดยพิจารณาจากแง่มุมที่แน่นอนของ Gasoline Rule ซึ่งมีการพบว่าขัดกับ Article III คือ วิธีการกำหนดค่ามาตรฐานที่ต่ำกว่าซึ่งกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้า ว่าแง่มุมดังกล่าวมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติหรือไม่ และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าการปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่สินค้านำเข้าและวัตถุประสงค์ดังกล่าวไม่มีความสัมพันธ์กันโดยตรง¹⁶⁹ เนื่องจากการปฏิบัติสอดคล้องกับหน้าที่ตาม Article III:4 ไม่ได้เป็นอุปสรรคต่อการคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติให้เป็นที่ไปในระดับเดียวกับ Gasoline Rules กรณีจึงกล่าวไม่ได้ว่า วิธีการกำหนดค่ามาตรฐานของแก๊สโซลีนซึ่งเป็นการให้การปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่แก๊สโซลีนนำเข้ามีวัตถุประสงค์หลัก (were primarily aimed at) เพื่อการคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติตามความตกลงแกตต์ Article XX(g)¹⁷⁰

อย่างไรก็ตาม องค์การอุทธรณ์กลับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท โดยเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวิเคราะห์ไม่ถูกต้องในส่วนที่พิจารณาว่า “การปฏิบัติที่ต่ำกว่า (Less favourable treatment) แก่แก๊สโซลีนนำเข้าเกี่ยวข้องกับการป้องกันมลพิษตาม Article XX(g) หรือไม่” เพราะ การปฏิบัติที่ต่ำกว่า (Less favourable treatment) ดังกล่าวเป็นเพียงข้อค้นพบทางกฎหมายตาม Article III:4¹⁷¹ การวิเคราะห์ที่เหมาะสมควรตรวจสอบว่า มาตรการในการกำหนดค่ามาตรฐานแก๊สโซลีน (baseline establishment rule) มีวัตถุประสงค์

¹⁶⁹ The Panel then considered whether the precise aspects of the Gasoline Rule that it had found to violate Article III -- *the less favourable baseline establishments methods* that adversely affected the conditions of competition for imported gasoline -- were primarily aimed at the conservation of natural resources. The Panel saw no direct connection between less favourable treatment of imported 6.40

¹⁷⁰ Panel Report on US-Gasoline, p. 14.

¹⁷¹ Appellate Body Report on US-Gasoline, p. 16.

หลักเพื่อคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้หรือไม่ องค์การอุทธรณ์พิจารณาแล้วเห็นว่า บทบัญญัติเหล่านั้นแทบจะไม่สามารถเข้าใจได้หากพิจารณาโดยลำพังอย่างเคร่งครัดและแยกต่างหากโดยสิ้นเชิงจากบทบัญญัติอื่นใน Gasoline Rules ซึ่งเป็นบริบทของบทบัญญัตินั้น และองค์การอุทธรณ์พิจารณาจากกฎเกณฑ์ที่กำหนดค่ามาตรฐานแก๊สโซลีนโดยรวมทั้งหมด (taken as a whole) ว่ามีการออกแบบเพื่อให้มีการตรวจสอบและกำกับกรปฏิบัติตามของผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ผสม ตามเงื่อนไขเกี่ยวกับสิ่งที่ไม่ย่อยสลาย (non-degradable requirements) หรือไม่ องค์การอุทธรณ์จึงพบว่ากฎเกณฑ์ที่กำหนดค่ามาตรฐานมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อป้องกันมลพิษในสหรัฐอเมริกาตาม Article XX(g) และวินิจฉัยต่อไปเรื่องความสอดคล้องของมาตรการดังกล่าวกับเงื่อนไขส่วน Chapeau ของ Article XX ของความตกลงแกตต์¹⁷²

ความเห็นของผู้วิจัยเรื่องแง่มุมของ “measures” ที่จะนำมาพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d)

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับแนวทางการพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d) ของ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Section 337 และ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Gasoline ว่า สิ่งประเทศสมาชิกต้องแสดงว่ามีความจำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) คือแง่มุมความไม่สอดคล้อง (inconsistencies) ของมาตรการของประเทศสมาชิก กับ Article III:4 หรือ การปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ไม่ใช่มาตรการที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 โดยรวม (as a whole) โดยเหตุผลดังต่อไปนี้

1. Article XX ไม่ได้มีวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายเพื่อขยายขอบเขตของมาตรการที่มีวัตถุประสงค์ทางการค้า แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าพันธกรณีตามความตกลงแกตต์จะไม่เป็นการยับยั้งการดำเนินการตามนโยบายที่มีวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่การค้าของประเทศสมาชิก¹⁷³ Article XX จึงไม่ได้ใช้ในลักษณะขยายบทบัญญัติอื่นในความตกลงแกตต์ แต่ใช้เพื่อให้ประเทศสมาชิกสามารถดำเนินนโยบายที่ไม่ใช่นโยบายทางการค้าต่อไปได้ โดยไม่มีความตกลงแกตต์เป็นอุปสรรคห้ามใช้มาตรการซึ่งเป็นไปตามนโยบายดังกล่าว การตีความต้องไม่ตีความขยายและต้องจำกัดเพียงเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว

¹⁷² Appellate Body Report on US-Gasoline, p. 19.

¹⁷³ จากคดี Herring and Salmon ปี 1987 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของ Article XX ในบริบทของ subparagraph g

2. Article XX(d) อาจใช้เป็นข้อยกเว้นหน้าที่ในบทบัญญัติอื่นของแกตต์ แง่มุมของมาตรการที่พิจารณาตาม Article XX(d) จึงควรเป็นเรื่องหน้าที่ตามความตกลงแกตต์กับการบังคับตามนโยบายอื่นของประเทศสมาชิกขัดแย้งกัน และ Article XX(d) ให้ความสำคัญแก่การบังคับตามนโยบายอื่นของประเทศสมาชิกมากกว่าหน้าที่ตามความตกลงแกตต์ในกรณีนี้เป็นไปตามเงื่อนไขตาม subparagraph d ดังนั้น แง่มุมซึ่งเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาคือ การไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ในบทบัญญัติของแกตต์ มีเหตุผลความจำเป็นเพื่อดำเนินนโยบายอื่นของประเทศสมาชิกหรือไม่ มากน้อยเพียงใดตามเงื่อนไข “necessary” ใน subparagraph d

3. การพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์โดยรวมหรือทั้งระบบจะทำให้กลไกตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์ทำงานไม่ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ กล่าวคือ การพิจารณาดังกล่าวเป็นการเปิดโอกาสให้องค์ประกอบที่ไม่มี ความจำเป็นมาแฝงอยู่ในระบบหรือมาตรการของประเทศสมาชิก ซึ่งหากพิจารณาโดยรวมแล้วมีความจำเป็น “necessary” ตามเงื่อนไขของ Article XX(d) ตามเหตุผลของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Section 337 และมีผลให้ประเทศที่กล่าวอ้าง Article XX(d) สามารถพิสูจน์ผ่านเงื่อนไขแรกในการทดสอบตาม subparagraph d ไปได้โดยง่าย¹⁷⁴

4. ผู้วิจัยเห็นว่าวัตถุประสงค์ของ Chapeau ของ Article XX(d) มีเพื่อป้องกันไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการซึ่งอยู่ภายใต้ข้อยกเว้น subparagraph a ถึง j อย่างไรขอบเขตจำกัด โดยส่วน Chapeau ได้กำหนดข้อจำกัดเรื่องการนำมาตรการดังกล่าวไปใช้ ประเด็นการปฏิบัติที่แตกต่างที่ให้แก่สินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศจึงไม่ควรพิจารณาในเงื่อนไข “unjustifiable discrimination” ในส่วน Chapeau ดังคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี US-Gasoline แต่ควรพิจารณาในเงื่อนไขแรกเรื่อง “necessary” ตาม subparagraph d มากกว่า

¹⁷⁴ Andrew D. Mitchell and Glyn Ayres, “General and Security Exceptions under the GATT and GATS,” in *International Trade Law and WTO*, Indira Carr, Jahid Bhuiyan and Shawkat Alam (eds). (Sydney: Federation Press, 2012), p. 31. นักวิชาการบางท่านให้ความเห็นว่าแนวทางปัจจุบันยังไม่มี ความชัดเจนเรื่องแง่มุมของ มาตรการที่นำมาพิจารณาตาม Article XX ของความตกลงแกตต์ ระหว่าง มาตรการทั้งหมด (measure as a whole) หรือ เฉพาะส่วนที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติอื่นของความตกลงแกตต์ ความแตกต่างดังกล่าวมีความสำคัญ เนื่องจากการ พิจารณาจากแง่มุมของมาตรการทั้งหมด (measure as a whole) หรือมุมกว้าง (a broad view) จะพิสูจน์ให้เป็นไปตาม เงื่อนไขของ Article XX ได้ง่ายกว่า แม้ว่ามาตรการดังกล่าวจะมีส่วนที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของ Article XX รวมอยู่ด้วย และ การพิจารณาจากแง่มุมส่วนที่ไม่สอดคล้อง (the measure’s inconsistency) หรือมุมมองอย่างแคบ (a narrow view) กับ บทบัญญัติอื่นของความตกลงแกตต์จะพิสูจน์ว่าเป็นไปตามเงื่อนไข Article XX ได้ยากกว่า

5. สิ่งที่มีการพิจารณาว่าไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 คือการปฏิบัติที่แตกต่างโดยให้การปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่สินค้านำเข้า ไม่ใช่เงื่อนไข กฎหมาย หรือระเบียบที่เกี่ยวกับการขายภายในประเทศ ดังนั้น สิ่งที่จะต้องพิสูจน์ว่ามีความชอบตาม Article XX(d) จึงเป็นการปฏิบัติที่แตกต่างอันเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าดังกล่าว ไม่ใช่ เงื่อนไข กฎหมาย หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการค้า ซึ่งไม่ได้มีการวินิจฉัยว่าขัดกับความตกลงแกตต์

อย่างไรก็ตาม แนวทางการพิจารณาจากแง่มุมของความไม่สอดคล้อง (inconsistencies) ของมาตรการกับ Article III:4 ในการพิจารณาความจำเป็น “necessary” ตาม Article XX(d) อาจมีข้อโต้แย้งดังต่อไปนี้

ข้อโต้แย้งประการแรก ถ้อยคำใน Article XX ใช้คำว่า “measures” ไม่ใช่ “less favourable treatment” ซึ่งเป็นข้อค้นพบทางกฎหมาย ตามแนวคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี US-Gasoline

ผู้วิจัยเห็นว่าสิ่งที่ประเทศสมาชิกต้องกล่าวอ้างตาม Article XX(d) ต้องมีลักษณะเป็นมาตรการ “measures” ดังเห็นได้ชัดเจนจาก Chapeau ของ Article XX อย่างไรก็ตาม สาระสำคัญของที่ประเทศสมาชิกต้องแสดงในการพิสูจน์ว่า “measures” ดังกล่าวมีความจำเป็น “necessary” คือแง่มุมความไม่สอดคล้องของมาตรการดังกล่าวตาม Article III:4 หรือการเลือกปฏิบัติโดยให้การปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ว่ามีเหตุอันชอบธรรมอย่างไรตามเงื่อนไขของ Article XX(d)

ข้อโต้แย้งประการที่สอง หากแง่มุมที่พิจารณา “necessary” ตาม Article XX คือ การปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) หรือความไม่สอดคล้อง (inconsistencies) ถ้า การปฏิบัติที่แตกต่างดังกล่าวมีความจำเป็นตามเงื่อนไข “necessary” ใน subparagraph d แล้ว ก็ย่อมไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม “unjustifiable discrimination” ตามส่วน Chapeau อีก ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นเท่ากับว่าการพิจารณาส่วน Chapeau ของ Article XX ไม่มีความจำเป็นต่อไป และขัดกับหลักการตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญาเวียนนา ข้อที่ 31 ซึ่งการตีความต้องไม่ทำให้ส่วนใดส่วนหนึ่งไม่มีผล

ผู้วิจัยเห็นว่า การพิจารณาจากแง่มุมการปฏิบัติที่แตกต่างกัน “differential treatment” ไม่ทำให้การพิจารณาตามเกณฑ์ “necessary” ใน subparagraph d ข้ำซ้อนกับ “unjustifiable discrimination” ในส่วน Chapeau ของ Article XX เนื่องจากเงื่อนไข “necessary”

ตาม subparagraph d และ “unjustifiable discrimination” ในส่วนแรกของ Chapeau มีข้อแตกต่างประการสำคัญหลายประการ *ประการแรก* วัตถุประสงค์ของการทดสอบแตกต่างกัน การทดสอบ “necessary” มีวัตถุประสงค์เพื่อดูความจำเป็นของมาตรการกับการประกันการปฏิบัติ ตามกฎหมายที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ แต่เงื่อนไขตามส่วนแรกของ Chapeau เป็นการทดสอบลักษณะการนำไปใช้ของมาตรการดังกล่าวตาม subparagraph a ถึง j ของประเทศสมาชิก เพื่อป้องกันการใช้มาตรการตามอำเภอใจและเกินขอบเขต (abuse of rights)¹⁷⁵ ดังนั้น อาจมีกรณีที่มีการปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) ดังกล่าวผ่านการทดสอบ “necessary” ตาม subparagraph d แต่ไม่ผ่านเงื่อนไขส่วนแรกของ Chapeau เพราะวิธีการนำมาใช้ไม่เป็นตามเงื่อนไขในส่วน Chapeau ก็ได้ *ประการที่สอง* บริบทของการทดสอบแตกต่างกัน การทดสอบว่าการนำการปฏิบัติที่แตกต่างกัน (differential treatment) มาใช้ก่อให้เกิดวิธีที่เลือกปฏิบัติอย่างไม่มีเหตุอันควร “unjustifiable discrimination” ตามส่วนแรกของ Chapeau หรือไม่จึงเป็นการพิจารณาการเลือกปฏิบัติอย่างไม่มีเหตุอันควรในบริบทของประเทศสมาชิกที่มีเงื่อนไขเช่นเดียวกัน¹⁷⁶ แต่ “necessary” เป็นการพิจารณาจากบริบทภายในประเทศสมาชิกเอง

ข้อโต้แย้งประการที่สาม การพิจารณาว่าการปฏิบัติที่แตกต่างกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ (differential treatment) มีความจำเป็น “necessary” หรือไม่ จะเป็นการพิจารณาซ้ำซ้อนในแง่หนึ่งเกี่ยวกับการพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article III:4 เรื่องการเลือกปฏิบัติ

ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณาว่าการปฏิบัติที่แตกต่างกันตามเกณฑ์ “necessary” ภายใต้ Article XX เป็นคนละแง่มุมกับการพิจารณาตาม Article III:4 เนื่องจาก Article III:4 พิจารณาเพียงว่าการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเป็นผลมาจากแหล่งกำเนิดของสินค้า (based on origin) หรือไม่ หากการเลือกปฏิบัติดังกล่าวไม่ได้มีเหตุมาจากแหล่งกำเนิดสินค้า

¹⁷⁵ Appellate Body Report, US-Shrimp, paras. 158 – 159. องค์การอุทธรณ์ได้กล่าวว่า Chapeau ของความตกลงแกตต์ Article XX เป็นการแสดงออกซึ่งหลักความสุจริต (principle of good faith) เพื่อควบคุมการใช้สิทธิของรัฐในอ้างข้อยกเว้นทั่วไป ซึ่งหากใช้สิทธิเกินขอบเขตแล้วย่อมละเมิดสิทธิตามความตกลงแกตต์ของประเทศสมาชิกอื่น

¹⁷⁶ เงื่อนไขส่วนแรกของ Chapeau “unjustifiable discrimination” มีการขยายความต่อไปว่า “between countries where the same conditions prevail...” กล่าวคือการพิจารณาว่าประเทศที่ถูกร้อง (ประเทศ A) ใช้ “such measures” ซึ่งในกรณีนี้คือ differential treatment ตาม Article III (เช่น การกำหนดเงื่อนไขบริหารจัดการเพิ่มเติมแก่ผู้ขายต่อผู้นำเข้า) ต่อบรรดาประเทศสมาชิกอื่นที่มีเงื่อนไขเดียวกับประเทศที่สมาชิกที่ถูกใช้มาตรการดังกล่าว (ประเทศ B) หรือไม่ หากคำตอบคือไม่ใช่แล้ว “such measures” ก็จะทำให้เกิด “unjustifiable discrimination between countries where the same condition prevails” ขัดกับเงื่อนไขส่วนแรกของ Chapeau ของ Article XX

(unrelated to origin) มาตรการดังกล่าวย่อมไม่ขัดกับ Article III:4 อย่างไรก็ตาม หากการเลือกปฏิบัติดังกล่าวเป็นผลมาจากแหล่งกำเนิดสินค้า Article III:4 ก็ไม่ได้พิจารณาต่อไปถึงเหตุอันชอบธรรมอื่นของประเทศสมาชิก¹⁷⁷ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการพิจารณาตามเงื่อนไขใน subparagraph d ของ Article XX ไม่เข้าช้อนกับ Article III:4 ของความตกลงแกตต์

แง่มุมของ “measures” ที่จะนำมาพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d) ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์

ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ มาตรการที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไม่สอดคล้องกับ Article III:4 คือ มาตรการที่ให้ผู้ขายต่อสินค้านำเข้าต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการรายงาน การรักษาข้อมูล และได้รับโทษหากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขซึ่งกำหนดแก่บุหรี่ยานำเข้า ซึ่งเป็นการให้การปฏิบัติที่ดีกว่าแก่บุหรี่ยานำเข้า ประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ 1. วิธีการกล่าวอ้าง “measures” ตาม Article XX(d) และ 2. แง่มุมของมาตรการ “measures” ที่ต้องมีการพิจารณาว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตาม subparagraph d ของความตกลงแกตต์ Article XX

ในประเด็นเรื่อง “measures” ที่ประเทศสมาชิกต้องกล่าวอ้างและพิสูจน์ตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) เพื่อเป็นข้อยกเว้นบทบัญญัติ Article III:4 ของความตกลงแกตต์ ผู้วิจัยเห็นว่าไทยได้แสดงให้เห็นถึงมาตรการของไทยที่ไม่สอดคล้องกับ Article III:4 ซึ่งเป็น “measures” ตาม Article XX(d) แล้ว ดังปรากฏในข้อต่อสู้ของไทยว่ามาตรการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เป็นประเด็นซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ดีกว่าสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศเป็นไปตามข้อยกเว้นตาม Article XX(d) เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของไทยมีความจำเป็นเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁷⁸ เป็นการชี้ให้เห็นถึงมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติอื่น “measures” ซึ่งต้องมีการตรวจสอบตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) แล้ว¹⁷⁹

¹⁷⁷ Article III:4 ไม่ได้พิจารณาเจตนารมณ์ของมาตรการ (intent) ว่าเป็นไปเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในหรือไม่ และ Article III:4 ไม่มีเงื่อนไขที่ต้องพิจารณาแยกต่างหากว่ามาตรการนำไปใช้เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในของประเทศสมาชิกหรือไม่ (protective application) ดังเช่น Article III:2 second sentence

¹⁷⁸ Panel Report on Thailand-Cigarettes, paras. 7.749-7.750.

¹⁷⁹ ทำนองเดียวกับคำวินิจฉัยในคดี US-section 337 เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่าองค์ประกอบของ Section 337 ไม่สอดคล้องกับ Article III:4 จึงพิจารณาว่าความไม่สอดคล้องดังกล่าวเป็นไปตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) หรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าคู่กรณีเห็นตรงกันว่า เพื่อวัตถุประสงค์ตาม Article XX(d) Section 337 สามารถพิจารณาได้ว่าเป็น “measures” ที่ประกันการปฏิบัติตามกฎหมายสิทธิบัตรของสหรัฐอเมริกาได้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพิจารณาต่อไปว่ามาตรการดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขความตกลงแกตต์ Article XX(d) หรือไม่ (Panel Report on US-Section 337, para. 5.22)

อย่างไรก็ตาม ในประเด็นเรื่องแง่มุมของ “measures” ที่จะต้องนำมาพิจารณาว่า มาตรการของประเทศสมาชิกมีความจำเป็น “necessary” เพื่อป้องกันการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือระเบียบที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์หรือไม่ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับองค์การอุทธรณ์และนักคดี US-Section 337 ว่าการพิจารณาในเรื่องดังกล่าวควรมุ่งเน้นไปที่แง่มุมเรื่องความไม่สอดคล้อง (inconsistencies) ของมาตรการ “measures” กับ Article III:4 โดยพิจารณาว่าความไม่ สอดคล้องดังกล่าวมีความจำเป็นเพื่อป้องกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบที่ไทยอ้างหรือไม่ ซึ่งมีใช้การพิจารณาว่ามาตรการนั่นเองโดยรวม (as a system) มีความจำเป็นอย่างไร สำหรับใน คดีบุหรี่ปนำเข้าจากฟิลิปปินส์ การพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d) ต้องพิจารณาว่าไทย มีความจำเป็นต้องปฏิบัติแก่นุหรี่ปนำเข้าแตกต่างจากบุหรี่ปที่ผลิตในประเทศโดยกำหนดภาระ ทางการบริหารจัดการเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรายงานและเก็บรักษาข้อมูล ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ด้อย กว่าแก๊สสินค้านำเข้าตาม Article III:4 เพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยหรือไม่ ดังนั้น ในการพิสูจน์ตาม Article XX(d) ไทยจึงต้องแสดงให้เห็นว่า ความแตกต่างทางกฎเกณฑ์ที่ใช้กับสินค้านั้นเป็นเหตุให้สินค้านำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่า และไม่สอดคล้องกับ Article III:4 มีเหตุจำเป็นอันชอบด้วยข้อยกเว้นตาม Article XX(d) เพราะเป็น ประกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบของไทยที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ และเมื่อปรากฏ ว่าไทยไม่สามารถแสดงเหตุดังกล่าวได้ ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับองค์การอุทธรณ์และคณะกรรมการ วินิจฉัยข้อพิพาทว่าไทยไม่สามารถพิสูจน์ตามเงื่อนไข Article XX(d) ของความตกลงแกตต์ได้

ข้อพิจารณาเรื่องการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่ปและบุหรี่ปปลอมกับความตกลง แกตต์ Article XX(d)

ในคดีบุหรี่ปนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ข้อต่อสู้ประการหนึ่งของไทยเกี่ยวกับมาตรการ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นประเด็นตามความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence Article III:4 และ Article XX(d) คือ เหตุผลและความจำเป็นของมาตรการดังกล่าวในการป้องกันปัญหาการลักลอบ นำเข้าบุหรี่ปและบุหรี่ปปลอมซึ่งเป็นปัญหาที่สำคัญของไทย ผู้วิจัยเห็นว่าประเด็นที่น่าสนใจ คือ การ ป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่ปและบุหรี่ปปลอมซึ่งเป็นนโยบายที่ไม่ใช่การค้า (Non-trade policy) กับนโยบายการค้า (Trade policy) ภายใต้หลักการค้าเสรีของความตกลงขององค์การการค้าโลก จะทำให้เกิดความสมดุลกันได้อย่างไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในความตกลงแกตต์ ทั้งนี้ ผู้วิจัยจะ ศึกษา 1. ความสำคัญของนโยบายการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่ปและบุหรี่ปปลอม 2. ความสัมพันธ์และบทบาทของนโยบายดังกล่าวกับความตกลงแกตต์โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน

ความตกลงแกตต์ Article III และ Article XX และ 3.การหาจุดสมดุลของนโยบายดังกล่าวกับการค้าเสรีในความตกลงแกตต์

1. ความสำคัญของนโยบายและมาตรการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอม

ยาสูบเป็นสินค้าที่มีผลกระทบอย่างร้ายแรงต่อสุขภาพของผู้บริโภคและผู้ที่ได้รับควันบุหรี่ หลักฐานทางวิทยาศาสตร์ได้พิสูจน์ว่าการบริโภคยาสูบเป็นสาเหตุสำคัญของความเจ็บป่วยด้วยโรคร้ายแรงต่างๆ และเป็นปัญหาสุขภาพที่สำคัญของส่วนรวม¹⁸⁰ สินค้าประเภทบุหรี่จึงเป็นสินค้าที่มีการควบคุมกำกับโดยรัฐและมีการเก็บภาษีสูงเพื่อให้มีราคาสูงและลดแรงจูงใจในการบริโภค เหตุดังกล่าวทำให้บุหรี่เป็นสินค้าที่มีการลักลอบนำเข้ามาขายภายในประเทศและผลิตปลอมเป็นจำนวนมากเนื่องจากขายได้กำไรสูง ปัญหาการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมจึงเป็นปัญหาสำคัญที่หลายประเทศต้องมีนโยบายและมาตรการป้องกัน ตลอดจนอาศัยความร่วมมือระหว่างประเทศปัญหาเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว¹⁸¹

นโยบายป้องกันปัญหาการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมมีความสำคัญเนื่องจากบุหรี่ที่ลักลอบนำเข้าและบุหรี่ปลอมก่อให้เกิดผลกระทบร้ายแรงหลายประการ ประการแรก การลักลอบนำเข้าทำให้ผู้บริโภคสามารถซื้อบุหรี่ได้ในราคาที่ถูกลงและเป็นการเพิ่มการบริโภคบุหรี่ ซึ่งทำให้มาตรการทางภาษีและราคาของรัฐไม่เป็นประโยชน์ ประการที่สอง บุหรี่ที่ลักลอบนำเข้าซึ่งมีการขายจากแหล่งที่ไม่ได้มีการควบคุมกำกับหรือในตลาดมืดสามารถหลีกเลี่ยงกฎเกณฑ์ข้อจำกัดทางกฎหมายเกี่ยวกับสุขภาพ เช่น ห้ามขายแก่ผู้เยาว์ หรือเงื่อนไขเกี่ยวกับฉลากเนื่องจากบุหรี่ เป็นต้น ประการที่สาม การลักลอบนำเข้ามีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามกฎหมายของรัฐ และทำให้รัฐสูญเสียรายได้¹⁸²

¹⁸⁰ World Health Organization, WHO Report on the Global Tobacco Epidemic 2011 [online], 5 January, 2012. Available from: www.who.int/tobacco. ยาสูบเป็นสาเหตุสำคัญของการเสียชีวิต จากสถิติแสดงให้เห็นว่าผู้เสียชีวิตเกือบ 6 ล้านคนต่อปี และความเสียหายทางเศรษฐกิจทั่วโลกเป็นมูลค่ากว่าร้อยละล้านดอลลาร์ต่อปี เนื่องมาจากยาสูบโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่รายได้น้อยถึงปานกลาง

¹⁸¹ Ibid.

¹⁸² Tyai-yu Lin, "Exploring a Modest Balance for Trade in Tobacco, Anti- Tobacco Smuggling and Health Concerns in light of the Dominican Republic-Cigarettes Case," *Asian Journal of WTO and International Health Law and Policy* 3 (2008): 311.

ในระดับระหว่างประเทศ องค์การอนามัยโลก (World Health Organization หรือ WHO) ให้ความสำคัญกับนโยบายและมาตรการในการควบคุมการบริโภคยาสูบ ในปัจจุบันมีสนธิสัญญากรอบการควบคุมยาสูบ (Framework Convention on Tobacco Control หรือ FCTC) ซึ่งรับรองความสำคัญของมาตรการต่อต้านการค้ายาสูบโดยมิชอบด้วยกฎหมายภายใต้ระบบการควบคุมยาสูบ รวมทั้งการลักลอบนำเข้าและการปลอมบุหรี่ซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของการควบคุมยาสูบ มาตรการดังกล่าว ได้แก่ มาตรการทางด้านภาษีและราคา (tax and price measures) และมาตรการอื่นนอกจากภาษีและราคา เช่น ระบบการให้ใบอนุญาต (licensing) ระบบการสืบหาและติดตาม (tracking and tracing) การติดตาม เป็นต้น¹⁸³

2. ความสัมพันธ์และบทบาทของนโยบายและมาตรการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปปลอมกับความตกลงแกตต์โดยเฉพาะอย่างยิ่งความตกลงแกตต์ Article III และ Article XX

ความตกลงแกตต์และความตกลงขององค์การการค้าโลกอื่น ๆ เป็นการวางเกณฑ์เกี่ยวกับระบบการค้าของประเทศสมาชิกโดยมีเป้าหมายสำคัญเพื่อให้เกิดความเสรีทางการค้า (Trade liberalization) ซึ่งเกิดจากการลดข้อจำกัดอันเป็นอุปสรรคทางการค้าต่างๆทั้งที่เป็นภาษีและไม่ใช่ภาษีให้มากที่สุด ภายใต้หลักความตกลงแกตต์ ยาสูบจึงเป็นสินค้าประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับสินค้าทั่วไปที่สามารถค้าขายได้อย่างเสรีโดยไม่มีบทบัญญัติจำกัดห้ามไว้โดยเฉพาะและประเทศสมาชิกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าไม่ว่าจะทางภาษีหรือกฎเกณฑ์ที่ไม่ใช่ภาษีเช่นเดียวกับสินค้าที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศตาม Article III ของความตกลงแกตต์ นโยบายการค้าเสรีตามความตกลงแกตต์จึงไม่ได้สนับสนุนการควบคุมการใช้ยาสูบและมาตรการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปปลอมดังเช่นกรอบการควบคุมยาสูบ (Framework Convention on Tobacco Control หรือ FCTC) ขององค์การอนามัยโลก (WHO) นอกจากนี้ ความตกลงแกตต์ให้ความสำคัญกับคุณค่าเรื่องการค้าเป็นหลัก จากมุมมองดังกล่าว กฎเกณฑ์ในความตกลงแกตต์จึงอาจเป็นข้อจำกัดของประเทศสมาชิกในการใช้นโยบายที่ไม่ใช่การค้า (non-trade policy) ในการออกกฎเกณฑ์ควบคุมความชอบด้วยกฎหมาย (legitimate regulatory measure) ดังเช่น มาตรการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปปลอมซึ่งเป็นการควบคุมยาสูบ¹⁸⁴

¹⁸³ WHO Framework Convention on Tobacco Control (FCTC), Foreword and Article 6-14.

¹⁸⁴ Tyai-yu Lin, "Exploring a Modest Balance for Trade in Tobacco, Anti- Tobacco Smuggling and Health Concerns in light of the Dominican Republic-Cigarettes Case," p. 313.

อย่างไรก็ตาม ความตกลงแกตต์ไม่ได้ปฏิเสธนโยบายที่ไม่มีวัตถุประสงค์ทางการค้า (non-trade policy) โดยสิ้นเชิง Article XX ของความตกลงแกตต์ยอมรับมาตรการของประเทศสมาชิกที่เป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกจากการค้า เช่น มาตรการเพื่อคุ้มครองสุขภาพมนุษย์ตาม Article XX(b) และ มาตรการเพื่อป้องกันการปฏิบัติตามมาตรการอื่นที่สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก ตาม Article XX(d) นโยบายและมาตรการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมจึงอาจสอดคล้องตามความตกลงแกตต์ภายใต้เงื่อนไขของบทบัญญัติดังกล่าว นอกจากนี้ แนวทางวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ในคดีก่อนๆ และความเห็นของนักวิชาการบางท่านยังเห็นว่าการยอมรับนโยบายที่ไม่มีวัตถุประสงค์ทางการค้า (non-trade policy) ในความตกลงแกตต์ไม่ได้จำกัดอยู่เพียง Article XX แต่ปรากฏอยู่ในการตีความบทบัญญัติของความตกลงแกตต์อื่น ได้แก่ Article III:2 และ Article III:4 ด้วย¹⁸⁵

ในคดี EC-Asbestos องค์กรอุทธรณ์ยอมรับว่าปัจจัยด้านความเสี่ยงต่อสุขภาพ (health risk) เป็นปัจจัยหนึ่งในการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:2¹⁸⁶ ซึ่งอาจมองได้ว่าเป็นการยอมรับให้นโยบายเกี่ยวกับสุขภาพอนามัยมนุษย์ซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์ทางการค้าเข้ามามีพื้นที่และบทบาทใน Article III:2 ของความตกลงแกตต์ นอกจากนี้ คำวินิจฉัยในคดี Dominican -Cigarettes จำกัดการปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าซึ่งจะเป็นไม่สอดคล้องตาม Article III:4 เฉพาะการให้การปฏิบัติที่ด้อยกว่าโดยมีที่มาจากแหล่งกำเนิดเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง การปฏิบัติที่ด้อยกว่าแก่สินค้านำเข้าโดยไม่ได้มีที่มาจากแหล่งกำเนิด (unrelated to origin) ไม่เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) จากแนวการวินิจฉัยดังกล่าว นักวิชาการบางท่านเห็นว่าเป็นการเปิดช่องให้นโยบายที่ไม่ใช่การค้ามีพื้นที่ในความตกลงแกตต์ Article III:4 มากขึ้น¹⁸⁷ นอกจากนี้ ความแตกต่างของมาตรการที่ใช้กับสินค้านำเข้าและสินค้านำเข้าที่ผลิตในประเทศต้องเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ซึ่งมีการคุ้มครองสินค้าที่ผลิตในประเทศด้วยจึงจะไม่สอดคล้องกับ Article III:4 มาตรการของประเทศสมาชิกมีเพื่อ

¹⁸⁵ Tyai-yu Lin, "Exploring a Modest Balance for Trade in Tobacco, Anti- Tobacco Smuggling and Health Concerns in light of the Dominican Republic-Cigarettes Case," p. 314.

¹⁸⁶ David A. Wirth, "European Communities Measures Affecting Asbestos – Containing Products," *American Journal of International Law* 96,2 (April 2002): 436.

¹⁸⁷ Tyai-yu Lin, "Exploring a Modest Balance for Trade in Tobacco, Anti- Tobacco Smuggling and Health Concerns in light of the Dominican Republic-Cigarettes Case," p. 318, 324.

วัตถุประสงค์อื่นรวมทั้งวัตถุประสงค์ที่ไม่ใช่เพื่อการค้าที่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น วัตถุประสงค์ป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมจึงอาจมีพื้นที่ในการนำมาพิจารณาได้¹⁸⁸

3. การหาจุดสมดุลของนโยบายป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมกับการค้าเสรีในความตกลงแกตต์

ดังที่กล่าวมาข้างต้น ความตกลงแกตต์ได้เปิดพื้นที่สำหรับนโยบายที่ไม่ใช่การค้า (non-trade policy) ในบทบัญญัติของความตกลงแกตต์ ประเด็นต่อไปคือ คุณค่าที่ไม่ใช่ทางการค้าซึ่งนโยบายดังกล่าวคุ้มครองอยู่ (non-trade value) ควรมีน้ำหนักเพียงไรเมื่อเทียบกับคุณค่าทางการค้า (trade value) ตามความตกลงแกตต์ ผู้วิจัยเห็นว่าการหาจุดสมดุลระหว่างวัตถุประสงค์ทางการค้าตามความตกลงแกตต์กับวัตถุประสงค์ที่ไม่ใช่ทางการค้าอื่นเป็นเรื่องยากในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อต้องป้องกันไม่ให้ประเทศสมาชิกอ้างเหตุดังกล่าวในการใช้มาตรการที่เป็นกีดกันทางการค้าโดยแอบแฝง อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ทางการค้าดังกล่าวรวมทั้งมาตรการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมมีความสำคัญที่ไม่สามารถละเลยได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มาตรการดังกล่าวมีผลกระทบต่อสุขภาพส่วนรวมของมนุษย์ ด้วยเหตุนี้ การหาจุดสมดุลระหว่างนโยบายที่ไม่ใช่การค้าดังกล่าวกับการค้าเสรีของความตกลงแกตต์จึงเป็นเรื่องสำคัญ

แนวคำวินิจฉัยต่างๆแสดงให้เห็นถึงสถานะของนโยบายป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมกับการค้าเสรีในความตกลงแกตต์ในมุมมองของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในปัจจุบัน คำวินิจฉัยในคดี Dominican-Cigarettes แสดงให้เห็นว่า มาตรการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมซึ่งมีการยอมรับใน Framework Convention on Tobacco Control เช่น วิธีการติดแสตมป์ภาษี อาจถูกปฏิเสธภายใต้ วัตถุประสงค์การค้าเสรีของความตกลงแกตต์¹⁸⁹ เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การ

¹⁸⁸ Tyai-yu Lin, "Exploring a Modest Balance for Trade in Tobacco, Anti-Tobacco Smuggling and Health Concerns in light of the Dominican Republic-Cigarettes Case," p. 324.

¹⁸⁹ ในประเด็นตาม Article III:4 คดี Dominican – Cigarettes โดมินิกันยกข้อต่อสู้เรื่องความจำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของโดมินิกันและเพื่อป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่ในการออกเงื่อนไขการปิดแสตมป์ภาษีที่ของบุหรี่ที่มีการขายในประเทศ สอนดูร์สอ้างว่าเงื่อนไขในการปิดแสตมป์ดังกล่าวซึ่งเป็นเงื่อนไขที่กระทบต่อการขายบุหรี่ในประเทศเป็นการให้การปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่บุหรี่ยาสูบนำเข้าเนื่องจากบุหรี่ที่ผลิตในประเทศสามารถมีการปิดแสตมป์ในระหว่างการผลิตก่อนหุ้มด้วยเซลโลเฟนได้ แต่บุหรี่ยาสูบนำเข้าไม่สามารถปิดแสตมป์ในระหว่างผลิตที่ต่างประเทศได้ เนื่องจากเงื่อนไขของโดมินิกันให้ปิดได้ต่อเมื่อมีการนำเข้าประเทศแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ โดมินิกันยกข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX(d) เงื่อนไขด้าน

อุทธรณ์เห็นว่ากรณีดังกล่าวมีมาตรการอื่นที่ทำได้อย่างสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก เช่น วิธีการติดตาม (tracking and tracing) นอกจากนี้ นักวิชาการบางท่านให้ข้อสังเกตที่สำคัญคือ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Dominican-Cigarettes ไม่ได้พิจารณาความมุ่งหมายของมาตรการดังกล่าวในการพิจารณาว่ามีการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ตาม Article III:4 ซึ่งหากเจตนารมณ์ของมาตรการดังกล่าวได้รับการพิจารณาแล้วคำวินิจฉัยในคดีดังกล่าวอาจเปลี่ยนไป นอกจากนี้ การตีความสินค้าเหมือนกัน (Like product) ตาม Article III:4 ที่เทียบบุหรี่นำเข้าและบุหรี่ที่ผลิตในประเทศทั้งหมดว่าเป็นสินค้าเหมือนกันแสดงให้เห็นว่าคณะผู้ตัดสินได้พิจารณา Article III:4 อย่างเคร่งครัด¹⁹⁰

สำหรับคดีบุหรี่นำเข้าจากฟิลิปปินส์ ไทยได้ต่อสู้ในประเด็นตาม Article III:2 และ Article III:4 ว่ามาตรการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เป็นประเด็นมีวัตถุประสงค์เพื่อการป้องกันการลักลอบการนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอม และอ้างว่ามาตรการที่ไม่สอดคล้องตาม Article III:4 ดังกล่าวเป็นไปตามข้อยกเว้นทั่วไปตามความตกลงแกตต์ Article XX (d) อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ปฏิเสธข้อโต้แย้งของไทยในเรื่องดังกล่าว ในประเด็นตาม Article III:2 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าข้อต่อสู้ของไทยเกี่ยวกับความสำคัญของมาตรการที่เป็นประเด็นต่อการเก็บภาษีและการป้องกันการฉ้อฉล เช่น การขายผิดกฎหมายและบุหรี่ปลอมในตลาดไทยไม่เป็นเงื่อนไขที่ต้องนำมาพิจารณาในการปรับใช้ Article III:2 first sentence และอยู่ในขอบเขตของ Article XX¹⁹¹ จากคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้วินิจฉัยเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ได้ปฏิเสธการมีบทบาทของนโยบายที่ไม่ใช่การค้าในการพิจารณาความสอดคล้องตาม Article III:2 first sentence ซึ่งการพิจารณา

แสตมป์ภาษีมีความจำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของโดมินิกันและเพื่อป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่ การให้นำแสตมป์ออกไปนอกประเทศและปิดแสตมป์นอกประเทศได้จะเป็นการทำให้เกิดการปลอมแสตมป์และลักลอบนำเข้าบุหรี่ โดมินิกันเห็นว่าไม่มีทางเลือกอื่นที่จะให้เกิดผลในระดับเดียวกันในการบังคับใช้กฎหมายของประเทศโดมินิกันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและป้องกันการนำเข้าบุหรี่ ดังนั้น เงื่อนไขด้านแสตมป์ภาษีจึงเป็นไปตาม XX(d) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ปฏิเสธข้อต่อสู้ของโดมินิกันโดยเห็นว่าเงื่อนไขเกี่ยวกับแสตมป์ภาษีไม่จำเป็นตามความหมายของ GATT Article XX(d) เนื่องจากมีมาตรการอื่นที่ทำได้อย่างสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับองค์การการค้าโลก

¹⁹⁰ ต่างจากการตีความประเด็น “Like product” ใน Article III:2 first sentence คดีเดียวกัน ซึ่งพิจารณาว่าบุหรี่นำเข้ายี่ห้อหนึ่งเป็นสินค้าเหมือนกันกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศยี่ห้อหนึ่งเท่านั้น

¹⁹¹ Panel Report on Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.638.

ความสอดคล้องกับบทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้คำนึงถึงเจตนารมณ์ในเชิงภาวะวิสัย (objective intent) ของมาตรการที่เป็นประเด็น¹⁹²

ในประเด็นตาม Article III:4 ไทยอ้างว่าความแตกต่างในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศไม่เกี่ยวกับแหล่งกำเนิดของสินค้า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันมีเพื่อวัตถุประสงค์โดยชอบเพื่อต่อสู้กับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การขอลด และการปลอมบุหรี่ต่างประเทศ¹⁹³ มาตรการของไทยจึงไม่ขัดต่อ Article III:4 แม้ว่ามาตรการดังกล่าวจะทำให้ผู้นำเข้าได้รับการปฏิบัติที่ด้อยกว่าดังนัยคดี Dominican-Cigarettes¹⁹⁴ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าข้อเท็จจริงในกรณีไทยต่างจากกรณีโดมินิกันเนื่องจากไทยยกเว้นภาษีให้แก่บุหรี่ที่ผลิตในประเทศเท่านั้น ความแตกต่างของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างนุหรี่นำเข้าและนุหรี่ที่ผลิตในประเทศจึงมีที่มาจากแหล่งกำเนิดและเห็นว่าการพิจารณาความสอดคล้องตาม Article III:4 *ไม่ต้อง*คำนึงถึงเจตนารมณ์เบื้องหลังมาตรการดังกล่าว โดยข้อโต้แย้งเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของมาตรการดังกล่าวจะเหมาะสมหากยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ตาม Article XX มากกว่า Article III:4¹⁹⁵ คำวินิจฉัยดังกล่าวแสดงว่าข้อต่อสู้เรื่องวัตถุประสงค์ของมาตรการไทยเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การขอลด การลักลอบนำเข้านุหรี่และการปลอมนุหรี่จะพิจารณาตาม Article XX ได้เท่านั้น ผู้วิจัยเห็นด้วยว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ต้องพิจารณาเจตนารมณ์เบื้องหลัง (intent) ของมาตรการดังกล่าวในการพิจารณาความสอดคล้องตาม Article III:4 แต่ผู้วิจัยเห็นว่าการพิจารณาความสอดคล้องตาม Article III:4 อยู่ภายใต้ Article

¹⁹² เนื่องจาก Article III:2 first sentence ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขในการพิสูจน์ "so as to afford domestic protection" ดังเช่น Article III:2 second sentence กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของมาตรการดังกล่าวว่าเป็นไปเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในหรือไม่

¹⁹³ Panel Report on Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.746.

¹⁹⁴ ในคดี Dominican-Cigarettes ดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องประเมินมาตรการทางภาษี (a bond) ของโดมินิกันซึ่งคำนวณราคาหลักประกันต่อหน่วยโดยใช้การหารราคาของหลักประกันทั้งหมดด้วยจำนวนนุหรี่ที่ขายในตลาดโดมินิกัน แม้ว่ามาตรการดังกล่าวดูจากภายนอกจะไม่ใช่การเลือกปฏิบัติ แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ว่าผู้นำเข้านุหรี่มีส่วนแบ่งการตลาดน้อยกว่าผู้ผลิตอีกสองรายในประเทศทำให้สินค้าต่างชาติถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่า แต่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และองค์กรอุทธรณ์ในคดีดังกล่าววินิจฉัยว่าความแตกต่างในการเก็บภาษีที่ไม่เกี่ยวกับแหล่งกำเนิดของสินค้าและไม่ขัดต่อ Article III:4

¹⁹⁵ Panel Report, Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.745- 7.747.

III:1 ซึ่งไม่ให้ประเทศสมาชิกใช้มาตรการเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ วัตถุประสงค์ของมาตรดังกล่าวจึงควรต้องนำมาพิจารณาด้วย

ในประเด็นตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) สำหรับข้อต่อสู้ไทยที่ว่าเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในการรายงานต่างๆ เป็นการต่อต้านการลักลอบนำเข้าบุหรี่ในประเทศและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ข้อยกเว้นตาม Article XX(d) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งไทยอ้างว่าเงื่อนไขทางการบริหารจัดการที่เป็นประเด็นมีการออกแบบเพื่อประกันปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวไม่ใช่กฎหมายหรือระเบียบที่สอดคล้องกับความตกลงองค์การการค้าโลก ดังนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงพบว่าไทยไม่ได้พิสูจน์ตามความตกลงแกตต์ Article XX(d)¹⁹⁶ ในการวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ ข้ออ้างและหลักฐานที่ไทยนำเสนอไม่ครบองค์ประกอบของข้อโต้แย้งตามเงื่อนไขของความตกลงแกตต์ Article XX(d) ดังนั้น องค์การอุทธรณ์จึงพบว่าไทยไม่สามารถพิสูจน์เบื้องต้นได้และไม่สามารถที่จะแสดงได้ว่าเงื่อนไขทางการบริหารจัดการเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตาม Article XX(d) ของความตกลงแกตต์ เนื่องจากไทยไม่ได้แสดงว่ากฎหมายหรือระเบียบใดที่มาตรการของไทยเป็นประกันการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบดังกล่าว และเหตุผลความจำเป็น (necessary) ในเนื้อหาที่ต้องมีการประกันการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว นอกจากนี้ ไทยไม่ได้พิสูจน์เงื่อนไขว่ามาตรการดังกล่าวไม่ได้ใช้ในลักษณะที่เป็นตามอำเภอใจหรือเลือกปฏิบัติโดยไม่มีเหตุผลหรือเป็นการกีดกันโดยแอบแฝงในการค้าระหว่างประเทศ¹⁹⁷

ดังนั้น แนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในปัจจุบันในคดี Dominican-Cigarettes และคดีบุหรี่นำเข้าจากฟิลิปปินส์แสดงให้เห็นว่าเหตุผลในเรื่องการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมจะนำมาพิจารณาเฉพาะในข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX ในส่วนบทบัญญัติตาม Article III:2 first sentence และ Article III:4 การตีความและปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ไม่เปิดช่องให้มีการพิจารณาเจตนาของมาตรการ (intent) หรือ การใช้มาตรการเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายใน (protective application) ในการพิจารณาความสอดคล้องกับบทบัญญัติ

¹⁹⁶ Panel Report, Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.757- 7.758.

¹⁹⁷ ผู้วิจัยสังเกตว่าการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ไม่ได้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ป้องกันการลักลอบการนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมโดยตรง ซึ่งอาจเป็นผลจากการที่ไทยพิสูจน์องค์ประกอบไม่ครบตามเงื่อนไขของความตกลงแกตต์ Article XX(d)

ดังกล่าว เหตุผลในเรื่องการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมจึงไม่ได้รับการพิจารณา ภายใต้การตีความและปรับใช้ดังกล่าว นอกจากนี้ ในการพิจารณาตาม Article XX คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอนุธรรมวินิจฉัย ในทางจำกัดทางเลือกของประเทศสมาชิก ในการใช้มาตรการเพื่อป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมซึ่งมีผลกระทบต่อการค้าเสรี โดยมีนัยว่ามาตรการที่มีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดผลเป็นการจำกัดทางการค้าที่น้อยที่สุดเท่านั้น (less trade restrictive measure) จึงเป็นมาตรการที่เป็นไปตามเงื่อนไข “necessary” และประเทศสมาชิกสามารถใช้ได้ตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) การวินิจฉัยดังกล่าวจึงเป็นการให้ความสำคัญกับคุณค่าทางการค้า (trade value) อยู่เหนือคุณค่าในการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอม และเป็นการจำกัดโอกาสของประเทศสมาชิกในการใช้หลายมาตรการร่วมกัน ซึ่งระบุใน Framework Convention on Tobacco Control (FCTC) เพื่อการป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอม ในการพิจารณา “necessary” ตาม subparagraph d

ในปัจจุบันการมีอยู่และบทบาทของนโยบายและมาตรการต่อต้านการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมมีพื้นที่น้อยมากในความตกลงแกตต์ กล่าวคือ คณะผู้ตัดสินจะนำมาพิจารณาในข้อยกเว้นทั่วไปตามความตกลงแกตต์ Article XX(d) เท่านั้น ผู้วิจัยเห็นว่านโยบายดังกล่าวมีความสำคัญและควรหาวิธีในการสร้างสมดุลระหว่างมาตรการที่คุ้มครองวัตถุประสงค์อื่นนอกจากการค้าและวัตถุประสงค์ทางการค้าภายใต้ความตกลงแกตต์ ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าโครงสร้างความตกลงแกตต์ในปัจจุบันสามารถทำให้เกิดความสมดุลระหว่างนโยบายทางการค้าและนโยบายอื่นที่ไม่ใช่การค้า เช่น การป้องกันการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมได้โดยมีทางเลือกที่เป็นไปได้¹⁹⁸ คือ การพิจารณา “treatment no less favourable” ตามความตกลงแกตต์ โดยตีความเคร่งครัดขึ้น¹⁹⁹ ทางเลือกอีกประการหนึ่งคือ การอาศัยการตีความ “necessary” ตามความตกลงแกตต์ Article XX เป็นกลไกสร้างความสมดุลโดยตระหนักถึงคุณค่าของนโยบายต่อต้านการลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมอย่างเหมาะสม²⁰⁰ การตีความ “necessary” ที่กว้าง

¹⁹⁸ นักวิชาการบางท่านเห็นว่าควรต้องยกเว้นสินค้ายาสูบออกจากความตกลงองค์การการค้าโลก นอกจากนี้ บางท่านเห็นว่าควรใช้การตีความสนธิสัญญากฎหมายมหาชนระหว่างประเทศเพื่อให้กรอบอนุสัญญาว่าด้วยการควบคุมบุหรี่ (FCTC) มีผลโดยตรงต่อประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกในกระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก

¹⁹⁹ ความเห็นของ Tyai-yu Lin ควรพิจารณาการนำไปใช้เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศด้วยซึ่งเป็นหลักทั่วไปตาม Article III:1, Tyai-yu Lin, “Exploring a Modest Balance for Trade in Tobacco, Anti-Tobacco Smuggling and Health Concerns in light of the Dominican Republic-Cigarettes Case,” p. 324, 326.

²⁰⁰ Andrew D. Mitchell and Glyn Ayres, “General and Security Exceptions under the GATT and GATS,” pp. 2, 5, 15. ความตกลงแกตต์ Article XX เป็นกลไกที่สำคัญให้เกิดความสมดุลระหว่างนโยบายการค้าเสรีกับ

ขึ้นจะเป็นการเปิดโอกาสให้ประเทศสมาชิกสามารถใช้มาตรการที่เป็นไปเพื่อนโยบายที่ไม่ใช่การค้า ซึ่งรวมถึงการป้องกันการค้าลักลอบนำเข้าบุหรี่และบุหรี่ปลอมได้มากขึ้น ภายใต้หลักการค้าเสรีของความตกลงแกตต์²⁰¹

4.2.3 ประเด็นตาม Article X

4.2.3.1 ความสอดคล้องของมาตรการการเผยแพร่ระเบียบเกี่ยวกับการค้าของไทยตาม Article X:1

ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ มาตรการที่เป็นประเด็นตามความตกลงแกตต์ Article X:1 ได้แก่ การไม่เผยแพร่วิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ และการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานของโรงงานยาสูบ การไม่เผยแพร่กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย

ในประเด็นเรื่องความสอดคล้องของมาตรการดังกล่าวกับ Article X:1 ของความตกลงแกตต์ กรณีต้องพิจารณาว่ากฎเกณฑ์ตามมาตรการที่เป็นประเด็นมีการนำไปใช้โดยทั่วไป “of general application” หรือไม่ และกฎเกณฑ์ดังกล่าวมีการเผยแพร่โดยไม่ล่าช้าในลักษณะที่รัฐบาลหรือผู้นำเข้าสามารถคุ้นเคย “acquaint” กับกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้หรือไม่ ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานว่า กฎเกณฑ์ที่ต้องมีการเผยแพร่ตามความตกลงแกตต์ Article X:1 ต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วไป “of general application” มิใช่กฎเกณฑ์ที่ใช้โดยเฉพาะกับธุรกรรมหนึ่งของผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตรายใดรายหนึ่งหรือสินค้ารายการใดรายการหนึ่งโดยเฉพาะ ประเทศสมาชิกต้องเผยแพร่กฎเกณฑ์ดังกล่าวโดยไม่ล่าช้าและต้องเผยแพร่ในลักษณะที่สามารถให้รัฐบาล

นโยบายอื่นที่สำคัญและสอดคล้องด้วยกฎหมายของประเทศสมาชิก การตีความ “necessary” ตาม Article XX กว้างเกินไปจะทำให้มีผลกระทบต่อการค้าเสรี ในขณะที่การตีความที่แคบเกินไปจะทำให้ประเทศสมาชิกไม่สามารถใช้มาตรการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์อื่นของประเทศสมาชิกได้

²⁰¹ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับแนวทางดังกล่าว เนื่องจากทำให้ผู้ถูกร้องเรียนมีหน้าที่พิสูจน์ให้เห็นเหตุผล ความจำเป็นและนโยบายของประเทศสมาชิกดังกล่าวในการใช้มาตรการที่ถูกร้องเรียนตามเงื่อนไขของ Article XX ซึ่งออกแบบมาโดยเฉพาะจะเหมาะสมกว่าการพิจารณานโยบายและเหตุผลความจำเป็นของประเทศสมาชิกในเงื่อนไข “treatment no less favourable” ตาม Article III:4 ของความตกลงแกตต์

หรือผู้ค้าสามารถคุ้นเคยได้ (acquaint) ซึ่งแสดงถึงการรับรู้ของรัฐบาลและผู้ค้าในระดับเพื่อนำกฎเกณฑ์ดังกล่าวไปใช้

ข้อสังเกตทั่วไปเกี่ยวกับ Article X:1

ความตกลงแกตต์ Article X:1²⁰² กำหนดหน้าที่ของประเทศสมาชิกในการเผยแพร่กฎหมาย ระเบียบ คำสั่งศาลและคำสั่งของฝ่ายบริหารที่ใช้โดยทั่วไปและทำให้มีผลโดยประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการแบ่งแยกประเภทหรือการประเมินราคาสินค้าเพื่อวัตถุประสงค์ทางศุลกากร หรืออัตราอากร ภาษีหรือค่าธรรมเนียม หรือเงื่อนไข ข้อจำกัดหรือข้อห้ามเกี่ยวกับการนำเข้าหรือส่งออก หรือการโอนชำระเงินสำหรับการนั้น หรือที่มีผลกระทบต่อการขาย การจำหน่าย การขนส่ง การประกัน การตรวจสอบคลังสินค้า การแสดง การผลิต การผสมหรือการใช้ใช้อื่น กฎเกณฑ์ดังกล่าวจะต้องเผยแพร่อย่างไม่ล่าช้าในลักษณะที่สามารถให้รัฐบาลหรือผู้ค้าขายสามารถคุ้นเคยกับกฎเกณฑ์เหล่านั้นได้ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้ให้ประเทศสมาชิกต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับซึ่งอาจเป็นการยับยั้งการบังคับตามกฎหมายหรือขัดต่อประโยชน์สาธารณะ หรือมีผลกระทบต่อผลประโยชน์ทางการค้าโดยชอบของบริษัทยุทธศาสตร์หรือเอกชน ความไม่สอดคล้องตาม Article X:1 จึงเป็นเรื่องการไม่เผยแพร่กฎเกณฑ์ทางการค้าที่ใช้โดยทั่วไป โดยมีใช้เรื่องการตรวจสอบในเนื้อหาของกฎเกณฑ์ดังกล่าวซึ่งอยู่ภายใต้ตามบทบัญญัติอื่นของความตกลงแกตต์

เมื่อพิจารณาการบัญญัติตาม Article X:1 ประกอบกับนโยบายของความตกลงแกตต์ บทบัญญัติ Article X:1 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและศุภนิติกระบวนการ (due process) โดยนัยหนึ่ง Article X:1 เป็นการแสดงให้เห็นว่าประเทศสมาชิกได้ทำให้กฎหมายภายในของประเทศสมาชิกเป็นไปตามพันธกรณีที่ได้ผูกพันไว้หรือไม่ และอีกนัยหนึ่ง Article X:1 เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของแกตต์เพื่อให้เกิดการค้าเสรีระหว่างประเทศสมาชิก โดยการเผยแพร่กฎหมาย ระเบียบ คำสั่งศาล และคำสั่งฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการค้าทำให้เอกชนสามารถคุ้นเคยกับกฎหมายของประเทศ ผู้นำเข้าได้ และกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งดังกล่าวไม่เป็น

²⁰² Article X:1 of the GATT, "Laws, regulations, judicial decisions and administrative rulings of general application, made effective by any contracting party, pertaining to the classification or the valuation of products for customs purposes, or to rates of duty, taxes or other charges, or to requirements, restrictions or prohibitions on imports or exports or on the transfer of payments therefore, or affecting their sale, distribution, transportation, insurance, warehousing inspection, exhibition, processing, mixing or other use, shall be published promptly in such a manner as to enable governments and traders to become acquainted with them. ..."

เครื่องกีดกันหรือกระทบต่อโอกาสทางการค้าของเอกชนต่างประเทศหรือกระทบต่อความสามารถในการแข่งขัน นอกจากนี้ เอกชนจะมีข้อมูลอย่างเต็มที่และรับรู้ถึงหลักประกันตามกฎหมายดังกล่าว

กฎเกณฑ์ที่ต้องมีการเผยแพร่ตาม Article X:1 ต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วไป “of general application” มิใช่กฎเกณฑ์ที่ใช้โดยเฉพาะกับธุรกรรมหนึ่งของผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตรายใดรายหนึ่งหรือสินค้ารายการใดรายการหนึ่งโดยเฉพาะ

ประเด็นว่ากฎเกณฑ์ที่ต้องมีการเผยแพร่ตามความตกลงแกตต์ Article X:1 มีขอบเขตเพียงใดต้องอาศัยการตีความคำว่า “of general application”²⁰³ การตีความ “of general application” ซึ่งใช้เป็นส่วนขยายของ “Laws, regulations, judicial decisions and administrative rulings” ควรใช้ความหมายว่า “ที่ซึ่งนำไปใช้อย่างไม่ระบุเฉพาะหรือจำกัดเพียงบางเรื่อง” ซึ่งตรงข้ามกับคำว่า “specific” หรือเฉพาะเจาะจง ดังนั้น ขอบเขตของ Article X:1 จากการตีความตามความหมายพจนานุกรม คือ กฎหมาย ระเบียบ คำสั่งศาลและคำสั่งของฝ่ายบริหารที่ใช้โดยไม่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับเรื่องที่มีผลกระทบเกี่ยวกับการค้าตามที่ Article X:1 กำหนด หากพิจารณาประกอบกับว่า Article X:1 อยู่ภายใต้ Article X ซึ่งมีชื่อเรื่องว่าการเผยแพร่และการบริหารจัดการเกี่ยวกับระเบียบเกี่ยวกับการค้า (Publication and Administration of Trade Regulations) กฎเกณฑ์ที่ต้องเผยแพร่ตาม Article X:1 จึงเป็นกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าและถ้อยคำใน Article X:1 ว่า “enable ...trader acquaint” แสดงให้เห็นว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่ผู้ขายสินค้าควรต้องมีความคุ้นเคยในการประกอบการค้าหรือผลิตสินค้า

เมื่อพิจารณาจากนโยบายของความตกลงแกตต์ซึ่งมีนโยบายในการสร้างระบบการค้าระหว่างประเทศที่มีความโปร่งใสและคาดการณ์ได้และสร้างสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมเพื่อให้เอกชนสามารถตัดสินใจได้และรับรู้สิทธิหน้าที่ตนเองอย่างเต็มที่บนพื้นฐานข้อมูลระเบียบทางการค้าโดยไม่มีกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งต่างๆ เป็นอุปสรรคทางการค้า ขอบเขตของความตกลงแกตต์ Article X:1 ควรรวมถึงกฎเกณฑ์ทุกชนิดที่ออกโดยรัฐหรือเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งมีผลกระทบต่อ

²⁰³ ความหมายพจนานุกรม คำว่า “general” เป็นคำวิเศษณ์ มีความหมายหลายนัย นัยที่ 1 หมายถึงซึ่งกระทบหรือเกี่ยวกับคนหรือสิ่งของทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ ไม่ระบุเฉพาะหรือจำกัดเพียงบางเรื่อง การนำไปใช้ หรือกิจกรรมต่างๆ เป็นปกติหรือเป็นประจำ นัยที่ 2 หมายถึงซึ่งพิจารณาหรือรวมถึงลักษณะหรือองค์ประกอบหลักของสิ่งหนึ่ง มิใช่ระบุเฉพาะหรือรายละเอียด นัยที่ 3 หมายถึงตำแหน่งหัวหน้า (*Oxford Dictionaries Online*)

การค้าของเอกชนโดยทั่วไป วัตถุประสงค์ของ Article X:1 จึงมีเพื่อให้ประเทศสมาชิกเผยแพร่ระเบียบของประเทศสมาชิกซึ่งมีผลกระทบต่อการค้าของผู้ค้า

แนวการตีความของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์

องค์กรอุทธรณ์คดี EC-Poultry วินิจฉัยว่า Article X ของความตกลงแกตต์ ไม่ได้ใช้กับธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งโดยเฉพาะ แต่ใช้กับกฎเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วไป แม้ว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวต้องมีการนำมาปรับใช้กับกรณีเฉพาะใดๆ การปฏิบัติหนึ่งๆต่อสินค้าแต่ละรายการไม่อาจที่จะถือว่าเป็นมาตรการที่ใช้โดยทั่วไปตามความหมายของ Article X และอุทธรณ์ของบราซิลเกี่ยวกับสาระเนื้อหาของกฎเกณฑ์ของสหภาพยุโรปนั้นเองซึ่งไม่ใช่การเผยแพร่หรือการบริหารจัดการกฎเกณฑ์ดังกล่าว อุทธรณ์ดังกล่าวจึงอยู่นอกขอบเขตของ Article X²⁰⁴

องค์กรอุทธรณ์คดี US-Underwear วินิจฉัยว่า หากข้อจำกัดกล่าวถึงบริษัทใดบริษัทหนึ่งโดยเฉพาะหรือใช้กับสินค้ารายการหนึ่งโดยเฉพาะ ข้อจำกัดดังกล่าวจะไม่ถือเป็นมาตรการที่ใช้โดยทั่วไป (of general application) อย่างไรก็ตาม กรณีที่ข้อจำกัดดังกล่าวมีผลกระทบต่อผู้ประกอบการทางเศรษฐกิจโดยทั่วไป รวมทั้งผู้ผลิตในประเทศหรือต่างชาติ ข้อจำกัดดังกล่าวเป็นมาตรการที่ใช้โดยทั่วไป (of general application)²⁰⁵

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Japan-Film กล่าวอ้างถึงคำวินิจฉัยในคดี US-Underwear ในการตีความ “of general application” โดยกล่าวว่า Article X:1 ควรขยายรวมถึงคำสั่งของฝ่ายบริหารในกรณีหนึ่งๆ (individual case) ในกรณีที่คำสั่งดังกล่าวเป็นการสร้างหรือทบทวนหลักการหรือกฎเกณฑ์ที่นำมาใช้กับกรณีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งสหรัฐอเมริกาเห็นว่าพิสูจน์ให้เห็นโดยชัดแจ้ง²⁰⁶

โดยสรุปแล้ว คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ในคดีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าขอบเขตของ Article X:1 เป็นเรื่องการเผยแพร่ระเบียบการค้าที่นำมาใช้โดยทั่วไปไม่ใช่เนื้อหาของระเบียบดังกล่าวนั่นเอง และแนวทางการตีความ “of general

²⁰⁴ WTO Appellate Body Repertory of Reports and Awards, 1995-2010. 4th ed. Compiled by the Appellate Body Secretariat. (New York : Cambridge University Press, 2011), p. 5.1.1 – 5.1.3. Citing Appellate Body Report, EC-Poultry, paras. 111, 113, 115.

²⁰⁵ Appellate Body Report, US-Underwear, p. 21.

²⁰⁶ Panel Report, Japan - Film, para. 10.388.

application” ไม่รวมถึงคำสั่งที่ใช้กับกรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะ หรือข้อจำกัดที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตรายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะ เว้นแต่ผู้ร้องสามารถแสดงให้เห็นว่ากฎเกณฑ์ซึ่งในกรณีเฉพาะดังกล่าวจะมีการนำไปใช้กับกรณีที่เกิดขึ้นในอนาคต

ความเห็นของผู้วิจัยกรณีคดีบุหรี่ปริมาณนำเข้าจากฟิลิปปินส์

สำหรับประเด็นในคดีบุหรี่ปริมาณนำเข้าจากฟิลิปปินส์ว่าวิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ปริมาณในประเทศตาม Article X:1 เป็นกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขายบุหรี่ปริมาณและเป็นกฎเกณฑ์ที่นำไปใช้โดยทั่วไป (of general application) หรือไม่ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าวิธีการในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ปริมาณเป็นกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขายบุหรี่ปริมาณและมีการนำไปใช้โดยทั่วไป (of general application) กับการขายบุหรี่ปริมาณเนื่องจากกฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่ได้ใช้กับบุหรี่ปริมาณโดยีี่ห้อหนึ่ง บุหรี่ปริมาณนำเข้าในครั้งใดครั้งหนึ่ง หรือแก่ผู้ขายบุหรี่ปริมาณรายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะ กฎเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ปริมาณเป็นเรื่องกระทบโดยตรงต่อการประกอบธุรกิจบุหรี่ปริมาณ เพราะวิธีการที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกมีผลต่อการกำหนดราคาขาย ภาวะภาษี และต้นทุนการผลิตของผู้ประกอบการ ดังนั้น วิธีการที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ปริมาณจึงต้องมีการเผยแพร่ตามความตกลงภาคตัด Article X:1 เพื่อให้ผู้ประกอบการหรือรัฐบาลของประเทศสมาชิกอื่นสามารถคุ้นเคยได้ เพื่อให้เกิดความคาดการณ์ได้ และความโปร่งใสในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ปริมาณแต่ละยี่ห้อว่ามีได้มีการกำหนดตามอำเภอใจ โดยมีอคติหรือไม่ได้มีพื้นฐานมาจากข้อมูล

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าข้อมูลของบุหรี่ปริมาณแต่ละยี่ห้อที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุด เช่น ราคาซี.ไอ.เอฟ. อากาศสุกการ ภาษีอื่นๆ และค่าการตลาด ไม่ต้องมีการเผยแพร่ตาม Article X:1 เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวไม่ใช่กฎเกณฑ์ที่นำไปใช้โดยทั่วไป (of general application) เกี่ยวกับการค้า นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าวิธีการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานยาสูบไม่ใช่กฎเกณฑ์ที่นำมาใช้โดยทั่วไป (of general application) เนื่องจากกฎเกณฑ์ดังกล่าวมีผลกระทบเฉพาะโรงงานยาสูบ และไม่ได้มีผลกระทบโดยตรงต่อผู้ประกอบการบุหรี่ปริมาณนำเข้ารายอื่นๆซึ่งไม่มีส่วนได้เสียที่จะต้องรับรู้วิธีการดังกล่าวด้วย วิธีการกำหนดราคา ณ โรงงานยาสูบจึงไม่จำเป็นต้องมีการเผยแพร่ตาม Article X:1 ของความตกลงภาคตัด

สำหรับกรณีการไม่เผยแพร่กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าเสตมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุง

องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ากฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบ ค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย เป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วไป (of general application) กับเอกชนทุกรายที่นำเข้ามาหรือในกรณีที่มีการคืนหลักประกันที่เก็บขณะนำเข้าสินค้าซึ่งมีความรับผิดชอบดังกล่าว ดังนั้น กฎเกณฑ์ดังกล่าวจึงต้องมีการเผยแพร่โดยไม่ล่าช้าในลักษณะที่ทำให้ผู้ค้าหรือรัฐบาลของประเทศสมาชิกสามารถรับรู้ได้ตามความตกลงแกตต์ Article X:1

ประเทศสมาชิกต้องเผยแพร่กฎเกณฑ์ดังกล่าวโดยไม่ล่าช้าและต้องเผยแพร่ในลักษณะที่สามารถให้รัฐบาลหรือผู้ค้าสามารถรับรู้ได้ (acquaint) ซึ่งแสดงถึงระดับการรับรู้ของรัฐบาลและผู้ค้าในระดับเพื่อนำกฎเกณฑ์ดังกล่าวไปใช้ มาตรการของไทยที่เป็นประเด็นบางมาตรการไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article X:1

คำว่า “acquaint” ตาม Article X:1 เมื่อใช้กับกฎหมายหรือระเบียบมีความหมายว่า ทำให้รับรู้หรือคุ้นเคย²⁰⁷ ผู้วิจัยเห็นว่าการใช้คำว่า “acquaint” ในบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการเน้นว่าการเผยแพร่กฎเกณฑ์ทางการค้าของประเทศสมาชิกต้องให้ความสำคัญกับการรับรู้ของรัฐบาลหรือผู้ค้าด้วย เมื่อพิจารณาประกอบกับวัตถุประสงค์ของความตกลงแกตต์ Article X:1 ซึ่งต้องการให้เกิดความโปร่งใส ระดับการเผยแพร่กฎเกณฑ์ตาม Article X:1 จึงต้องมากกว่าการเผยแพร่ โดยไม่คำนึงถึงความรู้ของรัฐบาลของประเทศสมาชิกและผู้ค้าเอกชน แต่มีนัยเรื่องความเข้าใจถึงผลกระทบของกฎเกณฑ์ดังกล่าวต่อการประกอบธุรกิจด้วย

ในประเด็นว่ามาตรการของไทยที่เป็นประเด็น ได้แก่ วิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ที่มีการเผยแพร่ในลักษณะที่ทำให้ผู้ค้าขายสามารถคุ้นเคย (acquaint) ได้หรือไม่ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าวิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่นำมาใช้ทั่วไป (of general application) เกี่ยวกับการค้าไม่ได้มีการเผยแพร่ในลักษณะที่ทำให้ผู้ค้าขายสามารถคุ้นเคย (acquaint) ได้ แม้ว่าไทยจะการกำหนดหน้าที่ให้ผู้นำเข้าส่งข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกและมีการเผยแพร่องค์ประกอบที่ใช้ในการคำนวณราคาดังกล่าวตามประกาศกรมสรรพสามิต แต่ก็ไม่มีกฎเกณฑ์ใดกล่าวถึงวิธีการคำนวณจากความสัมพันธ์ขององค์ประกอบเหล่านั้นว่าทำ

²⁰⁷ make someone aware of or familiar with (Oxford University Press, Oxford Dictionaries online 2012)

อย่างไรอันจะทำให้ผู้ค้าสามารถคุ้นเคยและนำไปใช้ได้ การเผยแพร่ของไทยดังกล่าวจึงไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้นำเข้าสามารถคุ้นเคย (acquaint) กับวิธีการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดได้และไม่สอดคล้องตามความตกลงแกตต์ Article X:1

กรณีการไม่เผยแพร่กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าแถมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่นำไปใช้ทั่วไป (of general application) ตามความตกลงแกตต์ Article X:1 ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่ได้มีการเผยแพร่ในลักษณะที่ให้รัฐบาลหรือผู้ค้าขายคุ้นเคย (acquaint) ได้ เนื่องจากสิทธิในการได้รับคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าแถมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ไม่ได้ระบุไว้ชัดแจ้งในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ในกรณีหลักประกันเป็นอย่างอื่นนอกจากเงินสด และกฎหมายที่เกี่ยวข้องอื่น ได้แก่ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 และพระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 ก็ไม่ได้รับรองสิทธิและวิธีการคืนหลักประกันเพื่อความรับผิดชอบดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ²⁰⁸ โดยบัญญัติเพียงวิธีการคืนเงินซึ่งให้เป็นไปตามระเบียบราชการ และไม่ปรากฏหลักเกณฑ์เรื่องดังกล่าวในกฎเกณฑ์ที่มีการเผยแพร่อื่นๆ

ดังนั้น มาตรการของไทย ได้แก่ การเผยแพร่วิธีการที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ และการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าแถมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยจึงไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article X:1

4.2.3.2 ขอบเขตของ Article X:3(a)

มาตรการของไทยที่เป็นประเด็นตาม Article X:3(a) ในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ ได้แก่ การแต่งตั้งเจ้าพนักงานภาษีอากรดำรงตำแหน่งกรรมการโรงงานยาสูบ การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การกำหนดค่าแถมปี

²⁰⁸ เช่น เงื่อนไข วิธีดำเนินการ และเอกสารที่จำเป็นในการได้รับคืนหลักประกัน การคำนวณหลักประกันที่ได้รับคืนและอัตราดอกเบี้ย (ถ้าหากมี) ระยะเวลาและวิธีการคืนหลักประกัน เป็นต้น

ยาสูบ เงินกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพ
 สาธารณะแห่งประเทศไทยกรณีการใช้ราคาหลักประกันเป็นฐานคำนวณภาษี และการไม่มีกลไก
 คืนเงินโดยอัตโนมัติ การพิจารณาความไม่สอดคล้องของมาตรการดังกล่าวกับความตกลงแกตต์
 Article X:3(a) ต้องพิจารณาประการแรกว่ามาตรการดังกล่าวอยู่ในขอบเขตของ Article X:3(a)
 หรือไม่

บทบัญญัติ Article X:3(a) อยู่ภายใต้ Article X ของความตกลงแกตต์ซึ่งเป็นเรื่อง
 การเผยแพร่และการบริหารจัดการระเบียบเกี่ยวกับการค้าเช่นเดียวกัน และถ้อยคำใน
 Article X:3(a) กล่าวถึงกฎเกณฑ์ในประเภทที่ระบุใน Article X:1²⁰⁹ ขอบเขตการพิจารณาของ
 Article X:3(a) จึงต้องเกี่ยวข้องกับมาตรการที่นำมาใช้โดยทั่วไป (of general application) ตาม
 Article X:1 ของความตกลงแกตต์²¹⁰

วัตถุประสงค์ของ Article X:3(a) มีเพื่อให้ประเทศสมาชิกมีระบบกฎเกณฑ์
 เกี่ยวกับการค้าที่มีความโปร่งใส คาดการณ์ได้²¹¹ และเป็นไปตามหลักศุภนิติกระบวนการ
 (due process)²¹² อันเป็นพื้นฐานสำคัญของการค้าเสรี หากประเทศสมาชิกมีกฎเกณฑ์เกี่ยวกับ
 การค้าที่สอดคล้องกับบทบัญญัติต่างๆของความตกลงแกตต์ แต่มีการบริหารจัดการในลักษณะที่
 ไม่เป็นรูปแบบเดียวกัน ไม่เป็นกลาง หรือไม่สมเหตุสมผลก็ย่อมไม่สามารถที่จะบรรลุวัตถุประสงค์
 ขององค์การการค้าโลกให้เกิดการค้าเสรีได้ ความตกลงแกตต์ Article X:3(a) จึงเป็นการสร้าง

²⁰⁹ เนื่องจาก Article X:3(a) ระบุว่า “ ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะต้องบริหารจัดการในลักษณะที่
 เป็นรูปแบบเดียวกัน เป็นกลาง และสมเหตุสมผล ซึ่งกฎหมาย ระเบียบ คำตัดสิน และคำสั่งทั้งหมด ในประเภทที่ระบุใน
paragraph 1” อย่างไรก็ตาม Article X:1 เป็นเรื่องการเผยแพร่ (publication) ระเบียบเกี่ยวกับการค้า ส่วน Article X:3(a)
 เป็นเรื่องการบริหารจัดการ (administration) ระเบียบเกี่ยวกับการค้าประเภทที่ระบุใน Article X:1

²¹⁰ Panel Report, EC-Bananas III, para. 7.206 -7.225, Appellate Body Report, EC- Poultry,
 paras. 111,113. See also, Panel Report, Argentina –Hides and Leather, paras. 11.67- 11.68. การพิจารณาการ
 กระทำของเจ้าหน้าที่ศุลกากรแต่ละราย หรือการปฏิบัติต่อสินค้าในแต่ละครั้งเป็นการทบทวนการละเมิดที่เกิดขึ้นในกรณี
 เฉพาะแต่ละกรณีไป ซึ่งไม่ใช่การทบทวนกฎเกณฑ์ที่นำมาใช้โดยทั่วไป (of general application) ภายใต้ตาม Article X:3(a)

²¹¹ Panel Report, Argentina-Hides and Leather, para. 11.83. คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท
 กล่าวว่าการบริหารจัดการที่เป็นรูปแบบเดียวกันต้องให้ประเทศสมาชิกทำให้อย่างมั่นใจว่ากฎหมายของประเทศสมาชิกมีการ
 นำมาใช้อย่างมีความแน่นอน (consistently) และคาดการณ์ได้ (Predictably)

²¹² Andrew D. Mitchell, *Legal Principles in WTO Disputes* (Cambridge: Cambridge University
 Press, 2008), p.147. หลักศุภนิติกระบวนการ (due process) ในฐานะหลักทั่วไปของกฎหมาย มีวัตถุประสงค์ในบริบท
 ภายในประเทศเพื่อป้องกันการกระทำตามอำเภอใจของรัฐบาล และให้บุคคลได้รับรู้และตอบโต้ข้อที่ถูกกล่าวหาได้ และเพื่อ
 สนับสนุนการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐที่สอดคล้องกฎหมาย

มาตรการขั้นต่ำสำหรับความโปร่งใสและความเป็นธรรมในกระบวนการการบริหารจัดการกฎหมายเกี่ยวกับการค้าของประเทศสมาชิก²¹³

ประเด็นว่าขอบเขตรูปแบบของมาตรการที่พิจารณาตาม Article X:3(a) เป็นอย่างไร จากการบัญญัติ Article X:3(a) “shall administer...in a ...manner...all its laws...” กำหนดหน้าที่ของประเทศสมาชิกเกี่ยวกับลักษณะการบริหารจัดการกฎเกณฑ์ ระเบียบ คำตัดสิน และคำสั่งของประเทศสมาชิก Article X:3(a) ไม่ได้จำกัดรูปแบบของการบริหารจัดการ (administer) ดังกล่าวว่าต้องอยู่ในรูปแบบใด ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการบริหารจัดการ (administer) ในขอบเขตการพิจารณาของ Article X:3(a) อาจอยู่ในรูปการกระทำของบุคคลที่มีหน้าที่บังคับให้ เป็นไปตามกฎหมาย หรือในรูปของกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นการบริหารจัดการ (administrative in nature) ให้เป็นไปตามกฎหมายสารบัญญัติก็ได้²¹⁴ แต่ไม่รวมถึงกฎหมายสารบัญญัติ (substantive law) นั้นเอง²¹⁵ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Argentina-Hides and Leather วินิจฉัยว่าการตีความว่ากฎเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ไม่สามารถพิจารณาตาม Article X:3(a) ได้ แม้ว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวจะเป็นการบริหารจัดการโดยสภาพเป็นการไม่ถูกต้อง ประการแรก เนื่องจาก Article X:3(a) ไม่มีเงื่อนไขว่าต้องใช้กับกฎเกณฑ์ที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร (unwritten rules) เท่านั้น และการตีความเช่นนี้ย่อมเป็นการขัดกับภาษาของบทบัญญัติ Article X:3(a) ซึ่งเชื่อมโยงกับกฎเกณฑ์ที่นำมาใช้โดยทั่วไปเกี่ยวกับการค้าตาม Article X:1 ประการที่สอง การพิจารณาดังกล่าวย่อมไม่สอดคล้องกับการพิจารณาภายใต้ Article X ซึ่งใช้กับกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับ

²¹³ Appellate Body Report, US-Shrimp, para. 183. See also, Raj Bhala, *Modern GATT Law: A Treatise on the General Agreement on Tariffs and Trade*, 2005. และ Bhala กล่าวว่าแรงผลักดันของความตกลง แกดต์ Article X เพื่อเป็นการก่อให้เกิดความเป็นธรรมในกระบวนการและศุภนิติกระบวนการ (due process) ในระบบในการ สร้างกฎหมาย ระเบียบ และกฎเกณฑ์ที่กำกับการค้าระหว่างประเทศ

²¹⁴ Panel Report, Argentina-Hides and Leather, para. 11.71-11.72. ในคดี Argentina –Hides and Leather มติที่ 2235 กำหนดวิธีการที่จะให้เอกชนเข้ามีส่วนร่วมกับผู้หน้าที่ศาลการในการใช้กฎเกณฑ์สารบัญญัติ เช่น กฎเกณฑ์การแบ่งแยกพิศุลกากรและอากรขาออก มติที่ 2235 ไม่ได้กำหนดเนื้อหาเรื่องการแบ่งแยกพิศุลกากร การคืนเงิน กรณีส่งออก หรือกำหนดอากร แต่มติที่ 2235 เพียงแค่กำหนดวิธีการในการใช้กฎเกณฑ์สารบัญญัติดังกล่าว (manner of applying substantive rules) มาตรการนี้จึงเป็นการบริหารจัดการโดยสภาพ (administrative in nature)

²¹⁵ Panel Report, EC-Banana, para.200 in *WTO Appellate Body Repertory of Reports and Awards*, 1995-2010. 4th ed., P. 5.3.1.หากเป็นกรณีกฎหมาย ระเบียบ คำตัดสิน หรือคำสั่งนั้นเองที่เลือกปฏิบัติ กรณี ดังกล่าวสามารถตรวจสอบความสอดคล้องกับบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของความตกลงแกดต์ การตีความข้างต้นยืนยันโดย องค์การอุทธรณ์ในคดี EC-Poultry ซึ่งพบว่าตามอุทธรณ์ของบราซิลเกี่ยวกับเนื้อหาทางสารบัญญัติของกฎหมายยุโรปไม่ใช่ การเผยแพร่หรือการบริหารจัดการ อุทธรณ์ดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของ Article X ของความตกลงแกดต์

ทั่วไปและไม่ใช้ในแต่ละกรณีๆ ไปดังนัยคดี EC-Poultry²¹⁶ อย่างไรก็ตาม กฎหมายมาตราเดียวกัน อาจมีทั้งส่วนที่เป็นสารบัญญัติ (substantive) และการบริหารจัดการ (administrative) ซึ่งต้องพิจารณาว่าบทบัญญัติดังกล่าวมีลักษณะค่อนข้างไปทางใดมากกว่า หากบทบัญญัติดังกล่าวมีลักษณะเป็นการบริหารจัดการมากกว่าก็ควรพิจารณาภายใต้ Article X:3(a)

สำหรับมาตรการของไทยที่เป็นประเด็นในคดีนี้เห็นว่าเข้าจากฟิลิปปินส์ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ามาตรการการกำหนดค่าแสตมป์ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การแพรรักษากระจายเสียงสาธารณะแห่งประเทศไทยกรณีการใช้ราคาหลักประกันเป็นฐานคำนวณภาษีและการไม่มีกลไกคืนเงินอัตโนมัติเป็นเรื่องทางสารบัญญัติ (substantive) มากกว่าการบริหารจัดการ (administrative) กฎเกณฑ์ดังกล่าวจึงควรพิจารณาตามบทบัญญัติอื่นของความตกลงแกตต์มากกว่า Article X:3(a) ซึ่งเป็นเรื่องการนำกฎหมายสารบัญญัติไปใช้หรือการปฏิบัติตามกฎหมายสารบัญญัติดังกล่าว

สำหรับข้อกล่าวอ้างของฟิลิปปินส์เรื่องความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ประเมินอากรเป็นการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรซึ่งนำมาใช้โดยทั่วไป (of general application) ภายในขอบเขตของ Article X:3(a) ในเรื่องการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นกรรมการโรงงานยาสูบในเวลาเดียวกัน ผู้วิจัยเห็นว่าแม้ว่าการแต่งตั้งบุคคลทั้งสองหน้าที่ดังกล่าวจะไม่ใช่การนำกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายภาษีอากรไปใช้หรือการปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายภาษีอากรอันเป็นการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การแต่งตั้งบุคคลที่จะบริหารกฎหมายเป็นส่วนสำคัญในการบริหารจัดการกฎหมายและการแต่งตั้งบุคคลดังกล่าวมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับลักษณะการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรและกฎหมายภาษีอากรในหลายเรื่อง²¹⁷ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าการแต่งตั้งบุคคลดังกล่าวทั้งสองหน้าที่เป็นกระบวนการบริหารจัดการกฎหมายซึ่งอยู่ในขอบเขตการพิจารณาความไม่สอดคล้องตามความตกลงแกตต์ Article X:3(a)

²¹⁶ WTO, *WTO Analytical Index: Guide to WTO Law and Practice*, 1st ed. (Geneva: WTO Publications; Lanham, Md.: Berman, 2003) para. 376. Citing, Panel Report on Argentina-Hides and Leather

²¹⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 พระราชบัญญัติองค์การแพรรักษากระจายเสียงสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 ประมวลรัษฎากร

4.2.3.3 การตีความ “uniform” “impartial” “reasonable” ตาม Article X ของความตกลงแกตต์

Article X:3(a) ให้ประเทศสมาชิกบริหารจัดการกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าที่นำไปใช้โดยทั่วไปซึ่งระบุใน Article X:1 ในลักษณะที่เป็นรูปแบบเดียวกัน เป็นกลาง และสมเหตุสมผล (in a uniform, impartial and reasonable manner)²¹⁸ ดังนั้นความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(a) จึงเกิดจากการกระทำอันเป็นการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกที่ไม่มีลักษณะเป็นรูปแบบเดียวกัน (uniform) เป็นกลาง (impartial) และสมเหตุสมผล (reasonable) ลักษณะดังกล่าวทั้งสามประการเป็นอิสระแยกต่างหากจากกัน (legally independent) ดังนั้นหากการบริหารจัดการไม่มีลักษณะอย่างหนึ่งก็เป็นการละเมิด Article X:3(a) แล้ว²¹⁹

ลักษณะเป็นรูปแบบเดียวกัน (in a uniform manner)

คำว่า “uniform” มีความหมายตามพจนานุกรมว่า ซึ่งเหมือนกันในทุกกรณีและตลอดเวลา ซึ่งไม่เปลี่ยนแปลงในรูปแบบหรือลักษณะ หรือ ซึ่งมีรูปแบบเหมือนกันกับอีกสิ่งหนึ่งหรือสิ่งอื่น²²⁰ ผู้วิจัยเห็นว่าการตีความคำว่า “uniform” ในบริบทที่ใช้อธิบายลักษณะของการบริหารจัดการควรพิจารณาจากความหมายแรก การบริหารจัดการที่มีลักษณะ “uniform” จึงหมายถึงการบริหารจัดการที่เป็นรูปแบบเดียวกัน โดยพิจารณาถึงนัยของความคงเส้นคงวาของลักษณะการบริหารจัดการกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าของประเทศสมาชิก ซึ่งเป็นคนละเรื่องกับความสอดคล้องของการบริหารจัดการกับบทบัญญัติกฎหมายภายในประเทศสมาชิก

หน้าที่ในการบริหารจัดการลักษณะเป็นรูปแบบเดียวกัน (uniform) ตาม Article X:3(a) มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองความโปร่งใส (Transparency) และความคาดการณ์ได้ (predictability) ของผู้ค้าในธุรกรรมในอนาคตอันเป็นหลักการสำคัญของความตกลงแกตต์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Argentina-Hides and Bovines วินิจฉัยว่าสิ่งที่ต้อง

²¹⁸ Article X:3(a) of the GATT, “Each contracting party shall administer in a uniform, impartial and reasonable manner all its laws, regulations, decisions and rulings of the kind described in paragraph 1 of this Article.”

²¹⁹ Panel Report, Argentina-Hides and Leather, para. 11.86.

²²⁰ Oxford dictionary Press, Oxford Dictionaries Online. remaining the same in all cases and at all times ; unchanging in form or character: blocks of stone of uniform size of a similar form or character to another or others: a uniform package of amenities at a choice of hotels

พิจารณาตาม Article X:3(a) ไม่ใช่ประเด็นว่ามาตรการเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างสินค้าและไม่ใช้กับสินค้าอื่นหรือไม่โดยเท่านั้น แต่ต้องพิจารณาในประเด็นว่าประเทศสมาชิกได้ทำให้ผู้ค้ามีความคาดการณ์ได้ในธุรกรรมในอนาคตหรือไม่²²¹ เมื่อเปรียบเทียบแนวการบัญญัติระหว่าง Article X:3(a) กับบทบัญญัติอื่นของความตกลงแกตต์ Article X:3(a) ไม่ได้กล่าวถึงสินค้าของประเทศสมาชิกใด และไม่มีถ้อยคำในลักษณะเชิงเปรียบเทียบกรณีหนึ่งกับอีกกรณีหนึ่ง เช่น “less favourable than” หรือ “in excess of” ดังปรากฏใน Article I และ Article III ของความตกลงแกตต์ นอกจากนี้ Article X:3(a) ไม่ได้ระบุถึงระดับเอกชน เช่น ผู้ค้า (trader) ดังปรากฏใน Article X:1 ซึ่งมีนัยว่า Article X:3(a) มุ่งพิจารณาผลกระทบต่อสิทธิของประเทศสมาชิกด้วยกันมากกว่าสิทธิของเอกชนผู้ค้าขายแต่ละราย ดังนั้น การบริหารจัดการมาตรการที่เป็นรูปแบบเดียวกัน (in a uniform manner) ตาม Article X:3(a) จึงไม่ได้ต้องการวางหลักเรื่องการเลือกปฏิบัติ (discrimination) ระหว่างสินค้าหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ

จากเหตุผลข้างต้น หน้าที่การบริหารจัดการเป็นรูปแบบเดียวกัน (in a uniform manner) ภายใต้ Article X:3(a) จึงไม่ได้หมายถึงประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติต่อสินค้าทุกชนิดเหมือนกัน²²² แต่หมายถึงการปฏิบัติที่เป็นรูปแบบเดียวกันในแง่ของบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกัน โดยมีได้ต้องการให้ได้ผลลัพธ์ที่เหมือนกันในกรณีที่ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน²²³ นอกจากนี้ การบริหารจัดการที่เป็นรูปแบบเดียวกันอาจรวมถึงความเป็นรูปแบบเดียวกันทางภูมิศาสตร์ (geographic uniformity) ดังคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี EC-Selected Customs Matters²²⁴

²²¹ Panel Report, Argentina-Hides and Leather, paras. 11.83-11.85.

²²² Panel Report on Argentina-Hides and Leather, para. 11.84. See also, Panel Report on EC-Selected Customs Matters, para. 7.135. Cited in Petros C. Mavroidis, *Trade in Goods: The GATT and the Other Agreements Regulating Trade in Goods*, 2007, p. 444 in footnote 119.

²²³ แนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทคดี US-Stainless steel (para. 6.50-6.51)

²²⁴ Panel Report on EC-Selected Customs Matters, para. 7.135. คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยว่าสหภาพยุโรปละเมิดหน้าที่ในการเป็นรูปแบบเดียวกันตาม Article X:3(a) ซึ่งรวมถึงความเป็นรูปแบบเดียวกันทางภูมิศาสตร์ (geographic uniformity) เนื่องจากสหภาพยุโรปให้การปฏิบัติที่ต่างกับสินค้าที่เหมือนกันภายในอำนาจอธิปไตยเดียวกันและวินิจฉัยต่อไปว่าการบริหารจัดการทางศุลกากรที่แตกต่างกันใน LCD มอนิเตอร์ภายในสหภาพยุโรปเป็นการละเมิด Article X ของความตกลงแกตต์ (para.7.305) องค์การอุทธรณ์รับรองคำวินิจฉัยดังกล่าว (para. 260)

การพิจารณาความสอดคล้องของการบริหารจัดการกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าของประเทศสมาชิกกับความตกลงแกตต์ Article X:3(a) จึงพิจารณาจากความเป็นรูปแบบเดียวกันของการบริหารกฎหมายในกรณีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกัน ความสอดคล้องภายใต้ Article X:3(a) ไม่ใช่เรื่องความสอดคล้องของเนื้อหาของกฎหมายของประเทศสมาชิกกับความตกลงแกตต์ซึ่งอยู่ภายใต้บทบัญญัติอื่นนอกการพิจารณาตาม Article X²²⁵ และไม่ใช้การก้าวล่วงไปพิจารณาความสอดคล้องของการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกกับนโยบายหรือกฎเกณฑ์ของประเทศสมาชิกเอง²²⁶ ระดับความเป็นรูปแบบเดียวกันควรพิจารณาตามข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไป (case-by-case basis) และหากมีการคัดค้านการกระทำของฝ่ายบริหารที่เฉพาะเจาะจงมากในด้านใดด้านหนึ่งมาก ระดับความเป็นรูปแบบเดียวกันของการบริหารจัดการกรณีดังกล่าวจะยิ่งสูงขึ้น ซึ่งส่งผลให้ภาระการพิสูจน์เบื้องต้นของผู้ร้องเรื่องความไม่เป็นรูปแบบเดียวกันของมาตรการที่กล่าวอ้างต่ำลงด้วย²²⁷

ลักษณะเป็นกลาง (in an impartial manner)

คำว่า “impartial” มีความหมายตามพจนานุกรมว่า เป็นกลาง ไม่มีอคติ การปฏิบัติต่อทุกฝ่ายเสมอภาคกัน²²⁸ การบริหารจัดการซึ่งมีลักษณะเป็นกลาง (impartial) จึงหมายถึงการบริหารจัดการโดยเท่าเทียมกันและไม่มีอคติต่อเอกชนรายใดรายหนึ่ง

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Argentina-Hides and Leather วินิจฉัยว่า “คำตัดสินอาจมีผลให้เกิดความไม่เป็นกลาง โดยการมีอยู่ของบุคคลซึ่งมีความเป็นไปได้ที่จะมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในขณะที่ทำการตัดสิน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอธิบายว่าเมื่อคู่กรณีซึ่งมีผลประโยชน์ทางการค้าขัดแย้งกัน แต่ไม่มีผลประโยชน์ทางกฎหมาย (legal interest) ได้รับอนุญาตให้ไปมีส่วนร่วมในการส่งออกเช่นนี้ กรณีดังกล่าวทำให้เกิดอันตรายตามปกติ (inherent danger) ว่าจะมีการนำกฎหมายศุลกากร ระเบียบและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องไปใช้ในลักษณะที่ไม่เป็นกลาง (partial) เพื่อให้บุคคลที่มีผลประโยชน์ทางการค้าเป็นปฏิปักษ์กันเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับได้โดยไม่มีสิทธิ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้สรุปว่า ข้อเท็จจริงในคดีนี้

²²⁵ Panel Report, Argentina-Hides and Bovines, paras. 11.83-11.85.

²²⁶ Panel Report, US-Stainless steel para. 6.50, 7.267. การพิจารณาดังกล่าวเป็นเรื่องที่สงวนไว้สำหรับระบบยุติธรรมของปะเทศสมาชิกโดยเฉพาะ และจะเป็นการทำหน้าที่ของคณะตัดสินของ WTO ที่ไม่เหมาะสม

²²⁷ Petros C. Mavroidis, *Trade in Goods: The GATT and the Other Agreements Regulating Trade in Goods*, 2007, p. 444 in footnote 119.

²²⁸ Merriam-Webster Dictionary Online: not partial or biased : treating or affecting all equally.

ผู้ตัดสินได้ใช้มาตรการป้องกันไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองความเสี่ยงในการนำข้อมูลความลับโดยคู่กรณีฝ่ายหนึ่งไปใช้ และกระบวนการดังกล่าวไม่เป็นกลางอันขัดต่อ Article X:3(a)²²⁹ อย่างไรก็ตาม นักวิชาการบางท่านได้แสดงความเห็นว่าการบริหารจัดการกฎหมายของประเทศสมาชิกที่เปิดโอกาสให้บุคคลที่มีผลประโยชน์ขัดกันเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับได้ไม่จำเป็นต้องแสดงถึงความไม่เป็นกลาง (partiality) ในการบริหารจัดการเสมอไป เนื่องจากการบริหารจัดการดังกล่าวอาจไม่มีผลกระทบต่อตัดสินของผู้ตัดสิน เช่น ก่อให้เกิดอคติแก่ผู้ตัดสิน และเห็นว่าหน้าที่บริหารจัดการอย่างเป็นกลางไม่ควรมีฐานการพิจารณาจากการเข้าถึงข้อมูลซึ่งเป็นความลับซึ่งไม่จำเป็นต้องก่อให้เกิดอคติในการบริหารจัดการเสมอไป²³⁰

ในการกล่าวอ้างและการพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างว่าประเทศสมาชิกไม่บริหารจัดการในลักษณะที่เป็นกลาง (impartial) ตาม Article X:3(a) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US - Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews วินิจฉัยว่าข้อกล่าวอ้างเกี่ยวกับการกระทำของประเทศสมาชิกที่มีอคติหรือไม่สมเหตุสมผลเป็นเรื่องร้ายแรงไม่ว่าในกรณีใดๆ ข้อกล่าวอ้างดังกล่าวจึงไม่ควรอ้างขึ้นเพียงลอยๆ หรือในลักษณะเป็นข้อกล่าวอ้างประกอบ ข้อกล่าวอ้างตาม Article X:3(a) ของแกตต์ต้องสนับสนุนด้วยพยานหลักฐานที่หนาแน่น สภาพและขอบเขตของข้ออ้าง และหลักฐานที่น่าเสนอโดยคำฟ้องเพื่อสนับสนุนต้องแสดงน้ำหนักของข้อกล่าวอ้างในข้ออ้าง Article X:3(a) ของแกตต์²³¹

²²⁹ ในความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท คำตอบของคำถามนี้เกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการเข้าถึงข้อมูลที่เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการแบ่งแยกสินค้าที่พิพาท คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมุ่งเน้นที่ความจำเป็นสำหรับมาตรการปกป้องที่จะป้องกันข้อมูลอันเป็นความลับของบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่งซึ่งเป็นผลของการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากร ในกรณีนี้คือการนำมติ 2235 ไปปฏิบัติ

²³⁰ Andrew D. Mitchell, *Legal Principles in WTO Disputes*, 2008, p.171. Mitchell เห็นว่าคำตัดสินนี้ยากที่จะปรับเข้ากับหลักการศุนิติกกระบวนการ (due process) นอกเสียจากว่าการที่คู่กรณีฝ่ายดังกล่าวซึ่งมีผลประโยชน์ขัดกันอยู่ด้วยในขณะที่ตัดสินจะสะท้อนความมีอคติในส่วนของผู้ตัดสิน ในกรณีใดๆ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่อ้างถึงข้อมูลที่เป็นความลับเป็นฐานในการพิจารณาว่ามีอคติตาม Article X:3(a) เป็นเรื่องแปลกโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อ Article X:1 ของความตกลงแกตต์ได้กล่าวไว้เรื่องข้อมูลที่เป็นความลับโดยเฉพาะแล้ว การไม่เป็นรูปแบบเดียวกันในบางกรณีอาจเป็นข้อสังเกตว่าผู้ตัดสินมีอคติ

²³¹ Panel Report on US-Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews, para. 217.

ลักษณะที่สมเหตุสมผล “in a reasonable manner”

คำว่า “reasonable” มีความหมายโดยทั่วไปหมายถึง ซึ่งเป็นไปตามเหตุผล ไม่ใช่ปราศจากเหตุผล ได้สัดส่วน (proportionate) มีการตัดสินใจที่ดี สมเหตุสมผล (sensible)²³²

การบริหารจัดการโดยไม่สมเหตุสมผลอาจเกิดจากการให้เอกชนที่ไม่มีสิทธิหรือหน้าที่ตามกฎหมายเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับของเอกชนอื่น แม้ว่าการบริหารจัดการดังกล่าวมีเพื่อให้การบริหารจัดการกฎหมายเป็นไปอย่างเหมาะสม ดังคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Argentina-Hides and Leather ซึ่งวินิจฉัยว่ามาตรการของประเทศอาร์เจนตินาซึ่งให้ตัวแทนของเอกชนธุรกิจฟอกหนังมีโอกาสในการเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับทางธุรกิจ เช่น รายชื่อผู้ส่งออก และกลไกราคา ข้อมูลดังกล่าวอาจนำไปใช้เป็นข้อได้เปรียบแก่ธุรกิจฟอกหนังภายในประเทศอาร์เจนตินาในการเจรจากับตลาดส่วนบน (upstream market) และในการประเมินอากรเพื่อการส่งออกสินค้า ผู้แทนของอุตสาหกรรมฟอกหนังภายในประเทศอาร์เจนตินาไม่มีเหตุผลที่ต้องเข้าถึงข้อมูลของสินค้าดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงเห็นว่าการบริหารจัดการของประเทศอาร์เจนตินาลักษณะดังกล่าวเป็นการเปิดเผยตัวตนของผู้ส่งออก และทำให้มีโอกาสในการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับทางธุรกิจของผู้นำเข้า ซึ่งเป็นการบริหารจัดการกฎเกณฑ์ตาม Article X:1 ในลักษณะที่ไม่สมเหตุสมผล และไม่สอดคล้องกับความตกลงแกดต์ Article X:3(a)

อย่างไรก็ตาม นักวิชาการบางท่านเห็นว่าการที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใช้ความเป็นไปได้ที่จะเปิดเผยข้อมูลทางธุรกิจที่เป็นความลับในการให้เหตุผลว่ามาตรการดังกล่าวไม่สมเหตุสมผลและไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) เป็นการจำกัดความหมายของสุจริตกระบวนการ (due process) ตาม Article X:3(a) และเป็นการละเลยต่อบทบัญญัติที่กล่าวถึงข้อมูลที่เป็นความลับใน Article X:1 โดยเฉพาะ²³³

ในการพิจารณาความสอดคล้องของการบริหารจัดการที่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Stainless Steel กล่าวว่าการศึกษาของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในประเด็นดังกล่าวไม่ใช่กระบวนการในการทดสอบความสอดคล้องของคำตัดสินและคำสั่งของประเทศสมาชิกกับกฎหมายและแนวปฏิบัติของประเทศ

²³² Panel Report on Dominican-Cigarettes, para. 7.385.

²³³ Andrew D. Mitchell, *Legal Principles in WTO Disputes*, 2008, p.172.

สมาชิกนั่นเอง และหน้าที่ดังกล่าวนี้เป็นหน้าที่ของระบบศาลภายในของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ²³⁴ ทั้งนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในหลายคดีก็กล่าวว่าการพิจารณาว่าประเทศสมาชิกได้ปฏิบัติสอดคล้องกับกฎหมายภายในประเทศของประเทศสมาชิกนั่นเองหรือไม่เป็นการไม่เหมาะสมในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท เหตุผลดังกล่าวน่าจะเป็นเรื่องการแทรกแซงกิจการภายในของประเทศสมาชิก

4.2.3.4 ความสอดคล้องของการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของไทยกับ Article X:3(a)

ในประเด็นตาม Article X:3(a) ของคดีผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์ ส่วนหนึ่งของคำร้องของฟิลิปปินส์อ้างว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยพิจารณาคำร้องของบริษัทผู้นำเข้าฟิลิปปินส์โดยล่าช้าอย่างไม่มีกำหนดซึ่งเป็นการบริหารจัดการอย่าง *ไม่สมเหตุสมผล (unreasonable)* ซึ่งขัดต่อความตกลงแกตต์ Article X:3(a) ฟิลิปปินส์อ้างว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลาพิจารณาอุทธรณ์ของบริษัท ฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ในปี 2545 ที่เป็นประเด็นเป็นระยะเวลากว่า 7 ปี ซึ่งมากกว่าระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์โดยเฉลี่ยในกรณีอื่นและกรณีที่คล้ายคลึงกัน²³⁵ แม้ไทยจะอ้างว่าความล่าช้าในการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวเนื่องจากการปรับใช้วิธีการประเมินอากรแบบใหม่ และโดยการร้องขอของบริษัทผู้นำเข้าของฟิลิปปินส์ให้พิจารณาอุทธรณ์อื่นของผู้นำเข้าง่ายกว่าก่อน²³⁶ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยว่าการทบทวนคำสั่งประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่ในความหมายของคำว่า "บริหารจัดการ" (administer) ตาม Article X:3(a)²³⁷ และการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยเป็นการบริหารจัดการในลักษณะที่ไม่สมเหตุสมผลซึ่งขัดต่อ Article X:3(a)²³⁸

²³⁴ Panel Report on US-Stainless Steel, para. 6.50.

²³⁵ Panel Report on Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.935-7.938.

²³⁶ Ibid., paras. 7.945-7.949.

²³⁷ Ibid., paras. 7.932-7.934.

²³⁸ Ibid., paras. 7.932-7.934, 7.969.

ผู้วิจัยเห็นว่าประเด็นที่น่าพิจารณาจากคดีดังกล่าวคือ ความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(a) ควรพิจารณาจากการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวโดยรวมของประเทศสมาชิก หรือพิจารณาจากการบริหารจัดการกฎหมายในกรณีหนึ่งๆ เช่น กรณีการพิจารณาอุทธรณ์ของบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ซึ่งที่เป็นประเด็น วิธีการพิจารณาความสมเหตุสมผล (reasonableness) ของลักษณะการบริหารจัดการตาม Article X:3(a) เป็นอย่างไร และการบริหารจัดการกฎหมายศาลการเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างไรจึงจะมีลักษณะสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับ Article X:3(a)

ในประเด็นว่าความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(a) ควรพิจารณาจากการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวโดยรวม หรือการบริหารจัดการกฎหมายในกรณีหนึ่งๆ ผู้วิจัยเห็นว่าการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) ควรพิจารณาจากการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวโดยรวม ไม่ใช่การบริหารจัดการในกรณีหนึ่งๆ

แนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดีก่อนๆ แสดงให้เห็นว่าการบริหารจัดการที่ไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ควรเป็นเรื่องการบริหารจัดการโดยรวมของกฎหมายของประเทศสมาชิก ในคดี US-Hot Rolled Steel คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยว่าการกระทำของประเทศสมาชิกที่จะเป็นการละเมิด Article X:3(a) ต้องมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการบริหารจัดการโดยรวมของกฎหมายของประเทศสมาชิก และไม่ใช่แค่ผลลัพธ์ของกรณีที่เป็นประเด็นในคดีเท่านั้น²³⁹ และในคดี EC-Poultry องค์การอุทธรณ์เห็นด้วยกับแนวการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า Article X ใช้กับกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับทั่วไปและไม่ใช้ในแต่ละกรณีๆไป²⁴⁰ นอกจากนี้ ในคดี Argentina - Hides and Leather คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอธิบายลักษณะของหน้าที่ตาม Article X:3(a) โดยแสดงความแตกต่างระหว่างความโปร่งใสระหว่างประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลกและความโปร่งใสแก่เอกชนผู้ค้าแต่ละรายดังปรากฏใน Article X:1 ซึ่งระบุถึงระดับผู้ค้าเอกชนด้วย²⁴¹

²³⁹ WTO, *WTO Analytical Index: Guide to WTO Law and Practice*, 1st ed., para. 379. Panel report on US-Hot-Rolled Steel, para. 7.268, Panel report on US-Corrosion-Resistant Steel Sunset Review, para. 7.307.

²⁴⁰ Appellate Body Report, EC-Poultry, para.111, 113. The Appellate Body upheld the Panel's finding that Article X applies only to measures of "general application", as opposed to specific transactions such as individual poultry shipments, and thus, Brazil's claims were outside the scope of Article X.

²⁴¹ Panel Report, Argentina-Hides and Leather, para. 11.76.

เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำใน Article X:3(a) บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้ระบุถึงสิทธิของเอกชนผู้ค้าไว้โดยเฉพาะดังเช่น Article X:1 และไม่ได้มีถ้อยคำใดที่เฉพาะถึงการบริหารจัดการกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งและคำตัดสินต่อเอกชนในกรณีหนึ่งๆ ในทางตรงกันข้าม เมื่อพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่าง Article X:3(a) และ Article X:1 การบริหารจัดการตาม Article X:3(a) คือการบริหารจัดการกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งและคำตัดสินที่มีผลกระทบทางการค้าซึ่งไม่ใช่กฎเกณฑ์ที่ใช้ในแต่ละกรณีไป แต่เป็นกฎเกณฑ์ซึ่งนำมาใช้โดยทั่วไป (of general application) ตามที่ระบุใน Article X:1 ของความตกลงแกตต์

เมื่อพิจารณาจาก paragraph อื่นของ Article X ผู้วิจัยเห็นว่า Article X เป็นเรื่องระบบโดยภาพรวมของประเทศสมาชิก โดย paragraph 1 เป็นการเผยแพร่ระเบียบเกี่ยวกับการค้าซึ่งนำมาใช้บังคับโดยทั่วไป paragraph 2 เป็นเรื่องการเผยแพร่อย่างเป็นทางการก่อนนำมาใช้บังคับในกฎเกณฑ์บางเรื่อง paragraph 3(b) เป็นเรื่องการดำรงไว้หรือจัดตั้งระบบการทบทวนและแก้ไขโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความเป็นอิสระของประเทศสมาชิก และ paragraph 3(c) เป็นเรื่องกระบวนการที่มีอยู่ก่อนวันที่ทำความตกลงของประเทศสมาชิก ดังนั้น Article X:3(a) ควรเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับ paragraph อื่นใน Article X โดยกำหนดหน้าที่ให้ประเทศสมาชิกบริหารจัดการกฎหมายที่นำไปใช้บังคับโดยทั่วไปอย่างเป็นรูปแบบเดียวกัน สมเหตุสมผลและเป็นกลาง และการบริหารจัดการกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ควรเป็นเรื่องการบริหารจัดการกฎหมายอย่างเป็นระบบของประเทศสมาชิกไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบลายลักษณ์อักษรหรือเป็นแนวปฏิบัติทั่วไป แต่ไม่ใช่การกระทำอันเป็นการบริหารจัดการของเจ้าหน้าที่รายใดรายหนึ่งต่อผู้นำเข้ารายใดรายหนึ่งหรือกรณีใดกรณีหนึ่ง

แม้ว่าวัตถุประสงค์และหลักการเบื้องหลังของ Article X:3(a) จะเป็นเรื่องหลักความโปร่งใส (transparency) และหลักศุภนิติกระบวนการ (due process) ซึ่งหลักศุภนิติกระบวนการ (due process) ย่อมแสดงถึงนัยที่กระบวนการบริหารจัดการกฎหมายมีผลกระทบต่อเอกชนผู้ค้าโดยตรง อย่างไรก็ตาม ในคดี US-Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสังเกตว่า “ข้อกล่าวอ้างว่าการกระทำของประเทศสมาชิกไม่เป็นกลางหรือไม่สมเหตุสมผลเป็นเรื่องร้ายแรงไม่ว่าในกรณีใดๆ ข้อกล่าวอ้างดังกล่าวจึงไม่ควรอ้างขึ้นเพียงลอยๆ หรือในลักษณะของข้อกล่าวอ้างย่อยๆ (subsidiary fashion) ข้อกล่าวอ้างตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์ต้องสนับสนุนด้วยพยานหลักฐานที่หนาแน่น”²⁴² ผู้วิจัยเห็นว่าเหตุที่ข้อกล่าวอ้าง

²⁴² Panel Report, US-Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews, para. 217.

ดังกล่าวเป็นเรื่องร้ายแรงและคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทตั้งมาตรฐานการพิสูจน์ไว้ค่อนข้างสูง เนื่องจากกรณีดังกล่าวต้องระมัดระวังว่าจะเป็นการแทรกแซงกิจการภายในของประเทศสมาชิก²⁴³ ดังนั้น การพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(a) จึงควรตระหนักถึงประเด็นว่าการพิจารณาจากการบริหารจัดการเพียงกรณีหนึ่งๆ แล้ววินิจฉัยว่าการบริหารจัดการกฎหมายไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นกลางตาม Article X:3(a) จะเป็นการแทรกแซงกิจการภายในของประเทศสมาชิกหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยไม่ได้สรุปว่าการบริหารจัดการในกรณีหนึ่งๆ ไม่สามารถจะนำมาพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(a) ได้เลย

จากเหตุผลที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการพิจารณาความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(a) ควรพิจารณาจากการบริหารจัดการกฎหมายที่ทางการค้าที่นำมาใช้โดยทั่วไปของประเทศสมาชิกโดยรวม โดยการบริหารจัดการดังกล่าวที่ไม่เป็นรูปแบบเดียวกัน ไม่เป็นกลาง หรือไม่สมเหตุสมผลต้องทำอย่างเป็นระบบในประเทศสมาชิกและอาจอยู่ในรูปแบบลายลักษณ์อักษรหรือเป็นแนวปฏิบัติทั่วไปของเจ้าหน้าที่ก็ได้ การพิจารณาความไม่สอดคล้องของลักษณะการบริหารตาม Article X:3(a) ไม่ควรพิจารณาจากการบริหารจัดการกฎหมายในกรณีใดกรณีหนึ่ง เช่น การกระทำอันเป็นการบริหารจัดการของเจ้าหน้าที่รายใดรายหนึ่งต่อผู้นำเข้ารายใดรายหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าการบริหารจัดการในกรณีหนึ่งๆ อาจเป็นหนึ่งในเครื่องชี้วัดการบริหารจัดการกฎหมายภายในประเทศสมาชิกนั้นๆ ได้ ซึ่งคณะตัดสินต้องพิจารณาอย่างระมัดระวังตามสมควรในการพิจารณาว่าการบริหารจัดการในกรณีหนึ่งๆ นั้นสามารถแสดงให้เห็นถึงการบริหารจัดการกฎหมายที่ระบุใน paragraph 1 ของ Article X อย่างสม่ำเสมอเพียงพอที่จะแสดงว่าประเทศสมาชิกมีการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวในลักษณะที่ไม่เป็นรูปแบบเดียวกัน ไม่เป็นกลาง หรือไม่สมเหตุสมผลตามความตกลงแกตต์ Article X:3(a) หรือไม่

ในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์ คู่กรณีไม่ได้กล่าวถึงประเด็นดังกล่าวโดยตรง โดยฟิลิปปินส์ยอมรับว่าการพิจารณาความไม่สมเหตุสมผลของการบริหารจัดการตาม Article X:3(a) ต้องพิจารณาจากเหตุการณ์ทั้งหมด (totality of circumstances) ไม่ใช่แค่ระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ เว้นแต่กรณีที่ไทยไม่มีเหตุผลในการโต้แย้งเรื่องระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์²⁴⁴ และไทยโต้แย้งฟิลิปปินส์เพียงว่ากรณีที่ฟิลิปปินส์อ้างเป็นเพียง 23% ของอุทธรณ์

²⁴³ ความเห็นดังกล่าวสอดคล้องกับ Andrew D. Mitchell, *Legal Principles in WTO Disputes*, pp. 172-173.

²⁴⁴ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.935-7.938.

ทั้งหมดที่ยื่นโดยบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) อุทธรณ์ครั้งอื่นของผู้นำเข้ามีการพิจารณาในระยะเวลาที่เหมาะสม และการตรวจสอบเหตุการณ์ทั้งหมดของการอุทธรณ์ที่เป็นประเด็นไม่ได้ประกันว่าจะมีการบริหารจัดการอย่างไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a)²⁴⁵ แต่ไม่ได้อธิบายต่อไปว่ากรณีดังกล่าวต้องมีการตรวจสอบอย่างไร ในส่วนของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ผู้วิจัยไม่เห็นว่าคุณคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะกล่าวถึงประเด็นเรื่องการพิจารณาตาม Article X:3(a) จะพิจารณาจากการบริหารจัดการโดยรวม หรือเฉพาะกรณีที่เป็นประเด็นดังกล่าว โดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเพียงแคร์ับรู้ถึงความร้ายแรงของข้อกล่าวอ้างเรื่องการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผลและการบริหารจัดการที่ไม่เป็นกลางตาม Article X:3(a) และระดับการพิสูจน์ที่ค่อนข้างสูงของฝ่ายที่กล่าวอ้างซึ่งปรากฏในคำวินิจฉัยในคดี US-Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews แต่ผู้วิจัยสังเกตว่าคุณคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมิได้นำมาปรับใช้ในการวินิจฉัยว่าการพิจารณาอุทธรณ์ของคุณคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยไม่สมเหตุสมผลซึ่งขัดต่อ Article X:3(a) แต่อย่างไร

นอกจากนี้ ในประเด็นเรื่องเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความสมเหตุสมผล (reasonableness) ของลักษณะการบริหารจัดการตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกดด์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหร่านนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ใช้หลักเกณฑ์ความเหมาะสมหรือการได้สัดส่วน (appropriate or proportionate) ของความล่าช้าจากโดยรวมในกระบวนการทบทวน โดยพิจารณาจากระยะเวลาทั้งหมดของกระบวนการบริหารจัดการประกอบกับการกระทำที่ไม่เป็นการกระทำโดยไม่ล่าช้า (less-than prompt actions) โดยยกตัวอย่างกรณีความล่าช้าของเจ้าหน้าที่ไทยในขั้นตอนการขอข้อมูลจากบริษัท ฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ในการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว²⁴⁶ นอกจากนี้ ผู้วิจัยสังเกตว่าคุณคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่า “การทบทวนของคุณคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นประเด็นนี้ใช้เวลากว่า 7 ปี ซึ่งหากเทียบกับระยะเวลาเฉลี่ย 2 ปีครึ่งในกรณีทั่วไปที่คล้ายกันแล้วค่อนข้างไม่ปกติ” ทั้งยังแสดงความเห็นว่า “การบริหารจัดการดังกล่าวแสดงให้เห็นความไม่เป็นกลางที่เกิดแก่รัฐบาลของประเทศสมาชิกอื่นและผู้นำเข้าภายใต้ Article X:3(a)”²⁴⁷ จากส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการพิจารณาความไม่สมเหตุสมผลของการบริหารจัดการกฎหมายตาม Article X:3(a) คณะกรรมการ

²⁴⁵ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.945. In footnote 1068, Thailand's response to Panel question No. 80, citing EC Third Party Submission, para. 62.

²⁴⁶ Ibid., para. 7.969.

²⁴⁷ Ibid., paras. 7.950-954.

วินิจฉัยข้อพิพาทใช้การเปรียบเทียบระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ปี 2545 ของบริษัทฟิลลิป มอร์ริส กับการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้นำเข้ารายอื่นและอุทธรณ์ครั้งอื่นของบริษัทดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทให้นำหนักกับระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีอื่นๆพอสมควรในการพิจารณาความไม่สมเหตุสมผลของการบริหารจัดการกฎหมายตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์

ในความเห็นของผู้วิจัยต่อประเด็นเรื่องการพิจารณาความสมเหตุสมผล (reasonableness) ตาม Article X:3(a) ผู้วิจัยเห็นว่าการบริหารจัดการกฎหมายควรมุ่งไปที่การปฏิบัติของเจ้าหน้าที่รัฐต่อเอกชนว่ามีความสมเหตุสมผลหรือไม่²⁴⁸ การพิจารณาความไม่สอดคล้องจึงควรอยู่บนฐานของเหตุผลรองรับในการบริหารจัดการกฎหมายของประเทศสมาชิกซึ่งมีผลกระทบต่อเอกชนในทางเสียหาย²⁴⁹ เช่น เหตุที่มีการพิจารณาอุทธรณ์ที่ล่าช้า มากกว่าการเปรียบเทียบการปฏิบัติที่เอกชนแต่ละรายได้รับดั่งนัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทคดีบุหรี่ปนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ทั้งนี้ ผู้วิจัยไม่ได้หมายความว่าระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีอื่นๆของผู้นำเข้ารายอื่นหรือของบริษัทไม่สามารถนำมาใช้พิจารณาความไม่สมเหตุสมผลในกรณีที่เป็นประเด็นได้เลย ความแตกต่างของระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้นำเข้ากรณีหนึ่ง กับกรณีระยะเวลาที่ใช้พิจารณาอุทธรณ์ของรายอื่นหรือครั้งอื่นๆ อาจเป็นข้อสังเกตถึงความไม่สมเหตุสมผลของการบริหารจัดการกฎหมายของประเทศสมาชิกได้ และหากความแตกต่างดังกล่าวปราศจากเหตุผลรองรับก็อาจแสดงถึงการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวอย่างไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) ได้²⁵⁰

²⁴⁸ Panel Report on Argentina-Hides and Leather, para. 11.76. ส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่า การพิจารณาความเป็นรูปแบบเดียวกัน ความเป็นกลาง และความสมเหตุสมผล ตาม Article X:3(a) ต้องไม่ใช้การทดสอบว่ามีการปฏิบัติที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยเอื้อประโยชน์แก่การส่งออกของประเทศสมาชิกหนึ่งมากกว่าประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่งหรือไม่ ดังนั้น การทดสอบต้องมุ่งไปที่การปฏิบัติต่อเอกชนผู้ค้าที่เป็นประเด็นโดยเจ้าหน้าที่รัฐ

²⁴⁹ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Argentina-Hides and Leather เห็นว่าผู้ร้องเรียนตาม Article X:3(a) ต้องแสดงว่าประโยชน์ของเอกชนมีความเป็นไปได้ (likelihood) ที่จะได้รับผลกระทบจากการบริหารจัดการของประเทศสมาชิก แต่ไม่จำเป็นต้องแสดงผลกระทบที่แท้จริงทางการค้าดังกล่าว (trade damages) (Panel Report, Argentina-Hides and Leather, para. 11.77.)

²⁵⁰ ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าการศึกษา “uniform” “reasonable” “impartial” ตาม Article X:3(b) อาจมีแง่มุมการพิจารณาที่แตกต่างกัน เนื่องจากองค์ประกอบทั้งสามเป็นอิสระแยกต่างหากจากกัน (legally independent) หากการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งในสามประการก็เพียงพอที่จะเป็นการละเมิด Article X:3(a) ดังนั้น กรณีการพิจารณา “Uniform” อาจต้องพิจารณาโดยการเปรียบเทียบการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่รัฐแก่เอกชน แต่ละ

นอกจากนี้ ตามความเห็นของผู้วิจัย เกณฑ์การพิจารณาความสมเหตุสมผล (reasonableness) ขึ้นอยู่กับลักษณะมาตรการที่เป็นประเด็น²⁵¹ และข้อเท็จจริงในบริบทของประเทศสมาชิกในแต่ละกรณีไป รวมทั้งสภาพแวดล้อมและเหตุปัจจัยภายในประเทศสมาชิกด้วย ในคดีบุหรินำเข้าจากฟิลิปปินส์ ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นส่วนสำคัญของลักษณะการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งประเมินอากรที่มีการโต้แย้ง อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวต้องพิจารณาเหตุผลอื่นๆ อันเป็นข้อเท็จจริงภายในประเทศสมาชิกด้วย เช่น ปัญหาคดีจำนวนมากและบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญไม่เพียงพอ เป็นต้น ความล่าช้าเกินสมควรในการพิจารณาอุทธรณ์โดยปราศจากเหตุผลอาจแสดงถึงการบริหารจัดการโดยรวมในกฎหมายศุลกากรของประเทศสมาชิกอย่างไม่สมเหตุสมผลได้ หากความล่าช้าในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรดังกล่าวมีผลกระทบอย่างร้ายแรงต่อประโยชน์ทางการค้าของเอกชนตามหลักศุนิติกระบวนการ (due process) และเป็นอุปสรรคต่อการค้าเสรีและเป็นธรรม การบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวย่อมไม่สมเหตุสมผลและไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a)²⁵²

ดังนั้น สำหรับกรณีคดีบุหรินำเข้าจากฟิลิปปินส์ ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า ความไม่สมเหตุสมผลของการบริหารจัดการกฎหมายที่เป็นประเด็นในกรณีหนึ่งๆจะมีผลกระทบต่อการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวโดยรวมเพียงพอที่จะถือว่าการบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวโดยรวมแล้วเป็นการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผลซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้วินิจฉัยไว้หรือไม่ ทั้งนี้ ผู้วิจัยไม่ได้ปฏิเสธว่าความไม่

รายเพื่อพิจารณาความเป็นรูปแบบเดียวกัน (Uniformity) ของการบริหารจัดการกฎหมาย แต่ในกรณี "Reasonable" ผู้วิจัยเห็นว่า การพิจารณารูปแบบที่ให้แก่เอกชนแต่ละรายไม่ควรให้ความสำคัญมากไปกว่าความมีเหตุผลของการปฏิบัติดังกล่าว

²⁵¹ ตัวอย่างเช่น ในคดี Argentina-Hides and Leather เหตุผลสำคัญของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในการพิจารณา "reasonable" ตาม Article X:3(a) มาตรการศุลกากรของประเทศสมาชิกซึ่งเปิดโอกาสให้เอกชนซึ่งเป็นคู่แข่งและไม่มีความสัมพันธ์ทางกฎหมายเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการแบ่งแยกพิกัตศุลกากรทำให้เข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับของเอกชนผู้นำเข้าได้ และไม่มีการป้องกันที่เพียงพอ

²⁵² เนื่องจากผู้วิจัยเห็นว่าความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(a) ต้องเกิดจากการลักษณะการบริหารจัดการกฎหมายที่เป็นประเด็นโดยรวมของประเทศสมาชิกไม่สมเหตุสมผล มิใช่การบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวต่อเอกชนรายหนึ่งในกรณีหนึ่งๆ ดังที่กล่าวมาแล้วในประเด็นก่อนหน้า ผู้วิจัยเข้าใจว่าการพิจารณาวิธีดังกล่าวจะทำให้ผู้กล่าวอ้างมีภาระการพิสูจน์ที่ค่อนข้างสูง เนื่องจากผู้กล่าวอ้างต้องแสดงให้เห็นว่าการบริหารจัดการกฎหมายที่เป็นประเด็นโดยรวมหรือเป็นระบบของประเทศสมาชิกไม่สมเหตุสมผล ทั้งนี้ ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างในกรณีที่เห็นชัดเจนที่สุด เช่น กฎหมายของประเทศสมาชิกกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 10 ปี หรือระยะเวลาปกติในการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลา 10 ปี

สมเหตุสมผลซึ่งเกิดขึ้นในการบริหารจัดการกฎหมายที่เป็นประเด็นในหลายๆกรณีอาจแสดงให้เห็นถึงการบริหารจัดการกฎหมายโดยปกติของประเทศสมาชิกที่ไม่สมเหตุสมผล

การบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่สมเหตุสมผลและสอดคล้องกับ Article X:3(a) เป็นอย่างไร

ในที่สุดแล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยานเข้าจากฟิลิปปินส์ วินิจฉัยว่าการพิจารณาคำร้องอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยเป็นการบริหารจัดการในลักษณะที่ไม่สมเหตุสมผลซึ่งขัดต่อ Article X:3(a)²⁵³ และไทยมีหน้าที่ต้องทำให้มาตรการดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกภายในระยะเวลาที่เหมาะสม ประเด็นว่าการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่สมเหตุสมผลและสอดคล้องกับ Article X:3(a) เป็นอย่างไร

ในการพิจารณาความสมเหตุสมผลของการบริหารจัดการตาม Article X:3(a) ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่กล่าวว่า Article X:3(a) ไม่ได้กำหนดให้ประเทศสมาชิกต้องมีการกำหนดระยะเวลาไว้โดยเฉพาะสำหรับการทบทวนการบริหารจัดการ²⁵⁴ ดังนั้น แม้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ของไทย มาตรา 112 จนถึงมาตรา 112 เอวีนกุนสติ ซึ่งเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะมีได้บัญญัติระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว และระยะเวลาดังกล่าวไม่ปรากฏในบทบัญญัติกฎหมายของไทยหรือระเบียบอื่นๆ การไม่บัญญัติระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ตามนัยของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยานเข้าจากฟิลิปปินส์ ดังนั้น ไทยจึงไม่มีความจำเป็นต้องกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทำให้มาตรการของไทยสอดคล้องกับ Article X:3(a) ของความตกลงแกดส์

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะก่อให้เกิดความโปร่งใสและสนับสนุนหลักการศุภนิติกระบวนการ (due process) ของการบริหารจัดการระบบการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน

²⁵³ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.969.

²⁵⁴ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.950.

อากรของไทยตามหลักการค้าเสรีของความตกลงขององค์การการค้าโลก ในแง่ของเอกชน การกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำให้เอกชนสามารถคาดการณ์ได้และก่อให้เกิดความแน่นอนในการบริหารจัดการธุรกิจและการค้าของตนเอง ในแง่ของรัฐ ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เป็นการสร้างบรรทัดฐานการบริหารจัดการในกรณีปกติของรัฐ ซึ่งคุ้มครองรัฐในกรณีที่มีมาตรการของรัฐมีการโต้แย้งจากประเทศสมาชิกอื่นในระดับหนึ่ง²⁵⁵ กล่าวคือ หากประเทศสมาชิกมีการพิจารณาอุทธรณ์ในระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ที่ประเทศสมาชิกกำหนดและมีการคัดค้านโดยประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่งว่าการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวล่าช้าและเป็นการบริหารจัดการที่ไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) ประเทศสมาชิกย่อมสามารถอ้างระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ที่กำหนดดังกล่าวเป็นบรรทัดฐานของประเทศสมาชิกได้ในการแสดงว่าการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกเป็นการบริหารจัดการที่สมเหตุสมผล ในกรณีตรงกันข้าม หากประเทศสมาชิกถูกร้องเรียนว่ามีการบริหารจัดการกฎหมายที่ไม่สมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) เนื่องจากใช้ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เกินกว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ กรณีดังกล่าวประเทศสมาชิกย่อมต้องมีเหตุผลและพยานหลักฐานประกอบอย่างหนักแน่นในการต่อสู้คดีในกระบวนการระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก เนื่องจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการดังกล่าวซึ่งอาจมีความผิดจากการละเลยการปฏิบัติหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ไม่ชอบตามกฎหมายปกครองย่อมจะมีการจัดเตรียมเหตุผลประกอบการกระทำดังกล่าวไว้แล้ว นอกจากนี้ เนื่องจากการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการใช้อำนาจอธิปไตยอันเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจอธิปไตยของประเทศสมาชิก หากมีข้อพิพาทเรื่องการบริหารจัดการกฎหมายกรณีระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทย่อมต้องใช้ความระมัดระวังขอบเขตในการพิจารณกรณดังกล่าวเป็นอย่างมาก เนื่องจากหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ใช่การทดสอบความสอดคล้องของคำสั่งหรือคำตัดสินของประเทศสมาชิกกับบทบัญญัติและแนวปฏิบัติภายในประเทศสมาชิกเอง ซึ่งอาจเป็นการแทรกแซงการบริหารจัดการภายในประเทศสมาชิกและเป็นการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง²⁵⁶ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการใช้อำนาจอธิปไตยของไทย

²⁵⁵ ทั้งนี้ ผู้วิจัยไม่ได้หมายความว่าระยะเวลาที่ประเทศสมาชิกกำหนดจะไม่สามารถถูกคัดค้านและไม่สามารถคัดค้านตาม Article X:3(a) ได้ ดังกรณีที่ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่าง กฎหมายของประเทศสมาชิกกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 10 ปี โดยไม่มีความจำเป็นของข้อเท็จจริงในบริบทของประเทศสมาชิคนั้น กรณีดังกล่าวก็อาจถูกคัดค้านตาม Article X:3(a) ได้ หากเป็นบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นการบริหารจัดการโดยสภาพ (administrative in nature) ซึ่งอยู่ในความหมายของ “administration” ในขอบเขตของ Article X:3(a)

²⁵⁶ ดั่งนัยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US-Stainless Steel (Korea) ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทอธิบายต่อไปว่า ระบบการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกมีเพื่อคุ้มครองสิทธิและหน้าที่

ในการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการคุ้มครองอำนาจอธิปไตยของไทย โดยมีให้การพิจารณาความสมเหตุสมผลของระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์อยู่ภายใต้ดุลยพินิจของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทแต่เพียงอย่างเดียว และทำให้ไทยมีอิสระในการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เหมาะสมและสมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาจากบริบท เหตุผลและความจำเป็นของประเทศ เช่น ไทยอาจบัญญัติระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เพิ่มขึ้น โดยกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เป็นระยะเวลา 180 วัน และในกรณีมีเหตุผลพิเศษ เช่น หลักฐานจำนวนมากหรือกรณีที่มีความซับซ้อน การพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายไปครั้งละ 180 วัน แต่รวมแล้วขยายได้ไม่เกิน 2 ปี กรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยภายใน กำหนดดังกล่าวถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เห็นด้วย และผู้นำเข้าสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยไม่เห็นด้วยดังกล่าวไปยังศาลภาษีอากรได้ เป็นต้น

นอกจากนี้ ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยานำเข้าจากฟิลิปปินส์ ได้พิจารณาจากระยะเวลาทั้งหมดของกระบวนการบริหารจัดการประกอบกับการกระทำที่ไม่เป็นการกระทำโดยไม่ล่าช้า (less-than prompt actions) เช่น การขอข้อมูลจากบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ผู้วิจัยเห็นว่า ตามนัยคำวินิจฉัยดังกล่าว หากศาลการไทยใช้ระยะเวลาทั้งหมดในการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละกรณีอย่างเหมาะสมและได้สัดส่วน ทั้งนี้ โดยอ้างอิงจากระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน และค่าเฉลี่ยระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์กรณีทั่วไปประกอบกับมีเหตุผลประกอบความล่าช้าในการพิจารณา การพิจารณาอุทธรณ์ของไทย ก็จะเป็นการบริหารจัดการที่มีลักษณะสมเหตุสมผลตาม Article X:3(a) นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่ศุลกากรควรดำเนินกระบวนการต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น การขอข้อมูลจากผู้นำเข้าโดยไม่ล่าช้า และหากเป็นไปได้ ผู้วิจัยเห็นว่าระยะเวลาที่ใช้ในขั้นตอนต่างๆ ของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ควรมีการกำหนดเป็นระเบียบภายในและมีการแจ้งไปยังผู้นำเข้า เช่น หากผู้นำเข้าไม่ส่งข้อมูลในระยะเวลาที่สมควรตามที่กำหนด เจ้าหน้าที่ศุลกากรก็ต้องพิจารณาบนฐานของข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด

ในระหว่างที่ไทยยังไม่มี การแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ของไทยมีลักษณะ

ของประเทศสมาชิกตามความตกลงขององค์การการค้าโลกและอธิบายบทบัญญัติในความตกลงดังกล่าว (paras. 6.50-6.51) และ Mitchell เห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทแสดงถึงความล้มเหลวที่จะพิจารณาว่ามาตรการไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ไม่มี การละเมิดบทบัญญัติอื่นของความตกลงขององค์การการค้าโลก (Mitchell, *Legal Principles in WTO Disputes*, 2008, p.173)

สมเหตุสมผลและสอดคล้องกับ Article X:3(a) ผู้วิจัยเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเร่งพิจารณาอุทธรณ์ของบริษัทฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) ซึ่งอุทธรณ์ในปี 2545 ซึ่งฟิลิปปินส์กล่าวอ้างในคดีบุหรี่ยื่นเข้ามาจากฟิลิปปินส์ และอธิบดีกรมศุลกากรไทยควรใช้อำนาจตามมาตรา 3 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ออกระเบียบการปฏิบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งระยะเวลาที่ใช้ในขั้นตอนต่างๆ เช่น การขอข้อมูลจากผู้นำเข้า เป็นต้น ทั้งนี้ โดยอ้างอิงจากระยะเวลาเฉลี่ยที่ใช้พิจารณาอุทธรณ์กรณีคล้ายกัน

4.2.3.5 ขอบเขตการปรับใช้ Article X:3(b) และความสัมพันธ์กับ Article X:1 และ Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์

การตีความ “ administrative action relating to customs matters”

ในคดีบุหรี่ยื่นเข้ามาจากฟิลิปปินส์ ไทยและฟิลิปปินส์ได้แย้งกันในเรื่องการตีความ “administrative action relating to customs matters” ตาม Article X:3(b) โดยเฉพาะในประเด็นว่ามาตรการคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยอยู่ในความหมาย “administrative action relating to customs matters” ตามความหมายของ Article X:3(b) ซึ่งต้องมีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ตามบทบัญญัติดังกล่าวหรือไม่ ประเด็นดังกล่าวมีการอุทธรณ์ไปยังองค์กรอุทธรณ์ซึ่งมีคำวินิจฉัยยื่นตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

ข้อต่อสู้ของไทยที่สำคัญคือ “administrative action” หมายถึงการกระทำของฝ่ายบริหารที่มีลักษณะเด็ดขาดหรือสิ้นสุด (final) เท่านั้น โดยไม่รวมถึงขั้นตอนทางการบริหารก่อนมีคำสั่ง (administrative step หรือ intermediary step) หรือมาตรการที่มีลักษณะชั่วคราว (provisional) ดังนั้น คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยจึงไม่อยู่ในขอบเขตของ Article X:3(b) ส่วนฟิลิปปินส์อ้างว่า “administrative action” ไม่จำเป็นต้องเป็นการกระทำที่เด็ดขาดหรือสิ้นสุด (final) อย่างไรก็ตาม คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่ได้มีลักษณะชั่วคราว (provisional) แต่มีลักษณะเด็ดขาดหรือสิ้นสุด (final) และแยกต่างหากออกจากคำสั่งประเมินอากร ซึ่งต้องมีการทบทวนโดยไม่ล่าช้าภายใต้ Article X:3(b)

ประเด็นที่น่าสนใจคือ ขอบเขตของคำว่า “administrative action” ตาม Article X:3(b) และการกำหนดลักษณะของคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยที่เหมาะสมเป็นอย่างไร

ความหมายของ “administrative action”

คำว่า “administrative action” ภายใต้ความตกลงแกตต์ Article X:3(b)²⁵⁷ มีความหมายตามพจนานุกรมว่า การกระทำของฝ่ายบริหาร²⁵⁸ หากพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของ Article X:3(b) เพื่อให้ประเทศสมาชิกดำรงไว้หรือจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความเป็นอิสระสำหรับทบทวนและแก้ไขการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร²⁵⁹ และหลักการเบื้องต้น Article X:3(b) คือหลักศุนิติกกระบวนการ (due process) เพื่อไม่ให้เอกชนแต่ละรายถูกใช้กระบวนการหรือมาตรการที่มีชอบโดยรัฐ²⁶⁰ คำว่า “administrative action” ควรหมายถึงการกระทำใดๆของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีอำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติซึ่งอาจดำเนินการใดให้มีผลกระทบต่อสิทธิของเอกชนแต่ละราย อันเป็นเหตุให้มีความจำเป็นต้องจัดให้มีระบบการทบทวนและแก้ไขการกระทำดังกล่าว

เมื่อมีการขยายความ “administrative action” ด้วย “relating to customs matters” ซึ่งแปลว่าเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร ประเภทการกระทำของฝ่ายบริหารที่จะได้รับการทบทวนตาม Article X:3(b) ต้องจำกัดเพียงการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร²⁶¹ ต่างจาก Article X:1 ซึ่งหมายความรวมถึงกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าในหลายเรื่อง

เมื่อพิจารณาจากความสัมพันธ์กับบทบัญญัติอื่นใน paragraph 3 ของ Article X ถ้อยคำใน Article X:3(a) ระบุว่า “...shall *administer* ... in a ... manner...” แต่ Article X:3(b) ระบุว่า “shall maintain, or institute ...tribunals or procedures for the purpose...of prompt review of *administrative action* relating to customs matters.” ผู้วิจัยเห็นว่าความแตกต่างของถ้อยคำที่ใช้ในบทบัญญัติทั้งสองโดย Article X:3(a) ใช้คำว่า “administer” ซึ่งหากเป็นคำนามจะ

²⁵⁷ Article X:3(b) of the GATT, “Each contracting party shall maintain, or institute as soon as practicable, judicial, arbitral or administrative tribunals or procedures for the purpose, *inter alia*, of the prompt review and correction of administrative action relating to customs matters. ...”

²⁵⁸ “Action” The process of doing something; conduct or behaviour , “Administrative act” An act made in a management capacity, “Admistraton” In public law, the practical management and direction of the executive department and its agencies, Black’s Law Dictionary (2nd pocket ed., West)

²⁵⁹ แต่คณะตัดสินดังกล่าวอาจมีวัตถุประสงค์อย่างอื่นด้วยก็ได้ เนื่องจาก Article X:3(b) ระบุว่า “...for the purpose, *inter alia*, prompt review and correction of administrative action relating to customs matter...”

²⁶⁰ ตามนัยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท EC-Selected customs matters, para. 7.536.

²⁶¹ ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า คำว่า “relating to” น่าจะมีการตีความเหมือนกันกับใน subparagraph ของ Article XX กล่าวคือต้องมีความสัมพันธ์อย่างมีเหตุผลระหว่างการกระทำของฝ่ายบริหารและศุลกากร

ใช้คำว่า “administration” และ Article X:3(b) คำว่า “administrative action” แสดงถึงนัยที่ต้องการตีความแตกต่างกัน ดังนั้น กรณีจะตีความว่า “administrative action” มีขอบเขตเหมือนกับคำว่า “administer” ตาม Article X:3(a) ไม่ได้ กล่าวคือ “administrative action” ภายใต้ Article X:3(b) หมายถึงการกระทำของฝ่ายบริหารซึ่งมีขอบเขตรวมถึงการกระทำ (action) ของเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งใช้อำนาจฝ่ายบริหาร แต่ไม่รวมถึงบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นการบริหารจัดการโดยสภาพ (administrative in nature) หรือกระบวนการบริหารจัดการ (administrative process) ดังเช่น การพิจารณาภายใต้ Article X:3(a) ด้วย²⁶²

เมื่อพิจารณาจากหลักการของ X:3(a) กับ X:3(b) บทบัญญัติทั้งสองมีหลักการพื้นฐานที่สำคัญร่วมกันคือหลักสุจริตกระบวนการ (due process) และบทบัญญัติทั้งสองร่วมกันวางหลักการเรื่องวิธีการบริหารจัดการระเบียบเกี่ยวกับการค้าภายในประเทศสมาชิก Article X:3(a) วางหลักการบริหารจัดการที่เป็นธรรม (fair administration)²⁶³ อันได้แก่ ความเป็นรูปแบบเดียวกัน (uniformity) ความสมเหตุสมผล (reasonableness) และความเป็นกลาง (impartiality) แต่ Article X:3(b) กล่าวถึงโดยเฉพาะให้ประเทศสมาชิกมีระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าที่มีความเป็นอิสระสำหรับการกระทำของฝ่ายบริหาร (administrative action) เกี่ยวกับเรื่องศุลกากร²⁶⁴ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าขอบเขตหรือวัตถุที่จะพิจารณาตาม Article X:3(b) จึงไม่ควรเป็นเช่นเดียวกับ Article X:3(a) การตีความ “administrative action” ตาม Article X:3(b) ควรมาจากการพิจารณาว่าการกระทำของฝ่ายบริหารอย่างใดบ้างที่ควรมีการทบทวนและแก้ไข

ลักษณะของการกระทำของฝ่ายบริหารที่เป็น “administrative action”

การพิจารณาว่าการกระทำของฝ่ายบริหารอย่างใดบ้างที่ควรมีการทบทวนและแก้ไขภายใต้ Article X:3(b) ในคดีบุหรินาเข้าจากฟิลิปปินส์ มีประเด็นที่คู่กรณีโต้แย้งว่า “administrative action” หมายถึงการกระทำของฝ่ายบริหารที่สิ้นสุด (final) แล้วเท่านั้น หรือรวมถึงการกระทำที่เป็นเพียงขั้นตอนทางบริหาร (administrative or intermediary step) ด้วย

²⁶² วัตถุที่พิจารณาตาม Article X:3(a) ได้แก่ การบริหารจัดการ (administration) ซึ่งไม่ใช่กฎหมายสารบัญญัติตนเอง แต่อาจเป็นการกระทำอันเป็นการบริหารจัดการ หรือกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการบริหารจัดการ (administrative in nature) หรือกระบวนการบริหารจัดการ (administrative process) ก็ได้

²⁶³ Andrew D. Mitchell, *Legal Principles in WTO Disputes*, 2008, p. 168.

²⁶⁴ ผู้วิจัยเห็นว่า Article X:3(b) กำหนดวิธีการบริหารจัดการอย่างหนึ่งให้ประเทศสมาชิกโดยเฉพาะโดยให้การจัดตั้งระบบการทบทวนและแก้ไขที่เป็นอิสระสำหรับการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐเกี่ยวกับศุลกากร เมื่อเทียบกับ Article X:3(a) ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการบริหารจัดการกฎเกณฑ์ทางการค้าในประเทศสมาชิกโดยทั่วไป

ประเด็นหนึ่ง และมาตรการที่มีลักษณะชั่วคราว (provisional) อยู่ในความหมายของ “administrative action” ซึ่งต้องมีการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) หรือไม่ อีกประเด็นหนึ่ง

ในประเด็นแรก ระบบการทบทวนและแก้ไขประการหนึ่งตาม Article X:3(b) คือ ระบบการทบทวนโดยศาล (judicial review) ซึ่งมีหลักการสำคัญในการพิจารณาว่าการกระทำทางปกครองควรมีการทบทวนโดยศาลหรือไม่ คือ Doctrine of ripeness²⁶⁵ หลักการดังกล่าวมีเพื่อป้องกันหน่วยงานทางบริหารจากการแทรกแซงของศาลก่อนที่คำชี้ขาดของหน่วยงานดังกล่าวจะทำเป็นรูปแบบและมีผลเป็นรูปธรรมหรือใกล้ชิดต่อผล โดยมีเกณฑ์พิจารณา คือ โจทก์ได้รับความเดือดร้อนหรือไม่ การทบทวนโดยศาลจะเป็นการแทรกแซงกระบวนการทางบริหารต่อไปหรือไม่ และกรณีจะเป็นประโยชน์มากกว่าต่อศาลหากพิจารณาเมื่อมีคำชี้ขาดสิ้นสุดก่อนหรือไม่ นอกจากนี้ ศาลต้องพิจารณาว่าการกระทำทางปกครองดังกล่าวสิ้นสุดแล้ว และไม่มีทางเยียวยาอื่นแล้วหรือไม่²⁶⁶ แม้ว่าหลักการดังกล่าวจะไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของความตกลงขององค์การการค้าโลก แต่ผู้วิจัยเห็นว่าความตกลงขององค์การการค้าโลกไม่ได้มีความประสงค์จะสร้างหลักการที่ผิดแผกจากหลักการโดยทั่วไปทางปกครองของประเทศสมาชิก²⁶⁷ จากหลักการดังกล่าว ผู้วิจัยจึงเห็นว่าขั้นตอนทางบริหาร (administrative step หรือ intermediary step) ซึ่งเป็นขั้นตอนก่อนที่จะมีคำสั่งที่สิ้นสุด (final) ไม่ควรต้องมีการทบทวนและแก้ไขโดยกระบวนการทางศาลจนกว่าจะมีคำสั่งที่สิ้นสุด (final) ดังกล่าว เนื่องจากการทบทวนจะเป็นการแทรกแซงการบริหารจัดการของหน่วยงานทางบริหารนั้น ดังนั้น “administrative action” ที่ควรจะมีการทบทวนและแก้ไขโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการทางศาลโดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) ไม่ควรหมายรวมถึงขั้นตอนทางบริหาร (administrative step หรือ intermediary step) ซึ่งยังไม่สิ้นสุด (final) ด้วย²⁶⁸

²⁶⁵ หลักการดังกล่าวมีการใช้ในหลายประเทศ โดยเฉพาะในประเทศที่มีระบบกฎหมาย Common Law เช่น สหรัฐอเมริกา

²⁶⁶ US Legal, Ripeness for Judicial Review [online], 17 December, 2011. Available at: <http://administrativelaw.uslegal.com/judicial-review-of-administrative-decisions/ripeness-of-question-for-judicial-review/>

²⁶⁷ ผู้วิจัยไม่ได้ต้องการแสดงนัยว่า Doctrine of ripeness ควรนำมาใช้ในการตีความ “administrative action” เพียงแค่แสดงความเห็นว่าการตีความ “administrative action” ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ไม่ควรทำให้หลักการดังกล่าวที่ประเทศสมาชิกหลายประเทศใช้อยู่กลายเป็นใช้ไม่ได้

²⁶⁸ อย่างไรก็ตาม Article X:3(b) กำหนดทางเลือกในการจัดตั้งและดำรงไว้ซึ่งระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าของประเทศสมาชิกในหลายรูปแบบ ได้แก่ คณะตัดสินของศาล คณะตัดสินฝ่ายบริหาร และคณะอนุญาโตตุลาการ หรือกระบวนการที่มีความเป็นอิสระจากหน่วยงานที่บังคับตามคำตัดสินนั้น การตีความ “administrative

ด้วยเหตุผลเช่นเดียวกัน สำหรับประเด็นว่ามาตรการที่มีลักษณะชั่วคราว (provisional measure) ควรอยู่ภายใต้การทบทวนและแก้ไขตาม Article X:3(b) หรือไม่ มาตรการที่มีลักษณะชั่วคราวในความหมายของผู้วิจัย คือ มาตรการที่ออกมาเพื่อวัตถุประสงค์ให้มีผลใช้ได้เพียงช่วงระยะเวลาหนึ่ง ผู้วิจัยเห็นว่าลักษณะที่เป็นการชั่วคราว (provisional) ของมาตรการไม่ควรเป็นข้อจำกัดไม่ให้มาตรการดังกล่าวได้รับการทบทวนและแก้ไขตาม Article X:3(b) แม้ว่ามาตรการดังกล่าวจะใช้เพียงระยะหนึ่ง แต่หากมาตรการดังกล่าวก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิของผู้นำเข้าโดยแท้จริง และมีลักษณะที่สิ้นสุด (final) แล้ว มาตรการดังกล่าวโดยทั่วไปแล้วควรมีการทบทวนและแก้ไขอย่างอิสระโดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b)

โดยสรุปแล้ว ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่า “administrative action relating to customs matters” ควรหมายถึงการกระทำใดๆของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีอำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติเกี่ยวกับศุลกากรซึ่งอาจดำเนินการใดให้มีผลกระทบต่อสิทธิของเอกชนในเรื่องศุลกากรแต่ไม่รวมถึงบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นการบริหารจัดการโดยสภาพ (administrative in nature) หรือกระบวนการบริหารจัดการ (administrative process) การตีความ “administrative action” ควรมาจากการพิจารณาว่าการกระทำของฝ่ายบริหารอย่างใดบ้างที่ควรมีการทบทวนและแก้ไขอย่างอิสระโดยไม่ล่าช้า จากการพิจารณาวินิจฉัยดังกล่าว ผู้วิจัยได้ข้อสรุปว่า “administrative action” ไม่ควรหมายรวมถึงขั้นตอนทางบริหาร (administrative step หรือ intermediary step) ซึ่งยังไม่สิ้นสุด (final) แต่มาตรการที่มีลักษณะชั่วคราวซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิของผู้นำเข้าโดยแท้จริงอาจมีลักษณะเป็นการกระทำที่สิ้นสุด (final) ได้ และรวมอยู่ในความหมายของ “administrative action” ซึ่งควรได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระภายใต้ Article X:3(b) ด้วย

อย่างไรก็ตาม ในคดีบุหรินำเข้าจากฟิลิปปินส์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ไม่เห็นว่าการตีความ “administrative action” จะจำกัดเพียงการกระทำทางบริหารที่สิ้นสุดแล้ว (final) ดังที่ไทยโต้แย้ง เนื่องจากการไม่มีคำว่า “final” ขยายคำว่า “administrative action” แสดงถึงความตั้งใจจะเว้นโดยไม่ได้อำนาจเฉพาะมาตรการบางประเภท

action” ในแต่ละรูปแบบของระบบการทบทวนและแก้ไขจะแตกต่างกันหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่าการตีความ “administrative action” ไม่ควรขึ้นอยู่กับรูปแบบคณะตัดสินหรือกระบวนการ เนื่องจากการตีความดังกล่าวจะก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำกันระหว่างประเทศสมาชิกที่ใช้รูปแบบการทบทวนและแก้ไขที่แตกต่างกัน เช่น คำสั่งหนึ่งอาจได้รับการทบทวนในประเทศหนึ่งซึ่งใช้ระบบคณะตัดสินฝ่ายบริหาร แต่คำสั่งลักษณะเดียวกันอาจไม่ได้รับการทบทวนในอีกประเทศสมาชิกหนึ่งซึ่งใช้รูปแบบศาลเป็นต้น

แต่ก็ไม่ได้กล่าวโดยชัดแจ้งว่า “administrative action” รวมถึงขั้นตอนทางการบริหาร (administrative or intermediary step) ในทุกกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวในส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยว่ากรณีอาจมีสถานการณ์ที่ลักษณะชั่วคราวของการกระทำของฝ่ายบริหารหรือคำสั่งจะอยู่นอกขอบเขตของ Article X:3(b)²⁶⁹ และองค์การอุทธรณ์ไม่ได้ปฏิเสธ Doctrine of ripeness²⁷⁰ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ว่าการตีความ “administrative action” ไม่ควรตีความอย่างจำกัด อย่างไรก็ตาม หากตีความว่าการกระทำของฝ่ายบริหารซึ่งยังไม่สิ้นสุดอาจต้องมีการทบทวนและแก้ไขอย่างอิสระโดยไม่ล่าช้าภายใต้ Article X:3(b) แล้ว ผลจากการตีความดังกล่าวอาจทำให้ประเทศสมาชิกหลายประเทศซึ่งใช้ Doctrine of ripeness เกิดความไม่แน่ใจว่าระบบการทบทวนและแก้ไขภายในประเทศสมาชิกสอดคล้องกับ Article X:3(b) หรือไม่ เนื่องจากขอบเขตของคำว่า “administrative action” ตามแนวทางที่มีการวินิจฉัยมาจนถึงปัจจุบันยังคงไม่ชัดเจน²⁷¹

ประเด็นที่สองเรื่องข้อกำหนดลักษณะที่เหมาะสมของคำสั่งวางประกันค่าภาษีของไทย องค์การอุทธรณ์และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีนี้เห็นว่าเข้าจากฟิลิปปินส์ได้กำหนดลักษณะคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยว่าเป็นมาตรการที่สิ้นสุดแล้ว (*final*) เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการวางประกันแยกออกจากจากการประเมินอากร มาตรการดังกล่าวจึงไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของคำสั่งประเมินอากรหรือเป็นเพียงขั้นตอนของฝ่ายบริหาร

²⁶⁹ “We can think of situation a situation where the provisional characteristics of an administrative action or determination would render such an action or determination to fall outside the scope of Article X:3(b)” และออสเตอร์เลียแสดงความคิดเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้แสดงว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่ใช่กรณีดังกล่าว และสนับสนุนข้อโต้แย้งของไทยเกี่ยวกับการกำหนดลักษณะของคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร

²⁷⁰ Appellate Body Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 214.

²⁷¹ นักวิชาการของไทยได้แสดงความเห็นในเรื่องดังกล่าว อาจารย์กฤติกา บัณฑิตประเสริฐ ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายศุลกากรมีความเห็นว่า การตีความคำว่า “administrative action relating to customs matters” ในความตกลงแกตต์ Article X:3(b) ให้รวมถึงคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร ที่ต้องให้สิทธิอุทธรณ์หรือทบทวนได้ จะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรก่อนมีการประเมินอากรในที่สุดจะทำให้คณะตัดสินอิสระ (Independent body) เข้ามาทำหน้าที่แทนศุลกากรในการประเมินอากร และอาจเกิดความซ้ำซ้อนภายในกระบวนการฝ่ายบริหารได้ เนื่องจากการพิจารณาว่าจะวางประกันเท่าใดจะมีพื้นฐานมาจากการประเมินอากรนั่นเอง เพียงแค่นี้ยังมิได้เป็นการประเมินอากรขั้นสุดท้ายที่จะผูกพันผู้ประกอบการในการชำระภาษีอากรในชั้นของฝ่ายบริหาร (กรมศุลกากร) (สัมภาษณ์ กฤติกา บัณฑิตประเสริฐ, ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายศุลกากร, 29 ก.ค. 2554.) รายละเอียดเพิ่มเติมโปรดดู กฤติกา บัณฑิตประเสริฐ, “การอุทธรณ์การวางประกันค่าภาษีอากรตามมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จะทำได้หรือไม่,” *Tax and Business Review* 9 (กันยายน 2553): 39-44.

(intermediary step) ในการประเมินอากร²⁷² ผู้วิจัยเห็นด้วยกับการกำหนดลักษณะของคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรดังกล่าวและเหตุผลของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรเป็นที่สิ้นสุดแล้ว (final) *ประการแรก* ผู้วิจัยเห็นว่ากรวางประกันค่าภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ของตนเองโดยเฉพาะและต่างจากการประเมินอากร ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 13²⁷³ ให้ประเทศสมาชิกระบุในกฎหมายในกรณีที่มีความจำเป็นต้องล่าช้าในการประเมินอากรขั้นสุดท้ายให้ผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าออกจากศุลกากรได้ เมื่อผู้นำเข้าดังกล่าวได้จัดหาหลักประกันที่เพียงพอในรูปแบบของค้ำประกัน เงินฝาก หรือวิธีอื่นที่เหมาะสม (หากมีการกำหนดเป็นเงื่อนไขโดยประเทศสมาชิก) ซึ่งมีจำนวนครอบคลุมถึงอากรที่สินค้านำเข้าดังกล่าวอาจต้องรับผิดชอบในที่สุด ดังนั้น การวางประกันค่าภาษีอากรจึงเป็นกลไกเพื่อคุ้มครองการประกอบธุรกิจของผู้นำเข้า โดยให้ผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรได้ในกรณีที่การประเมินอากรมีความล่าช้า ในขณะเดียวกัน กลไกดังกล่าวเป็นการคุ้มครองมิให้รัฐเสียหายจากความเสียหายไม่ชำระอากรส่วนขาดเมื่อนำสินค้าออกไปก่อนชำระอากรได้แล้ว²⁷⁴ โดยให้ผู้นำเข้าวางประกันค่าภาษีอากรที่อาจต้องชำระในที่สุดไว้ เพื่อให้รัฐบังคับส่วนที่ยังขาดจากอากรที่มีการชำระไว้แล้วจากประกันที่วางไว้ได้ทันที (กรณีประกันเป็นเงินสด เมื่อมีการประเมินอากร) หรือจากผู้ค้ำประกัน (กรณีประกันเป็นการค้ำประกันโดยธนาคาร) กรณีที่ไม่มีการชำระอากรในเวลาต่อมาจากนัยดังกล่าว การวางประกันค่าภาษีอากรจึงเป็นกลไกที่มีวัตถุประสงค์โดยเฉพาะของตนเอง และมีผลแม้ภายหลังมีการประเมินอากรแล้วจนกว่าจะมีการชำระอากรโดยผู้นำเข้าเสร็จสิ้นหรือไม่มีการนัดชำระอากรแล้ว ดังนั้น คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจึงเป็นส่วนหนึ่งของกลไกเรื่องการวางประกันค่าภาษีอากรโดยเฉพาะ และมีวัตถุประสงค์แตกต่างหากจากการประเมินอากรและไม่ใช่เพียงขั้นตอนของฝ่ายบริหาร (intermediate step or administrative step) ในการ

²⁷² Appellate Body Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 209-212.

²⁷³ Article 13 of the Customs Valuation Agreement, "If, in the course of determining the customs value of imported goods, it becomes necessary to delay the final determination of such customs value, the importer of the goods shall nevertheless be able to withdraw them from customs if, where so required, the importer provides sufficient guarantee in the form of a surety, a deposit or some other appropriate instrument, covering the ultimate payment of customs duties for which the goods may be liable. The legislation of each Member shall make provisions for such circumstances."

²⁷⁴ Appellate Body Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 211-212.

ประเมินอากร โดยแค่เพียงมีการใช้ผลส่วนหนึ่งของการประเมินอากรที่ยังไม่เสร็จสิ้นเพื่อกำหนดจำนวนประกันที่ต้องวางเพียงเท่านั้น²⁷⁵

นอกจากนี้ แม้ว่าคำสั่งให้วางประกันค่าภาษีอากรจะมีต่อเมื่อยังไม่มีประเมินอากร และจากแง่มุมนี้ มาตรการดังกล่าวอาจมองได้ว่าเป็นมาตรการชั่วคราว (provisional measure) เพื่อใช้ในระหว่างที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรยังไม่มีประเมินอากร อย่างไรก็ตาม เมื่อมีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรแล้ว คำสั่งวางประกันอากรมีผลกระทบต่อสิทธิผู้นำเข้าอย่างแท้จริง เนื่องจากผู้นำเข้าต้องมีการวางประกันตามจำนวนและรูปแบบที่กำหนดเพื่อนำสินค้าออกจากอารักขาศุลกากร และหากไม่มีการวางประกันตามคำสั่งดังกล่าว เช่น ผู้นำเข้าไม่สามารถหาประกันตามที่กำหนดมาวางได้ ผู้นำเข้าก็ไม่สามารถนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรได้ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรซึ่งแม้จะมองได้ว่าเป็นมาตรการชั่วคราวจากแง่มุมหนึ่ง แต่มีผลกระทบต่อผู้นำเข้าจริงโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้นำเข้าไม่สามารถหาประกันมาวางตามจำนวนประกันที่กำหนดได้และเป็นที่ยุติแล้ว ควรให้มีการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระตาม Article X:3(b) และดังที่ผู้วิจัยสรุปไว้ข้างต้นว่ามาตรการชั่วคราวอาจมีลักษณะที่สิ้นสุดแล้ว (final) ได้ และลักษณะชั่วคราวไม่เป็นข้อจำกัดในการตีความ “administrative action” ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยอยู่ในความหมายของ “administrative action relating to customs matters” ซึ่งต้องมีการทบทวนและแก้ไขอย่างอิสระโดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์

โดยสรุปแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่าการตีความ “administrative action relating to customs matters” ให้หมายถึงการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิเอกชนในเรื่องศุลกากรจะเป็นการรับรองว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิของเอกชนแต่ละรายเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรจะได้รับการทบทวนและการแก้ไขโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งเป็นอิสระซึ่งเป็นผลดีต่อเอกชนในการค้าระหว่างประเทศ นอกจากนั้น การตีความดังกล่าวสนับสนุนหลักศุนิติกะบวนซึ่งนำมาซึ่งความโปร่งใสภายใต้หลักการค้าเสรี และนำไปสู่การลดอุปสรรคทางการค้าที่เกิดจากกระบวนการภายในประเทศสมาชิกและการค้าที่เสรีมากขึ้น กรณีคดีผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์ คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยอยู่ในความหมายของ “administrative action relating to customs matters” ซึ่งต้องมีการทบทวนและแก้ไขอย่างอิสระ

²⁷⁵ กล่าวคือ การใช้ราคาของที่ประมาณโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการคำนวณจำนวนอากรสูงสุดที่อาจต้องชำระ และหักลบกับจำนวนอากรที่ผู้นำเข้าสำแดงเพื่อคำนวณจำนวนประกันที่ต้องวาง

โดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) โดยคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยเป็นส่วนหนึ่งของกลไกเรื่องการวางประกันค่าภาษีอากรโดยเฉพาะ ซึ่งมีวัตถุประสงค์แตกต่างหากจากการประเมินอากร และแม้ว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจะมองได้ว่าเป็นมาตรการชั่วคราวจากแง่มุมหนึ่ง แต่มีผลกระทบต่อผู้นำเข้าโดยแท้จริงโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้นำเข้าไม่สามารถหาประกันมาวางตามจำนวนประกันที่กำหนดได้ และไม่สามารถนำสินค้าออกได้ กรณีจึงควรให้มีการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระตาม Article X:3(b)

ความสัมพันธ์กับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

ในประเด็นตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ ส่วนหนึ่งของข้อโต้แย้งของไทยเรื่องคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่อยู่ภายใต้ Article X:3(b) มีความว่า “Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ (lex specialis) ของ Article X:3(b) เกี่ยวกับเรื่องศุลกากรบัญญัติไว้ชัดเจนว่าประเทศสมาชิกต้องจัดให้มีการกระบวนการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรขั้นที่สุดเท่านั้น Article 11.1 ไม่ได้ให้มีการอุทธรณ์คำสั่งต่างๆ (intermediary) ซึ่งเกิดขึ้นในกระบวนการประเมินอากรก่อนมีการประเมินราคาศุลกากร Article 11.1 จึงจำกัดขอบเขตของ Article X:3(b)” ผู้วิจัยเห็นว่าประเด็นที่น่าสนใจจากข้อโต้แย้งดังกล่าว คือ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรเป็นกฎหมายเฉพาะ (lex specialis) ของความตกลงแกตต์ Article X:3(b) ในเรื่องศุลกากรโดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย และจำกัดขอบเขตของ Article X:3(b) ในกรณีดังกล่าวตามที่ไทยโต้แย้งหรือไม่

ในการตอบคำถามดังกล่าว ผู้วิจัยจะศึกษาในเรื่องดังต่อไปนี้ 1. ความสัมพันธ์ของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์และ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร โดยการเปรียบเทียบความแตกต่างของบทบัญญัติทั้งสอง และ 2. การปรับใช้บทบัญญัติที่เป็น lex specialis ของบทบัญญัติในความตกลงแกตต์ จากแนวคำวินิจฉัยในคดีอื่นๆ โดยผู้วิจัยตั้งสมมติฐานว่า Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรไม่ใช่ lex Specialis ของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ในเรื่องเกี่ยวกับศุลกากรทุกเรื่องและในกรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร นอกจากนี้ บทบัญญัติที่เป็น lex Specialis ไม่ได้เป็นข้อจำกัดของบทบัญญัติทั่วไป

1.ความสัมพันธ์ของ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์และ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

ผู้วิจัยเปรียบเทียบระหว่าง Article 11 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ใน 3 เรื่องดังต่อไปนี้

(1) หน้าที่ที่กำหนดแก่ประเทศสมาชิก

Article X:3(b) กำหนดหน้าที่ของประเทศสมาชิกในการดำรงรักษาไว้หรือจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระสำหรับการทบทวนและแก้ไข (Review and correction) คำสั่งของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร และกำหนดเรื่องการบังคับใช้คำตัดสินกรณีที่มีการอุทธรณ์ไปยังศาลหรือคณะกรรมการที่สูงขึ้นไป

Article 11²⁷⁶ กำหนดหน้าที่ของประเทศสมาชิกในเรื่องการจัดให้มีสิทธิอุทธรณ์โดยปราศจากโทษแก่ผู้นำเข้าหรือบุคคลใดที่ต้องชำระค่าอากรในบทบัญญัติของประเทศสมาชิก การแจ้งคำตัดสินเกี่ยวกับอุทธรณ์และเหตุผลของคำตัดสินเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ผู้อุทธรณ์ และสิทธิผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งสิทธิใดๆ ในการอุทธรณ์ต่อไป

ผู้วิจัยเห็นว่า Article X:3(b) กำหนดหน้าที่ของประเทศแตกต่างไปจาก Article 11 ในหลายประการ ประการแรก เนื่องจาก Article X:3(b) กล่าวโดยทั่วไปถึงหน้าที่ในการจัดให้มีระบบการทบทวนและแก้ไขอิสระภายในประเทศสมาชิกสำหรับการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรซึ่งต้องทำโดยไม่ล่าช้า (prompt) Article X:3(b) ไม่ได้กำหนดไว้โดยเฉพาะให้ประเทศสมาชิกกำหนดสิทธิอุทธรณ์แก่ผู้นำเข้าหรือผู้ต้องชำระค่าอากรดังเช่น Article 11 ซึ่งกล่าวอธิบายไว้ว่าสิทธิอุทธรณ์ดังกล่าวต้องเป็นสิทธิอุทธรณ์โดยปราศจากโทษและต้องกำหนดไว้ในบทบัญญัติกฎหมายของประเทศสมาชิกสำหรับการประเมินราคาศุลกากร นอกจากนี้ Article 11 ได้กล่าวถึง

²⁷⁶ Article 11 of the Customs Valuation Agreement

1. The legislation of each Member shall provide in regard to a determination of customs value for the right of appeal, without penalty, by the importer or any other person liable for the payment of the duty.

2. An initial right of appeal without penalty may be to an authority within the customs administration or to an independent body, but the legislation of each Member shall provide for the right of appeal without penalty to a judicial authority.

3. Notice of the decision on appeal shall be given to the appellant and the reasons for such decision shall be provided in writing. The appellant shall also be informed of any rights of further appeal.

กระบวนการต่อไปภายหลังจากมีการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรโดยกำหนดให้มีการแจ้งเหตุผลคำตัดสินเป็นลายลักษณ์อักษรต่อผู้อุทธรณ์ และแจ้งสิทธิที่ผู้อุทธรณ์จะทำการอุทธรณ์ต่อไปด้วย (ถ้าหากมี) ประการที่สอง ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดหน้าที่การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า (prompt review and correction) ตาม Article X:3(b) เป็นการกล่าวถึงจากด้านของคณะตัดสินหรือกระบวนการที่ทำการทบทวนและแก้ไข แต่การอุทธรณ์ (appeal) ตาม Article 11 เป็นการกล่าวถึงในแง่สิทธิของผู้ได้รับผลกระทบที่จะทำการอุทธรณ์ นอกจากนี้ ประการที่สาม การกำหนดให้มีการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) มีความหมายกว้างกว่าการอุทธรณ์ เนื่องจากการอุทธรณ์ซึ่งกระทำโดยผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบการทบทวนและแก้ไข อย่างไรก็ตาม การทบทวนอาจทำโดยวิธีอื่นๆ เช่น การทบทวนโดยการริเริ่มของหน่วยงานฝ่ายบริหารนั่นเอง (self-initiation)²⁷⁷ หรือหน่วยงานอื่น เป็นต้น

2. ลักษณะของมาตรการที่ให้มีการทบทวนหรืออุทธรณ์

Article X:3(b) กำหนดให้ประเทศสมาชิกจัดตั้งระบบการทบทวนและแก้ไขที่มีความอิสระสำหรับการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร (administrative action relating to customs matters) ส่วน Article 11 ให้บทบัญญัติกฎหมายของประเทศสมาชิกกำหนดให้มีสิทธิอุทธรณ์กรณีการกำหนดราคาศุลกากร (Determination of customs value) เท่านั้น

ผู้วิจัยเห็นว่าลักษณะของมาตรการที่ให้มีการทบทวนตาม Article X:3(b) กว้างกว่าและรวมถึงมาตรการที่ให้สิทธิอุทธรณ์ตาม Article 11 เนื่องจาก คำว่าการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร (administrative action relating to customs matters) มีความหมายที่กว้างกว่าและรวมถึงการกำหนดราคาศุลกากร (Determination of customs value) ด้วย เพราะ “administrative actions” มีความหมายกว้างรวมถึงการกระทำใดๆของเจ้าหน้าที่รัฐตามอำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติ²⁷⁸ และ “customs matters” มีความหมายไม่เจาะจงรวมถึงเรื่องใดๆทางศุลกากร “relating to” แสดงถึงความเกี่ยวข้องสัมพันธ์อย่างมีเหตุผลระหว่างการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายบัญญัติและเรื่องทางศุลกากร ดังนั้น การกำหนดราคาศุลกากรเป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่รัฐตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายบัญญัติและเป็นเรื่องศุลกากรจึงอยู่ในความหมายของ “administrative action relating to customs matters” ภายใต้ Article

²⁷⁷ Panel Report, US — Corrosion-Resistant Steel Sunset Review, paras. 7.293-7.295.

²⁷⁸ รายละเอียดสำหรับการวิเคราะห์ความหมายของ “administrative action” โปรดดูในหัวข้อ 4.2.3.4

X:3(b) แต่ “administrative action relating to customs matters” ภายใต้ Article X:3(b) อาจรวมถึงการกระทำของฝ่ายบริหารอื่นนอกจากการตัดสินราคาศุลกากรด้วย ประการสุดท้าย Article X:3(b) กล่าวถึงการแก้ไข (correction) และการนำคำสั่งของคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความอิสระไปปฏิบัติในกรณีที่มีการอุทธรณ์ แต่ Article 11 ไม่ได้กล่าวถึงการแก้ไขดังกล่าว

3. กลไกของระบบทบทวนและแก้ไขหรือการอุทธรณ์

ความตกลงแกตต์ Article X:3(b) กำหนดลักษณะของกลไกทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าในรูปแบบของคณะตัดสินหรือกระบวนการทางตุลาการ อนุญาตตุลาการ หรือทางบริหาร ซึ่งมีความเป็นอิสระจากหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย และโครงสร้างการทบทวนอาจมีหลายชั้น Article X:3(b) ไม่ได้กำหนดเฉพาะว่าการทบทวนและแก้ไขโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระเริ่มต้นในชั้นใด การทบทวนดังกล่าวอาจมีขึ้นในการทบทวนชั้นแรก หรือการทบทวนชั้นสุดท้ายของระบบภายในประเทศสมาชิกก็ได้²⁷⁹ Article 11 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุให้ว่าประเทศสมาชิกอาจ (may be) กำหนดสิทธิอุทธรณ์ต่อหน่วยงานบริหารภายในศุลกากร หรือหน่วยงานอิสระก็ได้ แต่สุดท้ายแล้วประเทศสมาชิกต้องกำหนดให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล²⁸⁰

ในแง่กลไกของระบบการทบทวนและแก้ไขหรือการอุทธรณ์ ผู้วิจัยเห็นว่า Article 11 เข้มงวดกว่า Article X:3(b) ประการแรก เนื่องจาก Article 11 กำหนดรูปแบบโดยให้ใช้วิธีการอุทธรณ์โดยผู้นำเข้าหรือผู้มีหน้าที่ชำระค่าอากร ในขณะที่ Article X:3(b) ไม่ได้กล่าวไว้โดยชัดแจ้งให้ใช้รูปแบบอุทธรณ์โดยบุคคลดังกล่าวเท่านั้น ประการที่สอง Article 11 กำหนดว่าอย่างไรก็ตามประเทศสมาชิกต้องบัญญัติสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลในบทบัญญัติของประเทศสมาชิก แต่ Article X:3(b) ไม่ได้กำหนดว่าการทบทวนและแก้ไขการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรจำเป็นต้องมีการทบทวนโดยศาลในที่สุด

²⁷⁹ รายละเอียด โปรดดูหัวข้อ 4.2.3.3

²⁸⁰ Interpretative Notes to Article 11, Annex I, Customs Valuation Agreement. Article 11 provides the importer with the right to appeal against a valuation determination made by the customs administration for the goods being valued. Appeal may first be to a higher level in the customs administration, but the importer shall have the right in the final instance to appeal to the judiciary.

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์และ Article 11 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

ด้านที่เปรียบเทียบ	Article X GATT	Article 11 CVA
1. ขอบเขตเกี่ยวกับลักษณะมาตรการ	การกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร (Administrative action relating to customs matters)	การกำหนดราคาศุลกากร (in regard to determination of customs value)
2. หน้าที่ที่กำหนดแก่ประเทศสมาชิก	กำหนดให้ประเทศสมาชิกดำรงรักษาหรือจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระสำหรับการทบทวนและแก้ไข (Review and correction) คำสั่งของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร โดยไม่ได้กำหนดสิทธิแก่ผู้นำเข้าโดยเฉพาะ - กำหนดเรื่องการมีผลของคำตัดสินกรณีที่มีการอุทธรณ์ไปยังศาลหรือคณะกรรมการที่สูงขึ้นไป	กำหนดให้ประเทศสมาชิกจัดให้มีในเรื่องดังต่อไปนี้ - สิทธิอุทธรณ์โดยปราศจากโทษแก่ผู้นำเข้าหรือบุคคลใดที่ต้องชำระค่าอากรในบทบัญญัติของประเทศสมาชิก - การแจ้งคำตัดสินเกี่ยวกับอุทธรณ์และเหตุผลของคำตัดสินเป็นลายลักษณ์อักษร - สิทธิผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งสิทธิใดๆ ในการอุทธรณ์ต่อไป
3. โครงสร้างของกลไก	- ลักษณะของกลไกทบทวนและแก้ไข คณะตัดสินหรือกระบวนการทางตุลาการ อนุญาโตตุลาการ หรือทางบริหารที่มีความเป็นอิสระจากหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย - ไม่ได้กำหนดเฉพาะว่าเริ่มต้นกระบวนการที่หน่วยงานใด อาจเป็นการทบทวนในชั้นแรก หรือชั้นสุดท้ายก็ได้ และโครงสร้างการทบทวนอาจมีหลายชั้น	หน่วยงานที่เริ่มกระบวนการอาจเป็นคณะตัดสินฝ่ายบริหารหรือองค์กรอิสระ (Administrative or independent body) แต่ในที่สุดแล้วต้องให้สิทธิอุทธรณ์โดยปราศจากโทษต่อเจ้าหน้าที่ตุลาการ

จากการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างความตกลงแกตต์ Article X:3(b) และ ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 11 ผู้วิจัยได้ข้อสรุปว่ามาตรการหนึ่งอาจมี กรณีที่อยู่ใน การพิจารณาทั้ง Article X:3(b) และ Article 11 หรือบทบัญญัติใดบทบัญญัติหนึ่ง เพียงอย่างเดียว กรณีที่อยู่ใน การพิจารณาทั้ง Article X:3(b) และ Article 11 ได้แก่ กรณีที่ประเทศ สมาชิกไม่ให้มีการอุทธรณ์โดยผู้ นำเข้าสำหรับการกำหนดราคาศุลกากรในบทบัญญัติกฎหมาย ของประเทศสมาชิกและในทางปฏิบัติ กรณีที่อยู่ใน การพิจารณาของบทบัญญัติใดบทบัญญัติหนึ่ง เท่านั้น กรณีต้องพิจารณาตาม Article 11 เท่านั้น ได้แก่ กรณีมาตรการที่ร้องเรียนเกี่ยวกับประเทศ สมาชิกไม่แจ้งคำตัดสินอุทธรณ์การประเมินอากร หรือไม่บอกเหตุผลของคำตัดสิน หรือไม่แจ้งเป็น ลายลักษณ์อักษร หรือไม่แจ้งสิทธิอุทธรณ์ต่อไป (ถ้าหากมี) กรณีที่ต้องพิจารณาตาม Article X:3(b) เท่านั้น เช่น กรณีมาตรการที่ร้องเรียนเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรอื่นนอกจากคำตัดสินอุทธรณ์ การประเมินอากร กรณีร้องเรียนเกี่ยวกับการแก้ไข (correction) หรือกรณีที่มีการร้องเรียนเกี่ยวกับ คำตัดสินประเมินราคาศุลกากรเนื่องจากการไม่มีระบบทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ซึ่ง ไม่ได้ระบุไว้ใน Article 11 เป็นต้น

2. 2 การปรับใช้บทบัญญัติที่เป็น lex specialis ของบทบัญญัติในความตกลง แกตต์

หลักการ lex specialis เป็นหลักการทั่วไปของกฎหมาย คณะทำงานกฎหมาย ระหว่างประเทศ (ILC) ให้คำจำกัดความ lex specialis ว่าเป็นเทคนิคในการตีความที่เป็นที่ยอมรับ โดยทั่วไปและทางออกกรณีมีข้อขัดแย้งในกฎหมายระหว่างประเทศ โดยเมื่อมีบรรทัดฐานตั้งแต่ สองบรรทัดฐานขึ้นไปใช้กับเรื่องเดียวกัน บรรทัดฐานที่เฉพาะเจาะจงกว่าควรนำมาใช้ก่อน²⁸¹

หลัก lex specialis มีอยู่ในความตกลงขององค์การการค้าโลก General Interpretative Note to Annex 1A ของความตกลงขององค์การการค้าโลกมีความว่า “กรณีที่มี การขัดแย้งระหว่างบทบัญญัติของความตกลงทั่วไปว่าด้วยศุลกากรและการค้าปี 1994 และ บทบัญญัติหนึ่งของความตกลงอื่นของความตกลงขององค์การการค้าโลก ให้บทบัญญัติอื่นดังกล่าว อยู่เหนือกว่าในส่วนที่ขัดแย้งกัน”²⁸² General Interpretative Note to Annex 1A กล่าวถึง

²⁸¹ United Nations, Report of International Law Commission, fifty -eighth session, 2006

²⁸² In the event of conflict between a provision of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 and a provision of another agreement in Annex 1A to the Agreement Establishing the World Trade Organization (referred to in the agreements in Annex 1A as the "WTO Agreement"), the provision of the other agreement shall prevail to the extent of the conflict.

ความสัมพันธ์กรณีที่บทบัญญัติในความตกลงแกตต์และบทบัญญัติในความตกลงพหุภาคีอื่น ๆ เกี่ยวกับการค้าสินค้า เช่น ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุน ความตกลงว่าด้วยการทุ่มตลาด นำมาใช้กับเรื่องเดียวกันและบทบัญญัติดังกล่าวขัดแย้งกัน ในกรณีดังกล่าว General Interpretative Note to Annex 1A ของความตกลงขององค์การการค้าโลกให้บทบัญญัติในความตกลงพหุภาคีอื่นเกี่ยวกับการค้าสินค้าอยู่เหนือความตกลงแกตต์

นักวิชาการบางท่าน เช่น Bossche ให้ความเห็นว่าคุณตกลงแกตต์และบทบัญญัติของความตกลงพหุภาคีอื่นเกี่ยวกับการค้าสินค้าไม่ได้เป็นการยกเว้นซึ่งกันและกัน หรือนำมาใช้ด้วยกันไม่ได้ (mutual exclusivity) ความสัมพันธ์ระหว่างความตกลงแกตต์และความตกลงพหุภาคีอื่นเกี่ยวกับการค้าสินค้า กรณีที่มีความขัดแย้งระหว่างบทบัญญัติของความตกลงแกตต์และบทบัญญัติของความตกลงพหุภาคีอื่นเกี่ยวกับการค้าสินค้าให้นำบทบัญญัติอย่างหลังมาใช้ ในส่วนที่ขัดแย้งดังกล่าว²⁸³ กรณีดังกล่าวเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์เรื่องลำดับการปรับใช้กรณีที่บทบัญญัติในความตกลงแกตต์และความตกลงพหุภาคีอื่นเกี่ยวกับการค้าสินค้าบัญญัติขัดแย้งกันดังต่อไปนี้

กรณีที่มีความขัดแย้งระหว่างความตกลงแกตต์และความตกลง TBT คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใน คดี EC-Asbestos วินิจฉัยว่า ในกรณีที่ความตกลงแกตต์และความตกลง TBT สามารถนำมาใช้กับมาตรการหนึ่ง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องตรวจสอบก่อนว่ามาตรการที่เป็นประเด็นดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลง TBT หรือไม่ เนื่องจากความตกลงนี้ใช้กับอุปสรรคเทคนิคเกี่ยวกับการค้าโดยเฉพาะและในรายละเอียด อย่างไรก็ตาม หากคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพบว่ามาตรการดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลง TBT คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องตรวจสอบต่อไปว่ามาตรการนั้นสอดคล้องกับความตกลงแกตต์ปี 1994 ด้วยหรือไม่

คำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในคดี EC-Sardines วินิจฉัยเช่นเดียวกัน องค์การอุทธรณ์เสนอแนะว่ากรณีที่ความตกลงสองความตกลงสามารถนำมาใช้กับกรณีเดียวกัน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยปกติแล้วควรพิจารณาบทบัญญัติที่เฉพาะเจาะจงก่อนความตกลงที่บัญญัติไว้โดยทั่วไปกว่า ความตกลง TBT ใช้กับเรื่องที่เจาะจงและมีรายละเอียดกว่าเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ทางเทคนิค (technical regulation) ตามแนวทางดังกล่าวแสดงว่าหากระเบียบ

²⁸³ Peter Van den Bossche, *The Law and the Policy of the World Trade Organization: Text Cases and Materials*, 2nd ed. (Cambridge: Cambridge University Press, 2008), p. 816.

ของสหภาพยุโรปเป็นระเบียบทางเทคนิค การวิเคราะห์ภายใต้ความตกลง TBT จะนำมาใช้ก่อน การตรวจสอบตามความตกลงแอกต์ การปรับใช้เป็นไปตามลำดับต่อไปนี้ คือ Article 2.4 Article 2.2 Article 2.1 ของความตกลง TBT และ Article X:3(a) ของความตกลงแอกต์

กรณีที่มีความขัดแย้งระหว่างความตกลงแอกต์และความตกลง SPS ใน คดี US-Poultry คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวถึงแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับลำดับการวิเคราะห์ คำร้อง โดยต้องพิจารณาก่อนว่ามาตรการที่เป็นประเด็นเป็นเป็นมาตรการ SPS ซึ่งเป็นกฎหมาย เฉพาะและต้องนำมาพิจารณาก่อนหรือไม่

กรณีที่มีความขัดแย้งระหว่างความตกลงแอกต์และความตกลงว่าด้วยการให้สิทธิ (Licensing agreement) ในคดี EC-Bananas III องค์การอุทธรณ์วินิจฉัยว่า องค์การอุทธรณ์เห็นว่า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทควรใช้ความตกลงว่าด้วยการให้สิทธิก่อน เนื่องจากความตกลง ดังกล่าวใช้กับเรื่องการบริหารจัดการกระบวนการอนุญาตให้นำเข้าโดยเฉพาะและในรายละเอียด หากคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ทำเช่นนั้นแล้ว กรณีไม่มีความจำเป็นที่จะกล่าวถึงความไม่ สอดคล้องที่กล่าวอ้างในประเด็นตาม Article X:3(a) ของความตกลงแอกต์อีก²⁸⁴

สำหรับกรณีที่มีความขัดแย้งระหว่างความตกลงว่าด้วยการประเมินราคา ศุลกากรและบทบัญญัติในความตกลงแอกต์ซึ่งนำมาใช้ในเรื่องเดียวกัน กรณีดังกล่าวยังไม่เคยมี การตรวจสอบในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ แต่จาก

²⁸⁴ ในคดี EC-Bananas III องค์การอุทธรณ์วินิจฉัยลำดับการปรับใช้ความตกลงแอกต์ Article X:3(a) และ Article 1.3 ของความตกลงว่าด้วยการให้สิทธิ (Licensing Agreement) ซึ่งบทบัญญัติทั้งสองนำมาใช้กับกระบวนการ อนุญาตให้นำเข้าของสหภาพยุโรปซึ่งเป็นประเด็น เมื่อเปรียบเทียบภาษาที่ใช้ใน Article 1.3 ของความตกลงว่าด้วยการให้ สิทธิและ Article X:3(a) ของความตกลงแอกต์ 1994 แล้ว องค์การอุทธรณ์สังเกตว่าบทบัญญัติทั้งสองมีความแตกต่างกัน โดย Article 1.3 ของความตกลงว่าด้วยการให้สิทธิระบุว่า "neutral in application and administered in a fair and equitable manner" ส่วน Article X:3(a) ระบุว่า "administer in a uniform, impartial and reasonable manner" มีความหมายที่สลับ สับเปลี่ยนกันได้ ซึ่งไม่ได้มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ และครอบคลุมขอบเขตเรื่องเดียวกัน แม้ว่า Article X:3(a) ของ ความตกลงแอกต์และ Article 1.3 จะนำมาใช้เช่นเดียวกัน แต่องค์การอุทธรณ์เห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทควรใช้ ความตกลงว่าด้วยการให้สิทธิก่อน เนื่องจากความตกลงดังกล่าวใช้กับเรื่องการบริหารจัดการกระบวนการอนุญาตให้นำเข้า โดยเฉพาะและในรายละเอียด หากคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ทำเช่นนั้นแล้ว กรณีไม่มีความจำเป็นที่จะกล่าวถึงความ ไม่สอดคล้องที่กล่าวอ้างในประเด็นตาม Article X:3(a) ของความตกลงแอกต์อีก

General Interpretative Note to Annex 1A ของความตกลงขององค์การการค้าโลกแสดงว่าความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรอยู่เหนือกว่าในส่วนที่มีความขัดแย้งกัน²⁸⁵

จากแนวคำวินิจฉัยดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า กรณีจะมีการพิจารณาตามหลัก *lex specialis* ต่อเมื่อมีบทบัญญัติในความตกลงแกตต์และความตกลงพหุภาคีของความตกลงขององค์การการค้าโลกนำมาใช้ในเรื่องเดียวกัน และความตกลงทั้งสองบัญญัติขัดแย้งกัน ซึ่งต้องพิจารณาว่าบทบัญญัติในความตกลงพหุภาคีอื่นนั้นเป็น *lex specialis* หรือไม่ กล่าวคือ บทบัญญัติดังกล่าวระบุไว้เฉพาะเจาะจงกว่าหรือในรายละเอียดกว่าหรือไม่ หากเป็นเช่นนั้นแล้ว คณะตัดสินต้องพิจารณาตามบทบัญญัติที่เป็น *lex specialis* ก่อน²⁸⁶

ในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ว่า Article X:3(b) และ Article 11.1 ไม่จำเป็นต้องกล่าวถึงเรื่องเดียวกัน เนื่องจากขอบเขตการนำ Article X:3(b) และ Article 11.1 ไปใช้ไม่ได้เหมือนกันทั้งหมดโดยมีบางกรณีที่ใช้ทั้งสองบทบัญญัติ และมีบางกรณีที่ใช้เพียงบทบัญญัติใดบทบัญญัติหนึ่ง เนื่องจากกรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยเป็นการกระทำฝ่ายบริหารที่แยกต่างหากจากการประเมินราคาศุลกากร คำสั่งวางประกันจึงไม่อยู่ในขอบเขต “a determination of customs value” ตาม Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร แต่อยู่ในขอบเขตของ “administrative action relating to customs matters” ภายใต้ Article X:3(b)²⁸⁷ ผู้วิจัยจึงเห็นว่ากรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรที่เป็นประเด็นในคดีไม่ใช่กรณีที่บทบัญญัติทั้งในความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรนำมาใช้ด้วยกัน กรณีจึงไม่มีความขัดแย้งระหว่างสองบทบัญญัติและต้องใช้บทบัญญัติตามความตกลงขององค์การการค้าโลกอื่นนอกจากความตกลงแกตต์ตาม General Interpretative Note to Annex 1A และไม่ต้องนำหลักการ *lex specialis* มาใช้ ทำนองเดียวกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์วินิจฉัยว่า ไทยไม่ได้โต้แย้งว่ามีข้อขัดแย้งระหว่าง Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์และ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงไม่เห็นว่าจะต้องนำ

²⁸⁵ Sheri Rosenow and Brian J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement* (Cambridge: Cambridge University Press, 2010), p. 25.

²⁸⁶ คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่ได้อ้างถึงหลักการตาม General Interpretative Note to Annex A

²⁸⁷ รายละเอียดโปรดดูหัวข้อ 4.2.3.5

หลักการตีความตาม Annex 1A มาใช้กับกรณี Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์และ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร²⁸⁸

4.2.3.6 การตีความ “prompt review” ตาม Article X:3(b)

ในประเด็นตามความตกลงแกตต์ Article X:3(b) ฟิฟิลิปปินส์กล่าวอ้างว่าไทยไม่มีระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าในการทบทวนการประเมินอากรและการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article X:3(b) ประเด็นที่สำคัญในการพิจารณาความสอดคล้องตาม Article X:3(b) คือการตีความคำว่า “prompt review” และการปรับการตีความดังกล่าวในข้อเท็จจริงกรณีมาตรการของไทยซึ่งเป็นประเด็นในคดี บุหรี่ปนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดในหัวข้อ 4.2.3.7 และ 4.2.3.8 ต่อไป

ผู้วิจัยเห็นว่า การตีความคำว่า “prompt review” มีความสำคัญเนื่องจากไม่มีถ้อยคำใดใน Article X:3(b) ส่วนหนึ่งส่วนใดในความตกลงแกตต์ หรือ General Interpretative Note ที่ให้คำจำกัดความที่ชัดเจนหรือเกณฑ์ในการพิจารณา “prompt review” ตาม Article X:3(b) นอกจากนี้ แนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทคดีก่อนๆ ในประเด็นดังกล่าวมีเพียงคำวินิจฉัยในคดี EC-Selected Customs Matters ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้วางหลักเกณฑ์โดยทั่วไปในการพิจารณา “prompt review” ไว้ นอกจากการตีความเพื่อใช้ในการพิจารณาข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าว ในการตีความ “prompt review” ผู้วิจัยจะศึกษาจากความหมายโดยทั่วไป บริบท หลักการ วัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของ Article X:3(b) และความสัมพันธ์กับ paragraph 3(a) ดังต่อไปนี้

เมื่อพิจารณาจากความหมายตามพจนานุกรม คำว่า “prompt” มีความหมายว่า รวดเร็ว ทำโดยไม่ล่าช้า เมื่อเป็นคำขยายของคำว่า “review” ซึ่งมีแปลว่าการทบทวน “prompt review” จึงหมายถึงการทบทวนโดยไม่ล่าช้า เนื่องจากคำว่า “prompt review” ตามด้วยคำว่า “and correction” ซึ่งแปลว่า “และการแก้ไข” ผู้วิจัยเห็นว่า การทบทวนและการแก้ไขต้องมีความสัมพันธ์กันและเป็นผลต่อเนื่องมาจากการทบทวน และในกรณีที่ต้องมีการแก้ไข การแก้ไข (correction) ดังกล่าวต้องทำโดยไม่ล่าช้าด้วย จากความหมายของคำว่า “prompt” ซึ่งแสดงถึงนัย

²⁸⁸ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1051.

ด้านระยะเวลา ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการพิจารณาทบทวนโดยไม่ล่าช้า “prompt review” จึงต้องพิจารณาจากระยะเวลาที่ใช้ในกระบวนการทบทวนเป็นสำคัญ

เมื่อพิจารณาจากหลักการของ Article X:3(b) ซึ่งเป็นเรื่องหลักศุนิติกะบวน (due process) และเป็นการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำของระบบการทบทวนและแก้ไขของประเทศสมาชิก “prompt review” จึงเป็นการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำเรื่องความไม่ล่าช้าของกระบวนการทบทวนในประเทศสมาชิก อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่า Article X:3(b) ไม่ได้ให้ความชัดเจนเกี่ยวกับเกณฑ์ในการพิจารณาว่าอย่างไรจึงเป็น “prompt review” เมื่อพิจารณาจากเจตนารมณ์ของ Article X:3(b) ซึ่งต้องการให้การกระทำของฝ่ายบริหารที่มีผลกระทบต่อผู้นำเข้าได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินที่มีความเป็นอิสระโดยไม่ล่าช้าและมีการแก้ไขการกระทำของฝ่ายบริหารหากมีกรณีต้องแก้ไข เหตุผลสำคัญของการบัญญัติ Article X:3(b) จึงอยู่ที่การกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรมีผลกระทบต่อผู้นำเข้า และการกระทำดังกล่าวควรได้รับการทบทวนโดยไม่ล่าช้ามิเช่นนั้นแล้วจะเป็นการสร้างอุปสรรคทางการค้าในการค้าเสรี การพิจารณา “prompt review” จึงต้องเป็นไปเพื่อเหตุผลดังกล่าว และสิ่งที่ต้องนำมาพิจารณาประการหนึ่งคือระยะเวลาตั้งแต่มีการกระทำของฝ่ายบริหาร เช่น คำสั่งอันมีผลกระทบต่อผู้นำเข้าจนกระทั่ง การกระทำของฝ่ายบริหารได้รับการทบทวนอย่างเสร็จสิ้นโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความอิสระ

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากความแตกต่างระหว่าง Article X:3(b) และ Article X:3(a) เนื่องจาก Article X:3(b) เป็นการกำหนดหน้าที่ประเทศสมาชิกให้มีระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระภายในประเทศสมาชิก ความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(b) จึงเกิดจากความไม่มีอยู่ของระบบที่มีลักษณะดังกล่าว การตรวจสอบ “prompt review” ตาม Article X:3(b) จึงต้องเป็นการตรวจสอบเชิงโครงสร้างของระบบการทบทวนและแก้ไขว่าประเทศสมาชิกมีระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินซึ่งมีความอิสระหรือไม่ โดยมีใช้การตรวจสอบว่าการบริหารจัดการตามความเป็นจริงของประเทศสมาชิกล่าช้าหรือไม่ซึ่งกรณีดังกล่าวอยู่ในขอบเขตของ Article X:3(a) การตรวจสอบความล่าช้าของการทบทวนภายใต้ Article X:3(b) จึงพิจารณาได้จากโครงสร้างเชิงระบบของประเทศสมาชิกตามบทบัญญัติกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มองไม่เห็นได้จากโครงสร้างตามบทบัญญัติกฎหมายของประเทศสมาชิก โครงสร้างการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกอาจแสดงให้เห็น

ระบบการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารภายในประเทศสมาชิกได้²⁸⁹ จากนัยดังกล่าว การตรวจสอบความไม่สอดคล้องตาม Article X:3(b) จึงไม่สามารถทำได้จากการพิจารณาอุทธรณ์เพียงกรณีใดกรณีหนึ่งเฉพาะเจาะจง เนื่องจากตัวอย่างที่เฉพาะเจาะจงดังกล่าวไม่สามารถแสดงให้เห็นโครงสร้างการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกได้ในทุกกรณี²⁹⁰

ดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงสรุปว่าการพิจารณา “prompt review” ต้องพิจารณาจากระยะเวลาที่ใช้ในกระบวนการทบทวนเป็นสำคัญ โดยเป็นระยะเวลาตั้งแต่ที่มีการกระทำของฝ่ายบริหารอันมีผลกระทบต่อเอกชนจนกระทั่งการกระทำของฝ่ายบริหารได้รับการทบทวนอย่างเสร็จสิ้นโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความอิสระ ระยะเวลาดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากโครงสร้างเชิงระบบของประเทศสมาชิกตามบทบัญญัติกฎหมายหรือโครงสร้างการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกซึ่งอาจแสดงให้เห็นระบบการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารภายในประเทศสมาชิกได้

ปัญหาต่อไปที่ต้องพิจารณาคือการชี้วัดความล่าช้าของระบบการทบทวนและแก้ไขภายในประเทศสมาชิกจะอ้างอิงจากสิ่งใด เนื่องจากความหมายของคำว่า “prompt” ซึ่งมีความหมายเดียวกับ “without delay” แปลว่า ความไม่ล่าช้า ย่อมแสดงในตนเองว่าเป็นการเปรียบเทียบกับระยะเวลาอ้างอิงหนึ่ง คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี EC-Selected Customs Matters ไม่ได้กล่าวโดยชัดเจนในประเด็นดังกล่าว เช่นเดียวกับถ้อยคำใน Article X:3(b) ซึ่งไม่มีการกำหนดระยะเวลาที่ตายตัวหรือเกณฑ์ในการพิจารณาว่าอย่างไรจึงเป็น “prompt review” ผู้วิจัยเห็นว่าการจงใจละเว้นการจำกัดความคำว่า “prompt review” แสดงถึงความตั้งใจของผู้ร่างบทบัญญัติดังกล่าวให้มีการตีความอย่างยืดหยุ่นเมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไป และความเหมาะสมและความจำเป็นในบริบทของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศควรนำมาพิจารณาประกอบด้วย²⁹¹ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลสำคัญของ

²⁸⁹ ผู้วิจัยกล่าวถึงวิธีการตรวจสอบตาม Article X:3(b) แต่ไม่ได้แสดงเป็นนัยว่า Article X:3(b) กำหนดหน้าที่ของประเทศสมาชิกให้ต้องบัญญัติในกฎหมายของประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งอิสระด้วย การตีความดังกล่าวย่อมชัดเจนว่าเป็นการเกินเลยจากถ้อยคำใน Article X:3(b)

²⁹⁰ ผู้วิจัยเห็นว่าตัวอย่างเฉพาะเจาะจงในหลายๆ ตัวอย่างอาจแสดงให้เห็นแนวปฏิบัติซึ่งเป็นโครงสร้างระบบการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกได้

²⁹¹ ตัวอย่างเช่น ความสามารถของหน่วยงานที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสมาชิก และโครงสร้างการอุทธรณ์ภายในประเทศสมาชิกซึ่งแตกต่างกันออกไป บางประเทศสมาชิกอาจกำหนดให้มีการอุทธรณ์ต่อกระบวนการภายในฝ่ายบริหารก่อนอุทธรณ์ยังคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระ การพิจารณา “prompt review” ในกรณีดังกล่าวจึงต้องแตกต่างไปจากการพิจารณากรณีที่ประเทศสมาชิกไม่มีกระบวนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายบริหารแต่ให้อุทธรณ์

Article X:3(b) ซึ่งต้องการให้ความเสียหายของผู้นำเข้าจากการกระทำของฝ่ายบริหารได้รับการเยียวยาและแก้ไขโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความอิสระโดยไม่ล่าช้าตามหลักศุภนิติกระบวนการ (due process) และเพื่อไม่ให้เป็นการอุปสรรคต่อการค้าเสรี ระยะเวลาที่ใช้ในการทบทวนและแก้ไขต้องไม่มากจนทำให้การมีอยู่ของกระบวนการทบทวนดังกล่าวไม่เป็นประโยชน์เพราะสิทธิของเอกชนหรือผู้นำเข้าที่เสียหายจากการกระทำของฝ่ายบริหารไม่ได้รับการทบทวนและแก้ไขในเวลาที่เหมาะสม ผู้วิจัยจึงเห็นว่า การได้สัดส่วนของความเสียหายหรือผลกระทบต่อผู้นำเข้าเมื่อคำนึงถึงระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาทบทวนและแก้ไขจึงควรเป็นประเด็นที่นำมาพิจารณา “prompt review” ตาม Article X:3(b) ด้วย นอกจากนี้ การพิจารณา “prompt review” กรณีที่ระบบการทบทวนภายในประเทศสมาชิกมีหลายชั้น เช่น การทบทวนโดยกระบวนการภายในของฝ่ายบริหารก่อนการทบทวนภายในโดยศาล ความล่าช้าของการทบทวนดังกล่าวต้องพิจารณาจากความล่าช้าโดยรวมของระบบการทบทวนจนถึงการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระภายในประเทศสมาชิก โดยความล่าช้าในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงความล่าช้าโดยรวมของระบบก็ได้

โดยสรุปแล้ว ผู้วิจัยจึงเห็นว่าเกณฑ์การพิจารณา “prompt review” ตามความตกลงแกตต์ Article X:3(b) มีการพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไปโดยคำนึงถึงความเหมาะสมและความจำเป็นในบริบทของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ และการได้สัดส่วนของความเสียหายหรือผลกระทบต่อผู้นำเข้าเมื่อคำนึงถึงระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาทบทวนและแก้ไขด้วย

4.2.3.7 ความสอดคล้องของการทบทวนการประเมินอากรของไทยกับ Article X:3(b)

ในคดีผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์ เรื่องการพิจารณาความสอดคล้องของการอุทธรณ์การประเมินอากรของไทยกับ Article X:3(b) คู่กรณีโต้แย้งกันใน 2 ประเด็นสำคัญ คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะตัดสินที่อิสระ หรือ “independent tribunal” ตามความหมายของ Article X:3(b) หรือไม่ และระยะเวลาที่ใช้ในขั้นตอนของคณะตัดสินที่ไม่มีความอิสระต้องนำมารวมพิจารณา “prompt review” ตามเงื่อนไข Article X:3(b) ด้วยหรือไม่

ต่อคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระได้โดยตรง และจะนำเอาระยะเวลาที่จะถือเป็น “prompt” ในกรณีที่มีกระบวนการภายในมาเปรียบเทียบกับกรณีที่ไม่มีการทบทวนภายในไม่ได้ เป็นต้น

ในการพิจารณาประเด็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะตัดสินที่อิสระ “independent tribunal” ตามความหมายของ Article X:3(b) หรือไม่ ผู้วิจัยจะศึกษา ลักษณะของ “independent tribunals” ในเรื่องดังต่อไปนี้ 1. วัตถุประสงค์และโครงสร้าง 2. ขั้นตอนการพิจารณา 3. อำนาจและหน้าที่ และ 4. ผลของคำตัดสิน

1. วัตถุประสงค์และโครงสร้าง

Article X:3(b) เป็นเรื่องหลักศุนิติกะบวน (due process) โดยกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำของระบบการทบทวนและแก้ไขของประเทศสมาชิก²⁹² จากหลักการนี้แสดงว่า วัตถุประสงค์ของการทบทวนตาม Article X:3(b) มีเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ค้ารายหนึ่งซึ่งได้รับผลกระทบจากคำสั่งของหน่วยงานฝ่ายบริหารสามารถที่จะให้คำสั่งซึ่งมีผลกระทบดังกล่าวได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่เป็นอิสระจากหน่วยงานที่มีคำสั่งนั้น²⁹³ วัตถุประสงค์ของคณะตัดสินที่มีความอิสระ (independent tribunal) จึงต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ Article X:3(b) ส่วนหนึ่งของ Article X:3(b) ซึ่งระบุว่า “shall maintain or institute... for the purpose, *inter alia*, of the prompt review and correction of administrative action relating to customs matters.” แสดงให้เห็นว่าคณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) อาจมีวัตถุประสงค์ได้หลายอย่าง และในบรรดาวัตถุประสงค์เหล่านั้นคือการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าในการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร นอกจากนี้ จากบทบัญญัติใน Article X:3(c) แสดงให้เห็นว่ากระบวนการทบทวนต้องมีเพื่อการทบทวนอย่างภาวะวิสัยและมีความเป็นกลางในการกระทำของฝ่ายบริหารเป็นอย่างน้อย²⁹⁴

ในเรื่ององค์ประกอบของคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระ Article X:3(b) ไม่ได้มีเงื่อนไขเกี่ยวกับโครงสร้างเชิงองค์กรของกลไกการทบทวนนอกจากเงื่อนไขว่าการทบทวนดังกล่าว

²⁹² Appellate Body Report, US-Shrimp, para. 183.

²⁹³ Panel Report, EC-Selected Customs Matters, para. 7.536.

²⁹⁴ Article X:3(c) of the GATT, “The provisions of subparagraph (b) of this paragraph shall not require the elimination or substitution of procedures in force in the territory of a contracting party on the date of this Agreement which in fact provide for an objective and impartial review of administrative action even though such procedures are not fully or formally independent of the agencies entrusted with administrative enforcement.” See also, Petros C. Mavroidis, *Trade in Goods: The GATT and the Other Agreements Regulating Trade in Goods*, 2007. p. 445. และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี EC-selected customs matters ให้ความสำคัญแก่เงื่อนไขเรื่องความเป็นกลางของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (impartiality) (para. 7.519)

ต้องกระทำโดยคณะตัดสินทางตุลาการ (judicial tribunal) อนุญาโตตุลาการ (arbitral) หรือคณะตัดสินทางฝ่ายบริหาร (administrative tribunal)²⁹⁵ ดังนั้น คณะตัดสินอาจอยู่ในรูปแบบดังกล่าว รูปแบบใดรูปแบบหนึ่งก็ได้ ถ้อยคำใน Article X:3(b) ไม่ได้ระบุไว้โดยชัดแจ้งหรือแสดงนัยโดยปริยายเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะตัดสินหรือองค์กระอิสระเกี่ยวกับคุณสมบัติบุคคลในคณะตัดสิน หรือจำนวนบุคคลในคณะตัดสิน แต่จากคำว่า “tribunals” แสดงให้เห็นว่าการทบทวนและแก้ไขต้องทำในรูปของคณะตัดสินซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยบุคคลมากกว่า 1 คนในคณะตัดสินดังกล่าว และเนื่องจากคำดังกล่าวอยู่ในรูปพหูพจน์แสดงว่าคณะตัดสินดังกล่าวอาจมีได้หลายคณะตัดสิน อย่างไรก็ตาม ถ้อยคำใน Article X:3(b) ระบุว่าคณะตัดสินดังกล่าวต้องเป็นอิสระจากหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับใช้ของฝ่ายบริหาร (independent of the agencies entrusted with administrative enforcement)²⁹⁶ ผู้วิจัยเห็นว่า Article X:3(b) ไม่ได้ระบุโดยชัดแจ้งว่าความอิสระดังกล่าวหมายถึงความอิสระในด้านใดบ้าง ความหมายตามพจนานุกรมของคำว่า “independent” หมายถึง ซึ่งไม่ขึ้นอยู่กับเนื่องจากไม่อยู่ภายใต้การควบคุมโดยผู้อื่น²⁹⁷ เมื่อพิจารณาประกอบกับวัตถุประสงค์ซึ่งต้องการให้คณะตัดสินดังกล่าวมีความอิสระเพื่อให้การทบทวนและแก้ไขกฎหมายเป็นไปโดยถูกต้องและเป็นธรรมตามหลักสุภณัติกระบวนการ (due process) ความอิสระตาม Article X:3(b) อย่างน้อยที่สุดควรหมายถึงการปราศจากการควบคุมหรืออิทธิพลใดๆ จากหน่วยงานบังคับใช้ของฝ่ายบริหารซึ่งคำสั่งของหน่วยงานดังกล่าวต้องมีการทบทวนโดยคณะตัดสิน²⁹⁸ และการบัญญัติ Article X:3(c) ของความตกลงแกตต์แสดงให้เห็นว่าความอิสระของคณะตัดสินหรือกระบวนการตาม Article X:3(b) ต้องมีอยู่อย่างเต็มที่และตามรูปแบบ (fully and formally independent)²⁹⁹ ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าองค์ประกอบของบุคคลใน

²⁹⁵ Panel Report on EC-selected customs matters, paras. 7.552.

²⁹⁶ “...Such tribunals or procedures shall be independent of the agencies entrusted with administrative enforcement and their decisions shall be implemented by, and shall govern the practice of, such agencies unless an appeal is lodged with a court or tribunal of superior jurisdiction within the time prescribed for appeals to be lodged by importers; ...”

²⁹⁷ not dependent as not subject to control by others (*Merriam-Webster Dictionary*).

²⁹⁸ การตีความคำว่า “independent” ดังกล่าวสอดคล้องกับการตีความของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่นำเข้าจากฟิลิปปินส์ (Panel report on Thailand-Cigarettes, para. 7.1006.)

²⁹⁹ Article X:3(c) เป็นบทบัญญัติที่ขยาย Article X:3(b) โดยระบุกรณีทีกระบวนการในประเทศสมาชิกมีผลบังคับใช้ก่อนการลงนามตามความตกลงแกตต์ Article X:3(b) ไม่ได้ให้ยกเลิกหรือแทนที่กระบวนการดังกล่าวให้การทบทวนอย่างภาวะวิสัยและเป็นกลางตามความจริง แม้ว่ากระบวนการดังกล่าวจะไม่ได้อิสระอย่างเต็มที่หรือตามรูปแบบ (fully and formally independent) จากหน่วยงานบังคับใช้ฝ่ายบริหาร นัยดังกล่าวแสดงว่า Article X:3(b) กำหนดให้การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าต้องทำโดยกระบวนการที่อิสระอย่างเต็มที่และเต็มรูปแบบ (fully and formally independent)

คณะตัดสินซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลกระทบต่อหลักศุนิติกระบวนในการทบทวนไม่ควรจะมีการควบคุมหรือได้รับอิทธิพลได้จากหน่วยงานบังคับใช้ของฝ่ายบริหารซึ่งมีคำสั่งที่ต้องทบทวนดังกล่าว

2. ขั้นตอนการพิจารณา

ถ้อยคำของ Article X:3(b) ไม่ได้ระบุว่า การทบทวนและแก้ไขของคณะตัดสินต้องอยู่ในขั้นตอนการพิจารณาใด เป็นต้นว่า ขั้นตอนการพิจารณาแรก หรือขั้นตอนการพิจารณาสุดท้าย อย่างไรก็ตาม จากประโยคที่ว่า “their decisions shall be implemented by, and shall govern the practice of, such agencies unless an appeal is lodged with a court or tribunal of superior jurisdiction within the time prescribed for appeals to be lodged by importers...” แสดงว่ากรณีอาจมีการอุทธรณ์คำตัดสินไปยังศาลหรือคณะตัดสินซึ่งมีเขตอำนาจสูงกว่าโดยผู้นำเข้าก็ได้ คณะตัดสินที่อิสระดังกล่าวไม่จำเป็นต้องทบทวนเป็นขั้นสุดท้าย แต่อาจเป็นการทบทวนในขั้นแรกหรือขั้นอื่นๆก็ได้³⁰⁰ นอกจากนี้ คำว่า “tribunal and procedures” อยู่ในรูปพหูพจน์ แสดงโดยชัดแจ้งว่า Article X:3(b) กล่าวถึงความเป็นไปได้ที่อาจมีคณะตัดสินหรือกระบวนกรหลายชั้นในประเทศสมาชิกสำหรับการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหาร³⁰¹

3. อำนาจและหน้าที่

เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของความตกลงแกตต์ Article X:3(b) คณะตัดสินที่มีความอิสระดังกล่าวต้องมีอำนาจและหน้าที่ในการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารของหน่วยงานทางบริหารหนึ่งๆ ตลอดจนมีคำตัดสินเกี่ยวกับการกระทำดังกล่าวและให้แก้ไข (correction) ในกรณีที่มีการกระทำของฝ่ายบริหารต้องมีการแก้ไขซึ่งอยู่ในรูปแบบของคำตัดสินของคณะตัดสิน ผู้วิจัยเห็นว่าอำนาจและหน้าที่ของคณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องครอบคลุมถึงการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารในทุกหน่วยงาน โดยคณะตัดสินอาจมีอำนาจและหน้าที่ทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารเพียงบางหน่วยงานโดยเฉพาะก็ได้³⁰² นอกจากนี้ คณะตัดสินดังกล่าวต้องสามารถทำหน้าที่ทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารได้อย่างอิสระอย่างเต็มที่

³⁰⁰ Panel Report, EC-Selected Customs Matters, paras. 7.521-7.522. คณะตัดสินซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าบทบัญญัตินี้เกี่ยวข้องกับการทบทวนในขั้นแรก และเห็นว่าอย่างน้อย ถ้อยคำดังกล่าวยืนยันว่าการทบทวนดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเป็นการทบทวนในขั้นสุดท้าย

³⁰¹ Ibid.

³⁰² Appellate Body Report, EC-Selected Customs Matters, Para. 298.

และตามรูปแบบ (fully and formally) ผู้วิจัยจึงเห็นว่าคณะตัดสินดังกล่าวควรมีบทบาทบัญญัติที่รับรองให้การทำหน้าที่ทบทวนเป็นไปได้อย่างอิสระ เช่น กระบวนการทบทวนของคณะตัดสิน และหน่วยงานที่กำกับดูแล ซึ่งต้องมีความอิสระจากหน่วยงานฝ่ายบริหารที่ทำการตรวจสอบ เป็นต้น

4. ผลของคำตัดสิน

คำสั่งของคณะตัดสินต้องมีผลให้หน่วยงานฝ่ายบริหารซึ่งการกระทำของหน่วยงานดังกล่าวมีการทบทวนโดยคณะตัดสินต้องนำไปปฏิบัติตามและกำกับแนวปฏิบัติของหน่วยงานดังกล่าว³⁰³ คำว่า “govern” ใน Article X:3(b) แสดงให้เห็นว่าคำตัดสินของคณะตัดสินทางตุลาการ อนุญาโตตุลาการหรือบริหารต้องมีผลผูกพัน (binding effect) และเมื่ออ่านประกอบกับคำว่า “practice” แสดงให้เห็นนัยเกี่ยวกับผลผูกพันที่มีไปข้างหน้า (prospective notion) เช่น ผลผูกพันต้องมีผลเกี่ยวกับคำสั่งในกรณีเฉพาะซึ่งมีการทบทวนนั้น และเหตุการณ์ที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันซึ่งอาจเกิดขึ้นในอนาคตเกี่ยวกับประเด็นกฎหมายที่เหมือนกัน³⁰⁴ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มีการอุทธรณ์ต่อศาลหรือคณะตัดสินที่มีเขตอำนาจสูงกว่าภายในระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการอุทธรณ์โดยผู้นำเข้า Article X:3(b) ระบุว่าคำตัดสินของคณะตัดสินยังไม่ต้องนำไปปฏิบัติตามและกำกับแนวปฏิบัติของหน่วยงานฝ่ายบริหารดังกล่าว นอกจากนี้ คำตัดสินของคณะตัดสินที่มีความอิสระตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องเป็นที่สุดท้าย เนื่องจาก Article X:3(b) เปิดช่องให้ในกรณีที่ประเทศสมาชิกอาจให้โอกาสผู้นำเข้าอุทธรณ์คำตัดสินได้ยังศาลหรือคณะตัดสินที่สูงกว่า หรือหน่วยงานบริหารเองอาจขอให้มีการทบทวนเรื่องดังกล่าวในกระบวนการพิจารณาอื่นหากมีเหตุผลที่ดีที่เชื่อได้ว่าคำตัดสินไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายที่มีอยู่หรือจากข้อมูลที่แท้จริงก็ได้³⁰⁵ นอกจากนี้ คำตัดสินของคณะตัดสินที่มีความอิสระตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องมีผลผูกพันครอบคลุมถึงการปฏิบัติงานของทุกหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับใช้ทางบริหารตลอดดินแดนของประเทศสมาชิก ดังนัยการตีความขององค์การอุทธรณ์ในคดี EC- Selected customs matters ว่าคำตัดสินของคณะตัดสินหรือกระบวนการดังกล่าวไม่จำเป็นต้องกำกับการ

³⁰³ ส่วนหนึ่งของ Article X:3(b) ระบุว่า “their decisions (the agencies entrusted with administrative enforcement’s decisions) shall be implemented by, and shall govern the practice of, such agencies”

³⁰⁴ Panel Report, EC-Selected Customs Matters, Paras. 7.529- 7.531.

³⁰⁵ ส่วนหนึ่งของ Article X:3(b) ซึ่งระบุว่า “... Provided that the central administration of such agency may take steps to obtain a review of the matter in another proceeding if there is a good cause to believe that the decision is inconsistent with established principles of law or the actual facts.”

ปฏิบัติของหน่วยงานทุกหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับใช้ทางบริหารตลอดดินแดนของประเทศสมาชิก³⁰⁶ ในเรื่องการบังคับตามคำตัดสินของคณะตัดสินที่มีความเป็นอิสระ การบังคับตามคำตัดสินของคณะตัดสินไม่จำเป็นต้องมีหน่วยงานบังคับตามคำตัดสินโดยเฉพาะเนื่องจากการกระทำที่มีการทบทวนเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารซึ่งเป็นหน่วยงานรัฐ

ในประเด็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะตัดสินที่อิสระ “independent tribunals” ตามความหมายของ Article X:3(b) หรือไม่ จากการศึกษาลักษณะของคณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) ข้างต้น แม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นคณะตัดสินทางบริหาร (administrative tribunals) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการทบทวนและแก้ไขคำสั่งประเมินอากรของเจ้าหน้าที่ศุลกากรและมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาทบทวนและแก้ไขคำสั่งประเมินอากรของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในชั้นต้น และมีคำตัดสินในลักษณะคำวินิจฉัยของคณะตัดสินซึ่งมีผลผูกพันกรมศุลกากรให้ปฏิบัติตาม ซึ่งเป็นไปตามลักษณะของคณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) หลายประการ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่คณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) เนื่องจากหากพิจารณาเชิงโครงสร้างของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งอาจประกอบด้วยผู้แทนจากศุลกากรซึ่งทำหน้าที่ประเมินอากรในชั้นต้น และอยู่ภายใต้การกำกับของกรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานบังคับใช้ของฝ่ายบริหารที่การกระทำของหน่วยงานดังกล่าวได้รับการทบทวน ทั้งกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้มีหลักประกันการทำหน้าที่ทบทวนและแก้ไขอย่างอิสระเต็มที่และตามรูปแบบจากกรมศุลกากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่เป็นคณะตัดสินที่มีความอิสระตาม Article X:3(b) นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยว่าศาลภาษีอากรกลางของไทยเป็นคณะตัดสินทางตุลาการ (judicial tribunals) ที่อิสระตาม Article X:3(b) แห่งแรกในกระบวนการทบทวนเนื่องจากศาลภาษีอากรกลางของไทยมีความเป็นอิสระอย่างเต็มที่และตามรูปแบบจากหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับใช้ฝ่ายบริหาร เมื่อพิจารณาจากโครงสร้างและวัตถุประสงค์ ขั้นตอนการพิจารณา อำนาจและหน้าที่ และผลของคำตัดสิน

ในประเด็นที่สองเรื่องการพิจารณา “prompt review” ตามเงื่อนไข Article X:3(b) ประเด็นที่สำคัญซึ่งคู่กรณีได้แย้งกันคือระยะเวลาที่ใช้ในขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นคณะตัดสินที่ไม่มีความอิสระต้องนำมารวมพิจารณา “prompt review” ตามเงื่อนไข Article X:3(b) ด้วยหรือไม่ ไทยได้แย้งว่าระยะเวลาของคณะตัดสินที่ไม่อิสระไม่ควร

³⁰⁶ Appellate Body Report on EC-selected customs matters, para. 298.

นำมาพิจารณา “prompt review” โดยอ้างส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี EC-Selected Customs Matters ว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเข้าใจว่าในบางประเทศสมาชิก การกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรอาจมีการทบทวนโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารที่ได้กระทำการดังกล่าวเอง เช่น ประเทศญี่ปุ่นและไต้หวัน ซึ่งแสดงว่าการกระทำฝ่ายบริหารอาจทบทวนเป็นครั้งแรกโดยเจ้าหน้าที่ที่กระทำการเองก่อน การทบทวนดังกล่าวไม่เข้าเกณฑ์ตาม Article X:3(b) เนื่องจากหน่วยงานที่ทบทวนไม่เป็นอิสระจากหน่วยงานฝ่ายบริหารซึ่งคำสั่งของหน่วยงานดังกล่าวได้รับการทบทวน”³⁰⁷ สำหรับข้อโต้แย้งของไทยดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยในคดี EC-selected Customs Matters เป็นการวินิจฉัยในประเด็น “independent tribunals” ว่าการทบทวนโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่มีคำสั่งประเมินอากรนั้นเองไม่ถือว่าเป็นการทบทวนโดยคณะตัดสินที่อิสระภายใต้ Article X:3(b) แต่คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่ได้แสดงนัยว่าระยะเวลาที่ใช้ในการทบทวนโดยคณะตัดสินที่ไม่อิสระดังกล่าวจะไม่ต้องนำมาพิจารณาตาม Article X:3(b) ด้วย ผู้วิจัยจึงไม่เห็นว่าการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี EC-Selected Customs Matters จะสนับสนุนข้อโต้แย้งของไทยในประเด็นดังกล่าว

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งวินิจฉัยว่าการพิจารณา “prompt review” ต้องพิจารณาจากระบบการทบทวนทั้งหมดตั้งแต่เริ่มกระบวนการก่อนที่จะไปถึงคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระจนกระทั่งการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระดังกล่าวเสร็จสิ้น และในกรณีที่เป็นประเด็น ระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นขั้นตอนที่จำเป็นก่อนที่จะมีการทบทวนโดยศาลฎีกากลางซึ่งเป็นอิสระย่อมต้องนำมาพิจารณาด้วย ผู้วิจัยเห็นว่าการศึกษาเพียงระยะเวลาที่คณะตัดสินที่อิสระใช้ในการทบทวนตามนัยข้อโต้แย้งของไทยย่อมไม่เป็นการเพียงพอ เพราะหากตีความเช่นนั้นแล้วย่อมเป็นการเปิดช่องให้ประเทศสมาชิกใช้ระยะเวลาทบทวนในชั้นคณะตัดสินที่ไม่เป็นอิสระล่าช้า และทำให้กระบวนการโดยรวมล่าช้าซึ่งไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเหตุผลของการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (*prompt review*) ตาม Article X:3(b) ของความตกลงเกตตีได้³⁰⁸

³⁰⁷ The Panel understands that, in some WTO Members, administrative action relating to customs matters may be reviewed by the same administrative authority that originally took the action. For example, two of the third parties to this dispute –namely, Japan and Chinese Taipei – indicated that administrative action may first be reviewed by the same administrative authority that took the action originally ... Such review would not qualify under Article X:3(b) of the GATT 1994 because, in such cases, the reviewing body is not independent of the administrative authority whose decision is the subject of review”.

³⁰⁸ ดังที่ผู้วิจัยได้สรุปการพิจารณา “prompt review” ตาม Article X:3(b) ในหัวข้อ 4.2.3.6

สำหรับประเด็นว่าความไม่ล่าช้าในการทบทวน (prompt review) ต้องพิจารณาจากระยะเวลาที่ใช้ในการทบทวนตามความเป็นจริงหรือเพียงพิจารณาจากการวางระบบของประเทศสมาชิก ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่วินิจฉัยว่า “ประเด็นว่าคณะตัดสินพิจารณาล่าช้าตามความจริงหรือไม่อยู่ในขอบเขตของ Article X:3(a) มิใช่ Article X:3(b) เนื่องจากคำว่า “administer” ใน Article X:3(a) มีความหมายรวมทั้งการนำไปใช้หรือการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องรวมทั้งคำตัดสินด้วย เนื่องจาก Article X:3(b) เพียงกำหนดให้ประเทศสมาชิกมีระบบการทบทวนโดยไม่ล่าช้าและแก้ไข” จากข้อสรุปของผู้วิจัยในการพิจารณา “prompt review” ตาม Article X:3(b) ในหัวข้อ 4.2.3.6 ผู้วิจัยเห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากโครงสร้างเชิงระบบของประเทศสมาชิกตามบทบัญญัติกฎหมายหรือโครงสร้างการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกซึ่งอาจแสดงให้เห็นระบบการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารภายในประเทศสมาชิกได้ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า ในกรณีระบบการทบทวนของไทยซึ่งโครงสร้างตามกฎหมายไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาในชั้นหนึ่งๆไว้ การพิจารณาความล่าช้าของการทบทวนตาม Article X:3(b) ซึ่งเป็นการพิจารณาเชิงโครงสร้างของระบบควรพิจารณาจากโครงสร้างการบริหารจัดการของไทย ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งว่า “การยกตัวอย่างโดยเฉพาะเจาะจงในกรณีที่มีการพิจารณาล่าช้าก็อาจช่วยพิสูจน์ให้เห็นความบกพร่องอย่างเป็นระบบ (systematic flaw) ของคณะตัดสินหรือกระบวนการได้”³⁰⁹ แต่ผู้วิจัยเห็นว่าการยกตัวอย่างดังกล่าวต้องเพียงพอที่จะแสดงถึงความสม่ำเสมอจนแสดงถึงแนวปฏิบัติทั่วไปซึ่งมีความล่าช้าอย่างเป็นระบบด้วย เนื่องจากคำพิงความล่าช้ากรณีใดกรณีหนึ่งที่เกิดกับผู้นำเข้ารายหนึ่งไม่ทำให้เป็นการละเมิด Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ กรณีข้อเท็จจริงในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์ หากฟิลิปปินส์สามารถแสดงตัวอย่างโดยเฉพาะเจาะจงที่เพียงพอในการแสดงความสม่ำเสมอจนแสดงถึงแนวปฏิบัติทั่วไปซึ่งมีความล่าช้าอย่างเป็นระบบของการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารของไทย กรณีดังกล่าวก็ย่อมแสดงให้เห็นว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article X:3(b) อย่างไรก็ตาม ประเด็นว่าฟิลิปปินส์สามารถพิสูจน์ได้จริงดังกล่าวหรือไม่เป็นการวินิจฉัยข้อเท็จจริงซึ่งอยู่นอกขอบเขตการพิจารณาของผู้วิจัย

³⁰⁹ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.993-997. ไทยแสดงความแตกต่างของหน้าที่ตาม Article X:3(b) จาก Article X:3(a) โดยกล่าวว่า Article X:3(b) ต่างจาก Article X:3(a) ซึ่งกำหนดมาตรฐานที่ใช้พิจารณารายหนึ่งๆได้ แต่ Article X:3(b) เพียงกำหนดให้วางระบบเชิงองค์กรและกระบวนการ และฟิลิปปินส์ไม่ได้แสดงหลักฐานความล่าช้าในกระบวนการอุทธรณ์กรณีอื่นนอกจากกรณีอุทธรณ์ของฟิลิปปินส์ มอริสที่เป็นประเด็น (Thailand's second submission) (para. 4.229.)

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่ว่า “ความบกพร่องอย่างเป็นระบบ” ไม่ได้มีสาเหตุจากการกำหนดให้มีการทบทวนภายในฝ่ายบริหาร ก่อนไปถึงคณะตัดสินอิสระ แต่ความล่าช้าของขั้นตอนดังกล่าวจากตัวอย่างโดยเฉพาะเจาะจงที่ฟิลิปปินส์อ้างมีนัยสำคัญด้านระยะเวลาและจำนวนครั้งที่เกิดขึ้นจนเป็นเครื่องชี้ให้เห็นความล่าช้า ซึ่งเป็นความบกพร่องอย่างเป็นระบบได้³¹⁰ ดังข้อสรุปของผู้วิจัยที่ว่ากรณีที่ระบบการทบทวนภายในประเทศสมาชิกมีหลายชั้น ความล่าช้าในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงความล่าช้าโดยรวมของระบบก็ได้³¹¹

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ามาตรการการทบทวนคำสั่งประเมินอากรของไทยซึ่งเป็นการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากรไม่มีการทบทวนโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งเป็นอิสระจากหน่วยงานฝ่ายบริหารที่บังคับใช้และไม่สอดคล้องกับ Article X:3(b) ในกรณีที่ฟิลิปปินส์สามารถพิสูจน์ให้เห็นความล่าช้า ซึ่งเป็นความบกพร่องอย่างเป็นระบบได้

มาตรการการทบทวนการประเมินอากรอย่างไรจึงสอดคล้องตาม Article X:3(b)

ในเรื่องความสอดคล้องของมาตรการการทบทวนการประเมินอากรของไทยกับ “prompt review” ตามความตกลงแกตต์ Article X:3(b) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวไว้ อย่างชัดเจนว่าการมีอยู่ของขั้นตอนการทบทวนโดยกระบวนการภายในของฝ่ายบริหารก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินซึ่งมีความอิสระไม่ได้เป็นข้อบกพร่องทำให้ไม่มีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) แต่กระบวนการภายในดังกล่าวสามารถยับยั้งการทบทวนโดยไม่ล่าช้าของคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งอิสระได้³¹² จากคำวินิจฉัยดังกล่าว ระบบการอุทธรณ์คำสั่งประเมินอากรของไทยซึ่งกำหนดให้ผู้นำเข้าต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นกระบวนการภายในของฝ่ายบริหารก่อนที่จะอุทธรณ์ไปยังศาลภาษีอากรกลางย่อมไม่เป็นการขัดต่อ Article X:3(b) สาเหตุประการสำคัญที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยว่าไทยปฏิบัติไม่สอดคล้องกับ Article X:3(b) คือความล่าช้าเกินควร (excessive delay) ในขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จากตัวอย่างกรณีที่ฟิลิปปินส์อ้างซึ่งอย่างมีนัยสำคัญเมื่อ

³¹⁰ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1015.

³¹¹ ผู้วิจัยได้สรุปไว้ในหัวข้อ 4.2.3.6

³¹² Ibid., para.7.1014.

พิจารณาจากระยะเวลาและความเป็นประจำที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นเครื่องชี้ให้เห็นความล่าช้าโดยรวมของระบบ³¹³ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยสังเกตเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้อธิบายว่าความล่าช้าเกินควร (excessive delay) ตามนัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาจากระยะเวลาอ้างอิงหรือหลักเกณฑ์ใด ตามความเห็นของผู้วิจัยซึ่งแสดงไว้ก่อนหน้านี้³¹⁴ เกณฑ์การพิจารณา “prompt review” ตาม Article X:3(b) ควรมีการพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไปโดยคำนึงถึงความเหมาะสมและความจำเป็นในบริบทของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ และความได้สัดส่วนของความเสียหายหรือผลกระทบต่อผู้นำเข้าเมื่อคำนึงถึงระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณา ทบทวนและแก้ไขด้วย ผู้วิจัยจึงเห็นว่ากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรมีการพิจารณาให้เร็วขึ้น โดยคำนึงถึงความเหมาะสมและความจำเป็นในบริบทภายในประเทศของไทยและผลกระทบต่อผู้นำเข้าที่อุทธรณ์ในระหว่างที่มีการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้วิจัยสังเกตเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์ไม่ได้วินิจฉัยว่าการไม่กำหนดระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยจะเป็นข้อบกพร่องซึ่งทำให้เกิดความล่าช้าของระบบ และ Article X:3(b) ไม่ได้ระบุไปถึงหน้าที่ให้ประเทศสมาชิกต้องกำหนดระยะเวลาสำหรับการทบทวนโดยคณะตัดสิน ดังนั้น ไทยจึงไม่จำเป็นต้องแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้สอดคล้องกับ Article X:3(b) อย่างไรก็ตาม ดังที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ข้างต้น เรื่องการพิจารณาความสอดคล้องกับ “prompt review” ตาม Article X:3(b) ซึ่งต้องพิจารณาเชิงโครงสร้างของระบบ เช่น โครงสร้างที่บัญญัติไว้ตามกฎหมาย หรือโครงสร้างตามการบริหารจัดการ ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นประโยชน์ในการต่อสู้คดีของไทยมากกว่าการไม่กำหนด เนื่องจาก การพิจารณา “prompt review” ซึ่งเป็นการพิจารณาเชิงโครงสร้างจะพิจารณาจากระยะเวลาที่กำหนดแทนที่จะพิจารณาจากระยะเวลาที่ใช้ในแต่ละกรณีไปตามกรณีฟิลิปปินส์อ้าง และหากระยะเวลาที่กำหนดดังกล่าวไม่เป็นการล่าช้าเกินสมควรจนเห็นได้ชัดว่าเป็นการสูญเสียความยุติธรรมอย่างร้ายแรง ผู้วิจัยเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทน่าจะใช้ความระมัดระวังในการวินิจฉัยว่ามาตรการของไทยไม่สอดคล้องกับ Article X:3(b) ดังนั้น การกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน

³¹³ Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1015

³¹⁴ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อ 4.2.3.6

อากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นประโยชน์ต่อรัฐ ทำให้เกิดความโปร่งใสและ
 คาดการณ์ได้แก่เอกชน และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการค้าเสรีขององค์การการค้าโลก³¹⁵

โดยสรุปแล้ว ไทยไม่จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงโครงสร้างองค์กรและลำดับการ
 พิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของไทยตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 112 จนถึง
 มาตรา 112 เอวีกันสติ เพื่อให้สอดคล้องกับ Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์ อย่างไรก็ตาม
 ระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวอ้าง คือ 5 ปี
 ถึง 7 ปี เป็นระยะเวลาที่มากเกินไปซึ่งมีนัยสำคัญทำให้ระบบการทบทวนโดยรวมของไทยไม่
 เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) คำวินิจฉัยแสดงให้เห็นว่าหากระยะเวลาที่ใช้ใน
 การพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์เป็นระยะเวลาน้อยกว่าระยะเวลาในกรณีที่
 ฟิลิปินส์ยกขึ้น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในกรณีดังกล่าวอาจเปลี่ยนไป

4.2.3.8 ความสอดคล้องของการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย
 ตาม Article X:3(b)

ในคดีบุหรินำเข้าจากฟิลิปปินส์ ประเด็นที่ฟิลิปปินส์ร้องเรียนตาม Article X:3(b)
 อีกประเด็นหนึ่งคือเรื่องมาตรการการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย ตามที่ผู้วิจัย
 กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.2.3.5 ว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยอยู่ในความหมายของ
 “administrative action relating to customs matters” ภายใต้ Article X:3(b) ซึ่งต้องมีการ
 ทบทวนโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระ กรณีจึงต้องพิจารณาต่อไปในสอง
 ประเด็น คือ ประเด็นแรก ไทยดำรงไว้ซึ่งคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งมีความอิสระสำหรับการ
 ทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรตาม Article X:3(b)
 หรือไม่ และหากใช่ ประเด็นที่สอง สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรดังกล่าวมี
 วัตถุประสงค์เพื่อการทบทวนและแก้ไขคำสั่งวางประกันโดยไม่ล่าช้า “prompt” หรือไม่ ผู้วิจัยเห็น
 ว่าการวินิจฉัยข้อเท็จจริงของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับการทบทวนคำสั่งวางประกัน
 ค่าภาษีอากรของไทยในประเด็นแรก และการตีความคำว่า “prompt” ในประเด็นที่สองของ
 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์มีนัยสำคัญต่อการพิจารณาความสอดคล้อง
 ตาม Article X:3(b)

³¹⁵ ดังที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้โดยละเอียดในหัวข้อ 4.2.3.4

ข้อพิจารณาเรื่องการดำรงไว้ซึ่งคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งมีความอิสระ
สำหรับการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรตาม
Article X:3(b)

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าวว่าข้อต่อสู้หลักของคู่กรณีในประเด็นนี้คือ ผู้นำเข้าสามารถอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมต่อศาลภาษีอากรของไทยหรือไม่ คู่กรณีไม่ได้โต้แย้งว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยสามารถมีการทบทวนโดยศาลภาษีอากรซึ่งเป็นคณะตัดสินที่อิสระได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112³¹⁶ อย่างไรก็ตาม คู่กรณีโต้แย้งกันในประเด็นว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยสามารถอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลภาษีอากรอย่างอิสระจากเงื่อนไขต้องได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(4) ตามที่ไทยอ้างได้หรือไม่³¹⁷ ในประเด็นดังกล่าว ฟิลิปปีนส์อ้างคำสั่งศาลปกครองสูงสุดและคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับ³¹⁸ ซึ่งแสดงว่าศาลภาษีอากรกลางซึ่งมีเขตอำนาจพิจารณาเรื่องดังกล่าวไม่รับฟ้องกรณีอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรกลางโดยให้เหตุผลว่ากรณีดังกล่าวยังไม่มีการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้น คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้ตรวจสอบพยานหลักฐานของไทย ได้แก่ ความเห็นของสำนักอัยการสูงสุดในเดือนสิงหาคม ปี 2552 ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาซึ่งแสดงกรณีการคืนภาษีอากรที่มีการอุทธรณ์ตามมาตรา 7(4) โดยตรงต่อศาลภาษีอากรกลางได้ และแสดงความเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่สามารถยอมรับว่าความเห็นของสำนักอัยการสูงสุดดังกล่าวจะมีผลทางกฎหมายเหนือคำพิพากษาของศาลหรือเป็นไปในแนวทางเดียวกับคำพิพากษาดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจึงสรุปว่าพยานหลักฐานของไทยไม่เพียงพอที่จะสรุปได้ว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อ

³¹⁶ Panel Report, Thailand -Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1071-1072. ในประเด็นดังกล่าว ฟิลิปปีนส์อ้างเพียงว่าไทยไม่ได้กำหนดให้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวางประกันโดยเป็นอิสระจากคำบอกกล่าวการประเมินอากร แต่ฟิลิปปีนส์ไม่ได้อ้างว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่สามารถคัดค้านต่อศาลภาษีอากรได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ข้อกล่าวอ้างของฟิลิปปีนส์ไม่ได้ปฏิเสธว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรเมื่อมีคำบอกกล่าวการประเมินอากรในที่สุดตามมาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากรของไทย

³¹⁷ Panel Report on Thailand-Cigarettes, paras. 7.1071-1072. ไทยโต้แย้งว่า นอกจากวิธีการตามมาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากรไทย คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(4)

³¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 119/2534 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 509/2532 คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่

ศาลภาษีอากรกลางอย่างอิสระจากคำบอกกล่าวการประเมินอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(4)³¹⁹

จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเรื่องการพิสูจน์การดำรงไว้ซึ่งระบบการทบทวนและแก้ไขตาม Article X:3(b) ผู้วิจัยสังเกตเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้พิจารณาการดำรงไว้ซึ่งระบบการทบทวนและแก้ไขคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยตาม Article X:3(b) จากโครงสร้างตามบทบัญญัติกฎหมายไทยเพียงเท่านั้น แต่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพิจารณาจากแนวคำพิพากษาของศาลของไทย และสถานะทางกฎหมายของความเห็นของสำนักอัยการสูงสุดซึ่งไม่บ่งชี้ผลของคำพิพากษาดังกล่าวด้วย จากนั้นจึงกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทคำนึงถึงการดำรงอยู่ของระบบการทบทวนและแก้ไขตามความเป็นจริงหรือในทางปฏิบัติภายในประเทศสมาชิกด้วย ซึ่งสะท้อนว่าการพิจารณาความสอดคล้องตาม Article X:3(b) ควรต้องพิจารณาจากการดำรงอยู่ของระบบการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระซึ่งสามารถทบทวนได้จริงด้วย มิใช่เพียงการกำหนดไว้ในโครงสร้างบทบัญญัติกฎหมายหรือโครงสร้างการบริหารจัดการของประเทศสมาชิก แต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถมีการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการดังกล่าวได้เลย³²⁰

ผู้วิจัยเห็นว่าส่วนหนึ่งของ Article X:3(b) ซึ่งระบุว่า “maintain or institute ... as soon as practicable...” สนับสนุนข้อสังเกตดังกล่าว คำว่า “practicable” แปลว่า ซึ่งสามารถนำไปปฏิบัติได้หรือสามารถทำสำเร็จได้ ดังนั้น “maintain or institute ... as soon as practicable...” จึงเป็นการกำหนดให้ประเทศสมาชิกดำรงไว้หรือจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระให้เร็วที่สุดเท่าที่จะสามารถนำไปปฏิบัติได้ นัยดังกล่าวแสดงถึงด้านการนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้จริงของการจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการสำหรับการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการมีอยู่ของระบบการทบทวนโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระตาม Article X:3(b) ต้องเป็นระบบที่สามารถมีการทบทวนได้จริงในทางปฏิบัติของประเทศสมาชิกด้วย มิใช่เพียงแค่การบัญญัติตามโครงสร้างกฎหมายหรือ

³¹⁹ Panel Report, Thailand- Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1074, 7.1081-1083.

³²⁰ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทดังกล่าวทำให้ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่ากรณีนี้ที่ประเทศสมาชิกที่มีบทบัญญัติกฎหมายเปิดช่องให้มีการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรที่เป็นประเด็นแล้ว แต่ในความจริงศาลของประเทศสมาชิกไม่รับพิจารณา กรณีดังกล่าวจะถือว่าประเทศสมาชิกไม่มีระบบการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มีความอิสระโดยไม่ล่าช้าตามความหมายของ Article X:3(b) หรือไม่

โครงสร้างบริหารจัดการของประเทศสมาชิก³²¹ นอกจากนี้ ไม่มีถ้อยคำใดใน Article X:3(b) ซึ่งแสดงว่าหน้าที่ในการดำรงไว้ซึ่งระบบการทบทวนและแก้ไขโดยคณะตัดสินอิสระโดยไม่ล่าช้าของประเทศสมาชิกจะจำกัดอยู่เพียงโครงสร้างตามบทบัญญัติกฎหมายหรือโครงสร้างทางการบริหารโดยไม่พิจารณาจากความสามารถในการทบทวนได้จริงหรือในทางปฏิบัติของระบบดังกล่าวเลย³²²

ข้อพิจารณาการตีความ “prompt” review ตาม Article X:3(b) กับกรณีการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย

ในคดีบุหรี่ยานาเข้าจากฟิลิปปินส์ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทสรุปข้อเท็จจริงว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ได้ต่อศาลภาษีอากรของไทยเฉพาะกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2549 มาตรา 112 เมื่อเงื่อนไขต่อไปนี้สมบูรณ์แล้ว 1. ผู้นำเข้าได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรของสินค้าในที่สุด และ 2. ผู้นำเข้าได้คัดค้านการประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จนมีคำวินิจฉัยแล้ว³²³ ฟิลิปปินส์อ้างว่าการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยซึ่งมีเงื่อนไขให้ผู้นำเข้าต้องได้รับคำบอกกล่าวการประเมินในที่สุดก่อนจึงจะสามารถอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำให้การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้า “prompt” ตาม Article X:3(b) ของความตกลงแกตต์

³²¹ อย่างไรก็ตาม ส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยานาเข้าจากฟิลิปปินส์ได้กล่าวถึงประเด็นว่าประเทศสมาชิกมีหน้าที่ต้องให้คณะตัดสินที่เกี่ยวข้องดำเนินการทบทวนโดยไม่ล่าช้าตามความเป็นจริงด้วยหรือไม่ “in fact provide prompt” หรือ “promptly review” อยู่ในขอบเขตของ Article X:3(a) เนื่องจากคำว่า “administer” ใน Article X:3(a) มีความหมายรวมทั้งการนำไปใช้หรือการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องรวมทั้งคำตัดสินด้วยหน้าที่ของประเทศสมาชิกตาม Article X:3(b) มีเพียงการจัดตั้งหรือดำรงไว้ซึ่งระบบ (system) ที่ออกแบบมาเพื่อให้มีการทบทวนโดยไม่ล่าช้าในการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากรเท่านั้น เนื่องจากจากความหมายในวลีที่ว่า “for the purpose of prompt review” แสดงให้เห็นว่าคำว่า “prompt review” เป็นความหมายในเชิง normative (Panel report on Thailand-Cigarettes, paras. 7.993-997.) ผู้วิจัยเห็นว่าประเด็นว่าประเทศสมาชิกมีระบบการทบทวนซึ่งสามารถทบทวนได้จริงหรือไม่เป็นประเด็นตาม Article X:3(b) แต่ประเด็นว่าการทบทวนของระบบการทบทวนซึ่งออกแบบมาเพื่อให้ไม่ล่าช้าในทางปฏิบัติไม่ล่าช้าจริงหรือไม่ กรณีดังกล่าวเป็นประเด็นตาม Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์

³²² ข้อสังเกตของผู้วิจัยในส่วนนี้ไม่ได้ขัดแย้งกับข้อสรุปว่าการพิจารณา “prompt review” อาจพิจารณาได้จากโครงสร้างตามบทบัญญัติ กฎหมายของประเทศสมาชิก และโครงสร้างทางการบริหารของประเทศสมาชิก เนื่องจากผู้วิจัยไม่ได้จำกัดว่าต้องพิจารณาจาก 2 ประการดังกล่าวเพียงเท่านั้น โดยไม่พิจารณาความเป็นจริงของระบบการทบทวนด้วย

³²³ องค์การอุทธรณ์รับรู้ว่าการพิจารณาในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยอาจทำให้การทบทวนของไทยล่าช้าอย่างเป็นระบบ ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้วินิจฉัย (Appellate Body Report, Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, in footnote 289.)

ไทยได้แย้งว่าการทบทวนโดยไม่ล่าช้า “prompt” review ตาม Article X:3(b) ไม่ใช่อย่างเดียวกับการทบทวนโดยทันทีและอิสระ (immediate and independent) ตามที่ฟิลิปปินส์อ้าง และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเองได้วินิจฉัยในประเด็นอื่นตาม Article X:3(b) ว่าการมีอยู่ของขั้นตอนก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระไม่ได้เป็นข้อบกพร่องในการไม่มีการทบทวนโดยไม่ล่าช้า ทั้งนี้ ไทยได้แย้งว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้อธิบายว่าเหตุใดขั้นตอนก่อนการประเมินอากรขั้นที่สุดในกรณีอื่นๆ อาจไม่เป็นการละเมิด Article X:3(b) แต่การวางประกันซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งที่ทำให้การประเมินในขั้นที่สุดก่อนมีสิทธิในการอุทธรณ์จึงเป็นการละเมิด Article X:3(b) เสมอ³²⁴

ในประเด็นการพิจารณาคำว่า “prompt” review ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยขององค์การอุทธรณ์ในการตีความคำว่า “prompt” ว่า “ซึ่งทำในเวลาอันสมควรและมีประสิทธิภาพ (timely and effective)” ผู้วิจัยจึงเห็นว่าความหมายของคำว่า “prompt” แตกต่างจากคำว่า “immediate” ซึ่งแปลว่า โดยทันที และคำว่า “independent” ซึ่งแปลว่า ที่อิสระ และผู้วิจัยสังเกตว่าไม่มีส่วนใดในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดีบุหรี่ย้นำเข้าจากฟิลิปปินส์ที่กล่าวโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยายว่าการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ตาม Article X:3(b) ต้องมีการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารที่เป็นประเด็นโดยอิสระ (independent) จากการกระทำของฝ่ายบริหารอื่นๆ และไม่มีส่วนใดในคำวินิจฉัยของคณะตัดสินที่ตีความว่าอุทธรณ์ต้องทำได้โดยทันที (immediate) โดยปราศจากเงื่อนไขในการอุทธรณ์ หรืออุทธรณ์ดังกล่าวต้องทำโดยตรง (directly) ต่อศาลซึ่งเป็นคณะตัดสินที่อิสระ

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ว่าการพิจารณาทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไปโดยคำนึงถึงความเหมาะสมและความจำเป็นในบริบทของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ³²⁵ โดยเฉพาะอย่างยิ่งลักษณะโดยเฉพาะของการกระทำของฝ่ายบริหาร (specific nature of administrative action) ที่จะต้องมีการทบทวนด้วย ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดีนี้ที่วินิจฉัยว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยมีลักษณะเฉพาะเนื่องจากหน้าที่ของคำสั่งดังกล่าวมีเพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามหน้าที่ในการชำระค่าภาษีอากรในที่สุด และเป็นการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าออกจาก

³²⁴ Panel Report, Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1014, Appellate Body Report, para. 40.

³²⁵ รายละเอียดเพิ่มเติมใน หัวข้อ 4.235

อารักขาของศุลกากรได้ หลักประกันดังกล่าวจึงมีเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวและสิ้นสุดหน้าที่เมื่อมีการชำระค่าภาษีอากรอันเป็นการปฏิบัติตามหน้าที่ซึ่งเป็นประกันไว้ จากนั้นดังกล่าว การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจึงต้องสามารถทำได้ในระหว่างหลักประกันดังกล่าวยังทำหน้าที่เป็นประกันการปฏิบัติตามหน้าที่ชำระอากรในที่สุดอยู่ กล่าวคือ กรณีหลักประกันเป็นเงินสด การทบทวนดังกล่าวต้องทำได้ก่อนมีการแจ้งการประเมินอากรซึ่งหลักประกันดังกล่าวจะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ หรือกรณีวางประกันโดยใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารหรือกระทรวงการคลัง การทบทวนดังกล่าวต้องทำได้ก่อนระยะเวลา 30 วันหลังจากมีการแจ้งการประเมินอากรซึ่งเป็นเวลาที่ผู้นำเข้าต้องนำค่าภาษีอากรมาชำระ

ในข้อเท็จจริงของระบบการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย เงื่อนไขการได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรเป็นเงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นการทบทวนจำนวนค่าอากรที่ประเมินโดยเจ้าหน้าที่และเท่ากับเป็นการทบทวนจำนวนที่วางประกันค่าภาษีอากรในทางอ้อม³²⁶ กรณีหลักประกันเป็นเงินสด การมีอยู่ของเงื่อนไขดังกล่าวทำให้คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่สามารถมีการทบทวนได้ก่อนมีการแจ้งการประเมินอากรซึ่งเท่ากับว่าตลอดระยะเวลาที่หลักประกันดังกล่าวยังทำหน้าที่อยู่ไม่สามารถมีการทบทวนได้ และในกรณีหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคารหรือกระทรวงการคลัง การมีอยู่ของเงื่อนไขดังกล่าวทำให้ผู้นำเข้าต้องรอถึง 10 เดือนในบางกรณีกว่าที่จะมีการแจ้งประเมินอากรโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร และมีช่วงเวลาที่การวางประกันค่าภาษีอากรอาจได้รับการทบทวนในระยะเวลา 30 วันเมื่อได้รับแจ้งการประเมินอากรแล้วก่อนที่จะมีการชำระค่าภาษีอากรในขั้นที่สุด

เมื่อพิจารณาจากความเสียหายหรือผลกระทบต่อผู้นำเข้าและเวลาที่มีการพิจารณาทบทวนและแก้ไข³²⁷ การมีอยู่ของเงื่อนไขการได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรทำให้คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่ได้รับการทบทวนตลอดระยะเวลาที่ทำหน้าที่เป็นหลักประกันในกรณีหลักประกันเป็นเงินสด และกรณีที่หลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคาร เงื่อนไขดังกล่าวทำให้คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่สามารถมีการทบทวนในช่วงเวลาตั้งแต่มีคำสั่งให้วางประกันจนเมื่อมีคำบอกกล่าวการประเมินอากรซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาส่วนใหญ่ของการทำหน้าที่หลักประกันและเป็นช่วงระยะเวลาที่กระทบต่อสิทธิของผู้นำเข้าอย่างมากในกรณีที่มีการ

³²⁶ เนื่องจากหลักประกันที่ให้งานเป็นส่วนต่างของอากรสูงสุดที่อาจต้องชำระกับจำนวนอากรที่ผู้นำเข้าสำแดง ดังนั้น การทบทวนการประเมินอากรซึ่งเป็นการทบทวนจำนวนอากรที่ต้องชำระดังกล่าวจึงเป็นการทบทวนจำนวนหลักประกันที่ต้องวางอยู่ในตัว

³²⁷ รายละเอียดเพิ่มเติม หัวข้อ 4.2.3.6

กำหนดให้วางประกันจำนวนสูงเกินสมควร ระบบการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยจึงไม่เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (*prompt review*) ด้วยเหตุดังกล่าวผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ว่าระบบการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่สอดคล้องกับหน้าที่ตาม Article X:3(b)³²⁸

สำหรับกรณีที่ไทยโต้แย้งว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้อธิบายว่าเหตุใดการมีอยู่ของขั้นตอนก่อนการประเมินอากรขั้นที่สุด (*interposing steps*) ในกรณีอื่นๆ อาจไม่เป็นการละเมิด Article X:3(b) แต่การวางประกันซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งที่ทำให้การประเมินในขั้นที่สุดก่อนมีสิทธิในการอุทธรณ์จึงเป็นการละเมิด Article X:3(b) เสมอ³²⁹ ผู้วิจัยเข้าใจว่าประเทศสมาชิกอาจกำหนดให้มีขั้นตอนการทบทวนใดก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระก็ได้ และลำพังการกำหนดขั้นตอนดังกล่าวไม่ทำให้ประเทศสมาชิกปฏิบัติไม่สอดคล้องกับหน้าที่ในการดำรงไว้ซึ่งระบบการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (*prompt review*) ตาม Article X:3(b) ตามนัยของส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ยาสูบนำเข้าจากฟิลิปปินส์ และกรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย ผู้วิจัยเห็นว่าข้อกำหนดเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งในการอุทธรณ์คำสั่งวางประกัน ซึ่งในที่นี้คือ การได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรโดยลำพังมิใช่ข้อบกพร่องที่จะทำให้การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (*prompt review*) ตาม Article X:3(b) อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาเงื่อนไขดังกล่าวกับลักษณะเฉพาะของคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยซึ่งทำหน้าที่เพียงช่วงเวลาหนึ่ง เงื่อนไขดังกล่าวเป็นการสกัดกั้นมิให้คำสั่งวางประกันได้รับการทบทวนในเวลาที่เหมาะสมและอย่างมีประสิทธิภาพ (*timely and effective*) ในช่วงเวลาที่คำสั่งดังกล่าวมีบทบาทมากที่สุดและมีผลกระทบต่อผู้นำเข้ามากที่สุด เหตุดังกล่าวจึงทำให้การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่สามารถทำได้โดยไม่ล่าช้า (*prompt*) และไม่เป็นที่ไปตาม Article X:3(b) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในส่วนนี้จึงไม่ได้ขัดแย้งกับคำวินิจฉัยส่วนอื่นในคำตัดสินที่ไทยอ้าง

³²⁸ Panel report, Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, paras. 7.1086- 7.1087.

³²⁹ Appellate Body Report, Thailand-Cigarettes, para. 40.

การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยที่สอดคล้องกับ Article X:3(b) ควรเป็นอย่างไร

ในการศึกษาการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยที่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article X:3(b) ผู้วิจัยจะกล่าวถึงลักษณะโดยทั่วไปของการทบทวนและแก้ไขการกระทำของฝ่ายบริหารที่สอดคล้องกับ Article X:3(b) จากการวิเคราะห์ในเรื่องดังต่อไปนี้ 1. วัตถุประสงค์ 2. โครงสร้างโดยภาพรวมของระบบ 3. คณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระและผลของคำตัดสิน 4. การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า ทั้งนี้ เรื่องที่ 1 ถึง 3 ผู้วิจัยได้วิเคราะห์โดยละเอียดในหัวข้อ 4.2.3.7 แล้ว และเรื่องที่ 4 ผู้วิจัยได้กล่าวถึงในหัวข้อ 4.2.3.6 ประกอบกับการวิเคราะห์ข้างต้นในหัวข้อนี้ จากนั้น ผู้วิจัยจึงวิเคราะห์ลักษณะการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยที่สอดคล้องกับ Article X:3(b)

ลักษณะโดยทั่วไปของการทบทวนและแก้ไขการกระทำของฝ่ายบริหารที่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article X:3(b)

1. วัตถุประสงค์

ความตกลงแกตต์ Article X:3(b) กำหนดหน้าที่ในเชิงบรรทัดฐานขั้นต่ำให้ประเทศสมาชิกดำรงไว้หรือจัดตั้งคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระที่มีการออกแบบเพื่อให้มีการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าสำหรับการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร³³⁰ การออกแบบระบบการทบทวนของประเทศสมาชิกจึงต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า (prompt review and correction) เป็นอย่างน้อย ทั้งนี้ ประเทศสมาชิกจะกำหนดมาตรฐานที่สูงกว่าการทบทวนโดยไม่ล่าช้าก็ได้ นอกจากนี้ กระบวนการทบทวนและแก้ไขต้องมีเพื่อการทบทวนอย่างภาวะวิสัยและมีความเป็นกลางในการกระทำของฝ่ายบริหาร

2. โครงสร้างโดยภาพรวมของระบบ

ระบบการทบทวนและแก้ไขการกระทำของฝ่ายบริหารโดยไม่ล่าช้าตามความตกลงแกตต์ Article X:3(b) ประกอบด้วย 2. ส่วนคือ 1. คณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระ (Independent tribunals or procedures) และ 2. การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า (prompt review and correction)

³³⁰ Appellate Body Report, US-Shrimp, para. 183.

ระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินที่อิสระมีเพื่อการทบทวนความถูกต้องของการกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรและแก้ไขให้ถูกต้อง ระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าอาจเป็นการทบทวนในชั้นใดของประเทศสมาชิกก็ได้ กล่าวคือ ระบบดังกล่าวอาจเป็นการทบทวนในชั้นแรก การทบทวนในชั้นสุดท้าย หรือการทบทวนระหว่างชั้นแรกและชั้นสุดท้ายก็ได้³³¹ ดังนั้น ระบบการทบทวนและแก้ไขตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องให้มีการอุทธรณ์โดยตรงต่อคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระตาม Article X:3(b) หรืออีกนัยหนึ่งระบบการทบทวนและแก้ไขตาม Article X:3(b) อาจมีการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่ไม่อิสระ (interposing step) ก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระก็ได้³³² นอกจากนี้ เมื่อมีการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการพิจารณาที่อิสระตาม Article X:3(b) แล้ว ประเทศสมาชิกอาจให้ผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์คำตัดสินไปยังศาลหรือคณะตัดสินซึ่งมีเขตอำนาจสูงกว่าก็ได้³³³ และประเทศสมาชิกอาจให้มีการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระในหลายชั้นก็ได้³³⁴

3. คณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระ : รูปแบบ วัตถุประสงค์ องค์ประกอบ อำนาจและหน้าที่ และผลของคำตัดสิน

3.1 รูปแบบของคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระ

ความตกลงแกตต์ Article X:3(b) กำหนดให้การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าอาจทำโดยรูปแบบของคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระจากหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหารซึ่งการกระทำของหน่วยงานดังกล่าวต้องมีการทบทวน

คณะตัดสินที่อิสระอาจเป็นรูปแบบดังต่อไปนี้ 1. คณะตัดสินทางตุลาการ (judicial tribunals) 2. คณะตัดสินลักษณะอนุญาโตตุลาการ (arbitral tribunals) 3. คณะตัดสินทางฝ่ายบริหาร (administrative tribunals)

³³¹ Panel report, EC-Selected Customs Matters, paras. 7.521-7.522.

³³² Panel Report, Thailand-Customs and Fiscal Measure on Cigarettes from the Philippines, para. 7.1014.

³³³ จากประโยคหนึ่งใน Article X:3(b) ที่ว่า “their decisions shall be implemented by, and shall govern the practice of, such agencies unless an appeal is lodged with a court or tribunal of superior jurisdiction within the time prescribed for appeals to be lodged by importers...”

³³⁴ Panel Report, EC-Selected Customs Matters, paras. 7.521-7.522.

การทบทวนดังกล่าวอาจทำโดยกระบวนการที่อิสระ (independent procedures) จากหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหาร³³⁵ อย่างไรก็ตาม ไม่มีส่วนใดในความตกลงแกตต์หรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ให้คำอธิบายหรือยกตัวอย่างว่ากระบวนการทบทวนและแก้ไขที่อิสระดังกล่าวจะมีลักษณะเช่นไร และการทบทวนและแก้ไขโดยกระบวนการที่อิสระดังกล่าวรวมถึงกรณีที่มีการทบทวนโดยคณะตัดสินที่ไม่อิสระแต่มีกระบวนการพิจารณาที่ป้องกันความไม่เป็นกลางหรือการแทรกแซงโดยหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหารที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่

คณะตัดสินและกระบวนการทบทวนและแก้ไขตาม Article X:3(b) ต้องมีความอิสระจากหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหารซึ่งการกระทำของหน่วยงานดังกล่าวมีการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการ Article X:3(b) ไม่ได้ระบุโดยชัดแจ้งว่าความอิสระดังกล่าวหมายถึงความอิสระในด้านใดบ้าง ความอิสระตาม Article X:3(b) อย่างน้อยที่สุดควรหมายถึงการปราศจากการควบคุมหรืออิทธิพลใดๆจากหน่วยงานบังคับใช้ของฝ่ายบริหารซึ่งคำสั่งของหน่วยงานดังกล่าวต้องมีการทบทวนโดยคณะตัดสิน³³⁶ และความอิสระของคณะตัดสินหรือกระบวนการตาม Article X:3(b) ต้องมีอยู่อย่างเต็มที่และตามรูปแบบ (fully and formally independent)³³⁷

³³⁵ เนื่องจาก Article X:3(b) ใช้คำว่า “independent tribunals or procedures” ดังนั้น การทบทวนอาจทำโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระก็ได้

³³⁶ เมื่อพิจารณาจากความหมายตามพจนานุกรมของคำว่า “independent” หมายถึง ซึ่งไม่ขึ้นอยู่กับ เนื่องจากไม่อยู่ภายใต้การควบคุมโดยผู้อื่น (Merriam-Webster Dictionary “not dependent as not subject to control by others”) และเมื่อพิจารณาประกอบกับวัตถุประสงค์ซึ่งต้องการให้คณะตัดสินดังกล่าวมีความอิสระเพื่อให้การทบทวนและแก้ไขกฎหมายเป็นไปโดยถูกต้องและเป็นธรรมตามหลักคุณนิติกระบวนการ (due process) การตีความคำว่า “independent” ดังกล่าวสอดคล้องกับการตีความของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรี่ปิ่น (Panel report on Thailand-Cigarettes, para. 7.1006.)

³³⁷ เมื่อพิจารณาจาก Article X:3(c) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ขยาย Article X:3(b) โดยระบุกรณีที่กระบวนการในประเทศสมาชิกมีผลบังคับใช้ก่อนการลงนามตามความตกลงแกตต์ บทบัญญัติ Article X:3(b) ไม่ได้ให้ยกเลิกหรือแทนที่กระบวนการดังกล่าวซึ่งให้การทบทวนอย่างภาวะวิสัยและเป็นกลางตามความจริง แม้ว่ากระบวนการดังกล่าวจะไม่ได้อิสระอย่างเต็มที่หรือตามรูปแบบ (fully and formally independent) จากหน่วยงานบังคับใช้ฝ่ายบริหาร นัยดังกล่าวแสดงว่า Article X:3(b) กำหนดให้การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าต้องทำโดยกระบวนการที่อิสระอย่างเต็มที่และเต็มรูปแบบ (fully and formally independent)

3.2 วัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์ของคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ Article X:3(b) คณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) อาจมีวัตถุประสงค์ได้หลายอย่างและในบรรดาวัตถุประสงค์เหล่านั้นคือการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าในการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับเรื่องศุลกากร³³⁸ กระบวนการทบทวนต้องมีเพื่อการทบทวนอย่างภาวะวิสัยและมีความเป็นกลางในการกระทำของฝ่ายบริหาร³³⁹ และมีพื้นฐานจากหลักการสุจริตกระบวนการ (due process)

3.3 องค์ประกอบ

Article X:3(b) ไม่ได้กำหนดในเรื่ององค์ประกอบของคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระ คุณสมบัติบุคคลในคณะตัดสิน หรือจำนวนบุคคลในคณะตัดสิน คณะตัดสินโดยปกติจึงต้องประกอบด้วยบุคคลมากกว่า 1 คน คณะตัดสินที่อิสระต้องไม่ประกอบด้วยเป็นบุคคลซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมหรือได้รับอิทธิพลได้จากหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหารซึ่งมีคำสั่งที่ต้องทบทวนดังกล่าว เช่น เจ้าหน้าที่ในสังกัดหน่วยงานที่มีคำสั่ง และ Article X:3(b) ไม่ได้จำกัดว่าบุคคลในคณะตัดสินต้องเป็นเจ้าหน้าที่รัฐหรือเอกชน

3.4 อำนาจและหน้าที่

คณะตัดสินที่มีความอิสระดังกล่าวต้องมีอำนาจและหน้าที่ในการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารของหน่วยงานทางบริหารหนึ่งๆ ตลอดจนมีคำตัดสินเกี่ยวกับการกระทำดังกล่าวและให้แก้ไข (correction) ในกรณีที่การกระทำของฝ่ายบริหารต้องมีการแก้ไขเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ Article X:3(b) อำนาจและหน้าที่ของคณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องครอบคลุมถึงการทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารในทุกหน่วยงาน โดยคณะตัดสินอาจมีอำนาจและหน้าที่ทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารเพียงบางหน่วยงาน

³³⁸ จากส่วนหนึ่งของ Article X:3(b) ซึ่งระบุว่า “shall maintain or institute... for the purpose, *inter alia*, of the prompt review and correction of administrative action relating to customs matters.”

³³⁹ จากการศึกษาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติใน Article X:3(c) “The provisions of subparagraph (b) of this paragraph shall not require the elimination or substitution of procedures in force in the territory of a contracting party on the date of this Agreement which in fact provide for an *objective and impartial* review of administrative action.” และคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี EC-Selected Customs Matters ให้ความสำคัญกับเงื่อนไขในการเป็นกลาง (impartiality) ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (para. 7.519)

โดยเฉพาะก็ได้³⁴⁰ การพิจารณาบททวนและแก้ไขต้องทำในรูปแบบของคณะตัดสิน นอกจากนี้ คณะตัดสินดังกล่าวควรมีบทบัญญัติที่รับรองให้การทำหน้าที่ทบทวนเป็นไปได้อย่างอิสระ เช่น กระบวนการทบทวนของคณะตัดสิน และหน่วยงานที่กำกับดูแลซึ่งต้องมีความอิสระจากหน่วยงานฝ่ายบริหารที่ได้ทำการตรวจสอบการกระทำของหน่วยงานดังกล่าว³⁴¹

3.5 ผลของคำตัดสิน

คำสั่งของคณะตัดสินจึงต้องมีผลให้หน่วยงานฝ่ายบริหารซึ่งการกระทำของหน่วยงานดังกล่าวมีการทบทวนโดยคณะตัดสินต้องนำไปปฏิบัติตามและกำกับแนวปฏิบัติของหน่วยงานดังกล่าว³⁴² คำตัดสินของคณะตัดสินดังกล่าวต้องมีผลผูกพัน (binding effect)³⁴³ รวมถึงผลผูกพันที่มีไปยังอนาคต (prospective notion) เช่น ผลผูกพันต้องมีผลเกี่ยวกับคำสั่งในกรณีเฉพาะซึ่งมีการทบทวนนั้น และเหตุการณ์ที่มีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันซึ่งอาจเกิดขึ้นในอนาคตเกี่ยวกับประเด็นกฎหมายที่เหมือนกัน³⁴⁴ อย่างไรก็ตาม คำตัดสินของคณะตัดสินที่มีอิสระตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องเป็นที่สุด โดยอาจมีกรณีที่อุทธรณ์ต่อไปโดยผู้นำเข้าหรือโดยหน่วยงานฝ่ายบริหารนั่นเอง หากบทบัญญัติของประเทศสมาชิกกำหนดไว้ ในกรณีดังกล่าว คำตัดสินของคณะตัดสินยังไม่จำเป็นต้องนำไปปฏิบัติตามและกำกับแนวปฏิบัติของหน่วยงานฝ่ายบริหาร³⁴⁵ นอกจากนี้ คำตัดสินของคณะตัดสินที่มีความอิสระตาม Article X:3(b) ไม่จำเป็นต้องมีผลผูกพัน

³⁴⁰ Appellate Body Report, EC-Selected Customs Matters, para. 303.

³⁴¹ เนื่องจากคณะตัดสินดังกล่าวต้องสามารถทำหน้าที่ทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารได้อย่างอิสระอย่างเต็มที่และตามรูปแบบ (fully and formally)

³⁴² จากส่วนหนึ่งของ Article X:3(b) ซึ่งระบุว่า “their decisions (the agencies entrusted with administrative enforcement’s decisions) shall be implemented by, and shall govern the practice of, such agencies”

³⁴³ คำว่า “govern” แสดงให้เห็นว่าคำตัดสินของคณะตัดสินทางตุลาการ อนุญาตตุลาการหรือบริหาร ต้องมีผลผูกพัน (binding effect) แต่บทบัญญัติ Article X:3(b) โดยอ้อมคำ บริบท เป้าหมายและวัตถุประสงค์ไม่ได้รับรองว่า คำตัดสินของคณะตัดสินดังกล่าว ต้องกำกับหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับทางบริหารทุกหน่วยงานในดินแดนของประเทศสมาชิก (Appellate Body Report on EC-Selected Customs Matters, para. 303)

³⁴⁴ Panel Report, EC-Selected Customs Matters, paras. 7.529-7.531.

³⁴⁵ เนื่องจากความตกลงแกตต์ Article X:3(b) เปิดช่องให้ในกรณีที่ประเทศสมาชิกอาจให้โอกาสผู้นำเข้า อุทธรณ์คำตัดสินได้ยั้งศาลหรือคณะตัดสินที่สูงกว่า หรือหน่วยงานบริหารเองอาจขอให้มีการทบทวนเรื่องดังกล่าวใน กระบวนการพิจารณาอื่นหากมีเหตุผลที่ดีที่เชื่อได้ว่าคำตัดสินไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายที่มีอยู่หรือจากข้อมูลที่แท้จริงก็ได้

ครอบคลุมถึงการปฏิบัติงานของทุกหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับใช้ทางบริหารตลอดดินแดนของประเทศสมาชิก³⁴⁶

ในเรื่องการบังคับตามคำตัดสินของคณะตัดสินที่มีความเป็นอิสระ การบังคับตามคำตัดสินของคณะตัดสินไม่จำเป็นต้องมีหน่วยงานบังคับตามคำตัดสินโดยเฉพาะเนื่องจากการกระทำที่มีการทบทวนเป็นการกระทำของฝ่ายบริหารซึ่งเป็นหน่วยงานรัฐ ซึ่งย่อมต้องมีการปฏิบัติตามคำวินิจฉัยตามกระบวนการตามกฎหมาย

4. การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า

การทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า (prompt review and correction) ประกอบด้วย 2 ส่วน ได้แก่ 1. การทบทวนและแก้ไข (review and correction) และ 2. การทบทวนและแก้ไขดังกล่าวต้องไม่ล่าช้า (prompt)

4.1 การทบทวนและแก้ไข (review and correction)

คำว่า “review” ในความหมายโดยทั่วไปคือการตรวจสอบหรือประเมินอย่างเป็นทางการในสิ่งหนึ่งด้วยความตั้งใจหรือความเป็นไปได้ที่จะเปลี่ยนแปลงหากมีความจำเป็น ในทางกฎหมาย หมายถึงการทบทวนคำพิพากษา คำสั่ง คำตัดสินอีกครั้งโดยศาลหรือเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจเหนือกว่า³⁴⁷ คำว่า “correction” หมายถึงกระบวนการหรือการกระทำที่เป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด³⁴⁸ ดังนั้น “review and correction” จึงหมายถึงการกระทำหรือกระบวนการอันเป็นการทบทวนและแก้ไขให้ถูกต้องกรณีที่มีข้อผิดพลาดโดยเจ้าหน้าที่หรือศาลซึ่งมีอำนาจเหนือกว่าขึ้นไป ระบบการทบทวนและแก้ไขดังกล่าวต้องสามารถมีการทบทวนได้จริงในทางปฏิบัติด้วย มิใช่เพียงโครงสร้างตามกฎหมายหรือการบริหารจัดการซึ่งไม่สามารถปฏิบัติได้จริง³⁴⁹

³⁴⁶ Appellate Body Report, EC-Selected Customs Matters, paras. 303.

³⁴⁷ A formal assessment or examination of something with the possibility or intention of instituting change if necessary, (*law*) a reconsideration of a judgment, sentence, etc., by a higher court or authority, (Oxford Dictionaries Online)

³⁴⁸ The action or process of correcting something, a change that rectifies an error or inaccuracy.(Oxford Dictionaries Online)

³⁴⁹ จากนัยมาตรฐานในการพิสูจน์ของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีบุหรินำเข้าจากฟิลิปปินส์

4.2 ความไม่ล่าช้า (promptness)

ความไม่ล่าช้า (promptness) ในบริบทของการทบทวนและแก้ไขตามความตกลง แกตต์ Article X:3(b) หมายถึง การทบทวนและแก้ไขในเวลาสมควรและมีประสิทธิภาพ (timely and effective) ความไม่ล่าช้า (promptness) ในการทบทวนพิจารณาจากระยะเวลาที่ใช้ใน กระบวนการทบทวนตั้งแต่ที่มีการกระทำของฝ่ายบริหารอันมีผลกระทบต่อเอกชนจนกระทั่งการ กระทำของฝ่ายบริหารสามารถได้รับการทบทวนอย่างเสร็จสิ้นโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่มี ความอิสระ ระยะเวลาดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากโครงสร้างเชิงระบบของประเทศสมาชิกตาม บทบัญญัติกฎหมายหรือโครงสร้างการบริหารจัดการของประเทศสมาชิกซึ่งอาจแสดงให้เห็นระบบ การทบทวนการกระทำของฝ่ายบริหารภายในประเทศสมาชิกได้

การพิจารณาความไม่ล่าช้า (promptness) ในระบบการทบทวนและแก้ไขของ ประเทศสมาชิกตาม Article X:3(b) มีการพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไปโดยคำนึงถึง ความเหมาะสมและความจำเป็นในบริบทของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ และการได้สัดส่วน ของความเสียหายหรือผลกระทบต่อผู้นำเข้าเมื่อคำนึงถึงระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาทบทวน และแก้ไข นอกจากนี้ ความไม่ล่าช้าในระบบการทบทวนและแก้ไขของประเทศสมาชิกต้อง พิจารณาจากลักษณะเฉพาะของการกระทำของฝ่ายบริหารที่มีการทบทวน เช่น กรณีที่คำสั่ง ดังกล่าวมีผลในช่วงระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่ง การทบทวนควรทำได้ในระหว่างที่คำสั่งดังกล่าวมี ผล การพิจารณาความไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b) ไม่ได้ดูความล่าช้าตามความจริง (in fact) แต่พิจารณาจากการออกแบบระบบของประเทศสมาชิกว่าสามารถให้การกระทำของฝ่ายบริหารมี การทบทวนโดยไม่ล่าช้าได้หรือไม่

จากนัยในคดีบุหรี่ยาน้ำเข้าจากฟิลิปปินส์ การทบทวนโดยไม่ล่าช้า (*prompt review*) ตาม Article X:3(b) ไม่ได้หมายถึงการทบทวนดังกล่าวต้องทำโดยทันที (immediate) หรือโดย อิสระอย่างปราศจากเงื่อนไข (independent) และการทบทวนโดยไม่ล่าช้าไม่จำเป็นต้องให้การ กระทำของฝ่ายบริหารมีการทบทวนโดยตรงโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขหรือขั้นตอนดังกล่าวต้องไม่ทำให้การทบทวนดังกล่าวไม่อาจเกิดขึ้นได้หรือเป็นการสกัดกั้น ให้เกิดความล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญต่อความล่าช้าโดยรวมของระบบ

ลักษณะการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยที่สอดคล้องกับ
Article X:3(b)

ลักษณะการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยที่สอดคล้องกับ Article X:3(b) ต้องมีความสอดคล้องใน 2 ส่วน คือ 1. การมีระบบทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้า และ 2. การดำรงไว้ซึ่งคณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระสำหรับการทบทวนและแก้ไขดังกล่าว

ในส่วนแรกเรื่องระบบการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้ากรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในประเด็น Article X:3(b) กล่าวว่าความไม่สอดคล้องของการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยเกิดจากระบบการทบทวนและแก้ไขของไทยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่สามารถทำให้คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรได้รับการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt) ได้ เนื่องจากเงื่อนไขที่ผู้นำเข้าต้องได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรในที่สุดก่อนจึงมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำให้ตลอดระยะเวลาของคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรอาจไม่ได้รับการทบทวนเลย ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่า การแก้ไขการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยให้สอดคล้องกับ Article X:3(b) จึงต้องแก้ไขที่ “ความล่าช้า” ของการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรซึ่งมีเหตุมาจากเงื่อนไขการได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรก่อนจึงมีสิทธิอุทธรณ์ได้ตาม มาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากรและเหตุผลตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าไทยต้องให้คำสั่งวางประกันมีการอุทธรณ์ได้โดยไม่มีเงื่อนไขในการได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรดังกล่าว³⁵⁰ ทั้งนี้ กรณีดังกล่าวอาจทำได้โดยการบัญญัติรับรองสิทธิอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรแยกต่างหากจากสิทธิอุทธรณ์คำสั่งประเมินอากรซึ่งต้องมีเงื่อนไขในการได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรก่อน วิธีหนึ่ง หรืออาศัยการตีความของศาลภาษีอากรให้กรณีที่ผู้นำเข้าได้แย้งคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร แม้ว่าผู้นำเข้าดังกล่าวจะยังไม่ได้รับคำบอกกล่าวประเมินอากรเป็นกรณีที่มีการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้นตามเงื่อนไขของพระราชบัญญัติ

³⁵⁰ ผู้วิจัยไม่ได้หมายความว่ากรณีอยู่ของเงื่อนไขในการอุทธรณ์จะเป็นข้อบกพร่องทำให้ระบบการทบทวนและแก้ไขไม่เป็นระบบที่ทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าเสมอไป อย่างไรก็ตาม กรณีเงื่อนไขในการได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรกรณีการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยเป็นเงื่อนไขที่ทำให้คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรอาจไม่ได้รับการทบทวนตลอดระยะเวลาที่หลักประกันทำหน้าที่ประกันการปฏิบัติตามหน้าที่อื่น ซึ่งชัดเจนว่าเงื่อนไขดังกล่าวทำให้คำสั่งวางประกันไม่ได้รับการทบทวนในระยะเวลาที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพตามความหมายของ “prompt” ตาม Article X:3(b)

วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ด้วย ซึ่งทำให้สามารถอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลฎีกาของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา มาตรา 7(4) อีกวิธีหนึ่ง

ผู้วิจัยสังเกตว่าองค์การอุทธรณ์ได้อ้างถึงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเรื่องการทบทวนที่ล่าช้าในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กรณีการประเมินอากรด้วย แม้ว่าประเด็นตาม Article X:3(b) เรื่องคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจะไม่ได้มุ่งเน้นพิจารณา “ความไม่ล่าช้า” ในชั้นตอนดังกล่าว ในความเห็นผู้วิจัย การอ้างส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทดังกล่าวแสดงเป็นนัยว่า หากองค์การอุทธรณ์ต้องมีการพิจารณาความไม่ล่าช้า (*prompt review*) ในเงื่อนไขส่วนที่ต้องมีการทบทวนและวินิจฉัยโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจึงได้รับทบทวนโดยศาลฎีกาได้ องค์การอุทธรณ์ย่อมเห็นว่าการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยอาศัยการทบทวนไปพร้อมกับการประเมินอากรตาม มาตรา 112 เป็นการทบทวนโดยล่าช้า (*less-than-prompt*) จากนัยดังกล่าว ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการทบทวนคำสั่งวางประกันที่สอดคล้องกับ Article X:3(b) ต้องไม่อาศัยการทบทวนไปพร้อมกับการประเมินอากรในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เว้นแต่จะมีการทบทวนการประเมินอากรให้เร็วขึ้น³⁵¹ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาประกอบกับความเห็นข้างต้นของผู้วิจัยเรื่องการแยกการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรออกจากเงื่อนไขคำบอกกล่าวการประเมินอากร ผู้วิจัยจึงเห็นว่า หากไทยมีการทบทวนการประเมินอากรให้เร็วขึ้นแต่สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวางประกันยังผูกติดอยู่กับการประเมินอากรก็ยังคงไม่เป็นการทบทวนที่สอดคล้องกับ Article X:3(b) สิทธิการอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรจึงควรแยกออกจากการอุทธรณ์คำสั่งการประเมินอากรไม่ว่าการทบทวนคำสั่งวางประกันจะผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ ในกรณีที่มีการพิจารณาทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การทบทวนในชั้นดังกล่าวต้องไม่ล่าช้า³⁵² หรืออีกทางหนึ่ง หากการออกแบบการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่ให้

³⁵¹ หนึ่ง การทบทวนการประเมินอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีการแก้ไขให้มีการพิจารณาในระยะเวลาที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น เช่น กระบวนการพิจารณาในแต่ละขั้นตอนรวดเร็วขึ้นเพื่อให้สอดคล้องตาม Article X:3(a) และ Article X:3(b) ตามที่ผู้วิจัยได้เสนอแนะไว้ในหัวข้อ 4.3.2.6 และ 4.2.3.7

³⁵² คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ได้พิจารณาวาระระยะเวลาที่เหมาะสมในการทบทวนคำสั่งวางประกันโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นระยะเวลาเท่าใด แต่ในกรณีการทบทวนการประเมินอากร ระยะเวลา 5-7 ปีถือเป็นการล่าช้าเกินสมควรตามนัยที่วินิจฉัยไว้ใน Article X:3(b) เรื่องการพิจารณาล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการประเมินอากร องค์การอุทธรณ์กล่าวถึงเงื่อนไขในการได้รับการทบทวน โดยอ้างกรณีที่คำบอกกล่าวการประเมิน

มีการทบทวนผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีดังกล่าวก็จะขจัดปัญหาความล่าช้าที่อาจเกิดขึ้นในชั้นการทบทวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้³⁵³ ทั้งนี้ การออกแบบการทบทวน คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรต้องคำนึงถึงความไม่ล่าช้าในกระบวนการทบทวนและแก้ไขในทุก ขั้นตอนด้วย ซึ่งการทบทวนแต่ละขั้นตอนต้องไม่ล่าช้าอย่างมีนัยสำคัญให้เกิดความล่าช้าโดยรวม ของระบบการทบทวนและแก้ไขทั้งหมด ทั้งนี้ ผู้วิจัยสังเกตว่าคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและ องค์การอุทธรณ์ไม่ได้พิจารณาว่ากระบวนการในการพิจารณาของศาลภาษีอากรไม่ล่าช้าหรือไม่

ในส่วนที่สองเรื่องคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระ (Independent tribunals or procedures) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ไม่ได้วินิจฉัยว่าไทยไม่มีคณะ ตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระตาม Article X:3(b) เนื่องจากในการต่อสู้คดี ฟิลิปปินส์ไม่ได้ปฏิเสธ ว่าคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรสามารถคัดค้านต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นคณะตัดสินที่อิสระตาม ความหมายของ “independent tribunal” ตาม Article X:3(b) ได้เมื่อมีคำบอกกล่าวการประเมิน อากรในที่สุดตามมาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากรของไทยแล้ว และคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในส่วนอื่นได้ยอมรับว่าศาลภาษีอากรของไทยเป็นคณะตัดสินหรือ องค์การอิสระ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการทบทวนและแก้ไขคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยสอดคล้อง กับ Article X:3(b) หากภายใต้ระบบการทบทวนและแก้ไขของไทย คำสั่งวางประกันดังกล่าวใน ที่สุดแล้วสามารถได้รับการทบทวนโดยศาลภาษีอากรของไทยซึ่งเป็นคณะตัดสินอิสระตาม Article X:3(b) ได้โดยไม่ล่าช้า อย่างไรก็ตาม ตามนัยของ Article X:3(b) ผู้วิจัยเห็นว่าไทยอาจจัดตั้งคณะ ตัดสินหรือกระบวนการอิสระอื่นสำหรับการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรก่อนศาลภาษี อากรกลางก็ได้ หรือมีเช่นนั้นแล้ว ไทยอาจให้มีการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรโดยคณะ ตัดสินหรือกระบวนการอิสระดังกล่าวโดยไม่ต้องให้ศาลภาษีอากรพิจารณาก็ได้ หรือจะให้คำสั่ง วางประกันค่าภาษีอากรมีการทบทวนโดยศาลภาษีอากรโดยตรงก็ได้

เมื่อพิจารณาจากทั้ง 2 ส่วน ผู้วิจัยจึงเห็นว่าการออกแบบระบบการทบทวนและ แก้ไขคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรให้สอดคล้องกับ Article X:3 (b) อาจทำได้หลายวิธี จาก กรณีที่เป็นประเด็นในคดีนี้หรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์ สาระสำคัญของการออกแบบระบบดังกล่าว

อากรอาจใช้ระยะเวลาถึง 10 เดือนในบางกรณี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่ล่าช้า จากนัยดังกล่าวแสดงว่าระยะเวลาที่เหมาะสมและมี ประสิทธิภาพในการได้รับการทบทวนโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นระยะเวลาน้อยกว่า 10 เดือน

³⁵³ ผู้วิจัยมิได้หมายความว่าความล่าช้าในการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์จะไม่สอดคล้องกับ Article X:3(b) เพียงแต่การทบทวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการประเมินอากรล่าช้า ซึ่งทำให้การทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรล่าช้าไปด้วย

ต้องให้การอุทธรณ์คำสั่งวางประกันทำได้อย่างอิสระจากการประเมินอากรซึ่งต้องได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรก่อนจึงจะมีการทบทวนได้ และการทบทวนคำสั่งวางประกันต้องมีอย่างน้อยขั้นตอนหนึ่งที่เป็น การทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระ ระบบการทบทวนและแก้ไขคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรที่สอดคล้องกับ Article X:3(b) อาจมีโครงสร้างที่เป็นไปได้ดังต่อไปนี้³⁵⁴

1. ทบทวนโดยตรงโดยศาล³⁵⁵
2. ทบทวนโดยตรงโดยคณะตัดสินอิสระอื่นก่อนการทบทวนโดยศาล หรือทบทวนโดยตรงต่อคณะตัดสินอื่นโดยไม่ต้องมีการทบทวนโดยศาล
3. ทบทวนโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์³⁵⁶ ก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินอิสระและ/หรือศาล
4. ทบทวนโดยเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งหรือเจ้าหน้าที่ระดับสูงขึ้นไปภายในกรมศุลกากรก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินที่อิสระและ/หรือศาล³⁵⁷ เป็นต้น

³⁵⁴ โครงสร้างดังกล่าวเป็นตัวอย่างโครงสร้างการทบทวนและแก้ไขการวางประกันค่าภาษีอากรที่สอดคล้องกับ Article X:3(b) แต่ไม่ได้จำกัดเพียงรูปแบบดังกล่าวเท่านั้นที่จะสอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article X:3(b) ประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลกหลายประเทศ เช่น สหภาพยุโรป ญี่ปุ่น ไต้หวัน เกาหลี ได้เสนอแนวทางในการให้ความชัดเจนและปรับปรุง paragraph 3(b) ของความตกลงแกตต์ Article X เกี่ยวกับการทบทวนและกระบวนการอุทธรณ์ (Communications TN/TF/W/6, TN/TF/W/8) ซึ่งมีข้อเสนอต่างๆ รวมทั้งให้กำหนดสิทธิอุทธรณ์โดยเริ่มจากอุทธรณ์ภายในหน่วยงานเดิม แล้วจึงอุทธรณ์ต่อหน่วยงานตุลาการหรือฝ่ายบริหารที่แยกต่างหาก ระบบการทบทวนหลายชั้นดังกล่าวจะเป็นประโยชน์โดยกระบวนการอุทธรณ์ฝ่ายบริหารจะทำให้มีการระงับข้อพิพาทที่รวดเร็วและประหยัดกว่ากระบวนการในชั้นตุลาการ ในขณะที่เดียวกันการมีการทบทวนโดยหน่วยงานตุลาการที่เป็นอิสระก็จะทำให้มีระดับความเป็นกลางมากขึ้น และช่วยเพิ่มความมั่นใจของผู้ค้าในกระบวนการอุทธรณ์ (UNCTAD, Technical Note No. 10, 2005, p. 2-3) ซึ่งผู้วิจัยเห็นด้วยกับแนวทางการทบทวนดังกล่าว

³⁵⁵ ประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลกหลายประเทศได้เสนอแนวทางในการให้ความชัดเจนและปรับปรุง paragraph 3(b) ของความตกลงแกตต์ Article X โดยประเทศสมาชิกอาจจะอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในพื้นที่โดยตรงต่อเจ้าหน้าที่ตุลาการที่เป็นอิสระก็ได้ การอุทธรณ์โดยตรงต่อหน่วยงานตุลาการที่อิสระโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการภายในของฝ่ายบริหารมีประโยชน์ในแง่ที่เป็นการช่วยเร่งการระงับข้อพิพาทในเรื่องดังกล่าวได้ (UNCTAD, Technical Note No. 10, 2005, p. 3)

³⁵⁶ โครงสร้างการอุทธรณ์ดังกล่าวพบในประเทศต่างๆ เช่น ปาปัวนิวกินี (Working Party of Trade Committee, Transparency and Simplification Approaches to Border Procedures Reflections on the Implementation of GATT Article X - Related Proposals in Selected Countries, TD/TC/WP (2002) FINAL, p.14)

คณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระดังกล่าวอาจอยู่ในรูปแบบคณะตัดสินทางตุลาการ (judicial tribunals) คณะตัดสินลักษณะอนุญาโตตุลาการ (arbitral tribunals) คณะตัดสินทางฝ่ายบริหาร (administrative tribunals) หรือกระบวนการ (procedures)³⁵⁸ และคณะตัดสินหรือกระบวนการดังกล่าวต้องมีความอิสระจากหน่วยงานซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการบังคับทางบริหารเกี่ยวกับศาลการ³⁵⁹ ซึ่งในที่นี้คือ กรมศาลการ คณะตัดสินต้องประกอบด้วยบุคคลมากกว่า 1 คนขึ้นไปและบุคคลดังกล่าวต้องไม่อยู่ภายใต้การควบคุมหรืออิทธิพลใดจากกรมศาลการ ดังนั้นเจ้าหน้าที่ผู้มีคำสั่งดังกล่าวหรือเจ้าหน้าที่อื่นในบังคับของกรมศาลการจึงไม่ใช่คณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระในความหมายของ Article X:3(b) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยไม่เป็นคณะตัดสินที่อิสระตาม Article X:3(b) เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ศาลการ และอยู่ภายใต้การควบคุมของกรมศาลการ ส่วนศาลภาษีอากรกลางเป็นคณะตัดสินทางตุลาการที่อิสระตาม Article X:3(b) ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ได้วินิจฉัย ทั้งนี้ คณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระดังกล่าวต้องจัดให้มีขึ้นโดยรัฐ³⁶⁰ อย่างไรก็ตาม บุคคลในคณะตัดสินไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าหน้าที่รัฐก็ได้ แต่ต้องไม่มีผลประโยชน์ขัดแย้ง (conflict of interest) กับกรณีที่มีการทบทวนและแก้ไข³⁶¹

³⁵⁷ ในประเทศเกาหลี เอกชนต้องคัดค้านต่อเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งก่อนจึงอุทธรณ์ต่อ National Tax Tribunal ได้ ประเทศโดยทั่วไปมักจะใช้รูปแบบในการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ในระดับสูงกว่าภายในหน่วยงานก่อนเป็นเงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานตุลาการ (Working Party of Trade Committee, TD/TC/WP(2002)FINAL, p. 14)

³⁵⁸ Article X:3(b) ความตกลงแกตต์หรือ General Interpretative Note ไม่ได้อธิบายลักษณะของรูปแบบดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ และแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ก่อนหน้านี้ก็ไม่ได้มีการพิจารณาว่ารูปแบบของคณะตัดสินในประเทศสมาชิกเป็นรูปแบบใด โดยเพียงกล่าวถึงในประเด็นว่าคณะตัดสินดังกล่าวมีความอิสระหรือไม่ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าลักษณะของคณะตัดสินทางตุลาการ คณะตัดสินลักษณะอนุญาโตตุลาการ และคณะตัดสินทางฝ่ายบริหารน่าจะมีความหมายโดยทั่วไป กล่าวคือ คณะตัดสินทางตุลาการหมายถึงคณะตัดสินที่ใช้อำนาจตุลาการ ได้แก่ ศาล คณะตัดสินลักษณะอนุญาโตตุลาการ หมายถึง คณะตัดสินที่ทำในรูปแบบคณะบุคคลซึ่งคู่กรณีทั้งสองฝ่ายแต่งตั้งและให้วินิจฉัยชี้ขาดในประเด็นที่เป็นปัญหา ส่วนคณะตัดสินทางฝ่ายบริหาร คือ คณะตัดสินซึ่งใช้อำนาจทางบริหาร กรณีกระบวนการ (procedures) ความหมายทั่วไปหมายถึงกลุ่มของกฎเกณฑ์ที่ให้ปฏิบัติตาม

³⁵⁹ อำนาจบังคับทางบริหารเกี่ยวกับศาลการในความหมายอย่างแคบ ได้แก่ อำนาจในการกำกับ (monitoring) เกี่ยวกับการศาลการ เช่น การกำหนดอาคาร การชำระอากร และการเก็บอากร อำนาจบังคับทางบริหารเกี่ยวกับศาลการในความหมายอย่างกว้างได้แก่ การปรับ การกักและยึดสินค้า เป็นต้น

³⁶⁰ Article X:3(b) ระบุว่า "Each member shall maintain or constitute tribunal or procedures..." แสดงให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระดังกล่าวกับรัฐ ผู้วิจัยเห็นว่าคณะตัดสินหรือกระบวนการดังกล่าวต้องจัดตั้งโดยรัฐ ไม่ใช่จัดตั้งโดยเอกชน

³⁶¹ กรณีคณะตัดสินประกอบด้วยเอกชน เอกชนดังกล่าวต้องไม่ได้มีผลประโยชน์ขัดแย้งกับกรณีที่มีการทบทวน เช่น ไม่ได้ประกอบธุรกิจเดียวกับสินค้าที่มีการนำเข้า กรณีดังกล่าวอาจมีปัญหว่าเอกชนที่ทำหน้าที่ตัดสินจะมีความ

คณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระดังกล่าวอาจมีวัตถุประสงค์ได้หลายอย่าง เช่น คณะตัดสินดังกล่าวอาจมีวัตถุประสงค์ในการทบทวนคำสั่งใดๆของเจ้าหน้าที่ศุลกากร และในบรรดาวัตถุประสงค์เหล่านั้นคือการทบทวนและแก้ไขโดยไม่ล่าช้าในคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร เป็นต้น เรื่องที่คณะตัดสินหรือกระบวนการอิสระต้องมีการทบทวนและแก้ไข ได้แก่ ความถูกต้องของรูปแบบและจำนวนหลักประกันที่ต้องวางที่มีคำสั่งโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร เป็นต้น³⁶² ทั้งความถูกต้องตามบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องและการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่ง เช่น เรื่อง พิักศุลกากร

การทบทวนและแก้ไขโดยคณะตัดสินที่อิสระต้องทำโดยไม่ล่าช้า กล่าวคือการทบทวนและแก้ไขโดยคณะตัดสินที่อิสระต้องทำในเวลาที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ความไม่ล่าช้า “prompt” ตาม Article X:3(b) ไม่ได้ห้ามการกำหนดเงื่อนไขในการได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือองค์กรอิสระ เช่น เงื่อนไขในการอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวต้องไม่เป็นเครื่องกีดกันไม่ให้คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรไม่ได้รับการทบทวนในเวลาอันเหมาะสม เช่น เงื่อนไขในการได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรซึ่งทำให้ตลอดระยะเวลาที่หลักประกันทำหน้าที่เป็นประกันอาจไม่มีโอกาสได้รับการทบทวนเลย การทบทวนและแก้ไขต้องสามารถทำได้ในขณะที่คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรมีผลกระทบต่อผู้นำเข้า แต่ไม่จำเป็นต้องทบทวนโดยทันที (immediate) เมื่อมีคำสั่งให้วางประกันค่าภาษีอากร กล่าวคือ

เชี่ยวชาญในการประเมินราคาศุลกากรและอากรที่ต้องชำระในสินค้าดังกล่าวหรือไม่ เมื่อเทียบกับเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ประเมินอากรที่มีคำสั่ง นอกจากนี้ กรณีมีประเด็นว่าการทบทวนโดยเอกชนดังกล่าวจะทำให้เข้าถึงข้อมูลซึ่งเป็นความลับของผู้นำเข้าได้ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้า และไม่มีมาตรการที่ป้องกันการเปิดเผยความลับดังกล่าวเช่นเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งมีโทษทางอาญาและทางวินัย หรือตั้งเช่นกรณีอนุญาโตตุลาการ กรณีดังกล่าวจะเหมาะสมหรือไม่และเป็นไปตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 10 หรือไม่ หากให้เอกชนเป็นผู้ทำการทบทวนและแก้ไขการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐดังกล่าว

³⁶² ผู้วิจัยเห็นว่า Article X:3(b) ไม่ได้ระบุไว้ว่าการทบทวนจะต้องครอบคลุมถึงการกระทำของฝ่ายบริหารในด้านใดบ้าง ส่วนหนึ่งของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์กล่าวว่า ในกรณีที่จำนวนหลักประกันที่ต้องวางมีมูลค่าสูงเกินสมควร (excessively high) การทบทวนอาจทำให้มีการพิจารณาจำนวนที่วางประกันลดลงเมื่อพิจารณาจากเหตุการณ์แวดล้อม เช่น ฐานะของผู้นำเข้าและสิ่งที่รับประกันอื่นๆ (para. 7.1045, para. 209) อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยสังเกตเห็นว่าบทบัญญัติกฎหมายของไทยไม่ได้ระบุโดยชัดแจ้งให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้อดุลยพินิจในการปรับลดจำนวนอากรโดยพิจารณาจากปัจจัยอื่นได้ นอกจากนี้ มาตรา 112 ของพระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติไว้ชัดเจนว่าหลักประกันที่ต้องวางเท่ากับส่วนต่างของอากรสูงสุดที่อาจต้องชำระและจำนวนอากรที่สำแดงโดยผู้นำเข้า การที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทวินิจฉัยดังกล่าวจึงเป็นการเกินเลยจากบทบัญญัติกฎหมายของไทย และไม่คำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการวางประกันต้องคุ้มครองจำนวนที่อาจต้องชำระเพื่อไม่ให้รัฐเสียหายจากการไม่ชำระอากรด้วย ทั้ง Article X:3(b) ไม่ได้ระบุให้การกระทำของฝ่ายบริหารต้องเปิดให้มีดุลยพินิจดังกล่าว ผู้วิจัยจึงเห็นว่าไทยไม่จำเป็นต้องเพิ่มเกณฑ์ดุลยพินิจในการปรับลดจำนวนหลักประกันตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทกล่าว

ในช่วงเวลาตั้งแต่ผู้นำเข้าได้รับคำสั่งให้วางประกันค่าภาษีอากรจนกระทั่งมีการชำระค่าอากรเสร็จสิ้นซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรมีผลกระทบต่อผู้นำเข้า คำสั่งดังกล่าวควรจะมีโอกาสให้ได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินได้ในระยะเวลาที่เหมาะสม³⁶³ โดยคำนึงถึงผลกระทบต่อผู้นำเข้าที่เกิดขึ้นในช่วงดังกล่าว เช่น ผู้นำเข้าไม่สามารถนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรได้ นอกจากนี้ ระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาทบทวนและแก้ไขของคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระต้องไม่ใช้ระยะเวลาจนจนเป็นการล่าช้า³⁶⁴ และขั้นตอนที่จำเป็นต่าง ๆ ต้องกระทำภายในระยะเวลาที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ เช่น การขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า เป็นต้น ทั้งนี้ ภายในบริบทและความจำเป็นของประเทศไทย

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการส่งเสริมกระบวนการให้คำปรึกษาแก่ผู้ประกอบการเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรของสินค้าโดยหน่วยงานของศุลกากรก่อนการยื่นผ่านพิธีการศุลกากร เนื่องจากการวางประกันค่าภาษีอากรเป็นมาตรการที่ใช้ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับจำนวนค่าอากร และยังไม่สามารถประเมินอากรได้ เช่น หลักฐานเกี่ยวกับสินค้านำเข้ายังไม่เพียงพอในการประเมินราคาศุลกากรสินค้านำเข้าดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่ากระบวนการให้คำปรึกษาแก่ผู้ประกอบการเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าก่อนการยื่นผ่านพิธีการศุลกากร ทำให้ผู้นำเข้าสามารถเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าให้ครบถ้วนในการนำสินค้าผ่านพิธีการศุลกากร และศุลกากรมีข้อมูลที่จำเป็นในการประเมินราคาศุลกากรซึ่งทำให้สามารถประเมินอากรได้ทันทีได้ หรือกรณีที่ไม่สามารถประเมินอากรได้ทันที การประเมินอากรของสินค้านำเข้าดังกล่าวก็ทำได้รวดเร็วขึ้น เพราะเคยมีการพิจารณาในเบื้องต้นเรื่องราคาศุลกากรในสินค้านำเข้าดังกล่าวแล้ว นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการดังกล่าวยังช่วยบรรเทาภาระงานของหน่วยงานของศุลกากรจากกรณีที่ต้องมีการทบทวนคำสั่งวางประกัน เนื่องจาก หากเจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถประเมินอากรได้ทันทีก็ทำให้ไม่มีกรณีต้องวางประกันค่าภาษีอากรและลดกรณีที่ต้องทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร นอกจากนี้ เมื่อการประเมินอากรสามารถทำได้รวดเร็ว

³⁶³ จากนั้นยตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ระยะเวลา 10 เดือน ก่อนที่คำสั่งดังกล่าว จะได้รับการทบทวนเป็นระยะเวลาที่มากเกินไปและไม่เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้าตาม Article X:3(b)

³⁶⁴ ผู้วิจัยเห็นด้วยว่าควรมีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีคำสั่งวางประกันดังที่ประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลก เช่น สหภาพยุโรป ญี่ปุ่น ไต้หวัน เกาหลี ได้เสนอแนวทางในการให้ความชัดเจนและปรับปรุง paragraph 3 ของความตกลงแกตต์ Article X โดยการกำหนดระยะเวลามาตรฐานสำหรับการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องเล็กน้อย (minor appeals) ในระดับของฝ่ายบริหาร ซึ่งจะช่วยลดความล่าช้าโดยไม่จำเป็นและเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการอุทธรณ์ในบางกรณี (UNCTAD, UNCTAD Trust Fund for Trade Facilitation Negotiations Technical Note No.10, 2005. See also, communications TN/TF/W/6 and TN/TF/W/8)

ขึ้น ช่วงเวลาที่คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรมีผลกระทบต่อผู้นำเข้าก็ย่อมลดลง และลดโอกาสที่จะมีการอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร เนื่องจากผู้นำเข้าอาจพิจารณาว่าไม่มีความจำเป็นต้องอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรในระยะเวลาดังกล่าว ในแง่ผู้นำเข้า การบริหารจัดการศุลกากรที่รวดเร็วขึ้นย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการซึ่งนำเข้ามาสินค้า และเป็นการลดอุปสรรคทางการค้าที่เกิดจากกระบวนการทางศุลกากรซึ่งเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจโดยรวม

นอกจากกระบวนการให้คำปรึกษาแก่ผู้ประกอบการเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรของสินค้าโดยหน่วยงานของศุลกากรก่อนการยื่นผ่านพิธีการศุลกากรดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าไทยควรจัดตั้งระบบการประเมินอากรสินค้านำเข้าล่วงหน้า โดยให้สิทธิผู้ประกอบการซึ่งจะนำเข้ามาสินค้าเลือกที่จะนำสินค้าตัวอย่างมาประเมินอากรล่วงหน้าก่อนที่จะนำสินค้านำเข้าผ่านพิธีการศุลกากรได้ และผลการพิจารณาประเมินอากรสินค้านำเข้าล่วงหน้าดังกล่าวมีผลผูกพันศุลกากรเมื่อมีการนำสินค้านำเข้าผ่านศุลกากร ผู้วิจัยเห็นว่าวิธีการดังกล่าวทำให้กรณีที่ผู้นำเข้าต้องวางประกันค่าภาษีอากรลดลง เนื่องจากศุลกากรสามารถประเมินอากรได้ทันที ซึ่งทำให้การบริหารจัดการโดยรวม และการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรทำได้รวดเร็วขึ้น ซึ่งเป็นผลดีต่อผู้นำเข้าและเศรษฐกิจโดยรวมด้วย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

คดีบุหรี่ย้ายเข้าจากฟิลิปปินส์มีประเด็นกฎหมายที่สำคัญเกี่ยวกับความสอดคล้องของมาตรการทางศุลกากรและมาตรการภาษีของไทยที่ใช้กับสินค้าประเภทบุหรี่ยกกับความตกลงแกตตีปี 1994 Article III Article X Article XX(d) และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 1 Article 5 Article 7 Article 10 และ Article 16

จากการศึกษาคดีดังกล่าว ผู้วิจัยได้ข้อสรุปว่ามาตรการทางศุลกากรและมาตรการทางภาษีของไทยเกี่ยวกับบุหรี่ยกที่เป็นประเด็นในบุหรี่ย้ายเข้าจากฟิลิปปินส์หลายมาตรการไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตตี ความตกลงดังกล่าวมีหลักการสำคัญเรื่องความคาดการณ์ได้ ความโปร่งใส และการค้าเสรีมากขึ้น เพื่อลดอุปสรรคทางการค้าให้เหลือน้อยที่สุดและเกิดเสรีทางการค้า มาตรการของไทยดังกล่าวที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรและความตกลงแกตตีจึงเป็นมาตรการที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจภายใต้หลักการการค้าเสรี เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์มีคำแนะนำให้ไทยทำให้มาตรการที่ไม่สอดคล้องดังกล่าวสอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลก ไทยจึงต้องแก้ไขเพิ่มกฎหมาย ระเบียบ และวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าแสตมป์ยาสูบ เงินกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์กรกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ให้สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกภายในระยะเวลาที่เหมาะสม

5.1.1 ประเด็นพิพาทตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

ผู้วิจัยได้ข้อสรุปว่ามาตรการทางศุลกากรของไทยเกี่ยวกับวิธีการประเมินราคาศุลกากรในบุหรี่ยกที่เป็นประเด็นในบุหรี่ย้ายเข้าจากฟิลิปปินส์หลายมาตรการ ไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 1.1 และ 1.2(a) Article 16 Article 5 และ 7 และ Article 10 บทบัญญัติดังกล่าวได้รับรองสิทธิของผู้นำเข้าในหลายเรื่อง อาทิ โอกาสอย่างสมเหตุสมผลในการโต้ตอบกระบวนการพิจารณาของศุลกากร กรณีที่สงสัยว่าความลับมีผลกระทบต่อราคา สิทธิในการได้รับคำอธิบายภายหลังมีการประเมินอากร สิทธิในการได้รับทราบวิธีการคำนวณราคากรณีที่ใช้คำนวณแบบย้อนกลับ และสิทธิเก็บรักษาข้อมูลเป็นความลับ

มาตรการทางศุลกากรไทยที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติดังกล่าวจึงเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้นำเข้าและเป็นอุปสรรคต่อการค้าเสรี ซึ่งจำเป็นต้องมีการแก้ไขให้สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์ระอุทธรณ์ในหลายประเด็นและมีข้อพิจารณาที่สำคัญจากคดีบริหารนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ดังต่อไปนี้

5.1.1.1 ประเด็นตาม Article 1.1 และ 1.2(a)

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าการปฏิเสธราคาซื้อขายบริหารรายการที่พิพาทซึ่งสำแดงโดยผู้นำเข้าไม่สอดคล้องกับ Article 1.1 และ 1.2 เนื่องจากไทยไม่ได้ทำการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายอย่างเหมาะสมในการวินิจฉัยว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายมีผลกระทบต่อราคา

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทดังกล่าวได้แสดงนัยสำคัญเรื่องความสมดุลระหว่างการคุ้มครองประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้า กับความจำเป็นในการตรวจสอบของศุลกากรในกรณีที่มีความสงสัยเรื่องความถูกต้องของราคาที่สำแดงโดยผู้นำเข้าภายใต้กลไกตาม Article 1.2 โดยให้ศุลกากรสื่อสารเหตุที่พบว่าความสัมพันธ์มีผลกระทบต่อราคาไปยังผู้นำเข้าเพื่อให้โอกาสผู้นำเข้าสามารถโต้ตอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าของศุลกากรไทยจะมีความสอดคล้องกับ Article 1 และ Article 1.2 ต่อเมื่อ กรณีที่ศุลกากรสงสัยในราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าและจะปฏิเสธราคาดังกล่าว ศุลกากรไทยได้มีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายใหม่โดยมีการสื่อสารเหตุการณ์พบว่าราคาได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์และให้โอกาสผู้นำเข้าในการชี้แจงหรือเสนอข้อมูลเพิ่มเติมในระหว่างการพิจารณาก่อนที่จะมีการปฏิเสธราคาดังกล่าวทุกครั้ง โดยมีใช้การปฏิเสธโดยพิจารณาจากผลการตรวจสอบความสัมพันธ์และราคาในครั้งก่อน นอกจากนี้ การสื่อสาร “เหตุ” ในการพบว่าความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายมีผลกระทบต่อราคาไปยังผู้นำเข้าต้องมีรายละเอียดและความชัดเจนเพียงพอให้ผู้นำเข้าสามารถโต้ตอบได้อย่างมีประสิทธิภาพเพื่อคุ้มครองประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้า และกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอต้องมีการทำเป็นลายลักษณ์อักษร ตาม Article 1.2

5.1.1.2 ประเด็นตาม Article 16

Article 16 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรเป็นกลไกหนึ่งในการคุ้มครองประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้าตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 16 รับรองสิทธิของผู้นำเข้าในการได้รับคำอธิบาย (Right to explanation) เป็นลายลักษณ์อักษรจากกระบวนการศุลกากรในเรื่องวิธีที่ใช้ในการประเมินราคาศุลกากร ภายหลังจากที่มีการประเมินราคาแล้ว โดยการร้องขอของผู้นำเข้าเป็นลายลักษณ์อักษร

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าศุลกากรไทยไม่ได้ปฏิบัติตาม Article 16 ในการให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้า เนื่องจากหนังสือที่ศุลกากรไทยมีถึงผู้นำเข้าไม่มีความชัดเจนและรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีที่ศุลกากรใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรสินค้าหรือที่พิพาทเพียงพอที่จะเป็นคำอธิบายตาม Article 16 และรายงานการประชุมไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของคำอธิบายที่ให้แก่ผู้นำเข้าตามความหมายของบทบัญญัติดังกล่าว

มาตรการในการให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้าจะมีความสอดคล้องกับ Article 16 ต่อเมื่อศุลกากรไทยได้ให้คำอธิบายถึงวิธีการประเมินราคาสินค้าของผู้นำเข้าโดยชัดเจนและละเอียดเพียงพอที่ผู้นำเข้าจะสามารถเข้าใจได้ว่าการประเมินราคาดังกล่าวทำได้อย่างไร เพื่อให้ผู้นำเข้าสามารถตรวจสอบได้ว่าวิธีการที่ศุลกากรใช้เป็นไปตามกฎหมายเรื่องการประเมินราคาศุลกากรหรือไม่ อันเป็นการคุ้มครองประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้า ตามวัตถุประสงค์ของ Article 16 และการให้คำอธิบายดังกล่าวต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรถึงผู้นำเข้าโดยเฉพาะ มิใช่รูปของแบบรายงานการประชุม

5.1.1.3 ประเด็นตาม Article 5 และ Article 7

ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรระบุให้การใช้วิธีประเมินราคาศุลกากรต้องเป็นไปตามลำดับ Article 1 ถึง Article 7 เพื่อให้ระบบการศุลกากรมีความเป็นรูปแบบเดียวกัน เป็นกลาง และเป็นธรรม อันเป็นการคุ้มครองประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้าในกระบวนการทางศุลกากร วิธีประเมินราคาแบบหักทอน (deductive valuation method) เป็นวิธีที่คำนวณจากราคาขายต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุดภายหลังมีการนำเข้ามาภายในประเทศผู้นำเข้า และหักทอนมูลค่าที่เกิดจากการขายภายในประเทศออกจากราคาดังกล่าวตาม Article 5 อย่างไรก็ตาม วิธีประเมินราคาแบบหักทอนดังกล่าวอาจนำมาใช้อย่างยืดหยุ่นและตามความสมเหตุสมผลในการประเมินราคาตาม Article 7 ซึ่งเป็นวิธีสุดท้ายกรณีที่ไม่สามารถ

ประเมินราคาโดยวิธีอื่นได้แล้ว เกณฑ์การหักทอนต้องเป็นไปตาม Article 5.1 ซึ่งให้หักทอนมูลค่าที่เกิดจากการขายในประเทศออกให้ใกล้เคียงกับราคาซื้อขาย (transaction value) ขณะนำเข้ามามากที่สุด และการพิจารณาหักทอนต้องเปิดให้มีการปรึกษาหารือระหว่างผู้นำเข้าและศุลกากรเพื่อให้เป็นไปตามหลักการของการประเมินราคาศุลกากร

ในเรื่องกระบวนการการพิจารณาหักทอนของไทย ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า การที่ไทยไม่สามารถที่จะปรึกษากับผู้นำเข้าอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับข้อมูลที่เป็นสำหรับการหักทอนที่ผู้นำเข้าร้องขอ เป็นการพิจารณาการหักทอนที่ไม่สอดคล้องกับ Article 7.1 ในเรื่องเกณฑ์การพิจารณาการหักทอนในรายการส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ภาษีท้องถิ่น และค่าใช้จ่ายในการขนส่งภายในประเทศ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า หลักเกณฑ์การหักทอนตาม Article 5.1 ไม่ได้ระบุเป็นหลักเกณฑ์ทั่วไปว่ามูลค่าที่จะหักทอนได้ต้องเป็นมูลค่าที่รวมอยู่จริงในราคาต่อหน่วยของสินค้าในการขายซึ่งปริมาณมากที่สุดเพียงเท่านั้น ดังที่ไทยอ้างเป็นเหตุในการปฏิเสธไม่หักทอนรายการดังกล่าว ผู้วิจัยจึงเห็นว่า การปฏิเสธที่จะหักทอนค่าส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหา ค่าภาษีท้องถิ่นและค่าขนส่งภายในประเทศของไทยไม่สอดคล้องกับ Article 7.1 เนื่องจากไทยซึ่งไม่ได้ใช้กระบวนการปรึกษากับผู้นำเข้าอย่างเหมาะสม และไม่ได้ใช้เกณฑ์การหักทอนตามหลักของ Article 5 ซึ่งนำมาใช้ในการพิจารณาตาม Article 7.1

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า การแจ้งชื่อวิธีประเมินราคาแบบหักทอนแก่ผู้นำเข้าเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะถือว่าเป็นการให้ข้อมูลแก่ผู้นำเข้าเรื่องวิธีการที่ศุลกากรใช้ในการประเมินตาม Article 7.3 ซึ่งต้องกล่าวถึงวิธีปฏิบัติในการนำวิธีดังกล่าวไปใช้ในการได้มาซึ่งราคาศุลกากรด้วย

การพิจารณาการหักทอนที่จะสอดคล้องตาม Article 7 ต้องมีการปรึกษากับผู้นำเข้าอย่างเหมาะสมเพื่อให้โอกาสผู้นำเข้าสามารถชี้แจงและนำเสนอพยานหลักฐานได้เต็มที่ ศุลกากรสามารถพิจารณาหักทอนส่วนลดกรณีสินค้ามีปัญหาต่อเมื่อผู้นำเข้ามีหลักฐานประกอบว่าส่วนลดดังกล่าวรวมอยู่ในราคาขายต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุดได้อย่างไรก็ตาม กรณีค่าภาษีท้องถิ่นที่มีการชำระประจำและค่าใช้จ่ายในการขนส่งภายในประเทศ ศุลกากรต้องหักมูลค่าดังกล่าวออกจากราคาต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุดตาม Article 5 a (i)-(iv) นอกจากนี้ กรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอให้ศุลกากรแจ้งราคาศุลกากรและวิธีการที่ใช้ในการประเมินราคาตาม Article 7 ศุลกากรมีหน้าที่แจ้งให้ผู้นำเข้าทราบเกี่ยวกับวิธีการในการ

คำนวณได้มาซึ่งราคาดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรโดยละเอียด เพื่อให้ผู้นำเข้ามีโอกาสทราบและสามารถตรวจสอบการคำนวณราคาของศุลกากรได้เพื่อคุ้มครองประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของตนเอง

5.1.1.4 ประเด็นตาม Article 10

ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร Article 10 มีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองมิให้ผู้นำเข้าได้รับความเสียหายจากมาตรการทางศุลกากร โดยระบุให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางศุลกากรรักษาความลับของผู้นำเข้าซึ่งต้องมีการเปิดเผยในระหว่างการดำเนินพิธีการทางศุลกากร

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในการตีความ “confidential information” ให้หมายรวมถึงความลับซึ่งหากเปิดเผยจะมีผลกระทบในทางเสียหายทางการค้าของผู้นำเข้าด้วย เช่น การเปิดเผยดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ในเชิงแข่งขันอย่างสำคัญต่อคู่แข่ง และทำให้ความสามารถในการแข่งขันของผู้นำเข้าลดลง ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า ราคาซี.ไอ.เอฟ. และปริมาณการนำเข้าอยู่ในความหมายของ “confidential information” ตาม Article 10 และการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการศุลกากรของไทยเป็นการไม่สอดคล้องกับหน้าที่รักษาข้อมูลซึ่งเป็ความลับของผู้นำเข้าอย่างเคร่งครัดตาม Article 10

5.1.2 ประเด็นพิพาทตามความตกลงแกตต์

ผู้วิจัยได้ข้อสรุปว่ามาตรการทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าแสตมป์ยาสูบ เงินกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยเกี่ยวกับนุหรีที่เป็นประเด็นในคดีนุหรีนำเข้าจากฟิลิปปินส์หลายมาตรการไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence Article III:4 Article X และ Article XX(d) ทำให้เป็นอุปสรรคทางการค้าภายใต้หลักการค้าเสรีของความตกลงแกตต์ ซึ่งจำเป็นต้องมีการแก้ไขพระราชบัญญัติ ระเบียบ คำสั่ง และวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องให้สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกต่อไป

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ในหลายประเด็น และไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวในบางประเด็น นอกจากนี้ ผู้วิจัยมีข้อพิจารณาที่สำคัญจากคดีนุหรีนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ดังต่อไปนี้

5.1.2.1 ประเด็นตาม Article III:2

ความตกลงแกตต์ Article III:2 เป็นไปตามหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติ (National treatment) โดยวางหลักการให้ประเทศสมาชิกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าเช่นเดียวกับสินค้าที่ผลิตในประเทศในเรื่องภาษีและค่าธรรมเนียมที่เก็บจากสินค้า หลักการที่สำคัญของ Article III:2 จึงมีเพื่อไม่ให้สินค้านำเข้าถูกเลือกปฏิบัติทางภาษีและค่าธรรมเนียม อันเป็นการสร้างอุปสรรคแก่สภาพการแข่งขันในการขายสินค้านำเข้าภายในประเทศ และขัดต่อหลักการค้าเสรีของความตกลงแกตต์

ในประเด็นเรื่องมาตรการการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ตามประกาศราคาขายปลีกยาสูบของกรมสรรพสามิตที่เป็นประเด็น¹ ผู้วิจัยเห็นว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งคำนวณตามราคา (ad valorem) และมีการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มโดยรัฐไม่เป็นเหตุให้การเก็บภาษีของไทยไม่สอดคล้องกับ Article III:2 first sentence เนื่องจากความตกลงแกตต์ไม่ได้ห้ามการใช้วิธีหรือระบบภาษีอย่างใดโดยเฉพาะ และประเทศสมาชิกมีอิสระที่จะเลือกใช้ระบบภาษีภายในประเทศตามที่เห็นว่าเหมาะสมภายในขอบเขตการไม่เลือกปฏิบัติตาม Article III:2 อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่ากรณีที่ไทยกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดในบุหรี่ยาสูบซึ่งใช้เป็นฐานคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศราคาขายปลีกที่เป็นประเด็นในลักษณะแตกต่างจากการกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดกรณีบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ เป็นการไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:2 first sentence เนื่องจากมาตรการดังกล่าวทำให้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในบุหรี่ยาสูบสูงขึ้นและมีภาระภาษีมากกว่าบุหรี่ที่เหมือนกันที่ผลิตในประเทศ อันเป็นการกำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเลือกปฏิบัติต่อบุหรี่ยาสูบนำเข้า

นอกจากนี้ มาตรการของไทยที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ แต่ไม่ยกเว้นลักษณะเดียวกันแก่การขายต่อบุหรี่ที่นำเข้า เป็นเหตุให้การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไม่มีความเสี่ยงที่ผู้ขายต่อต้องมีภาษีที่ต้องชำระ ในขณะที่การขายต่อบุหรี่ที่นำเข้าอาจมีกรณีที่ผู้ขายต่อมีภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากไม่สามารถขอหักภาษีซื้อออกได้ตามมาตรา 82/5 ของประมวลรัษฎากร มาตรการของไทยดังกล่าวจึงทำให้บุหรี่ยาสูบนำเข้าอยู่ภายใต้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าบุหรี่ที่ผลิตในประเทศในกรณีที่ผู้ขายต่อบุหรี่ยาสูบนำเข้าไม่สามารถนำภาษีซื้อไปหักออกจาก

¹ ตามประกาศราคาขายปลีกยาสูบของกรมสรรพสามิตเมื่อวันที่ 7 ธันวาคม 2548 วันที่ 18 กันยายน 2549 และวันที่ 30 มีนาคม และ 29 สิงหาคม 2550 สำหรับบุหรี่ยาสูบนำเข้า

ภาษีชายและมีภาษีที่ต้องชำระ และขัดกับ Article III:2 first sentence ดังคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์

ผู้วิจัยเห็นว่าการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ มี ข้อพิจารณาที่สำคัญทางกฎหมายจากประเด็นการพิจารณาตาม Article III:2 ในเรื่องขอบเขตการ ปรับใช้ Article III:2 และ Article III:4 กรณีที่มาตรการของประเทศสมาชิกมีผลกระทบทั้งทางด้าน ภาษีและผลกระทบด้านอื่นนอกจากภาษี การพิจารณาสินค้าที่เหมือนกัน (Like product) ขอบเขต การพิจารณา “in excess of” และรูปแบบของการเลือกปฏิบัติของมาตรการของไทย

ในเรื่องขอบเขตมาตรการที่อยู่ภายใต้การพิจารณาตาม Article III:2 และ Article III:4 ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการที่พิจารณาตามบทบัญญัติทั้งสองไม่ได้แยกต่างหากจากกัน ชัดเจน เนื่องจากมาตรการหนึ่งอาจมีทั้งด้านที่ก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียม และ ด้านที่มีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในลักษณะอื่นนอกจากภาษีและ ค่าธรรมเนียม มาตรการซึ่งมีลักษณะดังกล่าวอาจพิจารณาได้ทั้งตาม Article III:2 และ Article III:4 อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าด้านที่มีผลกระทบทางภาษีและค่าธรรมเนียมของมาตรการ ควรพิจารณาตาม Article III:2 ซึ่งใช้กับผลกระทบทางภาษีโดยเฉพาะมากกว่า Article III:4 ส่วน ด้านที่เป็นผลกระทบด้านอื่นนอกจากที่เป็นภาษีและค่าธรรมเนียมใดๆ ควรพิจารณาการปฏิบัติที่ ด้อยกว่าตาม Article III:4 กรณีมาตรการไทยซึ่งกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการกรอกและยื่น แบบฟอร์ม ภ.พ. 30 ตามมาตรา 83 เงื่อนไขเกี่ยวกับการทำรายงานและเก็บรักษาข้อมูลตาม มาตรา 87 ได้แก่ การเตรียมและเก็บรักษารายงานภาษีซื้อและภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ รายงานรายได้และรายจ่าย และเบี้ยปรับและการลงโทษกรณีไม่ดำเนินการตามเงื่อนไขด้านการ บริหารเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 90 ผู้วิจัยเห็นว่าเงื่อนไขดังกล่าวมีทั้ง ด้านที่มีผลกระทบทางภาษีและด้านที่มีผลกระทบด้านอื่นนอกจากภาษี เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าว เป็นการกำหนดหน้าที่ให้ผู้ขายต่อผู้นำเข้าต้องดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ในขณะเดียวกัน เงื่อนไขดังกล่าวมีผลต่อภาษีที่ต้องชำระ เนื่องจากการปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวทำให้ผู้ขายต่อ ผู้นำเข้าสามารถนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระได้ และทำให้ อาจไม่มีภาษีที่ต้องชำระ ผู้วิจัยจึงเห็นว่ามาตรการดังกล่าวสามารถพิจารณาได้ทั้ง Article III:2 และ Article III:4 ขึ้นอยู่กับว่าจะเลือกพิจารณาจากผลกระทบของมาตรการดังกล่าวในเชิงภาษี หรือค่าธรรมเนียม หรือผลกระทบด้านอื่นนอกจากภาษีหรือค่าธรรมเนียม

ในการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ผู้วิจัยเห็นด้วยกับแนวทางวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยเห็นว่าการพิสูจน์สินค้าเหมือนกันในคีย์หรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์ สามารถพิสูจน์เพียงว่าคีย์นำเข้าเหมือนกันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศอย่างน้อยบางชนิด (at least some domestic products) และเห็นว่าเกณฑ์การพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ในข้อเท็จจริงคีย์หรือนำเข้าจากฟิลิปปินส์ควรพิจารณาจากราคาสินค้า และพฤติกรรมและความพึงพอใจของผู้บริโภค

ในเรื่องขอบเขตการพิจารณา “in excess of” ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าการพิจารณาภาษีของสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศไม่ได้จำกัดเพียงการพิจารณาภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคในสินค้า แต่พิจารณาตลอดสายการจำหน่ายสินค้า เนื่องจาก Article III:2 มุ่งที่จะป้องกันการเลือกปฏิบัติทางภาษีซึ่งส่งผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าในการขายภายในประเทศผู้นำเข้า ซึ่งย่อมไม่ได้จำกัดเพียงระดับการขายในชั้นสุดท้ายให้แก่ผู้บริโภค

ในเรื่องรูปแบบของการเลือกปฏิบัติของมาตรการของไทย กรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายต่อคีย์ที่ผลิตในประเทศ ผู้วิจัยเห็นว่า หากพิจารณาจากแง่มุมที่ว่า มาตรการของไทยไม่ได้ก่อให้เกิดภาวะภาษีที่มากกว่าคีย์นำเข้าในทุกกรณี แต่เฉพาะในกรณีที่ผู้ขายคีย์นำเข้าไม่สามารถขอหักภาษีที่ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/5 มาตรการของไทยอาจถือเป็นการเลือกปฏิบัติในรูปแบบของ Risk of discrimination อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาจากแง่มุมว่ามาตรการของไทยเป็นการเลือกปฏิบัติโดยชัดแจ้ง โดยเห็นได้จากถ้อยคำตามกฎหมายซึ่งมีการเลือกปฏิบัติตามแหล่งกำเนิดของสินค้า ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการของไทยอาจถือเป็นการเลือกปฏิบัติตามกฎหมายในรูปแบบของ De jure discrimination แต่การพิจารณาว่า มาตรการของไทยเป็นการเลือกปฏิบัติแบบ De jure discrimination ไม่ควรเป็นข้อจำกัดไม่ให้พิจารณาต่อไปถึงผลกระทบที่แท้จริงทางภาษีที่เกิดจากมาตรการดังกล่าว

5.1.2.2 ประเด็นตาม Article III:4

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับเหตุผลของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทที่วินิจฉัยว่า เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดที่ 4 ของประมวลรัษฎากรซึ่งใช้กับกรณีการขายคีย์นำเข้าไม่สอดคล้องกับ Article III:4 เนื่องจากมาตรการดังกล่าวทำให้ผู้ขายคีย์นำเข้ามีภาระหน้าที่เพิ่มเติมที่มากกว่ากรณีการขายคีย์ที่ผลิตในประเทศเกี่ยวกับการยื่นแบบ ภ.พ. 30 การเก็บรักษาข้อมูลและรายงานต่างๆ ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามจะมีเบี้ยปรับและโทษ

มาตรการดังกล่าวจึงมีผลกระทบต่อต้นทุนและการตัดสินใจทางธุรกิจ ซึ่งมีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ อันเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) แก่สินค้านำเข้าตาม Article III:4

ผู้วิจัยเห็นว่าการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์มีข้อพิจารณาที่สำคัญทางกฎหมายจากประเด็นการพิจารณาตาม Article III:4 ในเรื่องการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ระดับของความเป็นไปได้ (degree of likelihood) ของผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่จะทำให้เป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า และการนำผลทางด้านบวกมาชั่งน้ำหนักกับผลทางด้านลบจากมาตรการในการพิจารณา “treatment no less favourable”

ในเรื่องการพิจารณาสินค้าเหมือนกัน (Like product) ผู้วิจัยเห็นว่าสินค้าที่เหมือนกันตาม Article III:2 first sentence ไม่จำเป็นต้องเป็นสินค้าเหมือนกันตาม Article III:4 ในทุกกรณีดังที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้วินิจฉัยไว้ เนื่องจากสินค้าเหมือนกัน (Like product) ใน Article III:4 มีความหมายแตกต่างจาก Article III:2 first sentence และเกณฑ์การพิจารณาความเหมือนกัน (Likeness) ในบริบทของ Article III:2 first sentence และ Article III:4 ซึ่งแตกต่างกันก็ย่อมต้องแตกต่างกันออกไปด้วย ผู้วิจัยจึงไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในประเด็นดังกล่าว

ในเรื่องระดับของความเป็นไปได้ (degree of likelihood) ของผลกระทบทางลบต่อสภาพการแข่งขันที่จะทำให้มาตรการของประเทศสมาชิกเป็นการปฏิบัติที่ด้อยกว่า (Less favourable treatment) ผู้วิจัยเห็นว่าความสัมพันธ์ระหว่างมาตรการที่เป็นประเด็นและผลกระทบต่อสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรมต้องเป็นความสัมพันธ์ที่แท้จริงและต้องมีความแน่นอนพอสมควรในระดับที่มีโอกาสที่จะเกิดผลกระทบทางเสียหายมากกว่าโอกาสที่จะไม่เกิดผลกระทบในทางเสียหายต่อสภาพการแข่งขันของสินค้านำเข้าดังกล่าวในตลาดภายในประเทศ

ในเรื่องการชั่งน้ำหนักผลทางด้านบวกและผลทางด้านลบของมาตรการในการพิจารณา “treatment no less favourable” ผู้วิจัยเห็นว่าเครดิตภาษีและการได้รับคืนภาษีซึ่งเป็นผลทางด้านบวกจากการปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการบริหารจัดการตามประมวลรัษฎากร อาจนำมาพิจารณากับผลทางด้านลบที่เกิดขึ้นจากกรณีที่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวได้ แต่ไม่สามารถนำมาพิจารณาหักล้างกับผลทางด้านลบที่เกิดขึ้นจากกรณีที่ผู้ขายต่ออนุหรือนำเข้าไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข ซึ่งเป็นคนละกรณีกันได้

5.1.2.3 ประเด็นตาม Article XX(d)

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าไทยไม่สามารถแสดงให้เห็นว่ามาตรการของไทยเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:4 สามารถทำได้ตามข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX(d) เนื่องจากไทยไม่ได้แสดงเหตุผลสนับสนุนครบถ้วนตามองค์ประกอบใน subparagraph d และเงื่อนไขในส่วน Chapeau ของ Article XX

กรณีองค์ประกอบตาม subparagraph d ผู้วิจัยเห็นว่าไทยไม่ได้ระบุโดยชัดเจนว่าบทบัญญัติใดของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ที่มาตรการซึ่งไม่สอดคล้องกับ Article III:4 เป็นประการการปฏิบัติตาม ทั้งไม่มีส่วนใดในข้อต่อสู้ของไทยหรืออุทธรณ์ของไทยที่กล่าวอ้างโดยชัดเจนว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นกฎหมายหรือระเบียบซึ่งไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ และไทยไม่ได้แสดงว่ามาตรการดังกล่าวออกแบบมาเพื่อประการการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์อย่างไร นอกจากนี้ ไทยไม่ได้ให้อธิบายว่ามาตรการดังกล่าวมีความจำเป็น (necessary) อย่างไรเพื่อประการการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบที่ไม่ขัดกับความตกลงแกตต์ ตามคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับองค์กรอุทธรณ์ในเรื่องการกล่าวอ้าง “measures” ตาม Article XX(d) โดยผู้วิจัยเห็นว่าไทยสามารถกล่าวอ้างว่ามาตรการที่ไม่สอดคล้องกับ Article III:4 เป็น “measures” ตาม Article XX(d) ได้ เพียงแต่การพิจารณาองค์ประกอบเรื่อง “necessary” อาจพิจารณาเพียงแง่มุมหนึ่งของมาตรการดังกล่าว

ผู้วิจัยเห็นว่าการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์มีข้อพิจารณาที่สำคัญทางกฎหมายจากประเด็นการพิจารณาตาม Article III:4 ในเรื่องแง่มุมของมาตรการ “measures” ที่จะนำมาทดสอบตาม Article XX(d) ในประเด็นดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าการระบุขอบเขตและลักษณะของ “measures” ที่แน่นอนและใช้ได้กับทุกกรณีเป็นเรื่องยาก เนื่องจากเงื่อนไขตาม subparagraph (a)-(j) ของ Article XX มีเงื่อนไขและแง่มุม (aspect) ที่ต้องการพิสูจน์ที่แตกต่างกัน และมาตรการภายในของประเทศสมาชิกมีสภาพและลักษณะที่แตกต่างกันไป อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีตามข้อเท็จจริงในคดีบุหรี่ปริมาณนำเข้าจากฟิลิปปินส์ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับองค์กรอุทธรณ์ว่า แง่มุมของ “measures” ที่เป็นสาระสำคัญที่ต้องนำมาพิจารณา “necessary” ตาม Article XX(d) ในคดีนี้ คือแง่มุมความไม่สอดคล้อง (inconsistencies) ของมาตรการดังกล่าวกับความตกลงแกตต์ หรือ การปฏิบัติที่ต่ำกว่าแก่สินค้านำเข้า (Less favourable treatment) ตาม Article III:4 ไม่ใช่มาตรการที่ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article III:4 นั้นเอง เนื่องจากสิ่งที่ถูกคัดค้านว่าไม่ถูกต้องและต้องมีการแสดงเหตุผลอันชอบให้ทำได้ตาม Article XX(d) คือแง่มุมที่

เป็นเรื่องการเลือกปฏิบัติต่อสินค้านำเข้าของมาตรการดังกล่าว ไม่ใช่เงื่อนไขด้านการบริหารจัดการ ตาม Article III:4 เช่น การรายงานและเก็บรักษาข้อมูล ซึ่งหากนำไปใช้กับนุหรีที่เหมือนกันที่มีการผลิตในประเทศด้วยก็ย่อมไม่ขัดกับ Article III:4

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า การหาจุดสมดุลของนโยบายป้องกันการลักลอบนำเข้า นุหรีและนุหรีปลอม กับวัตถุประสงค์การค้าเสรีในความตกลงแกตต์เป็นเรื่องที่คณะกรรมการ วิจัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ควรให้ความสำคัญในการวิจัยข้อยกเว้นทั่วไปตาม Article XX(d) และจากแนวคำวินิจฉัยในปัจจุบัน บทบาทของนโยบายและมาตรการต่อต้านการ ลักลอบนำเข้านุหรีและนุหรีปลอมยังคงมีน้อยมากในความตกลงแกตต์

5.1.2.4 ประเด็นตาม Article X:1

บทบัญญัติตาม Article X มีพื้นฐานจากหลักการสุภนิติกระบวนการ (due process) และหลักความโปร่งใส ภายใต้หลักการค้าเสรีของความตกลงแกตต์ และ Article X:1 ได้รับรู้ถึง ผู้ค้าเอกชนในบทบัญญัติดังกล่าวด้วยโดยระบุให้การเผยแพร่กฎเกณฑ์ทางการค้าที่นำไปใช้ โดยทั่วไปต้องเผยแพร่ในลักษณะที่ให้ผู้ค้าสามารถค้นเคยกับบทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ด้วย

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวิจัยข้อพิพาทว่า มาตรการของไทย ได้แก่ การกำหนดราคาขายปลีกสูงสุดของนุหรี และการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบ ยาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและ แพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ไม่สอดคล้องกับความตกลงแกตต์ Article X:1 เนื่องจาก กฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่มีการเผยแพร่ในลักษณะที่สามารถให้รัฐบาลหรือผู้ค้าสามารถค้นเคยได้ แต่ ไทยไม่จำเป็นต้องเผยแพร่ข้อมูลของนุหรีแต่ละยี่ห้อและวิธีในการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานของ นุหรีที่ผลิตในประเทศโดยโรงงานยาสูบ เนื่องจากกฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่ใช่กฎเกณฑ์ทางการค้าที่ นำมาใช้โดยทั่วไปซึ่งต้องเผยแพร่ตามความตกลงแกตต์ Article X:1

5.1.2.4 ประเด็นตาม Article X:3(a)

ความตกลงแกตต์ Article X:3(a) เป็นการสร้างมาตรฐานขั้นต่ำสำหรับความ โปร่งใสและเป็นธรรมในกระบวนการบริหารจัดการกฎหมายเกี่ยวกับการค้าของประเทศ สมาชิกโดยการกำหนดหน้าที่ให้ประเทศสมาชิกมีการบริหารจัดการกฎหมายที่มีลักษณะเป็น รูปแบบเดียวกัน เป็นกลาง และสมเหตุสมผล ซึ่งเป็นหลักประกันว่าเอกชนจะไม่ได้รับการปฏิบัติ อย่างมือคด หรือตามอำเภอใจโดยปราศจากเหตุผล

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า มาตรการการกำหนดค่า แสตนปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียง และแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย กรณีการใช้ราคาหลักประกันเป็นฐานคำนวณภาษีและการไม่มีกลไกคืนเงินอัตโนมัติเป็นเรื่องทางสารบัญญัติมากกว่าการบริหารจัดการ กฎเกณฑ์ดังกล่าวจึงควรพิจารณาตามบทบัญญัติอื่นของความตกลงแกตต์มากกว่า Article X:3(a) ซึ่งเป็นเรื่องการนำกฎหมายสารบัญญัติไปใช้หรือการปฏิบัติตามกฎหมายสารบัญญัตินี้ดังกล่าว สำหรับประเด็นเรื่องความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นกรรมการโรงงานยาสูบในเวลาเดียวกัน ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า มาตรการดังกล่าวเป็นการบริหารจัดการกฎหมายซึ่งนำมาใช้โดยทั่วไปและอยู่ภายในขอบเขตการพิจารณาตาม Article X:3(a)

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าความล่าช้าเกินควรในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งประเมินอากรของศุลกากรไทยโดยปราศจากเหตุผลเป็นการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรของไทยในลักษณะที่ไม่สมเหตุสมผลและไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ของความตกลงแกตต์

ผู้วิจัยเห็นว่าการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์มีข้อพิจารณาที่สำคัญทางกฎหมายจากประเด็นการพิจารณาตาม Article X:3(a) ในเรื่อง การพิจารณาความสมเหตุสมผล (reasonableness) ในความเห็นของผู้วิจัย ความสมเหตุสมผลต้องพิจารณาจากลักษณะมาตรการที่เป็นประเด็นและข้อเท็จจริงในบริบทของประเทศสมาชิก การบริหารจัดการกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิของเอกชนในศุนิติกะบวนการ (due process) ย่อมไม่สมเหตุสมผลและไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ผู้วิจัยเห็นว่า วัตถุประสงค์ตาม Article X:3(a) ต้องให้พิจารณาลักษณะการบริหารจัดการกฎหมายอย่างเป็นระบบของประเทศสมาชิก มิใช่การบริหารจัดการกฎหมายดังกล่าวต่อเอกชนรายหนึ่งในกรณีหนึ่งๆ ผู้วิจัยจึงตั้งข้อสังเกตว่าความไม่สมเหตุสมผลของการบริหารจัดการกฎหมายแก่เอกชนรายหนึ่งในกรณีที่เป็นประเด็น จะถือว่าการบริหารจัดการกฎหมายศุลกากรโดยรวมของไทยมีลักษณะไม่สมเหตุสมผลและไม่สอดคล้องกับ Article X:3(a) ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้วินิจฉัยไว้หรือไม่

5.1.2.4 ประเด็นตาม Article X:3(b)

ความตกลงแกตต์ Article X:3(b) เป็นการรับรองว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิของเอกชนแต่ละรายเกี่ยวกับเรื่องศุลกากรจะได้รับการทบทวนและการแก้ไขโดยไม่ล่าช้าโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งเป็นอิสระ เพื่อให้ไม่ให้เกิดการบริหารจัดการกฎหมายของประเทศสมาชิกเป็นอุปสรรคภายใต้หลักการค้าเสรี

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าการพิจารณาล่าช้าอย่างเป็นระบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของไทยในการทบทวนคำสั่งประเมินอากรซึ่งเป็นการกระทำฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากร ไม่เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) โดยคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งเป็นอิสระจากหน่วยงานฝ่ายบริหารที่บังคับใช้ตาม Article X:3(b)

กรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดเงื่อนไขให้ผู้อุทธรณ์ต้องได้รับคำบอกกล่าวการประเมินอากรก่อนจึงอุทธรณ์ได้เป็นการสกัดกั้นมิให้คำสั่งวางประกันได้รับการทบทวนในช่วงเวลาที่คำสั่งดังกล่าวมีบทบาทมากที่สุดและมีผลกระทบต่อผู้นำเข้ามากที่สุด การทบทวนดังกล่าวจึงไม่เป็นการทบทวนโดยไม่ล่าช้า (prompt review) ตาม Article X:3(b) ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในประเด็นนี้

ผู้วิจัยเห็นว่าการวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์มีข้อพิจารณาที่สำคัญทางกฎหมายจากประเด็นการพิจารณาตาม Article X:3(b) ในเรื่องการตีความ “administrative action relating to customs matters” หลัก lex specialis กับกรณี Article X:3(b) และ Article 11 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และการตีความ “prompt review” ภายใต้ Article X:3(b)

ในเรื่องการตีความ “administrative action relating to customs matters” ผู้วิจัยเห็นว่า “administrative action” หมายถึงการกระทำใดๆของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีอำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติเกี่ยวกับศุลกากร ซึ่งอาจดำเนินการใดให้มีผลกระทบต่อสิทธิของเอกชน ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทซึ่งกล่าวเป็นนัยว่า “administrative action” อาจรวมถึงขั้นตอนทางบริหารซึ่งยังไม่สิ้นสุด เนื่องจากการให้คำสั่งที่ยังไม่สิ้นสุดได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือองค์การอิสระที่ไม่ใช่หน่วยงานบริหารที่มีการกระทำนั้นเอง จะกระทบต่อ

หลักการไม่แทรกแซงกระบวนการบริหารก่อนที่จะเสร็จสิ้น และการตีความดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในเรื่องหน้าที่ของประเทศสมาชิกในการปฏิบัติให้สอดคล้องตาม Article X:3(b)

ในเรื่องหลัก *lex specialis* กับกรณี Article X:3(b) และ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ผู้วิจัยเห็นว่าขอบเขตการนำ Article X:3(b) และ Article 11.1 ไปใช้ไม่ได้เหมือนกันทั้งหมด กรณีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทยไม่อยู่ในขอบเขตของ Article 11.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร แต่อยู่ในขอบเขตของ “administrative action relating to customs matters” ตาม Article X:3(b) กรณีดังกล่าวจึงไม่มีความขัดแย้งระหว่างสองบทบัญญัติและไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของ General Interpretative Note to Annex 1A หลักการ *lex specialis* จึงไม่ต้องนำมาใช้ ทำนองเดียวกับที่วินิจฉัยโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์

ในเรื่องการตีความ “prompt review” ตาม Article X:3(b) ผู้วิจัยเห็นว่า การพิจารณา “prompt review” ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไปโดยคำนึงถึงความเหมาะสมและความจำเป็นในบริบทของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ การได้สัดส่วนของความเสียหายหรือผลกระทบต่อผู้นำเข้าเมื่อคำนึงถึงระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาทบทวนและแก้ไข และลักษณะโดยเฉพาะของการกระทำของฝ่ายบริหาร (specific nature of administrative action) ที่จะต้องมีการทบทวนด้วย ความล่าช้าของการทบทวนดังกล่าวต้องพิจารณาจากความล่าช้าโดยรวมของระบบการทบทวนตั้งแต่การกระทำของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับศุลกากรมีผลกระทบต่อผู้นำเข้าจนถึงเวลาที่การกระทำดังกล่าวได้รับการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระภายในประเทศสมาชิก การกำหนดขั้นตอนก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินหรือกระบวนการที่อิสระไม่ทำให้ระบบของประเทศสมาชิกไม่เป็น “prompt review” ตาม Article X:3(b) แต่ความล่าช้าในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงความล่าช้าโดยรวมของระบบก็ได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยเห็นว่าคดีนี้หรือผู้นำเข้าจากฟิลิปปินส์เป็นกรณีศึกษาที่ดีในเรื่องความสอดคล้องของกฎหมาย ระเบียบและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการค้าและการประกอบธุรกิจของไทยกับความตกลงขององค์การการค้าโลก โดยเฉพาะความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และแนวทางการต่อสู้คดีในระบบการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก

การศึกษาคดีดังกล่าวทำให้เห็นว่าไทยควรตระหนักถึงความสำคัญของความสอดคล้องของกฎหมายไทยในปัจจุบันกับความตกลงขององค์การการค้าโลกให้มากขึ้น และหน่วยงานต่างๆ ของไทยควรมีการเตรียมความพร้อมสำหรับการต่อสู้คดีในระบบการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ในอนาคต เช่น การเตรียมพยานหลักฐาน และการศึกษาแนวทางการต่อสู้คดี และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ที่เกี่ยวข้อง ในระยะยาว ไทยควรมีการผลิตผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายการค้าระหว่างประเทศ และทนายความของไทยที่มีความพร้อมในการต่อสู้คดีในระบบการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขและเพิ่มกฎหมาย ระเบียบ และวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าแสตมป์ยาสูบ เงินกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์กรกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยให้สอดคล้องกับความตกลงแกตต์และความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรภายในระยะเวลาที่เหมาะสมตามแนวทางดังต่อไปนี้

5.2.1 ประเด็นพิพาทตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

5.2.1.1 ประเด็นตาม Article 1.1 และ 1.2(a)

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขระเบียบและแนวปฏิบัติของศุลกากรในการปฏิเสธราคาซื้อขายสินค้าที่สำแดงโดยผู้นำเข้า กรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันให้สอดคล้องกับ Article 1.1 และ Article 1.2 ดังต่อไปนี้

1. กรณีที่ศุลกากรสงสัยในราคาซื้อขายที่สำแดงโดยผู้นำเข้าและจะปฏิเสธราคาที่สำแดงโดยผู้นำเข้า ศุลกากรไทยต้องมีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายใหม่ทุกครั้ง และจะใช้ผลการตรวจสอบความสัมพันธ์และราคาในครั้งก่อนเป็นเหตุปฏิเสธโดยไม่มีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขายใหม่ไม่ได้

2. ในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการซื้อขาย ศุลกากรไทยต้องสื่อสารเหตุที่การพบว่าราคาได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์ และให้โอกาสผู้นำเข้าในการชี้แจงหรือเสนอข้อมูลเพิ่มเติมในระหว่างการพิจารณาก่อนที่จะมีการปฏิเสธราคาดังกล่าวทุกครั้ง การสื่อสารเหตุในการพบว่าความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายมีผลกระทบต่อราคาไปยังผู้นำเข้าต้องมีรายละเอียดและความชัดเจนเพียงพอที่จะให้ผู้นำเข้าสามารถโต้ตอบได้อย่างมีประสิทธิภาพเพื่อคุ้มครองประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายของผู้นำเข้า และกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอต้องมีการทำเป็นลายลักษณ์อักษร

5.2.1.2 ประเด็นตาม Article 16

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขระเบียบหรือวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการให้คำอธิบายแก่ผู้นำเข้าภายหลังการประเมินราคา เมื่อผู้นำเข้าร้องขอ โดยศุลกากรไทยควรมีหนังสือถึงผู้นำเข้าซึ่งมีข้อความที่ชัดเจนและมีรายละเอียดเพียงพอที่ผู้นำเข้าจะสามารถเข้าใจได้ว่าการประเมินราคาดังกล่าวทำได้อย่างไร และสามารถตรวจสอบได้ว่าวิธีการที่ศุลกากรใช้เป็นไปตามกฎหมายเรื่องการประเมินราคาศุลกากรหรือไม่

5.2.1.3 ประเด็นตาม Article 5 และ Article 7

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขระเบียบหรือวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการประเมินราคาศุลกากรในเรื่องดังต่อไปนี้

1. การใช้วิธีการประเมินราคาแบบหักทอนตาม Article 5 กรณีต้องปรากฏว่าวิธีการประเมินราคาซื้อขายจากสินค้านำเข้า หรือสินค้าที่เหมือนกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้านำเข้าไม่สามารถทำได้ และการใช้วิธีการประเมินราคาแบบย้อนกลับตาม Article 7 ต้องใช้เป็นวิธีสุดท้ายในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีอื่นตาม Article 1 ถึง Article 6 ได้แล้ว

2. วิธีการพิจารณาหักทอนในประเมินราคาแบบย้อนกลับ ศุลกากรไทยควรจัดให้มีกระบวนการปรึกษาระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำเข้าเกี่ยวกับการหักทอนรายการที่ผู้นำเข้าร้องขออย่างเหมาะสม เพื่อให้โอกาสผู้นำเข้าสามารถชี้แจงและนำเสนอพยานหลักฐานได้เต็มที่

3. เกณฑ์การพิจารณาหักทอน ศุลกากรควรทบทวนเกณฑ์การพิจารณาหักทอนให้สอดคล้องตาม Article 5.1 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร และไม่ควรวางหลักเกณฑ์ทั่วไปในการหักทอนเฉพาะรายการที่ผู้นำเข้าสามารถพิสูจน์ได้ว่ารวมอยู่จริงในราคาขายต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุด กรณีค่าภาษีท้องถิ่นที่ต้องชำระเป็นประจำ และค่าใช้จ่ายในการขนส่งภายในประเทศ ศุลกากรควรพิจารณาหักมูลค่าดังกล่าวออกจากราคาต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุด สำหรับส่วนลดกรณีที่ดินค้ามีปัญหา ศุลกากรสามารถหักทอนต่อเมื่อผู้นำเข้ามีหลักฐานประกอบว่าส่วนลดดังกล่าวรวมอยู่ในราคาขายต่อหน่วยของสินค้าที่มีการขายในปริมาณมากที่สุดได้

4. กรณีที่ศุลกากรใช้วิธีการประเมินราคาแบบย้อนกลับ และผู้นำเข้าร้องขอ ศุลกากรมีหน้าที่แจ้งให้ผู้นำเข้าทราบเกี่ยวกับราคาที่ได้จากการคำนวณวิธีดังกล่าว และวิธีการในการได้มาซึ่งราคาดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรโดยละเอียด

5.2.1.4 ประเด็นตาม Article 10

ผู้วิจัยเห็นว่าเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทางศุลกากรควรระมัดระวังในการรักษาข้อมูลซึ่งหากเปิดเผยจะมีผลกระทบในทางเสียหายทางการค้าของผู้นำเข้า เช่น ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าผู้นำเข้า และปริมาณการนำเข้า โดยบุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าวต้องรักษาข้อมูลที่เป็นความลับของผู้นำเข้าอย่างเคร่งครัด

5.2.2 ประเด็นพิพาทตามความตกลงแกตต์

5.2.2.1 ประเด็นตาม Article III:2 first sentence และ Article III:4

ในประเด็นเรื่องการกำหนดราคาขายปลีกยาสูบซึ่งใช้คำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดราคาขายปลีกบุหรี่นำเข้าไม่ควรแตกต่างจากการกำหนดราคาขายปลีกบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ ดังกรณีราคาขายปลีกยาสูบตามประกาศของกรมสรรพสามิตที่เป็นประเด็นในคดี ซึ่งปัจจุบันได้มีการยกเลิกไปแล้ว

ผู้วิจัยเห็นว่าควรแก้ไขกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย โดยยกเลิก มาตรา 3(1) ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 เพื่อให้การขายต่อบุหรี่ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งทำให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มและอาจมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเช่นเดียวกับผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้าในการขายต่อบุหรี่ นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 85/2542 ให้ผู้ขายต่อบุหรี่ที่ผลิตในประเทศมีหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับผู้ขายต่อบุหรี่นำเข้า

5.2.2.3 ประเด็นตาม Article XX(d)

ผู้วิจัยเห็นว่าควรแก้ไขแนวทางต่อสู้คดีของไทยในการยกข้อต่อสู้ตาม Article XX(d) โดยควรกล่าวอ้างให้ครบถ้วนและแสดงเหตุผลสนับสนุนให้หนักแน่นตามองค์ประกอบใน subparagraph d และเงื่อนไขในส่วน Chapeau ของ Article XX(d)

5.2.2.4 ประเด็นตาม Article X:1

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเผยแพร่วิธีการที่ใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกสูงสุดของบุหรี่ กรณีดังกล่าวอาจทำได้โดยการแก้ไขพระราชบัญญัติยาสูบโดยเพิ่มเติมนิยามของ “ราคาขายปลีกยาสูบ” ให้รวมถึงองค์ประกอบที่ใช้ในการกำหนดราคาขายปลีก ได้แก่ ราคาซี.ไอ.เอฟ. อากรสกุลการ ค่าแถมปียาสูบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และค่าการตลาด และควรเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการกำหนดค่าการตลาดในกรณีที่ไม่ใช้ข้อมูลที่ผู้นำเข้าจัดหาให้ และแสดงความสัมพันธ์ขององค์ประกอบในการกำหนดราคาขายปลีกยาสูบ การเผยแพร่ดังกล่าวต้องทำโดยไม่ล่าช้าและในลักษณะที่เอกชนผู้ค้าสามารถเข้าใจได้

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าไทยควรเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการคืนหลักประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าแถมปียาสูบ เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และเงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ในพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 และพระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551² หรือในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในเรื่องการวางประกัน กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการคืนหลักประกันดังกล่าวควรรับรองสิทธิในการได้รับคืนหลักประกันกรณีที่หลักประกันเป็นเงิน และกรณีที่หลักประกันเป็นอย่างอื่นนอกจากเงินสดด้วย เช่น การค้ำประกันโดยธนาคารหรือกระทรวงการคลัง และกล่าวถึงเงื่อนไขที่จะมีการคืนหลักประกัน³ วิธีดำเนินการในการได้รับคืนหลักประกัน⁴ วิธีการคำนวณจำนวนหลักประกันที่ได้รับคืนและอัตราดอกเบี้ย (ถ้าหากมี) ระยะเวลาและวิธีการคืนหลักประกัน เป็นต้น

² เป็นต้นว่า กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระถ้าผู้นำเข้าประสงค์จะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อนการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ผู้นำเข้าชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษีพร้อมกับวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจจะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ทั้งนี้ ผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้ำประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันโดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดก็ได้ ในกรณีที่มีการวางเงินประกันค่าภาษีตามวรรคแรก เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไว้และได้แจ้งให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบแล้วให้เก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันดังกล่าว ถ้าเงินประกันไม่คุ้มค่าภาษีก็เรียกให้ชำระเพิ่มจนครบ แต่ถ้าเงินประกันเกินค่าภาษี ให้คืนเงินส่วนที่เกินโดยมิชักช้า

³ เช่น กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินแล้ว เงินประกันดังกล่าวเกินค่าภาษี

⁴ เช่น โดยการร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษรของผู้นำเข้า หรือคืนโดยอัตโนมัติโดยไม่ต้องมีการร้องขอ

5.1.2.4 ประเด็นตาม Article X:3(a)

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากรโดยเพิ่มบทบัญญัติที่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และเหตุในการขยายระยะเวลาการพิจารณา⁵ และในทางปฏิบัติ ระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีลักษณะเดียวกันควรจะใกล้เคียงกัน

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 112 อัญญาสารส โดยเพิ่มเติมว่ากรณีที่ไม่มีความวินิจฉัยภายในกำหนดดังกล่าวให้ถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เห็นด้วย และผู้นำเข้าสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรกลางได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดดังกล่าว

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติมระเบียบศุลกากรเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ โดยระเบียบดังกล่าวควรวางกรอบระยะเวลาที่ปฏิบัติแต่ละขั้นตอน เช่น ขั้นตอนการขอข้อมูลจากผู้นำเข้า

ในระหว่างที่ไทยยังไม่มี การแก้ไขบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากรเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้วิจัยเห็นว่าอธิบดีกรมศุลกากรไทยควรใช้อำนาจตามมาตรา 3 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ออกระเบียบปฏิบัติในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งขั้นตอนต่างๆในการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น การขอข้อมูลจากผู้นำเข้า เป็นต้น

5.2.2.4 ประเด็นตาม Article X:3(b)

กรณีคำสั่งประเมินอากร ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากรโดยเพิ่มบทบัญญัติที่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังที่กล่าวไว้ในประเด็น Article X:3(a)

ในเรื่องการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรของไทย ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากรโดยเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษี

⁵ เป็นต้นว่า กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เป็นระยะเวลา 180 วัน และในกรณีมีเหตุผลพิเศษ เช่น หลักฐานจำนวนมากหรือกรณีที่มีความซับซ้อน การพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายไปครั้งละ 180 วัน แต่รวมแล้วขยายได้ไม่เกิน 2 ปี

อากร ให้รับรองสิทธิของผู้นำเข้าในการอุทธรณ์เมื่อได้รับคำสั่งให้วางประกันค่าภาษีอากร⁶ แยกต่างหากจากการอุทธรณ์คำสั่งประเมินอากร อุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรดังกล่าวต้องได้รับการทบทวนในชั้นตอนใดชั้นตอนหนึ่ง โดยคณะตัดสินหรือกระบวนการซึ่งไม่อยู่ภายใต้การกำกับหรือได้รับอิทธิพลจากกรมศุลกากร⁷ และการทบทวนดังกล่าวต้องทำได้ก่อนที่จะการประเมินอากรเสร็จสิ้น⁸ โดยไม่ล่าช้าเมื่อคำนึงถึงบริบทและความจำเป็นของประเทศไทย และความเสียหายของผู้นำเข้า รูปแบบของคณะตัดสิน ได้แก่ ศาล อนุญาโตตุลาการ หรือคณะตัดสินทางฝ่ายบริหาร ซึ่งต้องประกอบด้วยบุคคลซึ่งไม่อยู่ภายใต้การควบคุมหรืออิทธิพลของกรมศุลกากรและต้องไม่มีผลประโยชน์ขัดแย้งกับกรณีที่มีการทบทวนและแก้ไข การทบทวนดังกล่าวเป็นตรวจสอบความถูกต้องในการปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องและดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการมีคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรในเรื่องต่างๆ เช่น พิักศุลกากร รูปแบบและจำนวนหลักประกันที่ต้องวางกรณีสินค้านำเข้า

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการส่งเสริมกระบวนการให้คำปรึกษาแก่ผู้ประกอบการเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรของสินค้าโดยหน่วยงานของศุลกากรก่อนการผ่านพิธีการศุลกากร และระบบการประเมินอากรสินค้าล่วงหน้า โดยให้สิทธิผู้ประกอบการซึ่งจะนำเข้าสินค้าสามารถเลือกที่จะนำสินค้าตัวอย่างมาประเมินอากรล่วงหน้าก่อนที่จะนำสินค้าดังกล่าวผ่านพิธีการศุลกากรได้ ให้ผลการพิจารณาประเมินอากรสินค้าล่วงหน้าดังกล่าวมีผลผูกพันศุลกากรเมื่อมีการนำสินค้าดังกล่าวผ่านศุลกากร ผู้วิจัยเห็นว่าวิธีการดังกล่าวทำให้กรณีที่ผู้นำเข้าต้องมีการวางประกันค่าภาษีอากรลดลง เนื่องจากศุลกากรสามารถประเมินอากรได้ทันที

⁶ คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรควรมีการอุทธรณ์ได้โดยไม่ล่าช้านับแต่ผู้นำเข้าได้รับแจ้งคำสั่ง ทั้งนี้ อาจมีการกำหนดระยะเวลาที่ผู้นำเข้ามีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร ได้ เช่น ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากร

⁷ เช่น ทบทวนโดยตรงโดยศาล ทบทวนโดยตรงโดยคณะตัดสินอิสระอื่นก่อนการทบทวนโดยศาล หรือทบทวนโดยตรงต่อคณะตัดสินอื่นโดยไม่ต้องมีการทบทวนโดยศาล ทบทวนโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินอิสระและ/หรือศาล หรือทบทวนโดยเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งหรือเจ้าหน้าที่ในระดับสูงกว่าภายในกรมศุลกากรก่อนการทบทวนโดยคณะตัดสินอิสระหรือศาล เป็นต้น ผู้วิจัยเห็นว่ารูปแบบที่เหมาะสมกับบริบทและความจำเป็นของศุลกากร คือการทบทวนโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรในระดับสูงขึ้นไป และหากไม่พอใจให้มีการอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลภาษีอากร

⁸ การทบทวนอุทธรณ์คำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรอาจทำโดยคณะตัดสินหรือบุคคลอื่นที่ไม่อิสระก่อนจะมีการทบทวนโดยคณะตัดสินที่อิสระก็ได้ เช่น การทบทวนโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรคนเดิม หรือเจ้าหน้าที่ศุลกากรในระดับสูงกว่าขึ้นไป หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพียงแต่ระยะเวลาการทบทวนในชั้นตอนดังกล่าวต้องไม่ล่าช้าจนทำให้การทบทวนทั้งระบบล่าช้าไปด้วย

ซึ่งทำให้การบริหารจัดการโดยรวม และการทบทวนคำสั่งวางประกันค่าภาษีอากรทำได้รวดเร็วขึ้น และเป็นผลดีต่อรัฐ เอกชนผู้นำเข้าและเศรษฐกิจโดยรวมในที่สุด

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กรมศุลกากร. ประวัติกรมศุลกากร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://internet1.customs.go.th>
[2555, มกราคม 5]

กฤติกา ปั่นประเสริฐ. การอุทธรณ์การวางประกันค่าภาษีอากร ตามมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จะทำได้หรือไม่. Tax and Business Review. 9 (กันยายน 2553): 39-44.

กฤติกา ปั่นประเสริฐ. ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายศุลกากร. สัมภาษณ์, 29 กรกฎาคม 2554. ทัชชมัย (ฤกษ์สุด) ทองอุไร. แกตต์และองค์การการค้าโลก (WTO). พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2554.

ทัชชมัย (ฤกษ์สุด) ทองอุไร. กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ องค์การการค้าโลก(WTO): บททั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2554.

ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์, 2553.

ภาษาอังกฤษ

Appellate Body Report. Canada – Certain Measures Concerning Periodicals.
WT/DS31/AB/R. adopted 30 July 1997, DSR 1997:I, 449.

Appellate Body Report. Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft.
WT/DS70/AB/R. adopted 20 August 1999, DSR 1999:III, 1377.

Appellate Body Report. Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes. WT/DS302/AB/R. adopted 19 May 2005, DSR 2005:XV, 7367.

Appellate Body Report. European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products. WT/DS135/AB/R. adopted 5 April 2001, DSR 2001:VII, 3243.

- Appellate Body Report. European Communities – Measures Affecting the Importation of Certain Poultry Products. WT/DS69/AB/R. adopted 23 July 1998, DSR 1998:V, 2031.
- Appellate Body Report. European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas. WT/DS27/AB/R. adopted 25 September 1997, DSR 1997:II, 591.
- Appellate Body Report. European Communities – Selected Customs Matters. WT/DS315/AB/R. adopted 11 December 2006, DSR 2006:IX, 3791.
- Appellate Body Report. Japan – Taxes on Alcoholic Beverages. WT/DS8/AB/R. WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R. adopted 1 November 1996, DSR 1996:I, 97.
- Appellate Body Report. Korea – Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef. WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R. adopted 10 January 2001, DSR 2001:I, 5.
- Appellate Body Report. Korea – Taxes on Alcoholic Beverages. WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R. adopted 17 February 1999, DSR 1999:I, 3.
- Appellate Body Report. Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages. WT/DS308/AB/R. adopted 24 March 2006, DSR 2006:I, 3.
- Appellate Body Report. Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines. WT/DS371/AB/R, adopted 15 July 2011.
- Appellate Body Report. United States – Measures Relating to Shrimp from Thailand / United States – Customs Bond Directive for Merchandise Subject to Anti-Dumping/Countervailing Duties. WT/DS343/AB/R, WT/DS345/AB/R. adopted 1 August 2008, DSR 2008:VII, 2385 / DSR 2008:VIII, 2773.
- Appellate Body Report. United States – Restrictions on Imports of Cotton and Man-made Fibre Underwear. WT/DS24/AB/R. adopted 25 February 1997, DSR 1997:I, 11.
- Appellate Body Report. United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline. WT/DS2/AB/R. adopted 20 May 1996, DSR 1996:I, 3.
- Appellate Body Report. United States – Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations". WT/DS108/AB/R. adopted 20 March 2000, DSR 2000:III, 16.

- Bossche, Peter Van den. The law and policy of the World Trade Organization.
Cambridge: Cambridge University Press, 2005.
- Bossche, Peter Van den. The law and policy of the World Trade Organization. 2nd ed.
Cambridge: Cambridge University Press, 2008.
- Ehring, Lothar. De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favoured-Nation Treatment- or Equal Treatment?, [online]. 2001. Available from :
<http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/archive/papers/01/013201.html> [2011, December 5]
- GATT Panel Report. EEC – Measures on Animal Feed Proteins. L/4599. adopted 14 March 1978, BISD 25S/49.
- GATT Panel Report. Italian Discrimination Against Imported Agricultural Machinery. adopted 23 October 1958, BISD 7S/60.
- GATT Panel Report. Japan - Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages. L/6216. 10 November 1987, BISD 34S/83.
- GATT Panel Report. United States - Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances. L/6175. adopted on 17 June 1987, 34s/136.
- GATT Panel Report. United States Measures affecting Malt and Alcohol Beverages. DS23/R. adopted on 19 June 1992, 39S/206.
- GATT Panel Report. United States Measures Affecting the Importation, Internal Sale and Use of Tobacco. DS44/R. adopted 4 October 1994, BISD 41S/131.
- GATT Panel Report. United States Section 337 of the Tariff Act of 1930. L/6439. adopted 7 November 1989, BISD 36S/345.
- Horn, H., and Mavroidis, Peter C. Still hazy after all these years: The interpretation of national treatment in the GATT/WTO case-law on tax discrimination. European Journal of International Law 15 (2004) : 39-69.
- Hudec, Robert E. GATT/WTO Constraints on National Regulation: Requiem for an “Aim and Effects” Test. International Lawyer 32 (1998): 619-649.

- Hudec, Robert E. Like Product: The Differences in Meaning in GATT Article I and III. Regulatory Barriers and the Principle of Non-Discrimination in World Trade Law, 101-123. Michigan : University of Michigan Press, 2000. also available at: <http://www.worldtradelaw.net/articles/hudeclikeproduct.pdf>
- Jackson, John H. National Treatment Obligations and Non-Tariff Barriers. Michigan Journal of International Law 10 (1989): 207-224.
- Krallmann Andreas. WTO Dispute Settlement: Current Cases. European Yearbook of International Economic Law 3 (2012) : 577-612.
- Lin, Tyai yu. Exploring a Modest Balance for Trade in Tobacco, Anti- Tobacco Smuggling and Health Concerns in light of the Dominican Republic-Cigarettes Case. Asian Journal of WTO and International Health Law and Policy 3 (2008): 309-340.
- Matsushita, M., Schoenbaum, T. J., and Mavroidis, P. C. The World Trade Organization: Law, practice and policy. 2 nd ed. Oxford : Oxford University Press, 2006.
- Mavroidis, Petros. Trade in goods: The GATT and the other agreements regulating trade in Goods. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- Mitchell, Andrew D., and Ayres, Glyn. General and Security Exceptions under the GATT and GATS. In Indira Carr, Jahid Bhuiyan and Shawkat Alam (eds). International Trade Law and WTO, 31. Sydney: Federation Press, 2012.
- Mitchell, Andrew D. Legal Principles in WTO Disputes. Cambridge : Cambridge University Press, 2008.
- Panel Report, Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes. WT/DS302/R. adopted 19 May 2005, as modified by Appellate Body Report WT/DS302/AB/R, DSR 2005:XV, 7425.
- Panel Report, European Communities – Measures Affecting the Importation of Certain Poultry Products. WT/DS69/R. adopted 23 July 1998, as modified by Appellate Body Report WT/DS69/AB/R, DSR 1998:V, 2089.
- Panel Report, United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline, WT/DS2/R, adopted 20 May 1996, as modified by Appellate Body Report WT/DS2/AB/R, DSR 1996:I, 29

- Panel Report. Argentina – Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and Other Items. WT/DS56/R. adopted 22 April 1998, as modified by Appellate Body Report WT/DS56/AB/R, DSR 1998:III, 1033.
- Panel Report. Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and Import of Finished Leather. WT/DS155/R and Corr.1. adopted 16 February 2001, DSR 2001:V, 1779.
- Panel Report. Canada – Certain Measures Concerning Periodicals. WT/DS31/R and Corr.1. adopted 30 July 1997, as modified by Appellate Body Report WT/DS31/AB/R, DSR 1997:I, 481.
- Panel Report. Canada – Measures Relating to Exports of Wheat and Treatment of Imported Grain. WT/DS276/R, adopted 27 September 2004, upheld by Appellate Body Report WT/DS276/AB/R, DSR 2004:VI, 2817.
- Panel Report. Canada – Measures Relating to Exports of Wheat and Treatment of Imported Grain. WT/DS276/R. adopted 27 September 2004, upheld by Appellate Body Report WT/DS276/AB/R, DSR 2004:VI, 2817.
- Panel Report. Chile – Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products. WT/DS207/R. adopted 23 October 2002, as modified by Appellate Body Report WT/DS207AB/R, DSR 2002:VIII, 3127.
- Panel Report. Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R and Corr.1. adopted 20 May 2009.
- Panel Report. European Communities – Selected Customs Matters. WT/DS315/R. adopted 11 December 2006, as modified by Appellate Body Report WT/DS315/AB/R, DSR 2006:IX-X, 3915.
- Panel Report. Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry. WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R and Corr.1 and 2. adopted 23 July 1998, and Corr. 3 and 4, DSR 1998:VI, 2201.
- Panel Report. Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry. WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R and Corr.1 and 2. adopted 23 July 1998, and Corr. 3 and 4, DSR 1998:VI, 2201.

Panel Report. Japan – Measures Affecting Consumer Photographic Film and Paper.

WT/DS44/R. adopted 22 April 1998, DSR 1998:IV, 1179.

Panel Report. Japan – Taxes on Alcoholic Beverages. WT/DS8/R, WT/DS10/R,

WT/DS11/R. adopted 1 November 1996, as modified by Appellate Body Report

WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, DSR 1996:I, 125.

Panel Report. Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages.

WT/DS308/R. adopted 24 March 2006, as modified by Appellate Body Report

WT/DS308/AB/R, DSR 2006:I, 43.

Panel Report. Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the

Philippines. WT/DS371/R. adopted 15 July 2011, as modified by Appellate Body

Report.

Panel Report. United States – Anti-Dumping Measures on Certain Hot-Rolled Steel

Products from Japan. WT/DS184/R, adopted 23 August 2001.

Panel Report. United States – Anti-Dumping Measures on Stainless Steel Plate in Coils

and Stainless Steel Sheet and Strip from Korea. WT/DS179/R. adopted 1

February 2001, DSR 2001:IV, 1295.

Panel Report. United States – Measures Relating to Shrimp from Thailand. WT/DS343/R.

adopted 1 August 2008, as modified by Appellate Body Report WT/DS343/AB/R

/ WT/DS345/AB/R, DSR 2008:VII, 2539.

Panel Report. United States – Sunset Review of Anti-Dumping Duties on

Corrosion-Resistant Carbon Steel Flat Products from Japan. WT/DS244/R.

adopted 9 January 2004, as modified by Appellate Body Report WTDS244/AB/R,

DSR 2004:I, 85.

Panel Report. United States – Sunset Reviews of Anti-Dumping Measures on Oil Country

Tubular Goods from Argentina, WT/DS268/R and Corr.1. adopted 17 December

2004, as modified by Appellate Body Report W/DS/268/AB/R, DSR 2004:VIII,

3421.

- Porges, A., Weiss, F., Petersmann, E. U., Mavroidis P. C., and General Agreement on Tariffs and Trade (Organization). Guide to GATT Law and Practice: Analytical Index. 6th ed. Geneva: Bernan Press, 1995. Also available at:
http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/gatt_ai_e/gatt_ai_e.htm
- Qin, Julia. Defining Non-discrimination Under the Law of the World Trade Organization. Boston University International Law Journal 23 (2005): 215-297.
- Report of the Working Party on Tax Border Adjustment 1970 (L/3464)
- Rosenow, Sheri., and O'Shea, Brian J. A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement. Cambridge : Cambridge University Press, 2010.
- UNCTAD, Technical Note No. 10, 2005, p. 3
- UNCTAD, UNCTAD Trust Fund for Trade Facilitation Negotiations Technical Note No.10, 2005.
- UNCTAD. GATT/WTO Customs Valuation [online]. Available at :
<http://www.asycuda.org/pdf%20docs/val.pdf> [2012, January 10]
- United Nations. Report of International Law Commission, fifty-eighth session, 2006.
- Wirth, David A. European Communities Measures Affecting Asbestos –Containing Products. American Journal of International Law 96,2 (April 2002): 435-439.
- Working Party of Trade Committee, Transparency and Simplification Approaches to Border Procedures Reflections on the Implementation of GATT Article X - Related Proposals in Selected Countries, TD/TC/WP (2002) FINAL, p.14)
- World Health Organization. WHO Report on the Global Tobacco Epidemic 2011 [online]. 2012. Available from: www.who.int/tobacco [2012, January 5]
- World Trade Organization, Understanding the WTO - principles of the trading system [online]. Available at: http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm [2011, December 5]
- World Trade Organization, WTO Analytical Index: Guide to WTO Law and Practice, 1st ed. (Geneva: WTO Publications; Lanham, Md.: Bernan, 2003) Also available at :
http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/gatt1994_e.htm

World Trade Organization. Analytical Index: Customs Valuation Agreement [online].

Available at : http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/cusval_02_e.htm [2012, January 10]

World Trade Organization. WTO Appellate Body Repertory of Reports and Awards 1995-2010. 4th ed. Compiled by the Appellate Body Secretariat. (New York : Cambridge University Press, 2011).

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาววิสาขา ภู่อารวจ เกิดเมื่อวันที่ 18 มิถุนายน 2530 ที่กรุงเทพมหานคร
ศึกษาระดับมัธยมปลายที่โรงเรียนเตรียมอุดมศึกษา สายวิทยาศาสตร์-คณิตศาสตร์ (คอมพิวเตอร์)
สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย สาขากฎหมายเอกชน
และธุรกิจ เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง ในปีการศึกษา 2551 เป็นเนติบัณฑิตไทยรุ่นที่ 62 ปีการศึกษา
2552 เข้าศึกษาต่อในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา
2553 และได้รับทุนผู้ช่วยวิจัยอาจารย์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย