

ความไม่ชัดเจนของหลักกฎหมายเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนเกี่ยวกับการเก็บอากร
กรณีนำเศษหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศไทย
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาว วิมล เขียวขจี

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ความไม่ชัดเจนของหลักกฎหมายเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนเกี่ยวกับการเก็บ
อากร กรณีนำเศษหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ
ไทย

โดย นางสาว วิมล เขียวขจี

รหัสประจำตัว 628 00750 34


หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา กฎหมายภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา อาจารย์ กฤติกา ปั่นประเสริฐ

ปีการศึกษา 2563

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของ
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(อาจารย์ กฤติกา ปั่นประเสริฐ)

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีอากรจะจัดเก็บจากสินค้าที่นำเข้ามาและส่งออกสำเร็จ ตามมาตรา 13 วรรคสอง ที่บัญญัติให้ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร เกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำเร็จหรือส่งออกสำเร็จ ซึ่งเวลาดังกล่าวมีความสำคัญอย่างมาก ในการใช้พิจารณาว่าสินค้าหรือของดังกล่าวที่นำเข้ามาสำเร็จแล้วหรือไม่ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 50 หากนำเข้านั้นสำเร็จแล้ว ภาระภาษีหรือหน้าที่ในการเสียค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นทันที และหนี้ดังกล่าวจะระงับไปได้ ก็ต่อเมื่อมีการชำระหนี้ค่าภาษีอากรแล้ว หรือมีกฎหมายบัญญัติให้หนี้นั้นระงับไปด้วยเหตุอื่น ๆ เท่านั้น หนี้จึงจะระงับไปได้ ดังนั้น หากเกิดเหตุภัยพิบัติใดๆ ขึ้น ภายหลังที่มีการนำเข้ามาสำเร็จ จะไม่ทำให้หนี้ค่าภาษีอากรหมดไป การคำนวณค่าภาษีอากรให้ถือตามมาตรา 14 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

อย่างไรก็ตาม การคำนวณค่าภาษีอากรยังมีข้อยกเว้นสำหรับการคำนวณอากรแก่ของที่นำไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 124 คือ หากนำมาสินค้าหรือวัตถุดิบ ไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนก่อน จะยังไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรในขณะนั้น แม้หน้าที่ในการเสียค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นแล้ว ตั้งแต่วันที่มีการนำเข้ามาสำเร็จ

ทั้งนี้ หากนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บอากร โดยให้คำนวณตามสภาพของและราคาของเดิมในเวลาที่นำของนั้นเข้าไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และให้ใช้สภาพและราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณอากร ไม่ว่าจะออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนในสภาพเดิมหรือในสภาพอื่น แต่เฉพาะอัตราศุลกากรเท่านั้น ที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ตามอัตราอากรที่เป็นอยู่สำหรับของตามพิกัดศุลกากรนั้น ในเวลาที่ของนำออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บน การตีความคำว่า “สภาพอื่น” กรมศุลกากร ยังให้รวมถึงสภาพเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต ที่นำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ และไม่ได้ส่งออกจะต้องเสียภาษีอากร โดยให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร การนำเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต และที่นำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ แม้ของนั้นจะมีมูลค่าหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่สมควรให้มีการจัดเก็บภาษีอากรแก่ของ เช่นเดียวกับมาตรา 29 ควรได้รับยกเว้นอากรเหมือนกัน จึงสมควรที่จะศึกษาวิเคราะห์ในประเด็นดังกล่าว เพื่อให้มีการแก้ไขและปรับปรุงกฎหมายให้การจัดเก็บอากรให้มีประสิทธิภาพและสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้กับกรมศุลกากรไทยต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความอนุเคราะห์และความเมตตาเป็นอย่างสูงจากท่านอาจารย์กฤติกา ปั้นประเสริฐ ที่ได้ให้ความกรุณา รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา และได้ให้ความเอาใจใส่พร้อมทั้งคำแนะนำอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนเอกัตศึกษาตลอดมา อีกทั้งยังได้สละเวลาตรวจและแก้ไขเอกัตศึกษาตั้งแต่ต้นจนสำเร็จ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณผู้อำนวยการหลักสูตร คณาจารย์ทุกท่าน เจ้าหน้าที่ และเพื่อนร่วมหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ รุ่นที่ 22 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ให้ความรู้ ความช่วยเหลือ และให้การสนับสนุนแก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาที่ได้ศึกษาในหลักสูตรนี้ รวมถึงให้คำแนะนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เขียนในการทำเอกัตศึกษานับนี้

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบุคคลที่สำคัญยิ่งคือ บิดา มารดา ของผู้เขียนที่ได้ให้ความช่วยเหลือ และให้กำลังใจอย่างเต็มที่โดยตลอด และขอขอบพระคุณเพื่อนนิสิตหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ รุ่นที่ 22 ที่ให้ความช่วยเหลือทำให้ผู้เขียนประสบความสำเร็จในวันนี้

หากเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจ ผู้เขียนขอมอบเป็นกตเวทิตาแก่คุณบิดา มารดา ผู้มีพระคุณทุกท่าน และครูอาจารย์ที่ประสิทธิประสาทวิชาความรู้ ตลอดจนผู้แต่งหนังสือหรือตำราทุกท่าน ที่ผู้เขียนใช้อ้างอิงในการทำเอกัตศึกษานับนี้ สำหรับความผิดพลาดและความบกพร่องอันเกิดจากเอกัตศึกษานับนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้ด้วยความยินดีและขออภัยมา ณ.ที่นี้ด้วย

วิมล เขียวขจี

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ	ค
บทที่ 1 บทนำ.....	5
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	5
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	9
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	10
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	10
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	10
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	11
บทที่ 2 หลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร และการจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	12
ภายใต้กฎหมาย ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีสรรพากร	
2.1 หลักในการจัดเก็บภาษี.....	12
2.1.1 ทฤษฎีการจัดเก็บอากรของกฎหมายศุลกากร.....	14
2.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร.....	19
2.1.3 วิธีการเสียภาษีอากร.....	19
2.2 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักกฎหมาย.....	20
2.2.1 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักนิติรัฐ.....	20
2.2.1.1 ความหมายของหลักนิติรัฐ.....	21
2.2.1.2 องค์ประกอบของหลักนิติรัฐ.....	22
2.2.2 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายภาษีอากร.....	22
2.2.2.1 ภาษีสรรพสามิต.....	22
2.2.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	24
2.2.3 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมาย.....	26
ระหว่างประเทศว่าด้วยอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ.1999	
2.2.3.1 ที่มาของอนุสัญญาฯ	26
2.2.3.2 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาฯ.....	27

2.2.3.3 ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามอนุสัญญาฯ.....	28
บทที่ 3 มาตรการทางภาษี สภาพปัญหา ผลกระทบของการจัดเก็บอากรศุลกากร.....	30
และการดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายต่างประเทศ	
3.1 มาตรการทางภาษีอากร (Tax Incentive).....	30
3.1.1 คลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse).....	30
3.1.1.1 หลักการดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	32
3.1.2 เขตปลอดอากร (Free Zone).....	33
3.1.2.1 หลักการดำเนินการของเขตปลอดอากร.....	34
3.1.3 การคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560.....	36
3.1.3.1 หลักการดำเนินการของการคืนอากรตามมาตรา 29.....	37
3.1.4 การส่งเสริมการลงทุน (BOI).....	38
3.1.4.1 หลักการดำเนินการของการส่งเสริมการลงทุน (BOI).....	39
3.2 การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีนำเศษหรือส่วนสูญเสีย.....	40
ที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ	
3.3 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	42
กรณีนำเศษหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ	
3.4 ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	44
บทที่ 4 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการทางภาษี กรณีนำเศษหรือส่วนสูญเสีย.....	46
ที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ	
4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บอากรของเขตปลอดอากร.....	47
4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบการคืนอากร ตามมาตรา 29.....	48
แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560	
4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบการส่งเสริมการลงทุน (BOI)	50
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ.....	53
5.1 สรุปผลการวิจัย.....	53
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	56
บรรณานุกรม.....	57

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อากร หมายถึง เงินได้ที่มาจากการจัดเก็บรายได้ของรัฐ เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ โดยกฎหมายให้อำนาจกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานหลักในการทำหน้าที่จัดเก็บอากร โดยจัดเก็บจากการนำเข้าของหรือส่งออกของไปนอกราชอาณาจักร หรือจากกรณีอื่นๆ ที่มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ตลอดจนกฎหมายอื่น ที่กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร

การจัดเก็บภาษีอากรของในประเทศไทยนั้น มีการจัดเก็บมาอย่างยาวนาน ตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัย และสืบเนื่องมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งเดิมเรียกว่า “จกอบ” จากหลักฐานที่ปรากฏในศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหง ว่า “เมืองสุโขทัยนี้ดีในน้ำมีปลาในนามีข้าวพ่อเมือง บ่เอาจกอบในไพร่ลู่ทางเพื่อนจูงวัวไปค้าขี่ม้าไปขายใครจักใคร่ค้าช้างค้าใครจักใคร่ค้าม้าค้า” ในสมัยนั้นมีการทำการค้าขายแลกเปลี่ยนเป็นปัจจัยหลัก ในการสร้างความมั่งคั่งให้กับรัฐ ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา มีการจัดตั้งหน่วยงานเฉพาะที่เรียกว่า “พระคลังสินค้า” ในการทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรขาเข้าและอากรขาออก มีสถานที่จัดเก็บภาษีจากระวางบรรทุกสินค้าและการค้าขายระหว่างประเทศ เรียกว่า “ขนอม”

และต่อมาในยุครัตนโกสินทร์ รัชสมัยของสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวพระองค์ทรงมีความสนพระทัยเกี่ยวกับเศรษฐกิจของประเทศ ทรงพยายามหาวิธีเพิ่มรายได้แผ่นดิน ด้วยวิธีการผูกขาดการเก็บจัดภาษีอากร หรือที่เรียกว่า “ระบบเจ้าภาษีนายอากร” ซึ่งเป็นการอนุญาตชาวเงินส่วนใหญ่ที่อาศัยอยู่ในประเทศไทยเป็นเจ้าภาษี หรือหมายถึง ผู้ที่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้โดยตรงจากประชาชน และมีสถานที่ในการจัดเก็บภาษี เรียกว่า “โรงภาษี” ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้มีการการลงนามทำสนธิสัญญาเบาว์ริงกับประเทศอังกฤษแล้วนั้น ได้ทำการยกเลิกการเก็บค่าธรรมเนียมปากเรือ และจัดเก็บภาษีจากสินค้าขาเข้า หรือที่เรียกว่า “ภาษีร้อยชักสาม” และจัดตั้งโรงภาษี เรียกว่า ศุลกสถาน (Customs House) ขึ้นเป็นที่ทำการศุลกากร ภายหลังในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ถือว่าเป็นยุคสมัยใหม่ของศุลกากรไทยก็ได้ เพราะพระองค์ได้ทรงริเริ่มปรับปรุงแก้ไขการบริหารงานราชการแผ่นดิน เพื่อให้มีความทันสมัย มีการสถาปนาระทรวงการคลังขึ้นใหม่ และจัดตั้ง “หอรัษฎากรพิพัฒน์” ให้เป็นสำนักงานกลางของกรมศุลกากร ในการรวบรวมรายได้ของแผ่นดิน

ปัจจุบันศุลกากรไทยมีความสำคัญอย่างมาก ซึ่งทำหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้าที่มีการนำเข้าและส่งออก โดยหลักในการจัดเก็บภาษีอากรของศุลกากรนั้น จะจัดเก็บจากสินค้าที่มีการนำเข้าและส่งออกสำเร็จ ตามมาตรา 13 วรรคสอง ที่บัญญัติให้ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักรเกิดขึ้น ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ ซึ่งเวลาดังกล่าวมีความสำคัญอย่างมาก ในการใช้พิจารณาว่าสินค้าหรือของดังกล่าวที่นำเข้ามาสำเร็จแล้วหรือไม่ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 50¹

หากพิจารณาว่าการนำเข้านั้นสำเร็จแล้ว ภาระภาษีหรือหน้าที่ในการเสียค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นทันที และหนี้ดังกล่าวจะระงับไปได้ ก็ต่อเมื่อได้มีการชำระหนี้ค่าภาษีอากรแล้ว หรือมีกฎหมายบัญญัติให้หนี้นั้นระงับไปด้วยเหตุอื่นๆ เท่านั้น หนี้จึงจะระงับไปได้ ดังนั้น หากเกิดเหตุภัยพิบัติใดๆ ขึ้นภายหลังที่มีการนำเข้าสำเร็จ จะไม่ทำให้หนี้ค่าภาษีอากรหมดไป เช่น นางดวงดีสั่งซื้อกล้องถ่ายรูปจากประเทศจีน จำนวน 500 ตัว และให้จัดส่งกล้องถ่ายรูปมาที่ท่าเรือแหลมฉบัง หากเรือที่ขนส่งกล้องถ่ายรูปมาถึงท่าเรือแหลมฉบังแล้ว ย่อมถือได้ว่ากล้องถ่ายรูปเป็นของที่ต้องเสียอากรขาเข้าแล้ว และหากขณะขนถ่ายสินค้าออกจากเรือ เกิดเหตุเพลิงไหม้ภายในเรือลำที่มีการขนส่งกล้องถ่ายรูป ทำให้กล้องถ่ายรูปเสียหายทั้งหมด เช่นนี้ นางดวงดียังมีภาระหนี้ค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระ เว้นแต่อธิบดีจะใช้อำนาจตามมาตรา 128² ยกเว้นอากรให้

¹ มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “การนำของเข้าและการส่งของออกเป็นอันสำเร็จในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

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

² มาตรา 128 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “อธิบดีอาจยกเว้นหรือคืนอากรให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับของที่สูญหายหรือ ถูกทำลายโดยเหตุสุดวิสัยหรืออุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ ในกรณีดังต่อไปนี้

หลักทั่วไปในการคำนวณค่าภาษีอากรให้ถือตามมาตรา 14 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่บัญญัติว่า “การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพ แห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณี ดังต่อไปนี้ (1) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพ แห่งของราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น” กล่าวคือ ตามสภาพของขณะนำเข้าสำเร็จ ราคาของขณะนำเข้าสำเร็จ และพิกัดอัตราศุลกากรของของนั้นขณะนำเข้าสำเร็จเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร หากขณะนำเข้าสำเร็จ ของนั้นมีสภาพใดก็ตาม จะต้องถือตามสภาพนั้น และในสภาพดังกล่าว ของนั้นจะมีราคาเท่าใด จัดเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใด และมีอัตราในการจัดเก็บภาษีเท่าใด เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ในการคำนวณค่าภาษีอากร ยังมีข้อยกเว้นบางประการตามมาตรา 14 (1) สำหรับการคำนวณค่าภาษีอากรของที่นำไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน หมายถึง คลังสินค้า ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งถือเป็นมาตรการทางภาษีอีกอย่างหนึ่งที่ออกมาเพื่อช่วยส่งเสริมการส่งออก เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถนำเข้าสินค้าหรือวัตถุดิบ และนำสินค้าหรือวัตถุดิบ ดังกล่าวไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนก่อน โดยยังไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรในขณะนั้น แม้ว่าหน้าที่ในการเสียค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นแล้ว ตั้งแต่วันที่มีการนำเข้าสำเร็จ แต่จะยังไม่มีการเรียกเก็บค่าภาษีอากร จะต้องให้ทำทัณฑ์บนหรือสัญญาไว้ด้วยว่าจะใช้วัตถุดิบดังกล่าว เพื่อผลิตสินค้าแล้วนำสินค้านั้นไปส่งออกหรือเพื่อแสดง หรือเพื่อขาย หากผิดสัญญากรมศุลกากรสามารถดำเนินการบังคับประกันตามสัญญาที่ให้ไว้ได้

การนำของไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามมาตรา 124 บัญญัติว่า “เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยได้ปฏิบัติตามกฎหมาย รวมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดแล้ว ให้พนักงานศุลกากร

(1) ของที่อยู่ระหว่างขนย้ายเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง ในเวลา ที่ขนย้ายหรือรับเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง

(2) ของที่อยู่ระหว่างการขนถ่าย ณ ท่าเรือรับอนุญาต

(3) ของที่ได้ยื่นใบขนสินค้าเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ในขณะที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือ

(4) ของที่ได้ยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ในขณะที่รับมอบไปจาก คลังสินค้าทัณฑ์บน การยกเว้นอากรและการคืนอากรตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่อธิบดีประกาศกำหนด

รับรองรายละเอียดแห่งของนั้น และให้ถือว่าของที่ขนเข้าเก็บนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยถูกต้องแล้ว” ทั้งนี้ให้คำนวณอากรตามมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่บัญญัติว่า “กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากรและพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น”

หากพิจารณาความตามมาตรา 14 (1) ของกฎหมายศุลกากรจะเห็นได้ว่า หลักของการคำนวณอากรจะมีความแตกต่างจากหลักการคำนวณโดยทั่วไป ตรงที่หากเป็นการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศนั้น กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บอากร โดยให้คำนวณตามสภาพของและราคาของเดิมในเวลาที่นำของนั้นเข้าไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และให้ใช้สภาพและราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณอากร ไม่ว่าจะของนั้นจะออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนในสภาพเดิมหรือในสภาพอื่น แคเฉพาะอัตราศุลกากรเท่านั้น ที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ตามอัตราอากรที่เป็นอยู่สำหรับของตามพิกัดศุลกากรนั้น ในเวลาที่ของนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เช่น ขณะที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปจัดเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ของดังกล่าวนั้นเป็นเม็ดพลาสติก แต่ขณะที่นำของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศนั้น เม็ดพลาสติกดังกล่าวได้ผ่านกระบวนการผลิตจนกลายเป็นแก้วพลาสติกแล้ว ในการคำนวณค่าภาษีอากร จะคำนวณโดยถือตามสภาพของและราคาของเดิมที่ได้มีการยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน คือ ให้ใช้พิกัดศุลกากรของเม็ดพลาสติกโดยใช้ราคาตามเดิม แต่อัตราอากรให้ใช้อัตราอากร สำหรับเม็ดพลาสติกตามที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของดังกล่าว ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยใช้เกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดเพื่อคำนวณว่าแก้วพลาสติกที่นำออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์ เพื่อจำหน่ายภายในประเทศ ผลิตมาจากเม็ดพลาสติกเท่าใด ก็จะต้องเสียภาษีอากรไปตามที่คำนวณได้

อย่างไรก็ตาม จะเห็นได้ว่ามาตรา 14 (1) บัญญัติให้เก็บอากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการนำของดังกล่าวจากคลังสินค้าทัณฑ์บนในสภาพเดิม หรือในสภาพอื่นที่ผ่านกระบวนการผลิต คำว่า “สภาพอื่น” กรมศุลกากรตีความว่า ให้รวมถึงสภาพเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิตหรือวัตถุดิบที่ด้อยคุณภาพ ที่นำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ และมีได้มีการส่งออกจะต้องเสียภาษีอากร ยังคงต้องคำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่มีการพิจารณาความเช่นนั้น จะเห็นได้จากการเสนอให้มีการออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระ

ราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อให้ลดอัตราอากรขาเข้าให้เท่ากับอัตราที่จะต้องเสียภาษีอากร หากของนั้นเป็นเศษตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เล่ม 134 ข้อ 9 เพื่อให้สอดคล้องกับหลักกฎหมายศุลกากรที่ให้เก็บอากรตามสภาพของ ราคาของและพิกัตอัตราของเดิม ยกเว้นอัตราอากรเท่านั้น ที่กำหนดให้ใช้อัตราที่เป็นอยู่ในเวลาที่ของถูกปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ผู้ประกอบการส่วนใหญ่จึงเห็นว่า หากเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต การนำเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต และนำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ แม้ของนั้นจะมีมูลค่าหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่ควรให้มีการจัดเก็บภาษีอากรแก่ของดังกล่าว เช่นเดียวกับมาตรา 29 ที่กำหนดให้มีการตรวจปล่อยเข้าประเทศไปทั้งหมดแล้ว จึงไม่ต้องนำของนั้นมาเสียภาษีอากรขาเข้าอีก หากเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียตามสูตรการผลิตที่กรมศุลกากรกำหนด ส่วนสูญเสียดังกล่าว ไม่ต้องนำมาผ่านพิธีการและตรวจปล่อยอีก เหมือนของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน กล่าวคือ หากเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่เกิดจากการผลิตบนที่กรมศุลกากรอนุมัติ หากนำทำลายภายในประเทศ ควรได้รับยกเว้นอากรเหมือนกัน เพราะหากมีวิธีการปฏิบัติที่ไม่เหมือนกัน จะส่งผลต่อการใช้กฎหมายศุลกากรที่ไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และอาจเกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดภาษีเก็บอากรได้ เพื่อให้เกิดความถูกต้องและเป็นธรรมต่อทุกฝ่าย จึงสมควรที่จะศึกษาวิเคราะห์ในประเด็นดังกล่าวต่อไป เพื่อให้มีการแก้ไขและปรับปรุงกฎหมายให้มีประสิทธิภาพและมีแนวทางในการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาให้เข้าใจถึงหลักของกฎหมาย เรื่องการเสียอากรขาเข้าตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

1.2.2 เพื่อศึกษาให้เข้าใจถึงหลักของกฎหมาย เรื่องการคืนอากรตามมาตรา 29 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

1.2.3 เพื่อศึกษาให้ทราบถึงหลักของการเสียอากรขาเข้าในกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประโยชน์ที่จะนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงการเสียอากรขาเข้าให้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกัน

1.2.4 เพื่อศึกษาเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขกฎหมายให้เหมาะสม สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง เป็นธรรมและมีแนวทางในการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน

1.3 สมมติฐาน

หลักการเรื่องภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร คือ ยกเว้นอากรเมื่อส่งออกและเก็บอากรเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ตามมาตรา 14 (1) ได้บัญญัติให้เก็บอากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคหรือจำหน่ายภายในประเทศ ไม่ว่าจะนำออกมาในสภาพเดิมหรือในสภาพอื่น ทำให้ตีความได้ว่า คำว่า “ในสภาพอื่น” รวมถึงในสภาพที่เป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตตามสูตรการผลิตที่อธิบดีอนุมัติด้วย ทำให้เศษหรือส่วนสูญเสียเหล่านี้ ถ้าไม่ได้ส่งออก ก็ต้องเสียอากรด้วย โดยถือตามพิกัดศุลกากรของของเดิม ซึ่งไม่สมควรเป็นเช่นนั้น จึงควรปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมขึ้น

1.4 ขอบเขตการศึกษา

มุ่งศึกษาหลักของกฎหมายเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน การเสียอากรขาเข้า กรณีนำเข้าเศษหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ ตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เรื่องหลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ศึกษาเรื่องการคืนอากรตามมาตรา 29 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ศึกษาถึงผลกระทบและปัญหาที่เกิดขึ้นจากการเสียอากรขาเข้าที่ปฏิบัติไม่เหมือนกัน

รวมถึงการวิเคราะห์ เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง การเสียอากรขาเข้า กรณีนำเข้าเศษหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เรื่องหลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และการคืนอากรตามมาตรา 29 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

ศึกษาโดยใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย แนวคำพิพากษา คำอธิบายและบทความของนักกฎหมายและผู้เชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาแนวทางในการนำกฎหมายมาปรับใช้

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 เพื่อให้เข้าใจถึงหลักของกฎหมาย เรื่องการเสียอากรขาเข้าตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตาม มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

1.6.2 เพื่อให้เข้าใจถึงหลักของกฎหมาย เรื่องการคืนอากรตามมาตรา 29 ของพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560

1.6.3 เพื่อให้ทราบถึงหลักของการเสียอากรขาเข้าในกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง อันเป็น ประโยชน์ที่จะนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงการเสียอากรขาเข้าให้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกัน

1.6.4 เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขกฎหมายให้เหมาะสม สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้ อย่างถูกต้อง เป็นธรรมและมีแนวทางในการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน

บทที่ 2

หลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร และการจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้

กฎหมายภาษีสกุลการ ภาษีสรรพสามิต และภาษีสรรพากร

การจัดเก็บอากรจะจัดเก็บจากการนำเข้าและส่งออกสำเร็จแล้ว ยังรวมถึงการนำเข้าของไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งการจัดเก็บอากรถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญที่สุดของประเทศ ในการนำมาใช้ในการบริหารจัดการภายในประเทศ และเพื่อให้ผู้ประกอบการได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกัน กรมศุลกากรจึงจำเป็นต้องบัญญัติการจัดเก็บอากรไว้ในกฎหมายศุลกากร และบังคับใช้กฎหมายนั้นกับผู้ประกอบการ เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถชำระอากรได้อย่างถูกต้องตามภาระหน้าที่ที่ควรจะต้องเสีย และอยู่ภายใต้หลักกฎหมายที่มีการกำหนดไว้

นอกจากนี้การบัญญัติการจัดเก็บอากรไว้ในกฎหมายศุลกากร ยังช่วยให้หน่วยงานภาครัฐสามารถจัดเก็บอากรได้อย่างถูกต้องครบถ้วน และมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาและทำความเข้าใจหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร ดังต่อไปนี้

2.1 หลักในการจัดเก็บภาษีอากร

กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักการจัดเก็บอากรไว้ในมาตรา 13 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยกำหนดให้กรมศุลกากร เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บค่าภาษีอากรจะต้องเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งอากรจะจัดเก็บจากของที่นำเข้ามาหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักรให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

การเรียกเก็บค่าภาษีจะเก็บโดยวิธีใด และผู้มีเสียภาษีจะต้องปฏิบัติอย่างไรบ้างนั้น กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักการไว้ในมาตรา 13 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ดังนี้

มาตรา 13 ได้บัญญัติไว้ว่า “การนำเข้าในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดศุลกากร

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาผู้นำของเข้าสำเร็จหรือส่งออกสำเร็จตามมาตรา 50

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว”

จากบทบัญญัติที่กล่าวมาข้างต้น

กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติ ให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรจากของที่นำของเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติศุลกากรและตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

“ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดศุลกากร”หรือ“พิกัดอัตราศุลกากร” หมายความว่า กฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและเสียภาษีศุลกากรไว้ว่าจะต้องจัดเก็บในอัตราเท่าใด จัดเก็บแก่ของใดได้บ้าง และมีวิธีการเก็บอย่างไร เพื่อประโยชน์แก่ผู้มีหน้าที่เก็บภาษีศุลกากรในอันที่จะเก็บภาษีได้โดยถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อประโยชน์แก่ผู้อื่นในอันที่จะทราบว่าจะต้องเสียภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกหรือไม่เพียงใด จึงอาจกล่าวได้ว่า กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรที่มีหลักสำคัญ คือ เป็นกฎหมายที่ใช้พิจารณาว่า สินค้าจัดเข้าพิกัดศุลกากรใดและจะเสียภาษีในอัตราใด อย่างไร และเป็นกฎหมายที่ใช้สำหรับคำนวณค่าภาษีว่าจะเสียศุลกากรในอัตราเท่าใด คิดเป็นจำนวนเงินเท่าใด อย่างไร³

นอกจากนี้กฎหมายศุลกากร ยังกำหนดให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้น เมื่อเวลาที่มีการนำของเข้าหรือส่งของออกสำเร็จตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 50⁴ กล่าวคือ กฎหมายศุลกากรกำหนดว่า ก่อนที่จะ

³ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 17.

⁴ มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “การนำของเข้าและการส่งของออกเป็นอันสำเร็จในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จ เมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

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

นำของใด ๆ ออกจากอารักขาของศุลกากร ผู้นั้นต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากรและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องครบถ้วน โดยผู้นั้นต้องยื่นใบขนสินค้าและเสียค่าภาษีต่อกรมศุลกากรหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ส่วนการส่งออกของใด ๆ ออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ผู้ส่งออกต้องปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วนเช่นเดียวกัน

2.1.1 ทฤษฎีการจัดเก็บอากรของกฎหมายศุลกากร

คำว่า “ภาษีอากร” หรือ “อากร” นั้น มีความหมายไม่แตกต่างจากคำว่า “ภาษี” ซึ่งหมายถึงเงินรายได้ของประเทศที่กฎหมายกำหนดให้กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานจัดเก็บจากการนำเข้าภายในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือ จากกรณีอื่นๆ ตามที่บัญญัติในกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ตลอดจนกฎหมายอื่นที่กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร⁵ หากถือเป็นอากรศุลกากรแล้วนั้น ไม่สามารถหลีกเลี่ยงอากรหรือค่าธรรมเนียมพิเศษ เพราะจะถือว่ามีความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 243 ได้ ดังนั้น จึงอาจต้องตีความอย่างเคร่งครัดว่า เป็นการหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีอากรศุลกากรตามมาตรา 243 และรวมถึงภาษีอื่นๆ เช่น อากรตอบโต้การทุ่มตลาด หรือ อากรปกป้องการนำเข้าสินค้าที่เพิ่มขึ้นด้วยหรือไม่

การจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรนั้นมีการจัดเก็บมาอย่างยาวนาน แต่เดิมไม่มีการแยกประเภทภาษีที่ชัดเจนเหมือนดังเช่นในปัจจุบัน ในอดีตมีภาษีหลากหลายประเภทมากที่นำมาจัดเก็บ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย ภาษีบำรุงเทศบาล เป็นต้น

การจัดเก็บอากรซึ่งถือว่าเป็นรายได้หลักที่สำคัญของรัฐ ที่นำมาใช้ในการบริหารจัดการภายในประเทศ เว้นแต่รัฐนั้นจะมีการจัดเก็บอากรจากทรัพยากรอื่น ที่มีอย่างจำกัดและสามารถนำทรัพยากรนั้นไปจำหน่ายได้อย่างเพียงพอต่อความต้องการภายในประเทศ ก็จะไม่จำเป็นต้องพึ่งพาการจัดเก็บภาษีอากรที่ถือเป็นรายได้จากประชาชนอีก นอกจากนี้หากรัฐต้องการจำกัดการบริโภคภายในประเทศ รัฐอาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อจำกัดการบริโภคหรือจำกัดการนำเข้า เช่น เพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น สำหรับสินค้าขาเข้าบางประเภทที่ต้องการจำกัดการบริโภค ราคาของสินค้านั้นจึงสูงขึ้นตามไปด้วย ด้วยการขึ้นภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เช่น กระจเป่า น้ำหอม นาฬิกา รถยนต์ ฯลฯ ปัจจุบันการขึ้นอัตราอากรที่จะเรียกเก็บแก่ของที่นำเข้า

⁵ กรมศุลกากร “หลักการจัดเก็บอากรขาเข้า อากรขาออก”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

http://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu

[2 พฤษภาคม 2564]

อาจเป็นเรื่องที่ทำได้ยากขึ้น เนื่องจากองค์การการค้าโลกจะไม่อนุญาตให้ประเทศสมาชิกขึ้นภาษีศุลกากรให้สูงกว่าอัตราที่ผูกพันไว้ ในขณะที่เข้าเป็นภาคีสมาชิกขององค์การการค้าโลก จึงทำได้เท่าที่จำเป็น และอยู่ภายใต้กติกาสากลเท่านั้น

ทั้งนี้ รัฐยังต้องการควบคุมการนำเข้าและส่งออกสินค้าให้มีความถูกต้องเป็นตามหลักกฎหมายที่กำหนดไว้ เพราะสินค้าบางประเภท รัฐบาลอาจจะไม่ต้องการให้มีการนำเข้ามาก เพราะอาจกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ รัฐบาลก็สามารถใช้นโยบายทางภาษีเพื่อควบคุมการนำเข้าได้ โดยการเพิ่มอัตราภาษีที่จะจัดเก็บแก่สินค้านำเข้าดังกล่าว นอกจากนี้ยังเพื่อช่วยอำนวยความสะดวกสบายในด้านการค้าและการส่งออกระหว่างประเทศ โดยการส่งเสริมให้มีศักยภาพในด้านการค้าเพื่อให้สามารถแข่งขันกับตลาดโลก และอีกความมุ่งหมายที่สำคัญก็คือ เพื่อต้องการปกป้องคุ้มครองอุตสาหกรรมการผลิตของประเทศ โดยเฉพาะอุตสาหกรรมบางชนิด ที่ประเทศยังไม่มี ความชำนาญในการผลิตและการส่งออก ให้สามารถแข่งขันกับสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศได้ ซึ่งในปัจจุบัน รัฐบาลมีนโยบายใช้มาตรการทางศุลกากรเป็นเครื่องมือในการกระตุ้นเศรษฐกิจเพื่อให้สามารถขับเคลื่อนและเติบโตไปข้างหน้าได้

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้สามารถจัดเก็บอากรได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ จึงมีการกำหนดหลักการจัดเก็บอากรไว้กฎหมายศุลกากรมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งกำหนดให้กรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจและหน้าที่ในการจัดเก็บค่าภาษีอากร ซึ่งจะต้องเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน โดยกำหนดให้จัดเก็บจากของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งการกำหนดหลักในการจัดเก็บอากรดังกล่าวไว้ในหลักกฎหมาย จะทำให้ผู้ประกอบการได้รับทราบถึงวิธีการปฏิบัติในการเสียอากรตามกฎหมายศุลกากร และเข้าใจหลักในการจัดเก็บอากรที่ถูกต้อง เพื่อให้ผู้ประกอบการมีความสนใจในการเสียภาษี ไม่หลีกเลี่ยงการเสียภาษี ซึ่งเข้าลักษณะของการจัดเก็บอากรที่ดี ตามแนวคิดของ “อดัม สมิท” นักเศรษฐศาสตร์ผู้ได้รับการยกย่องให้เป็น “บิดาแห่งเศรษฐศาสตร์” เจ้าของทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ลัทธิเสรีนิยม ผู้มีความเชื่อในสิทธิของบุคคลที่จะสามารถใช้อิทธิพลของตนเองสร้างความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจของตนเองได้อย่างเสรีโดยไม่ต้องตกเป็นหุ่นเชิดของสมาคมอาชีพหรือของรัฐ ทฤษฎีของเขาในสมัยนั้นมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐศาสตร์เดิมของยุโรปเป็นอย่างมาก ทำให้ยุโรปเกิดการเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ระบบการค้าเสรี ที่ยอมให้ผู้ประกอบการรวมตัวกันได้ ทั้งนี้ เขายังมีบทบาทที่สำคัญในกระบวนการเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ เขาได้สนับสนุนนโยบายภาษีที่จะช่วยกระตุ้นการผลิต โดยเขาได้เสนอ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ พอสรุปได้ดังต่อไปนี้

- 1) หลักความยุติธรรม (Equity) หมายถึง การเสียอากรที่คำนึงถึงความสามารถหรือรายได้ของผู้เสียภาษีเป็นหลัก กล่าวคือ ให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนอยู่ในฐานที่รายได้เท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีอากรเท่ากัน
- 2) หลักความแน่นอน (Certainty) หมายถึง ผู้เสียภาษีทุกคนควรได้รับความแน่นอนเกี่ยวกับภาษี เพื่อให้สามารถวางแผนภาษีได้ ความแน่นอนนั้นจะต้องแน่นอนในเรื่องของเวลาในการชำระภาษี วิธีการชำระภาษี และจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ
- 3) หลักความสะดวก (Convenience) หมายถึง ผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องได้รับความสะดวกเกี่ยวกับเวลาในการชำระภาษี และสถานที่ที่จะต้องชำระภาษี
- 4) หลักประหยัด (Economy) หมายถึง หลักประหยัดในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร กล่าวคือ การจัดเก็บควรอยู่ในอัตราต่ำและควรพิจารณาการจัดเก็บภาษีทั้งผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

จากแนวคิดของอดัม สมิธ จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีอากรนั้น หากมีการวางรากฐานการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไว้แล้ว นอกจากจะสามารถจัดเก็บอากรได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพแล้วนั้น ยังได้รับการยอมรับจากประชาชน กล่าวคือ การที่ประชาชนยินดีที่จะเสียภาษีมากกว่าการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นการควบคุมการหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกช่องทางหนึ่ง และเพื่อประกอบหลักแนวคิดของอดัม สมิธ คือ การใช้หลัก “ผู้ใช้เป็นผู้จ่าย (User Pays Principle)”⁶ หรือหลัก “ผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle)”⁷ หมายถึง หลักที่ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับผลประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรต้องเสียภาษีเพื่อการนั้น ซึ่งประเด็นสำคัญ คือ ผู้บริโภคต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการที่บริโภค กล่าวคือ ผู้ได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการควรต้องเป็นผู้รับภาระหน้าที่ในการชำระภาษี ซึ่งถือเป็นหลักการที่มีความยุติธรรมและมีประสิทธิภาพมากที่สุด

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ยังมีส่วนสำคัญในพัฒนาประเทศ เพราะหากมีการจัดเก็บรายได้จากภาษีได้มาก ก็สามารถนำรายได้ส่วนนี้ไปพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ และช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศให้เติบโตได้อีกด้วย

⁶ Sukhothai Thammathirat Open University “เครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Instruments)”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.stou.ac.th/stouonline/LOM/data/sec/Lom21/05-01-02.html> [22 พฤษภาคม 2564]

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 84.

ปัจจุบันการจัดเก็บอากรของประเทศไทย จะจัดเก็บจากการนำเข้าของหรือส่งออกของสำเร็จ ตามมาตรา 13 วรรคสอง ที่บัญญัติให้ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาใน หรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้น ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ ซึ่งเวลาดังกล่าวมีความสำคัญอย่างมาก ในการใช้พิจารณาว่าสินค้าหรือของดังกล่าวที่นำเข้ามาสำเร็จแล้วหรือไม่ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 50⁸ กล่าวคือ ภาระภาษีหรือหน้าที่ในการเสียค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นทันที และหนี้ดังกล่าวจะระงับไปได้ ก็ต่อเมื่อได้มีการชำระหนี้ค่าภาษีอากรแล้ว หรือมีกฎหมายบัญญัติให้หนี้นั้นระงับไปด้วยเหตุอื่นๆ เท่านั้น หนี้จึงจะระงับไปได้ ดังนั้น หากเกิดเหตุภัยพิบัติใดๆ ขึ้นภายหลังที่มีการนำเข้าสำเร็จ จะไม่ทำให้หนี้ค่าภาษีอากรหมดไป เว้นแต่อธิบดีจะใช้อำนาจตามมาตรา 128 ยกเว้นอากรให้

นอกจากนี้กฎหมายยังบัญญัติไว้อีกว่า หากนำของเข้าสำเร็จแล้ว ไม่ว่าจะของนั้นจะเก็บอยู่ในโรงพักสินค้าหรือคลังสินค้าของผู้ใดก็ตาม ศุลกากรถือว่าของดังกล่าว “อยู่ในอารักขาของศุลกากร” บุคคลใดจะนำของดังกล่าวออกจากอารักขาของศุลกากรไม่ได้ จะต้องปฏิบัติตามพิธีการศุลกากร ที่กรมศุลกากรกำหนดให้ถูกต้องก่อนตามมาตรา 51 วรรคแรก⁹ ดังนั้น หากนำเข้าสำเร็จแล้ว ภาระค่าภาษีหรือความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีอากรก็จะเกิดขึ้นทันทีตามมาตรา 14 วรรคแรก ที่บัญญัติว่า “การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพ แห่งของ ราคา ศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ” กล่าวคือ จุดที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรเกิดขึ้นหรือจุดที่นำเข้าสำเร็จจึงมีความสำคัญ เพราะขณะนำเข้าสำเร็จ ของหรือสินค้านั้นมีสภาพ มีราคา และมีพิกัดอัตราศุลกากรอย่างใด ก็จะต้องคำนวณและเสียภาษีไปตามนั้น แม้ว่าต่อมาสินค้าหรือของนั้นจะเปลี่ยนสภาพไป หรือมีราคาเปลี่ยนแปลงไป หรือมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ก็จะไม่กระทบถึงเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนอากรแต่อย่างใด¹⁰

อย่างไรก็ตาม การคำนวณอากร ยังมีข้อยกเว้นบางประการ สำหรับการคำนวณอากรสำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และการคำนวณอากรสำหรับของจากเขตปลอดอากร ซึ่งมีวิธี

⁸ อ้างถึงแล้ว

⁹ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ก่อนที่จะนำของใดไปจากอารักขาของศุลกากร หรือก่อนที่จะส่งของใดออกไป นอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และ ตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียอากรจนครบถ้วนหรือวางประกันไว้”

¹⁰ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 75-76.

ค่านวนแตกต่างกัน ดังนี้ การค่านวนอากรสำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์ กำหนดให้ค่านวนอากรที่ต้องชำระตามมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่บัญญัติว่า “กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ค่านวนอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้ามาสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น” กล่าวคือ การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศนั้น กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บอากร โดยให้ค่านวนตามสภาพของและราคาของเดิมในเวลาที่นำของนั้นเข้าไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และให้ใช้สภาพและราคาราคานั้นเป็นฐานในการค่านวนอากร แต่เฉพาะอัตราศุลกากรเท่านั้น ที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ตามอัตราอากรที่เป็นอยู่สำหรับของตามพิกัดศุลกากรนั้น ในเวลาที่ของนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

นอกจากนี้ในเรื่องการบังคับใช้กฎหมายศุลกากร กำหนดว่า ของที่นำเข้ามาสำเร็จแล้ว ไม่ว่าจะของนั้นจะเก็บอยู่ในโรงพักสินค้าหรือคลังสินค้าของผู้ใดก็ตาม ศุลกากรถือว่าของดังกล่าว อยู่ในอารักขาของศุลกากร แต่หากไม่นำของดังกล่าวออกจากอารักขาของศุลกากร แม้กฎหมายจะมีได้กำหนดระยะเวลาสำหรับของที่อยู่ในอารักขาของศุลกากร และผู้นำของเข้ามิได้ดำเนินการดังกล่าวภายในเวลาอันควร สินค้านั้นอาจตกเป็น “ของตกค้าง” ได้ กล่าวคือ หากมีการนำของใดๆ เข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว ผู้นำของเข้าควรจะต้องดำเนินการตามมาตรา 51 ซึ่งจะต้องนำของจากอารักขาของศุลกากรในเวลาอันควร ก่อนที่ของนั้นจะตกเป็นของตกค้างตามกฎหมายศุลกากร เพราะหากของดังกล่าวตกเป็นของตกค้างแล้ว จะเป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากร ที่จะต้องจัดการกับของดังกล่าวได้ตามวิธีที่กฎหมายกำหนด ผู้นำของเข้าจะไม่สามารถชำระภาษีและนำของออกไปได้แล้ว เพราะของดังกล่าวตกเป็นของตกค้างตามที่มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายศุลกากร และจะต้องดำเนินการตามกฎหมายศุลกากรนั้นต่อไป

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า กฎหมายศุลกากรที่สภานิติบัญญัติได้บัญญัติขึ้นมานั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการจัดเก็บอากรให้เป็นรายได้เข้าสู่รัฐแล้วนั้น อย่างไรก็ตาม กรมศุลกากรยังได้ออกมาตรการทางภาษีอากร (Tax Incentive) เพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการ ได้แก่ การคืนอากร (Duty Refund or Draw back) คลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse) และเขตปลอดอากร (Free Zone) ซึ่งเป็นมาตรการที่ใช้ภาษีเป็นแรงจูงใจเพื่อให้เกิดการลงทุนภายในประเทศ เพื่อส่งเสริมขีดความสามารถในการส่งออกของผู้ประกอบการ และเพื่อต้องการดึงเงินลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาลงทุนในภายในประเทศไทย ซึ่งจะทำการศึกษาเรื่องมาตรการทางภาษีอากร (Tax Incentive) ในบทถัดไป

2.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

2.1.2.1) ผู้นำของเข้า หมายถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติไว้ว่า “ผู้นำของเข้า ให้หมายความรวมถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากอารักรักษาของพนักงานศุลกากร”

ทั้งนี้ ผู้นำเข้า ยังหมายความรวมถึง เจ้าของที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักร หรือผู้สิทธิในของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือผู้มีส่วนได้เสียในของนั้น นับแต่เวลาที่ของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบของให้ไปโดยพ้นจากอารักรักษาของพนักงานศุลกากรเรียบร้อยแล้ว

2.1.2.2) ผู้ส่งของออก หมายถึง หมายถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ ที่นำเข้ามาในอารักรักษาของพนักงานศุลกากรแล้ว ซึ่งตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติไว้ว่า “ผู้ส่งของออก” ให้หมายความรวมถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในอารักรักษาของพนักงานศุลกากรจนถึงเวลาที่ได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

2.1.3 วิธีการเสียภาษีอากร

การเสียค่าภาษีอากรให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการศุลกากร กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยให้ดำเนินการดังนี้

- (1) เงินสด ต้องชำระค่าภาษีเป็นเงินไทย จะไม่สามารถนำเงินตราต่างประเทศมาชำระค่าภาษีได้
- (2) เช็ค การที่จะชำระค่าภาษีเป็นได้นั้น ต้องเป็นเช็คที่ได้รับอนุญาตจากรมศุลกากรเท่านั้น ซึ่งจะ

มี 4 ชนิด ดังนี้

2.1 เช็คที่ธนาคารมีการสั่งจ่ายให้กรมศุลกากร

2.2 เช็คที่ธนาคารมีการค้ำประกัน

2.3 เช็คของธนาคารแห่งประเทศไทย

2.4 เช็คที่ผู้ที่มีหน้าในการชำระเงินผลประโยชน์เป็นผู้เขียนสั่งจ่ายและใช้ชำระโดยตรง

- (3) บัตรภาษี หมายถึง การนำบัตรภาษีที่ผู้ขอชดเชยค่าภาษีอากรของสินค้าส่งออก แต่สินค้านั้นเป็นสินค้าที่มีการผลิตในราชอาณาจักรและได้รับจากกรมศุลกากร สามารถนำมาชำระค่าภาษีอากรขาเข้าหรือขาออกแทนเงินสดแก่กรมศุลกากรซึ่งเป็นไปตามมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติ

ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พุทธศักราช 2524 ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “มาตรา 18 การจ่ายเงินชดเชยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไข และกำหนดเวลาที่คณะกรรมการกำหนดตามมาตรา 11 (4) โดยให้กรมศุลกากรจ่ายเป็นบัตรภาษีเพื่อให้ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยนำไปชำระภาษีอากรดังต่อไปนี้ภาษีอากรที่กรมศุลกากร กรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยมีหน้าที่ต้องเสีย

- (1) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยมีหน้าที่ต้องนำส่งตามประมวลรัษฎากร
- (2) ภาษีอากรที่กรมศุลกากร กรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บแทนราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยมีหน้าที่ต้องเสีย
- (3) ภาษีอากรอื่นที่คณะกรรมการเห็นสมควรให้นำบัตรภาษีไปชำระได้

2.2 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักกฎหมาย

การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น นอกจากจะมีบัญญัติไว้อยู่ในหลักกฎหมายว่าด้วยกรมศุลกากรแล้วยังมีกล่าวถึงอยู่ในหลักกฎหมายอื่น ในหัวข้อนี้จะขอกล่าวถึง การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักนิติรัฐ และหลักกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

2.2.1 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักนิติรัฐ

การปกครองโดยหลักนิติรัฐเป็นการปกครองโดยกฎหมายซึ่งประกอบด้วยหลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการ รวมทั้งหลักความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของฝ่ายนิติบัญญัติ¹¹ กล่าวคือ การออกกฎหมายหรือคำสั่งที่ไม่ขัดต่อกฎหมาย หรือออกมาเกินกว่าอำนาจที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ กฎหรือคำสั่งนั้นก็ถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายและอาจถูกเพิกถอนได้ ในส่วนของรัฐเองซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ในการออกกฎหมายก็ต้องเคารพกฎหมายเช่นกัน เช่น กฎหมายที่รัฐตราขึ้นจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ หรือไม่ละเมิดต่อสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ได้รับการรับรองไว้โดยรัฐธรรมนูญหรือตามพันธกรณีระหว่างประเทศ เป็นต้น

การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักนิติรัฐนั้น กล่าวคือ การจัดการภายใต้กฎหมายจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจและกำหนดหน้าที่ไว้ ผู้ประกอบการจะต้องไม่ถูกละเมิดจากการใช้อำนาจของรัฐโดยขาดความยุติธรรม ไม่ว่าจะหน่วยงานของรัฐหรือจะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจตาม

¹¹ บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2560), หน้า 34.

กฎหมายก็ตามซึ่งหากรัฐใช้อำนาจที่เกินเลยหรือเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ในการการจัดการ คลังสินค้าทัณฑ์บน ทำให้ผู้ประกอบการได้รับความเดือดร้อนหรือเกิดความเสียหาย ผู้ประกอบการมีสิทธิเรียกร้องขอความเป็นธรรมและตรวจสอบการใช้อำนาจได้

2.2.1.1 ความหมายของหลักนิติรัฐ

“นิติรัฐ” หมายถึง จำกัดอำนาจของรัฐหรือผู้ปกครองให้อยู่ในขอบเขตของกฎหมาย เป็นหลักที่รัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่อาจใช้อำนาจเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ รัฐต้องปกครองด้วยกฎหมาย โดยถือกฎหมายเป็นใหญ่ และคนบังคับใช้กฎหมายเป็นรอง หลักนิติรัฐดำเนินการในด้านต่างๆ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแท้จริงในสังคม โดยหลักนิติรัฐมีจุดเริ่มต้น จากประเทศเยอรมนีในช่วงภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ซึ่งประเทศเยอรมนีเคยอยู่ภายใต้ การปกครองแบบเผด็จการของระบบนาซีมาก่อน

“หยุด แสงอุทัย ได้อธิบายคำว่า นิติรัฐ (The Rule of Law) ว่านิติรัฐเป็นรัฐที่ยอมตนอยู่ใต้บังคับแห่งกฎหมาย ซึ่งรัฐเป็นผู้ตราขึ้นเอง และในประการที่สำคัญในกฎหมายรัฐธรรมนูญของรัฐที่เป็นนิติรัฐจะต้องมีบทบัญญัติในประการที่สำคัญถึงเสรีภาพของราษฎร เช่น เสรีภาพในร่างกายในทรัพย์สิน ในการทำสัญญา และในการประกอบอาชีพ การที่รัฐจะจำกัดสิทธิและเสรีภาพของราษฎรได้ก็ต้องด้วยความยินยอมของราษฎร ให้จำกัดสิทธิและเสรีภาพเองตามกลไกแห่งนิติบัญญัติของประเทศนั้น”¹²

“ชานินทร์ กรัยวิเชียร ได้อธิบายว่า The Rule of Law หมายถึงหลักการแห่งกฎหมายที่เทอดทูนศักดิ์ศรีแห่งความเป็นมนุษย์และยอมรับ นับถือสิทธิแห่งมนุษยชนทุกแห่งทุกมุม รัฐจักต้องให้ความอารักขาคุ้มครองให้พ้นจากลัทธิทรราชย์ หากมีข้อพิพาทใด ๆ เกิดขึ้น ไม่ว่าจะระหว่างรัฐกับเอกชนหรือเอกชนกับเอกชน ศาลสถิตยุติธรรมย่อมมีอำนาจอิสระในการตัดสินคดีตามกฎหมายบ้านเมือง”¹³

¹² Lawercouter “หลักนิติรัฐ”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://sites.google.com/site/lawercouter/testimonials-1> [29 มีนาคม 2564]

¹³ อ้างถึงแล้ว

2.2.1.2 องค์ประกอบของหลักนิติรัฐ¹⁴

(1) องค์ประกอบในทางรูปแบบ ความเป็นนิติรัฐในทางรูปแบบ คือ การที่รัฐผูกพันตนเองไว้กับกฎหมายที่องค์กรของรัฐตราขึ้นตามกระบวนการที่รัฐธรรมนูญกำหนดขึ้นหรือที่รัฐธรรมนูญมอบอำนาจไว้ ทั้งนี้เพื่อจำกัดอำนาจของรัฐลง เมื่อพิจารณาในทางรูปแบบแล้ว ย่อมจะเห็นได้ว่าหลักนิติรัฐมุ่งประกันความมั่นคงแน่นอนแห่งนิติฐานะของบุคคล

(2) องค์ประกอบในทางเนื้อหา ความเป็นนิติรัฐในทางรูปแบบ คือ ส่วนความเป็นนิติรัฐในทางเนื้อหานั้น ก็คือ การที่รัฐประกันสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของราษฎร โดยกำหนดให้บทบัญญัติว่าด้วยสิทธิเสรีภาพมีค่าบังคับในระดับรัฐธรรมนูญ เรียกร้องให้รัฐต้องกระทำการโดยยุติธรรมและถูกต้องพิจารณาในทางเนื้อหา นิติรัฐ ย่อมต้องเป็นยุติธรรมรัฐ (Gerechtigkeitsstaat)

2.2.2 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายภาษีอากร

กฎหมายเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นมีบัญญัติไว้ในหลายกฎหมาย ในหัวข้อนี้จะอธิบายการจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักกฎหมาย ภาษีสรรพสามิต และภาษีสรรพากร ดังนี้

2.2.2.1 ภาษีสรรพสามิต

ตามมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ภายใต้บังคับมาตรา 22 วรรคสอง มาตรา 23 วรรคสอง และมาตรา 24 บัญญัติไว้ว่า “ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี มีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร

(ก) ถ้าสินค้าอยู่ในโรงอุตสาหกรรม ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ในเวลาที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม เว้นแต่เป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี และถ้าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือบุคคลใดนำสินค้านี้ดังกล่าวไปใช้ภายในโรงอุตสาหกรรมก็ให้ถือว่า เป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

(ข) ถ้าสินค้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน

¹⁴ ศูนย์บูรณาการพัฒนามนุษย์ “หลักนิติรัฐ-หลักนิติธรรม”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

http://www.thaiihdc.org/web/index.php?option=com_content&view=article&id=1106:2557-06-20-01-37-12&catid=16:2557-06-25-06-51-47 [29 มีนาคม 2564]

- คลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมายว่าด้วย ศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีนั้น เว้นแต่เป็นการนำสินค้ากลับคืนไปเก็บไว้ในโรงอุตสาหกรรม หรือไปเก็บไว้ในคลังสินค้าที่จัดทำ

- คลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี อีกแห่งหนึ่ง และถ้าบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมาย ว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าที่จัดทำ

- คลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวล ราชการ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าที่จัดทำตาม กฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่า ความรับผิดในอันจะต้อง เสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ในกรณีสินค้าที่นำเข้า

ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับ ความรับผิดในอันจะต้องเสีย อากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ ในกรณีสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อ นำเข้าไปในคลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี

ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าที่จัดทำ บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีนั้น และถ้าผู้นำเข้า หรือ บุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอด อากร หรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าที่จัดทำตามกฎหมาย ว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี แล้วแต่กรณี

(3) ในกรณีบริการ ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคา ค่าบริการ

ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวล ราชการ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดในอัน จะต้องเสียภาษีทั้งหมด เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม”

จากบทบัญญัติที่กล่าวข้างต้น สรุปประเด็นสำคัญได้ว่า สินค้าที่ผลิตขึ้นในโรงงานอุตสาหกรรมของประเทศ และสินค้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือว่าความรับผิดในการจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลา ที่มีการนำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรม เว้นแต่เป็นการนำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน รวมทั้งกรณีนำเข้าสินค้า ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน กับความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เช่นเดียวกัน

2.2.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การนำเข้าของใด ๆ เข้ามาในราชอาณาจักรนั้น ผู้นำเข้าต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าหน้าที่ ณ ที่ทำการศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่มีการผ่านพิธีการศุลกากรสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้นด้วย ไม่ว่าจะมีการชำระอากรขาเข้าแล้วหรือไม่ก็ตาม ก็ยังมีหน้าที่และความรับผิดในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่ของที่นำเข้านั้นเป็นสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 83/8 ภายใต้บังคับมาตรา 83/9 แห่งพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34) พ.ศ. 2541 บัญญัติไว้ว่า “ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากรตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ในกรณีนำเข้าสินค้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือในกรณีนำเข้าเครื่องจักร หรือวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ของผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้

วิธีการประกันและการถอนประกัน ให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี”

กล่าวคือ ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และหากนำสินค้าเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือนำเข้าเครื่องจักร หรือวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก และได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าสามารถวางเงินประกัน หลักประกัน หรือมีผู้ค้ำประกันให้ เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้ และ

วิธีการประกันและการถอนประกัน ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และหากนำของที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กำหนดให้ความรับผิดในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของการนำเข้าและการส่งออกจะเกิดขึ้นเมื่อ

(1) กรณีนำเข้า ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้า เป็นไปตามหลักเกณฑ์

1.1 การนำเข้านอกจากที่ระบุตาม (2) (3) หรือ (4) ความรับผิดจะเกิดขึ้นพร้อมกับการชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือวันที่ได้มีการค้ำประกันอากรขาเข้า แล้วแต่กรณี และหากไม่มีกรณีที่จะต้องเสียอากรขาเข้าก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาเข้า

1.2 การนำเข้ากรณีนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วนำสินค้าออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออก ความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้านั้นออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยมิใช่เพื่อส่งออก

1.3 การนำเข้ากรณีของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ความรับผิดจะเกิดขึ้นเมื่อทางราชการได้ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น

1.4 การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยนั้น ถ้าภายหลังสินค้าต้องเสียอากรความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(2) กรณีส่งออก ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้าโดยส่งออก เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

2.1 การส่งออกนอกจากที่ระบุตาม (2) หรือ (3) ความรับผิดจะเกิดขึ้นพร้อมกับการชำระอากรขาออก วางหลักประกันขาออก หรือวันที่ได้มีการค้ำประกันอากรขาออก และหากไม่มีกรณีที่ต้องเสียอากรขาออกก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนส่งสินค้าออก

2.2 การส่งออกสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร ความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร

2.3 การส่งออกสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ความรับผิดจะเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(3) กรณีขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียหายทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนมีการส่งมอบสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียหายของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

(4) กรณีขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าชื่อ หรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้าไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ความรับผิดชอบของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด เว้นแต่กรณีผู้ขายได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนที่จะถึงกำหนดชำระราคาในแต่ละงวด ความรับผิดชอบของผู้ขายดังกล่าวจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

(5) กรณีขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ความรับผิดชอบในการเสียหายทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก่อน หรือได้รับชำระสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้มีการนำสินค้าไปใช้ซึ่งเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนที่ตัวแทนจะส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ความรับผิดชอบในการเสียหายของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

2.2.3 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ.1999

ประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีสมาชิกกับอนุสัญญาเกียวโตเมื่อวันที่ 12 มิถุนายน พ.ศ.2558 และมีผลใช้บังคับกับประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ 12 กันยายน พ.ศ.2558 ซึ่งอนุสัญญาเกียวโต ได้กำหนดเงื่อนไขให้กับภาคีสมาชิกที่ต้องปฏิบัติตามและพิธีการศุลกากรที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ รวมถึงเงื่อนไขและพิธีการศุลกากรที่ต้องเรียบง่ายที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งเป็นความมุ่งหมายเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพประสิทธิผลในการปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร และการควบคุมทางศุลกากรด้วย

2.2.3.1 ที่มาของอนุสัญญาฯ

“International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedure” หรือ “อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการพิธีการศุลกากรให้ง่ายและสอดคล้องกัน” หรือที่รู้จักกันในนาม “อนุสัญญาเกียวโต”

อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ.1999 จัดทำขึ้นโดยคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร (Customs Co-operation Council) ขององค์การศุลกากรโลก ซึ่งได้รับรองแก้ไขเมื่อวันที่ 26

มิถุนายน ค.ศ.1999 ซึ่งร่างฉบับแก้ไขจะมีผลใช้บังคับได้ ก็ต่อเมื่อภาคีสมาชิกให้การรับรองโดยไม่มี การตั้งข้อสงวนใดๆ ซึ่งต่อมาในปี พ.ศ. 2542 มีการแก้ไขปรับปรุงอนุสัญญาเกียวโต และมีผลใช้บังคับ ในปี พ.ศ. 2549 ในนาม “อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับปรับปรุง)” หรือ RKC ในฐานะพิมพ์เขียวสำหรับพิธี การศุลกากร สมัยใหม่ที่มีประสิทธิภาพในศตวรรษที่ 21 ด้วยการปฏิรูปพิธีการศุลกากรให้มีความ โปร่งใสและสามารถคาดการณ์ได้¹⁵

เนื่องจากอนุสัญญาเกียวโต ไม่ได้รับการแก้ไขปรับปรุงมานานกว่า 10 ปี จึงมีบทบาทปฏิบัติบาง ประการ ที่ไม่สอดคล้องกับสถานการณ์การค้าโลก ล้าสมัย ไม่ทันต่อเทคโนโลยีและการสื่อสารใน ปัจจุบัน และเงื่อนไขของอนุสัญญายังไม่มีสภาพบังคับที่ชัดเจนแน่นอน ไม่รองรับต่อการเติบโตใน ภาคอุตสาหกรรมของแต่ละประเทศในปัจจุบัน Revised Kyoto Convention Management Committee จึงมีการจัดประชุมเมื่อวันที่ 6-8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 โดยจัดประชุมโดยคณะทำงาน เพื่อทบทวนอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับปรับปรุง) อย่างครอบคลุม (Working Group on the Comprehensive Review of the RKC) เพื่ออภิปรายและหารือเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาปรับปรุง อนุสัญญาเกียวโตให้ทันสมัย สอดคล้องกับสถานการณ์การค้าโลกในปัจจุบัน และการเปลี่ยนแปลงใน อนาคต ซึ่งเป็นการจัดประชุมครั้งที่ 3

2.2.3.2 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญา¹⁶

- (1) ปรับปรุงพิธีการและวิธีปฏิบัติทางศุลกากรของประเทศต่างๆ ที่อาจเป็นอุปสรรคต่อ การค้าและการแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศให้ง่าย สอดคล้องกัน และทันสมัยอย่างต่อเนื่อง
- (2) ตอบสนองต่อความต้องการของการค้าระหว่างประเทศและศุลกากรในการอำนวยความสะดวก ทางการค้าที่ต้องการลดอุปสรรคทางการค้าที่มีใช้ภาษีศุลกากร
- (3) ให้มีมาตรฐานที่เหมาะสมในการควบคุมทางศุลกากรและมีการนำเทคนิคที่ทันสมัยมาใช้ ในการควบคุมและอำนวยความสะดวกทางการค้า อาทิ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมโดยการ ตรวจสอบและการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

¹⁵ สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์, รายงานความคืบหน้าการแก้ไข ปรับปรุงอนุสัญญาเกียวโตฯ, ฉบับที่ 3.

¹⁶ สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์ “รู้จักองค์การศุลกากรโลก”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/lawercounter/testimonials-1> [29 มีนาคม 2564]

(4) ให้ศุลกากรสามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในด้านวิธีการและเทคนิคของการบริหารงานและของธุรกิจ

(5) ลดค่าใช้จ่ายของภาคเอกชน

2.3.3.3 ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามอนุสัญญาฯ

อนุสัญญาเกียวโตมีได้บัญญัติ “ คลังสินค้า ” ในส่วนของภาคผนวกเฉพาะ Specific Annex D Customs warehouses and free zone ว่าด้วยเขตปลอดอากรและคลังสินค้าศุลกากร ในหัวข้อ Chapter 1 : Customs warehouses

พิธีการศุลกากร หมายถึง การนำเข้าสินค้าจะถูกเก็บไว้สถานที่ที่กำหนดคือ คลังสินค้าได้ภายใต้การควบคุมของศุลกากรโดยไม่มีภาระภาษีแต่อย่างใด กล่าวคือ เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถนำของนั้นเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าได้ และเสียภาษีขณะที่มีการนำของออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ หรือเก็บไว้ในคลังสินค้าศุลกากรเพื่อรอให้มีการดำเนินการให้ครบถ้วน กฎหมายศุลกากรจึงบัญญัติพิธีการศุลกากรว่าด้วยคลังสินค้า (Warehouse Procedure) ขึ้น เพื่ออนุญาตให้เก็บสินค้านั้นในคลังสินค้าศุลกากรได้โดยไม่เสียภาษีใดๆ ระหว่างที่ของนั้นยังเก็บอยู่ไว้ในคลังสินค้า

ประเภทของคลังสินค้า¹⁷

(1) คลังสินค้าศุลกากรสาธารณะ (Public Customs Warehouse)

เป็นคลังสินค้าที่ผู้ประกอบการทำธุรกิจรับดำเนินการติดตั้ง ระบบการคลังสินค้าให้กับหลายองค์กรมาใช้บริการ จัดตั้งขึ้นเพื่อให้บริการสาธารณะแก่บุคคลทั่วไป โดยของที่จัดเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น จะยังไม่มีภาระภาษีจนกว่า จะมีการนำของนั้นออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ อย่างไรก็ตาม การใช้มาตรการด้านคลังสินค้าอาจมีได้มีเฉพาะของที่นำเข้าเท่านั้น โดยอาจจะมีการอนุญาตให้เก็บของที่มีภาระภาษีอากรชั้นใน หรือของที่เคยเสียภาษีอากรขาเข้าไว้แล้วก็ได้ เพื่อให้ของดังกล่าวครบเงื่อนไขในการคืนอากร หรือยกเว้นอากร หรืออาจรวมถึง การนำของที่นำเข้าชั่วคราวเข้ามาก็ได้ หากภายหลังจะได้มีการส่งออกหรืออนุมัติให้จำหน่ายโดยวิธีอื่นใด

(2) คลังสินค้าของเอกชน (Private Customs Warehouse)

¹⁷ กุลภัสสรณ์ ธนารุณ, “ปัญหาคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ศึกษากรณีร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า.” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.2553) หน้า 76.

เป็นทรัพย์สินขององค์กรเจ้าของสินค้า ซึ่งบริหารและการดำเนินการเองทั้งหมด เก็บเฉพาะสินค้าที่ต้องการจัดตั้งขึ้นเพื่อให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะ เพื่อตอบสนองความต้องการของการประกอบธุรกิจนั้นๆ โดยส่วนใหญ่คลังสินค้าของเอกชนจะตั้งอยู่ใกล้ๆ กับสถานประกอบการของบุคคลดังกล่าว โดยปกติของที่สามารถนำมาเก็บไว้คลังสินค้าดังกล่าวมักไม่ค่อยจำกัดประเภท โดยศุลกากรก็อาจประกาศกำหนดชนิด ประเภทของที่จะนำมาเก็บไว้ใน คลังสินค้าประเภทนี้ก็ได้

(3) ระยะเวลาของการเก็บในคลังสินค้า และประเภทหรือของที่จะสามารถจัดเก็บได้ ศุลกากรอนุญาตให้สามารถนำของทุกประเภทมาจัดเก็บได้ ปราศจากข้อห้ามหรือข้อจำกัด เว้นแต่ข้อห้ามหรือข้อจำกัดนั้นเกี่ยวข้องกับความสะดวกเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ความปลอดภัยสาธารณะ สุขอนามัย ข้อห้ามหรือข้อจำกัดที่เป็นไปเพื่อการปกป้องสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์

ทั้งนี้ หากของนั้นเป็นของที่มีอันตราย อาจมีการกำหนดระยะเวลาในเก็บของไว้ในคลังสินค้า โดยจะขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่ศุลกากรกำหนด แต่ในกรณีของทุกๆ ไปที่มีได้เน่าเสียง่าย จะต้องกำหนดไว้อย่างน้อย 1 ปี โดยระยะเวลาที่ศุลกากรจะกำหนดนั้นจะต้องสอดคล้องกับการค้า เช่น หากของต้องห้าม ต้องมีการกำหนดระยะเวลาให้ผู้ประกอบการสามารถส่งออกของนั้นออกจากคลังสินค้าได้

จากที่ได้ทำการศึกษาอนุสัญญาเกียวโต จะเห็นได้ว่าอนุสัญญาเกียวโตนั้น ได้วางลักษณะของคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้เป็นเพียงภาพกว้าง ไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนในเรื่องของการจัดการเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตตามสูตรการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือการนำเศษหรือส่วนสูญเสียดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศ โดยให้ขึ้นอยู่กับการจัดการของแต่ละประเทศว่าจะดำเนินการอย่างไร ให้มีความเหมาะสม และถูกตามหลักกฎหมายของประเทศนั้นเท่านั้น

บทที่ 3

มาตรการทางภาษี สภาพปัญหา ผลกระทบของการจัดเก็บอากรศุลกากร และ การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายต่างประเทศ

บทนี้จะขอกล่าวถึง มาตรการทางภาษี สภาพปัญหา ผลกระทบของการจัดเก็บอากรศุลกากร โดยเน้นถึงปัญหาความไม่ชัดเจน และการศึกษาเกี่ยวกับการดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามหลักกฎหมายไทยที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน เพื่อเป็นแนวทางให้การจัดเก็บภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บนให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และมีความถูกต้อง เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการ อีกทั้งยังเพื่อให้ภาครัฐได้รับประโยชน์สูงสุดจากการจัดเก็บภาษีอากรอีกด้วย

3.1 มาตรการทางภาษีอากร (Tax Incentive)

มาตรการทางภาษีอากร (Tax Incentive) เป็นมาตรการอย่างหนึ่ง ที่รัฐออกมาเพื่อต้องการใช้ภาษีเป็นแรงจูงใจให้เกิดการลงทุนภายในประเทศ และช่วยลดต้นทุนการผลิตสินค้าและอำนวยความสะดวกแก่ผู้ส่งออกทั้งทางตรงและทางอ้อม บรรเทาหรือแบ่งเบาค่าภาระภาษีอากร นอกจากนี้ยังต้องการส่งเสริมให้ผู้ผลิตภายในประเทศสามารถส่งสินค้าออกไปแข่งขันในตลาดโลกได้ ซึ่งปัจจุบันกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานหลักที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บอากรขาเข้า เมื่อมีการนำเข้าสินค้ามาจากต่างประเทศ กล่าวคือ หากต้องการช่วยเหลือผู้ประกอบการที่มีการส่งออกนั้น กรมศุลกากรต้องออกมาตรการที่ให้สิทธิด้านภาษีขาเข้าเท่านั้น เพราะปัจจุบันภาษีอากรขาออกส่วนใหญ่ไม่มีการจัดเก็บแล้ว ซึ่งมาตรการที่ให้สิทธิด้านภาษีขาเข้านี้ จะช่วยดึงเงินลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาลงทุนในประเทศไทยได้ ดังนั้น จุดมุ่งหมายสำคัญของมาตรการทางภาษีที่ออกมานั้น ก็เพื่อให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรขาเข้านั่นเอง เพียงแต่ละมาตรการทางภาษีจะมีวิธีการที่แตกต่างกันออกไป เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกมาตรการทางภาษีที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนเองได้ โดยมาตรการทางภาษีต่างๆ มีดังนี้

3.1.1 คลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse)

การจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นมาตรการทางภาษีที่ช่วยส่งเสริมการส่งออก โดยมีมาตรการคือ ไม่ต้องการให้มีการเสียอากรขาเข้าของสินค้าเพื่อลดต้นทุนของสินค้าส่งออกให้ต่ำลง โดยการกักจัดภาษีอากรขาเข้าออกจากมูลค่าของสินค้าที่จะส่งออก เพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการที่ทำธุรกิจใน

ด้านการส่งออกสินค้า ซึ่งมีแนวคิดเดียวกับมาตรา 29 กล่าวคือ ของใดที่ไม่ได้มีการบริโภคภายในประเทศ ไม่ควรมีภาระภาษี แต่วิธีการของมาตรการทางภาษีของคลังสินค้าทัณฑ์บนจะมีวิธีการที่แตกต่างกับการคืนอากรตามมาตรา 29 โดยเฉพาะวิธีการควบคุมตรวจสอบ เพื่อให้มาตรการดังกล่าวเกิดประโยชน์ตามเจตนารมณ์ในการส่งเสริมการส่งออก กล่าวคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนหมายถึง พื้นที่ที่กรมศุลกากรอนุญาตให้เอกชนหรือรัฐวิสาหกิจจัดตั้งเพื่อเก็บของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ หรือแสดงและขายของที่เก็บ หรือผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด และให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรต่าง ๆ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้ที่ได้รับอนุญาตให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นจะต้องชำระค่าธรรมเนียมประจำปีตามอัตราที่กำหนดไว้โดยกระทรวงการคลัง

คลังสินค้าทัณฑ์บน ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายศุลกากร เพื่อต้องการให้มีการนำเข้าสินค้าหรือวัตถุดิบมาจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนก่อน โดยยังไม่ต้องมีการชำระค่าภาษีอากรในขณะนั้น แม้ว่าหน้าที่ในการชำระค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นแล้ว ตั้งแต่วันนำเข้าสำเร็จ แต่ต้องให้มีการทำทัณฑ์บนหรือสัญญาไว้ว่าจะใช้วัตถุดิบดังกล่าว เพื่อการผลิตและส่งออก หรือเพื่อแสดง หรือขาย หากผิดสัญญาที่ทำไว้ กรมศุลกากรสามารถดำเนินการบังคับประกันตามสัญญาที่ให้ไว้ เป็นที่มาของคำว่า “คลังสินค้าทัณฑ์บน” ซึ่งจะเป็นไปตามมาตรา 116 ที่ให้ดำเนินการได้ในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อสำหรับเก็บของ เช่น คลังสินค้าสำหรับเก็บน้ำมัน ปิโตรเลียมและของเหลว

(2) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เช่น คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายสินค้าปลอดอากรบนเที่ยวบิน คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร (Duty Free Shop) เป็นต้น ซึ่งการจัดตั้งร้านค้าปลอดอากรเป็นไปตามประกาศกรมศุลกากรที่ 44/2561 ลงวันที่ 31 มกราคม พ.ศ.2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

(3) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อสำหรับผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เช่น คลังเสบียง คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เป็นต้น

3.1.1.1 หลักการดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บน

เมื่อมีการนำวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อให้ได้สินค้ามาจากวัตถุดิบในคลังสินค้าทัณฑ์บน และส่งออกสินค้าที่ผลิตได้ไปยังต่างประเทศ หรือหากไม่มีการผลิตแต่มีการส่งออกของในสภาพเดิมไปยังต่างประเทศ ก็จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า รวมถึงร้านค้าปลอดอากรที่มีการจำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้โดยสารที่เดินทางไปต่างประเทศด้วย แต่หากได้นำสินค้าหรือวัตถุดิบที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนออกมาเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ไม่ว่าจะจำหน่ายในสภาพที่ได้ทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุแล้ว หรือจำหน่ายในสภาพเดิมที่ได้มีการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ภาระหน้าที่ในการชำระอากรขาเข้าจะเกิดขึ้นทันที

การจัดเก็บอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน แม้กฎหมายศุลกากรจะกำหนดภาระภาษีได้เกิดตั้งแต่วันที่มีการนำเข้าสำเร็จแล้วตามมาตรา 50 แต่หากนำของดังกล่าวเข้าไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำของเข้ายังได้รับการงดเว้นการเก็บภาษีจนกว่าจะมีการนำของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อนำไปบริโภคภายในประเทศ ทั้งนี้ กฎหมายศุลกากรกำหนดให้คำนวณอากรแก่ของที่ปล่อยออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์ตามมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่บัญญัติว่า “กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากรและพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลานำเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น” กล่าวคือ ตามสภาพของขณะนำเข้าสำเร็จ ราคาของขณะนำเข้าสำเร็จ และพิกัดอัตราศุลกากรของของนั้นขณะนำเข้าสำเร็จเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร หากขณะนำเข้าสำเร็จ ของนั้นมีสภาพใดก็ตาม จะต้องถือตามสภาพนั้น และในสภาพดังกล่าว ของนั้นจะมีราคาเท่าใด จัดเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใด และมีอัตราในการจัดเก็บภาษีเท่าใด เป็นต้น

จากการศึกษามาตรการทางภาษีของคลังสินค้าทัณฑ์บนจะเห็นได้ว่า การยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพอื่น แต่ไม่รวมถึงการนำของในราชอาณาจักรที่ต้องเสียอากรขาออกเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนและได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในสภาพเดิม

นอกจากนี้ยังรวมถึงการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 29 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกป็นราชอาณาจักร ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และการรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน¹⁸

3.1.2 เขตปลอดอากร (Free Zone)

เขตปลอดอากร หมายถึง เขตพื้นที่ที่อธิบดีกรมศุลกากรได้อนุญาตให้เป็นสถานที่สำหรับการประกอบอุตสาหกรรมบรรคพาณิชยกรรม หรือกิจกรรมอื่นที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยของที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากรนั้น จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 136 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ซึ่งการอนุญาตให้มีการจัดตั้งเขตปลอดอากรนั้น ซึ่งแต่เดิมนั้นหน่วยงานของรัฐจะทำหน้าที่ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร โดยการเตรียมความพร้อมด้านพื้นที่ อาคาร สถานที่ สาธารณูปโภค และสิ่งจำเป็นอื่นๆ ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร แต่ในปัจจุบัน หน่วยงานของรัฐเล็งเห็นว่าผู้ประกอบการภาคเอกชนมีศักยภาพเพียงพอที่จะสามารถดำเนินการในการจัดตั้งเขตปลอดอากรได้เช่นเดียวกันกับหน่วยงานของรัฐ กฎหมายศุลกากรจึงเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการภาคเอกชนสามารถลงทุนในการจัดตั้งเขตปลอดอากรได้ โดยผู้ประกอบการภาคเอกชนที่ลงทุนจัดตั้งเขตปลอดอากร สามารถจัดเก็บค่าใช้จ่ายจากผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใช้บริการเขตปลอดอากรได้ และหน่วยงานของรัฐ ก็คือ กรมศุลกากรมีหน้าที่เพียงกำกับดูแล เพื่อให้การประกอบการกิจการเขตปลอดอากรเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ผู้ประกอบการภาคเอกชนที่ขออนุมัติจัดตั้งเขตปลอดอากรจะต้องผู้รับผิดชอบในค่าภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นในเขตปลอดอากรนั้นภายใต้สัญญาประกันทัณฑ์บน กรณีที่ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรไม่ชำระค่าภาษีอากรแก่กรมศุลกากร ซึ่งถือเป็นการลดภาระของรัฐที่จะต้องดำเนินการกำกับดูแลผู้ประกอบการภาคเอกชนหลายรายให้เหลือเพียงรายเดียวเท่านั้น

¹⁸ กรมศุลกากร “คลังสินค้าทัณฑ์บน”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา

http://www.customs.go.th/cont_strc_simple.php?ini_content=tax_incentive_160928_02_160928_01&ini_menu=menu_tax_incentive&lang=th&left_menu=menu_tax_incentive_160928_03# [21

มีนาคม 2564]

3.1.2.1 หลักการดำเนินการของเขตปลอดอากร

เขตปลอดอากร เป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออกตามกฎหมายศุลกากรอีกมาตรการหนึ่ง ที่ช่วยลดต้นทุนของผู้ประกอบการภาคเอกชน เนื่องจากยังไม่มีภาระในการต้องจ่ายค่าอากรขาเข้าเมื่อนำของเข้ามาเพราะได้รับยกเว้นอากร ทำให้ต้นทุนสินค้าต่ำจึงเป็นโอกาสที่จะขยายการส่งออกได้มากขึ้น เพิ่มความสามารถในการแข่งขันกับต่างประเทศได้มากขึ้น สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจและเร่งรัดการส่งออก ซึ่งมีเขตปลอดอากร มีหลักการเดียวกับ เขตอุตสาหกรรมส่งออกของการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (เขตประกอบการเสรี) ในปัจจุบัน คือ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยวิธีการยกเว้นอากรให้กับผู้ที่ได้รับอนุญาตให้จัดตั้งเขตปลอดอากร ซึ่งมีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ดังนี้

1. การนำของใดเข้ามาในราชอาณาจักร และนำของนั้นไปในเขตปลอดอากรจะได้ยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 151

2. ของใดที่ได้รับยกเว้นหรือคืนอากรเมื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นหรือคืนอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา 153

3. การคำนวณอากรสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อนำเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าของนั้นจะนำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักรหรือจากในราชอาณาจักร ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร โดยไม่รวมถึงของที่อยู่ในราชอาณาจักร และนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ซึ่งของที่นำเข้าไปนั้นจะไม่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือคืนอากร หากมีการส่งออกของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 154

4. การนำของใดออกจากเขตปลอดอากร จะเพื่อนำไปใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 29 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักร และเป็นการนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด และยังกำหนดให้

การนำของในเขตปลอดอากร เพื่อประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากการจัดตั้งเขตปลอดอากร หรือ การประกอบกิจการในเขตปลอดอากร ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากร เว้นแต่เป็นการนำออกไปเพื่อกำจัดหรือทำลายของที่เสียหาย ของที่ใช้ไม่ได้ หรือของที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีว่าของนั้นไม่ได้อยู่ภายในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา 155

การที่ผู้ประกอบการมีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร และนำของนั้นไปในเขตปลอดอากร ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตราการทางภาษีคือการได้รับ “ยกเว้นอากรขาเข้า” ตามมาตรา 151 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ดังนี้

1. ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อเข้าไปในเขตปลอดอากรในกรณี ดังต่อไปนี้
 - (1) เครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบแห่งของดังกล่าวที่จำเป็นต่อการประกอบกิจการ โดยให้รวมถึงของที่ใช้ในการสร้าง ประกอบหรือติดตั้งโรงงานหรืออาคารในเขตปลอดอากร
 - (2) ของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใด ที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือ
 - (3) ของที่ปล่อยออกมาจากเขตปลอดอากรอื่น
2. ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นในการอากรขาออก สำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร
3. กรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนอากรเมื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นหรือคืนอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร
4. ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นไม่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมการนำเข้ามาในราชอาณาจักร การส่งออกไปนอกราชอาณาจักร การครอบครองหรือการใช้ประโยชน์ซึ่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือวัตถุติดภายในราชอาณาจักร ซึ่งนำเข้าไปในเขตปลอดอากร เพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของนั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร สำหรับผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรในพื้นที่ต่อไปนี้

- (1) เขตปลอดอากร ณ สนามบินดอนเมือง สนามบินสุวรรณภูมิ และสนามบินอู่ตะเภา
- (2) เขตปลอดอากรที่จัดตั้งในพื้นที่เขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ
- (3) เขตปลอดอากรที่จัดตั้งในพื้นที่ระเบียงเศรษฐกิจพิเศษภาคตะวันออก

จากการศึกษามาตรการทางภาษีของเขตปลอดอากรจะเห็นได้ว่า เป็นมาตรการที่ช่วยเหลือผู้ประกอบการที่มีการนำของเข้าของและปล่อยของออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อการส่งออก ซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากร โดยมาตรการนี้เป็นมาตรการทางภาษีที่ช่วยทำให้ลดต้นทุนของผู้ประกอบการ เนื่องจากยังไม่มีภาระในการต้องจ่ายค่าอากรขาเข้าเมื่อนำของเข้ามาเพราะได้รับยกเว้นอากร ทำให้ต้นทุนสินค้าต่ำจึงเป็นโอกาสที่จะขยายการส่งออกได้มากขึ้น ให้สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้มากขึ้น สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจและเร่งรัดให้มีการส่งออก อีกทั้ง ยังลดภาระของหน่วยงานของรัฐ ในการเก็บภาษีในขณะที่มีการนำเข้า และการคืนอากรเมื่อใช้สินค้าที่มีการนำเข้ามาแล้วผลิตส่งออกหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว

3.1.3 การคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

การคืนอากร (Duty Refund or Draw back) เป็นมาตรการทางภาษีอย่างหนึ่งที่รัฐบาลมุ่งมั่นเพื่อส่งเสริมธุรกิจด้านการส่งออก ซึ่งเป็นการลดต้นทุนของสินค้าที่จะส่งออกด้วยวิธีการคืนอากร ดังนั้นเมื่อต้นทุนของสินค้าส่งออกต่ำลง ราคาขายของสินค้าจึงลดต่ำลงไปด้วย จึงเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้า ให้กับสินค้าที่ส่งออกจากประเทศไทย ทำให้ประเทศไทยสามารถต่อสู้กับกลไกทางการตลาดในต่างประเทศได้

การคืนอากร หมายถึง การคืนเงินอากรขาเข้าที่ผู้นำของเข้า (ผู้มีสิทธิขอคืนอากร) ที่ได้ชำระไว้ด้วยเงินสดและ/หรือ ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคาร หรือระบบ e-Guarantee หรือ หนังสือค้ำประกันของกระทรวงการคลัง วางประกันแทนการชำระอากรขาเข้าด้วยเงินสด สำหรับของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เพื่อใช้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด เป็นของ

ที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักร และต้องยื่นขอคืนอากร ภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ส่งของออกไป¹⁹

3.1.3.1 หลักการดำเนินการของการคืนอากรตามมาตรา 29

การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่น และได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขมาตรา 29 ถูกต้องครบถ้วน ก็จะมีสิทธิในการขอคืนอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบที่ได้เสียไว้แล้วได้เต็มจำนวนตามที่ได้ใช้จริง หรือตามเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดหรือเห็นชอบแล้ว โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 29 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ที่ได้บัญญัติไว้ ดังนี้

“การขอคืนอากร การพิสูจน์ของ การส่งของออกไป และการคืนอากร ตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า นอกจากการคืนอากร จะช่วยลดต้นทุนให้แก่ผู้ประกอบการแล้ว กฎหมายยังเพิ่มช่องทางเพื่อช่วยลดภาระทางด้านการเงินให้กับผู้ประกอบการด้วยการบัญญัติไว้ในมาตรา 30 ให้ผู้ประกอบการสามารถร้องขอต่ออธิบดี เพื่อใช้วิธีวางประกันแทนการเสียอากรขาเข้าด้วยเงินสดได้ แต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งในปัจจุบัน เป็นไปตามประกาศกรมศุลกากรที่ 177/2560 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน พ.ศ.2560

ของที่ได้รับคืนอากรตามมาตรา 29²⁰

1. วัตถุดิบที่เห็นได้ชัดเจนว่ามีอยู่ในของที่ผลิตเพื่อส่งออก เช่น ผ้า กระดุม ชิป ด้าย ในผลิตภัณฑ์เสื้อผ้าสำเร็จรูป เม็ดพลาสติก แผ่นพลาสติก ในผลิตภัณฑ์ประเภทพลาสติก เป็นต้น
2. วัตถุดิบที่ใช้การผลิตโดยตรงที่มีอยู่ในของที่ผลิตเพื่อส่งออก แต่ไม่ปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจน เช่น เคมีภัณฑ์ที่ใช้รักษาสภาพอาหารในผลิตภัณฑ์ประเภทอาหารกระป๋อง เคมีภัณฑ์ชนิดสเปรย์ที่ใช้ฉีดคอเสื้อให้แข็งในผลิตภัณฑ์เสื้อผ้าสำเร็จรูป ตัวทำละลาย (Solvent) ที่ใช้ผสม

¹⁹ กรมศุลกากร “การคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_center_004&ini_menu=¤t_id=142328324146505f4b464b4d464b46 [21 มีนาคม 2564]

²⁰ อ้างถึงแล้ว

การในผลิตภัณฑ์ประเภทเซลโลเฟน (Cellophane) น้ำยากันสนิมในผลิตภัณฑ์ประเภท วงจรไฟฟ้า(I.C.) เป็นต้น

3. วัตถุดิบจำเป็นที่ใช้ในการผลิต เช่น เคมีภัณฑ์ที่ทำให้เส้นด้ายเหนียว (Sizing Material) เคมีภัณฑ์ที่ใช้ในซัฟฟอก (Bleaching Agent) ในผลิตภัณฑ์ประเภท สิ่งทอ กระดาษทราย ผง ขัด น้ำยาขัดเงาสีกหลายด น้ำยาผสมที่ใช้ในการขัด สิ่งที่ใช้ในการขัดต่าง ๆ ซอล์ค กระดาษ คาร์บอน และแบบ (Pattern) เป็นต้น

ของที่ไม่ได้รับคืนอากรตามมาตรา 29

1. เครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ที่มีลักษณะคงทนใช้ซ้ำได้ เช่น แม่พิมพ์ (Mould) เครื่องใช้ในการผลิตชนิดต่าง ๆ เช่น ลูกกลิ้งบดแร่ (Grinding Ball) ที่ใช้ในการบดแร่ เครื่องมือเครื่องใช้ที่ทำจากทังสเทนคาร์ไบด์ (Tungsten Carbide) ที่ใช้ในการผลิตนาฬิกา เป็นต้น
2. เชื้อเพลิงที่ใช้ในการผลิต และผลิตภัณฑ์หล่อลื่นเพื่อใช้สำหรับเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต เช่น น้ำมัน ไม้พิน ถ่านหิน แก๊ส และน้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น

3.1.4 การส่งเสริมการลงทุน (BOI)

การส่งเสริมการลงทุน โดยการชักชวนให้นักลงทุนจากต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทยโดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นอีกเครื่องมือหนึ่งของรัฐบาล ที่จะชักชวนให้นักลงทุนจากต่างประเทศสนใจที่จะนำเงินทุนมาลงทุนในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนในด้านอุตสาหกรรมที่ประเทศไทยเรามีความจำเป็นที่ต้องแข่งขันกับประเทศต่างๆ ทั้งด้านเทคโนโลยี อุปกรณ์ที่ทันสมัย นักลงทุนจึงจำเป็นต้องได้รับสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานส่งเสริมการลงทุน

“BOI” ย่อมาจาก “Board of Investment” หรือ สำนักคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการส่งเสริมการลงทุนทั้งในประเทศและในต่างประเทศ เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันกับตลาดโลก ให้ประเทศเติบโตได้อย่างยั่งยืนทางเศรษฐกิจ เป็นหน่วยงานที่ช่วยในการส่งเสริมการลงทุน โดยให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร และสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษี

3.1.4.1 หลักการดำเนินการของการส่งเสริมการลงทุน (BOI)

เป้าหมายส่งเสริมการลงทุนตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557

1. ส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของประเทศ โดยการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาการสร้างสรรค์นวัตกรรม การสร้างมูลค่าเพิ่มของภาคเกษตร ภาคอุตสาหกรรม ภาคบริการ และการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตลอดจนส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรม และการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม

2. ส่งเสริมกิจการที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม และมีการประหยัดพลังงานหรือใช้พลังงานทดแทน เพื่อการเติบโตอย่างสมดุลและยั่งยืน

3. ส่งเสริมให้เกิดการรวมกลุ่มของการลงทุน (Cluster) ที่สอดคล้องกับศักยภาพของพื้นที่ และสร้างความเข้มแข็งของห่วงโซ่มูลค่า

4. ส่งเสริมการลงทุนในพื้นที่จังหวัดชายแดนภาคใต้ เพื่อเสริมสร้างเศรษฐกิจท้องถิ่นที่เกื้อกูลต่อการสร้างความมั่นคงในพื้นที่

5. ส่งเสริมการลงทุนในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ โดยเฉพาะพื้นที่ชายแดนทั้งในและนอกนิคมอุตสาหกรรม เพื่อให้เกิดการเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน และรองรับการรวมกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

6. ส่งเสริมการลงทุนของไทยในต่างประเทศ เพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทย และเพิ่มบทบาทของประเทศไทยในเวทีโลก²¹

นอกจากนี้ เป้าหมายส่งเสริมการลงทุนตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 แล้ว สำนักคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ยังมีการให้สิทธิประโยชน์ทั้งทางด้านภาษี และไม่เกี่ยวกับภาษี ดังนี้

²¹ Thailand Board of Investment “นโยบายส่งเสริมการลงทุน”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

https://www.boi.go.th/index.php?page=policies_for_investment_promotion [29 มีนาคม 2564]

สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี²²

- (1) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงสุด 13 ปี (ขึ้นกับประเภทกิจการและเงื่อนไข)
- (2) ลดหย่อนภาษีเงินได้ 50% อีก 5 ปี (เฉพาะเขตส่งเสริมการลงทุน)
- (3) ยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร
- (4) ยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบผลิตเพื่อการส่งออก
- (5) ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนา

สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษี

- (1) อนุญาตต่างชาติถือหุ้น 100% (ยกเว้นกิจการตามบัญชีหนึ่งท้ายพระราชบัญญัติประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวหรือที่มีกฎหมายอื่นกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ)
- (2) อนุญาตให้ถือครองกรรมสิทธิ์ที่ดิน
- (3) อนุญาตให้ช่างฝีมือ/ผู้ชำนาญการเข้ามาทำงาน

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า การให้สิทธิประโยชน์ทั้งทางด้านภาษี และสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษี ของสำนักคณะกรรมการการส่งเสริมการลงทุน(BOI) จึงเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน เนื่องจากการเปิดช่องทางให้นักลงทุนจากต่างประเทศสนใจเข้ามาลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น ทำให้ประเทศมีโอกาสขยายตัวทางด้านเศรษฐกิจ มีโอกาสพัฒนาในด้านอุตสาหกรรมการลงทุน และเป็นการช่วยเหลือผู้ประกอบการที่สนใจที่จะลงทุนในด้านอุตสาหกรรมอีกด้วย

3.2 การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีนำเศษหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ

การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บน ที่จัดตั้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรนั้น เพื่อใช้สำหรับเก็บของ หรือแสดงและขายของที่เก็บ หรือผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 หมวด 5 คลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า ที่มั่นคง และทำเรื่องรับอนุญาต หมวดที่ 1 (มาตรา 111 ถึงมาตรา 115) ซึ่งจะมีความแตกต่างจากคลังสินค้าอื่นทั่วไป โดยตามมาตรา 116 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร

²²โปร อินด์ โซลูชันส์ “รู้จักกับการส่งเสริมการลงทุนและสิทธิประโยชน์จาก BOI ฉบับเข้าใจง่าย”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.proindsolutions.com/17381716/รู้จักกับการส่งเสริมการลงทุนและสิทธิประโยชน์จาก-boi-ฉบับเข้าใจง่าย> [29 มีนาคม 2564]

พ.ศ. 2560 บัญญัติเรื่องที่สามารถดำเนินการได้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ว่า “ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ดำเนินการได้ในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) เก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บน
- (2) แสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน
- (3) ผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน”

การจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ต้องเป็นไปตามมาตรา 111 โดยให้ดำเนินการได้วัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 116 กล่าวคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นสถานที่สำหรับตรวจหรือเก็บของที่นำเข้ามาหรือของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรที่ยังไม่ได้เสียอากร รวมถึงการจัดตั้งท่าเรือรับอนุญาตให้ดำเนินการได้เพื่อนำของเข้าหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร การผ่านแดนหรือการถ่ายลำ

นอกจากการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนจะเพื่อใช้สำหรับเก็บของ หรือแสดงและขายของที่เก็บหรือผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน การจัดคลังสินค้าทัณฑ์บนยังมีสิทธิประโยชน์ที่พึงได้รับ ดังนี้

(1) ได้รับยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อ ส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพอื่น แต่ไม่รวมถึงการนำของในราชอาณาจักรที่ต้องเสียอากรขาออกเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน และได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในสภาพเดิม

(2) ได้รับยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้า ตามมาตรา 29 หรือ ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และการรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือ นำเข้าสำเร็จในเวลาปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน²³

กฎหมายศุลกากรกำหนดว่า หากมีการนำเข้าและส่งออกสำเร็จ ตามมาตรา 13 วรรคสอง และนำของดังกล่าวไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 124 บัญญัติว่า “เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกออกได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยได้ปฏิบัติตาม

²³ อ้างถึงแล้ว

กฎหมาย รวมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดแล้ว ให้พนักงานศุลกากร รับรองรายละเอียดแห่งของนั้น และให้ถือว่าของที่ขนเข้าเก็บนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดย ถูกต้องแล้ว” ให้คำนวณอากรตามมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่บัญญัติ ว่า “กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และ พิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสู่สำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลา ซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่ นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น”

โดยมาตรการของคลังสินค้าทัณฑ์บน จะเหมาะสมกับผู้ประกอบการภาคเอกชนที่มีโรงงาน เป็นของตนเองเพราะการควบคุมสินค้าที่ค่อนข้างเคร่งครัด เนื่องจากสินค้านั้นยังมีได้มีการเก็บอากรไว้ โดยหลักการจะให้ผู้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตลอดจนดำเนินการอื่นใด กับของนั้นภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นๆ เป็นส่วนใหญ่ เว้นแต่มีความจำเป็นผู้ประกอบการอาจขอ นำวัตถุดิบออกมาผ่านกระบวนการผลิตบางอย่างนอกคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ เช่น นำออกไปย้อมสี หรือนำออกไปว่าจ้างผลิตบางส่วนนอกคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่ต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าหน้าที่ศุลกากร ที่ได้รับมอบหมายให้ควบคุมคลังฯ นั้นเสียก่อน จึงนำของออกไปผ่านกระบวนการผลิตชั่วคราวนอก คลังสินค้าทัณฑ์บนได้ หากผู้ประกอบการไม่มีโรงงานเป็นของตนเอง ก็อาจไม่ได้รับความสะดวก เท่ากับกรณีของการคืนอากรตามมาตรา 29²⁴

3.3 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีนำเศษหรือส่วน สูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ

คำว่า “สภาพอื่น” ตามกฎหมายศุลกากรนั้น หากพิจารณาโดยละเอียด จะสามารถตีความได้ หลายความหมาย ซึ่งอาจจะหมายถึง สภาพที่ผ่านกระบวนการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือ ดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของนั้นแล้ว ทั้งนี้ ยังตีความได้ถึง สภาพที่เป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการ ผลิตตามสูตรการผลิต และนำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ ตามความในมาตรา 14 (1) ที่บัญญัติ ให้มีการเก็บอากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการนำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนในสภาพเดิม หรือในสภาพอื่นที่ผ่าน กระบวนการผลิต ซึ่งกฎหมายกำหนดให้คำนวณอากรอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และ

²⁴ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 109-110.

พิกัดศุลกากร ที่มีการพิจารณาความเช่นนั้น จะเห็นได้จากการเสนอให้มีการออกประกาศให้ลดอัตราอากรขาเข้าให้เท่ากับอัตราที่จะต้องเสียภาษีอากร หากของนั้นเป็นเศษตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 ที่บัญญัติว่า “เศษหรือของที่ด้อยคุณภาพที่เกิดจากการนำของเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ ในคลังสินค้าทัณฑ์ บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งมีได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแต่จำหน่าย หรือนำไปใช้ในการอื่น ให้ลดอัตราอากรลงเหลือเท่ากับอัตราที่จำนวนเงินอากรเมื่อคำนวณตามสภาพ ของหรือราคาของแล้วแต่กรณี และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลานำเศษหรือของที่ด้อยคุณภาพ ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าว”²⁵ กล่าวคือ เศษหรือของที่ด้อยคุณภาพที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บน และไม่มีการส่งออก แต่หากนำเศษหรือของที่ด้อยคุณภาพนั้นไปจำหน่ายหรือไปใช้ กำหนดให้ลดอัตราอากรลงเหลือเท่ากับอัตราที่จำนวนเงินอากรเมื่อคำนวณตามสภาพของ หรือราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลานำเศษหรือของที่ด้อยคุณภาพออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

การออกประกาศกรมศุลกากรดังกล่าวนี้ เพื่อให้ต้องการให้สอดคล้องกับหลักกฎหมายที่กำหนดให้มีการจัดเก็บอากรตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรเดิม ยกเว้นเพียงอัตราอากรเท่านั้น ที่ให้ใช้อัตราที่เป็นอยู่ขณะของถูกปล่อยจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เช่น ขณะนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นผ้าฝ้าย พิกัดอัตราศุลกากร 5513.29.00 อัตราอากร 60% ของราคา นำมาใช้ผลิตเป็นเสื้อสตรี พิกัดอัตราศุลกากร 6206.10.00 อัตราอากร 70% ของราคา ผลิตแล้วมีส่วนสูญเสียในสูตรการผลิต 25 เซนติเมตรต่อตัว ถ้านำส่วนสูญเสียเหล่านี้ออกมาออกคลังสินค้าทัณฑ์บน จะต้องเสียอากรในอัตราเท่ากับเศษผ้า (ซึ่งมีอัตราอากรเพียง 5 % ของราคา) แต่ใช้พิกัดอัตราศุลกากร ของผ้าฝ้าย คือ 5513.29.00 วิธีคำนวณคือ ต้องคำนวณก่อนว่าจะต้องเสียอากรเท่าใด แล้วค่อยทอนกลับมาถ้าต้องเสียอากรเท่านั้น จะต้องมียัตราอากรเท่าใด²⁶ เศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต ก็ยังคงต้องเสียอากรไม่ว่าจะใช้มาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วก็ตาม

²⁵ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

²⁶ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 111.

จากปัญหาที่กล่าวข้างต้นจะเห็นว่า การตีความความตามมาตรา 14 (1) ของกรมศุลกากร ที่บัญญัติให้มีการเก็บอากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการนำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนในสภาพเดิม หรือในสภาพอื่นที่ผ่านกระบวนการผลิต คำว่า “สภาพอื่น” ให้ตีความรวมถึงสภาพเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต หรือวัตถุดิบที่ด้อยคุณภาพ ที่นำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ และหากมิได้มีการส่งออกก็ยังมีภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร ซึ่งผู้ประกอบการส่วนใหญ่เห็นว่า หากเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต การนำเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต และนำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ แม้ของนั้นจะมีมูลค่าหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่สมควรให้มีการจัดเก็บภาษีอากรแก่ของดังกล่าว และหากจัดเก็บอากรแก่เศษไม่มีประโยชน์อะไร ที่จะให้มีส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตได้ จึงสมควรที่จะศึกษาวิเคราะห์ในประเด็นปัญหาดังกล่าวต่อไป เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย อีกทั้งยังช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกใช้มาตรการทางภาษีได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมกับธุรกิจที่มีการลงทุน

3.4 ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน

จากการปัญหาการตีความ คำว่า “สภาพอื่น” ของกรมศุลกากร ที่ให้ความรวมถึงสภาพเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต หรือวัตถุดิบที่ด้อยคุณภาพ ที่นำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศนั้น ทำให้ผู้ประกอบการส่วนใหญ่เห็นว่า การตีความดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาในการคำนวณอากรจากเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิตตามมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 เนื่องจากคำว่า “สภาพอื่น” ของกรมศุลกากรนั้น สามารถตีความได้หลายความหมาย ทั้งในสภาพเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิต และสภาพที่ผ่านกระบวนการผลิตแล้ว

จากปัญหาดังกล่าวทำให้เกิดผลกระทบในการคำนวณอากรจากเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต ทั้งกับผู้ประกอบการ และหน่วยงานของรัฐ เพราะผู้ประกอบการส่วนใหญ่เห็นว่า หากเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต การนำเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต และนำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ แม้ของนั้นจะมีมูลค่าหรือไม่ก็ตาม เพราะของนั้นมีสภาพเป็นเศษซึ่งเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิตนั้น อาจจะถูกอยู่ในสภาพที่ไม่

สามารถนำไปจำหน่ายหรือนำไปใช้ได้อีก จึงไม่สมควรให้มีการจัดเก็บภาษีอากรแก่ของดังกล่าวกับผู้ประกอบการอีก เพราะอาจจะเป็นการเพิ่มต้นทุนให้กับผู้ประกอบการจากการจัดเก็บอากรจากเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าที่ตนตามสูตรการผลิต และทำให้ผู้ประกอบการเลือกใช้มาตรการทางภาษีที่ไม่เหมาะสมกับธุรกิจที่ตนเองลงทุน นอกจากนี้อาจทำให้หน่วยงานของรัฐจัดเก็บอากรที่ไม่ถูกต้อง และไม่มีประสิทธิภาพ ทำให้หน่วยงานของรัฐสูญเสียรายได้ จากการจัดเก็บอากรที่จะนำมาใช้พัฒนาประเทศต่อไปได้

จากปัญหาความไม่ชัดเจนและผลกระทบที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีอากรของคลังสินค้าที่ตนบนนั้น ทำให้ส่งผลต่อการบังคับใช้กฎหมายของผู้มีอำนาจในการจัดเก็บอากรไม่มีประสิทธิภาพและไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย อาจก่อให้เกิดผลเสียหายต่อภาพลักษณ์ในการจัดเก็บอากรของกรมศุลกากร ทำให้รัฐขาดรายได้ที่จะนำไปพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ นอกจากนี้ ยังทำให้ผู้ประกอบการเกิดความสับสน และอาจมองว่ากฎหมายศุลกากรขาดความเป็นธรรมในการจัดเก็บอากร ทำให้ผู้ประกอบการพยายามหาช่องทางเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรให้กับกรมศุลกากร จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ เพื่อเปรียบเทียบให้เห็นถึงความแตกต่างของการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บอากรในบทยัดไป

บทที่ 4

วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการทางภาษี กรณีนำเข้าหรือส่วนสูญเสียที่เกิด จากการผลิตมาบริโภคในประเทศ

จากที่ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร และการคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยการได้รับยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และจัดเก็บของไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามความในมาตรา 13 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ทั้งนี้ หากมีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ไม่ว่าจะส่งออกไปในสภาพเดิมที่มีการนำเข้ามา หรือในสภาพที่ผ่านกระบวนการผลิต ผสม หรือบรรจุ ให้จัดเก็บอากรตามความในมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ตามที่กล่าวมาข้างต้น

นอกจากนี้ จากที่ได้ทำการศึกษาพบว่า การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีนำเข้าหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ โดยอาศัยอำนาจตามความในประกาศที่ 144/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ที่มีสาระสำคัญ ให้ลดอัตราอากรขาเข้าให้เท่ากับอัตราที่จะต้องเสียภาษีอากร หากของนั้นเป็นเศษ ซึ่งการออกประกาศดังกล่าว ไม่ว่าจะชอบด้วยกฎหมายศุลกากรหรือไม่อย่างไรก็ตาม แต่ยังคงขัดกับการคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ที่กำหนดให้คืนอากรสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือด้วยวิธีการอื่นใด ภายในประเทศ ทั้งนี้ เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่างของการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บอากรศุลกากร กรณีนำเข้าหรือส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิตมาบริโภคในประเทศ และเพื่อให้ผู้ประกอบการได้เข้าใจและรับรู้ถึงสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับจากมาตรการทางภาษีที่รัฐออกมาเพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการ จึงทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บอากรศุลกากรภายใต้หลักกฎหมายไทย ดังนี้

วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บอากรศุลกากรตามมาตรการทางภาษี

การจัดเก็บอากรนั้นมี จะมีความแตกต่างกันตามการบังคับใช้กฎหมายและมาตรการทางภาษีต่างๆ ที่หน่วยงานของรัฐออกมาเพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการในธุรกิจการนำเข้าและส่งออก เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการได้สามารถเลือกใช้มาตรการทางภาษีที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนเอง และ

สนใจหันมาลงทุนในธุรกิจการนำเข้าและส่งออกมากขึ้น เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการทางภาษี ซึ่งจะช่วยในการลดต้นทุนการนำเข้าและส่งออกของผู้ประกอบการเอง แต่ถึงอย่างไรก็ตาม แม้จะมีการบังคับใช้กฎหมายและออกมาตรการทางภาษีแล้วก็ตาม ก็ยังเห็นถึงปัญหาของการจัดเก็บอากรจากการใช้มาตรการทางภาษี ในบทนี้ จึงขอทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บอากรตามมาตรการทางภาษี เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่าง ในการจัดเก็บอากรตามมาตรการทางภาษีที่มีการใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บอากรของเขตปลอดอากร

การยกเว้นอากรขาเข้าแก่ของที่นำเข้าไปในเขตพื้นที่ที่กำหนดไว้ เพื่อประโยชน์ทางอากรศุลกากร หรือที่เรียกว่า “เขตปลอดอากร” พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ได้บัญญัติ เรื่องเขตปลอดอากรไว้ในมาตรา 151 ถึงมาตรา 155 ซึ่งหากพิจารณาโดยละเอียด สามารถสรุปสาระสำคัญ ดังนี้ การยกเว้นอากรขาเข้าจะยกเว้นให้กับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ได้แก่ เครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบที่จำเป็น ต่อการประกอบกิจการ โดยให้รวมถึงของที่ใช้ในการสร้าง ประกอบหรือติดตั้งโรงงานหรืออาคารในเขตปลอดอากรของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใด ที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศและของที่ปล่อยออกมาจากเขตปลอดอากรอื่น

นอกจากนี้ กฎหมายศุลกากรยังกำหนดให้ยกเว้นอากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากร เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร รวมถึงของที่รับยกเว้นหรือคืนอากรเมื่อส่งออก หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นหรือคืนอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ในเวลาที่ได้นำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร

ทั้งนี้ กฎหมายศุลกากรยังกำหนดให้มีการยกเว้นอากร แก่ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการนำของภายในประเทศหรือของนำเข้าที่ได้ชำระอากรแล้ว ซึ่งไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือกฎหมายอื่นเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในเขตปลอดอากร โดยไม่มีส่วนของของในเขตปลอดอากรอยู่ในผลิตภัณฑ์นั้น และนำมาจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ และกำหนดให้ลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรศุลกากรลงเท่ากับอัตราอากรที่ได้รับตามสิทธิพิเศษภายใต้ สัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ ในขณะที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ของที่ได้รับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรภายใต้สัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตปลอดอากร เพื่อการดำเนินการในลักษณะ

พาณิชย์กรรม โดยไม่เปลี่ยนแปลงประเภทพิกัดอัตราศุลกากรและไม่มีส่วนของของอื่นใด ในเขตปลอดอากรอยู่ในของนั้น ซึ่งนำมาจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ²⁷

หากพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบ การให้สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายศุลกากรของเขตปลอดอากร สรุปได้ว่า มาตรการทางภาษีของเขตปลอดอากรนั้น กฎหมายศุลกากรได้เปิดช่องให้ผู้ประกอบการ ที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักร และนำของนั้นไปในเขตปลอดอากร จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการทางภาษี คือ การได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 151 และกำหนดให้จำนวนอากรแก่ของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อนำเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าของนั้นจะนำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักรหรือจากในราชอาณาจักร ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากเขตปลอดอากรตามมาตรา 154 ซึ่งหากตีความจากบทบัญญัตินี้ จะเห็นได้ว่า ของที่มีสภาพเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตบนตามสูตรการผลิต หรือวัตถุดิบที่ด้อยคุณภาพที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร ยังคงต้องเสียอากร แต่เสียอากรในสภาพที่เศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตบนตามสูตรการผลิต ในเวลาที่น่าเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตบนตามสูตรการผลิตออกจากเขตปลอดอากร

4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบการคืนอากร มาตรา 29 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

การคืนอากรตามมาตรา 29 ถือเป็นกรให้สิทธิประโยชน์ตามมาตรการทางกฎหมายของกรมศุลกากร ที่ออกมาเพื่อส่งเสริม และสนับสนุนการลงทุนในอุตสาหกรรมส่งออกที่มีขนาดย่อมจนถึงขนาดใหญ่ให้สามารถดำเนินกิจการได้ โดยการคืนอากรหรือหนังสือค้ำประกันค่าภาษีอากรสำหรับของที่ได้นำเข้าและชำระอากรหรือวางประกันค่าอากรไว้แล้ว เมื่อได้นำไปผลิตสินค้าและส่งออกตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการคืนอากรไว้ ดังนี้

- 1.) ผู้นำเข้าที่ขอคืนอากรตามมาตรา 29 ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ส่งออก สามารถมอบหมายของให้นำเข้าให้ผู้อื่นทำการผลิตหรือส่งออก แต่ในเอกสารการส่งออกจะต้องระบุการส่งออกว่า โอนสิทธิให้ผู้นำของเข้าเป็นผู้คืนอากร
- 2.) ขณะนำเข้าวัตถุดิบ จะต้องชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน เมื่อมีการส่งออกจึงขอคืนอากรขาเข้า ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถนำไปเครดิตภาษีคืนได้จากกรมสรรพากรในเดือนถัดจากที่ชำระไว้แล้ว ซึ่งการชำระอากรขาเข้าสามารถวางหนังสือธนาคารค้ำ

²⁷ อ้างถึงแล้ว

ประกันแทนได้ แต่หากเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถวางเงินค้ำประกันได้ ต้องชำระเป็นเงินสดเท่านั้น

- 3.) วัตถุดิบที่นำเข้ามาต้องใช้เพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าแล้วส่งออก ภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่มีการนำเข้า เว้นแต่กรณีมีเหตุสุดวิสัยไม่อาจส่งออกได้ ภายใน 1 ปี ได้อธิบดีสามารถขยายเวลาออกไปได้ แต่ต้องไม่เกิน 6 เดือน
- 4.) สินค้าส่งออกต้องยื่นสูตรการผลิตต่อกรมศุลกากรก่อน โดยสูตรการผลิตเป็นการแสดงปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตต่อหน่วยของสินค้าสำเร็จรูป เพื่อให้ทราบปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ไปทั้งหมดในการส่งสินค้าออก และคำนวณเป็นค่าอากรที่จะได้รับคืน
- 5.) หากขออนำเข้าได้วางหนังสือค้ำประกันไว้แล้ว แต่ไม่ส่งออกภายในกำหนดต้องชำระค่าภาษีอากร และต้องชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน นับจากวันที่มีการรับของจากกรมศุลกากร
- 6.) ต้องขอคืนอากรภายใน 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร เว้นแต่อธิบดีจะขยายระยะเวลาให้แต่ต้องไม่เกิน 6 เดือน

นอกจากนี้ การคืนอากรตามมาตรา 29 ยังบัญญัติว่า ผู้ที่มีสิทธิขอคืนอากรคือ ผู้นำของเข้า ซึ่งผู้นำเข้าเพื่อขอคืนอากรตามมาตรา 29 ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ส่งออก อาจมอบของที่นำเข้าไปให้ผู้อื่นทำการผลิตหรือส่งออก แต่ในการส่งออกจะต้องระบุในเอกสารการส่งออกว่าโอนสิทธิให้ผู้นำของเข้าเป็นผู้คืนอากร

หากพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบความตามมาตรา 29 จะสรุปได้ว่า การคืนอากรตามมาตรา 29 ใช้วิธีการจัดเก็บอากรขาเข้าไว้ก่อน หรือวางประกันค่าอากรไว้ก่อน เมื่อมีการนำวัตถุดิบที่ได้เสียอากรขาเข้าไว้แล้ว และนำวัตถุดิบนั้นไปดำเนินการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เป็นสินค้าเพื่อส่งออก และได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในข้ออื่นๆ ตามมาตรา 29 อย่างถูกต้องครบถ้วนแล้ว ก็จะมีสิทธิขอคืนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่ได้เสียอากรไว้แล้วได้เต็มจำนวนตามที่ได้ใช้จริง หรือตามเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 29 ทั้งนี้ ได้รวมเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตบนตามสูตรการผลิตไปแล้ว และสามารถขอคืนอากรได้ตามมาตรา 29 ไม่ว่าจะของนั้นมีสภาพเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตบนตามสูตรการผลิต หรือวัตถุดิบที่ด้อยคุณภาพแล้วก็ตาม ซึ่งแตกต่างจากมาตรการทางภาษีของคลังสินค้าทัณฑ์บน ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามา หรือในสภาพอื่น ซึ่งรวมถึงของที่มีสภาพเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต ที่กำหนดให้มี

การจัดเก็บอากรตามความในมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ทั้งหมด โดยอาศัยอำนาจตามความในประกาศที่ 144/2560 มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อขอลดอัตราอากรขาเข้าแก่เศษให้เท่ากับอัตราที่จะต้องเสียภาษีอากรต่อไป

4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบการส่งเสริมการลงทุน (BOI)

“BOI” หรือย่อมาจาก “Board of Investment” คือ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) มีหน้าที่ดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาลไทยในการส่งเสริมธุรกิจบางอย่างที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจไทย โดยให้ความช่วยเหลือนักลงทุนไทย และนักลงทุนจากต่างประเทศในการเริ่มต้นและดำเนินธุรกิจในพื้นที่ทางเศรษฐกิจที่ต้องการโดยเสนอระบบการสร้างแรงจูงใจ ซึ่งนักลงทุนที่ต้องการจะลงทุนทำธุรกิจในประเทศไทยนั้น สามารถสมัครขอรับการส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทย โดยจัดแบ่งตามประเภทของอุตสาหกรรม ซึ่งบริษัทที่ให้ความสำคัญกับการออกใบอนุญาตของไทย คือ บริษัทที่เกี่ยวข้องกับด้านเทคโนโลยี นวัตกรรมการผลิตและการส่งออก รวมถึงการลงทุนอื่น ๆ ที่แสดงถึงการเติบโตของธุรกิจที่มีศักยภาพ นอกจากนี้ยังมีธุรกิจที่ไม่ใช่ประเภทอุตสาหกรรม ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจาก BOI ของประเทศไทย เช่น โรงพยาบาลสำหรับผู้สูงอายุ และผลิตภาพยนตร์ เป็นต้น

โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) จะทำหน้าที่ ในการให้คำปรึกษาและ คำแนะนำเกี่ยวกับข้อมูลด้านการลงทุน และการขอรับการส่งเสริมการลงทุน รวมถึงการดำเนินการประสานงานกับหน่วยงานของภาครัฐ และภาคเอกชน เพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการดำเนินธุรกิจแก่นักลงทุน เช่น การจัดตั้งบริษัท การยื่นขอใบอนุญาตทำงาน เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ยังทำหน้าที่ในการจัดหาผู้ผลิตชิ้นส่วนภายในประเทศและผู้ร่วมทุน รวมถึงการให้คำแนะนำและรับรองผู้เชี่ยวชาญด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี โดยศูนย์บุคลากรทักษะสูง (Strategic Talent Center: STC) และยังให้คำแนะนำด้านการลงทุนให้กับผู้ประกอบการไทยในต่างประเทศ ซึ่งจะจัดให้มีการอบรมหลักสูตรการลงทุนของผู้ประกอบการไทยในต่างประเทศอีกด้วย

นอกจากนี้ การส่งเสริมการลงทุน (BOI) ยังให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

(ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560²⁸ กล่าวคือ การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศ เพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก และของที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป รวมถึงผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบ ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

นอกจากนี้ ยังได้รับยกเว้นภาษีและเงินปันผลของนิติบุคคล รวมถึงสิทธิการหักลดหย่อนสองเท่า จากค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำ และค่าการติดตั้งโครงสร้างพื้นฐานของโครงการ ส่วนสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษี คือ ธุรกิจในและต่างประเทศที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) มีสิทธิในการจ้างแรงงานและผู้เชี่ยวชาญที่มีทักษะจากต่างประเทศ โดยจะจัดทำใบอนุญาตทำงานผ่าน “วีซ่าแบบครบวงจร (One-Stop Visa)”

หากพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) นั้น จะสรุปได้ว่า การส่งเสริมการลงทุน (BOI) เป็นการสร้างแรงจูงใจให้กับนักลงทุนไทย และนักลงทุนจากต่างประเทศ ที่มีสนใจลงทุนในด้านอุตสาหกรรม โดยการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษี คือ ให้ยกเว้นอากรขาเข้าแก่วัตถุดิบและวัสดุจำเป็น ที่ต้องนำเข้ามาเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เพื่อส่งออกเท่านั้น และของที่นำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป รวมถึงผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบ โดยจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

²⁸ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560 บัญญัติว่า “คณะกรรมการอาจให้ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์ พิเศษด้านส่งออกอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้

(1) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่าง ประเทศเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก

(2) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับของที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับ ออกไป

(3) การยกเว้นอากรขาออก สำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบ

การให้สิทธิและประโยชน์ตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด โดยมีให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรานี้เว้นแต่คณะกรรมการ จะกำหนดเป็นอย่างอื่น ในกรณีเช่นนี้ให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้ง”

จากการพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า การจัดเก็บอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีการนำเข้าเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต เพื่อนำมาบริโภคภายในประเทศไทย หากของนั้นมีสภาพเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์หรือไม่ก็ตาม ไม่มีประโยชน์ใดที่กรมศุลกากรจะต้องจัดเก็บอากรแก่เศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต และเพื่อประกอบกับแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ในระดับสากลที่มีหลักการ “ผู้ใช้เป็นผู้จ่าย (User Pays Principle) เป็นที่ยอมรับและได้รับการแนะนำในหลายๆ เขตอำนาจศาล ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงปรัชญาต่างๆ ที่ว่าผู้บริโภครายหนึ่งต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการที่พวกเขาบริโภคสินค้าที่นำเข้ามาเป็นวัตถุดิบเมื่อผลิต ผสม ประกอบเป็นสินค้าเพื่อส่งออกมิได้ใช้ประโยชน์ อีกทั้ง ผู้ผลิตสินค้าก็มีค่าใช้จ่ายสินค้านั้นๆ ดังนั้น ภาระค่าภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้าจึงควรคืนให้กับผู้นำเข้า ซึ่งถือเป็นหลักการที่ยุติธรรมและมีประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากร²⁹ จึงไม่สมควรให้มีการจัดเก็บภาษีอากรแก่เศษหรือส่วนสูญเสียซ้ำอีก ควรใช้วิธีการเช่นเดียวกับมาตรา 29 ที่จะไม่ต้องนำของนั้นมาเสียภาษีอากรซ้ำอีก หากของนั้นมีมาตรการปล่อยของเข้าประเทศไปแล้ว และหากเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียตามสูตรการผลิต ไม่ต้องนำมาผ่านพิธีการและตรวจปล่อยอีก เช่นเดียวกับกับการปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

²⁹ วรณชูลี เอื้อกุลสมบุญ, การคืนอากรตามมาตรา 29 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2560 กับการอุดหนุน บทความวิชาการ, หน้า 5.

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิจัย

การจัดเก็บอากรแก่ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกป็นนกราชอาณาจักรจะต้องเสียอากรตามกฎหมายศุลกากร ที่กำหนดให้ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ ตามมาตรา 13 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ที่บัญญัติให้ความรับผิดชอบอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกป็นนกราชอาณาจักรเกิดขึ้น ในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ และพิจารณาว่าของนั้นนำเข้ามาสำเร็จแล้วหรือไม่ ตามที่บัญญัติในมาตรา 50

ทั้งนี้ หากนำของนั้นเข้าไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 124 ที่บัญญัติว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ที่ได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน และได้ปฏิบัติตามกฎหมาย รวมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ รวมถึงเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดแล้ว ให้พนักงานศุลกากรรับรองรายละเอียดของของนั้น จะถือว่าของที่ขนเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นถูกต้องแล้ว ซึ่งผู้นำของเข้าจะได้รับการยกเว้นการเก็บอากรจนกว่าจะมีการนำของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อนำไปบริโภค หรือจำหน่ายภายในประเทศ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้คำนวณอากรแก่ของที่ปล่อยออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์ตามมาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ที่บัญญัติว่า “กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่น่าเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่น่าเข้ามาหรือในสภาพอื่น” การตีความคำว่า “สภาพอื่น” ของกรมศุลกากรตีความได้หลายความหมาย ทำให้มีความเข้าใจในเจตนารมณ์ของกฎหมายที่แตกต่างกัน เพราะสามารถตีความได้ว่าของนั้นเป็นสภาพที่ผ่านกระบวนการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของนั้นแล้ว หรือของนั้นมีสภาพเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตตามสูตรการผลิต ที่จะนำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ ให้คำนวณอากร ตามสภาพของและราคาของเดิมในเวลาที่น่าของนั้นเข้าไปจัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และให้ใช้สภาพและราคาราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณ ไม่ว่าจะของนั้นจะออกมาในสภาพเดิมหรือในสภาพอื่น เฉพาะอัตราศุลกากรที่ใช้ตามอัตราอากรที่เป็นอยู่สำหรับของตามพิกัดศุลกากร ในเวลาที่ของนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งการตีความคำว่า “สภาพอื่น”

ให้รวมถึงเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตตามสูตรการผลิตนั้น เนื่องจากการเสนอให้มีการออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เล่ม 134 ข้อ 9 ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่ให้ลดอัตราอากรขาเข้า หากของเศษให้เท่ากับอัตราที่จะต้องเสียภาษีอากร ทั้งนี้ สรุปได้ว่าการออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 144/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 นั้น ประกาศออกมาเพื่อต้องการให้มีการลดอากรแก่เศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตตามสูตรการผลิตให้เท่ากับอัตราที่จะต้องเสียภาษีอากรเท่านั้น กล่าวคือ ไม่ต้องการให้มีการจัดเก็บอากรแก่ของที่มีสภาพเป็นเศษอีก

จากการศึกษามาตรการทางภาษีของรัฐที่ออกมา เพื่อต้องการส่งเสริมการลงทุน และช่วยลดต้นทุนในการผลิตสินค้าให้กับผู้ประกอบการ ช่วยบรรเทาและแบ่งเบาภาระภาษีที่เกิดขึ้น โดยมาตรการทางภาษีของรัฐ ได้แก่ การจัดตั้งเขตปลอดอากร กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักร และได้นำของนั้นไปไว้ในเขตปลอดอากร ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 151 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากรขาเข้า และกำหนดให้ค่านวนอากรแก่ของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อนำเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 154 รวมถึงของที่มีสภาพเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตบนตามสูตรการผลิต หากนำมาบริโภคภายในประเทศ ก็จะต้องค่านวนเพื่อเสียอากร เพียงแต่เสียในอัตราอากรที่ลดลงให้เท่านั้น ทั้งนี้ นอกจากการการจัดตั้งเขตปลอดอากรแล้ว เพื่อกระตุ้นให้ผู้ประกอบการสนใจหันมาลงทุนในธุรกิจการนำเข้าและส่งออก คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) จึงดำเนินการตามนโยบายของรัฐในการส่งเสริมธุรกิจการลงทุนที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจ โดยให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย โดยให้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าแก่เครื่องจักร และวัตถุดิบผลิตเพื่อการส่งออก รวมถึงให้ยกเว้นภาษี และเงินปันผลของนิติบุคคล ทำให้นักลงทุนในประเทศไทย และต่างประเทศ สนใจมาร่วมลงทุนในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น แต่การส่งเสริมการลงทุน (BOI) นั้น จะไม่ได้รับการยกเว้นอากรแก่เศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตบนตามสูตรการผลิต ผู้ประกอบการยังคงมีภาระหน้าที่ในการเสียอากร หากนำมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ

นอกจากนี้รัฐยังออกมาตรการทางภาษี ด้วยวิธีการคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 บัญญัติว่า ผู้นำเข้าตามมาตรา 29 มีสิทธิของคืนอากร ซึ่งออกมาเพื่อเพิ่มขีดความสามารถของสินค้าที่ผลิตเพื่อการส่งออก ให้สามารถแข่งขันทางการค้ากับต่างประเทศได้ ซึ่ง

มาตรการทางภาษีต่างๆ ที่รัฐออกมานั้น ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน การจัดตั้งเขตปลอดอากร และการส่งเสริมการลงทุน (BOI) รวมถึงการคืนอากรตามมาตรา 29 วัตถุประสงค์หลัก ก็เพื่อต้องการช่วยเหลือผู้ประกอบการในการลดต้นทุนการผลิตของสินค้า โดยวิธีการยกเว้นอากรนั่นเอง

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาการจัดเก็บอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีนำเข้าหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตตามสูตรการผลิต ที่นำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศนั้น จากตัวอย่างการนำเข้าผ้าฝ้าย ขณะนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นผ้าฝ้าย พิกัดอัตราศุลกากร 5513.29.00 อัตราอากร 60% ของราคา นำมาใช้ผลิตเป็นเสื้อสตรี พิกัดอัตราศุลกากร 6206.10.00 อัตราอากร 70% ของราคา ผลิตแล้วมีส่วนสูญเสียในสูตรการผลิต 25 เซนติเมตรต่อตัว ถ้านำส่วนสูญเสียดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่ใช้พิกัดอัตราศุลกากร ของผ้าฝ้าย คือ 5513.29.00 ผู้เขียนเห็นว่าการนำเข้าหรือส่วนสูญเสียดังกล่าวออกคลังสินค้าทัณฑ์บน เศษหรือส่วนสูญเสียนั้นเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียที่ได้กำหนดไว้ในสูตรการผลิตแล้ว ไม่ควรต้องนำมาเสียอากรอีก เช่นเดียวกับการคืนอากรตามมาตรา 29 ที่มีการกำหนดสูตรการผลิต และเป็นการนำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศเช่นเดียวกัน แต่การคืนอากรตามมาตรา 29 สามารถขอคืนอากรได้ทั้งหมด และจากที่ได้ทำการสัมภาษณ์ คุณอัมพิกา จันทร์ผ่อง ผู้อำนวยการส่วนตรวจสอบคลังสินค้าทัณฑ์บนของกรมศุลกากร ได้ให้ความเห็นว่า การกำหนดเศษหรือส่วนสูญเสียตามสูตรการผลิตของกรมศุลกากรนั้น เป็นการกำหนดการตัดเศษหรือส่วนสูญเสียตามสูตรการผลิตที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ซึ่งเศษหรือส่วนสูญเสียดังกล่าวนั้นจะเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียที่ไม่สามารถนำไปผลิตเป็นสินค้าหรือจำหน่ายได้อีก แต่ถ้าหากผู้ประกอบการต้องการนำเศษหรือส่วนสูญเสียดังกล่าวไปผลิตเป็นสินค้า หรือต้องการที่จะนำไปจำหน่าย ผู้ประกอบการอาจจะมีต้นทุนจากการนำเข้าเศษหรือส่วนสูญเสียดังกล่าวไปผลิต และไม่คุ้มค่าที่จะลงทุน หรือหากผู้ประกอบการต้องการนำส่วนสูญเสียดังกล่าวไปจำหน่าย ผู้ประกอบการอาจจะต้องใช้เวลามากในการจัดเก็บรวบรวมเศษหรือส่วนสูญเสียดังกล่าวให้มีปริมาณมากพอที่จะสามารถนำไปจำหน่ายได้ ซึ่งในส่วนนี้ผู้ประกอบการอาจจะมีต้นทุนในการจัดเก็บเศษหรือส่วนสูญเสียดังกล่าวเพิ่มขึ้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า การนำเข้าเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตตามสูตรการผลิต ที่นำออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศไม่ควรให้มีการจัดเก็บอากรอีกเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และเป็นไปตาม “หลักภาษีที่ดีของอดัม สมิท” และ “หลักผู้ใช้เป็นผู้จ่าย (User Pays Principle)” หรือหลัก “ผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) ที่กล่าวไว้ข้างต้น เพื่อให้ผู้ประกอบการได้รับความเป็นธรรมสูงสุด และหน่วยงานภาครัฐได้รับประโยชน์สูงสุดจากการจัดเก็บอากร จึงสมควรแก้ไขให้เหมาะสมต่อไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บตามมาตราทางภาษี กับการจัดเก็บอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน ที่บัญญัติให้เก็บอากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการนำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนในสภาพเดิม หรือในสภาพอื่นที่ผ่านกระบวนการผลิตแล้ว รวมถึงการนำเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิตออกมาเพื่อบริโภคภายในประเทศ ไม่ว่าจะของนั้นจะมีมูลค่าหรือไม่ก็ตาม และเพื่อให้การจัดเก็บอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บนสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และเพื่อให้การจัดเก็บอากรมีความถูกต้องยุติธรรม และเป็นไปตาม“หลักภาษีที่ดีของอดัม สมิธ”และ“หลักผู้ใช้เป็นผู้จ่าย (User Pays Principle)” หรือหลัก“ผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) ผู้เขียนจึงเสนอว่าสมควรที่จะแก้ไขกฎหมายให้มีการยกเว้นการจัดเก็บอากรจากเศษหรือส่วนสูญเสียจากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามสูตรการผลิต เช่นเดียวกับการคืนอากรตามมาตรา 29 ที่มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนว่า หากมีการตรวจปล่อยเข้าประเทศทั้งหมดแล้ว ไม่ต้องนำของนั้นมาเสียอากรขาเข้าอีก หากเป็นเศษหรือส่วนสูญเสียตามสูตรการผลิตที่กรมศุลกากรกำหนด ส่วนสูญเสียดังกล่าว จะไม่ต้องนำมาผ่านพิธีการและตรวจปล่อยอีก เช่นเดียวกันกับของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ก็จะทำให้การจัดเก็บอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บนสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ไม่ต้องการให้เสียอากรขาเข้าเพื่อลดต้นทุนของสินค้าส่งออกให้ต่ำลง โดยการกำจัดการนำเข้าอากรขาเข้าออกจากมูลค่าของสินค้าที่จะส่งออก และใช้แนวความคิด เดียวกัน คือ ของใดที่มีได้มีการบริโภคภายในประเทศ ไม่ควรต้องมีภาระภาษี นอกจากนี้ยังเป็นการแสดงถึงการยกเว้นอากรอย่างเหมาะสม มีประสิทธิภาพ และป้องกันความไม่เป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการ เป็นการสร้างภาพลักษณ์ที่ดีของการจัดเก็บอากรตามกฎหมายของหน่วยงานรัฐต่อไป

บรรณานุกรม

หนังสือ

บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2560), หน้า 34.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวตล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 84.

วิทยานิพนธ์

กุลภัสสรณ์ ธนารุณ, “ปัญหาคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ศึกษากรณีร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า.” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.2553) หน้า 76.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมศุลกากร “หลักการจัดเก็บอากรขาเข้า อากรขาออก”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

http://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu [2 พฤษภาคม 2564]

Sukhothai Thamthirat Open University “เครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Instruments)”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://www.stou.ac.th/stouonline/LOM/data/sec/Lom21/05-01-02.html> [22 พฤษภาคม 2564]

Lawercouter “หลักนิติรัฐ”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://sites.google.com/site/lawercouter/testimonials-1> [29 มีนาคม 2564]

ศูนย์บูรณาการพัฒนามนุษย์ “หลักนิติรัฐ-หลักนิติธรรม”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

http://www.thaiihdc.org/web/index.php?option=com_content&view=article&id=1106:2557-06-20-01-37-12&catid=16:2557-06-25-06-51-47 [29 มีนาคม 2564]

สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์ “รู้จักองค์การศุลกากรโลก”, [ออนไลน์],
แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/lawercounter/testimonials-1> [29 มีนาคม 2564]

กรมศุลกากร “คลังสินค้าทัณฑ์บน”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา
http://www.customs.go.th/cont_strc_simple.php?ini_content=tax_incentive_160928_02_160928_01&ini_menu=menu_tax_incentive&lang=th&left_menu=menu_tax_incentive_160928_03# [21 มีนาคม 2564]

กรมศุลกากร “การคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560”, [ออนไลน์],
แหล่งที่มา
https://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_center_004&ini_menu=¤t_id=142328324146505f4b464b4d464b46 [21 มีนาคม 2564]

Thailand Board of Investment “นโยบายส่งเสริมการลงทุน”, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:
https://www.boi.go.th/index.php?page=policies_for_investment_promotion
[29 มีนาคม 2564]

โปร อินด์ โซลูชันส์ “รู้จักกับการส่งเสริมการลงทุนและสิทธิประโยชน์จาก BOI ฉบับเข้าใจง่าย”,
[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.proindsolutions.com/17381716/รู้จักกับการส่งเสริมการลงทุนและสิทธิประโยชน์จาก-boi-ฉบับเข้าใจง่าย> [29 มีนาคม 2564]

อื่น ๆ

กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 17.

กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 75-76.

สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์, รายงานความคืบหน้าการแก้ไข ปรับปรุงอนุสัญญาเกียวโตฯ, ฉบับที่ 3

กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 109-110.

กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรกับการค้าโลก, หน้า 111.

วรรณชูลี เอื้อกุลสมบูรณ์, การคืนอากรตามมาตรา 29 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2560 กับการ
อุดหนุน บทความวิชาการ, หน้า 5.