

ปัญหาคลังสินค้าที่บันทึกบนตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469
ศึกษากรณีร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า



นางสาวกุลภััสสรณ์ ธนารุณ

ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2553

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

PROBLEMS ON BONDED WAREHOUSE ACCORDING TO SECTION 8 BIS
OF CUSTOMS ACT B.E. 2469 STUDY THE CASE OF DUTY FREE SHOP
FOR ARRIVING PASSENGERS



Miss Kulpassorn Dhanarun

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

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2010

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาคลังสินค้าทันสมัยบน ตามมาตรา 8 ทวิ
แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469
ศึกษากรณีร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า

โดย

นางสาวกุลภัสสรณ์ ธนาคุณ

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ศาสตราจารย์ ดร. สุกลักษณ์ พิณีจิวดล

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

อาจารย์ กฤติกา ปันประเสริฐ

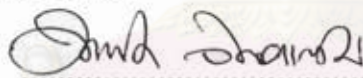
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต



คณบดีคณะนิติศาสตร์


(รองศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



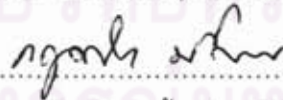
ประธานกรรมการ

(อาจารย์ มานิต วิทยาเต็ม)



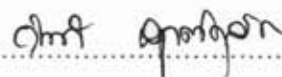
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(ศาสตราจารย์ ดร. สุกลักษณ์ พิณีจิวดล)



อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

(อาจารย์ กฤติกา ปันประเสริฐ)



กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์ ดร. วันดี สุชาติกุลวิทย์)



กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์ พิกพ วีระพงษ์)

กุลภัทสรณ์ ธนารุณ : ปัญหาคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ศึกษากรณีร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า. (PROBLEMS ON BONDED WAREHOUSE ACCORDING TO SECTION 8 BIS OF CUSTOMS ACT B.E. 2469 STUDY THE CASE OF DUTY FREE SHOP FOR ARRIVING PASSENGERS) อ. ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : ศ.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อ. ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม : อ.กฤติกา ปันประเสริฐ ,194 หน้า.

แม้ว่ารัฐสามารถใช้อำนาจในการลด ยกเว้น หรือเพิ่มอัตราภาษีศุลกากรที่จะจัดเก็บแก่สินค้าต่างๆ ให้แตกต่างไปจากอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ โดยการออกประกาศกระทรวงการคลัง โดยอาศัยอำนาจตามพระราชกำหนดดังกล่าว เช่น อาศัยอำนาจตามมาตรา 12 หากเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ เพื่อความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศก็ตาม แต่การใช้อำนาจตามกฎหมายดังกล่าวจะต้องพิจารณาควบคู่ไปกับพระราชบัญญัติศุลกากรและจะต้องใช้ให้ไม่ขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากรด้วย เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากรมีหลักการในเรื่องของการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนทุกประเภทว่าให้เก็บภาษีศุลกากรขาเข้าแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคในประเทศ และให้ยกเว้นภาษีศุลกากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออก ดังนั้น การออกอนุบัญญัติได้แก่ประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 และระเบียบปฏิบัติการศุลกากรเพื่อยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าเพื่อบริโภคในประเทศจึงไม่สามารถทำได้ เพราะไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายของอนุบัญญัติ จึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากร เพื่อให้การจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและส่งเสริมความเป็นนิติรัฐของประเทศต่อไป

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อนิติ.....กุลภัทสรณ์ ธนารุณ

ปีการศึกษา.....2553.....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

5185995034 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : BONDED WAREHOUSE / CUSTOMS

KULPASSORN DHANARUN : PROBLEMS ON BONDED WAREHOUSE ACCORDING TO SECTION 8 BIS OF CUSTOMS ACT B.E. 2469 STUDY THE CASE OF DUTY FREE SHOP FOR ARRIVING PASSENGERS. ADVISOR : PROFESSOR SUPALAK PINITPUVADOL, Ph.D., CO-ADVISOR : KRITTIKA PANPRASERT, 194 pp.

Although the State is empowered to reduce, waive, or increase customs duty rates to be collected from goods to make them different from the rates prescribed in the Customs Tariff Decree, B.E. 2530 (1987) by issuing Ministerial Notification by virtue of Section 12 of the said Decree for the purpose of generating benefit for the country, creating social welfare or national security. Other than that such execution of power shall also be conform to the Customs Act. As the Customs Act contains the principle for establishing bonded warehouse which is to collect duty from the goods taken away from bonded warehouse for domestic consumption and to waive import and export duty for goods taken away from bonded warehouse for exporting. Therefore, issuing subordinate legislation such as Ministerial Notification by virtue of Section 12 of the Customs Tariff Decree, B.E. 2530 (1987) and issuing customs regulations for waiving customs duty for goods taken away from duty free shop, which is one type of bonded warehouse, by arriving passengers to be consumed domestically is not allowed because it is not conform to the spirit of the Customs Act and inconsistent with legitimate principle of subordinate legislations. Above all, it is necessary to amend the Customs Act to make the establishment of duty free shop for arriving passengers lawful as well as to promote the Rule of Law in the country.

Field of Study : LAWS Student's Signature Kulpassorn
 Academic Year : 2010 Advisor's Signature Supalak
 Co-advisor's Signature K. R. T

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จอย่างสมบูรณ์พอที่จะเป็นประโยชน์แก่ระบบเศรษฐกิจของประเทศในการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร และผู้ประกอบการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรได้อยู่บ้าง ก็ด้วยความกรุณาเป็นอย่างสูงของศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล และอาจารย์กฤติกา บัณฑิตประเสริฐที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และได้ให้ความเอาใจใส่พร้อมทั้งคำแนะนำอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนวิทยานิพนธ์ตลอดมา อีกทั้งได้สละเวลาตรวจและแก้ไขวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ต้นจนแล้วเสร็จ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์มานิต วิทยาเต็ม ที่กรุณาเป็นประธานในการสอบวิทยานิพนธ์ และขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ ดร.วันดี สุชาติกุลวิทย์ และ อาจารย์ พิภพ วีระพงษ์ ที่กรุณาเป็นกรรมการในการสอบวิทยานิพนธ์ อีกทั้งให้ความรู้ คำแนะนำที่มีคุณค่า ตลอดจนเสนอแนวความคิดอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนวิทยานิพนธ์ จนทำให้การสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ คุณโสรัจ สังขวรรณ นายด่านศุลกากรจันทบุรี กรมศุลกากร สำหรับคำปรึกษาอันเป็นประโยชน์ในการเรียบเรียงวิทยานิพนธ์นี้ และขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ศุลกากรฝ่ายบริการศุลกากรเอกชัย ด้านศุลกากรแม่กลองที่ได้ให้ความเมตตา ความเข้าใจ และให้การสนับสนุนแก่ผู้เขียนเป็นอย่างดีในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบุคคลที่สำคัญยิ่งคือ บิดามารดาของผู้เขียนที่ได้ให้ความช่วยเหลือและให้กำลังใจอย่างดีมาโดยตลอด ทำให้ผู้เขียนประสบความสำเร็จในวันนี้

ประโยชน์ใดๆ ที่เกิดจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบเป็นกตเวทิตาคุณแก่บิดามารดา ผู้มีพระคุณ และครูอาจารย์ที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ ตลอดจนผู้แต่งหนังสือหรือตำราทุกท่านที่ผู้เขียนใช้อ้างอิงในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำหรับความผิดพลาดและความบกพร่องอันเกิดมีแต่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขออภัยไว้แต่ผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฎ
สารบัญแผนภูมิ.....	ฏ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษาวิจัย.....	8
1.3 สมมติฐาน.....	8
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	9
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	9
บทที่ 2 เหตุผลและแนวความคิดที่นำมาสู่การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	11
2.1 เหตุผลและความจำเป็นทางด้านเศรษฐกิจ.....	11
2.1.1 ความหมายและลักษณะของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	11
2.1.1.1 ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	11
2.1.1.2 ลักษณะของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	12
2.1.2 ความจำเป็นในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	23
2.1.3 ความเป็นมาของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร.....	24
2.2 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานของการจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บน	
ภายใต้หลักกฎหมาย.....	29
2.2.1 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักนิติรัฐ.....	29
2.2.1.1 ความหมายของหลักนิติรัฐ.....	30
2.2.1.2 องค์ประกอบของหลักนิติรัฐ.....	32
2.2.2 การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย...	40
2.2.2.1 ขอบเขตความหมายของหลักความชอบด้วยกฎหมาย.....	40

2.2.2.2	ความเป็นมาของหลักความชอบด้วยกฎหมาย.....	41
2.2.2.3	เนื้อหาของสาระของหลักความชอบด้วยกฎหมาย.....	41
2.2.2.4	ข้อจำกัดและเหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมายของ หลักความชอบด้วยกฎหมาย.....	42
2.3	กระบวนการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายว่าด้วยศุลกากร.....	46
2.3.1	หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	46
2.3.2	การให้อำนาจฝ่ายบริหารออกอนุบัญญัติเพื่อประโยชน์ในการ บริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	49
2.3.2.1	เหตุผลในการออกอนุบัญญัติ.....	49
2.3.2.2	ลักษณะของอนุบัญญัติ.....	50
2.3.2.3	ประเภทของอนุบัญญัติ.....	52
2.3.2.4	ความชอบด้วยกฎหมายในการออกอนุบัญญัติ.....	59
2.4	กระบวนการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายภาษีอากร.....	61
2.4.1	การจัดเก็บภาษีศุลกากร.....	61
2.4.2	การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	64
2.4.3	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	68
2.5	กระบวนการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ ว่าด้วยอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999.....	70
2.5.1	ที่มา.....	70
2.5.2	วัตถุประสงค์.....	71
2.5.3	โครงสร้างของอนุสัญญาฯ.....	72
2.5.4	การเข้าเป็นภาคีและภาคีสมาชิกปัจจุบัน.....	74
2.5.5	สาระสำคัญเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	75
2.5.6	สาระสำคัญในอนุสัญญาเกียวโตเกี่ยวกับการนำของใช้ส่วนตัวเข้า ภายในประเทศ.....	78
บทที่ 3	การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมาย ต่างประเทศ.....	80
3.1	สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว.....	80
3.1.1	วิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากร.....	80

3.1.2	กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	86
3.1.3	รูปแบบและการให้บริการของร้านค้าปลอดอากร.....	94
3.2	ราชอาณาจักรกัมพูชา.....	96
3.2.1	วิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากร.....	96
3.2.2	กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	100
3.3	สหพันธรัฐมาเลเซีย.....	107
3.3.1	วิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากร.....	107
3.3.2	กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับร้านค้าปลอดอากร.....	113
3.3.3	รูปแบบและการให้บริการของร้านค้าปลอดอากร.....	113
3.4	เครือรัฐออสเตรเลีย.....	119
3.4.1	ศุลกากรเครือรัฐออสเตรเลีย.....	119
3.4.2	กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับร้านค้าปลอดอากร.....	119
3.4.3	รูปแบบและการให้บริการของร้านค้าปลอดอากร.....	125
3.5	บทวิเคราะห์การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้า ปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าในต่างประเทศ.....	133
บทที่ 4	สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้า ปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า.....	137
4.1	การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับ ผู้โดยสารขาเข้าที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์กฎหมายศุลกากร.....	139
4.2	การออกอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารที่ขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย.....	145
4.3	ข้อจำกัดในการบังคับใช้กฎหมาย.....	150
4.3.1	การตีความขอบเขตของคำว่า “เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร” ตามมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.....	150
4.3.2	การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ส่งผลให้ เกิดปัญหาการตีความที่ขัดแย้งต่อกฎหมายศุลกากร.....	152
4.3.3	การตีความหมายคำว่า “ของที่ได้รับยกเว้นอากร” ตามภาค 4 แห่ง พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่ส่งผลให้เกิดการ นำเข้าสินค้าโดยอ้างเหตุของการเป็นของที่ได้รับยกเว้นอากร.....	153

4.4 แนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร สำหรับผู้โดยสารขาเข้า.....	153
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	156
5.1 บทสรุป.....	156
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	164
รายการอ้างอิง.....	165
ภาคผนวก.....	170
ภาคผนวก ก มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2516.....	171
ภาคผนวก ข ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้น อากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548.....	173
ภาคผนวก ค ระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวล ระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับ ร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549.....	175
ภาคผนวก ง ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับ สินค้าที่จำหน่ายในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548.....	190
ภาคผนวก จ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 164) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับ แสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ใน สนามบินศุลกากร ให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2549.....	192
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	194

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	เปรียบเทียบความแตกต่างทางด้านสิทธิประโยชน์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	21
2	คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรในปัจจุบัน.....	27



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญแนภูมิ

แผนภูมิที่		หน้า
1	ขั้นตอนการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.....	20



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีศุลกากรหรือไม่ จะต้องพิจารณากฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ ทั้งนี้กฎหมายศุลกากรได้กำหนดให้ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีนี้เกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ ตามมาตรา 10 ทวิวรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469* แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของ คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และตามนัยแห่งมาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530** หรือในเวลาที่น่าส่งออกสำเร็จตามมาตรา 10 ตริแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469*** แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายได้บัญญัติข้อยกเว้นที่อาจทำให้ของนั้นไม่ต้องเสียภาษีได้ ไม่ว่าจะเป็นอาศัยฐานะของบุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือชนิดประเภทของของนั้นก็ตาม เช่น การยกเว้นภาษีศุลกากร เนื่องจากกฎหมายให้งดเว้นการเก็บ การยกเว้นภาษีศุลกากรโดยอาศัยอำนาจของอธิบดี การยกเว้นภาษีศุลกากรเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศหรือความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ การยกเว้นภาษีศุลกากรเพื่อปฏิบัติตามความตกลงระหว่างประเทศ การยกเว้นภาษีศุลกากรตามกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากร หรือแม้กระทั่งการยกเว้นภาษีศุลกากรตามกฎหมายอื่น อาทิเช่น กฎหมายส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

ตัวอย่างของการยกเว้นภาษีศุลกากรเนื่องจากกฎหมายกำหนดให้งดเว้นการเก็บ ได้แก่กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* มาตรา 10 ทวิวรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ”

** มาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทบัญญัตินี้ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่น่าออกไปขนสินค้าให้”

*** มาตรา 10 ตริแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษี สำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่น่าส่งออกสำเร็จ

พ.ศ. 2469^{*} แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ซึ่งจะไม่เก็บภาษีศุลกากรแก่กรณีของที่นำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งคลังสินค้าทัณฑ์บนตามระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรนั้น มี 7 ประเภท ดังนี้

1. คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป
2. คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับอยู่ซ่อมสร้างเรือ
3. คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ
4. คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน
5. คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า
6. เขตคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับประกอบการค้าเสรีที่ปลอดจากภาวะทางภาษีอากร
7. คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

เมื่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรของมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นการงดเว้นการเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าและภาษีศุลกากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกประเทศ ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบ เป็นของอื่น ตามความในมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และจะเก็บภาษีศุลกากรกรณีที่มีการนำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ตามมาตรา 10 ทวิวรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{**} แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของ คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 และตามนัยแห่งมาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิภักดิ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยการคำนวณค่าภาษีกรณีของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคในประเทศได้มีความเห็นทางกฎหมายที่แตกต่างออกเป็นสองความเห็น กล่าวคือ หากของนั้นนำออกมาในสภาพเดิมมิได้มีการนำของนั้นไปผ่านกระบวนการผลิต ผสม ประกอบ หรือดำเนินการอื่นใดคงไม่มีประเด็นปัญหา แต่หากของนั้นได้ถูกนำไปผ่านกระบวนการดังกล่าวข้างต้นแล้วจึงได้รับการนำออก

^{*} มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

^{**} มาตรา 10 ทวิวรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะนำเข้าสำเร็จ”

จากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศ จะใช้ “พิกัดศุลกากร” ตามชนิดของของเดิมที่ได้จัดแจ้งตั้งแต่แรกตามมาตรา 87 และ 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 หรือจะใช้ “พิกัดศุลกากรตามที่เป็นอยู่สำหรับของที่ได้ออกจากระบอบการผลิต ฯลฯ มาแล้ว เช่น ขณะนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนของนั้นเป็นฝ่ายอื่น แต่ขณะที่นำของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศ ของนั้นได้ออกจากระบอบการผลิตจนเป็นทางเกนยีนส์แล้ว ในการคำนวณค่าภาษีจะคำนวณโดยถือตามพิกัดศุลกากรฝ่ายอื่น หรือพิกัดศุลกากรทางเกนยีนส์ ในเรื่องดังกล่าวความเห็นของนักกฎหมาย ฝ่ายแรกเห็นว่า ต้องถือตามพิกัดศุลกากรของทางเกนยีนส์ เพราะมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ได้กำหนดไว้ว่า “ให้คำนวณตามพิกัดศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน” ดังนั้น พิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้ในเวลาดังกล่าวจึงต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากรของทางเกนยีนส์ ส่วนความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายที่สอง เห็นว่า เมื่อภาระภาษีเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่วันนำเข้าสำเร็จ ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงต้องใช้สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จซึ่งเกิดความรับผิดในอัตราที่ต้องเสียภาษีเกิดขึ้น อย่างไรก็ตามในส่วนข้อมติมาตราศุลกากรมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} ได้ให้ข้อยกเว้นไว้ว่า มิให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลานั้น แต่ให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ได้นำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งอาจทำให้เข้าใจได้ว่าต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากรเป็นทางเกนยีนส์ไม่ใช่ฝ่ายอื่น แต่ความหมายของกฎหมายมิได้ต้องการให้เป็นเช่นนั้น เพราะหากจะให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรทางเกนยีนส์ ก็คงไม่จำเป็นต้องให้มีการจดยละเอียดแห่งของนั้นไว้ตามมาตรา 87 และ “ให้ใช้รายละเอียด” ดังกล่าวสำหรับการประเมินอากรแก่นั้นตามมาตรา 88 แต่อย่างไรก็ตามนอกจากนี้ในมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง นั้นเองยังได้กำหนดไว้ว่า “ไม่ว่าจะปล่อยของนั้นออกไปสภาพเดิมหรือสภาพอื่น” นอกจากนี้ความหมายของพิกัดศุลกากรอาจแยกได้ 2 ส่วนคือ ส่วนที่เป็น “พิกัด” (Tariff) และส่วนที่เป็น “อัตรา” (Rate) ซึ่งมีความหมายแตกต่างกัน กล่าวคือ พิกัดศุลกากรหมายถึง ตัวเลขพร้อมคำอธิบาย (Description) ที่กำหนดไว้เพื่อประโยชน์ในการจำแนกประเภทพิกัดให้แก่สินค้า เช่น 0708.10 ถั่วลิสงเตา แต่ถ้าเป็น 0709.20 หน่อไม้ฝรั่ง เป็นต้น ส่วนสินค้าตาม

* มาตรา 10 ทวิวรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณภาษีให้ถือตามสภาพ ของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่า ภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะ ปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพอื่น”

พิกัดทั้งสองข้างต้นจะมีอัตราอากรหรือ Rate ในการเก็บภาษีอย่างไร จะเป็นไปตามนโยบายภาษีของแต่ละประเทศ เช่น ถั่วลิสงเตาสำหรับประเทศไทยอาจมีอัตราอากรเก็บภาษีโลกรั่มละ 2 บาท ในขณะที่หน่อไม้ฝรั่งมีอัตราในการเก็บภาษีโลกรั่มละ 4 บาท เป็นต้น ซึ่งอัตราภาษีนี้อาจขึ้นลงได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ หลายประการ¹ ดังนั้น จึงต้องใช้พิกัดศุลกากร (Tariff) ของฝ่ายอินส์เพื่อเก็บภาษี แต่จะจัดเก็บตาม “อัตรา” ของฝ่ายอินส์ขณะที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคในประเทศ

นอกจากนี้ในเรื่องการบังคับใช้กฎหมายศุลกากร กำหนดว่าต้องบังคับใช้ควบคู่กับกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ตามมาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} ดังนั้นจึงต้องใช้กฎหมายทั้งสองฉบับควบคู่กัน โดยจะใช้เพียงฉบับเดียว หรือใช้ในลักษณะที่ทำให้กฎหมายอีกฉบับหนึ่งไม่มีผลบังคับใช้ไม่ได้ ซึ่งจะเห็นว่ากฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรเป็นกฎหมายที่มีส่วนสำคัญในการจัดเก็บภาษีศุลกากรเช่นเดียวกับกฎหมายศุลกากร โดยกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและเสียภาษีศุลกากร โดยมีตัวบทกฎหมายที่สำคัญ คือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งประกอบด้วยตัวบทมาตราต่างๆ และหลักเกณฑ์การตีความ บัญชีแสดงอัตราภาษีขาเข้า อัตราภาษีขาออก และบัญชีประเภทของการยกเว้นอากรซึ่งแนบท้ายพระราชกำหนด โดยแบ่งออกเป็นภาคหนึ่งถึงภาคสี่ ตามลำดับ²

โดยปกติอัตราอากรจะมีการกำหนดไว้ในกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรตามที่กล่าวข้างต้น แต่ในบางครั้งอาจมีการเปลี่ยนแปลงอัตราอากรได้ ซึ่งการยกเว้น ลด หรือเพิ่มอัตราอากรให้แตกต่างไปจากที่กำหนดในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ต้องออกเป็นกฎหมาย แต่เพื่อความสะดวก พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดวิธีที่สะดวกและเหมาะสมไว้ และเพื่อให้การเก็บภาษีเป็นไปอย่างยืดหยุ่นและเหมาะสมเพราะในสถานการณ์ที่รัฐต้องลดภาษีหรือเพิ่มอัตราภาษี หากจะต้องแก้ไขในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ คงจะไม่ทันการ ดังนั้นกฎหมายจึงมอบให้ฝ่ายบริหาร กล่าวคือ โดยการให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดย

¹ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, เอกสารประกอบการบรรยาย วิชา กฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 1(ม.ป.ท.), หน้า 53-54

^{*} มาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยกใบขนสินค้าให้”

² มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 4(กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 8.

ความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆตามที่บัญญัติไว้ในมาตราต่างๆ ยกตัวอย่างเช่น มาตรา 12 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยตัวอย่างที่เห็นได้ชัดสำหรับการใช้อำนาจตามมาตรา 12 นี้ คือ การออกประกาศกระทรวงการคลังฉบับต่างๆ โดยออกมลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติมในกรณีตามที่กล่าวไปข้างต้น ยกตัวอย่างเช่น การออกประกาศกระทรวงการคลังเรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 18) ลงวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2553 โดยมีสาระสำคัญให้ยกเว้นภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำมาผลิตเป็นรถยนต์ที่ใช้พลังงานไฟฟ้า (Hybrid Electric Vehicle) และการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 20) ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2554 โดยมีเนื้อหาสาระ ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรสำหรับถังบรรจุและชุดอุปกรณ์ควบคุมก๊าซธรรมชาติอัด (CNG) ซึ่งจากสองตัวอย่างข้างต้น เป็นการอาศัยมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาใช้ในการยกเว้นอัตราอากร เพื่อเป็นการส่งเสริมการใช้พลังงานทางเลือกแทนน้ำมัน ซึ่งต้องนำเข้าจากต่างประเทศ เพื่อเป็นการลดการสูญเสียดุลการค้ากับต่างประเทศ เป็นต้น

จากการศึกษาพบว่า นอกจากจะมีการใช้ มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อลดหรือยกเว้นอัตราอากรเป็นการทั่วไปให้แก่ของที่นำมาบริโภคภายในประเทศแล้ว ยังได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ว่าด้วยการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548^{**} ให้แก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อนำมาบริโภคภายในประเทศด้วย โดยมีสาระสำคัญ ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใด

^{*} มาตรา 12 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้”

^{**} ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ข., หน้า 173.

ที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งการกระทำดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายศุลกากรเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน ที่จะยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่นำเข้ามาแสดงและจำหน่ายเพื่อการส่งออก และจะเก็บภาษีศุลกากรกรณีที่มีการนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า เนื่องจากการบังคับใช้กฎหมายศุลกากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 ว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร...” โดยกฎหมายศุลกากรกำหนดให้จัดเก็บอากรเมื่อนำสินค้าเข้า แต่จากข้อเท็จจริงในข้างต้นได้ใช้มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มายกเว้นภาษีศุลกากรเมื่อมีการนำเข้าจึงเป็นการขัดกัน และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 น่าจะมีผลมากกว่า เพราะมาตรา 120 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดว่า “เมื่อใดบทพระราชบัญญัตินี้แตกต่างกับบทกฎหมาย พระราชบัญญัติ หรือประกาศอื่นที่ใช้อยู่ ณ บัดนี้ ท่านว่าในเรื่องอันเกี่ยวแก่ศุลกากรนั้น ให้ยกเอา บทพระราชบัญญัตินี้ขึ้นบังคับ...” จึงส่งผลให้หลักกฎหมายศุลกากร ซึ่งหมายถึง มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} ไม่มีที่ใช้ในกรณีนี้ จึงทำให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้ามีปัญหาทางกฎหมาย ดังนี้

ประการแรก การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 มีลักษณะที่ไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร ทำให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร

* มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

ประกาศที่สอง การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 เป็นการออกอนุบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย และกรมศุลกากรอาศัย อำนาจตามมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ออกระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ในหัวข้อการขายและการส่งมอบของในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า โดยมีเนื้อหาสาระเช่นเดียวกับประกาศกระทรวงการคลังฯ ฉบับดังกล่าว ดังนั้นการออกระเบียบฯ ของกรมศุลกากรโดยอาศัยอำนาจตามประกาศกระทรวงการคลังฯ และมีเนื้อหาทำนองเดียวกับประกาศกระทรวงการคลังฯ จึงส่งผลให้ไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายเช่นกัน

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้นจะเห็นว่าการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแตกต่างจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น มีลักษณะไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร และเป็นการออกอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารที่ไม่เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย จึงสมควรที่จะศึกษาวิเคราะห์ในประเด็นดังกล่าวต่อไปเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ป้องกันมิให้ฝ่ายบริหารมีการใช้กฎหมายในทางที่ผิด (Abuse) อันจะก่อให้เกิดผลเสียต่อภาพลักษณ์ของการจัดเก็บภาษีอากรและบั่นทอนความเป็นนิติรัฐของประเทศ

* ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ค., หน้า 175.

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวคิด ความเป็นมา หลักเกณฑ์ทั่วไป และระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร
2. เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักกฎหมายเกี่ยวกับอำนาจของฝ่ายบริหารในการออกประกาศกระทรวงการคลังฯ และระเบียบกรมศุลกากรฯ เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายในการออกอนุบัญญัติ
3. เพื่อศึกษาถึงปัญหาข้อกฎหมาย ข้อขัดข้องและอุปสรรคต่างๆ เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า และการบังคับใช้กฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร
4. เพื่อศึกษาบทบัญญัติกฎหมาย หลักเกณฑ์ต่างๆ และการดำเนินการเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรต่างประเทศ
5. เพื่อเสนอข้อบกพร่อง มาตรการทางกฎหมายที่สมควร และแนวทางในการแก้ไขปัญหาลงเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย

1.3 สมมติฐาน

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้จะมุ่งศึกษาเฉพาะประเด็นปัญหาด้านศุลกากรเท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงปัญหา ด้านสรรพากร และสรรพสามิต ดังนั้นจึงครอบคลุมเฉพาะพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยศึกษาวิจัยถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมาย แนวคิด หลักเกณฑ์ ระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ เกี่ยวกับ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า รวมทั้งศึกษาความสัมพันธ์ ระหว่างกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร และศึกษากฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ของประเทศไทย และต่างประเทศ ตลอดจนอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อเป็นแนวทางในการ แก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติแห่งกฎหมาย และมาตรการทางกฎหมายเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายใน ส่วนที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การดำเนินการวิจัยจะใช้วิธีค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบเอกสาร(Document Research) โดยการรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกา รวมทั้งตำรา บทความทางวิชาการและวิทยานิพนธ์ของไทยและต่างประเทศ ทั้งที่ตีพิมพ์เผยแพร่ในรูปแบบของ เอกสารและสื่ออิเล็กทรอนิกส์สารสนเทศ (Internet) ที่มีเนื้อหาสาระเกี่ยวข้องกับประเด็นของการ ศึกษาวิจัยนี้ แล้วนำมาศึกษาวิจัยทางกฎหมายโดยพรรณนาวิเคราะห์และวิธีการเปรียบเทียบ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้มีความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิด ความเป็นมา หลักเกณฑ์ทั่วไป และระเบียบปฏิบัติ เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร เพื่อให้ผู้ประกอบการและผู้ที่เกี่ยวข้องมีความ เข้าใจอย่างถูกต้องและสามารถนำไปใช้เพื่อเป็นประโยชน์ในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ศุลกากรอย่างถูกต้อง

2. ทำให้มีความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดและหลักกฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจของฝ่าย บริหารในการออกประกาศกระทรวงการคลังฯและระเบียบกรมศุลกากรฯ เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์ บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร และหลักความชอบ ด้วยกฎหมายในการออกอนุบัญญัติภายใต้รัฐธรรมนูญ เพื่อให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร

3. ทำให้ทราบข้อขัดข้องและอุปสรรคต่างๆ เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า และการบังคับใช้กฎหมายกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร

4. ทำให้ทราบลักษณะของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย แนวคิด การดำเนินการเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าของต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าของประเทศไทย

5. ทำให้สามารถนำข้อมูลจากการศึกษาวิจัย มาใช้เป็นแนวทางประกอบในการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าต่อไป เพื่อให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

เหตุผลและแนวความคิดที่นำมาสู่การจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บน

2.1 เหตุผลและความจำเป็นทางด้านเศรษฐกิจ

สืบเนื่องจากสภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำอันเป็นผลจากสงครามโลกครั้งที่สองจึงทำให้ทุกประเทศเร่งที่จะฟื้นฟูเศรษฐกิจภายในประเทศ และประเทศไทยก็เช่นเดียวกัน ดังนั้นจึงมีการนำนโยบายที่ส่งเสริมการส่งออกมาใช้ภายในประเทศ และหนึ่งในมาตรการที่เป็นการส่งเสริมการส่งออก คือ การจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งผู้นำเข้าจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการงดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน หากส่งของดังกล่าวออกนอกประเทศ ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้ามา หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบ เป็นของอื่น และสำหรับประเภทหนึ่งของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่เป็นการดึงดูดเงินตราต่างประเทศให้ไหลเข้าประเทศ คือ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรซึ่งจัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยวและดึงดูดให้นักท่องเที่ยวซื้อสินค้ามากขึ้น เพื่อสนองต่อนโยบายของรัฐบาลที่ต้องการให้เงินไหลเข้าสู่ประเทศมากขึ้น จึงเป็นเหตุผลให้มีการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรขึ้น

2.1.1 ความหมายและลักษณะของคลังสินค้าทัณฑ์บน

ในหัวข้อนี้จะอธิบายถึงความหมายและลักษณะของคลังสินค้าทัณฑ์บน ความจำเป็นในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน และความเป็นมาของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร โดยมีรายละเอียด ดังนี้

2.1.1.1 ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บน

เมื่อพูดถึงคำว่า “คลังสินค้า” ได้มีการให้ความหมายไว้มากมาย กล่าวคือ

ตามความหมายพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 คลังสินค้า หมายความว่า สถานที่เก็บสินค้า

มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 ได้ให้ความหมายของคำว่า คลังสินค้า

ทัณฑ์บน ดังนี้ "คลังสินค้าทัณฑ์บน หมายความว่า สถานที่นอกโรงอุตสาหกรรมที่อธิบดีอนุญาตให้ใช้เป็นที่เกิดสินค้าได้โดยยังไม่ต้องเสียภาษี"

แต่สำหรับกฎหมายศุลกากรนั้น คำว่า คลังสินค้า มีใช้มาตั้งแต่เริ่มมีกฎหมายศุลกากรในปี 2469 แล้วแต่ก็มีความเข้าใจคลาดเคลื่อนกันมากมาย เกี่ยวกับคำว่า โรงพักสินค้า ที่มั่นคง และคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งมักเข้าใจว่า คำเรียกชื่อแต่ละประเภทมีความหมายแตกต่างกันไปตามแต่ละชื่อนั้น โดยบทบัญญัติใดใช้คำเรียกชื่อใดก็หมายความถึงแต่เฉพาะสถานที่ที่เรียกชื่อนั้น แต่หลังจากได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรในพ.ศ. 2515 ทำให้ปัญหาดังกล่าวยุติ เนื่องจากได้มีการเพิ่มบทวิเคราะห์ศัพท์ว่า "คลังสินค้า" ไว้ในมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยให้บทนิยามว่า "คลังสินค้า หมายความว่า โรงพักสินค้า ที่มั่นคง และคลังสินค้าทัณฑ์บน" ดังนั้นจึงหมายความว่า คลังสินค้า เป็นคำเรียกชื่อทั่วไป หมายความว่าถึงสถานที่ที่ระบุไว้โดยไม่เจาะจงว่าเป็นสถานที่ชนิดใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะ¹

2.1.1.2 ลักษณะของคลังสินค้าทัณฑ์บน

คลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นมาตรการหนึ่งในการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ส่งออก ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 และ 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 โดยมีหลักการเป็นการงดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกไปยังนอกประเทศทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือ ในสภาพที่ได้ผลิตหรือ ผสมหรือประกอบเป็นอย่างอื่น² โดยได้รับสิทธิประโยชน์แตกต่างกันไปตามประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งปัจจุบันกรมศุลกากรได้กำหนดให้มีคลังสินค้าทัณฑ์บน ดังนี้³

¹ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 169.

² คู่มือสิทธิประโยชน์ทางศุลกากรสำหรับผู้ส่งออก (กรุงเทพฯ: กรมศุลกากร, 2542), หน้า 32.

³ กรมศุลกากร สิทธิประโยชน์ทางภาษี(คลังสินค้าทัณฑ์บน) [ออนไลน์]. 6 ธันวาคม 2553.

1) คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษาของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ การบรรจุหรือแบ่งบรรจุ การขนถ่ายสินค้า การกระจายสินค้า และเพื่อกิจการอื่น ๆ ที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นสมควรอันจะเป็นการช่วยสนับสนุนการผลิต การประกอบอุตสาหกรรม และการค้าระหว่างประเทศให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งสิทธิประโยชน์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปมีหลายประการ ดังนี้

ประการแรก เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนสาธารณะรับเก็บของเป็นการทั่วไป ของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปมีอายุการเก็บรักษา 2 ปี นับแต่วันนำเข้า โดยได้รับงดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออก หากส่งออกนอกราชอาณาจักร

ประการที่สอง สามารถแบ่งทยอยนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อบริโภคภายในประเทศ โดยต้องชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนเฉพาะของที่นำออกมานั้น โดยคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ประการที่สาม สามารถโอนกรรมสิทธิ์ในของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้แก่ผู้อื่นทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน เพื่อให้ผู้รับโอนเป็นผู้ชำระภาษีอากรหรือใช้เอกสิทธิ์ทางการทูต หรือใช้สิทธิตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 หรือใช้สิทธิอื่น ๆ ซึ่งผู้รับโอนมีสิทธิเสมือนเป็นเจ้าของ

ประการที่สี่ สามารถขนย้ายหรือโอนของไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ทั้งนี้ของที่ขออนุญาตจะต้องเป็นของที่นำไปผลิตเป็นของสำเร็จรูปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ได้เคยยื่นสูตรการผลิตไว้แล้ว เพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ

ประการที่ห้า สามารถขนย้ายหรือโอนของไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอื่น และสามารถขนย้ายหรือโอนของไปยังเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือเขตปลอดอากร โดยถือเสมือนว่าไปส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในวันที้นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือเขตปลอดอากร

ประการที่หก งดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออก สำหรับของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เพื่อทำการบรรจุหรือแบ่งบรรจุในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อเป็นสินค้าส่งออก โดยสามารถแบ่งทยอยส่งออกได้ภายในเวลา 2 ปี

ประการที่เจ็ด วัตถุดิบและสินค้าที่ได้นำเข้ามาเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป หากส่งออกไปนอกราชอาณาจักรไม่มีภาระภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตราศูนย์

ประการที่แปด ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับวัตถุดิบและสินค้าที่นำเข้าใช้การค้าประกันขณะจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปแทน

ประการสุดท้าย ของที่นำเข้าเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ซึ่งเสียหรือเสื่อมคุณภาพ สามารถขอทำลายตามระเบียบที่กรมศุลกากรกำหนด โดยได้รับยกเว้นอากร

2) คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ (คสท.)

คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์ในการนำของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ หรือของที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุในประเทศ ซึ่งมีเงื่อนไขได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่น หรือของในประเทศซึ่งไม่มีค่าอากร เข้ามาจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ หรือเพื่อกิจการอื่น ๆ อันเป็นการช่วยสนับสนุนการผลิต การประกอบอุตสาหกรรมและการค้าระหว่างประเทศ ตลอดจนจูงใจให้มีการลงทุนในประเทศเพิ่มมากขึ้น ซึ่งสิทธิประโยชน์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ (คสท.) มีหลายประการ ดังนี้

ประการแรก ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศเข้าเก็บในคสท. เพื่อจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ ได้รับงดเว้นการเก็บอากร หากได้จำหน่ายระหว่างการจัดงานแสดงเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

ประการที่สอง ของจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก เขตปลอดอากร คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทต่างๆ และของที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุในประเทศซึ่งมีเงื่อนไขยกเว้นการเก็บอากรตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่น สามารถนำเข้าเก็บในคสท. เพื่อจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการและจำหน่าย เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

ประการที่สาม ของในประเทศที่ไม่มีค่าอากรสามารถนำเข้าเก็บใน คสท. เพื่อจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการและจำหน่าย เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร และสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้เพิ่มคู่ฉบับใบขนสินค้าขาออกฉบับมูลค่าเงิน เพื่อใช้ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร

ประการที่สี่ การจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตาม (1) (2) และ (3) ข้างต้น ที่ประสงค์จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากคสท. โดยนำติดตัวผู้โดยสารออกไป ให้จำหน่ายได้เฉพาะชาวต่างประเทศที่จะเดินทางกลับออกไปนอกราชอาณาจักร หรือคนไทยที่มีหนังสือเดินทางและหลักฐานที่แสดงว่าจะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร และให้กระทำโดยวิธีสั่งซื้อล่วงหน้า (Pre-order) เท่านั้น

ประการที่ห้า การจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตาม (1) และ (2) ข้างต้น ในระหว่างการจัดงานแสดงสินค้าเพื่อบริโภคในประเทศต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน

ประการสุดท้าย ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อจัดงานแสดงสินค้าและนิทรรศการในคสท. นี้ สามารถโอนให้แก่ผู้ประกอบการเขตอุตสาหกรรมส่งออก เขตปลอดอากร คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่นและบุคคลอื่นซึ่งมีสิทธิได้รับการคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 หรือได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่น การนับระยะเวลาของการเก็บรักษาสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทต่างๆ ให้นับตั้งแต่วันนำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร เสมือนผู้รับโอนสินค้านำเข้ามาเอง

3) คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน (คสน.)

คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน (คสน.) จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ให้ใช้เป็นสถานที่เก็บน้ำมันที่นำเข้ามาใช้ภายในประเทศหรือส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ เพื่อส่งเสริมการค้าน้ำมันทั้งภายในและระหว่างประเทศ โดยการผ่อนคลายภาระการชำระภาษีอากรของผู้นำเข้า รวมทั้งการสนับสนุนการสำรองน้ำมัน เพื่อความมั่นคงด้านพลังงานของประเทศ ซึ่งสิทธิประโยชน์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน (คสน.) คือ ผู้ประกอบการสามารถใช้เป็นสถานที่เก็บน้ำมันที่นำเข้ามาใช้ภายในประเทศ หรือส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ โดยสามารถเก็บน้ำมันได้ครั้งละไม่เกิน 6 เดือน นับแต่วันนำเข้า หากส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศจะได้รับการงดเว้นการเก็บภาษีอากรทั้งขาเข้าและขาออก แต่ถ้านำเข้ามาใช้บริโภคภายในประเทศต้องชำระภาษีอากรขณะนำออกจากคสน. โดยต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2521 ตลอดจนระเบียบและประกาศของกระทรวงพาณิชย์เกี่ยวกับน้ำมันเชื้อเพลิงอย่างเคร่งครัด

4) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับตู้ซอมหรือสร้างเรือ

คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับตู้ซอมหรือสร้างเรือ เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อใช้เก็บส่วนประกอบ อุปกรณ์ประกอบ และวัสดุสำหรับซอมหรือสร้างเรือหรือส่วนของเรือ ที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภทที่ 7 ภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งสิทธิประโยชน์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับตู้ซอมหรือสร้างเรือ คือ ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้ได้รับอนุมัติจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับตู้ซอมหรือสร้างเรือ สามารถนำเข้าส่วนประกอบอุปกรณ์ประกอบและวัสดุสำหรับซอมหรือสร้างเรือเข้าเก็บรักษาในคลังสินค้าทัณฑ์บนนี้เพื่อการซอมหรือสร้างเรือ หรือ

ส่วนของเรือขนาด 15 ตันกรอสขึ้นไป ไม่ว่าจะเรือนั้นจะเป็นเรือไทยหรือเรือต่างประเทศโดยได้รับ ยกเว้นภาษีอากร

5) คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทหนึ่ง ซึ่งผู้ได้รับ อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า สามารถนำวัตถุดิบจากต่างประเทศ เข้า มาทำการผลิต หรือผสม หรือประกอบภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้น (โดย อาจนำไปผลิตนอกคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้ แต่ต้องขออนุมัติจากศุลกากร ก่อน) เป็นสินค้าสำเร็จรูปส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ โดยงดเว้นการเก็บอากรขาเข้า และ อากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือประกอบเป็นของอื่น ซึ่ง สิทธิประโยชน์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้มีหลายประการ ดังนี้

ประการแรก ยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก สำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ เป็นสินค้าส่งออกรวมทั้ง การส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้า

ประการที่สอง วัตถุดิบที่นำเข้ามา รวมทั้งผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ภายใต้คลังสินค้าทัณฑ์บน หากส่งออกไม่มีภาระภาษีสรรพสามิต

ประการที่สาม เมื่อได้รับอนุมัติให้จัดตั้งคลังฯ ผู้ประกอบการสามารถใช้การค้าประกันแทน การชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประการที่สี่ วัตถุดิบภายในคลังที่เกิดสภาพด้อยคุณภาพ วัตถุดิบที่มีคุณสมบัติไม่ตรงตาม วัตถุประสงค์การใช้งาน สินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตได้จากคลังฯ ถ้าประสงค์ จะจำหน่ายภายในประเทศ สามารถกระทำได้โดยชำระค่าภาษีอากรตามสภาพของสินค้าหรือวัตถุดิบนั้น

ประการที่ห้า วัตถุดิบที่เสียหายจากการผลิต (ส่วนสูญเสียนอกสูตรการผลิต) สามารถขอ ทำลาย หรือบริจาคให้แก่องค์การกุศล หรือส่วนราชการได้ โดยไม่ต้อง เสียภาษีใด ๆ

ประการที่หก ของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้มีอายุการเก็บรักษา 2 ปี นับแต่วันนำเข้า ไม่ว่าจะเก็บอยู่ในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบเป็นของอื่น

ประการที่เจ็ด สินค้าที่ส่งออกหากชำรุดสามารถนำกลับเข้ามาซ่อมในคลังฯ ได้

ประการที่แปด ยกเว้นภาชีอกรแก้วตฤติบที่ใช้ในการผลิต แต่ไม่ปรากฏเห็นชัดในผลิตภัณฑ์ที่ส่งออก เช่น เคมีภัณฑ์ที่ใช้รักษาสภาพอาหารในผลิตภัณฑ์อาหารกระป๋อง เคมีภัณฑ์ชนิดสเปรย์ที่ใช้ฉีดคอเสื้อให้แข็งในผลิตภัณฑ์เสื้อผ้าสำเร็จรูป ตัวทำละลายที่ใช้ผสมกาวในผลิตภัณฑ์ประเภท เซลโลเฟน และน้ำมันกันสนิมในผลิตภัณฑ์ประเภทวงจรไฟฟ้า เป็นต้น

ประการที่เก้า ยกเว้นภาชีอกรแก้วตฤติบที่ใช้ลื่นเปลือกและจำเป็นในการผลิต เช่น เคมีภัณฑ์ที่ทำให้เส้นด้ายเหนียว เคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการซักฟอกในผลิตภัณฑ์ประเภทสิ่งทอ กระดาษทราย ผงขัด น้ำยาขัดเงาสลักหลาด เป็นต้น

ประการสุดท้าย ยกเว้นอกรขาเข้าแก่เครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของเครื่องจักร รวมทั้งเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดก็ตามประเภท พิกัดใดที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุญาตให้นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า (ประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.1/2542 ข้อ 3.3.10 และประกาศกรมศุลกากรที่ 28/2542)

6) เขตคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับประกอบการค้าเสรีที่ปลอดจากภาวะภาชีอกร

เขตคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับประกอบการค้าเสรีที่ปลอดจากภาวะทางภาชีอกร (เขตคลังฯ) คือ อาณาบริเวณที่กรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เป็นที่รวมของคลังสินค้าทัณฑ์บน 2 ประเภท คือ

1. คลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 เพื่อประโยชน์ในการ เก็บรักษาของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ หรือของที่มีทัณฑ์บนเพื่อการกระจายสินค้า การบรรจุ หรือ แบ่งบรรจุ การขนถ่ายสินค้า การแสดงสินค้าและนิทรรศการ การบำรุงรักษาและงานด้านวิศวกรรม การวิจัยและพัฒนา หรือเพื่อแสดงในงานนิทรรศการหรืองานอื่นที่คล้ายกัน หรือกิจการอื่น ๆ ที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นสมควร

2. คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนที่อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจอนุมัติให้จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ซึ่งผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งสามารถนำ วัตถุดิบจากต่างประเทศเข้ามาทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการ

อื่นใด แล้วส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ ซึ่งสิทธิประโยชน์ในการจัดตั้งเขตคลังสินค้าทัณฑ์บน สำหรับประกอบการค้าเสรีที่ปลอดจากภาวะภาษีอากร มีหลายประการ ดังนี้

ประการแรก ได้รับงดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนในเขตคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับประกอบการค้าเสรีที่ปลอดจากภาวะภาษีอากรเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้ผลิตหรือผสมหรือประกอบเป็นของอื่น

ประการที่สอง กรมศุลกากรจะจัดเจ้าหน้าที่ไปปฏิบัติพิธีการ รับชำระค่าภาษีอากร ตรวจปล่อยสินค้า และดำเนินการอื่น ๆ เกี่ยวกับการศุลกากรเพื่ออำนวยความสะดวกต่อผู้ประกอบการในเขตคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับประกอบการค้าเสรีที่ปลอดจากภาวะภาษีอากร

ประการสุดท้าย ของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าซึ่งประกอบกิจการอยู่ในเขตคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับประกอบการค้าเสรีที่ปลอดจากภาวะภาษีอากรนอกจากที่กรมศุลกากรได้กำหนดระยะเวลาการเก็บรักษาไว้เป็นอย่างอื่น ให้มีอายุเก็บรักษา 2 ปีนับแต่วันที่นำเข้า ไม่ว่าจะเก็บอยู่ในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น เมื่อพ้นกำหนด กรมศุลกากรจะเรียกเก็บภาษีอากรสำหรับของดังกล่าว เว้นแต่มีเหตุอันควร อธิบดีกรมศุลกากรอาจขยายระยะเวลาออกไปได้

7) คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร มี 2 ประเภท คือ คลังสินค้าทัณฑ์บนกลาง และคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขาย

คลังสินค้าทัณฑ์บนกลาง หมายความว่ารวมถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนที่ให้บริการสาธารณะสำหรับเก็บของ เพื่อนำไปแสดงและขายในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขาย

คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขาย หมายความว่ารวมถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรที่จัดตั้งขึ้น ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ หรือในเมือง สำหรับแสดงและขายของเพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร หรือขายแก่ผู้ซื้อที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่เกินปริมาณที่กฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นอากร ซึ่งมี 3 ประเภท ดังนี้

(ก) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับผู้โดยสารขาเข้า หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้ง ณ ท่าอากาศยานนานาชาติภายในห้องผู้โดยสารขาเข้า หรือสถานที่อื่นที่

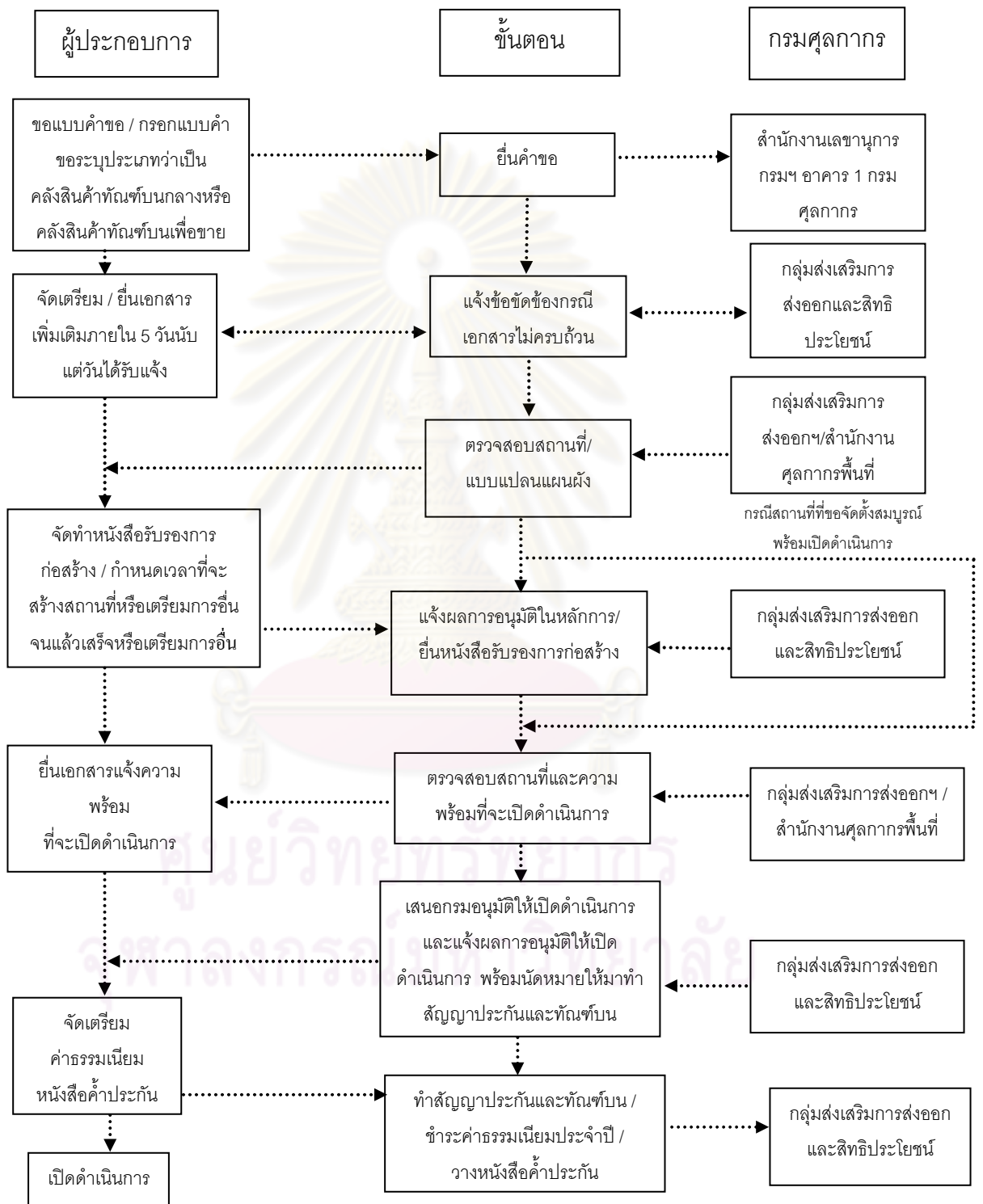
อธิบดีกรมศุลกากรเห็นสมควร เพื่อขายเฉพาะสุรา ซิการ์แรตส์ ซิการ์ และยาเส้น แก่ผู้ซื้อที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรและไม่เกินปริมาณที่กฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นอากร

(ข) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับผู้โดยสารขาออก หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้ง ณ ท่าอากาศยานนานาชาติภายในห้องผู้โดยสารขาออก หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นสมควร เพื่อขายของนำเข้าจากต่างประเทศ และของภายในประเทศที่อธิบดีกรมศุลกากรให้ความเห็นชอบแก่ผู้ซื้อที่เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร

(ค) คลังสินค้าทัณฑ์บนในเมือง หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งในเมือง หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นสมควร เพื่อขายของนำเข้าจากต่างประเทศ และของภายในประเทศที่อธิบดีกรมศุลกากรให้ความเห็นชอบ แก่ผู้ซื้อที่มีหนังสือเดินทางและหลักฐานที่แสดงว่าจะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร โดยวิธีสั่งซื้อล่วงหน้า (Pre order) ซึ่งผู้ซื้อจะได้รับมอบของที่สั่งซื้อ ณ จุดส่งมอบสินค้าที่กำหนดไว้ ณ ท่าอากาศยานนานาชาติภายในห้องผู้โดยสารขาออก หรือจัดส่งไปนอกราชอาณาจักรโดยทางไปรษณีย์ หรือวิธีอื่นที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด โดยมีสิทธิประโยชน์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร คือ ผู้ประกอบการสามารถใช้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรเป็นสถานที่สำหรับเก็บของ แ่แสดงและขายของ เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร สำหรับสินค้าที่นำเข้าและส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันนำเข้า จะได้รับการยกเว้นอากรทั้งขาเข้าและขาออก และมีขั้นตอนการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามแผนภูมิที่ 1 ที่แสดงต่อไปนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**แผนภูมิที่ 1 ขั้นตอนการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร
ตามมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469⁴**



⁴ คู่มือสิทธิประโยชน์ทางศุลกากรสำหรับผู้ส่งออก (กรุงเทพฯ: กรมศุลกากร, 2542), หน้า 89.

คลังสินค้าทัณฑ์บนตามระเบียบกรมศุลกากรแต่ละประเภทดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นสามารถสรุปเป็นตารางสิทธิประโยชน์ได้ ดังนี้

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบความแตกต่างทางด้านสิทธิประโยชน์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน⁵

รายการ	คลังสินค้า ทัณฑ์บน ประเภทโรง ผลิตสินค้า	คลังสินค้าทัณฑ์บน ทั่วไป	คลังสินค้า ทัณฑ์บนทั่วไป สำหรับจัดแสดง สินค้าหรือ นิทรรศการ (คสท.)	คลังสินค้า ทัณฑ์บน ประเภท ร้านค้า ปลอดอากร
สิทธิ ประโยชน์	ยกเว้นอากร แก่เครื่องจักร และวัตถุดิบที่ นำเข้ามาผลิต ผสมประกอบ ในคลังสินค้า ทัณฑ์บน ประเภทโรง ผลิตสินค้า แล้วส่งออก นอก ราชอาณาจักร หรือส่งวัตถุดิบ กลับออกไปใน สภาพเดิมที่ นำเข้า	ยกเว้นอากรแก่ของที่ นำเข้ามาจาก ต่างประเทศเพื่อเก็บ รักษา การบรรจุ หรือ แบ่งบรรจุ การกระจาย สินค้า หรือเพื่อกิจการ อื่นๆ ที่อธิบดีกรม ศุลกากรเห็นสมควร อัน จะเป็นการสนับสนุน การผลิต การประกอบ อุตสาหกรรม และ การค้าระหว่างประเทศ ให้มีประสิทธิภาพมาก ยิ่งขึ้น	ยกเว้นอากรแก่ของที่ นำเข้ามาจาก ต่างประเทศ หรือของ ที่นำเข้ามาโดยได้รับ สิทธิในการขอคืนอากร ตามมาตรา 19 ทวิ ของที่ได้รับการยกเว้น อากรตามกฎหมาย ศุลกากร หรือ กฎหมายอื่นหรือของ ในประเทศซึ่งไม่มีค่า อากรที่นำเข้ามาเก็บ เพื่อจัดแสดงสินค้า หรือนิทรรศการและ / หรือจำหน่ายใน คสท.	ยกเว้นอากร สำหรับของที่ นำเข้ามา แสดงและ จำหน่ายเพื่อ การส่งออกใน คลังสินค้า ทัณฑ์บน ประเภท ร้านค้าปลอด อากร

⁵ กรมศุลกากร สิทธิประโยชน์ทางภาษี(คลังสินค้าทัณฑ์บน) [ออนไลน์]. 6 ธันวาคม 2553.

รายการ	คลังสินค้า ที่ประทับ ประเภทโรง ผลิตสินค้า	คลังสินค้าที่ประทับ ทั่วไป	คลังสินค้า ที่ประทับทั่วไป สำหรับจัดแสดง สินค้าหรือ นิทรรศการ (คสท.)	คลังสินค้า ที่ประทับ ประเภท ร้านค้า ปลอดอากร
อำนาจการ อนุมัติ จัดตั้งของ อธิบดีกรม ศุลกากร	มาตรา 8 ทวิ (2) แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	มาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	มาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469	มาตรา 8 ทวิ (1) แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469
ระยะเวลา ในการเก็บ ของใน คลังสินค้า ที่ประทับ	2 ปี นับแต่วัน ของเข้ามาใน ราชอาณาจักร	1 ปี นับแต่วันนำของเข้า มาในราชอาณาจักร	1.กรณีของนำเข้า เท่าที่กำหนดเวลาที่ จัดแสดงเท่านั้น โดย ต้องนำของดังกล่าว ออกจากคลังฯ ภายใน 60 วัน นับ แต่สิ้นสุดการแสดง 2.กรณีเป็นผลิตภัณฑ์ ที่มีเงื่อนไขในการ ได้รับการยกเว้น อากร - 1 ปี นับแต่ วันนำเข้าคลังฯ	1 ปี นับแต่วัน นำของเข้ามา ในราช อาณาจักร

2.1.2 ความจำเป็นในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน

ผู้ประกอบการที่เลือกใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร จะได้รับสิทธิประโยชน์ คือได้รับการงดเว้นการเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าและภาษีศุลกากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกประเทศ ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้ามา หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบ เป็นของอื่น ตามความในมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469* แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และจะเก็บภาษีศุลกากรกรณีที่มีการนำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ตามมาตรา 10 ทวิวรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469** แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของ คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และตามนัยแห่งมาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยตามระเบียบปฏิบัติที่ออกโดยอาศัยกฎหมายศุลกากรนั้น คลังสินค้าทัณฑ์บนมีหลายประเภท ไม่ว่าจะเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร แต่ละประเภทจะมีเงื่อนไขการได้รับสิทธิประโยชน์แตกต่างกันไป แต่อยู่บนหลักการของกฎหมายศุลกากรที่ว่า จะได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรเมื่อนำสินค้าเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วส่งออกนอกประเทศ โดยความจำเป็นที่แท้จริงในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น มาจากเหตุผลหลายประการตามแต่ละประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บน อาทิเช่น การที่ผู้นำเข้ามิได้ต้องการบริโภคสินค้าในทันที แต่ต้องการเก็บสินค้าไว้ชั่วคราวก่อนการนำสินค้านำออกมาขายหรือผลิต ตามแต่ละประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อที่จะได้ไม่ต้องเสียภาษีไว้แต่แรก หรือในกรณีที่ต้องการนำสินค้าเข้ามาเพื่อผลิตและส่งออกก็ไม่ควรต้องมีภาระภาษี เพื่อเป็นการส่งเสริมการส่งออกโดยลดต้นทุนด้วยการไม่เก็บภาษี หากมีการส่งออก เพื่อเป็นการสนับสนุนนโยบายของประเทศ โดยทำยสุดแสดงให้เห็นว่าความจำเป็นที่แท้จริงในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนก็เพื่อเป็นการผ่อนคลายนโยบายภาษีนั่นเอง

* มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น”

** มาตรา 10 ทวิวรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ”

2.1.3 ความเป็นมาของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

ในหัวข้อนี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะแต่ความเป็นมาของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายศุลกากรเพียงเท่านั้น โดยมีความเป็นมา ดังนี้

- 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2516 มีมติคณะรัฐมนตรีให้ บริษัท การบินไทย จำกัด เป็นผู้ดำเนินการร้านค้าปลอดอากร ณ ท่าอากาศยานกรุงเทพ โดยทำทัณฑ์บนไว้กับกรมศุลกากร เมื่อวันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ.2516*
- 23 ธันวาคม พ.ศ. 2529 กรมศุลกากรออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 74/2529 เรื่อง การจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายสุรา ซิกาแรตส์ ซิกาการ์ หรือยาเส้น ในห้องผู้โดยสารขาเข้า ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ
- 24 ธันวาคม พ.ศ. 2529 กรมศุลกากรออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 75/2529 เรื่องการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร
- 20 ธันวาคม พ.ศ. 2531 กรมศุลกากรอนุมัติให้ การท่าอากาศยานแห่งประเทศไทย จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนภายในห้องตรวจผู้โดยสารขาเข้าและคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรภายในห้องตรวจผู้โดยสารขาออก ณ ท่าอากาศยานกรุงเทพ
- 14 มิถุนายน พ.ศ. 2532 กรมศุลกากรออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 12/2532 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร ตามมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 25 เมษายน พ.ศ. 2532 เห็นชอบให้การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย ดำเนินการโครงการร้านค้าปลอดอากรในเมืองโดยกำหนดคุณสมบัติของผู้ขอจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร จะต้องเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรหรือรัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมท่องเที่ยวหรือการทำอากาศยานนานาชาติ หรือ

* ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 171.

เป็นบริษัทซึ่งรัฐวิสาหกิจนั้นร่วมลงทุนด้วย แต่เอกชนผู้ร่วมลงทุนจะต้องมีเพียงรายเดียว และการดำเนินการต้องอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของรัฐวิสาหกิจนั้นโดยใกล้ชิด ทั้งต้องปฏิบัติตามระเบียบของกรมศุลกากรที่กำหนดไว้ในปัจจุบัน รวมทั้งที่จะกำหนดขึ้นในภายหน้า

16 สิงหาคม พ.ศ. 2532

กรมศุลกากรอนุมัติให้ บริษัท แอร์พอร์ตดิวิตีพี จำกัด จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร และคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ณ ท่าอากาศยานกรุงเทพ ท่าอากาศยานเชียงใหม่ ท่าอากาศยานหาดใหญ่ และท่าอากาศยานภูเก็ต ซึ่งเป็นสถานที่เดียวกันกับกรมศุลกากรอนุมัติให้การทำอากาศยานแห่งประเทศไทย (ทอท.) และรับโอนสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บนของการทำอากาศยานแห่งประเทศไทย

22 สิงหาคม พ.ศ. 2539

กรมศุลกากรออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 41/2539 แก้ไขเพิ่มเติมประกาศกรมศุลกากร ที่ 12/2532 (คำสั่งทั่วไปกรมฯ ที่ 19/2539) โดยกำหนดคุณสมบัติของผู้ขอจัดตั้งผู้ขอจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร จะต้องเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร หรือรัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมท่องเที่ยว หรือการทำอากาศยานนานาชาติหรือเป็นบริษัทซึ่งรัฐวิสาหกิจนั้นร่วมลงทุนด้วย และการดำเนินการต้องอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของรัฐวิสาหกิจนั้นโดยใกล้ชิด ทั้งต้องปฏิบัติตามระเบียบของกรมศุลกากรที่กำหนดไว้ในปัจจุบัน รวมทั้งที่จะกำหนดขึ้นในภายหน้า

4 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539

การทำอากาศยานแห่งประเทศไทย (ทอท.) ซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจได้ร่วมลงทุนกับบริษัท เจ เอ็ม ที กรุ๊ป จำกัด ได้จดทะเบียนขึ้นใหม่เป็นบริษัท เจ เอ็ม ที ดิวิตีพี จำกัด เพื่อดำเนินกิจการร้านค้าปลอดอากร ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ

- 13 ธันวาคม พ.ศ. 2539 กรมศุลกากรอนุมัติให้บริษัท เจ เอ็ม ที ดิวตี้ฟรี จำกัด จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร ณ ท่าอากาศยานกรุงเทพตามหนังสือที่ กค 0606(ส)/0756 ลงวันที่ 12 ธันวาคม พ.ศ. 2539
- 9 กันยายน พ.ศ. 2540 บริษัท เจ เอ็ม ที ดิวตี้ฟรี จำกัด จดทะเบียนแก้ไขชื่อที่กระทรวงพาณิชย์ เป็นบริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด
- 4 ตุลาคม พ.ศ. 2540 ยื่นหนังสือต่อกรมศุลกากรขอเปลี่ยนชื่อเป็น บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด
- 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2540 กรมศุลกากรอนุมัติให้เปลี่ยนชื่อ หนังสือที่ กค 0607/22637 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2540
- 19 ตุลาคม พ.ศ. 2541 กรมศุลกากรออกประกาศกรมฯ ที่ 110/2541 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร
- 18 มิถุนายน พ.ศ. 2544 กรมศุลกากรออกประกาศกรมฯ ที่ 28/2544 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร และยกเลิก ประกาศกรมฯ ที่ 110/2541
- 9 สิงหาคม พ.ศ. 2548 กรมศุลกากรออกประกาศกรมฯ ที่ 47/2548 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร และยกเลิก ประกาศกรมฯ ที่ 28/2541
- 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 กรมศุลกากรออกประกาศกรมฯ ที่ 20/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ซึ่งมีเนื้อหาสาระเช่นเดียวกับระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 และยกเลิก ประกาศกรมฯ ที่ 47/2548 และในปัจจุบันมีคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรในประเทศไทยตามตารางที่ 2 ดังนี้

ตารางที่ 2 รายชื่อคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรในปัจจุบัน

ลำดับที่	ชื่อบริษัท	สถานที่ตั้ง
1	บริษัท เอส.บี.ที. เอสเตท ดีเวลอปเม้นท์ จำกัด	222 ถ.พระรามหก แขวงพญาไท เขตราชเทวี กรุงเทพฯ
2	บริษัท เจ้าพระยาจิวเวลรี่ (2517) จำกัด	39 ถ.ศรีอยุธยา แขวงพญาไท เขตราชเทวี กรุงเทพฯ
3	บริษัท บี.เอ.ดี.เอฟ. จำกัด	322 หมู่ 2 ถ.ศรีสุนทร ต.เชิงทะเล อ.กลาง จ.ภูเก็ต
4	บริษัท วังถกลางจิวเวลรี่แอนด์กิฟท์ จำกัด	13/1 ถ.วิชิตสงคราม อ.เมือง จ.ภูเก็ต
5	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 1 ท่าอากาศยานนานาชาติ เชียงใหม่
6	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 1 ท่าอากาศยานนานาชาติ หาดใหญ่
7	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 1 ท่าอากาศยานนานาชาติ ภูเก็ต
8	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด	สนามบินอู่ตะเภา อ.ฉาง จ.ระยอง
9	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด	สนามบินนานาชาติสมุย อ.เกาะสมุย จ.สุราษฎร์ธานี
10	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด	สนามบินนานาชาติอู่ตะเภา ต.พลา อ.บ้านฉาง จ.ระยอง
11	บริษัท คิงเพาเวอร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด	8/1 ถ.รางน้ำ แขวงถนนพญาไท เขตราชเทวี กรุงเทพฯ

ลำดับที่	ชื่อบริษัท	สถานที่ตั้ง
12	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 2 ท่าอากาศยานสุวรรณ ภูมิ อ.บางพลี จ.สมุทรปราการ
13	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด	99 หมู่ 14 ถ.วิภาวดีรังสิต แขวงจอม พล เขตจตุจักร กรุงเทพฯ
14	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด	99 ม.4 ต.บ่อผุด อ.เกาะสมุย จ.สุราษฎร์ธานี
15	บริษัท คิงเพาเวอร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด	ภายในอาคารศูนย์ลูกเรือ บริษัทการ บินไทย จำกัด (มหาชน)
16	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 2 ท่าอากาศยานนานาชาติ เชียงใหม่
17	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 2 ท่าอากาศยานนานาชาติ หาดใหญ่
18	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 2 ท่าอากาศยานนานาชาติ ภูเก็ต
19	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 4 ท่าอากาศยาน สุวรรณภูมิ
20	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 3 (TRANSIT) ท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ
21	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศ บริเวณชั้น 3 บริเวณห้องรับรอง (TG LOUNGE) ท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ

ลำดับที่	ชื่อบริษัท	สถานที่ตั้ง
22	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	ชั้น 2 อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศขาเข้า ท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ
23	บริษัท คิงเพาเวอร์ ดิวตี้ฟรี จำกัด	ชั้น 3 อาคารผู้โดยสารระหว่างประเทศขาออก ท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ

2.2 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานกฎหมายของการจัดการคลังสินค้าที่ถนนภายใต้หลักกฎหมาย

สืบเนื่องจากคลังสินค้าที่ถนนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ได้อาศัยประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ว่าด้วยการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ในการดำเนินการ ที่ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศ ซึ่งจากคลังสินค้าที่ถนนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ซึ่งการออกกฎหมายอนุญาตให้ดำเนินการคลังสินค้าที่ถนนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าเป็นการดำเนินการของรัฐประเภทหนึ่ง ตามหลักกฎหมายมหาชนแล้วต้องเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภายใต้นิติรัฐเช่นเดียวกับการกระทำอื่นๆของรัฐ ดังนั้นในหัวข้อนี้จะขออธิบายถึงรายละเอียดของหลักนิติรัฐ และหลักความชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของหลักนิติรัฐ ดังนี้

2.2.1 การจัดการคลังสินค้าที่ถนนภายใต้หลักนิติรัฐ

สืบเนื่องจากการดำเนินการของคลังสินค้าที่ถนนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าต้องเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภายใต้นิติรัฐ ในหัวข้อนี้จะขออธิบายรายละเอียดของหลักนิติรัฐและองค์ประกอบที่สำคัญของหลักนิติรัฐ ดังนี้

2.2.1.1 ความหมายของหลักนิติรัฐ

คำว่า “นิติรัฐ” มีผู้ให้นิยามไว้หลายท่าน ดังนี้

อาจารย์สมยศ เชื้อไทย ได้นิยามว่า “นิติรัฐ หมายถึง รัฐที่ยอมรับรับรองและให้ความสำคัญคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพขั้นพื้นฐานของราษฎรไว้ในรัฐธรรมนูญ ทั้งนี้ เพื่อที่ราษฎรจะได้ใช้สิทธิเสรีภาพเช่นว่านั้น พัฒนาศักยภาพของตนได้ตามที่แต่ละคนเห็นแก่สมควร ดังนั้น รัฐประเภทนี้จึงเป็นรัฐที่มีอำนาจจำกัดโดยยอมอยู่ภายใต้กฎหมายของตนอย่างเคร่งครัด”⁶

อาจารย์หยุด แสงอุทัย ได้นิยามว่า “ความคิดเรื่องนิติรัฐเป็นความคิดของประชาชนที่ฝึกฝนในสิทธิ ปัจเจกนิยม และรัฐธรรมนูญของรัฐที่เป็นนิติรัฐนี้ จะต้องมียุติธรรมในประการที่สำคัญถึงเสรีภาพของราษฎร เช่น เสรีภาพในร่างกาย ในทรัพย์สิน ในการทำสัญญา และในการประกอบอาชีพ ในฐานะนี้รัฐจึงมีสภาพเป็นคนรับใช้ของสังคมโดยถูกควบคุมอย่างเคร่งครัด จะเห็นได้ว่า การที่รัฐจะเคารพต่อเสรีภาพต่าง ๆ ของราษฎรไม่มีวิธีอยู่วิธีเดียว คือ ยอมตนอยู่ใต้กฎหมายอย่างเคร่งครัดเท่านั้น และตราบใดที่กฎหมายยังให้อยู่ กฎหมายนั้นก็จะผูกมัดรัฐอยู่เสมอ และโดยการที่มีบทบัญญัติให้ราษฎรเป็นองค์กร ของรัฐในการบัญญัติกฎหมายโดยตรง สำหรับรัฐที่ใช้หลักประชาธิปไตยโดยตรงหรือโดยให้เลือกตั้งผู้แทนราษฎรออกกฎหมายแทนตน (สำหรับรัฐที่ใช้ประชาธิปไตยโดยทางผู้แทน) การที่รัฐจะจำกัดสิทธิและเสรีภาพของราษฎรได้ก็ด้วยความยินยอมของราษฎรให้จำกัดสิทธิและเสรีภาพเอง ฉะนั้น กรณีที่รัฐเป็นนิติรัฐจึงเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของราษฎร”⁷

อาจารย์บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ ได้นิยามว่า “นิติรัฐ คือ รัฐที่กำหนดเป็นเป้าหมายที่จะคุ้มครองเสรีภาพและประกันความเป็นธรรมภายในรัฐและในขอบเขตที่รัฐสามารถแผ่อิทธิพลเข้าไปถึงได้ ในรัฐดังกล่าวนี้ การใช้อำนาจรัฐจะกระทำโดยกฎหมายหรืออาศัยอำนาจกฎหมายเท่านั้น”⁸

⁶ สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายหลักรัฐธรรมนูญทั่วไป, (กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2535), หน้า 127.

⁷ หยุด แสงอุทัย, หลักรัฐธรรมนูญทั่วไป, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538), หน้า 123-124.

⁸ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, (กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2535), หน้า 157.

อย่างไรก็ตาม การให้นิยามดังกล่าวก็ยังไม่อาจเข้าใจในนิติรัฐได้อย่างชัดเจน การนิยาม “นิติรัฐ” ที่จะให้เข้าใจได้ชัดเจนนั้นอาจจำต้องอธิบายเทียบกับ “รัฐตำรวจ” ดังที่นักนิติศาสตร์ชาวฝรั่งเศสชื่อ การ เดอมาล์แบร์ (R. Carre de Malberg) ให้นิยาม “นิติรัฐ” ไว้ดังนี้⁹

“ฝ่ายปกครองสามารถใช้อำนาจและดุลพินิจอย่างเต็มที่ที่จะดำเนินมาตรการอะไรก็ได้ ที่ฝ่ายปกครองริเริ่มและเห็นว่าจำเป็น ในส่วนที่เกี่ยวกับประชาชน เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ รัฐตำรวจนี้อยู่บนแนวคิดที่ว่า วัตถุประสงค์สุดท้ายเป็นสิ่งสำคัญที่สุด ส่วนวิธีการที่จะไปถึง วัตถุประสงค์นั้น จะทำอย่างไรก็ได้ (*la fin justifie des moyens*) ตรงกันข้ามกับ “นิติรัฐ” (*Etat de droit* หรือ *Rechtsstat*) ซึ่งเป็นรัฐที่ยอมตนอยู่ใต้ระบบกฎหมายในความสัมพันธ์กับปัจเจกชน และเพื่อคุ้มครองสถานะของปัจเจกชน โดยรัฐยอมตนอยู่ใต้กฎเกณฑ์ที่กำหนดการกระทำของรัฐต่อปัจเจกชนในสองนัย คือ กฎเกณฑ์ประเภทแรกกำหนดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน และกฎเกณฑ์ประเภทที่สองกำหนดวิธีการและมาตรการซึ่งรัฐหรือหน่วยงานสามารถใช้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด รวมเป็นกฎเกณฑ์สองชนิดที่มีผลร่วมกันนั่นก็คือการจำกัดอำนาจของรัฐ โดยการให้อำนาจนั้นอยู่ภายใต้ระบบกฎหมายที่รัฐกำหนด ลักษณะเด่นที่สุดประการหนึ่งของนิติรัฐ คือ ฝ่ายปกครองไม่สามารถใช้วิธีการอื่นนอกไปจากที่ระบบกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่รัฐสถาปนาขึ้นกระทำการใดๆ ต่อปัจเจกชนได้ หลักนี้ส่งผลโดยปริยายให้เกิดขึ้นสองประการ คือ ประการแรก เมื่อฝ่ายปกครองเข้าไปมีนิติสัมพันธ์กับปัจเจกชน ฝ่ายปกครองหาอาจกระทำการฝ่าฝืน หรือหลีกเลี่ยงกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ได้ไม่ ประการที่สอง คือ ในนิติรัฐที่พัฒนาจนสมบูรณ์แบบแล้วนั้น ฝ่ายปกครองไม่อาจกระทำการใดเป็นการบังคับปัจเจกชน โดยเขาไม่สมัครใจได้เว้นแต่จะมีกฎหมายที่รัฐสถาปนาขึ้น (*loi*) ให้อำนาจไว้เท่านั้น กล่าวอีกในหนึ่งก็คือ ฝ่ายปกครองไม่สามารถใช้มาตรการใด ๆ ต่อผู้อยู่ใต้ปกครองได้ เว้นแต่กฎหมายที่รัฐสถาปนาขึ้นจะให้อำนาจไว้โดยตรงหรือโดยปริยาย

ดังนั้น นิติรัฐจึงเป็นรัฐที่ให้หลักประกันแก่ปัจเจกชนผู้อยู่ใต้ปกครองว่า เมื่อใดก็ตามที่ฝ่ายปกครองละเมิดหลักนี้ ปัจเจกชนสามารถไปผู้ผู้มีอำนาจวินิจฉัยคดีเพื่อให้เพิกถอนการกระทำ หรือเปลี่ยนแปลงหรือให้เลิกใช้การกระทำนั้นๆ ของฝ่ายปกครองที่ละเมิดกฎหมายได้

⁹ แปลจาก R. Carre de Malberg, *Contribution a la theorie generale de l'Etat*, Tome I, (Paris : CNRS, 1920), p.488, อ้างถึงใน บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, *กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี*, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 279-280.

เพราะฉะนั้น ระบบนิติรัฐจึงเป็นระบบที่สร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ของพลเมือง และมีวัตถุประสงค์หลักในการป้องกันและแก้ไขในการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ และเพื่อที่จะให้นิติรัฐเป็นความจริงขึ้นมาได้ ก็มีความจำเป็นที่ประชาชนต้องสามารถดำเนินคดีกับการกระทำของรัฐทุกประเภทที่มีขอบ และที่ทำให้ปัจเจกชนเสียหาย”

ศาสตราจารย์ ดร. ประยูร กาญจนกุล ได้อธิบายความหมายของหลักนิติรัฐว่า “การปกครองในประเทศที่เจริญแล้ว กิจกรรมของฝ่ายปกครองย่อมอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายและการควบคุมของศาล ทั้งนี้หมายความว่า ฝ่ายปกครองมีความผูกพันที่จะต้องดำเนินการปกครองในขอบเขตแห่งกฎหมาย ฝ่ายปกครองไม่มีอำนาจที่จะดำเนินการใดๆได้ตามอำเภอใจ โดยไม่อาศัยอำนาจของกฎหมาย อำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองจึงมีกฎหมายกำหนดขอบเขตไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ฝ่ายปกครองจะทำการใดๆ อันมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนผู้อยู่ภายใต้การปกครองไม่ได้ ถ้าฝ่ายปกครองฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ประชาชนผู้ได้รับความเสียหายย่อมมีสิทธิที่จะฟ้องร้องฝ่ายปกครองต่อศาล เพื่อให้เพิกถอนการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือชดใช้ค่าเสียหายได้ อันเป็นการบังคับให้ฝ่ายปกครองกระทำการให้ถูกต้องตามกฎหมาย ระบบการปกครองนี้ เรียกว่า “ระบบนิติรัฐ”

อาจารย์ ดร. อิศสระ นิตินันท์ประภาส ได้ให้ความหมายของคำว่า “นิติรัฐ” ว่า “ระบบนิติรัฐ” คือ ระบบซึ่งฝ่ายปกครองอยู่ใต้กฎหมายเช่นเดียวกับพลเมือง ซึ่งเป็นเอกชนและอยู่ภายใต้การควบคุมในทางกฎหมายของศาล ดังนั้นในกรณีที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการใดๆซึ่งเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย พลเมืองซึ่งได้รับความเสียหายก็จะได้รับการเยียวยาในทางกฎหมาย โดยองค์กรตุลาการจะมีอำนาจควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครอง”

2.2.1.2 องค์ประกอบของหลักนิติรัฐ

เนื่องจากหลักความชอบด้วยกฎหมายเป็นหลักหนึ่งที่เป็นสาระสำคัญของหลักนิติรัฐ ในหัวข้อนี้จะขออธิบายองค์ประกอบของหลักนิติรัฐ โดยกล่าวถึงแนวความคิดและสาระสำคัญของหลักนิติรัฐ ดังนี้

(1) แนวความคิดของหลักนิติรัฐ

ศาสตราจารย์ ดร.วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ให้คำอธิบายแนวความคิดและสาระสำคัญของหลักนิติรัฐไว้ พอสรุปได้ดังนี้¹⁰

รัฐเสรีประชาธิปไตยยอมรับและให้ความสำคัญคุ้มครองสิทธิเสรีภาพขั้นมูลฐานของราษฎรไว้ในรัฐธรรมนูญโดยอาจจำแนกสิทธิเสรีภาพดังกล่าวได้เป็น 3 ประเภท คือ

ก. สิทธิเสรีภาพส่วนบุคคลโดยแท้ อันได้แก่ สิทธิเสรีภาพในชีวิตร่างกาย สิทธิเสรีภาพในเคหสถาน สิทธิเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารถึงกันและกัน สิทธิเสรีภาพในการเดินทางและการเลือกถิ่นที่อยู่ และสิทธิเสรีภาพในครอบครัว

ข. สิทธิเสรีภาพในทางเศรษฐกิจ อันได้แก่ สิทธิเสรีภาพในทางประกอบอาชีพ สิทธิเสรีภาพในการมีและใช้ทรัพย์สิน และสิทธิเสรีภาพในการทำสัญญา

ค. สิทธิเสรีภาพในการมีส่วนร่วมในกระบวนการทางการเมือง อันได้แก่ สิทธิเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็นทางการเมือง สิทธิเสรีภาพในการรวมตัวกันเป็นสมาคมหรือพรรคการเมือง และสิทธิเสรีภาพในการลงคะแนนเสียงเลือกตั้งและสมัครรับเลือกตั้ง

อย่างไรก็ดี รัฐจะต้องธำรงรักษาไว้ซึ่งประโยชน์ส่วนรวมหรือประโยชน์สาธารณะ ซึ่งในบางกรณีรัฐจำเป็นต้องบังคับให้ราษฎรกระทำการหรือละเว้นไม่กระทำการบางอย่าง โดยองค์หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถล่วงล้ำเข้าไปในแดนแห่งสิทธิเสรีภาพของราษฎรได้ แต่รัฐให้คำมั่นต่อราษฎรว่าองค์หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะกล้ากรายสิทธิเสรีภาพของราษฎรได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนและเป็นการทั่วไปว่าให้องค์หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกล้ากรายสิทธิเสรีภาพของราษฎรได้ ในกรณีใดและภายในขอบเขตอย่างไร

(2) สาระสำคัญของหลักนิติรัฐ

สาระสำคัญของหลักนิติรัฐมีอยู่ 3 ประการ ดังนี้

1) การกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายบริหารต้องชอบด้วยกฎหมายที่ตราขึ้นโดยองค์กรของรัฐฝ่ายนิติบัญญัติ หมายถึง ฝ่ายบริหารจะกระทำการทางปกครองใดๆ ไปกระทบสิทธิเสรีภาพของ

¹⁰ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, นิติรัฐ : หลักการพื้นฐานของรัฐธรรมนูญเสรีประชาธิปไตย ในหนังสือ ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2540), หน้า 1-7, อ้างถึงในชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 16(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), หน้า 65.

ประชาชนไม่ได้ เว้นแต่บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นให้อำนาจไว้ และต้องใช้อำนาจภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย

2) กฎหมายที่องค์กรของรัฐฝ่ายนิติบัญญัติตราขึ้นต้องชอบด้วยรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารล่วงล้ำสิทธิเสรีภาพของประชาชน จะต้องชี้ข้อความระบุไว้อย่างชัดเจนว่าให้องค์กรของรัฐฝ่ายบริหารองค์กรใด กรณีใด และภายในขอบเขตอย่างไร ที่มีอำนาจล่วงล้ำสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ และจะต้องไม่ให้อำนาจแก่องค์กรของรัฐฝ่ายบริหารล่วงล้ำสิทธิเสรีภาพของประชาชนเกินขอบเขตความจำเป็นที่เป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ

3) องค์กรของรัฐฝ่ายตุลาการต้องเป็นผู้ทำหน้าที่ควบคุมการกระทำของรัฐฝ่ายบริหารไม่ให้ขัดต่อกฎหมาย เนื่องจากองค์กรของรัฐฝ่ายตุลาการมีความเป็นอิสระจากองค์กรของรัฐฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ โดยองค์กรของรัฐฝ่ายตุลาการต้องทำหน้าที่ควบคุมความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย หรืออาจจะแยกเป็นองค์กรของรัฐฝ่ายตุลาการอีกองค์กรหนึ่ง ที่ทำหน้าที่ควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐฝ่ายบริหารและรัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ก็ได้บัญญัติรับรองหลักนิติรัฐดังกล่าวข้างต้นไว้ในมาตรา 29 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะทำได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้”

นอกจากนั้น บทบัญญัติอื่นๆของรัฐธรรมนูญฯ ก็จะนำหลักการดังกล่าวข้างต้นไปบัญญัติรับรองไว้เป็นวรรคสองของแต่ละมาตรา โดยวรรคหนึ่งจะบัญญัติรับรองสิทธิหรือเสรีภาพด้านใดด้านหนึ่งให้แก่บุคคล เช่น มาตรา 43 วรรคแรก บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม” ส่วนวรรคสองของมาตรา 43 บัญญัติว่า “การจำกัดเสรีภาพตามวรรคหนึ่งจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ...”

จากที่ศึกษามาข้างต้นถึงความหมายของคำว่า นิติรัฐ จึงสามารถพิจารณาลักษณะของหลักนิติรัฐ ได้ดังนี้

- 1) นิติรัฐ เป็นรัฐที่ปกครองโดยใช้กฎหมาย
- 2) ประชาชนทุกคนต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย ต้องเสมอภาคกัน และรัฐหรือฝ่ายปกครองก็ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายเช่นเดียวกับประชาชน
- 3) การดำเนินการของรัฐหรือการกระทำทางปกครอง ต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้ โดยรัฐต้องดำเนินกิจการของรัฐภายในกรอบแห่งกฎหมาย
- 4) การดำเนินการของรัฐหรือการกระทำทางปกครองต้องปฏิบัติตามระเบียบ หลักเกณฑ์ และขั้นตอนของกฎหมายตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ซึ่งหมายถึง รัฐจะดำเนินกิจการของรัฐโดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้หรือเกินกรอบแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจไว้ไม่ได้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินกิจการของรัฐไม่ชอบด้วยกฎหมาย
- 5) เมื่อการดำเนินกิจการของรัฐต้องอยู่ภายใต้กฎหมายหรือภายในกรอบแห่งกฎหมาย และต้องปฏิบัติตามระเบียบ หลักเกณฑ์ และขั้นตอนของกฎหมาย จึงมีหลักกฎหมายที่สำคัญในหลักนิติรัฐ คือหลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย เช่นกัน

ต่อมาความหมายของคำว่า “นิติรัฐ” ถูกลดขอบเขตของความหมายในทางเนื้อหาเป็นนิติรัฐในทางรูปแบบ โดย Friedrich Julius Stahl ได้อธิบายว่า “รัฐควรจะเป็น “นิติรัฐ” ซึ่งเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาของรัฐ และเป็นความพยายามที่จะพัฒนารัฐไปสู่ยุคใหม่” ดังนั้น รัฐจะต้องกำหนดแนวทางและขอบเขตในทางทำให้บรรลุความมุ่งหมายดังกล่าว โดยรัฐจะต้องเคารพในขอบเขตส่วนบุคคลของปัจเจกบุคคลและจะต้องให้การรับรองคุ้มครองขอบเขตส่วนบุคคลโดยกฎหมาย และทำให้เกิดความมั่นคง นอกจากนี้รัฐไม่ควรจะใช้อำนาจเหนือของรัฐบังคับบุคคลตามแนวจารีตที่เคยปฏิบัติมาอีกต่อไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งในขอบเขตส่วนบุคคล ส่วนนิติรัฐแนวใหม่เป็นการอธิบายสาระสำคัญของหลักดังกล่าวว่าประกอบด้วยหลักการใดบ้าง ซึ่งสามารถพิจารณาหลักการที่เป็นสาระสำคัญของหลักนิติรัฐได้ ดังนี้¹¹

1. หลักการแบ่งแยกอำนาจ

หลักการแบ่งแยกอำนาจเป็นพื้นฐานที่สำคัญของหลักนิติรัฐ เพราะหลักนิติรัฐไม่สามารถจะสถาปนาขึ้นมาได้ในระบบการปกครองที่ไม่มีการแบ่งแยกอำนาจและไม่มีการควบคุมตรวจสอบซึ่งกันและกันระหว่างอำนาจ ซึ่งรัฐแต่ละรัฐใช้อำนาจอธิปไตยของตนกระทำการต่างๆ 3 ประเภท

¹¹ บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 34.

คือ การนิติบัญญัติ (Legislative Function) ซึ่งได้แก่ การตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับแก่ราษฎร การบริหาร (Executive Function) ซึ่งได้แก่ การบังคับให้การทำต่างๆเป็นไปตามที่กฎหมายได้บัญญัติกำหนดไว้ และการตุลาการ (Judicial Function) ซึ่งได้แก่ การวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างราษฎรด้วยตนเอง หรือระหว่างราษฎรกับหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย แต่เนื่องจากรัฐไม่สามารถใช้อำนาจอธิปไตยกระทำการต่างๆทั้ง 3 ประเภทข้างต้นได้ด้วยตนเอง รัฐจึงต้องใช้อำนาจอธิปไตยของตนกระทำการต่างๆโดยผ่านทางองค์กรของรัฐ และจากประวัติศาสตร์ทางการเมืองการปกครองได้แสดงให้เห็นอยู่เสมอว่า เมื่อใดก็ตามที่การใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐรวมศูนย์อยู่ที่องค์กรของรัฐองค์กรเดียวแล้ว ราษฎรจะไม่มีสิทธิและเสรีภาพในอันที่จะกระทำการต่างๆได้เลย

ภายใต้หลักการแบ่งแยกอำนาจ ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการ โดยหลักแล้วต้องสามารถควบคุม ตรวจสอบและยับยั้งซึ่งกันและกันได้ ทั้งนี้ เพราะอำนาจทั้งสามมิได้แบ่งแยกออกจากกันโดยเด็ดขาด หากแต่มีการถ่วงดุลกัน (Check and Balance) เพื่อให้สิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้รับความคุ้มครอง ด้วยเหตุนี้จะต้องไม่มีอำนาจใดอำนาจหนึ่งมีอำนาจเหนืออีกอำนาจหนึ่งอย่างเด็ดขาด หรือจะต้องไม่มีอำนาจใดอำนาจหนึ่งที่รับภาระหน้าที่ของรัฐทั้งหมดและดำเนินการเพื่อให้บรรลุภารกิจดังกล่าวแต่เพียงฝ่ายเดียว ดังนั้น หลักการแบ่งแยกอำนาจจึงเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงการอยู่ร่วมกันของการแบ่งแยกอำนาจ การตรวจสอบอำนาจ และการถ่วงดุลอำนาจ ซึ่งจะเห็นได้ว่า “การแบ่งแยกอำนาจ” หรือ “Separation of Powers” นั้นไม่ได้หมายถึง การแบ่งแยกอำนาจอธิปไตยซึ่งเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันแบ่งแยกมิได้ แต่หมายถึง การแบ่งแยกองค์กรผู้ใช้อำนาจอธิปไตยไม่ให้อำนาจอธิปไตยไปรวมศูนย์อยู่ที่องค์กรใดองค์กรหนึ่ง ดังนั้น คำว่า “อำนาจ” ใน “การแบ่งแยกอำนาจ” และ “Powers” ใน “Separation of Powers” จึงหมายความว่า “องค์กร (Organs)” ผู้ใช้อำนาจอธิปไตย

2. หลักการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ

หลักนิติรัฐมีความเกี่ยวพันกันอย่างยิ่งกับสิทธิในเสรีภาพของบุคคลและสิทธิในความเสมอภาค ซึ่งสิทธิทั้งสองประการดังกล่าวข้างต้นถือว่าเป็นพื้นฐานของ “ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์” ในรัฐเสรีประชาธิปไตยทั้งหลายยอมรับหลักความเป็นอิสระของปัจเจกบุคคลในการที่จะพัฒนาบุคลิกภาพของตนเองไปตามความประสงค์ของบุคคลนั้น ดังนั้น เพื่อเห็นแก่ความเป็นอิสระของปัจเจกบุคคลในการพัฒนาบุคลิกภาพของแต่ละบุคคล รัฐจึงต้องให้ความเคารพต่อขอบเขตของสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกบุคคล การแทรกแซงในสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกบุคคลโดยอำนาจ

รัฐ จะกระทำได้อีกต่อเมื่อมีกฎหมายซึ่งผ่านความเห็นชอบจากตัวแทนของประชาชนตามหลักความชอบธรรมในทางประชาธิปไตยได้ให้ความเห็นชอบแล้วเท่านั้น จึงจะสามารถกระทำได้อีก ทั้งนี้ เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกบุคคลให้มีผลในทางปฏิบัติอย่างแท้จริง จึงได้มีการนำหลักการแบ่งแยกอำนาจมาใช้ เพื่อความมุ่งหมายจะให้อำนาจแต่ละอำนาจควบคุมตรวจสอบซึ่งกันและกันก็เพื่อให้สิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้รับความรับรองคุ้มครอง นอกเหนือจากหลักการแบ่งแยกอำนาจแล้วได้มีการบัญญัติหลักการต่างๆ อีกประการเพื่อเป็นการให้หลักประกันแก่สิทธิและเสรีภาพของปัจเจกบุคคลมิให้ถูกละเมิดจากรัฐ เช่น การจำกัดสิทธิและเสรีภาพต้องมีผลบังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจง การกำหนดให้ระบอบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพ หลักการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพมิได้ และหลักประกันที่สำคัญ คือ หลักประกันการคุ้มครองสิทธิโดยองค์กรตุลาการ ซึ่งถือว่าเป็นสาระสำคัญของการให้ความคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพแก่ปัจเจกบุคคล เพราะการคุ้มครองหรือหลักประกันทั้งหลายจะปราศจากความหมาย หากไม่ให้สิทธิแก่ปัจเจกบุคคลในการโต้แย้งการกระทำของรัฐ เพื่อให้องค์กรศาลซึ่งเป็นองค์กรที่มีความเป็นกลางเข้ามาควบคุมตรวจสอบการกระทำของรัฐที่ถูกต้องแล้วว่าจะละเมิดต่อสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกบุคคล

กล่าวโดยสรุป หลักการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพถือเป็นหลักพื้นฐานที่สำคัญของหลักนิติรัฐ เพราะถือว่าศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์เป็นหลักสูงสุดของรัฐธรรมนูญ ดังนั้น การกระทำของรัฐทั้งหลายจึงต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับคุณค่าอันสูงสุดของรัฐธรรมนูญ เพราะมนุษย์เป็นเป้าหมายในการดำเนินการของรัฐ โดยมีไว้เป็นเพียงเครื่องมือในการดำเนินการของรัฐ

ดังนั้น เมื่อมองว่า “นิติรัฐ” คือ หลักที่ว่ารัฐและองค์กรของรัฐทั้งหมดจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายที่รัฐหรือองค์กรของรัฐตราขึ้น แล้วก็สรุปได้ว่าการที่รัฐจะเป็นนิติรัฐได้นั้น ต้องมีองค์ประกอบ ดังนี้

ประการแรก การกระทำทุกประเภทของรัฐและองค์กรรัฐทุกองค์กรโดยเฉพาะอย่างยิ่งการกระทำที่เป็นการกระทบกระเทือนสิทธิเสรีภาพของประชาชน จะต้องมีความหมายให้อำนาจ ซึ่งอาจเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร หรือกฎหมายที่ไม่ได้เป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ และที่สำคัญการกระทำหรือการใช้อำนาจนั้นต้องชอบด้วยกฎหมาย คือ ต้องกระทำตามวิธีการ รูปแบบ

วัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนดไว้ หากผิดไปจากที่กำหนดไว้ เราก็ถือว่าการกระทำนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย นี่คือหลักกฎหมายที่เรียกว่าความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำขององค์กรของรัฐ¹²

ประการที่สอง ต้องมีการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐ ในกรณีที่รัฐหรือองค์กรของรัฐฝ่าฝืนกฎหมายที่ตนตราขึ้น โดยจะต้องมีกลไกที่สามารถทำให้การกระทำหรือการใช้อำนาจนั้นสิ้นผลไป และหากความเสียหายเกิดแก่บุคคลก็สามารถเรียกให้รัฐหรือองค์กรของรัฐชดใช้ค่าเสียหายได้ ซึ่งในระบบกฎหมายทั้งหลายอาจมอบภาระในการควบคุมนี้ไว้ที่ศาล และการให้มืองค์กรและกระบวนการวินิจฉัยในการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าตามหลัก “นิติรัฐ” แล้วการกระทำของรัฐทุกอย่างต้องชอบด้วยกฎหมาย และมีการควบคุมความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐด้วยการกระทำของรัฐ โดยวิธีการควบคุมการกระทำของรัฐให้ชอบด้วยกฎหมายมีวิธีการดังต่อไปนี้¹³

(1) หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางนิติบัญญัติ

การกระทำทางนิติบัญญัติ คือ การใช้อำนาจนิติบัญญัติออกกฎหมาย หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายนิติบัญญัติในนิติรัฐ มีอยู่ว่า ฝ่ายนิติบัญญัติไม่อาจออกกฎหมายจำกัดสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนได้ เว้นแต่ที่รัฐธรรมนูญให้อำนาจไว้ และกฎหมายที่จะออกมาจำกัดสิทธิเสรีภาพดังกล่าวได้ต้องออกโดยประชาชนหรือองค์กรที่เป็นผู้แทนของประชาชน

อนึ่ง หากการกระทำของฝ่ายนิติบัญญัติไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น มีปัญหาว่าฝ่ายนิติบัญญัติออกกฎหมายขัดรัฐธรรมนูญหรือไม่ ก็จะมีระบบควบคุม เช่น ให้ศาลยุติธรรมเป็นผู้ชี้ขาดว่ากฎหมายที่ออกนั้นขัดรัฐธรรมนูญหรือไม่ (เช่น ในสหรัฐอเมริกา) หรืออาจมีการตั้งองค์กรเฉพาะ เช่น ศาลรัฐธรรมนูญ (เยอรมัน และประเทศไทย) เป็นผู้วินิจฉัยก็ได้ หากศาลเห็นว่ากฎหมายที่ออกมานั้นขัดรัฐธรรมนูญ กฎหมายนั้นก็ไม่มีผลบังคับตั้งแต่นั้น

¹² บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 52.

¹³ มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายปกครองว่าด้วยหลักทั่วไป (ฉบับปรับปรุง), พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551), หน้า 82-83.

(2) หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางตุลาการ

การกระทำทางตุลาการ คือ การใช้อำนาจตุลาการในการวินิจฉัยชี้ขาดอรรถคดีต่างๆ หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายตุลาการในนิติรัฐ คือ มีหลักประกันความเป็นอิสระของตุลาการ เพราะตุลาการเป็นผู้ควบคุมความชอบด้วยกฎหมายโดยการยกเลิกหรือเพิกถอนการกระทำที่มีชอบด้วยกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม แม้องค์กรตุลาการจะเป็นผู้ทำหน้าที่ควบคุมความชอบด้วยกฎหมาย แต่ในขณะเดียวกันองค์กรตุลาการก็ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายด้วย กล่าวคือ ตุลาการต้องวินิจฉัยชี้ขาดคดีไปตามตัวบทกฎหมาย ในระบบกฎหมายจึงต้องมีกลไกในการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายตุลาการ เช่น การที่กำหนดให้ศาลมี 3 ชั้น โดยให้ศาลฎีกาเป็นศาลสูงสุดที่ควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของคำพิพากษาศาลล่าง หรือการให้ศาลรัฐธรรมนูญเป็นผู้ชี้ขาดว่าคำพิพากษาของศาลสูงสุดอื่นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ อย่างเช่นในเยอรมัน เป็นต้น

(3) หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางบริหาร

ฝ่ายบริหารอาจแยกได้เป็น 2 ส่วน คือ รัฐบาลกับฝ่ายปกครอง ซึ่งอาจเรียกการกระทำของฝ่ายบริหารทั้ง 2 ส่วนได้ว่า การกระทำของรัฐบาลกับการกระทำของฝ่ายปกครอง เฉพาะการกระทำของฝ่ายปกครองเท่านั้นที่ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายปกครอง มีหลักว่า ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆไม่ว่าจะเป็นปฏิบัติการทางปกครองหรือนิติกรรมทางปกครอง ที่จะกระทบต่อสิทธิของปัจเจกชนต้องมีกฎหมายให้อำนาจ

ถ้าการกระทำทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายก็จะมีกระบวนการควบคุม เช่น ถ้าเป็นนิติกรรมทางปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีการยกเลิกหรือเพิกถอน และถ้ามีความเสียหายเกิดขึ้นแก่เอกชน ฝ่ายปกครองก็ต้องรับผิดชอบ หากเป็นปฏิบัติการทางปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเสียหายแก่เอกชน ฝ่ายปกครองต้องรับผิดชอบใช้ค่าเสียหาย

อนึ่ง ที่กล่าวว่า การกระทำของรัฐบาลไม่อยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายนั้น การกระทำของรัฐบาล ได้แก่ การกระทำที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลกับรัฐสภา และการกระทำที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ การกระทำของรัฐบาลก่อให้เกิดผลทางกฎหมาย คือ รัฐบาลไม่ต้องถูกควบคุมโดยสภาระในการกระทำของรัฐบาล และเอกชนไม่อาจจะไปฟ้อง

ศาลแม้จะก่อให้เกิดความเสียหายก็ตาม กล่าวคือ เอกชนจะฟ้องว่ารัฐบาลกระทำการไม่ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้สั่งเพิกถอนการกระทำนั้น หรือขอให้ใช้ค่าเสียหายไม่ได้

จากที่เราได้ศึกษาหลักนิติรัฐข้างต้นจะเห็นว่าการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายบริหารต้องชอบด้วยกฎหมายที่ตราขึ้นโดยองค์กรของรัฐฝ่ายนิติบัญญัติ หมายถึง ฝ่ายบริหารจะกระทำการใดๆ ไปกระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชนไม่ได้ เว้นแต่บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นให้อำนาจไว้ และต้องใช้อำนาจภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย กล่าวคือ ฝ่ายบริหารจะกระทำการใดๆ ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายด้วยซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของหลักนิติรัฐ โดยจะขอกว่าถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายอย่างละเอียดในลำดับต่อไป ดังนี้

2.2.2 การจัดการคลังสินค้าทับนภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย

สืบเนื่องจากหลักความชอบด้วยกฎหมายเป็นองค์ประกอบหนึ่งที่เป็นสาระสำคัญของหลักนิติรัฐและการดำเนินการคลังสินค้าทับนประเภทร้านค้าปลอดอากรเป็นการดำเนินการของรัฐโดยอาศัยประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตต์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ว่าด้วยการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตต์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ซึ่งเป็นการออกอนุบัญญัติของฝ่ายบริหาร ย่อมแสดงให้เห็นว่าต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกับการดำเนินการอื่นๆของรัฐ โดยในหัวข้อนี้จะอธิบายถึงรายละเอียดของหลักความชอบด้วยกฎหมาย ดังนี้

2.2.2.1 ขอบเขตความหมายของหลักความชอบด้วยกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมายนี้แต่เดิมเน้นเฉพาะการกระทำของเอกชนว่าต้องชอบด้วยกฎหมาย ต่อมาเมื่อการเมืองการปกครองเปลี่ยนเป็นประชาธิปไตยในศตวรรษที่ 18 ตอนปลาย ความจำเป็นที่จะต้องให้หน่วยงานของรัฐโดยเฉพาะฝ่ายปกครองที่มีอำนาจดำเนินการกระทบประชาชนโดยตรงนั้นต้องดำเนินการให้ชอบด้วยกฎหมายจึงเริ่มเกิดขึ้น แต่ในระยะเริ่มแรกนี้ ยังไม่มีการเน้นให้องค์กรนิติบัญญัติโดยเฉพาะรัฐสภาต้องกระทำการโดยชอบด้วยรัฐธรรมนูญและกฎหมายด้วย ดังนั้นในปลายศตวรรษที่ 18 และต้นศตวรรษที่ 19 หลักความชอบด้วยกฎหมายจึงมุ่งควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครอง (Administration) เท่านั้น และการที่รัฐธรรมนูญเป็นที่มาของความชอบด้วยกฎหมายเหนือกฎหมายอื่น เริ่มใช้อย่างจริงจังในศตวรรษที่ 20 นี้เอง

2.2.2.2 ความเป็นมาของหลักความชอบด้วยกฎหมาย¹⁴

จากเดิมแนวความคิดเรื่อง “นิติรัฐ” ที่ว่าการกระทำของฝ่ายปกครองต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย แต่การกระทำของฝ่ายนิติบัญญัติยังไม่อยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย เพราะฝ่ายนิติบัญญัติเป็นผู้แทนของปวงชนนั้น การที่ฝ่ายนิติบัญญัติออกกฎหมายก็เท่ากับเป็นการแสดงออกซึ่งเจตนารมณ์ร่วมกันของปวงชน ต่อมาในศตวรรษที่ 20 จึงเกิดแนวคิดที่ว่า ฝ่ายนิติบัญญัติก็ต้องอยู่ภายใต้หลักนี้ด้วย จึงส่งผลให้ในปัจจุบันจึงเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าการกระทำของรัฐทุกฝ่ายต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมายของรัฐและองค์กรของรัฐ หมายถึง รัฐและองค์กรของรัฐ จะกระทำการใดๆ ไม่ได้ เว้นแต่จะมีกฎหมายให้อำนาจไว้ และต้องกระทำภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด

หลักความชอบด้วยกฎหมายนี้ เป็นข้อจำกัดอำนาจของรัฐและองค์กรของรัฐ และในขณะเดียวกันก็เป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้วย โดยหลักความชอบด้วยกฎหมายของรัฐและองค์กรของรัฐนี้ เป็นข้อจำกัดอำนาจของรัฐและองค์กรของรัฐ หมายถึง รัฐและองค์กรของรัฐจะกระทำการใดๆ ที่กระทบสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ และการกระทำนั้นต้องสอดคล้องและไม่ขัดแย้งกับกฎหมาย ซึ่งในนัยนี้จะเห็นว่ากฎหมายเป็นทั้งรากฐานที่มาของอำนาจ ในการออกการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐ ในขณะเดียวกันกฎหมายก็เป็นขอบเขตของของรัฐและองค์กรของรัฐด้วย

2.2.2.3 เนื้อหาสาระของหลักความชอบด้วยกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมายเป็นหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน ที่ทำให้รัฐและองค์กรของรัฐต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่บัญญัติขึ้น หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐจะมีประสิทธิภาพก็แต่โดยการที่มีการควบคุมตรวจสอบการกระทำดังกล่าวได้ หลักความชอบด้วยกฎหมายเป็นสาระสำคัญของหลักนิติรัฐซึ่งประกอบด้วยหลัก “การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐต้องไม่ขัดกับกฎหมาย” หมายถึง รัฐและองค์กรของรัฐต้องผูกพันตนต่อกฎหมาย โดยไม่อาจกำหนดมาตรการทางกฎหมายที่มีลักษณะเป็นนามธรรมและมีผลใช้

¹⁴ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 275-277.

บังคับทั่วไปหรืออนุบัญญัติให้ขัดต่อรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติและกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับเสมอด้วยพระราชบัญญัติ รวมตลอดถึงกฎหมายประเพณี และหลักกฎหมายทั่วไปได้ ประการหนึ่งและหลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” อีกประการหนึ่ง หมายถึง รัฐและองค์กรของรัฐจะกระทำการใดๆ ได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้กับรัฐและองค์กรของรัฐในการกระทำการนั้นๆ ในขณะที่หลักการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย เรียกร้องแต่เพียงให้กระทำการอยู่ในกรอบของกฎหมายเท่านั้น แต่หลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” เรียกร้องให้การกระทำนั้นๆ ของรัฐและองค์กรของรัฐต้องมีกฎหมายรองรับ

โดยในเรื่องนี้ท่านอาจารย์มานิตย์ จุมปา ได้ตั้งข้อสังเกตว่า “โดยหลักแล้วกฎหมายที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองกระทำการต่างๆ ได้นั้นต้องเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร เท่านั้น องค์กรฝ่ายปกครองจะอ้างกฎหมายประเพณีมาเป็นฐานในการใช้อำนาจปกครองหาได้ไม่ หากกฎหมายประเพณีดังกล่าวดำรงอยู่จริง ย่อมเป็นหน้าที่ขององค์กรนิติบัญญัติที่จะบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรรับรองกฎหมายประเพณีนั้นหรือยกเลิกกฎหมายประเพณีนั้นเสียเพื่อความมั่นคงแน่นอนในระบบกฎหมาย”

2.2.2.4 ข้อจำกัดและเหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมายของหลักความชอบด้วยกฎหมาย

ดังได้กล่าวไว้แล้วว่า หลักความชอบด้วยกฎหมายมีขึ้นเพื่อควบคุมการใช้อำนาจของรัฐและองค์กรของรัฐให้เป็นไปตามกฎหมาย การพิจารณาขอบเขตของหลักดังกล่าว จึงต้องพิจารณาจากขอบเขตอำนาจของฝ่ายปกครอง ในการออกนิติกรรมทางปกครองในทางทฤษฎีอำนาจที่กฎหมายให้แก่ฝ่ายปกครองในการออกนิติกรรมทางปกครอง อาจแบ่งได้ 2 ประเภท ดังนี้¹⁵

1. การกระทำทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจผูกพัน

อำนาจผูกพัน (Mandatory Power) คือ อำนาจที่กฎหมายให้แก่ฝ่ายปกครอง โดยบัญญัติบังคับไว้ล่วงหน้าว่า เมื่อมีข้อเท็จจริงอย่างไร อย่างหนึ่งตามที่ได้กำหนดไว้เกิดขึ้นฝ่ายปกครองจะต้องกระทำการทางปกครองที่มีเนื้อความตามที่กำหนดไว้ โดยไม่มีเสรีภาพในการเลือกปฏิบัติ เช่น กฎหมายให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองริบจดทะเบียนตั้งบริษัท โดยกำหนดเงื่อนไขไว้หลาย

¹⁵ มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายปกครองว่าด้วยหลักทั่วไป (ฉบับปรับปรุง), พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551), หน้า 251-253.

ประการ ถ้าเอกชนรายได้ยื่นขอจดทะเบียนบริษัทโดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติไว้ครบถ้วน ฝ่ายปกครองต้องรับจดทะเบียน จะอ้างเหตุที่กฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้เพื่อไม่รับจดทะเบียนไม่ได้

การกระทำทางปกครองที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจผูกพันนี้ ฝ่ายปกครองเปรียบเสมือนเครื่องทำงานอัตโนมัติให้แก่ฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้น กรณีนี้การกระทำทางปกครองจึงตกอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายอย่างสมบูรณ์

2. การกระทำทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจ

อำนาจดุลพินิจ (Discretionary Power) คือ อำนาจที่กฎหมายให้แก่ฝ่ายปกครอง โดยเปิดช่องให้ฝ่ายปกครองนั้นตัดสินใจได้อย่างอิสระว่า เมื่อมีข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ตามที่กำหนดไว้เกิดขึ้น ตนสมควรจะกระทำการทางปกครองหรือไม่ และสมควรจะกระทำการทางปกครองโดยมีเนื้อหาอย่างไร ตัวอย่างเช่น เมื่อปรากฏว่าผู้รับอนุญาตตั้งสถานบริการคนใดดำเนินกิจการสถานบริการขัดต่อความสงบเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดี ฝ่ายปกครองสามารถตัดสินใจได้อย่างอิสระว่าสมควรจะออกคำสั่งหรือไม่ และในกรณีที่ตกลงว่าสมควรออกคำสั่งฝ่ายปกครองก็ยังสามารถตัดสินใจได้อย่างอิสระว่าสมควรออกคำสั่งพักใช้ใบอนุญาต หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาต ซึ่งจะเห็นว่า ดุลพินิจของฝ่ายปกครองมี 2 ประเภท คือ ประเภทแรกฝ่ายปกครองมีดุลพินิจที่จะกระทำหรือไม่กระทำการทางปกครอง ประเภทที่สอง เมื่อฝ่ายปกครองเลือกที่จะกระทำการทางปกครอง ก็มีดุลพินิจเลือกว่าจะออกคำสั่งทางปกครองอย่างไรในหลาย ๆ อย่างที่กฎหมายกำหนดไว้

การกระทำทางปกครองที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจนี้ ดุลพินิจของฝ่ายปกครองต้องไม่ก่อให้เกิดเสรีภาพอย่างไร้ขอบเขต มิฉะนั้นแล้วอำนาจดุลพินิจก็จะไม่แตกต่างกับอำนาจพลการ การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองยังต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองจะต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายกำหนด จะใช้ดุลพินิจเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ นอกจากนี้ การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ เช่น ในเรื่องหลักความเสมอภาค และหลักความพอสมควรแก่เหตุ หรือหลักความได้สัดส่วน กล่าวคือ ภายใต้หลักความเสมอภาคในการวินิจฉัยเรื่องต่าง ๆ ที่มีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกัน เมื่อฝ่ายปกครองได้เคยใช้ดุลพินิจในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และได้กระทำการทางปกครองให้แก่ประชาชนคนใดคนหนึ่งไปแล้ว ย่อมผูกพันที่จะวินิจฉัยเรื่องอย่างเดียวกันในลักษณะเดิมอีก การจะเปลี่ยนแปลงการกระทำทางปกครองที่ออกให้ใหม่จะต้องมีและแสดงเหตุผลพิเศษภายใต้หลักความสมควรแก่เหตุ หรือหลักแห่งความได้สัดส่วน การใช้ดุลพินิจของฝ่าย

ปกครองเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์จะต้องเหมาะสม จำเป็น และได้สัดส่วนกับเป้าหมายที่จะได้รับ

เมื่อพิจารณาถึงขอบเขตของหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง จะเห็นว่าในกรณีที่เป็นการกระทำทางปกครองที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจผูกพันนั้น การกระทำทางปกครองตกอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายอย่างสมบูรณ์ ส่วนกรณีที่เป็น การกระทำทางปกครองที่ออกโดยฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจนั้น การกระทำทางปกครองแยก ออกได้เป็น 2 ส่วน คือ ความชอบด้วยกฎหมาย กับความเหมาะสม เฉพาะในแง่ขอบเขตของการใช้ ดุลพินิจ การใช้ดุลพินิจให้ถูกต้องตามกฎหมายรัฐธรรมนูญเท่านั้นที่อยู่ภายใต้หลักความชอบด้วย กฎหมาย ส่วนความเหมาะสมเป็นดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดยแท้ โดยข้อจำกัดของหลัก ความชอบด้วยกฎหมาย ก็จะหมายถึง สิ่งที่ทำให้หลักความชอบด้วยกฎหมายไม่อาจบังคับได้โดย สมบูรณ์ ซึ่งมีอยู่ 2 ประการด้วยกัน คือ เรื่องดุลพินิจของฝ่ายปกครอง กับทฤษฎีว่าด้วย สถานการณ์ไม่ปกติ โดยหลักความชอบด้วยกฎหมายจะครอบคลุมเฉพาะขอบเขตของการใช้ ดุลพินิจกับการใช้ดุลพินิจให้ถูกต้องตามกฎหมายรัฐธรรมนูญเท่านั้น ไม่คลุมถึงความเหมาะสมของการ กระทำทางปกครอง

ซึ่งในบางสถานการณ์ที่ไม่ปกติ จะให้รัฐและองค์กรของรัฐปฏิบัติตามหลักความชอบด้วย กฎหมายของการกระทำทางปกครองเหมือนในสถานการณ์ปกติ จะกระทำไม่ได้เพราะเป็นการ เสี่ยงต่อการที่จะทำให้การดำเนินงานติดขัด ดังนั้นในสถานการณ์ที่ไม่ปกติความจำเป็นย่อมเป็น กฎหมาย รัฐและองค์กรของรัฐจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับของหลักความชอบด้วยกฎหมายเหมือนใน สถานการณ์ปกติ แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำทางปกครองที่ออกในสถานการณ์ไม่ปกติ ต้องอยู่ ภายใต้อำนาจความชอบด้วยกฎหมายในสถานการณ์ไม่ปกติ

นอกจากนี้ประเภทของเหตุของความไม่ชอบด้วยกฎหมาย อาจแบ่งได้เป็น 2 สาเหตุ คือ ความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางวิธีสบัญญัติ กับความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางสารบัญญัติ ดังนี้

1) ความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางวิธีสบัญญัติ

(1) การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่ทำโดยปราศจากอำนาจ

หมายถึง การที่รัฐและองค์กรของรัฐกระทำการใดๆก็ตามย่อมต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้ ถ้ากระทำโดยไม่มีกฎหมายย่อมเป็นการขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย

(2) การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่กระทำโดยไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้

หมายถึง การที่รัฐและองค์กรของรัฐกระทำการใดๆ จะต้องมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามกฎหมาย เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชน ดังนั้นในการที่รัฐและองค์กรของรัฐจะกระทำการใดๆ ก็ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนต่างๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ ฉะนั้นเมื่อกฎหมายกำหนดขั้นตอนไว้ แต่รัฐและองค์กรของรัฐไม่ปฏิบัติตาม ย่อมส่งผลให้การกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

(3) การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่กระทำโดยไม่ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายกำหนด การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่กระทำโดยไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นเรื่องของการไม่ทำตามกระบวนการ แต่การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่กระทำโดยไม่ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายกำหนดเป็นเรื่องของการไม่ทำตามรูปแบบภายนอก

2) ความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางสารบัญญัติ

(1) การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่มีเนื้อหาไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่มีเนื้อหาไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นการกระทำทางปกครองที่ออกโดยฝ่าฝืนกฎหมายโดยตรง ซึ่งหมายถึง การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่มีเนื้อหาไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยหลักแล้วรัฐและองค์กรของรัฐต้องกระทำการใดๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ไม่อาจที่จะกระทำการใดๆ ตามอำเภอใจโดยไม่มีกฎหมายรองรับ ซึ่งจะเป็นการขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย

(2) การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่ทำโดยมีวัตถุประสงค์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่กระทำโดยมีวัตถุประสงค์ไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ หมายถึง การที่รัฐและองค์กรของรัฐใช้อำนาจกระทำการใดๆ อย่างจงใจเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างอื่น นอกเหนือไปจากวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ให้อำนาจไว้

(3) การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่กระทำโดยมีมูลเหตุจูงใจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐที่ทำโดยมีมูลเหตุจูงใจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ ต้องพิจารณาว่ารัฐและองค์กรของรัฐกระทำการดังกล่าวเนื่องจากเหตุผลใด ถ้าหากปรากฏว่าการกระทำโดยสำคัญผิดในข้อเท็จจริง คือ การกระทำใดๆ ของรัฐและองค์กรของรัฐที่ออกโดยอาศัยข้อเท็จจริงซึ่งไม่มีอยู่จริง ในส่วนสำคัญผิดในข้อกฎหมาย คือ การกระทำใดๆ ที่รัฐและองค์กรของ

รัฐอาศัยอำนาจกฎหมายเรื่องหนึ่ง แต่ความจริงกฎหมายที่ให้อำนาจกระทำการดังกล่าวไม่มีอยู่ หรือรัฐและองค์กรของรัฐตีความกฎหมายผิดพลาด

2.3 กระบวนการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายว่าด้วยศุลกากร

กฎหมายว่าด้วยศุลกากรในที่นี่ หมายความว่ารวมทั้ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดการคลังสินค้า ทัณฑ์บน ดังนี้

2.3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บน

ตามปกติการชำระภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายศุลกากร จะต้องจัดเก็บ ภาษีศุลกากรแก่ของที่นำเข้ามาตาม มาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของ คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และตามนัยแห่งมาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530^{**} เว้นแต่จะมีบทบัญญัติของกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น และในการคำนวณค่าภาษี จะต้องคำนวณ ตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะเสียค่า ภาษีเกิดขึ้น ตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{***} แก้ไขเพิ่มเติมโดยวรรค สยามตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 อย่างไรก็ตามฐานะของ บุคคลที่เกี่ยวข้องก็ดี ตัวของนั้นก็ดี อาจทำให้ของนั้นไม่ต้องเสียค่าภาษี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อยกเว้นที่ เป็นไปตามกฎหมาย ซึ่งมีดังนี้¹⁶

^{*} มาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บ ตามบทบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ใน เวลาที่ออกใบขนสินค้าให้”

^{**} มาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “ของที่นำหรือพา เข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตรา ศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้”

^{***} มาตรา 10 ทวิวรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “ ความรับผิดใน อันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะของเข้าสำเร็จ ”

¹⁶ กฤษฎา ทองธรรมชาติ, *ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร*, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์พิมพ์ดี, 2536), หน้า 244-248.

1) ยกเว้นอากรโดยอำนาจอธิบดี

การที่กฎหมายได้ระบุให้ยกเว้นอากรเป็นอำนาจโดยตรงของอธิบดีกรมศุลกากร ตัวอย่างที่เห็นได้ชัด คือ มาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า

“ ถ้าของใดที่เก็บในคลังสินค้าหรือที่ยื่นใบขนเพื่อรับมอบไปจากคลังสินค้านั้นสูญหาย หรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงเสียได้ ในขณะที่อยู่บนเรือก็ดี หรือในเวลาย้าย ถอน ขนขึ้นก็ดี ในเวลารับเข้ามาเก็บในคลังสินค้า หรือในเวลาที่อยู่ในคลังสินค้านั้น ท่านว่าอธิบดี อาจยกเว้นค่าภาษีที่จะต้องเสียหรือคืนค่าภาษีที่ได้เสียแล้วสำหรับของนั้นได้”

2) ยกเว้นอากรเพราะกฎหมายให้งดเว้นการเก็บ

ในกรณีที่กฎหมายได้ระบุให้งดเว้นการเก็บอากรโดยชัดแจ้ง ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเจน เช่น กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าที่ฉบับตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า “ให้งดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าที่ฉบับเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดียวที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือประกอบเป็นของอื่น”

3) การยกเว้นอากรเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศหรือความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

4) ยกเว้นอากรเพื่อปฏิบัติตามความตกลงระหว่างประเทศ ตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

5) การยกเว้นตามพิกัดอัตราศุลกากร ภาค 2 และ ภาค 3

การยกเว้นอากรในกรณีนี้เป็นการยกเว้นให้แก่ตัวของนั้นโดยเด็ดขาด ในพิกัดอัตราศุลกากรดังกล่าว ระบุไว้ในช่องอัตราอากรว่า “ไม่ต้องเสียอากร” ดังนั้นของที่จำแนกเข้าพิกัดที่ระบุ ว่าไม่ต้องเสียอากรก็จะได้ยกเว้นอากร

6) การยกเว้นตามพิกัดอัตราศุลกากร ภาค 4

การยกเว้นกรณีนี้ต่างจากการยกเว้นตามพิกัดศุลกากร ภาค 2 และ 3 เพราะมิใช่ยกเว้นให้แก่ชนิดของโดยเด็ดขาด แต่เป็นการยกเว้นเพราะเหตุแห่งฐานะพิเศษ ของบุคคลผู้นำของเข้า หรือส่งของออกหรือเพราะเหตุแห่งสภาพหรือฐานะ การใช้ หรือ วัตถุประสงค์ ในการนำเข้าหรือ

ส่งออกนั้น เหตุใดเหตุหนึ่งหรือหลายเหตุ ดังนั้นของดังกล่าวเมื่อนำเข้าโดยปราศจากข้อเท็จจริง พิเศษอันเป็นเหตุยกเว้นอากรแล้ว ย่อมจะจำแนกเข้าประเภทพิกัดอัตราทั่วไปตามภาค 2 หรือ 3 แล้วแต่กรณีและจะต้องชำระอากรตามประเภทพิกัดสำหรับของนั้น เว้นแต่จะได้รับยกเว้นเพราะเหตุอื่นอีก

7) ยกเว้นอากรตามกฎหมายอื่น

โดยปกติของที่จะได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายอื่นได้จะต้องเป็นกรณีทีกฎหมายฉบับนั้นๆ ได้กำหนดไว้ในชัดแจ้งว่า ให้ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร ตัวอย่างที่เห็นได้ชัด คือ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 28 และ 36 และ พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรม พ.ศ. 2522 มาตรา 48-52 และมาตรา 54

แต่ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะแต่การยกเว้นอากรเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศหรือความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ ดังนี้¹⁷

ประการแรก การใช้อำนาจตามมาตรา 12 นี้จะทำได้เฉพาะเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศหรือความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ ดังนั้นจะใช้อำนาจเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจหรือเพื่อความผาสุกหรือเพื่อความมั่นคงของบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มของบุคคลมิได้

ประการที่สอง ผู้ใช้อำนาจ คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

ประการที่สาม การใช้อำนาจจะกระทำได้ 3 วิธี คือ

- ก) อำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร
- ข) อำนาจประกาศยกเว้นสำหรับของใดๆ
- ค) อำนาจเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร

สำหรับของนั้นตัวอย่างที่เห็นได้ชัดสำหรับการใช้อำนาจทั้ง 3 วิธีนี้ คือ การออกประกาศกระทรวงการคลังฉบับต่าง ๆ โดยออกมาลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือจัดเก็บอากรพิเศษ

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 244.

ประการที่สี่ การใช้อำนาจประกาศลดอัตรากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติมดังกล่าว กฎหมายบัญญัติไว้แต่เพียงว่า “ทั้งนี้โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้” ดังนั้น จะไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้เลยก็ย่อมทำได้

ประการสุดท้าย การประกาศลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นก็ดี การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศดังกล่าวก็ดี ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาจึงจะมีผลใช้บังคับ

2.3.2 การให้อำนาจฝ่ายบริหารออกอนุบัญญัติเพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการ คลังสินค้าทัณฑ์บน

2.3.2.1 เหตุผลในการออกอนุบัญญัติ

อนุบัญญัติ หรือกฎหมายลำดับรอง เป็นคำที่นิยมเรียกใช้กันในหมู่นักกฎหมาย ซึ่งหมายถึง กฎหมายที่ตราโดยองค์กรที่ใช้อำนาจบริหารหรือองค์กรฝ่ายปกครอง โดยได้รับมอบอำนาจจากองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติ หรือโดยกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ฝ่ายนิติบัญญัติจะกำหนดเรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และประเภทของอนุบัญญัติที่จะให้ฝ่ายบริหารตราอนุบัญญัตินั้นๆ มาบังคับใช้ในรายละเอียดของการปฏิบัติให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยมีเหตุผลเบื้องหลังของการมอบหมายให้เป็นฝ่ายบริหารตราอนุบัญญัติ ขึ้นใช้บังคับที่แตกต่างกันออกไป ดังนี้¹⁸

ประการแรก ที่มาทางประวัติศาสตร์ของอำนาจออกกฎหมายโดยประมุขของรัฐในระบบกฎหมายหลายระบบ เป็นเหตุจำเป็นที่ต้องยอมรับอำนาจต่อไป ตัวอย่างเช่น อำนาจออกพระราชกฤษฎีกาของพระมหากษัตริย์ในระบบกฎหมายไทยนั้น มีมาช้านานก่อนการเปลี่ยนแปลงการปกครอง ดังนั้นเมื่อเปลี่ยนแปลงการปกครองแล้ว ผู้ร่างรัฐธรรมนูญจึงยอมรับพระราชอำนาจต่อไป แต่เพิ่มกลไกในการรับสนองพระบรมราชโองการเข้ามา ซึ่งทำให้รัฐบาลต้องเป็นผู้กราบบังคมทูลพระกรุณาเสนอร่างพระราชกฤษฎีกา และลงนามรับสนองพระบรมราชโองการ เมื่อทรงลงพระปรมาภิไธยแล้ว

¹⁸ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 75-76.

ประการที่สอง ความจำเป็นทางเทคนิคและข้อจำกัดของฝ่ายรัฐสภา เนื่องจากเรื่องหลายเรื่องในปัจจุบันเป็นเรื่องทางเทคนิคมากและพัฒนาเร็ว ประกอบกับเวลาของรัฐสภาที่มีจำกัด ดังนั้นในรายละเอียดทางเทคนิคเหล่านี้ รัฐสภามักออกกฎหมายแล้วระบุให้ไปขยายความต่อโดยกฎเกณฑ์ที่ออกโดยฝ่ายบริหาร เช่น ไปออกพระราชฎีกา กฎกระทรวง หรือประกาศกระทรวงต่อเรื่องทำนองนี้มีมากขึ้นเป็นลำดับ

อนึ่งพึงสังเกตว่าเนื่องจากในบางระบบ ฝ่ายบริหารเป็นผู้ครอบงำการทำงานของรัฐสภาในความเป็นจริง ดังนั้นแนวโน้มในการออกกฎหมายมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารไปออกกฎเกณฑ์เพิ่มเติมอีกต่อหนึ่ง จึงมีมากขึ้นเรื่อยๆ ในแทบทุกระบบกฎหมาย

ประการที่สาม ความจำเป็นของสถานการณ์เองก็มีส่วนสำคัญที่ทำให้มีความจำเป็นต้องยอมรับการใช้อำนาจออกกฎเกณฑ์โดยฝ่ายบริหาร เช่น ในกรณีจำเป็นรีบด่วน และในเหตุฉุกเฉิน รัฐธรรมนูญไทยยอมรับในพระราชกำหนดได้ หรือกรณีที่ต้องมีกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรหรือเงินตราเป็นการด่วนและลับ ก็ให้อำนาจฝ่ายบริหารออกพระราชกำหนดได้

จากนิยามข้างต้น สามารถกำหนดลักษณะหรือคุณสมบัติของอนุบัญญัติ หรือกฎหมายลำดับรองได้ 2 ประการ คือ อนุบัญญัติเป็นกฎหมายซึ่งตราขึ้นโดยองค์กรที่ใช้อำนาจฝ่ายบริหารหรือองค์กรฝ่ายปกครอง โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติ หรือกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ และเป็นกฎหมายซึ่งมีค่าบังคับต่ำกว่ากฎหมายระดับพระราชบัญญัติ

2.3.2.2 ลักษณะของอนุบัญญัติ

ลักษณะของอนุบัญญัติพิจารณาได้ 2 ลักษณะคือ ลักษณะทางรูปแบบ และลักษณะทางด้านเนื้อหา¹⁹

1. ลักษณะทางด้านรูปแบบของอนุบัญญัติ พิจารณาจากที่มาของอำนาจและกระบวนการตราอนุบัญญัติ

1) การตราอนุบัญญัติต้องมีกฎหมายให้อำนาจเสมอ หมายถึง ต้องมีพระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนดฉบับใดฉบับหนึ่งให้อำนาจ กล่าวคือ อำนาจในการตราอนุบัญญัติจะต้องมีที่มา

¹⁹ อุมพร วัจคำแหง, “ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและรัฐธรรมนูญของกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2546), หน้า 57-59.

จากกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเสมอ เนื่องจากอนุบัญญัติเป็นกฎหมายที่ออกโดยอาศัยอำนาจจากกฎหมายอีกชั้นหนึ่ง ดังนั้น การตราอนุบัญญัติจึงต้องอ้างอิงบทมาตราของกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจไว้ด้วย ซึ่งปกติจะเขียนไว้ในคำปรารภของอนุบัญญัตินั่นเอง

2) การตราอนุบัญญัติต้องกระทำตามกระบวนการที่กฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจกำหนดไว้ กล่าวคือ กระบวนการหรือแบบพิธีในการตราอนุบัญญัติแตกต่างจากแบบพิธีทางนิติบัญญัติ ซึ่งกำหนดไว้แล้วในรัฐธรรมนูญ ได้แก่ การตัดสินใจของรัฐสภา การให้ความยินยอมของประมุขของรัฐและการประกาศใช้ ดังนั้น กฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจตราอนุบัญญัติจึงกำหนดแบบพิธีในการตราอนุบัญญัติหรือกฎหมายลำดับรองไว้โดยเฉพาะ

โดยทั่วไป กฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองตราอนุบัญญัติจะกำหนดว่า เจ้าหน้าที่องค์กรใดมีอำนาจตราอนุบัญญัติและกำหนดรูปแบบของอนุบัญญัติควบคู่กันไป

แต่มีข้อสังเกตก็คือ พระราชบัญญัติที่ให้อำนาจตราอนุบัญญัติหรือกฎหมายลำดับรองในรูปของพระราชกฤษฎีกามักจะไม่กำหนดถึงองค์กรผู้มีอำนาจตราพระราชกฤษฎีกา เพราะพระราชกฤษฎีกาจะตราขึ้นโดยคำแนะนำและยินยอมของคณะรัฐมนตรี แต่พระราชกฤษฎีกาต้องมีพระปรมาภิไธยของพระมหากษัตริย์และบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ยังกำหนดไว้ว่า “พระมหากษัตริย์ทรงไว้ซึ่งพระราชอำนาจในการตราพระราชกฤษฎีกาโดยไม่ขัดต่อกฎหมาย”

นอกจากการกำหนดองค์กรผู้มีอำนาจตราอนุบัญญัติและรูปแบบของอนุบัญญัติแล้ว บางกรณีกฎหมายแม่บทที่กำหนดให้มีการตราอนุบัญญัติได้ อาจกำหนดให้องค์กรเจ้าหน้าที่ผู้ได้รับมอบอำนาจให้ตราอนุบัญญัติดำเนินการตามกระบวนการที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้ ซึ่งได้แก่ การปรึกษาขององค์กรใดองค์กรหนึ่ง การรับฟังความคิดเห็นของบุคคลผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย การจัดให้มีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาและเผยแพร่แก่ประชาชนผู้ได้รับผลกระทบจากอนุบัญญัติ

2. ลักษณะทางเนื้อหาของอนุบัญญัติรอง พิจารณาจากตัวอนุบัญญัติและหน้าที่ของอนุบัญญัติ

1) อนุบัญญัติเป็นผลของการใช้อำนาจขององค์กรผู้ได้รับมอบอำนาจให้ตราอนุบัญญัติตามแบบพิธีที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้ ผลของการใช้อำนาจนี้หรือตัวอนุบัญญัตินี้เป็นกฎเกณฑ์ที่มีผลใช้บังคับได้เป็นการทั่วไป (general norm) ไม่เฉพาะบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ผลของการใช้อำนาจขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารที่ได้รับมอบอำนาจจากกฎหมายแม่บทในการกำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไป แต่มีค่าบังคับต่ำกว่าพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดนี้ เราจึงเรียกว่า

“อนุบัญญัติ” ทำให้อนุบัญญัติไม่อาจจะมีการกำหนดเป็นการตัดทอนหรือจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ เว้นแต่กฎหมายแม่บทจะมีบทบัญญัติให้ตราอนุบัญญัติหรือกฎหมายลำดับรองมีบทกำหนดให้ทำเช่นนั้นได้ และได้กำหนดขอบเขตของเรื่องไว้ ทั้งนี้เพราะการออกบทบัญญัติที่เป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคลย่อมต้องได้รับความยินยอมเห็นชอบจากรัฐสภา แต่การออกอนุบัญญัติออกโดยไม่ต้องขอรับความเห็นชอบจากรัฐสภาอันเป็นผู้แทนของปวงชน

2) อนุบัญญัติเป็นผลของการใช้อำนาจขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและฝ่ายบริหารเพื่อกำหนดรายละเอียดในการบังคับการให้เป็นไปตามหลักการและเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท (Parent Legislation) ทั้งนี้เพราะการที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจตราอนุบัญญัติหรือกฎหมายลำดับรองได้เพื่อช่วยเหลือรัฐสภาในการทำหน้าที่นิติบัญญัติ เนื่องจากเหตุผลที่ภารกิจของรัฐมีเพิ่มขึ้นและความจำเป็นที่รัฐสภาไม่สามารถบัญญัติกฎหมายให้เพียงพอแก่ความต้องการในการปฏิบัติภารกิจของรัฐ ดังนั้น เพื่อให้กฎหมายที่จะบัญญัติขึ้นสอดคล้องกับสถานการณ์และข้อเท็จจริงในสังคมและมีกฎหมายเพียงพอแก่การบังคับใช้ รัฐสภาจึงหันมาบัญญัติกฎหมายเฉพาะหลักการหรือกำหนดนโยบายของกฎหมายแล้วมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารออกอนุบัญญัติหรือกฎหมายลำดับรองกำหนดรายละเอียดหรือกำหนดให้กฎหมายของรัฐสภาใช้บังคับ ลักษณะของอนุบัญญัติหรือกฎหมายลำดับรองเช่นนี้เองที่ทำให้ระบบกฎหมายของรัฐเป็นระบบกฎหมายที่ผสมบูรณ มีลักษณะยืดหยุ่นและเป็นธรรม

2.3.2.3 ประเภทของอนุบัญญัติ

สำหรับการแบ่งประเภทอนุบัญญัตินั้น อาจแบ่งได้หลายวิธี เช่น ถ้าใช้เกณฑ์รูปแบบเป็นหลัก อนุบัญญัติก็อาจแยกตามรูปแบบของกฎหมายนั้น ๆ เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับ ข้อบัญญัติ ฯลฯ แต่ถ้าใช้เกณฑ์องค์กร ก็อาจแยกได้คร่าวๆ เป็นอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารระดับชาติ (ประมุขของรัฐออก รัฐบาลออก หรือกระทรวง ทบวง กรมออก) กับอนุบัญญัติท้องถิ่น หรือขององค์กรกระจายอำนาจทั้งหลาย (เช่น ข้อบัญญัติท้องถิ่น ข้อบังคับรัฐวิสาหกิจ หรือมหาวิทยาลัย) และถ้าใช้เกณฑ์ที่มาของอำนาจออกอนุบัญญัติก็อาจแยกได้คร่าวๆ เป็นอนุบัญญัติออกโดยอำนาจรัฐธรรมนูญ (เช่น พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา) อนุบัญญัติออกโดยอาศัยอำนาจทางกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ หรือบ้างก็เรียกกฎหมายที่รับมอบอำนาจมาจาก หรือกฎหมายลำดับรอง หรือกฎหมายเพื่อการบังคับการตามกฎหมายแม่บท และท้ายที่สุด คือ กฎหมายที่ฝ่ายบริหารตราได้เองโดยไม่ต้องมีกฎหมายลายลักษณ์อักษรใดรองรับ เช่น ระเบียบภายในหน่วยงานที่หัวหน้าหน่วยงานออก อาทิ ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี

ทั้งหลาย²⁰ ซึ่งสำหรับการแบ่งประเภทของอนุบัญญัติโดยยึดรูปแบบนั้น สามารถแบ่งประเภทได้ ดังนี้

1. พระราชกำหนด²¹

เป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่ฝ่ายบริหารคือพระมหากษัตริย์ โดยคำแนะนำและยินยอมของคณะรัฐมนตรีตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจที่รัฐธรรมนูญให้ไว้ 2 กรณี คือ

กรณีแรก เป็นกรณีที่ตราพระราชกำหนดเพื่อรักษาความปลอดภัยของประเทศ ความปลอดภัยสาธารณะ ความมั่นคงในทางเศรษฐกิจของประเทศ หรือป้องกันภัยพิบัติสาธารณะ ที่มีความจำเป็นรีบด่วนไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

กรณีที่สอง เป็นกรณีที่ตราพระราชกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรหรือเงินตรา ซึ่งต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน ในระหว่างสมัยประชุมสภา

พระราชกำหนดตามรัฐธรรมนูญนี้จะมีผลใช้บังคับได้ดังเช่นพระราชบัญญัติ จึงอาจยกเลิกหรือแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมายได้ เมื่อได้ตราพระราชกำหนดแล้วระหว่างที่ยังไม่นำเข้าสู่การพิจารณาของรัฐสภา ก็ต้องถือว่า พระราชกำหนดดังกล่าวเป็นนิติกรรมทางปกครองที่ฝ่ายปกครองตราขึ้น จึงอยู่ในอำนาจการพิจารณาว่าพระราชกำหนดดังกล่าวจะขัดต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่ อย่างไรก็ตาม เมื่อได้นำเข้าสู่การพิจารณาของรัฐสภา และรัฐสภาได้ให้ความเห็นชอบแล้ว พระราชกำหนดนั้นก็จะมีผลเป็นพระราชบัญญัติ คือ เป็นกฎหมายของแผ่นดินโดยถาวร

2. ประกาศพระบรมราชโองการ

คือ ประกาศพระบรมราชโองการที่มีผลทางบริหาร ซึ่งต้องมีนายกรัฐมนตรีหรือรัฐมนตรีเป็นผู้รับสนองพระบรมราชโองการนั้นๆ

²⁰ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 81-82.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

3. พระราชกฤษฎีกา

ในปัจจุบัน พระราชกฤษฎีกาเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่พระมหากษัตริย์ในฐานะประมุขของฝ่ายบริหารทรงตราขึ้นโดยคำแนะนำของคณะรัฐมนตรี และในการใช้พระราชอำนาจนี้จะขัดหรือแย้งกับกฎหมายทั้งหลาย อันได้แก่ รัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนดไม่ได้

ตามประเพณีการปกครองปัจจุบันถือว่า พระราชกฤษฎีกาสามารถตราขึ้นได้ใน 3 กรณี ดังนี้²²

กรณีแรก รัฐธรรมนูญกำหนดให้ตราพระราชกฤษฎีกาในกิจการสำคัญๆ ที่เกี่ยวกับฝ่ายบริหาร หรือฝ่ายนิติบัญญัติ เช่น พระราชกฤษฎีกาเปิดหรือปิดสมัยประชุมรัฐสภา พระราชกฤษฎีกายุบสภาผู้แทนราษฎร พระราชกฤษฎีกาให้มีการเลือกตั้งสมาชิกผู้แทนราษฎร ฯลฯ

กรณีที่สอง เป็นพระราชกฤษฎีกาที่ตราโดยอาศัยอำนาจที่พระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนดให้ไว้เพื่อกำหนดรายละเอียดสำคัญของกฎหมาย เช่น กำหนดท้องที่ที่กฎหมายใช้บังคับ กำหนดประเภทกิจการที่ใช้กฎหมายแม่บทบังคับ หรือกำหนดเรื่องอื่นๆ ที่สำคัญ เช่น กำหนดปริญญาในสาขาวิชาที่สอนในมหาวิทยาลัย เป็นต้น

กรณีที่สาม เป็นพระราชกฤษฎีกาที่พระมหากษัตริย์ทรงตราขึ้นเพื่อใช้บังคับในราชการฝ่ายบริหารสำหรับเรื่องสำคัญบางเรื่อง ในกรณีนี้จะไม่มีความตราใดโดยเพราะของรัฐธรรมนูญ กำหนดไว้ดังกรณีแรก และไม่มีมาตราใดโดยเฉพาะของพระราชบัญญัติกำหนดไว้ดังกรณีที่สอง แต่เป็นการใช้อำนาจทั่วไปที่รัฐธรรมนูญให้ไว้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นใช้ในฝ่ายบริหาร ไม่มีผลถึงประชาชนโดยตรง โดยไม่ขัดต่อกฎหมาย เช่น พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยเบี้ยประชุมกรรมการ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการไว้ทุกข์ในพระราชสำนัก เป็นต้น

4. กฎกระทรวง กฎทบทวง ประกาศกระทรวง ประกาศทบทวง

แต่ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะความหมายของประกาศกระทรวงเท่านั้น กล่าวคือ ประกาศกระทรวงเป็นกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวง โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติในลักษณะทำนองเดียวกับการตราฎกระทรวง แต่มีค่าบังคับที่ต่ำกว่า โดยได้รับความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีเพื่อกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยที่กฎหมายแม่บทกำหนดให้ออก ซึ่งประกาศกระทรวงในปัจจุบันนี้มีลักษณะเป็นคำสั่ง หรือการแจ้งเรื่องราวของทางราชการให้

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 87.

ประชาชนรับทราบ เนื้อหาของประกาศกระทรวงจะมีรายละเอียดที่มีความสำคัญน้อยกว่ากฎกระทรวง หรือกฎทรวง

สำหรับประกาศกระทรวงนั้นที่มีที่มาจากประกาศของคณะปฏิวัติในยุคแรกๆ ที่ต้องการ เลี่ยงการตราพระราชกฤษฎีกา ในเรื่องสำคัญๆ จึงให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงออกประกาศ กระทรวงใช้กำหนดเรื่องหลายเรื่อง ที่แต่เดิมเป็นเรื่องที่มักออกเป็นพระราชกฤษฎีกา²³

อย่างไรก็ตามเนื้อหาของประกาศกระทรวงบางฉบับมีความสำคัญมาก เพราะเป็น หลักการที่สำคัญในระดับพระราชบัญญัติ แต่ด้วยเหตุผลในช่วงเวลาของการออกกฎหมายแม่บท นั้นมิได้อยู่สมัยที่มีรัฐสภาที่จะพิจารณาผ่านกฎหมายให้ถูกต้องตามกระบวนการได้ แต่ในปัจจุบัน นี้มีความพยายามที่จะให้ประกาศกระทรวงที่มีเนื้อหาสำคัญระดับพระราชบัญญัติหมดไปใน อนาคตอันใกล้²⁴

สืบเนื่องจากการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าได้อาศัยประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 12 แห่ง พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ว่าด้วยการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากร ศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลง วันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามา ในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งจาก การอ้างมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ดังกล่าว ในหัวข้อนี้จะขอ วิเคราะห์ถึงเหตุผลที่สามารถใช้ในออกประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา 12 แห่งพระราช กำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยมีรายละเอียด ดังนี้

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 89.

²⁴ กมลชัย รัตนสกววงศ์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 7(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), หน้า 131.

* มาตรา 12 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตรา ที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของ ใดๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนด หลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆไว้ด้วยก็ได้”

(1) การตีความขอบเขตของคำว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530

เนื่องจากหลักเกณฑ์การใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จะกระทำได้เฉพาะ “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” เท่านั้น ซึ่งการที่กฎหมายใช้คำว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” นั้น เนื่องจากต้องการให้มีลักษณะครอบคลุมเพื่อจ่ายต่อการออกอนุบัญญัติต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการลด ยกเว้น หรือเพิ่มอัตราอากร และเนื่องจากคำดังกล่าวมีความหมายกว้างมาก จึงก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าสมควรที่ใช้คำให้มีความหมายที่ชัดเจนกว่านี้ เพื่อไม่ต้องมาตีความในการใช้กฎหมาย และตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในการออกบทบัญญัตินี้อย่างแท้จริง แต่กรณีจะเป็นประการใดก็ตาม ไม่ว่าคำว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ” จะมีความหมายกว้างมากเพียงใด ก็มีไม่ว่าจะกว้างจนไม่มีการกระทำใดหลุดจากความหมายนี้ได้

(2) การตีความขอบเขตของคำว่า “เพื่อความผาสุกของประชาชน” ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530

คำว่า “เพื่อความผาสุกของประชาชน” นั้นเป็นนามธรรม ซึ่งถ้าหากมองในแง่ภาพรวมแล้ว หากประชาชนมีความสุข ก็ทำให้มีความสุขผาสุกตามมา ซึ่งต้องเป็นภาพรวมของความผาสุกของประชาชนทั้งประเทศ ไม่ใช่กลุ่มบุคคลเพียงกลุ่มเดียว ยกตัวอย่างกรณี ถ้าหากมีการปรับลดค่าน้ำมันเชื้อเพลิงให้ถูกลง ก็จะทำให้ประชาชนมีความสุข เป็นต้น และสาเหตุที่กฎหมายใช้คำว่า “เพื่อความผาสุกของประชาชน” ก็เพื่อจุดประสงค์ในคุ้มครองประโยชน์สูงสุดของประชาชน ซึ่งในการตีความคำดังกล่าว ผู้ใช้กฎหมายก็ควรใช้โดยคำนึงถึงประโยชน์ของประชาชนเป็นที่ตั้งอย่างแท้จริง โดยไม่คำนึงถึงแต่เพียงกลุ่มบุคคลเพียงกลุ่มเดียว และความผาสุกของประชาชนต้องเป็นเรื่องที่เห็นได้ว่าเป็นผลโดยตรงในเวลาทันใดหรืออันใกล้ มิใช่เป็นผลทางอ้อมอันไกลหรือเป็นผลที่คาดหมายสำหรับอนาคต

(3) การตีความขอบเขตของคำว่า “เพื่อความมั่นคงของประเทศ” ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530

สำหรับความหมายของ “ความมั่นคงของประเทศ” นั้น ได้มีผู้กล่าวไว้มากมาย อาทิเช่น

ในพระราชบัญญัติว่าด้วยการบริหารราชการในสถานการณ์ฉุกเฉิน พ.ศ. 2495 กล่าวว่า

“ความมั่นคงหรือความปลอดภัยแห่งราชอาณาจักร หมายความว่า การให้เอกราชของชาติหรือสวัสดิภาพของประชาชนให้อยู่ในความมั่นคง ปลอดภัย รวมตลอดถึงการให้ประเทศดำรงอยู่ในการปกครองระบอบประชาธิปไตย ภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย”

ในเอกสารประกาศการศึกษาวิชาความมั่นคงศึกษา (Security Studies) ของโรงเรียนเสนาธิการทหารบก กล่าวว่า

“ความมั่นคงของชาติ หมายถึง สภาวะการณ์หรือสภาพที่รัฐชาติ ภายใต้การนำของรัฐบาลที่มีอำนาจอธิปไตยในการปกครองดินแดนดังกล่าวด้วยตนเอง ที่สามารถดำรงอยู่ด้วยความปลอดภัยจากภัยอันตรายทั้งปวงไม่ว่าจะเป็น เกณฑ์การเสี่ยงใด ๆ ความเกรงกลัว ความกังวล และความสงสัย มีความเจริญก้าวหน้า มีเสรีต่อความกดดันต่าง ๆ ซึ่งจะประกันให้เกิดอำนาจหน้าที่ของแต่ละส่วนภายในชาติดำเนินไปได้อย่างอิสระ มีความแน่นแฟ้นเป็นปึกแผ่น มีความแน่นอนไม่เปลี่ยนแปลงไปโดยง่าย มีความอดทนต่อแรงกดดันต่าง ๆ ที่มากระทบในทุก ๆ ด้าน ทั้งด้านเอกราช อธิปไตย ในด้านบูรภาพแห่งดินแดน ในด้านสวัสดิภาพ ความปลอดภัยและผาสุกของประชาชน ในด้านการปกครองของประเทศและวิถีการดำเนินชีวิตของชน อีกทั้งจะต้องมีขีดความสามารถที่จะพร้อมเผชิญต่อสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น”

จากความหมายในข้างต้นจะเห็นว่า ความมั่นคงของประเทศนั้นมีความหมายกว้างมาก และเหตุที่กฎหมายใช้คำว่า“เพื่อความมั่นคงของประเทศ” สาเหตุหนึ่งก็เพื่อสนองต่อประโยชน์ของประชาชนอย่างสูงสุดและเป็นความมั่นคงของประเทศ ผู้ใช้กฎหมายจึงสมควรที่ใช้กฎหมายตามเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริงโดยคำนึงถึงความมั่นคงของประเทศเป็นหลัก

5. กฎและประกาศขององค์กรอื่น ๆ

นอกจากกฎกระทรวง และกฎทบวงแล้ว กฎหมายหลายฉบับกำหนดให้องค์กรต่าง ๆ สามารถออกเฉพาะเรื่องตามที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ได้ ส่วนใหญ่มักให้ไว้กับคณะกรรมการที่จัดตั้งตามกฎหมายแม่บท เช่น ประกาศของคณะกรรมการกลางป้องกันการค้ากำไรเกินควร เป็นต้น โดยกฎลักษณะต้องไม่ออกเกินกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจไว้

6. ระเบียบ ข้อบังคับ และข้อกำหนด

แต่ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะความหมายของระเบียบเท่านั้น กล่าวคือ ระเบียบเป็นกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอาศัยอำนาจ ตามพระราชบัญญัติ โดยเรียกชื่อตามองค์กรที่ได้รับมอบหมาย

จากฝ่ายนิติบัญญัติให้ออกเป็นระเบียบนั้น ส่วนราชการที่มีอำนาจออกระเบียบอาจเป็นส่วนราชการระดับกระทรวง ทบวง กรม มหาวิทยาลัย หรือคณะกรรมการการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย โดยทั่วไปแล้วพระราชบัญญัติจะไม่กำหนดให้ระเบียบต่าง ๆ ดังกล่าวไปประกาศในราชกิจจานุเบกษา ดังนั้น ในกรณีที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ ระเบียบจะมีผลใช้บังคับเมื่อผู้มีอำนาจหน้าที่ในการออกระเบียบนั้นลงนาม ในร่างระเบียบต่าง ๆ เนื้อหาในการออกระเบียบจะเป็นรายละเอียดที่แต่ละหน่วยงานจะกำหนดให้เหมาะสมกับการปฏิบัติงานของตน และสะดวกในการปรับปรุงแก้ไข²⁵

โดยในเรื่องนี้ ศาสตราจารย์ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ได้ตั้งข้อสังเกตว่า กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายประเภทนี้ไม่ผ่านการพิจารณาของคณะรัฐมนตรีก็มีผลใช้บังคับได้ และส่วนใหญ่ให้เป็นอำนาจของข้าราชการประจำอันเป็นฝ่ายปกครองระดับกลาง จึงมีปัญหว่าสมควรจะเป็นเรื่องรายละเอียดที่เป็นงานประจำ (Routine) จริงๆ เพราะถ้าเป็นเรื่องนโยบาย (Policy) ข้าราชการประจำระดับกลางในฝ่ายปกครองเหล่านี้ไม่น่าจะมีอำนาจกำหนด ควรเป็นอำนาจของฝ่ายการเมือง เช่น รัฐมนตรีซึ่งต้องรับผิดชอบต่อรัฐสภา แต่ในทางปฏิบัติกฎหมายบางฉบับโดยเฉพาะกฎหมายที่ตรามานานแล้ว อาทิ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นต้น

ตามที่ได้กล่าวไปในข้างต้น ทั้งประกาศกระทรวงและระเบียบนั้น มีลักษณะเป็นอนุบัญญัติและถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของกรกระทำทางปกครองที่เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารในการกำหนดกฎเกณฑ์ที่มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ซึ่งตามหลักของกฎหมายแล้วฝ่ายบริหารมีอำนาจในการออกประกาศกระทรวงและระเบียบ แต่ต้องออกภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจเช่น การออกประกาศกระทรวงตามพระราชบัญญัติฉบับใดฉบับหนึ่ง จะต้องมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัตินั้นให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออก และที่สำคัญนั้นต้องออกไม่เกินกว่าที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการกระทำใดๆก็ตามที่ฝ่ายบริหารใช้อำนาจกระทำการต้องให้เป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย หรือถ้าจะกล่าวให้ชัดเจนยิ่งขึ้นก็คือว่าการออกอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารต้องชอบด้วยกฎหมายนั่นเอง

7. กฎหมายลำดับรองที่ออกโดยองค์การปกครองท้องถิ่น

องค์การปกครองท้องถิ่นก็ดี ย่อมมีอำนาจกำหนดกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายให้มีผลใช้บังคับในเรื่องหรือในท้องที่ที่รับผิดชอบตามที่กฎหมายแม่บทว่าด้วยการกระจายอำนาจให้ไว้

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 132.

ตัวอย่างขององค์กรกระจายอำนาจตามกิจการก็เช่นมหาวิทยาลัย หรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งสามารถออกข้อบังคับ ระเบียบ หรือประกาศภายในเรื่องที่ถูกหมายจัดตั้งให้อำนาจ สำหรับองค์กรท้องถิ่นก็มีอำนาจนี้เช่นกันตามกฎหมายจัดการปกครองท้องถิ่นนั้น ๆ แต่กฎเกณฑ์เหล่านี้เรียกชื่อต่าง ๆ กัน อาทิ ข้อบัญญัติจังหวัด ซึ่งเป็นกฎหมายที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดออกไว้ใช้บังคับภายในเขตจังหวัดโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการส่วนจังหวัด เป็นต้น

2.3.2.4 ความชอบด้วยกฎหมายในการออกอนุบัญญัติ²⁶

อนุบัญญัติเป็นกฎหมายที่ฝ่ายบริหารตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรืออาศัยกฎหมายที่เรียกชื่ออย่างอื่น แต่มีฐานะเทียบเท่าพระราชบัญญัติ อนุบัญญัติจึงมีค่าบังคับต่ำกว่ากฎหมายแม่บท ในการตราอนุบัญญัติฝ่ายบริหารจะต้องดำเนินการให้ชอบด้วยวิธีสับัญญัติและสารบัญญัติ กล่าวคือจะต้องดำเนินการตามกระบวนการตราอนุบัญญัติแต่ละประเภท ในกรณีที่ถูกกฎหมายแม่บทกำหนดเพิ่มเติมว่าจะต้องได้รับความเห็นชอบจากองค์กรใด การตราอนุบัญญัติจะต้องได้รับความเห็นชอบจากองค์กรนั้นด้วย และจะต้องมีเนื้อหาอยู่ในกรอบของการมอบหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติ ภายใต้หลักนิติรัฐ การตราอนุบัญญัติจึงจะต้องชอบด้วยกฎหมาย โดยจะตราอนุบัญญัติเกินขอบเขตเจตนารมณ์ที่ได้รับมอบหมายหรือตามอำเภอใจมิได้ อนุบัญญัติที่ตราขึ้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ย่อมไม่อาจใช้บังคับเป็นกฎหมายได้ เพื่อให้เป็นไปตามข้อเรียกร้องของหลักนิติรัฐดังกล่าว จึงต้องมีองค์กรตุลาการที่ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบ โดยทฤษฎีทั่วไปของการควบคุมตรวจสอบอนุบัญญัติ ผู้มีส่วนได้เสียอาจร้องขอให้ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบถึงความชอบด้วยกฎหมายของอนุบัญญัติไม่ว่าจะมีคดีความหรือข้อพิพาทเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ก็ตาม ในกรณีที่ยังไม่มีคดีข้อพิพาทเกิดขึ้นเรียกว่า การควบคุมตรวจสอบอย่างนามธรรม ส่วนในกรณีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น ศาลจะต้องบังคับใช้อนุบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทคดีนั้น และมีประเด็นที่ศาลจะต้องพิจารณาด้วยว่าอนุบัญญัตินั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เรียกว่า การควบคุมตรวจสอบอย่างรูปธรรม

ประเทศไทยไม่มีกฎหมายกำหนดให้องค์กรตุลาการทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบอนุบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ และไม่มีวิธีพิจารณาในเรื่องนี้โดยชัดแจ้ง แต่ศาลยุติธรรมก็อาศัยอำนาจทั่วไปในการพิจารณาพิพากษาคดีอย่างถูกต้องและเป็นธรรม เมื่อมีข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีปกครองเกิดขึ้น ศาลยุติธรรมก็รับพิจารณาพิพากษาคดีดังกล่าว โดยถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นคดีแพ่งสามัญ ประมวล

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 140-143.

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งจะถูกนำมาใช้กับกระบวนการพิจารณาคดีปกครองด้วย การเสนอคำฟ้องตามมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ผู้เสนอคำฟ้องจะต้องถูกโต้แย้งสิทธิก่อน ดังนั้น ศาลยุติธรรมจะควบคุมตรวจสอบคดีข้อพิพาททางปกครองตลอดจนพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของอนุบัญญัติได้ในลักษณะรูปธรรมเท่านั้น และหากศาลยุติธรรมพบว่าอนุบัญญัติฉบับใดตราขึ้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็จะไม่บังคับใช้อนุบัญญัติฉบับนั้นแก่คดีข้อพิพาทดังกล่าว โดยไม่มีพิพากษายกเลิกอนุบัญญัติ และไม่ประกาศเป็นการทั่วไปว่าอนุบัญญัตินั้นเป็นโมฆะหรือเสียไป เพราะไม่มีกฎหมายใดหรือตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มิได้ให้อำนาจศาลที่จะพิพากษาหรือมีคำสั่งเช่นว่านั้นได้ อนุบัญญัติฉบับที่ศาลตรวจสอบในคดีใดก็มีผลเฉพาะในคดีนั้นเท่านั้น หากมีผลกระทบแก่คดีอื่นๆ แต่ประการใดไม่ ตามหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเรื่องพิพากษาผูกพันเฉพาะคู่ความในกระบวนการพิจารณาของศาล

ศาลยุติธรรมจะตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของอนุบัญญัติตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา โดยการตรวจสอบว่าอนุบัญญัติต้องไม่เป็นการออกอนุบัญญัติเกินกฎหมายแม่บท (Ultra Vires) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ อนุบัญญัติออกเกินขอบเขตที่กฎหมายให้ออกหรือไม่ และอนุบัญญัติได้ออกมาตามกระบวนการที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้หรือไม่ โดยศาลฎีกาได้วางหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของอนุบัญญัติไว้ ดังนี้²⁷

1. อนุบัญญัติต้องไม่ออกเกินขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ โดยในประเทศอังกฤษเรียกการตราอนุบัญญัติที่เกินขอบอำนาจของพระราชบัญญัติว่า substantive ultra vires โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1.1 การตราอนุบัญญัติต้องมีกฎหมายให้อำนาจ และกฎหมายที่ให้อำนาจในการตราอนุบัญญัติ ได้แก่ พระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนด

1.2 อนุบัญญัติต้องอยู่ในขอบอำนาจของพระราชบัญญัติให้ทำได้ หรืออยู่ในขอบเขตแห่งความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติ โดยศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า อนุบัญญัติที่มีจุดประสงค์ของพระราชบัญญัติไม่ชอบด้วยเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติ เป็นการนอกเหนืออำนาจ ไม่มีสภาพบังคับ ถือว่าการฝ่าฝืนเป็นความผิด

²⁷ รดาวรรณ เกื้อกุลเกียรติ, “การตรากฎหมายลำดับรองในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), หน้า 101-102.

1.3 อนุบัญญัติต้องไม่ขัดกับกฎหมายอื่น โดยอนุบัญญัติที่ออกมาเป็นการขัดหรือฝ่าฝืนกฎหมายทั่วไปของบ้านเมืองนั้น ก็จะไม่สามารถใช้บังคับได้

2. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับแบบพิธีหรือกระบวนการในการตราอนุบัญญัติ เป็นการวินิจฉัยว่าอนุบัญญัติได้ปฏิบัติตามแบบพิธีหรือกระบวนการที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้หรือไม่ หากการตราอนุบัญญัติมิได้ปฏิบัติตามแบบพิธีที่พระราชบัญญัติกำหนดไว้ ศาลอังกฤษวินิจฉัยว่าอนุบัญญัตินั้นเป็น procedural ultra vires หมายความว่านอกจากหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้วหมายความว่านอกจากหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว ในการตราอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารจะต้องดำเนินการให้ชอบด้วยวิธีทั้งทางสภานิติบัญญัติและสารบัญญัติอีกด้วย โดยความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางวิธีสภานิติบัญญัติ คือ ออกกฎหมายโดยปราศจากอำนาจ และความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางสารบัญญัติ คือ กฎหมายมีเนื้อหาที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การออกกฎหมายมีมูลเหตุจูงใจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือเป็นการออกกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ไม่ชอบด้วยกฎหมายและการตรากฎหมายจะต้องดำเนินการตามกระบวนการตรากฎหมายอนุบัญญัติแต่ละประเภท ในกรณีที่กฎหมายแม่บทกำหนดเพิ่มเติมว่าจะต้องได้รับความเห็นชอบจาก องค์การใด การตราอนุบัญญัติจะต้องได้รับความเห็นชอบจากองค์การนั้นด้วย และจะต้องมีเนื้อหาอยู่ในกรอบของการมอบหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติภายใต้หลักนิติรัฐ การตราอนุบัญญัติจึงจะชอบด้วยกฎหมาย โดยจะตราอนุบัญญัติเกินขอบเจตนารมณ์ที่ได้รับมอบหมายหรือตามอำเภอใจไม่ได้ ซึ่งกฎหมายอนุบัญญัติที่ตราขึ้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ย่อมไม่อาจใช้บังคับเป็นกฎหมาย

2.4 กระบวนการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากคำว่า “คลังสินค้าทัณฑ์บน” นั้นได้ปรากฏอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ ในหัวข้อนี้จึงจะขอกล่าวถึงกฎหมายภาษีอากรต่างๆที่มีความเกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บน ดังนี้

2.4.1 การจัดเก็บภาษีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร ดังนี้

1) มาตรา 8 บัญญัติว่า “อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้โดยอาจกำหนดวิธีการและข้อจำกัดเกี่ยวกับการ

เก็บของ ตลอดจนข้อบังคับเพื่อการดำเนินการและการตรวจตราควบคุมคลังสินค้าภัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร...”

2) มาตรา 8 ทวิ บัญญัติว่า “อธิบดีมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้คลังสินค้าภัณฑ์ประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับการแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าภัณฑ์บนนั้น เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักรโดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด...”

3) มาตรา 10 ทวิ บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำเร็จ ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าภัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าภัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น...”

4) มาตรา 87 บัญญัติว่า “เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าภัณฑ์บนให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจตามว่าได้มีการปฏิบัติตามครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ก็ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าภัณฑ์บนถูกต้องแล้ว”

5) มาตรา 88 บัญญัติว่า “รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้นำของดังกล่าวในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ ในคลังสินค้าภัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้คำนวณปริมาณที่ใช้ตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าภัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น”

6) การเก็บของในคลังสินค้าจะบัญญัติอยู่ในหมวด 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ตั้งแต่ มาตรา 87 ถึง 97 ทวิ

จากข้างต้นจะเห็นว่า มาตรา 8 ทวิ มีการแก้ไขเพิ่มเติม ทั้งหมด 2 ครั้ง ดังนี้

1. ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 ข้อ 3 ให้เพิ่มเติมความต่อไปนี้ เป็นตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนี้

“มาตรา 8 ทวิ อธิบติมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด...”

ซึ่งเหตุผลในการประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 นี้ คือ กฎหมายว่าด้วยศุลกากรยังไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน สมควรปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมยิ่งขึ้น สะดวกแก่การปฏิบัติและช่วยส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งแก่การส่งเสริมสินค้าขาออก

2. มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ให้ยกเลิกความในมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 ดังนี้

“มาตรา 8 ทวิ อธิบติมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด...”

ซึ่งเหตุผลในการตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 คือ โดยที่ในปัจจุบันการค้าขายระหว่างประเทศได้มีการแข่งขันกันอย่างมาก การสนับสนุนและส่งเสริมการส่งออกจึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญ เนื่องจากเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ ด้วยเหตุนี้จึงสมควรกำหนดให้มีการจัดตั้งเขตปลอดอากรขึ้นในประเทศไทย เพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับสินค้านั้นเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร อันเป็นการส่งเสริมการส่งออกอีกวิธีหนึ่ง ซึ่งการจัดตั้งเขตปลอดอากรสามารถกระทำได้โดยขออนุมัติต่ออธิบดีกรมศุลกากรเท่านั้น จึงมีความสะดวก รวดเร็ว และเป็นหลักการที่มีความสอดคล้องกับหลักสากลดังที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาเกี่ยวโตขององค์การศุลกากรโลก จึงเป็นการเพิ่มทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่สามารถเลือกใช้ให้เหมาะสมกับกิจการของตนได้และสมควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อให้มีขอบเขตการดำเนินงานได้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

รวมทั้งสมควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติอื่นให้มีความยืดหยุ่นและเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้ประกอบการเพิ่มขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ซึ่งจากข้างต้นจะเห็นว่ามีการตัดคำว่า “เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร” ออกไปเสีย ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาตามมาอย่างในปัจจุบันที่การดำเนินการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งได้รับการยกเว้นอากรแก่ของที่ซื้อภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำมาบริโภคภายในประเทศ ซึ่งเป็นการขัดกับหลักคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรที่ให้ยกเว้นอากรแก่ของที่นำเข้ามาแล้วเก็บไว้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วส่งออกนอกประเทศ ตามมาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

2.4.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

1) มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2534 บัญญัติว่า

“ภายใต้บังคับมาตรา 11 วรรคสอง และมาตรา 12 วรรคสองความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีมีดังนี้

(3) ในกรณีสินค้าที่นำเข้ามาให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีศุลกากร สำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น...”

2) กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุราในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร พ.ศ. 2548 ได้กำหนดสาระสำคัญ ดังนี้

กำหนดอัตราภาษีสุราตามปริมาณเป็น 0.01 บาท ต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ สำหรับสุราในคลังสินค้าทัณฑ์บน สำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ที่จำหน่ายให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร โดยให้ใช้บังคับกับการจำหน่ายสุราปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตรให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร

3) ประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง การนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อเป็นตัวอย่างสินค้าหรือมิใช่เพื่อการค้า ได้กำหนดสาระสำคัญ คือ

ผอนผันไม่ต้องขอรับใบอนุญาตจากเจ้าหน้าที่สรรพสามิต กรณีเพื่อเป็นตัวอย่างสินค้าหรือมิใช่เพื่อการค้า ที่นำเข้ามาทางด่านศุลกากรในเขตกรุงเทพมหานคร หรือในกรณีนำติดตัวเข้ามาทางด่านศุลกากรดังต่อไปนี้

- (1) ด่านศุลกากรท่าอากาศยานเชียงใหม่
- (2) ด่านศุลกากรท่าอากาศยานภูเก็ต
- (3) ด่านศุลกากรท่าอากาศยานหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา
- (4) ด่านศุลกากรสะเดา จังหวัดสงขลา
- (5) ด่านศุลกากรปาดังเบซาร์ จังหวัดสงขลา
- (6) ด่านศุลกากรสุโขทัย-ลก จังหวัดนราธิวาส

4) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่จำหน่ายในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2548 ได้กำหนดสาระสำคัญ ดังนี้*

ให้ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร

โดยให้ยกเว้นภาษีสำหรับสินค้านี้ดังต่อไปนี้

- (1) สินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัว หรือใช้ในวิชาชีพ ราคารวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท
- (2) สินค้าที่ใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร เนื่องจากการย้ายภูมิลำเนาซื้อ ราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

* ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ง., หน้า 190.

5) ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการส่งสุร่าออกไปนอกราชอาณาจักรทางคลังสินค้า ทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร พ.ศ. 2520 ได้กำหนด สาระสำคัญ ดังนี้

สุร่าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร โดยทางคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท ร้านค้าปลอด อากรนั้น จะต้องเป็นสุร่าที่ผลิตในประเทศไทย และต้องเป็นสุร่าที่อธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดี กรมศุลกากรมอบหมาย ได้อนุญาตให้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร สำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร เพื่อนำออกไป นอกราชอาณาจักร ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ หรือสถานที่อื่นที่กรมศุลกากรกำหนด

6) ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยวิธีการ เงื่อนไข และแนวทางปฏิบัติในการกำหนดอัตรา ภาษีสุร่า อัตราค่าแสดมปียาสูบ และการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่จำหน่ายจาก คลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร พ.ศ. 2548 ได้กำหนดสาระสำคัญ ดังนี้

ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากร และการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ลงวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ. 2544 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตรา อากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548

โดยสินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรจะมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต คือ

1. สินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัวหรือใช้ในวิชาชีพ ราคารวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท เว้นแต่ สุร่า บุหรี่ ชิการ์ หรือ ยาเส้น ต้องไม่เกินปริมาณ ดังนี้

(1) บุหรี่ ปริมาณไม่เกินสองร้อยมวน หรือ ชิการ์หรือยาเส้น ปริมาณไม่เกินอย่างละสอง ร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิดรวมกันปริมาณไม่เกินสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้บุหรี่ยังต้องมีปริมาณ ไม่เกินสองร้อยมวน

(2) สุร่า ปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร หรือ

2. สินค้าที่ใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร เนื่องจากการย้ายภูมิลำเนา ซื่อราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

สำหรับการเรียกเก็บภาษีสุราในอัตราภาษีตามปริมาณเป็น 0.01 บาท ต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ การเรียกเก็บค่าแอสแตมปียาสูบในอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณเป็นศูนย์ และการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับ สิ้นค้า แก้ว คริสตัล และสิ้นค้าน้ำหอม และหัวน้ำหอม เพื่อนำไปขายในคลังสินค้าทัณฑ์บน สำหรับการแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรซึ่งตั้งอยู่ ณ สนามบินศุลกากรให้ปฏิบัติ ดังนี้

1. กรณีเป็นสิ้นค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้เจ้าของสิ้นค้าปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ หากเป็นสิ้นค้าประเภทสุราและยาสูบ จะต้องขออนุญาตนำเข้า ก่อนนำสิ้นค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

2. กรณีเป็นสิ้นค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักรให้ปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนด

7) ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยวิธีการ เงื่อนไข และแนวทางปฏิบัติในการกำหนดอัตราภาษีสุรา อัตราค่าแอสแตมปียาสูบ และการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสิ้นค้าที่จำหน่ายจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ที่ตั้งอยู่ในจังหวัดกระบี่ จังหวัดพังงา และจังหวัดภูเก็ต ได้กำหนดสาระสำคัญ ดังนี้

การกำหนดอัตราภาษีสุรา ตามกฎหมายว่าด้วยสุรา ยาสูบ ตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ แก้ว คริสตัล และ สิ้นค้าน้ำหอมและหัวน้ำหอม ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

โดยให้เรียกเก็บภาษีสุราในอัตราภาษีตามปริมาณเป็น 0.01 บาท ต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ การเรียกเก็บค่าแอสแตมปียาสูบ ในอัตราตามมูลค่า และอัตราตามปริมาณเป็นศูนย์ และการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสิ้นค้าแก้ว คริสตัล และ สิ้นค้าน้ำหอมและหัวน้ำหอม เพื่อนำไปขายในคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่จังหวัดกระบี่ จังหวัดพังงา และจังหวัดภูเก็ต ให้ปฏิบัติตามที่ระเบียบกำหนด

8) กฎกระทรวง กำหนดอัตราค่าแอสแตมปียาสูบในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร พ.ศ. 2548 ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ได้กำหนดสาระสำคัญ ดังนี้

โดยกำหนดอัตราภาษีสุราตามปริมาณเป็น 0.01 บาท ต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ สำหรับสุราในคลังสินค้าทัณฑ์บน สำหรับแสดงและขายของที่เก็บใน

คลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากรที่จำหน่ายให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร

สรุปสาระสำคัญได้ว่าในกรณีที่นำยาสูบหรือสุราเข้ามาจำหน่ายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรจะได้รับการให้ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร

โดยให้ยกเว้นสำหรับสินค้านี้

(1) สินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัว หรือใช้ในวิชาชีพ ราคารวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท

(2) สินค้าที่ใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร เนื่องจากการย้ายภูมิลำเนา โดยซื้อราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

2.4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

“ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)”

มาตรา 83/8 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 83/9 ให้ผู้นำเข้าที่มีอำนาจเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณด่านศุลกากรตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ในกรณีนำเข้าสินค้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือในกรณีนำเข้าเครื่องจักร หรือวัตถุดิบ เพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ของผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้

วิธีการประกันและการถอนประกัน ให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี”

2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 448) พ.ศ. 2549 โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากรให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร สำหรับมูลค่าของฐานภาษีอันเนื่องมาจากการขายสินค้าดังต่อไปนี้

(ก) สินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัว หรือใช้ในวิชาชีพ ราคารวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท

(ข) สินค้าที่ใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเนื่องจากการย้ายภูมิลำเนาซื้อ ราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

(ค) บุหรี่ปริมาณไม่เกินสองร้อยมวน หรือซิการ์หรือยาเส้นปริมาณไม่เกินอย่างละสองร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิดรวมกันปริมาณไม่เกินสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้ บุหรี่ต้องมีปริมาณไม่เกินสองร้อยมวน

(ง) สุราปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร

3) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 125) เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าในราชอาณาจักร เข้าในเขตปลอดอากรและการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามมาตรา 77/1(14)(ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

การขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ขายให้แก่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

4) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 164) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากรให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

* ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก จ., หน้า 192.

การขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ซึ่งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับผู้โดยสารขาเข้าให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

สรุปสาระสำคัญได้ว่าให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร สำหรับมูลค่าของฐานภาษีอันเนื่องมาจากการขายสินค้า ดังต่อไปนี้

(ก) สินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัว หรือใช้ในวิชาชีพ ราคารวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท

(ข) สินค้าที่ใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเนื่องจากการย้ายภูมิลำเนาซื้อ ราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

(ค) บุหรี่ปริมาณไม่เกินสองร้อยมวน หรือซิการ์หรือยาเส้นปริมาณไม่เกินอย่างละสองร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิดรวมกันปริมาณไม่เกินสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้ บุหรี่ต้องมีปริมาณไม่เกินสองร้อยมวน

(ง) สุราปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร

2.5 กระบวนการบริหารจัดการคลังสินค้าทัณฑ์บนภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999

2.5.1 ที่มา

อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999 มีชื่อเรียกอย่างเป็นทางการว่า “The Protocol of Amendment to the International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures, 1999” ซึ่งจัดทำขึ้นโดยองค์การศุลกากรโลก โดยคณะกรรมการความร่วมมือทางศุลกากร (Customs Co-operation Council) ได้รับรองการแก้ไขเมื่อวันที่ 26 เดือนมิถุนายน ค.ศ. 1999 และร่างแก้ไขฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้ต่อเมื่อภาคีสมาชิกเดิม (63 ประเทศ) ให้การรับรองโดยไม่มี การตั้งข้อสงวนใดๆ (ในภาคผนวกทั่วไป) ครบ 40 ประเทศแล้ว ซึ่งในวันที่ 3 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2006 อนุสัญญาฯ มีภาคีสมาชิกรับรองครบตามจำนวน ดังนั้น

วันที่ 3 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2006 จึงเป็นวันที่อนุสัญญาฉบับแก้ไข มีผลบังคับใช้ และเหตุผลที่มีการแก้ไขเนื่องจากอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับเดิม) ค.ศ. 1974 มีบทบัญญัติบางประการล้าสมัยไม่สอดคล้องกับพัฒนาทางการค้าระหว่างประเทศ เทคโนโลยีสารสนเทศ การติดต่อสื่อสาร และการขนส่งในปัจจุบัน อีกทั้งเงื่อนไขของอนุสัญญายังไม่มีสภาพบังคับที่ชัดเจนแน่นอน ไม่มีกระบวนการตรวจสอบติดตามการนำไปปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประกอบกับในวงการธุรกิจการค้าระหว่างประเทศมีความต้องการให้อำนวยความสะดวกรวดเร็วในการเคลื่อนย้ายสินค้าระหว่างประเทศ โดยการลดขั้นตอนพิธีการศุลกากรให้เหลือน้อยที่สุด อีกทั้งในแต่ละประเทศต่างมีความต้องการพัฒนาระบบบริการศุลกากรให้ทันสมัยสอดคล้องกับความต้องการความเร็วในระบบการค้าระหว่างประเทศและความจำเป็นของภาคอุตสาหกรรม องค์การศุลกากรโลกจึงจำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงใหม่เป็น “Revised Kyoto Convention จากความร่วมมือของประเทศภาคีสมาชิกองค์การศุลกากรโลก ทั้งที่เป็นภาคีอนุสัญญา และไม่ได้เป็นภาคีอนุสัญญา การแก้ไขอนุสัญญาเดิมจึงสำเร็จลงได้²⁸

2.5.2 วัตถุประสงค์²⁹

1. ปรับปรุงพิธีการและวิธีปฏิบัติทางศุลกากรของประเทศต่าง ๆ ที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการค้าและการแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศให้ง่าย สอดคล้องกันและทันสมัยอย่างต่อเนื่อง
2. ตอบสนองต่อความต้องการของการค้าระหว่างประเทศและศุลกากร ในการอำนวยความสะดวกทางการค้าที่ต้องการลดอุปสรรคทางการค้าที่มีใช้ภายใต้ศุลกากร
3. ให้มีมาตรฐานที่เหมาะสมในการควบคุมทางศุลกากรและมีการนำเทคนิคที่ทันสมัยมาใช้ในการควบคุมและอำนวยความสะดวกทางการค้า อาทิ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมโดยการตรวจสอบ และการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

²⁸ ชูชาติ อัครโรจน์, “ปัญหาเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 60.

²⁹ นิตยา เทียงตรงภิญโญ, ศุลกากรกับการต่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 1 (ม.ป.ท.), หน้า 82.

4. ให้มีมาตรฐานที่เหมาะสมในการควบคุมทางศุลกากรและมีการนำเทคนิคที่ทันสมัยมาใช้ในการควบคุมและอำนวยความสะดวกทางการค้า อาทิ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมโดยการตรวจสอบ และการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

5. ลดค่าใช้จ่ายของภาคเอกชน

2.5.3 โครงสร้างของอนุสัญญาฯ

อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999 เป็นอนุสัญญาที่แก้ไขอนุสัญญาฉบับเดิม โดยจะประกอบด้วย 9 มาตรา ที่เป็นเนื้อความเพื่อบอกถึงสิ่งที่แก้ไข โดยอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999 จะประกอบด้วย 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ตัวบทอนุสัญญา (Body of the Convention)

ส่วนที่ 2 ภาคผนวกทั่วไป (General Annex)

ส่วนที่ 3 ภาคผนวกเฉพาะ (Specific Annex)

ตัวบทอนุสัญญาฯ เป็นบทบัญญัติพื้นฐานที่สะท้อนให้เห็นวัตถุประสงค์และหลักการของอนุสัญญาประกอบไปด้วยบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับเรื่องต่าง ๆ ดังนี้³⁰

- อารัมภบท
- ขอบเขตและโครงสร้าง
- การบริหารจัดการ
- กฎเกณฑ์ในการเข้าเป็นภาคี
- กฎเกณฑ์ในการแก้ไขปรับปรุง

ส่วนภาคผนวกทั่วไป มี 10 Chapters ดังนี้

- Chapter 1. General Principles
- Chapter 2. Definition
- Chapter 3. Clearance and other Customs formalities
- Chapter 4. Duties and taxes
- Chapter 5. Security

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 84.

- Chapter 6. Customs Control
- Chapter 7. Application of information technology
- Chapter 8. Relationship between the Customs and third parties
- Chapter 9. Information , decisions and rulings supply by the Customs
- Chapter 10. Appeals in Customs matters

ส่วนภาคผนวกเฉพาะ จะประกอบด้วย 10 Annexes ดังนี้

- Specific Annex A Arrival of goods in a Customs territory
 - Chapter 1 Formalities prior to the lodgement of the Goods declaration
 - Chapter 2 Temporary storage of goods
- Specific Annex B Importation
 - Chapter 1 Clearance for home use
 - Chapter 2 Re-importation in the same state
 - Chapter 3 Relief from import duties and taxes
- Specific Annex C Exportation
 - Chapter 1 Outright exportation
- Specific Annex D Customs warehouses and free zones
 - Chapter 1 Customs warehouses
 - Chapter 2 Free zones
- Specific Annex E Transit
 - Chapter 1 Customs transit
 - Chapter 2 Transshipment
 - Chapter 3 Carriage of goods coastwise
- Specific Annex F Processing
 - Chapter 1 Inward processing
 - Chapter 2 Outward processing
 - Chapter 3 Drawback

Chapter 4 Processing of goods for home use

- Specific Annex G Temporary admission

Chapter 1 Temporary admission

- Specific Annex H Offences

Chapter 1 Customs offences

- Specific Annex J Special procedures

Chapter 1 Travellers

Chapter 2 Postal traffic

Chapter 3 Means of transport for commercial use

Chapter 4 Stores

Chapter 5 Relief consignments

- Specific Annex K Origin

Chapter 1 Rules of origin

Chapter 2 Documentary evidence of origin

Chapter 3 Control of documentary evidence of origin

2.5.4 การเข้าเป็นภาคีและภาคีสมาชิกปัจจุบัน³¹

การเข้าเป็นภาคีอนุสัญญาฯ สามารถดำเนินการได้โดยการให้สัตยาบัน (Ratification) (จนถึงวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 1974) หรือการภาคยานุวัติ ทั้งนี้ โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องรับตัวบทอนุสัญญาฯ ทั้งหมด และรับภาคผนวกทั่วไปทั้งหมดโดยไม่สามารถตั้งข้อสงวนได้ ส่วนภาคผนวกเฉพาะจะรับก็ภาค หรือไม่รับก็ได้ การตั้งข้อสงวนจะทำได้เฉพาะบทบัญญัติเป็น “Recommended Practice เท่านั้น ไม่สามารถตั้งข้อสงวนในบทบัญญัติที่เป็น Standard ได้

³¹ ชูชาติ อัครโรจน์, “ปัญหาเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาตรีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 63-66.

อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาฯ จะให้เวลาแก่ภาคีสมาชิกในการนำบทบัญญัติไปปฏิบัติ (Implement) คือ ในกรณีที่เป็นบทบัญญัติมาตรฐาน (Standard) จะมีเวลาในการเตรียมการนำบทบัญญัติดังกล่าวไปปฏิบัติ 36 เดือน นับจากวันที่บทบัญญัตินั้นผูกพันประเทศภาคีสมาชิก ส่วนบทบัญญัติที่เป็น “Transitional Standard” จะมีเวลาเตรียมการ 60 เดือน ในการนำบทบัญญัติดังกล่าวไปปฏิบัติโดยนับจากวันที่บทบัญญัตินั้นผูกพันประเทศภาคีสมาชิก

ในส่วนของประเทศไทย ปัจจุบันอยู่ระหว่างการดำเนินการเพื่อเข้าเป็นภาคีอนุสัญญาเกี่ยวโต (ฉบับแก้ไข) โดยคณะรัฐมนตรีได้มีมติ เมื่อวันที่ 8 พฤศจิกายน 2548 เห็นชอบในหลักการให้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาเกี่ยวโต (ฉบับแก้ไข) โดยให้รับตัวบท และภาคผนวกทั่วไป (ตามหนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ค่วนที่สุด ที่ นร 0503/16826 ลงวันที่ 14 พฤศจิกายน 2548)

2.5.5 สารสำคัญเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน³²

ในอนุสัญญาเกี่ยวโตจะบัญญัติเกี่ยวกับคลังสินค้าไว้ในส่วนภาคผนวกเฉพาะ Specific Annex D Customs warehouses and free zones ในหัวข้อ Chapter 1 : Customs warehouses โดยจะเรียกว่า คลังสินค้าของศุลกากร

1) ความเบื้องต้น

ความหมายของพิธีการศุลกากรว่าด้วยคลังสินค้า (Warehouse) หมายความว่า พิธีการศุลกากร ซึ่งของนำเข้าสามารถเก็บไว้ ณ สถานที่ที่กำหนดคือ คลังสินค้าได้ภายใต้การควบคุมของศุลกากรโดยไม่มีภาระภาษีแต่อย่างใด ในบางครั้งผู้ประกอบการก็ไม่รู้ว่าของที่นำเข้าจะจำหน่ายอย่างไร จึงควรให้ผู้นำเข้าสามารถเก็บของไว้ในคลังสินค้าได้แล้วจึงเสียภาษีขณะนำของออกมาบริโภคภายในประเทศ หรือเก็บไว้ในคลังสินค้าศุลกากรเพื่อรอให้มีการดำเนินการให้ครบถ้วน เรื่องของต้องห้ามต้องกำกับก็ได้ หรืออาจ Re-export ไปภายใต้พิธีการศุลกากรที่ไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ ดังนั้น กฎหมายศุลกากรจึงบัญญัติพิธีการศุลกากรว่าด้วยคลังสินค้า (Warehouse Procedure) ขึ้นเพื่ออนุญาตไว้เก็บสินค้านั้นในคลังสินค้าศุลกากรได้โดยไม่เสียภาษีใดๆ ระหว่างที่ของนั้นได้เก็บอยู่ในคลังสินค้านั้น

³² เรืองเดียวกัน, หน้า 83-89.

2) ประเภทของคลังสินค้า

ก) คลังสินค้าศุลกากรสาธารณะ

คลังสินค้าศุลกากรสาธารณะ (Public Customs Warehouse) มีขึ้นเพื่อให้บริการเป็นการสาธารณะแก่บุคคลทั่วไป ที่มีสิทธิที่จะขายหรือจำหน่าย ซึ่งของที่เก็บหรือจะเก็บไว้ในคลังสินค้า ทัณฑ์บนนั้น รวมตลอดถึงบุคคลที่เป็นผู้ซื้อของนั้นขณะที่ของอยู่ในคลังสินค้านั้นด้วย ของที่เก็บในคลังฯจะยังไม่มีภาวะภาษีจนกว่าของนั้นจะได้นำออกมาเพื่อบริโภคในประเทศ อย่างไรก็ตาม การนำมาตราการด้านคลังสินค้าอาจมิได้ใช้เฉพาะของที่นำเข้ามาเท่านั้น อาจอนุญาตให้เก็บของที่มีภาวะภาษีอากรชั้นใน หรือของที่เคยเสียภาษีอากรขาเข้า ไว้แล้วก็ได้ ทั้งนี้เพื่อให้ของดังกล่าวครบเงื่อนไขในการคืนอากรหรือยกเว้นอากร หรืออาจรวมถึง การนำของที่นำเข้ามาชั่วคราวเข้ามาก็ได้ หากภายหลังจะได้มีการส่งออกหรืออนุมัติให้จำหน่ายโดยวิธีอื่นใด

บทบัญญัติเรื่องคลังสินค้าจะไม่นำไปใช้กับของนำเข้ามาเพื่อเก็บชั่วคราวของสำหรับเขตปลอดอากร และการนำของเข้ามาเพื่อผลิตแล้วส่งออกโดยได้รับการยกเว้น หรือคืนอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามา (Inward Processing) แต่หากศุลกากรใดจะอนุญาตให้ทำการผลิตเช่นว่านี้ได้ ก็สามารถทำได้โดยถือว่าเป็นการอำนวยความสะดวกที่มากกว่าที่อนุสัญญาฯกำหนด การบริหารจัดการคลังสินค้าอาจดำเนินการโดยศุลกากรหรือองค์กรอื่น หรือโดยบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ได้ขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

ข) คลังสินค้าของเอกชน (Private Customs Warehouse)

คลังสินค้าของเอกชนแตกต่างกับคลังสินค้าศุลกากรสาธารณะตรงที่มีขึ้นเพื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อตอบสนองความต้องการของการประกอบธุรกิจนั้นๆ โดยส่วนใหญ่คลังสินค้าของเอกชนจะตั้งอยู่ใกล้ๆ กับสถานประกอบการของบุคคลดังกล่าว โดยปกติของที่สามารถนำมาเก็บไว้คลังสินค้านี้ดังกล่าวมักไม่ค่อยจำกัดประเภท แต่ศุลกากรก็อาจประกาศกำหนดชนิด ประเภทของที่จะนำมาเก็บไว้ใน คลังสินค้าประเภทนี้ก็ได้

3) ระยะเวลาในการเก็บของไว้ในคลังสินค้า และชนิดหรือประเภทของที่จะเก็บ

ในกรณีของ Public Customs Warehouse ศุลกากรควรอนุญาตให้เก็บของนำเข้ามาได้ทุกประเภท โดยปราศจากข้อห้ามข้อจำกัด เว้นแต่ข้อห้ามข้อจำกัดที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ความปลอดภัยสาธารณะ สุขอนามัย หรือข้อห้าม

ข้อจำกัดที่เป็นไปเพื่อการปกป้องสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์ ทั้งนี้หากเป็นของที่มีอันตราย อาจกำหนดให้เก็บไว้เฉพาะในคลังสินค้าที่กำหนดเท่านั้นก็ได้

ระยะเวลาในการเก็บของไว้ในคลังสินค้าฯจะขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่ศุลกากรกำหนด แต่ในกรณีของทั่วๆ ไปที่มีได้เน่าเสียง่าย ต้องกำหนดไว้อย่างน้อย 1 ปี ระยะเวลาที่ศุลกากรจะกำหนดนี้จะต้องสอดคล้องกับการค้า เช่น ถ้าเป็นของต้องห้าม ต้องมีระยะเวลาเพียงพอให้แก่ผู้ประกอบการที่จะดำเนินการเพื่อการส่งออก ถ้าเป็นของต้องจำกัดต้องมีเวลาให้แก่ผู้ประกอบการเพียงพอที่จะดำเนินการขออนุญาต หรือดำเนินการด้านเอกสารต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้สำหรับของนั้น อย่างไรก็ตามการอนุมัติให้เปิด Private Customs Warehouse ถือเป็นการอำนวยความสะดวกที่เพิ่มขึ้น เพื่อสนองความต้องการเฉพาะของธุรกิจนั้นๆ ดังนั้น ข้อจำกัดใดๆจึงควรเป็นไปอย่างสอดคล้องกับของที่นำเข้ามาเก็บเพื่อธุรกิจนั้นๆ ด้วย

4) ลักษณะพิเศษอื่นๆ

ก) การนำของเข้ามาเก็บในคลังสินค้านี้ หากเป็นของที่จะได้รับการคืนอากรเมื่อส่งออก ให้ถือว่าของนั้นครบเงื่อนไขในการคืนอากรทันทีที่นำเข้ามาในคลังสินค้า หากของนั้นนำเข้ามาเก็บเพื่อจะได้ส่งออกต่อไป

ข) การนำของนำเข้าชั่วคราวโดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องส่งกลับออกไป หรือของที่ผ่านกระบวนการ Inward Processing อาจได้รับอนุญาตให้นำเข้ามาเก็บในคลังสินค้าได้เช่นกัน ภายใต้เงื่อนไขว่าจะส่งของนั้นออกไปหรือจะจำหน่ายตามที่จะมีอำนาจ หรือเข้าสู่พิธีการศุลกากรอื่นๆ เช่น Transit หรือใช้บริโภคภายในประเทศ ซึ่งกรณีข้างต้นให้ถือว่าเงื่อนไขในการส่งกลับออกไป ซึ่งนำของนำเข้าชั่วคราว หรือเงื่อนไขในการส่งออกสำหรับของ Inward Processing ได้ครบถ้วนแล้ว เมื่อของนั้นได้รับอนุญาตให้เก็บในคลังสินค้า

ค) ในกรณีของที่ได้เสียภาษีอากรขาเข้าไว้แล้ว หากจะส่งออก ก็สามารถนำเข้ามาเก็บในคลังสินค้าได้เช่นกัน โดยของดังกล่าวจะได้รับการคืนอากรขาเข้า เมื่อของดังกล่าวได้นำมาเก็บในคลังสินค้า เรียบร้อยแล้ว

ง) ผู้ที่มีอำนาจจัดการคลังสินค้าอาจดำเนินการบางอย่างกับของที่เก็บในคลังสินค้านั้นได้ ภายใต้เหตุผลที่ศุลกากรเห็นสมควร เช่น การตรวจสอบของนั้น การดำเนินการใดๆ เพื่อการ Preservation การแบ่งบรรจุใหม่ ฯลฯ หรือการดำเนินการใดๆ เพื่อประโยชน์ในการส่งออกซึ่งของดังกล่าว ทั้งนี้หากไม่ทำให้กระทบต่อลักษณะสำคัญของสินค้านั้น

จ) ของที่เก็บในคลังสินค้า สามารถโอนกรรมสิทธิ์กันได้ในระหว่างที่เก็บ ทั้งนี้ ใต้เงื่อนไขของกฎหมายภายใน

ฉ) ของที่เสื่อมสภาพโดยอุบัติเหตุ หรือเหตุสุดวิสัย ขณะอยู่ภายใต้พิธีการว่าด้วยคลังสินค้าให้สามารถยื่นใบขนสินค้าเพื่อใช้ภายในประเทศ (declare for home use) ได้โดยเสียภาษีตามสภาพที่เสื่อมสภาพ

ช) สินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าแห่งหนึ่ง สามารถขอเคลื่อนย้ายทั้งหมดหรือบางส่วนไปเก็บยังคลังสินค้าแห่งอื่นได้ หรือจะเปลี่ยนไปใช้พิธีการศุลกากรอย่างอื่น ก็ได้ หากเข้าเงื่อนไขของพิธีการเรื่องนั้นๆ

ซ) ควรมีกฎหมายภายใน เพื่อกำหนดวิธีดำเนินการในกรณีของเก็บไว้ในคลังสินค้าเกินเวลาที่กำหนดด้วย

2.5.6 สารสำคัญในอนุสัญญาเกียวโตเกี่ยวกับการนำของใช้ส่วนตัวเข้ามาภายในประเทศ

สำหรับอนุสัญญาเกียวโตฯ นั้น ได้กำหนดหลักเกณฑ์การนำของใช้ส่วนตัวเข้ามาภายในประเทศไว้ใน Specific Annex J Special procedures Chapter 1 Travellers ในหัวข้อการเดินทางเข้าประเทศ อันเป็นข้อยกเว้นหนึ่งที่กำหนดไว้ใน ภาค 4 ประเภทที่ 5 สำหรับของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยกำหนดว่า

“ของใช้ส่วนตัว” หมายถึง สิ่งของทั้งหมด (ทั้งใหม่และเก่า) ซึ่งผู้เดินทางอาจต้องการตามสมควรเพื่อใช้ส่วนตัวในระหว่างการเดินทาง โดยให้คำนึงถึงสถานการณ์ทั้งหมดในการเดินทาง แต่ไม่รวมถึงสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้า

ปริมาณของสินค้ายาเส้น ไวน์ สุรา และหัวน้ำหอม ที่อนุญาตให้ผู้เดินทางนำเข้ามาโดยไม่ต้องเสียค่าภาษีและอากรขาเข้านั้นไม่ควรจะน้อยกว่าปริมาณดังต่อไปนี้

- (ก) บุหรี่ 200 มวนหรือซิการ์ 50 มวนหรือยาเส้น 250 กรัมหรือสินค้าเหล่านี้รวมกันแล้ว มีน้ำหนักรวมไม่เกิน 250 กรัม
- (ข) ไวน์ 2 ลิตรหรือสุรา 1 ลิตร
- (ค) น้ำหอมชนิดกลั่นเบา 1/4 ลิตรและหัวน้ำหอม 50 กรัม

อย่างไรก็ตาม การอำนวยความสะดวกที่บัญญัติสำหรับสินค้ายาเส้นและเครื่องดื่มผสมแอลกอฮอล์อาจจำกัดให้เฉพาะกับบุคคลที่มีอายุถึงเกณฑ์ที่กำหนด ส่วนบุคคลที่เดินทางข้ามชายแดนอยู่เสมอๆ หรือบุคคลที่เดินทางออกนอกประเทศเป็นเวลาน้อยกว่า 24 ชั่วโมงอาจไม่อนุญาตให้หรืออาจอนุญาตให้อำนวยความสะดวกได้ในปริมาณที่ลดลง

นอกจากสินค้าอุปโภคบริโภคซึ่งอนุญาตให้นำเข้ามาโดยไม่เสียค่าภาษีและอากรขาเข้าภายในปริมาณที่จำกัดตามที่กำหนดไว้แล้ว ยังควรอนุญาตให้ผู้เดินทางนำสินค้าที่ต้องไม่มีลักษณะในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาดเข้ามาในมูลค่ารวมได้ถึง 75 เอสดีอาร์ (Special Drawing Rights: SDRs) โดยไม่ต้องเสียค่าภาษีและอากร ส่วนบุคคลที่อายุไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนดหรือบุคคลที่เดินทางข้ามชายแดนอยู่เสมอ หรือบุคคลที่เดินทางออกนอกประเทศเป็นเวลาน้อยกว่า 24 ชั่วโมง อาจกำหนดมูลค่ารวมที่ต่ำลงได้

สรุปว่าจากที่ได้ศึกษาอนุสัญญาเกียวโตในเบื้องต้นจะเห็นว่าอนุสัญญาเกียวโตได้วางลักษณะของคลังสินค้าศุลกากรไว้อย่างกว้างๆ เพียงเท่านั้น ไม่ได้กำหนดลักษณะคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรไว้ จึงขึ้นอยู่กับแต่ละประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บนในการจัดการให้เหมาะสมกับประเทศของตนและถูกต้องตามหลักกฎหมายภายในของประเทศนั้นๆ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับ ผู้โดยสารขาเข้าตามกฎหมายต่างประเทศ

ในบทนี้จะกล่าวถึงวิธีในการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศต่างๆและการดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร โดยจะเน้นศึกษาประเทศในกลุ่มอาเซียน เนื่องจากมีลักษณะสภาพทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกับประเทศไทย อีกทั้งได้ศึกษาการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรของประเทศออสเตรเลียเนื่องจากเป็นประเทศที่มีบทบัญญัติกฎหมายระบุไว้ชัดเจนสำหรับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร เพื่อเป็นแนวทางในการดำเนินการเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรของประเทศไทย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพและสนองต่อนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐ

3.1 สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว

3.1.1 วิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากร

สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว หรือเรียกสั้นๆว่า ประเทศ “สปป.ลาว” เป็นประเทศที่ตั้งอยู่ใจกลางภูมิภาคอาเซียน ซึ่งศุลกากรลาว (Lao Customs) นอกจากมีหน้าที่รับผิดชอบกำกับเกี่ยวกับการนำเข้าและส่งออกสินค้าจากสปป.ลาวแล้ว ยังมีหน้าที่ดูแลการการบังคับใช้กฎหมายภาษีและการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายศุลกากรของสปป.ลาว ซึ่งศุลกากรจะตรวจสอบสินค้าขณะผ่านพิธีการและจะมีการตรวจสอบย้อนหลังหลังจากที่สินค้าได้ผ่านพิธีการเป็นที่เรียบร้อยแล้ว เพื่อความสะดวกรวดเร็วของผู้นำเข้าและเป็นการตรวจสอบความถูกต้องอีกครั้งหนึ่ง

ภาษีที่เรียกเก็บจากการดำเนินธุรกิจและนำเข้าสินค้าในสปป.ลาวตามกฎหมายภาษีของสปป.ลาวได้กำหนดวิธีการและอัตราการเก็บภาษีนำเข้า ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีอากรตัวเลขธุรกิจ) ซึ่งจะเรียกเก็บตั้งแต่ต้นทางเมื่อมีการนำเข้าสินค้า โดยให้ผู้นำเข้าเป็นผู้ชำระก่อนในเบื้องต้น โดยผู้นำเข้าและผู้ส่งออกสินค้าสามารถเตรียมเอกสารด้านศุลกากรที่

เกี่ยวข้องกับในการนำเข้าและส่งออกจากสปป.ลาวที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้¹ ซึ่งในการที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะตรวจปล่อยสินค้าหรือการที่ผู้นำเข้าจะนำสินค้า ออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้นั้น ต้องมีเอกสารที่สำคัญดังต่อไปนี้

- (1) สำเนา Cargo Control Document จำนวน 3 ฉบับ
- (2) สำเนาบัญชีราคาสินค้า จำนวน 2 ฉบับ
- (3) สำเนา advice notes จำนวน 2 ฉบับ
- (4) สำเนาหนังสือที่ได้รับอนุญาตจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง จำนวน 2 ฉบับ
- (5) หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า จำนวน 2 ฉบับ
- (6) ใบขนสินค้า จำนวน 3 ชุด

ใบตราส่งสินค้าสินค้า(Cargo Control Document) นี้ เป็นเอกสารที่มาพร้อมกับการมาถึงของสินค้าไม่ว่าจะเป็นโดยทางเรือ ทางบก หรือทางอากาศ โดยเอกสารนี้จะส่งมาพร้อมกับ advice notes ซึ่งออกโดยเจ้าของพาหนะที่บอกข้อมูลเกี่ยวกับการมาถึงของสินค้า ที่รับรองการนำสินค้าออกจากด่านศุลกากร สิ่งที่ต้องใช้คือ หมายเลขจากใบขนส่งทางอากาศที่จะต้องถูกระบุไว้ในใบขนสินค้า สำเนาเอกสารควบคุมสินค้าจำนวน 3 ฉบับ และสำเนา advice notes จำนวน 2 ฉบับ โดยเอกสารเหล่านี้ต้องแนบไปพร้อมกับใบขนสินค้าด้วย จะขาดเอกสารอย่างใดอย่างหนึ่งไม่ได้ ในส่วนบัญชีราคาสินค้า (Invoice) นั้น หมายถึง สินค้าต่าง ๆ ทั้งการนำเข้าและส่งออกจากสปป.ลาว ต้องมีบัญชีราคาสินค้าที่ออกถึงผู้ซื้อและผู้ขายสินค้านั้น ๆ มีการแสดงราคาสินค้า และราคาสินค้าล่วงหน้า คำอธิบายสินค้าที่ระบุจำนวนและปริมาณที่บรรจุ บัญชีราคาสินค้านี้จะต้องถูกจัดเตรียมโดยผู้ส่งออก ทั้งนี้บัญชีราคาสินค้าสินค้าที่ดำเนินการโดยผู้ผลิตภายในประเทศสปป.ลาวเองจะไม่ได้รับการยอมรับและยังต้องมีใบขนสินค้า (Declaration Form) ซึ่งศุลกากรสปป.ลาวเป็นผู้กำหนดเพื่อใช้สำหรับการปฏิบัติพิธีการนำเข้าเข้ามาภายในสปป.ลาว หรือการส่งออกออกจากสปป.ลาว และอาจต้องมีหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Certificate of Origin) ในกรณีที่ผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอใช้สิทธิพิเศษในการลดอัตราอากรภายใต้ความตกลงต่างๆ

สปป.ลาวใช้การจำแนกสินค้า ระบบฮาร์โมนายซ์ (Harmonized System) โดยระบบการจำแนกสินค้ามีโครงสร้างเพื่อแยกสินค้าออกเป็น 21 หมวด โดยทั้ง 21 หมวดนี้ จะถูกแบ่งออกเป็น

¹ Lao Customs. Importing and Exporting Goods [Online]. 10 June 2010. Available from: http://laocustoms.laopdr.net/import_and_export_information.htm

99 ตอน ซึ่งตอนที่ 77 เป็นเนื้อหาของการขยายตัวในอนาคต และตอนสุดท้าย ตอนที่ 99 เป็นเนื้อหาเกี่ยวกับ กรณีพิเศษของแต่ละประเทศ

ในแต่ละบทจะเริ่มต้นด้วยชื่อหมวด และตอน รวมถึงคำอธิบายเพื่ออธิบายความหมายเพิ่มเติม ซึ่งคำอธิบายจะเป็นการอธิบายความหมายที่อยู่ในขอบเขต และข้อจำกัดเฉพาะในตอนนั้น ๆ ทั้งนี้ ผู้อ่านสามารถค้นหาความหมายของเลขรหัสต่าง ๆ ที่เป็นหมายเลขกำกับสินค้าที่ถูกผนวกไว้ในแต่ละตอนได้ด้วย

สำหรับการที่จะนำระบบจำแนกสินค้าแบบ Harmonized System ไปใช้นั้น มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจโครงสร้าง และความหมายของตัวเลขแต่ละตัว

การนำสินค้าเข้ามายังสปป.ลาว ถ้าเป็นประเทศกลุ่มอาเซียนด้วยกัน ตัวเลขการจำแนกสินค้าจะประกอบไปด้วยเลขรหัส 8 หลัก คือ รหัสตัวเลขหลัก รหัสตัวเลขย่อย เพื่อใช้ในการจำแนกประเภทของสินค้า และค่านิยามของสินค้านั้น ๆ

รหัสตัวเลขแต่ละระดับได้ถูกระบุไว้ ดังนี้

- 01.01 ประเภท (Heading)
- 01.01.20 ประเภทย่อย อันดับแรก (1st Sub-Heading)
- 01.01.20.00 ประเภทย่อย อันดับสอง (2sd Sub-Heading)

รหัสหกตัวแรกเป็นรหัสสากลที่ทุกประเทศที่ใช้ระบบ Harmonized System เหมือนกัน ส่วน รหัส 2 ตัวสุดท้ายใช้สำหรับประเทศลาว และประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้เพื่อการศุลกากรและการเก็บสถิติ

ประเทศลาวใช้ระบบการคำนวณมูลค่าสินค้านำเข้าโดยระบบการคำนวณราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value System) ซึ่งอยู่บนพื้นฐานภายใต้ข้อบังคับของข้อตกลงศุลกากรระหว่างประเทศ ระบบดังกล่าวเป็นระบบที่ใช้กันแพร่หลายทั่วโลก เพื่อให้การคำนวณอากรมีความธรรม

ในการกำหนดราคาสินค้าขาเข้าสำหรับการคำนวณค่าภาษีอากร จะอยู่บนพื้นฐานของราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อจ่ายหรือต้องจ่ายจริงให้กับผู้ขาย ถ้าไม่มีความสะดวกในการใช้วิธีการคำนวณด้วยวิธีนี้ สามารถเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาศุลกากร ด้วยวิธีอื่น ต่อไปนี้

- (1) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- (2) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

- (3) ราคาหักทอน
- (4) ราคาคำนวณ
- (5) ราคาย้อนกลับ

1.ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

1.วิธีการซื้อขายของที่นำเข้า ใช้สำหรับการประเมินราคาสินค้านำเข้าส่วนใหญ่ ยกเว้นกรณีที่ผู้นำเข้าและผู้ส่งออกมีความสัมพันธ์กัน หรือ กรณีที่สินค้านำเข้านั้นเป็นสินค้าที่ถูกเช่า หรือ ให้ผู้อื่นเช่า หรือ สินค้านั้นได้ถูกส่งมอบไปแล้ว หรือ ผู้ส่งออกได้ถูกกำหนดให้ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไข เช่น ข้อจำกัดด้านการค้า พื้นที่สำหรับการนำมาจำหน่ายใหม่ หรือ ใช้สำหรับการแลกเปลี่ยนสินค้า

2.เมื่อใช้วิธีการซื้อขายของที่นำเข้า ต้นทุนต่อไปนี้อาจถูกนำไปคำนวณเป็นมูลค่าราคาสุทธการด้วย

- (1) ต้นทุนค่าขนส่งจากต้นทางถึงปลายทาง
- (2) ต้นทุนการประกันภัย
- (3) ต้นทุนการบรรจุผลิตภัณฑ์ ค่าหีบห่อ และต้นทุนพิเศษที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการส่งมอบสินค้า
- (4) ค่าธรรมเนียมจ่ายให้กับผู้ส่งออกสำหรับค่าจัดการพิเศษ เช่น ใบเอกสารสิทธิ์ ฯลฯ
- (5) ค่าธรรมเนียมในการจัดเก็บสินค้าของประเทศผู้ส่งออกที่ผู้ส่งออกได้จ่ายให้กับผู้นำเข้า
- (6) ต้นทุนกำแพงภาษีที่เพิ่มขึ้น หลังจากสินค้าถูกส่งมาแล้ว
- (7) ต้นทุนการขายสินค้าทั้งหมด เช่น ค่านายหน้า เป็นต้น
- (8) ค่าใช้จ่ายในการให้ความช่วยเหลือ หรือ บริการใด ๆ ที่ผู้นำเข้าได้จ่ายให้กับผู้ส่งออกต้นทางเพื่อเป็นการลดต้นทุนสินค้าหรือเพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้า

3. ค่าใช้จ่ายที่อาจจะหักออกจากราคาสุทธการ คือ

- (1) ส่วนลดการซื้อสินค้าจากการชำระค่าสินค้าล่วงหน้า หรือ ภายในระยะเวลาที่กำหนด (ส่วนลดดังกล่าวต้องแสดงไว้ในใบแจ้งหนี้และต้องได้รับอนุญาตก่อนการนำเข้า)
- (2) ถ้าสินค้านั้น ๆ ถูกจำหน่ายโดยผู้ส่งออก และมีการจ่ายค่าภาษี ต้องหักภาษีที่เกี่ยวข้องออกไปด้วย

(3) ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จ่ายให้กับผู้ส่งออกประเทศต้นทาง เพื่อส่งสินค้ามายังสปป.ลาว อาทิ ค่าก่อสร้าง ค่าติดตั้ง ค่าประกอบชิ้นส่วน ค่าช่วยเหลือด้านเทคนิคที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าสินค้านั้น (ค่าใช้จ่ายต้องแสดงแยกออกไปต่างหาก จากบัญชีราคาสินค้าหรือที่ระบุไว้ในสัญญา)

2.วิธีการอื่น ๆ ในการกำหนดราคาศุลกากร

วิธีการทั้ง 5 วิธีนี้มีความยุ่งยากมาก ดังนั้นผู้นำเข้าสินค้าต้องได้รับคำแนะนำในการกำหนดราคาศุลกากรจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งวิธีการกำหนดราคาศุลกากรทั้ง 5 วิธีมีรายละเอียดดังนี้

(1)-(2) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

การกำหนดราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน คือ เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หรือคล้ายกัน เพื่อส่งออกมายังสปป.ลาว และได้ส่งออกมาในเวลาเดียวกัน หรือใกล้เคียงกัน โดยให้คำนึงถึงระดับหรือปริมาณการซื้อ และต้นทุนค่าขนส่ง โดยผู้นำเข้าสามารถเลือกใช้วิธีนี้ได้ในกรณีที่สินค้านำเข้านั้นเป็นสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน สำหรับราคาศุลกากรที่จะเกิดขึ้นจากการคำนวณด้วยวิธีนี้ต้องถูกคำนวณโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรเท่านั้น

(3)ราคาหักทอน

ภายใต้วิธีการนี้ราคาสินค้านำเข้ามายังสปป.ลาว ผู้นำเข้าต้องแสดงอัตรากำไรเฉลี่ยสินค้าต่อหน่วย ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการจำหน่ายสินค้าชนิดดังกล่าวในสปป.ลาว ซึ่งได้รวมเข้าเป็นค่าใช้จ่ายทั่วไป เช่น ค่าภาษีอากร ค่าขนส่งสินค้าทั้งหมด ค่าคลังสินค้า ค่าใช้จ่ายในการขายและต้นทุนการกระจายสินค้า รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบรรจุหีบห่อ ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างกระบวนการที่ดำเนินการในสปป.ลาว ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะถูกหักทอนออกจากการคำนวณราคาศุลกากร

(4) ราคาคำนวณ

เป็นการคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้านำเข้าบวกกับจำนวนกำไรทั่วไปและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นโดยผู้ส่งออก เมื่อมีการจำหน่ายสินค้าชนิดเดียวกันมายังผู้นำเข้าในสปป.ลาว

(5) ราคาย้อนกลับ

เป็นการกำหนดราคาโดยใช้วิธียืดหยุ่นของวิธีใด ๆ ก็ตามตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เพื่อให้สามารถกำหนดราคาสินค้าได้ วิธีการนี้เป็นวิธีคิดที่สมเหตุสมผลไม่มีกฎพิเศษอันใด โดย

การกำหนดราคาของสินค้านำเข้าโดยใช้ทั้ง 5 วิธีข้างต้นอย่างผ่อนปรน โดยมีความสอดคล้องกับข้อบัญญัติต่างๆในสปป.ลาว

-ความรับผิดชอบของผู้นำเข้า

ผู้นำเข้า หมายถึงผู้นำเข้าหรือตัวแทนออกที่ได้รับอนุญาต มายังสปป.ลาวต้องรับผิดชอบต่อค่าใช้จ่ายในการประเมินค่าภาษีอากรของสินค้าทุกรายการที่นำเข้า อีกทั้งต้องจัดเตรียมเอกสารที่จำเป็นในการผ่านพิธีการศุลกากรให้ครบถ้วนด้วย

-ความรับผิดชอบของศุลกากร

ศุลกากรมีหน้าที่รับผิดชอบว่าพระราชบัญญัติการนำเข้าและส่งออกของสปป.ลาวทั้งหมดได้มีการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด และยังมีหน้าที่ในการติดตามค่าภาษีอากรต่างๆ ว่าได้รับการชำระอย่างครบถ้วนแล้ว อีกทั้งหน้าที่ของศุลกากรสปป.ลาวยังต้องตรวจสอบย้อนหลังหลังจากที่ได้ตรวจปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว เพื่อความถูกต้องและครบถ้วนในการจัดเก็บภาษีของสปป.ลาว

-สิทธิของผู้นำเข้า

ผู้นำเข้ามีสิทธิร้องขอให้ศุลกากรทบทวนการจัดประเภทพิกัดอัตราศุลกากร และยังมีสิทธิในการอุทธรณ์ให้มีการทบทวนใหม่ในกรณีที่ต้องรับภาระค่าภาษีนำเข้าที่สูงเกินความจริง

-ใบขนสินค้า

ใบขนสินค้า (Declaration Form) เป็นเอกสารที่ใช้สำหรับการชำระค่าภาษีอากรทุกรายการ ไม่ว่าจะเป็นการนำเข้า การส่งออก หรือเป็นการผ่านแดน ซึ่งผู้นำเข้าจำเป็นต้องกรอกเอกสารให้ครบถ้วนและถูกต้องตามระเบียบของศุลกากร

ใบขนสินค้า มี 3 ส่วน ดังนี้ :

1. ในส่วนแรก เป็นข้อมูลของผู้นำเข้า ผู้ส่งออก รายละเอียดของยานพาหนะและรายละเอียดทางการค้า
2. ในส่วนที่สอง เป็นข้อมูลรายละเอียดของสินค้าที่ต้องสำแดง และข้อมูลเกี่ยวกับค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ
3. เป็นการสรุปค่าใช้จ่ายและความรับผิดชอบในสิ่งที่สำแดง

ซึ่งข้อมูล 3 ส่วนข้างต้นนี้ได้ถูกแสดงในใบขนสินค้า โดยส่วนแรกของใบขนสินค้าเป็นส่วนที่ต้องสำแดงข้อมูลการนำเข้าสินค้า การส่งออก และสินค้าผ่านแดนของสินค้าแต่ละประเภท ในส่วนถัดมาใช้ในการสำแดงรายละเอียดสินค้า และส่วนสุดท้ายเป็นส่วนสำหรับเจ้าหน้าที่ โดยใบขนสินค้านี้มีเจ้าหน้าที่สำนักงานศุลกากรทุกแห่งในสปป.ลาว

-ความรับผิดชอบในการสำแดงสินค้า

ผู้นำเข้าต้องกรอกชื่อเต็มเพื่อเป็นการแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบต่อการกระทำต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นพร้อมทั้งต้องลงลายมือชื่อลงในใบขนสินค้าด้วย และต้องแสดงถึงวิธีการในการชำระค่าภาษีอากรหลังจากที่จัดทำใบขนสินค้าเรียบร้อยแล้ว แล้วจึงแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ ณ ที่นั้น และหลังจากที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบรายการที่สำแดงในใบขนสินค้าเรียบร้อยแล้ว ผู้นำเข้าต้องจัดเตรียมเอกสารให้ครบเพื่อชำระค่าภาษีอากรและภาษีที่เกี่ยวข้องให้ครบถ้วน และแสดงสำเนาใบเสร็จที่จ่ายค่าภาษีอากรเรียบร้อยแล้วต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรในพื้นที่ที่ผู้นำเข้าต้องการออกของ โดยในใบเสร็จนี้ได้แสดงถึงคำสั่งจากศุลกากรให้ปล่อยสินค้าที่นำเข้าออกจากคลังได้ โดยต้องแสดงเอกสารต่อผู้ดูแลคลังสินค้าเพื่อนำสินค้าออกจากคลังสินค้าและต้องมีการลงลายมือชื่อรับรองในใบเสร็จดังกล่าวด้วย

3.1.2 กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บน

สำหรับกฎหมายศุลกากรของสปป.ลาว ได้กล่าวถึงคลังสินค้าไว้ในส่วนที่ 4 หัวข้อใบรับประกันสินค้า การระงับภาษีศุลกากร การนำเข้าและส่งออกสินค้าชั่วคราว และกฎหมายเฉพาะสำหรับสินค้าบางประเภท (Guarantee, Customs Duty Suspension, Temporary Import and Export and Specific Regimes for Certain Types of Goods) โดยอยู่ในบทที่ 3 เรื่อง ระบบคลังสินค้า (Warehouse System) ตามที่จะกล่าวถึงต่อไป ดังนี้

บทที่ 3 ระบบคลังสินค้า (Warehouse System)²

-มาตรา 34* ระเบียบว่าด้วยการเก็บสินค้า ได้วางไว้เพื่อเป็นข้อปฏิบัติในการจัดเก็บสินค้า ซึ่งผลิตขึ้นภายในประเทศ หรือ สินค้าที่นำเข้ามาใช้ในธุรกิจการผลิตเพื่อส่งออก หรือ เพื่อการบริโภคภายในประเทศ โดยการเก็บสินค้าเหล่านี้ มีระยะเวลาการเก็บรักษาที่แน่นอน และได้รับการยกเว้น อากาศศุลกากรในช่วงเวลาดังกล่าว ซึ่งอยู่ภายใต้ข้อบังคับของระเบียบนี้

คลังสินค้าที่อยู่ภายใต้ระเบียบนี้มี 4 ประเภท คือ

1. คลังสินค้าทั่วไป (Real Warehouse)
2. คลังสินค้าพิเศษ (Special Warehouse)
3. คลังสินค้าชั่วคราว (Fictive Warehouse)
4. คลังสินค้าประเภทโรงผลิต (Industrial Warehouse)

ผู้ประกอบการใด ๆ ต้องได้รับการอนุญาตจากทางราชการ เพื่อการเข้าไปใช้คลังสินค้า และให้เป็นไปตามระเบียบว่าด้วยระบบคลังสินค้า

² Lao Customs. Laws and Regulations [Online]. 10 June 2010. Available from: http://laocustoms.laopdr.net/laws_and_regulations.htm

* Article 34 The warehouse regime is a regime for the storage of locally produced or import goods which are to be exported by business operators or locally consumed, for a definite period of time with customs duty suspension and under the control of the customs authorities pending the implementation of the customs regime.

Warehouses included in the warehouse regime includes 4 categories:

- Real warehouse;
- Special warehouse;
- Fictive warehouse;
- Industrial warehouse;

Businessmen shall be authorized to use the warehouse regime according to conditions outlined by Government.

The Minister of Finance shall authorize the establishment of warehouse regime, and outline regulations on warehouse construction sites, their organization, the use, the supervision and the determination of the storage period for each type of goods.

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้ได้รับอำนาจในการควบคุมดูแล การสร้าง คลังสินค้า การกำกับดูแลเพื่อให้ปฏิบัติตามข้อบังคับ เรื่องการสร้าง โครงสร้างและพื้นที่ของ คลังสินค้า รวมถึงการดำเนินการ การคำนวณระยะเวลาในการใช้พื้นที่คลังสินค้าของสินค้าแต่ ละประเภท

-มาตรา 35* คลังสินค้าทั่วไป (Real Warehouse) มีหน้าที่ในการจัดเก็บสินค้าทั่วไปที่อยู่ ระหว่างรอการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าตามระเบียบข้อบังคับของศุลกากรและภายใต้ การดูแลของเจ้าหน้าที่ศุลกากร

-มาตรา 36** คลังสินค้าพิเศษ (Special Warehouse) มีหน้าที่ในการจัดเก็บสินค้าประเภท ต่อไปนี้

1. สัตว์มีชีวิต
2. สินค้าบางประเภทที่มีข้อห้าม ข้อจำกัดในการนำเข้า หรือของซึ่งต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับ

พิเศษ

3. สินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ การอนามัย และสิ่งแวดล้อม

นอกจากสินค้านี้ดังกล่าวข้างต้นแล้ว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ยังสามารถ กำหนดสินค้าประเภทอื่น ๆ เพิ่มเติมหรือนอกจากนี้ได้

-มาตรา 37*** คลังสินค้าชั่วคราว (Fictive Warehouse) หมายถึง ร้านค้าปลอดภาษีทั่วไป ซึ่งอยู่ภายใต้เงื่อนไขหรือสัญญาระหว่างภาครัฐ เพื่อการจำหน่ายสินค้าปลอดภาษีให้กับ นักท่องเที่ยวโดยมีข้อบังคับพิเศษกำกับอยู่

* Article 35 Real warehouses store general goods pending their removal from the warehouse according to the customs regime and under the supervision of the customs authorities.

** Article 36 Special warehouses store the following types of goods

- Live animals;
- Goods under restriction of entry or under special supervision;
- Goods hazardous to health, lacking sanitation or hazardous to the environment.

In addition to the above mentioned goods, the Minister of Finance will determine separately other types of goods.

*** Article 37 Fictive warehouses are duty free shops under contract for sale of goods to outgoing travelers and according to specific regulations.

-มาตรา 38* คลังสินค้าประเภทโรงผลิตสินค้า (Industrial Warehouse) เป็นคลังสินค้าที่ใช้สำหรับสินค้านำเข้าซึ่งนำเข้าโดยบริษัทผู้ประกอบการค้า เพื่อนำมาประกอบ ปรับปรุง เพื่อเป็นส่วนหนึ่งในกระบวนการผลิต หรือ เพื่อซ่อมแซมและหลังจากนั้นสินค้าชนิดเดียวกันนี้ได้ถูกส่งออกไป ในระยะเวลาเดียวกัน

-มาตรา 39** สินค้าต้องห้ามในการนำเข้าหรือผ่านยังประเทศลาว

สินค้าเหล่านี้อาจจะเก็บสินค้าใด ๆ ไว้ในคลังสินค้าข้างต้นเพื่อการส่งออกภายในระยะเวลาที่แน่นอน

ศุลกากรมีอำนาจในการสั่งห้ามสินค้านั้น ๆ ได้ ถ้าเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพ อนามัยและสิ่งแวดล้อม และต่อการจัดเก็บภายในคลังสินค้าด้วย

-มาตรา 40*** เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้รับสิทธิในการควบคุมดูแลสินค้าคงคลังและสินค้าในคลังสินค้า เมื่อใดก็ได้หากเห็นว่าจำเป็นหรือมีเหตุจำเป็น

ในกรณีที่คลังสินค้าถูกตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานศุลกากรและพบว่าสินค้าที่ถูกเก็บรักษานั้นสูญหาย หรือยังไม่ได้รับการยืนยันการสำแดงสินค้าต่อศุลกากร ผู้เป็นเจ้าของคลังสินค้า ต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดโดยคิดเป็นอัตราค่าปรับวันต่อวัน โดยให้ปฏิบัติภายใต้ข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

* Article 38 Industrial warehouses store goods imported by enterprises for assembly, improvement, processing or repair and then re-exported within a definite period of time

** Article 39 Goods restricted from entry and transit through the Lao People's Democratic Republic may be stored in any above warehouse but shall be exported within a definite period of time.

Customs authorities are entitled to prohibit the storage of certain goods in warehouse if such commodities are seen as detrimental to health, the environment and warehouse operations.

*** Article 40 Customs officers are entitled to control the inventory and goods in warehouses at any time if deemed necessary.

In case it is proven by custom officers that stored goods are missing or do not confirm to the initial declaration, the warehouse owner shall be responsible for the payment of duty at the applicable rate on the day the loss is observed and for other liabilities according to the laws and regulations.

-มาตรา 41* การเคลื่อนย้ายสินค้าจากคลังสินค้าไปยังสถานที่ใด ๆ เช่น ไปยังคลังสินค้าของศุลกากรหรือยังโรงพักสินค้าเพื่อรอการส่งออก ต้องได้รับอนุญาตโดยมีใบรับรอง หรือใบอนุญาตให้เคลื่อนย้ายสินค้าก่อน

-มาตรา 42** ในกรณีที่สินค้านั้นได้รับคำสั่งให้เคลื่อนย้ายในวันหยุดราชการไปยังคลังสินค้าใด ๆ ก็ตาม ผู้เป็นเจ้าของสินค้าต้องเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ายหรือภาษีอากรที่เกี่ยวข้องในอัตราที่กฎหมายกำหนดให้กับทางการด้วย

บทที่ 5 การนำเข้าและส่งออกชั่วคราว ประเภทสินค้าเพื่อใช้ส่วนตัว

-มาตรา 47*** บุคคลชั่วคราว ผู้เดินทางผ่านประเทศลาว ซึ่งไม่มีสินค้าต้องห้าม จะได้รับการยกเว้นภาษีในรายการสินค้าบางประเภท เช่น สินค้า Re-exported ซึ่งได้รับการอนุญาตจากทางราชการลาวและได้สำแดงรายการสินค้า ทั้งนี้ต้องได้แจ้งรายละเอียดต่าง ๆ ให้กับทางการเรียบร้อยแล้ว

-มาตรา 48† บุคคลชั่วคราว ซึ่งเดินทางออกจากประเทศลาว อาจได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีส่งออกของใช้ส่วนตัวเป็นการชั่วคราว สินค้าประเภทส่งออกชั่วคราว : ผู้ส่งออกต้องสำแดงรายการสินค้านั้นตามแบบฟอร์มที่กำหนดโดยศุลกากร

* Article 41 The removal of goods from one warehouse to another, to the custom-house or re-exported shall be accompanied with a guaranteed goods removal permit.

** Article 42 In case it is required to remove goods stored in warehouse under duty holiday regime for domestic consumption, the owner of such goods shall pay duties at the applicable rate on the day the detailed duty declaration for consumption is registered.

*** Article 47 The people temporarily entering the Lao People's Democratic Republic with non-prohibited personal belongings shall be exempted from customs duties provided such goods are re-exported within the authorized period of stay in the Lao People's Democratic Republic as provided in guaranteed declarations. Details will be separately provided.

† Article 48 The people temporarily exiting from the Lao People's Democratic Republic may temporarily take their personal belongings without paying customs duties.

For temporary export, exporters shall declare such personal belongings in forms provided by the customs authorities.

-มาตรา 49* เกี่ยวกับสินค้าต้องห้ามที่ใช้เพื่อการส่วนตัว ในการส่งออกสินค้าประเภทนี้ ผู้ส่งออกต้องได้รับการรับรองหรือการอนุญาตจากทางการก่อนที่จะส่งออกสินค้านั้น ๆ หรือมีการรับรองจากองค์กร ที่ทำหน้าที่เป็นตัวแทนหรือบุคคลที่สามารถรับรองได้ว่าสินค้านั้นๆ เป็นของผู้ส่งออกจริง และสินค้านั้นจะกลับมาในสภาพและปริมาณเท่าเดิม

ในกรณีที่สินค้านั้นๆ ไม่ถูกนำเข้ามาอีกครั้ง ผู้ส่งออกหรือผู้รับรองต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด

ส่วนที่ 6 การยกเว้นภาษีนำเข้าและสิทธิพิเศษทางการทูต

-มาตรา 56** วัสดุนำเข้าหรือของใช้ส่วนตัวที่ได้รับการยกเว้นภาษีอากร ได้แก่

* Article 49 Regarding certain prohibited personal belongings, exporters shall be authorized to export before their departure only when approved by the authoritative state agencies and as a third person guarantees that such belongings shall return in their original number and conditions.

In case exported belongings are not re-imported, exporters or guarantors shall be liable the laws.

** Article 56 Imported materials or belongings exempted from import duty include:

- Certain types of food for travelers;
- Certain family implements when changing residence;
- Certain type of materials obtained from inheritance;
- Belongings and presents of governmental delegations returning from abroad.
- Certain types and quantity of personal belongings of Lao students, pupils, civil servants and diplomats imported after termination of students, training or civil service abroad;
- Necessary devices for education and materials imported for noncommercial experimental production;
- Fuel remaining in tanks of motored vehicles;
- Fuel for international flights by Lao and foreign airplanes on the basis of agreement or mutual compensation;
- Non-salable samples;
- Presents, assistance materials, loans or debt serving by the Government.
- Humanitarian assistance materials;
- Specific defense and police equipment;
- Certain types of necessary religious items based on the concerned state agency's approval;

- อาหารสำหรับนักเดินทาง
- อุปกรณ์หรือเครื่องใช้ไม้สอยต่าง ๆ อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนที่อยู่อาศัย
- วัสดุใดๆ ที่ได้รับเป็นมรดก
- ของใช้ส่วนตัวหรือของกำนัล ที่ได้รับจากต่างประเทศ ในฐานะที่เป็นตัวแทนของ
ภาครัฐ
- ของใช้ส่วนตัวของบุคคลบางประเภท ที่เดินทางมาจากต่างประเทศ เช่น
นักเรียน นักศึกษาชาวลาว นักการทูตชาวลาว ข้าราชการพลเรือนรวมถึงผู้ติดตาม
- อุปกรณ์ วัสดุการศึกษา และอุปกรณ์เพื่อการทดลองซึ่งนำเข้ามาโดยไม่ใช่เพื่อ
การค้า
- พาหนะใด ๆ ที่บรรจุพลังงานในรูปของถังเก็บ (Tank)
- พลังงานที่ใช้สำหรับเที่ยวบินระหว่างประเทศ ที่ทำการบินมายังประเทศลาว
และสายการบินของต่างชาติ ซึ่งอยู่ภายใต้ข้อตกลงระหว่างประเทศ หรือ ระเบียบว่าด้วย
ค่าตอบแทนระหว่างกัน
- ตัวอย่างสินค้า (ไม่ใช่สำหรับการจำหน่าย)
- ของกำนัล วัสดุซึ่งได้รับเพื่อการช่วยเหลือ การได้รับชำระหนี้ และตราสารหนี้ของภาครัฐ
- สิ่งของที่ได้รับความช่วยเหลือเพื่อมนุษยธรรม
- อุปกรณ์ใช้การป้องกันตัวและอุปกรณ์ต่าง ๆ ของตำรวจ
- สินค้าที่เกี่ยวข้องกับศาสนาซึ่งได้รับอนุญาตจากทางการ

-มาตรา 57¹ ทรัพย์สินส่วนบุคคลที่เป็นของทูตระหว่างประเทศ และเจ้าหน้าที่องค์กร
ระหว่างประเทศ จะได้รับสิทธิพิเศษทางการทูต สิ่งของที่จำเป็นของสถานทูตหรือองค์กรระหว่าง
ประเทศที่ได้รับแต่งตั้งให้มาปฏิบัติหน้าที่ในประเทศลาว หรือได้รับอนุญาตจากกระทรวง

¹ Article 57 Personal belongings of foreign diplomats and staffs of international organizations enjoying diplomatic privileges; belongings of embassies and international organizations appointed to the Lao People's Democratic Republic on the basis of approval from, the Lao Ministry of Foreign Affairs; accompanying items of high level foreign delegations invited by the Government shall be duty exempted or suspended on the basis of mutual compensation. In case of firm suspicion, customs officers may inspect such goods in the presence of their owners or authorized representatives, representatives from the Ministry of Foreign Affairs and representatives of the concerned state.

ต่างประเทศลาว รวมถึงผู้ติดตามและตัวแทนสูงสุดที่ได้รับเชิญจากรัฐบาลลาว จะได้รับการยกเว้น การเก็บภาษีอากรและค่าใช้จ่าายใด ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อตกลงร่วมกัน ในกรณีที่ต้องสงสัยอย่าง แท้จริง ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจสอบสินค้าต่อหน้าเจ้าของสินค้า หรือตัวแทนผู้มีอำนาจ ผู้แทน จากกระทรวงการต่างประเทศและผู้แทนของรัฐที่เกี่ยวข้อง

บุคคลข้างต้นดังกล่าว ต้องเป็นบุคคลที่ได้รับการยอมรับและลงลายชื่อรับรองโดยรัฐบาล ลาว หรือเป็นไปตามข้อตกลงระหว่างประเทศ

- มาตรา 58* สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีต้องเป็นไปตามที่กฎหมายที่ภาครัฐกำหนดแยก ไว้ต่างหาก

- มาตรา 59** ในกรณีที่อาศัยข้อมูลที่น่าเชื่อถือได้ โดยมีการรับรองว่าบรรจุภัณฑ์ที่มากับ บุคคลข้างต้นนั้น (หมายถึงบุคคลที่ได้รับการยกเว้นการตรวจโดยเป็นพวกทูต เจ้าหน้าที่องค์กร ระหว่างประเทศ เป็นต้น) ได้บรรจุสินค้าต้องห้ามไว้ เมื่อตรวจพบสินค้านั้นต้องถูกส่งกลับ ออกไปทันที ซึ่งการปฏิบัตินี้จะอยู่ภายใต้ข้อตกลงด้านการทูตของกระทรวงการต่างประเทศ

ส่วนที่ 7 เขตปลอดภาษีอากร (Duty Free Zone)

- มาตรา 60*** เขตปลอดภาษีอากร หมายถึง พื้นที่ใดๆ ซึ่งสินค้าได้งดเว้นการเก็บภาษี ศุลกากรและไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมของศุลกากร การกำหนดเขตปลอดภาษีนี้ต้องได้รับการ

Personal belongings of foreign governmental agencies, international organizations and foreign non governmental organizations shall comply with the agreements signed between the Lao Government and the concerned organizations.

* Article 58 Types in case of goods to be duty exempted or suspended shall be governed by separate regulations.

** Article 59 In case of reliable information and if it may be firmly certified that diplomatic pouches contain prohibited items, statements shall be immediately sent back in coordination with representatives of the Ministry of Foreign Affairs and the relevant embassy staffs

*** Article 60 A duty free zone is an area where goods shall be suspended from customs duty and are not subject to regular control from customs authorities.

The creation of duty free zones shall be approved by the National Assembly on the Government's proposal. Regulations on duty free zones shall be outlined by the Government

อนุญาตจากรัฐบาลแห่งชาติ ข้อบังคับใด ๆ ที่เกี่ยวกับเขตปลอดภาษีต้องได้รับการกำหนดกรอบจากภาครัฐเท่านั้น

3.1.3 รูปแบบและการให้บริการของร้านค้าปลอดอากร

Duty Free Allowances³ นี้ได้ถูกกำหนดอยู่ใน Allowances for Travelers ของศุลกากร สปป.ลาว ใช้สำหรับนักท่องเที่ยวที่เดินทางมาถึงท่าอากาศยานนานาชาติ หรือ จุดผ่านแดนอื่นๆ ในสปป.ลาว ยกเว้น ผู้ทำหน้าที่ลูกเรือหรือนักท่องเที่ยวที่มีอายุต่ำกว่า 16 ปี ต้องได้รับอนุญาตเป็นกรณีๆ ไปสำหรับการนำเข้าสู่สินค้าปลอดภาษีและการยกเว้นภาษี รวมถึงบุคคลที่มีเครื่องประดับประเภทอัญมณี หรือเครื่องแต่งกายที่ประดับด้วยของมีค่า หรือ ของมีค่าต่าง ๆ

โดยรายการต่าง ๆ ที่ได้รับการยกเว้นภาษีนำเข้าสำหรับนักท่องเที่ยวหรือนักเดินทางโดยบังคับใช้กับผู้โดยสาร 18 ปีขึ้นไป มีดังต่อไปนี้

1. สุราขนาด 1 ลิตร และไวน์ขนาด 2 ลิตร
2. บุหรี่ 200 มวน หรือ ซิกาเรต 50 มวน หรือ ยาสูบขนาดบรรจุ 250 กรัม
3. น้ำหอมประเภท De toilet ขนาด ¼ ลิตร และ น้ำหอมขนาด 50 กรัม
4. อุปกรณ์หรือเครื่องมือระดับสูง ที่ใช้แล้ว ที่เป็นของนักท่องเที่ยว จำนวน 1 รายการ
5. กล้องถ่ายภาพที่ใช้แล้ว หรือ แถบบันทึกภาพยนตร์ มีขนาดไม่เกิน 10 แถวฟิล์ม จำนวน 1 รายการ
6. อุปกรณ์เกี่ยวกับกล้องถ่ายภาพ และภาพยนตร์ ที่ใช้แล้ว จำนวน 1 รายการ
7. เครื่องบันทึกเสียง เครื่องเล่นเทป ที่ใช้แล้ว จำนวน 1 รายการ
8. เครื่องรับสัญญาณ ที่ใช้แล้ว จำนวน 1 รายการ
9. อุปกรณ์ที่ใช้แล้ว เกี่ยวกับการกีฬา และการตั้งแคมป์ รวมถึงอุปกรณ์การกางเต็นท์
10. เครื่องร่อน จำนวน 1 เครื่อง (ที่ใช้แล้ว)

โดยสินค้านี้ดังกล่าวต้องสำแดงต่อศุลกากร และต้องเป็นนักท่องเที่ยวหรือนักเดินทางที่เดินทางมาจากต่างประเทศเท่านั้น ทั้งนี้ นักท่องเที่ยวหรือนักเดินทางจะไม่สามารถได้รับอนุญาตให้ได้รับการยกเว้นภาษีศุลกากร สำหรับสินค้าบางชนิดที่มีการแลกเปลี่ยนหรือสับเปลี่ยนกับสินค้าชนิดอื่น

³ Lao Customs. Allowances for Travelers [Online]. 10 June 2010. Available from: http://laocustoms.laopdr.net/traveler_guidelines_c2.htm

ยกตัวอย่างเช่น นักท่องเที่ยวจะไม่ได้รับอนุญาตให้ยกเว้นภาษีในการเข้าสู่ราชมรรจุ 2 ลิตร แม้จะไม่ได้นำสินค้าอื่น ๆ มารวมด้วยก็ตาม

ระเบียบว่าด้วยการซื้อสินค้าในร้านปลอดอากร (Duty Free Shop) ในร้านทั้งขาเข้าและขาออก จะคิดรวมในการยกเว้นภาษีอากรด้วย ทั้งนี้ถ้าหากซื้อในปริมาณมากเกินไปจนเกินจำนวนที่กำหนด ผู้ซื้อต้องรับผิดชอบในการจ่ายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องด้วย และสำหรับสินค้าประเภท อาวุธ ยุทธโประกรณ์ เฟอร์นิเจอร์ อุปกรณ์สำหรับยานพาหนะและสำหรับจักรยานยนต์ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีศุลกากร

นอกเหนือจากนี้ นักท่องเที่ยวท่านใดที่นำเข้ามาสินค้าที่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้า ที่มีมูลค่าไม่เกิน 50 เหรียญสหรัฐ จะได้รับการยกเว้นการชำระภาษีอากรขาเข้า ซึ่งสินค้านั้นต้องได้รับการพิจารณาเป็นกรณีไป และประเภทของสินค้านี้ต้องใช้สำหรับส่วนบุคคล หรือภายในสมาชิกครอบครัวของนักท่องเที่ยวเอง หรือ เพื่อเป็นของขวัญของกำนัล และต้องไม่เป็นสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อจุดประสงค์ทางการค้าแต่อย่างใด

นักท่องเที่ยวนักเดินทาง : เช่นคนขับรถบรรทุกซึ่งใช้หนังสือเดินทาง และเดินทางผ่านประเทศลาว (โดยใช้เวลาเดินทางผ่านอย่างรวดเร็ว ไม่แวะพักค้างคืน) ไม่ได้รับสิทธิตามรายการสินค้าข้างต้นนี้ และเด็กอายุต่ำกว่า 16 ปี ไม่อนุญาตให้นำเข้าสู่ราชมรรจุและนุหรี

สรุปได้ว่าจากที่ได้ศึกษาในเบื้องต้นจะเห็นว่าการกล่าวถึงกฎหมายศุลกากรของสปป.ลาว ที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนมีเพียงระบุประเภทของคลังสินค้าว่ามี 4 ประเภท คือ

1. คลังสินค้าทั่วไป (Real Warehouse)
2. คลังสินค้าพิเศษ (Special Warehouse)
3. คลังสินค้าชั่วคราว (Fictive Warehouse)
4. คลังสินค้าประเภทโรงผลิต (Industrial Warehouse)

โดยร้านค้าปลอดอากรเป็นประเภทหนึ่งของ คลังสินค้าชั่วคราว (Fictive Warehouse) เพียงเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายศุลกากรของ สปป.ลาว ไม่ได้กล่าวถึงการซื้อของในร้านค้าปลอดอากรแต่อย่างใด ก็จะกล่าวแต่เพียงแค่ว่ามีร้านค้าปลอดอากรและสินค้าบางประเภทที่อนุญาตให้นำเข้าประเทศได้เพียงเท่านั้น แม้กระทั่งในกฎหมายก็ไม่มีบทบัญญัติถึงการซื้อสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแต่อย่างใด ซึ่งทำให้ไม่สามารถทราบได้ถึงหลักการที่ชัดเจนที่ใช้ในการจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร

3.2 ราชอาณาจักรกัมพูชา

3.2.1 วิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากร

ประเทศกัมพูชา (Cambodia) มีชื่อทางการว่า ราชอาณาจักรกัมพูชา (Kingdom of Cambodia) ตั้งอยู่ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ในด้านการค้าระหว่างประเทศของประเทศกัมพูชามีหน่วยงานกรมศุลกากรและสรรพสามิต (The Cambodia General Department of Customs and Excise หรือ GDCE)⁴ เป็นผู้ดูแล ซึ่งได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชกำหนด 661 วันที่ 29 มิถุนายน 2494 จนกระทั่งปี 2518 การดำเนินงานของ The GDCE ได้ถูกระงับชั่วคราวตั้งแต่วันที่ 29 มิถุนายน 2518 ถึงปี 2522 ซึ่งอยู่ในยุคของการปกครองของเขมรแดงและได้เริ่มเปิดดำเนินงานอีกครั้งในวันที่ 13 สิงหาคม 2522 ภายใต้กระทรวงพาณิชย์ และต่อมาได้ย้ายไปสังกัดกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง ตามพระราชกำหนด 06 ANKR เมื่อวันที่ 11 มีนาคม 2531 โดยกรมศุลกากรและสรรพสามิต ได้ร่วมเป็นสมาชิกขององค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization หรือ WCO) ในเดือน มิถุนายน 2544 ซึ่งเป็นวันครบรอบ 50 ปีของ The GDCE โดย The GDCE มีหน้าที่หลัก ดังนี้⁵

1. อำนวยความสะดวกเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการปกป้องเศรษฐกิจและการค้าของชาติ
2. เก็บภาษี (ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่นๆที่เกี่ยวข้อง)
3. ป้องกัน ตรวจสอบ ควบคุม และปราบปรามการลักลอบและการกระทำผิดกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นๆ เช่น การลักลอบขนยาเสพติด การทิ้งขยะอันตราย เป็นต้น
4. รวบรวมสถิติการค้า วิเคราะห์แบบแผนการค้า และเสนอข้อแนะนำต่อฝ่ายร่างนโยบาย

⁴ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Historical Background [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/GDCEBackground.html>

⁵ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Functions of General Department of Customs and Excise [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/GDCEFunctions.html>

กระบวนการขั้นตอนของการดำเนินการของสนาามบินนานาชาติพนมเปญนั้น⁶ เริ่มจากผู้นำเข้ายื่นเอกสารต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร ประเมินค่าภาษีอากรและชำระเงินค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน และส่งให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจสอบเอกสาร ลงทะเบียนการสำแดงสิ่งของ โดย The GDCE ได้จัดให้มีช่องตรวจสีเขียว (The Green Lane Channel) เพื่ออำนวยความสะดวกแก่นักเดินทางและนักท่องเที่ยวที่เข้าประเทศกัมพูชาโดยนำสิ่งของที่ได้รับการยกเว้นภาษี ไม่มีสิ่งของต้องห้ามหรือสิ่งของต้องจำกัดเข้าประเทศ โดยผู้ที่ผ่านช่องนี้ จะได้รับการยกเว้นการตรวจหากแจ้งว่าไม่มีสิ่งของที่ต้องเสียภาษี สิ่งของต้องห้าม หรือสิ่งของต้องจำกัด ซึ่งสามารถสังเกตช่องตรวจสีเขียวได้ชัดเจนจากป้ายที่เขียนว่า “ไม่มีสิ่งของต้องสำแดง (Nothing To Declare)”

อย่างไรก็ตามสำหรับกรณีของนักเดินทางหรือผู้โดยสารที่มีสิ่งของที่ต้องเสียภาษี จะต้องเข้าช่องตรวจสีแดง (The Red Lane Channel) และชำระค่าภาษีศุลกากรและภาษีอื่นๆที่เกี่ยวข้องตามที่กฎหมายกำหนด โดยสามารถสังเกตได้จากช่องตรวจสีแดงซึ่งจะมีป้ายคำว่า “สิ่งของต้องสำแดง (Goods To Declare)” ซึ่งนักเดินทางหรือผู้โดยสารที่นำสิ่งของที่ต้องเสียภาษี สิ่งของต้องห้ามหรือสิ่งของต้องจำกัด เข้าประเทศทางช่องตรวจสีเขียวจะได้รับโทษหรือ เสียค่าปรับแล้วแต่กรณีไป

ผู้โดยสารหรือนักท่องเที่ยวอาจนำของใช้ส่วนตัว (personal belongings) ในปริมาณที่เหมาะสม โดยเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้สำหรับการได้รับการยกเว้นภาษีในรูปแบบฟอร์มศุลกากรสำหรับผู้โดยสาร (Customs Passenger Form) ซึ่งจะมีให้ ณ จุดตรวจคนเข้าเมือง หรือบนอากาศยาน

สำหรับวิธีการในการจัดเก็บภาษีศุลกากรกัมพูชา⁷ ปัจจุบันกัมพูชาใช้ระบบฐานข้อมูลราคาอ้างอิงในการประเมินภาษีศุลกากร (Customs Reference Value Database System) ในการตรวจสอบราคาเพื่อให้เกิดความเสมอภาคในทางปฏิบัติและป้องกันการโกงราคาสินค้า โดยศุลกากรจะใช้ราคาสินค้า ค่าจัดส่ง ค่าประกันภัยสินค้าในขณะขนส่ง (Cost, Insurance and Freight หรือ CIF) ในการประเมินราคาสิ่งของที่นำเข้า และใช้ราคาสินค้าที่ส่งมอบ ณ ท่าเรือ (Free on Board หรือ FOB) สำหรับสิ่งของส่งออก ตามกฎหมายการนำเข้าและส่งออก ค.ศ.1993

⁶ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Import Cargo Processing [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/ProlImports.html>

⁷ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Current Valuation [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/currentvaluation.html>

แต่ถ้าหากสินค้านำเข้า มีมูลค่า FOB เกิน 4,500 ดอลลาร์สหรัฐ จำเป็นต้องมีการตรวจสอบก่อนขนส่งสินค้า อย่างไรก็ตามศุลกากรมีสิทธิที่จะตัดสินว่าราคาสินค้าที่ระบุใน Clean Report of Findings ตรงตามราคาท้องตลาดของสินค้าหรือไม่ หากไม่ตรงกันศุลกากรต้องเชื่อว่าราคานั้นต่างจากราคาท้องตลาดอย่างน้อยเพียงใด โดยเปรียบเทียบมูลค่าจากราคาขายส่งของสินค้าที่เหมือนหรือใกล้เคียงกัน (ไม่รวมค่าภาษีที่ค้างชำระ)

โดย The GDCE จะรวบรวมรายการฐานข้อมูลราคาอ้างอิงในการประเมินภาษีศุลกากร (CIF) โดยอิงจากการรายงานผลการตรวจสอบสินค้าก่อนนำเข้า (Pre-Shipment Inspection หรือ PSI) หนังสือแจ้งราคาสินค้า และบัญชีราคาสินค้าที่ได้มาจากต่างประเทศ ราคาที่แจ้งในบัญชีราคาสินค้าที่ต่ำกว่า 4,500 ดอลลาร์สหรัฐ อาจได้รับการตรวจสอบและปรับราคาโดยศุลกากรเพื่อให้เป็นไปตามราคาตามท้องตลาด โดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรในพื้นที่สามารถรับสินค้าที่มีค่าภาษีไม่เกิน 300 ดอลลาร์สหรัฐ แต่สิ่งของที่มีมูลค่าสูงกว่านี้จะต้องรับการตรวจสอบจากสำนักงานการประเมินราคาของกรมศุลกากร (The Valuation Office of the Customs Headquarters) ก่อน และปัจจุบันประเทศกัมพูชาได้ใช้การประเมินราคาศุลกากรของ WTO

สำหรับอัตราภาษีอากรขาเข้าของกัมพูชา⁸ มีการจัดเก็บภาษีอากรของสินค้านำเข้าทุกประเภทก่อนการตรวจปล่อยจากอารักขาของศุลกากร โดยมีการยกเว้นจัดเก็บภาษีอากรสินค้าที่ได้รับสิทธิพิเศษตามกฎหมาย ซึ่งจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า ในส่วนภาษีอากรที่ผู้นำเข้าต้องชำระก่อนที่จะรับของไปจากอารักขาศุลกากร มี 3 ประเภท ดังนี้

1. ภาษีอากรขาเข้าที่คำนวณเป็นร้อยละของมูลค่าสินค้า
2. ภาษีพิเศษสำหรับสินค้าบางชนิด
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยอัตราภาษีอากรขาเข้าได้รับการปรับเปลี่ยนในปี 2544 เมื่ออัตราอากรลดลงจาก 12 เหลือ 4 และอัตราสูงสุดลดลงจาก 120% เป็น 35% เพื่อควบคุมการกระจาย โดยปัจจุบันอัตราอากรอยู่ที่

- 0% สำหรับสินค้าที่ได้รับการยกเว้น เช่น อุปกรณ์ทางการแพทย์และการศึกษา
- 7% สำหรับผลิตภัณฑ์ปฐมภูมิและวัตถุดิบ

⁸ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Duty Rate for Imports [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/dutyrateimports.html>

- 15% สำหรับสินค้าที่ใช้ในการลงทุน เครื่องจักรและเครื่องมือวัตถุดิบในประเทศ
- 35% สำหรับผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป แอลกอฮอล์ ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม ยานพาหนะ โลหะ และหินมีค่า

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม กัมพูชาคิดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียว คือ 10% โดยสินค้านำเข้าทุกประเภทจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 10%

และสำหรับอัตราภาษีอากรขาออก⁹ ในกัมพูชามีสินค้าเพียง 4 ประเภทที่ต้องเสียภาษีอากรขาออก ได้แก่

1. ยางพารา
2. หินมีค่าที่ยังไม่ได้ผ่านการเจียรไน (แปรรูป)
3. ไม้แปรรูป
4. ปลา สัตว์น้ำเปลือกแข็ง หอย ปลาหมึก และผลิตภัณฑ์ทางทะเลอื่น ๆ

โดยมีอัตราอากรสำหรับสินค้าส่งออก แบ่งเป็น 3 ประเภท ดังนี้

1. อัตราอากร ร้อยละ 2 ร้อยละ 5 ร้อยละ 10 สำหรับยางพารา (สำหรับสินค้าประเภทนี้กัมพูชาจะใช้อัตราแบบขั้นบันได)
2. อัตราภาษีอากร ร้อยละ 5 ร้อยละ 10 สำหรับไม้แปรรูป (ขึ้นอยู่กับระดับและประเภทของการแปรรูป)
3. อัตราภาษีอากร ร้อยละ 10 สำหรับปลาและผลิตภัณฑ์ทางทะเลอื่น ๆ และหินมีค่าที่ยังไม่ได้ผ่านการเจียรไน

สำหรับในกรณีของสินค้าต้องห้ามและต้องจำกัด¹⁰ กัมพูชามีกฎกระทรวงหลายข้อที่กำหนดเกี่ยวกับของต้องห้ามและของต้องจำกัดในการนำเข้าและการส่งออกสินค้า สำหรับสินค้าบางชนิดจะต้องมีใบอนุญาตจากกระทรวงพาณิชย์เมื่อนำเข้าหรือส่งออกสินค้านั้น สินค้าบางชนิดต้องขอใบอนุญาตการนำเข้าหรือส่งออกจากกระทรวงที่เกี่ยวข้องโดยขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้า ตัวอย่างของสินค้าต้องห้ามและสินค้าต้องจำกัด คือ ยาเสพติด ยารักษาโรค (ต้องมีใบอนุญาตจาก

⁹ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Duty Rate for Exports [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/dutyrateexport.html>

¹⁰ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Goods with Prohibition [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/prohibitedgoods.html>

กระทรวงสาธารณสุข) สัตว์มีชีวิต ผลิตภัณฑ์จากไม้ (ต้องมีใบอนุญาตจากกระทรวงเกษตร
 กระทรวงป่าไม้และการประมง) อาวุธ (ต้องมีใบอนุญาตจากกระทรวงมหาดไทย) วัตถุทาง
 วัฒนธรรมและศิลปะ (ต้องมีใบอนุญาตจากกระทรวงวัฒนธรรม) เป็นต้น

3.2.2 กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บน

ปัจจุบันกัมพูชามีการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนอยู่ 4 คลัง ซึ่งเป็น Dry Port
 หรือ Inland Container Depots โดยตั้งขึ้นภายใต้ประกาศ 1214 (Prakas 1214) เมื่อ
 วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2542 ซึ่งคลังสินค้าทัณฑ์บนทั้ง 4 นี้อยู่ที่ Meng Sreang Inland Port,
 CWT Dry Port, So Nguon Dry Port และ Golden Ocean Dry Port โดยตั้งอยู่ในกรุงพนมเปญ
 โดยทั้งสี่เป็นคลังที่บริการในเมืองสีหนุวิลล์ (Sihanoukville) โดยคลังหนึ่งดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่
 ท่าเรือ ส่วนอีกสองคลังเป็นของเอกชน คลังสินค้าทัณฑ์บนเหล่านี้ใช้สำหรับการจัดเก็บและ
 ตรวจสอบสินค้านำเข้าก่อนที่จะได้รับการตรวจปล่อยออกจากอาคารศุลกากร คลังสินค้าทัณฑ์
 บนนี้ได้รับการอนุมัติจากคณะรัฐมนตรีและควบคุมโดยกรมศุลกากรซึ่งนำโดย MEF โดย
 ผู้ดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนจำเป็นต้องทำข้อตกลงกับ The GDCE และทำตามข้อบังคับของ
 The GDCE อย่างเคร่งครัด ซึ่งรวมถึงต้องวางประกันไว้กับ The GDCE เพื่อรับรองการจ่ายค่าภาษี
 อากาศหรือค่าภาษีอื่นๆ ที่ The GDCE อาจเรียกร้องตามสัญญา ซึ่งวิธีนี้ทำให้ Dryport Stations
 และบริษัทขนส่งอีก 21 บริษัทมีการแข่งขันกัน ซึ่งเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพ และลดต้นทุน โดย
 ผู้ดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนจะมีบริการจัดส่งสินค้า โดยเสียค่าบริการ 10-15 ดอลลาร์สหรัฐ
 สำหรับตู้บรรจุสินค้าขนาด 20 ฟุต และ 25 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับตู้บรรจุสินค้าขนาด 40 ฟุต ซึ่งที่
 Nguon Dry port มีการนำเข้ามาสินค้า 7 ตู้คอนเทนเนอร์ต่อวัน ในปี 2546 มีตู้คอนเทนเนอร์บรรจุ
 สินค้าเข้ามา 3700 ตู้ และ ตู้บรรจุสินค้าส่งออก 3801 ตู้ ซึ่งนับเป็น 10% ของรายการสินค้าทั้งหมด
 ของท่าเรือสีหนุวิลล์ โดยประมาณ 50% ของรายการทั้งหมดได้ผ่านการตรวจสอบสินค้า(pre-
 shipment inspection) ก่อนการนำเข้ากัมพูชา¹¹

¹¹ The Cambodia General Department of Customs and Excise. Customs Bonded Warehouses [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/boundedwarehouse.html>

โดยกฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน มีรายละเอียด ดังนี้¹²

กฎหมายศุลกากรกัมพูชาได้กล่าวถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ใน หมวดที่ 7 เรื่องการเก็บของชั่วคราว และ คลังสินค้าทัณฑ์บน (Customs Temporary Storage and Customs Bonded Warehouses) โดยมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

- มาตรา 43* การเก็บของชั่วคราว (Customs Temporary Storage) หมายความว่า การเก็บสินค้าภายใต้การควบคุมของศุลกากรในสถานที่ซึ่งได้รับอนุญาตระหว่างที่รอปฏิบัติพิธีการทางศุลกากร โดยใบอนุญาตสำหรับการดำเนินการในสถานที่เพื่อการเก็บของชั่วคราวนั้น จะต้องได้รับการอนุญาตโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง ใบอนุญาตดังกล่าวจะกำหนดเงื่อนไขสำหรับผู้ที่เป็นเจ้าของและผู้ประกอบการ รวมถึงสถานที่ การก่อสร้างและรูปแบบของสถานที่ และกระบวนการ/ขั้นตอนต่าง ๆ ในการจัดการและควบคุมสินค้า ส่วนค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสิ่งอำนวยความสะดวกภายในสถานที่เก็บของชั่วคราว รวมถึงการบำรุงรักษาและซ่อมแซมนั้น ตกเป็นภาระของเจ้าของหรือผู้ประกอบการ เจ้าของหรือผู้ประกอบการสถานที่เก็บของชั่วคราว จะต้องรับผิดชอบในการอำนวยความสะดวกตามความเหมาะสม เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย โดยไม่มีค่าใช้จ่ายแต่ประการใด

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง สามารถออกประกาศเพื่อกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการเก็บของชั่วคราว รวมถึงขั้นตอน/มาตรการ การประกันความปลอดภัย การให้ข้อมูลตามที่ร้องขอ ระยะเวลาในการเก็บของ ชนิดของสินค้าที่สามารถเก็บได้ รวมถึงค่าปรับที่เกี่ยวข้องหากมีการเก็บของเกินระยะเวลาที่กำหนด

¹² The Cambodia General Department of Customs and Excise. Law on Customs [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.customs.gov.kh/lawoncustoms.html>

* Article 43 Customs temporary storage refers to the storage of goods under Customs control in approved premises pending the completion of Customs formalities.

Licenses for the operation of a customs temporary storage facility are approved by the Minister of Economy and Finance. Such licenses will determine conditions for owners and operators including location, construction and layout of premises, and procedures for the handling and control of goods.

All costs related to customs temporary storage facilities, including maintenance and repair, are to be borne by owners or operators.

-มาตรา 44* คลังสินค้าทัณฑ์บนศุลกากร (Customs bonded warehouses) คือ สถานที่สำหรับการพักสินค้าภายในระยะเวลาที่กำหนดเป็นการเฉพาะ ภายใต้การควบคุมของศุลกากร

การจัดเก็บสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น จะได้รับการยกเว้นค่าธรรมเนียมศุลกากรภาษีและข้อจำกัดต่าง ๆ ที่ผูกพันสินค้า

คลังสินค้าทัณฑ์บนมี 3 ประเภท คือ

1. คลังสินค้าสาธารณะ (Public warehouses) เป็นคลังสินค้าที่ได้รับใบอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง ซึ่งอาจดำเนินการโดยหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งของรัฐบาล หรือโดยบุคคลใดบุคคลหนึ่ง คลังสินค้าสาธารณะเปิดให้บุคคลทั่วไปสามารถมีสิทธิในการจัดเก็บสินค้าในคลังสินค้าได้

Customs temporary storage facility owners or operators are responsible for providing appropriate facilities for customs officers to carry out their responsibilities under this Law, free of charge.

The Minister of Economy and Finance may by Prakas determine all matters concerning customs temporary storage, including procedures, security guarantees, information requirements, storage time limits, and the designation of goods that may be admitted to storage, and penalties related to exceeding storage time limits.

* Article 44 Customs bonded warehouses are facilities where goods may be placed for a specified period of time under customs control.

Placing goods in customs bonded warehouses suspends the application of the duties, taxes and restrictions for which they are liable.

There are three categories of customs bonded warehouses:

a. Public warehouses, which are licensed by the Minister of Economy and Finance, may be operated by any agency of the Royal Government, or by any person. Public warehouses are open to any person who has the right to store the goods in the warehouse.

b. Private warehouses, which are licensed by the Director of Customs, are to be used solely by specified persons to store goods for their own specific uses, including operators of duty free shops.

c. Special warehouses, which are licensed by the Director of Customs, are a type of warehouse for goods which may present a hazard, or could affect the quality of other goods, or could require special storage facilities;

2. คลังสินค้าส่วนบุคคล (Private warehouses) เป็นคลังสินค้าที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมศุลกากร ใช้โดยบุคคลเฉพาะกลุ่มในการเก็บสินค้าที่ใช้เป็นการเฉพาะ และหมายความรวมถึงผู้ประกอบการเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร

3. คลังสินค้าพิเศษ (Special warehouses) เป็นคลังสินค้าที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมศุลกากร เป็นลักษณะคลังสินค้าที่เก็บสินค้าอันเป็นวัตถุอันตราย หรืออาจจะกระทบต่อคุณภาพของสินค้านิดอื่น หรือชนิดที่จำเป็นจะต้องจัดเก็บในสถานที่พิเศษ

ใบอนุญาตสำหรับคลังสินค้าที่เกณฑ์บนจะกำหนดตัวผู้เป็นเจ้าของและผู้ประกอบการ รวมถึงสถานที่ การก่อสร้างและรูปแบบของสถานที่ และกระบวนการ ขั้นตอนในการจัดการและควบคุมสินค้า

ส่วนค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสิ่งอำนวยความสะดวกภายในสถานที่เก็บของชั่วคราว รวมถึงการบำรุงรักษาและซ่อมแซมนั้น ตกเป็นภาระของเจ้าของหรือผู้ประกอบการ เจ้าของหรือผู้ประกอบการสถานที่เก็บของชั่วคราว จะต้องรับผิดชอบในการอำนวยความสะดวกตามความเหมาะสม เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย โดยไม่มีค่าใช้จ่ายแต่ประการใด

รัฐมนตรีกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง สามารถออกประกาศเพื่อกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการเก็บของชั่วคราว รวมถึงขั้นตอน มาตรการ การประกันความปลอดภัย การให้ข้อมูลตามที่ร้องขอ ระยะเวลาในการเก็บของ และการระบุนชนิดของสินค้าที่จะเก็บ

- มาตรา 45* ผู้ประกอบการคลังสินค้าที่เกณฑ์บนต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าที่อยู่ในคลัง ในกรณีที่ปริมาณหรือคุณภาพของสินค้าต่างจากข้อกำหนดของคลังสินค้า หากสินค้าเป็น

Licenses for customs bonded warehouses will determine conditions for owners and operators including location, construction and layout of premises, and procedures for the control and handling of goods.

All costs related to customs bonded warehouses, including maintenance and repair, are to be borne by owners or operators.

Customs bonded warehouse owners or operators are responsible for providing appropriate facilities for customs officers to carry out their responsibilities under this Law free of charge.

* Article 45 The customs bonded warehouse operator must pay the duties and taxes on goods placed in the warehouse in the event that quantity and quality differ from the customs

สินค้าต้องห้ามในการนำเข้า ผู้ประกอบการคลังสินค้าจะต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากับมูลค่าของสินค้านั้น ๆ

อธิบดีศุลกากรอาจสั่งการทำลายสินค้านำเข้าที่เสียหายในคลังสินค้าทัณฑ์บน เว้นแต่สินค้าได้รับการอนุญาตให้ส่งออก โดยคิดภาษีศุลกากรตามมูลค่าของสินค้าที่เหลือจากการทำลายหรือตามสภาพที่สินค้าที่สำแดงต่อศุลกากร

เมื่อพิสูจน์แล้วว่าสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนของศุลกากรนั้นเสียหายโดยเหตุสุดวิสัยหรือด้วยเหตุปกติวิสัยของสินค้า ผู้ประกอบการคลังจะได้รับยกเว้นการเสียภาษีศุลกากร หรือหากสินค้าเป็นสินค้าต้องห้าม จะได้รับยกเว้นในจำนวนที่เท่ากับมูลค่าของสินค้า

-มาตรา 46* สินค้าอาจอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ถึงสองปีนับจากวันลงทะเบียน

ด้วยเหตุแห่งการสิ้นสุดเวลาดังที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่อธิบายไว้ในวรรคแรก สินค้านั้นจะต้องถูกย้ายออกจากคลัง โดยอาศัยอำนาจกรมศุลกากร ไม่เช่นนั้นเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะออกประกาศแจ้งไปยังผู้ควบคุมคลังสินค้าให้นำสินค้านั้นออกจากคลัง หากไม่มีการปฏิบัติภายในระยะเวลาหนึ่งเดือน สินค้านั้นจะตกเป็นของตกค้างตามมาตรา 54

กรมศุลกากรอาจเก็บภาษีศุลกากรจากผู้ประกอบการคลังสินค้านี้ดังกล่าว หรืออาจนำสินค้านั้นมาขายทอดตลาดโดยเป็นไปตามมาตรา 55

warehouse declaration, without prejudice to penalties incurred. If the goods are prohibited for import, the warehouse operator must also pay a sum equal to their value without prejudice to penalties incurred.

The Director of Customs may, unless approved for export, authorize either the destruction of imported goods that are spoiled in customs warehouses provided that the duties and taxes relating to what remains from this destruction are paid; or pay the duty and tax based on the condition in which they are presented to Customs.

When it is proven that the loss of goods placed in customs bonded warehouses is due to a case of force majeure or causes relating to the nature of the goods, the warehouse operator is exempt from having to pay duties and taxes or, if the goods are prohibited, from payment of the sum representing the value of these goods.

* Article 46 Goods may remain in customs bonded warehouses for up to two (2) years from the date of registration.

ช้อยกเว้น หากสินค้ายังอยู่ในสภาพดี แม้เกินกำหนดเวลาดังกล่าวที่อธิบายไว้ในวรรคแรก อาจยืดเวลาออกไปอีก 12 เดือน โดยผู้ประกอบการคลังต้องร้องขอต่อกรมศุลกากร

-มาตรา 47^{*} เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจตรวจสอบและนำสินค้าในคลังออกจากคลังได้ตามความจำเป็น โดยผู้ประกอบการคลังต้องอำนวยความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบสินค้าดังกล่าว

-มาตรา 48^{**} ค่าอากรศุลกากรและค่าภาษีเริ่มมีผลโดยนับตั้งแต่วันที่ได้สำแดงต่อศุลกากร อันได้รับการลงทะเบียนแล้วซึ่งการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

-มาตรา 49^{***} ในบางกรณี รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง อาจสั่งสร้างคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อวัตถุประสงค์ในการแปรรูปหรือการผลิตสินค้า

สินค้าที่ได้จากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะได้รับยกเว้นค่าอากรศุลกากร และค่าภาษีศุลกากร หากสินค้าตรวจปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์ประเภทโรงผลิตสินค้า เป็น

Upon expiration of the time limits as described in the first paragraph of this Article, goods must be removed from the warehouses with the authorization of Customs. Otherwise, Customs authorities will issue a notification to the warehouse operator requiring the removal of the goods. If the demand remains without effect for a month, the goods are considered as unclaimed goods in accordance with Article 54 of this Law. Customs may collect duty and tax owing from security placed by the operator of the warehouse, or those goods may be sold at public auction in accordance with Article 55 of this Law. As an exception, and provided that the goods are in good condition, the time limits described by the first paragraph of this Article may be extended by up to twelve (12) months by Customs upon the request of the warehouse operator.

As an exception, and provided that the goods are in good condition, the time limits described by the first paragraph of this Article may be extended by up to twelve (12) months by Customs upon the request of the warehouse operator.

^{*} Article 47 Customs officers may carry out all necessary checks and inventories of goods in the warehouse. Operators must make goods available for such inspections.

^{**} Article 48 Duties and taxes applicable are those in effect on the date the customs declaration to remove the goods from the customs bonded warehouse is registered.

^{***} Article 49 In certain circumstances, the Minister of Economy and Finance may authorize the establishment of customs manufacturing bonded warehouses, for the purpose of processing or manufacturing of goods.

สินค้าเพื่อใช้ภายในครัวเรือน ค่าอากรศุลกากรและค่าภาษีที่ได้รับการยกเว้นชั่วคราวในวรรคสอง มาตราเดียวกันนี้จะต้องทำการประเมินใหม่ โดยฐานการคำนวณจากประเภทพิกัดและอัตราอากรศุลกากร และค่าภาษี ตั้งแต่วันที่ได้ลงทะเบียนไว้กับศุลกากรเพื่อนำสินค้าเข้าคลังสินค้า รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง อาจปรับเปลี่ยนเนื้อหาสาระอันว่าด้วยคลังสินค้า ทัณฑ์บนกรมศุลกากรประเภทโรงผลิตสินค้าได้โดยออกเป็นประกาศ

-มาตรา 50* กิจกรรมใดที่มีการแปรรูปและกลั่นน้ำมันดิบ หรือ ถ่านหิน เพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม จะต้องอยู่ภายใต้ระเบียบข้อบังคับว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

การยกเว้นการเก็บอากรศุลกากรและค่าภาษีชั่วคราวตามวรรคสองของมาตรา 49 ของกฎหมายฉบับนี้ ให้หมายรวมถึงสำหรับการนำเข้าสินค้าประเภทน้ำมันดิบและถ่านหินอันมีไว้เพื่อการแปรรูปเพื่อการส่งออก

เงื่อนไขใดที่ทำให้เกิดผลอันเป็นไปเพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ ต้องเป็นไปตามการพิจารณาตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง

Goods accepted in customs manufacturing bonded warehouses are, unless otherwise provided by law, exempt from import duties and taxes.

Where goods are released for home use from a customs manufacturing bonded warehouse, the duties and taxes suspended under the second paragraph of this Article are assessed, based on the Customs Tariff and the rate of duties and taxes applicable as of the date of the registration of the customs declaration for admission of the goods to the warehouse.

The Minister of Economy and Finance may determine by Prakas all matters concerning customs manufacturing bonded warehouses.

* Article 50 Operations that carry out the processing or refining of crude petroleum or bituminous minerals to obtain petroleum products must be placed under the customs manufacturing bonded warehouse regime.

The suspension from duties and taxes as prescribed in the second paragraph of Article 49 of this Law may be provided for the import of crude petroleum or bituminous minerals for processing for export.

Conditions for the implementation of the provisions of this Article are determined by Prakas of the Minister of Economy and Finance.

-สิ่งที่อนุญาตให้นำเข้าประเทศได้¹³

บุหรี่	จำนวน 200 มวน หรือ ยาสูบในปริมาณใกล้เคียง
เหล้า(เปิดแล้ว)	จำนวน 1 ขวด
น้ำหอม	ปริมาณที่เหมาะสมเพื่อใช้ในการส่วนตัว
เงินตรา	ต้องสำแดงก่อนเดินทางมาถึง

บทวิเคราะห์

ประเทศกัมพูชาไม่มีการกล่าวถึงการซื้อสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแต่อย่างใด มีเพียงแค่นโยบายศุลกากรกัมพูชากล่าวอย่างชัดเจนถึงประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่มีทั้งหมด 3 ประเภทโดยระบุถึงร้านค้าปลอดอากรโดยเป็นประเภทหนึ่งของคลังสินค้าส่วนบุคคล (Private warehouses) ที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมศุลกากร ใช้โดยบุคคลเฉพาะกลุ่มในการเก็บสินค้าเพื่อเป็นการเฉพาะ ซึ่งรวมถึงผู้ดำเนินการเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรเพียงเท่านั้น แต่ไม่ได้ระบุในกฎหมายชัดเจนถึงประเภทของร้านค้าปลอดอากรหรือการจัดตั้งและสินค้าที่อนุญาตให้จำหน่ายได้ในร้านค้าปลอดอากรขาเข้า ซึ่งทำให้ไม่สามารถทราบได้ถึงหลักเกณฑ์ที่แน่นอนที่ใช้ในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า

3.3 สหพันธรัฐมาเลเซีย

3.3.1 วิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากร

“สหพันธรัฐมาเลเซีย” หรือ “มาเลเซีย” นับเป็นประเทศเพื่อนบ้านที่มีความสัมพันธ์กับไทยมายาวนาน ทั้งด้านการลงทุน การค้า และการท่องเที่ยว และต่างเป็นสมาชิกกลุ่มความร่วมมือทางเศรษฐกิจของประเทศเอเชียตะวันออกเฉียงใต้หรืออาเซียนเหมือนกัน โดยความเป็นมาของศุลกากรมาเลเซียเริ่มจากก่อนที่ชาวตะวันตกจะเข้ามาในประเทศมาเลเซีย ประเทศมาเลเซียมีระบบการจัดเก็บภาษีอยู่ก่อนแล้วตั้งแต่สมัยรัฐสุลต่านยะโฮร์-รีเยา โดยในยุคนั้นเจ้าหน้าที่เก็บภาษีและกิจอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษี ขึ้นตรงกับหัวหน้าฝ่ายกระทรวงการคลัง (Chief of the

¹³ Travel Document System. Customs & Duty Free Allowances and Restrictions (Cambodia) [Online]. 10 June 2011. Available from: <http://www.traveldocs.com/kh/customs.htm>

Exchequer) ต่อมาเนื่องจากการต่อตั้งอาณานิคมช่องแคบ ในปีค.ศ. 1826 (อันรวบรวมด้วย สิงคโปร์ ปีนัง มะละกา เกาะลาบวน เกาะดินดิงในรัฐเปรัก) การบริหารการจัดเก็บภาษีจึงอยู่ ภายใต้ความดูแลของข้าหลวงผู้ดูแลรัฐ และคณะที่ปรึกษา ซึ่งขึ้นตรงกับผู้สำเร็จราชการแทน พระองค์ประจำกรุงกัลกัตตา ประเทศอินเดีย

จนกระทั่งปี 1937 อันเป็นปีแรกที่กรมศุลกากรและสรรพสามิตจัดตั้งขึ้นในอาณานิคมช่องแคบ ภายใต้ชื่อ H.M. Customs and Excise หลังจากนั้นสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้ก่อตั้งขึ้นเพื่อดูแลการเรียกเก็บภาษีศุลกากรและสรรพสามิต และมีด่านชื่อ Coast Post ได้ก่อตั้งขึ้น เพื่อเป็นที่ปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ศุลกากร (สมัยนั้นเรียกว่านายอากร) ซึ่งมีหน้าที่เก็บภาษีและดูแล กิจกรรมการค้าพาณิชย์ต่างๆ โดยกรมศุลกากรจะร่วมงานกับนายท่าเรือ นายไปรษณีย์ และกรม ตรวจคนเข้าเมือง เพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานนั้นจะเป็นไปด้วยความเรียบร้อย

H.M. Customs and Excise ดำรงอยู่จนกระทั่งปีค.ศ.1948 ล่วงถึงสมัยสหภาพมาลายา จนกระทั่งได้มีการก่อตั้งกรมศุลกากรและสรรพสามิตแห่งสหภาพมาลายาขึ้นมาแทน โดยมีอำนาจ ดูแลทั่วทั้งแหลมมลายู (ยกเว้นสิงคโปร์) และจากการเกิดขึ้นของสหพันธรัฐมลายู ได้มีความ พยายามที่จะรวบรวมกิจการศุลกากรในรัฐต่างๆ เข้าด้วยกัน ผลที่ตามมาคือ ในปี ค.ศ. 1904 มี การบังคับใช้กฎหมายใหม่ที่เรียกว่า Goods Revenue Enactment Number II โดยมีวัตถุประสงค์ คือ ควบคุมภาษีนำเข้าสำหรับสุรา ภายใต้กฎหมายนี้ ผู้ค้าปลีกจะต้องได้รับใบอนุญาตพิเศษและ ชำระเงินดังกล่าวก่อนที่จะสามารถนำเข้าสุราได้

ต่อมาสหภาพศุลกากรจะได้ออกตั้งในปี 1946 เป็นปีเดียวกับที่ก่อตั้งสหภาพมาลายา และ ได้ชื่อว่า Customs and Excise of Malayan Union อย่างไรก็ตามการล่มสลายของสหภาพมาลา ยาในปี 1948 และเป็นปีเดียวกับที่มีการก่อตั้งสหพันธรัฐมาลายา กรมศุลกากรและสรรพสามิตได้ ถูกก่อตั้งขึ้นเพื่อรองรับทั้งแหลมมลายู ภายใต้กฎหมายศุลกากร ค.ศ. 1952 โดยกรมศุลกากรต้อง อยู่ภายใต้ความดูแลของสำนักข้าหลวงใหญ่ประจำมาลายา และปลัดบัญชีศุลกากร (Comptroller of Customs) ดังเช่นในปี 1938 ระบบดังกล่าวอยู่ยาวนานกระทั่งประเทศได้รับเอกราชในปี ค.ศ.1957 เมื่อสหพันธรัฐมาลายาได้รับเอกราชในวันที่ 31 สิงหาคม ค.ศ. 1957 โครงสร้างองค์กร ของกรมศุลกากรและสรรพสามิตได้รับการปรับแต่งอีกครั้งเพื่อให้ตอบสนองความต้องการของ ประเทศที่เพิ่งได้รับเอกราช ต่อมามีการประกาศใช้กฎหมายภาษีศุลกากร เลขที่ 62 ค.ศ. 1967 ที่ ระบุให้ทุกรัฐของประเทศมาเลเซียใช้กฎหมายภาษีศุลกากรฉบับเดียวกัน และกรมจากการที่ได้ ปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรอีกครั้งในปี 1979 เพื่อตอบสนองแผนการดังกล่าว ศุลกากรจึงจัดการ บริหารภายในศุลกากรใหม่ ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีศุลกากร ภาษีภายใน และการบริการด้านเทคนิคต่างๆ ให้อยู่ภายใต้ Implementation Program
2. การป้องกันปราบปรามทางด้านศุลกากร ให้อยู่ภายใต้ Preventive Program
3. งานด้านบุคคลและการบริหารจัดการ การคลังและฝ่ายจัดซื้อ ระบบบริหารจัดการ ข้อมูลและงานบัญชี ให้อยู่ภายใต้ Management Program
4. งานด้านนโยบายและ AKA ให้อยู่ภายใต้ Corporate Planning and Development Program

ซึ่งการนำเข้าสินค้าไปยังประเทศมาเลเซียนั้นสามารถนำเข้าและส่งออกโดยทั้งทางภาคพื้นดิน อากาศ และทางน้ำ นอกจากนี้ยังมีสถานที่หลายแห่งที่ถูกระบุไว้ในข้อบังคับว่าด้วยศุลกากรปี 1977 (The Customs Regulations, 1977) รวมถึงสนามบินนานาชาติต่างๆ ตามที่ระบุไว้ โดยมีเอกสารและพิธีการทางศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออก ดังนี้¹⁴

1) ใบขนสินค้า

สินค้าทุกชนิดซึ่งเป็นสินค้าสำหรับการนำเข้าและส่งออก ต้องทำการสำแดงสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษรในใบขนสินค้าที่กำหนดให้ (โดยใช้แบบเอกสารหมายเลข 1 สำหรับสำแดงสินค้านำเข้า และแบบเอกสารหมายเลข 2 สำหรับสำแดงสินค้าส่งออก)

การกรอกข้อมูลลงในใบขนสินค้านำเข้านี้ ต้องมีรายละเอียดของข้อมูลซึ่งเป็นความจริงเกี่ยวกับหมายเลขกำกับสินค้า รายการบรรจุหีบห่อ มูลค่าของสินค้า น้ำหนัก ปริมาณและประเภทของสินค้า รวมถึงต้องแสดงแหล่งที่มาของสินค้าด้วย และสำหรับการส่งออกการสำแดงสินค้านี้ก็ต้องทำเช่นเดียวกับการนำเข้าสินค้า เพียงแต่ต้องแจ้งให้ทราบถึงแหล่งปลายทางของสินค้านั้นที่จะถูกส่งไป โดยใบขนสินค้าที่กรอกข้อมูลเรียบร้อยแล้วต้องนำไปยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ สำนักงานศุลกากรที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกต้องการตรวจปล่อยสินค้า ณ ด้านศุลกากรนั้นๆ

2) ตัวแทนของออกของ

ภายใต้ข้อกำหนดของ พระราชบัญญัติศุลกากร ปี 1967 ผู้นำเข้าและผู้ส่งออกที่ได้รับอนุญาต สามารถแต่งตั้งตัวแทนออกของเพื่อทำหน้าที่ในการสำแดงสินค้าแทนตนได้ ทั้งนี้ตัวแทนที่

¹⁴ Royal Malaysian customs Department. Import/Export Procedure [Online]. 10 June 2010.

ได้รับการแต่งตั้งนี้ต้องได้รับการอนุมัติจากศุลกากรก่อน การยื่นคำร้องเพื่อแต่งตั้งตัวแทนที่ถูกต้อง เอกสารต้องนำคำร้องไปยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ พื้นที่ที่กำหนด โดยให้เป็นไปตามประกาศของ อธิบดีกรมศุลกากร

3) การจัดเก็บภาษีอากร

ผู้นำเข้าและผู้ส่งออกต้องทำการชำระค่าภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ก่อนที่จะนำของออกจาก อารักขาของศุลกากร โดยชำระตามอัตราอากรที่กฎหมายกำหนด

โดยภาษีอากรของสินค้านำเข้าประกอบด้วย ภาษีศุลกากร ภาษีขาย และภาษีสรรพสามิต โดยมีรายละเอียด ดังนี้

-อากรนำเข้า

การชำระค่าภาษีศุลกากรในการนำเข้าสินค้านั้น ขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้านำเข้า โดย อัตราอากรสำหรับสินค้านำเข้าแต่ละประเภทยังได้ถูกระบุไว้ในหัวข้อที่ 4 และ 5 ของ The Customs Duties Order 1996 ทั้งนี้อาจมีสินค้านำเข้าบางประเภทได้รับการยกเว้นค่าอากร แต่ อย่งไรก็ตามจะไม่ได้รับการยกเว้นค่าภาษีขาย

-ภาษีขาย

การชำระภาษีขายนั้น ต้องชำระตามอัตราภาษีขายที่ถูกกำหนดใน The Sales Tax Order 1977 โดยมีอัตราที่แตกต่างกัน 3 อัตราคือ อัตราเพิ่มร้อยละ 5 อัตราเพิ่มร้อยละ 10 อัตราเพิ่มร้อยละ 20 และ อัตราเพิ่มร้อยละ 25 สินค้าที่ถูกเรียกเก็บภาษีขายร้อยละ 20 ได้แก่สินค้าต่อไปนี้

- เบียร์ ไวน์ และไวน์ประเภทอื่น ๆ
- เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ประเภทพิกัด 2205.10 100 – 2208.90 990.
- สินค้าประเภทยาสูบและบุหรี่ ประเภทพิกัด 2402.10 000 – 2402.90 200 ซึ่ง

เป็นไปตามข้อกำหนดของ The Customs Duty Order 1996.

นอกเหนือจากรายการสินค้าที่ได้อธิบายไว้ จะถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 หรือ ร้อย ละ 10 ทั้งนี้ สำหรับสินค้านำเข้า ภาษีขายจะถูกคำนวณค่าภาษีโดยคำนวณจาก

- มูลค่าของสินค้านำเข้า
- มูลค่าของอากรศุลกากรที่ถูกรวมเข้าไป
- มูลค่าของอากรสรรพสามิตที่ถูกรวมเข้าไป
- อากรสินค้าส่งออก

อัตราอากรสำหรับสินค้าส่งออกได้ถูกกำหนดไว้ในหัวข้อที่ 5 ของ The Customs Duties Order 1996 (โดยคำว่า Nil ที่ถูกพิมพ์ไว้ในบรรทัดที่ 4 และ 5 นั้น เป็นการแจ้งให้ทราบถึง สินค้าที่ไม่ต้องชำระค่าอากรในสินค้าส่งออกและสินค้านำเข้า)

ประเทศมาเลเซียได้มีการกล่าวถึงคลังสินค้าสาธารณะ (Public Warehouse) ไว้ด้วย โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้¹⁵

ประโยชน์ที่ผู้นำเข้าจะได้รับจากคลังสินค้าสาธารณะ คือ สามารถใช้เป็นศูนย์การเก็บและการกระจายสินค้า ทั้งในประเทศและเพื่อการค้าระหว่างประเทศ โดยผู้ถือใบอนุญาตสามารถเป็นตัวแทนขนส่งสินค้าให้กับเจ้าของสินค้าที่เก็บสินค้าไว้ในคลังนั้นๆ แต่การอนุญาตจะกระทำได้ใน 3 กรณีดังต่อไปนี้เท่านั้น

1. การขนส่งสินค้าจากด่านนำเข้าไปยังคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตแล้วเท่านั้น
2. การขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตแล้วไปยังคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต หรือคลังสินค้าประเภทโรงผลิตสินค้าที่ได้รับอนุญาต หรือเขตการค้าเสรีเพื่อการส่งออกเท่านั้น
3. กิจการที่เกี่ยวข้องกับการชำระภาษีอากรสำหรับสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตเท่านั้น

ผู้ประกอบการที่สนใจจะขอใบอนุญาตจัดตั้งคลังสินค้าสาธารณะการต้องมีคุณสมบัติเบื้องต้นดังต่อไปนี้

1. บริษัทผู้ขอใบอนุญาตจะต้องจดทะเบียนในประเทศไทย
2. ผู้ขอใบอนุญาตต้องมีเชื้อสายมาเลย์ในบริษัทไม่ต่ำกว่า 30%
3. ตำแหน่งที่ตั้งคลังสินค้าจะต้องไม่อยู่ใกล้กับโรงงานหรือคลังสินค้าที่ผลิตหรือครอบครองวัตถุไวไฟหรือติดไฟ

เรื่องความปลอดภัยภายในคลังสินค้าและสินค้าภายในคลังสินค้าถือเป็นความรับผิดชอบของผู้ถือใบอนุญาต โดยมีสินค้าที่อนุญาตให้เก็บไว้ในคลังสินค้า ได้แก่

- ก. สินค้าที่ต้องเสียอากรไม่ว่าจะเป็นสินค้านำเข้าหรือส่งออก
- ข. สินค้าจากเขตการค้าเสรีที่มีจุดประสงค์เพื่อการส่งออก หรือสินค้าจากตลาดท้องถิ่น

¹⁵ Royal Malaysian customs Department. Public Warehouse [Online]. 10 June 2010.

ค. สินค้าจากคลังสินค้าประเภทโรงผลิตสินค้าที่ได้รับอนุญาตที่มีจุดประสงค์เพื่อการส่งออก หรือสินค้าจากตลาดท้องถิ่น

ง. สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตซึ่งผลิตโดยโรงงานท้องถิ่น

กิจกรรมที่อนุญาตให้ดำเนินการได้ในคลังสินค้าสาธารณะที่ได้รับอนุญาต มีดังนี้

ก. กิจกรรมหลักของคลังสินค้า

ข. การแยกภาชนะบรรจุภัณฑ์

ค. การเปลี่ยนหีบห่อบรรจุภัณฑ์ในกรณีต่อไปนี้:

1. สินค้าชนิดเดียวกันบรรจุในหีบห่อที่เล็กลงหรือใหญ่ขึ้น

2. เปลี่ยนหีบห่อสินค้าหลายรายการ ให้เป็นชุด

ง. การเปลี่ยนป้ายสินค้านำเข้า ต้องติดป้ายสินค้าเป็นชื่อของผู้นำเข้าหรือผู้จัดจำหน่าย ก่อนนำออกสู่ท้องตลาด

จ. การรวบรวมสินค้า

1. การรวบรวมสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรส่งออกกับสินค้าท้องถิ่นที่ไม่ต้องเสียภาษีนำเข้า เช่นเดียวกับสินค้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีอากรและภาษีขายเพื่อการส่งออก

2. การรวบรวมสินค้าจากเขตการค้าเสรีและคลังผลิตสินค้าที่ได้รับอนุญาตกับสินค้าใน

ฉ. กิจกรรมทำเรือเพื่อการรวบรวมและกระจายสินค้า (Entrepot Business)

1. เพื่อการส่งออกสินค้านำเข้า

2. สินค้าที่นำเข้าเพื่อการนี้ต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับศุลกากร (ข้อห้ามเกี่ยวกับการนำเข้า) ค.ศ. 1988 และ ข้อบังคับศุลกากร (ข้อห้ามเกี่ยวกับการส่งออก) ค.ศ. 1988 (Customs Orders (Prohibition Regarding Imports) 1988 and Customs Orders (Prohibition Regarding Exports) 1988)

และสำหรับการนำสินค้าเข้าคลังสินค้าสาธารณะนั้น การขนย้ายสินค้าจากจุดนำเข้าหนึ่งไปยังคลังสินค้าสาธารณะจำเป็นต้องมีแบบฟอร์มศุลกากร เลขที่ 8 (Customs Form No. 8) และทันทีที่สินค้านำเข้ามาถึงคลังสินค้าแล้ว ผู้นำเข้าสินค้าหรือตัวแทนผู้นำเข้าสินค้าจะต้องเตรียมแบบฟอร์มศุลกากร เลขที่ 1 ไว้ (คลังสาธารณะที่ได้รับอนุญาตจะได้รับรองให้เป็นตัวแทนส่งได้) และในกรณีของสินค้าที่ถูกเรียกเก็บภาษีแล้วจะขนส่งจากโรงงานไปยังคลังสาธารณะที่ได้รับอนุญาต หากประสงค์จะส่งออกต้องมีแบบฟอร์มศุลกากร เลขที่ 8 (Customs Form No. 8)

จากข้างต้นที่กล่าวถึงคลังสินค้าสาธารณะ (Public Warehouse) จะเห็นว่าระบบเพียงลักษณะและประโยชน์ที่ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากคลังสินค้าสาธารณะเพียงเท่านั้น ไม่ได้มีการกล่าวถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรแต่อย่างใด โดยจะกล่าวถึงร้านค้าปลอดอากรก็กล่าวแยกต่างหากจากคลังสินค้าของประเทศมาเลเซียอย่างชัดเจนตามที่จะกล่าวในลำดับต่อไป

3.3.2 กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับร้านค้าปลอดอากร

ในปัจจุบันประเทศมาเลเซียใช้กฎหมายศุลกากร CUSTOMS ACT 1967 โดยในเรื่องเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร โดยมีการให้คำนิยามไว้ใน มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1967 ว่า ร้านค้าปลอดอากร(Duty Free Shop) หมายถึง สถานที่ที่ได้รับอนุญาตในการจัดเก็บสินค้าและขายสินค้าปลอดอากร ภายใต้มาตรา 65D แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1967 และมาตรา 65D กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ไว้ดังนี้

- 1) อธิบดีมีอำนาจในการกำหนดค่าธรรมเนียมในการจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร และออกใบอนุญาต นอกจากนี้ยังสามารถยกเลิกเพิกถอนใบอนุญาตได้
- 2) ระยะเวลาจะถูกกำหนดตามเงื่อนไขที่ระบุในใบอนุญาตนั้นๆ
- 3) ผู้ได้รับอนุญาตต้องมีระบบจัดการร้านค้าปลอดอากรและระบบควบคุมรักษาความปลอดภัย โดยเป็นไปตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด
- 4) เมื่อใดก็ตามที่สินค้าถูกขายหรือนำออกจากร้านค้าปลอดอากรโดยไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ผู้ได้รับอนุญาตจัดตั้งร้านค้าปลอดอากรต้องเป็นผู้รับผิดชอบภายใต้พระราชบัญญัตินี้

3.3.3 รูปแบบและการให้บริการของร้านค้าปลอดอากร¹⁶

โดยทั่วไปแล้วร้านค้าปลอดอากร (Duty Free Shop) เป็นร้านที่ต้องได้รับการอนุญาตให้วางและจำหน่ายสินค้าปลอดภาษีสำหรับผู้เดินทาง ซึ่งร้านค้าเหล่านี้ถูกสร้างขึ้นภายใต้มาตรา 65D แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1967 ซึ่งระบุถึงความจำเป็นในการมีสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อให้เหมาะสมกับความต้องการของนักท่องเที่ยวระหว่างประเทศ

¹⁶ Royal Malaysian Customs Department. Duty Free Shops [Online]. 10 June 2010.

ร้านค้าปลอดอากร (Duty Free Shop) ในประเทศมาเลเซียตั้งขึ้นครั้งแรกที่เมืองปีนัง เมื่อ ค.ศ.1977 ซึ่งเดิมเคยเป็นท่าเรือมาก่อน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้นักท่องเที่ยวสามารถซื้อสินค้าปลอดภาษีได้จากการมาท่องเที่ยวยังเกาะต่างๆ ในบริเวณใกล้เคียง โดยในปัจจุบันประเทศมาเลเซียมีร้านค้าปลอดอากร (Duty Free Shop) ดังนี้

1. สนามบินนานาชาติ เช่น สนามบินนานาชาติกัวลาลัมเปอร์ (รัฐเซบิง) สนามบินนานาชาติบายน์เลปัส (รัฐพาเลาปีนัง) สนามบินนานาชาติโกตา กินาบาลู (รัฐซาบารห์) และ สนามบินนานาชาติคูชิง (รัฐซาราวัก)

2. ท่าเรือต่างๆ เช่น ท่าเรือกลัง (รัฐเซลังงอ) ท่าเรือเทนจิงเบลังกอร์ (รัฐยะโฮร์) และท่าเรือเปงกอลันดูเบอร์ (รัฐกอลันตัน)

3. ในเมือง เช่น กัวลาลัมเปอร์ ยะโฮบาห์รู ปีนัง มะละกา และ คูชิง

4. ด้านพรมแดน เช่น ด้านป่าดงเปซา (รัฐเปอลิส) บุกิตดาเยอิตทาม (รัฐเคห์ดา) เบ็งกอลันฮูลู (รัฐเปรัก) วันทัวบันจาง (รัฐกอลันตัน) ดันกัวลาบารัม (รัฐซาราวัก)

5. สถานีรถไฟระหว่างประเทศป่าดงเปซา (รัฐเปอลิส)

-คุณสมบัติทั่วไปของผู้สมัครเพื่อขอดำเนินการจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร (Duty Free Shop)

โดยหลักการแล้วร้านค้าปลอดอากร(Duty Free Shop) สามารถแบ่งออกได้เป็น 5 ประเภท ได้แก่ ร้านค้าปลอดอากร ณ สนามบินนานาชาติ (International Airport Duty Free Shops) ร้านค้าปลอดอากร ณ ท่าเรือ (Port Duty Free Shops) ร้านค้าปลอดอากรในเมือง (Downtown Duty Free Shops) ร้านค้าปลอดอากรบริเวณชายแดน (Border Duty Free Shops) และร้านค้าปลอดอากรภายในประเทศ (Domestic Duty Free Shops)

โดยร้านค้าปลอดอากร ณ สนามบิน และท่าเรือ เป็นร้านค้าปลอดอากรเพียงสองประเภทที่ต้องขออนุญาตพิเศษในการเข้าไปใช้พื้นที่เพื่อประกอบการด้านการค้าจากการทำอากาศยานหรือ การท่าเรือก่อน ทั้งนี้ต้องมีการจัดสรรพื้นที่ใช้สอยในบริเวณที่เกี่ยวข้องด้วย โดยต้องได้รับอนุญาตจากกรมศุลกากรก่อนที่จะมีการลงทุนต่อไป

-เงื่อนไขในการจัดตั้งร้านค้าปลอดอากรเพื่อวางและจำหน่ายสินค้าปลอดอากร

1. ต้องเป็นบริษัทที่เป็นของรัฐ หรือบริษัทอื่นๆ ที่รัฐเป็นเจ้าของ

2. บริษัทที่ลงทุนจะต้องมีเงินลงทุนอย่างน้อย 1 ล้านริงกิต และต้องเป็นผู้มีเชื้อสายมาเลย์

โดยมีสัดส่วนในการลงทุนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

3. พื้นที่เชิงพาณิชย์ต้องมีพื้นที่ใช้สอยไม่ต่ำกว่า 25,000 ตารางฟุต

-การขอจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร

ผู้สนใจสามารถใช้แบบฟอร์ม JKED 1 และต้องส่งแบบฟอร์ม JKED 1 โดยตรง ณ สำนักงานศุลกากรของรัฐพื้นที่นั้นๆ ซึ่งเป็นพื้นที่ที่ผู้สมัครจะดำเนินการเปิดร้านค้าปลอดอากรโดยมีเอกสารที่สำคัญดังต่อไปนี้

1. แผนการสร้างร้านหรือพื้นที่เชิงพาณิชย์ โดยได้รับการอนุญาตหรือตรวจแบบเรียบร้อยแล้วแล้วจากสถาปนิกผู้รับเหมา

2. ใบอนุญาตการประกอบธุรกิจหรือสัญญาความร่วมมือในการลงทุนและข้อตกลงอื่น ๆ ทางธุรกิจ

3. แบบฟอร์มหมายเลข 24 และ 49 ซึ่งสลักหลังโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายจดทะเบียนธุรกิจ

4. เอกสารดำเนินการซึ่งประกอบด้วยแผนโครงการ 5 ปี แผนงาน แหล่งทุน กลุ่มลูกค้า เป้าหมายและอัตราการคืนทุน

5. หนังสือยืนยันการถือครองกรรมสิทธิ์ที่ดิน

-ระยะเวลาการอนุญาตและค่าธรรมเนียม

ใบอนุญาตร้านค้าปลอดอากรจะออกให้โดยศุลกากรพื้นที่ ณ เมืองที่ร้านค้าปลอดอากรตั้งอยู่ โดยผู้ได้รับอนุญาตต้องเสียค่าธรรมเนียม 1,200 ริงกิต ทุกๆ 2 ปี หรืออาจจะมากกว่านั้น

-เงื่อนไขใบอนุญาตในการจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร

บัญชีรายชื่อสินค้าที่จะจำหน่ายในร้านค้าปลอดอากร ต้องได้รับอนุญาตเป็นอันดับแรกจากศุลกากรพื้นที่ก่อน ทั้งนี้สินค้าที่จะวางจำหน่ายในร้านปลอดอากรได้แสดงไว้ในภาคผนวก A ทั้งนี้ผู้รับใบอนุญาตต้องรายงานข้อมูลต่างๆ รวมถึงสัญญาค้าประกันจากธนาคาร โดยมูลค่าของสินค้าที่แสดงต้องรวมภาษีศุลกากรไว้เรียบร้อยแล้ว

สำหรับร้านค้าปลอดอากรประเภทในเมือง (Duty Free Shops in the city) และภายในประเทศ (Domestic Duty Free Shops) ผู้ประกอบการต้องส่งรายการสินค้าที่นักท่องเที่ยวได้ซื้อไปให้กับศุลกากรขาออกทราบด้วย ถ้าสินค้าใดไม่ได้รับการพิสูจน์ว่าสินค้าได้นำออกนอกประเทศ ผู้ประกอบการต้องเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายด้านภาษีศุลกากรและภาษีที่เกี่ยวข้องกับสินค้านั้นๆ ทั้งหมด โดยผู้ประกอบการต้องเป็นผู้เก็บรักษาข้อมูลด้านการขายและรายงานด้าน

บัญชีของบริษัท หากในกรณีที่บริษัททำข้อมูลสูญหาย หรือไม่ได้ลงบัญชีรายการสินค้า หรือมีข้อผิดพลาดในการบันทึกรายการบัญชี ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีศุลกากรและภาษีอื่นๆ ให้แก่กรมศุลกากร

-ข้อห้ามในการจำหน่ายสินค้าปลอดอากร

1.ห้ามจำหน่ายสินค้าแก่พลเมืองมาเลเซีย ยกเว้นกรณี ดังต่อไปนี้

- ผู้โดยสารและลูกเรือที่เดินทางมาจากต่างประเทศหรือออกนอกประเทศ ณ สนามบินและท่าเรือ

- ร้านค้าปลอดอากร ณ จุดผ่านแดน

- นักท่องเที่ยวระหว่างประเทศ ผู้ผ่านแดนและลูกเรือที่เดินทางออกนอกประเทศ ณ ร้านค้าปลอดอากรที่สนามบินนานาชาติ

2. ผู้ซื้อที่ไม่แสดงตัวตน (หมายถึง การห้ามฝากชื่อของ)

3. ผู้ซื้อที่เดินทางออกจากมาเลเซียโดยรถยนต์ ยกเว้นร้านค้าปลอดอากรภายในประเทศ (Domestic Duty Free Shops)

4. การจำหน่ายของมีนเมาและบุหรี่ให้กับผู้ซื้อที่มีอายุต่ำกว่า 21 ปี และผู้โดยสารที่เดินทางไปยังประเทศสิงคโปร์โดยเครื่องบิน (ยกเว้นผู้โดยสารที่เปลี่ยนเครื่อง)

5. ห้ามการจำหน่ายของมีนเมาแก่ชาวมุสลิม

-เงื่อนไขของสินค้าปลอดอากร

ผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากร ต้องแสดงที่มาของสินค้าที่จำหน่ายตามเงื่อนไขต่อไปนี้

1. โดยการนำเข้าจากต่างประเทศ

2. ได้รับสินค้าจากคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต เขตการค้าเสรี คลังสินค้าประเภทโรงผลิตสินค้าที่ได้รับอนุญาต

3. จากผู้ผลิตที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต

4. จากผู้ที่ได้รับอนุญาตที่ได้รับการยกเว้นภาษี Sale Tax

-คุณสมบัติของบุคคลที่สามารถซื้อสินค้าจากร้านค้าปลอดอากร

1. นักท่องเที่ยวระหว่างประเทศที่เดินทางออกจากประเทศมาเลเซีย โดยใช้หนังสือเดินทางระหว่างประเทศ หรือเอกสารใดๆ ที่เป็นระหว่างประเทศ ใช้สำหรับกรณีการซื้อสินค้าที่ร้านค้าปลอดอากรในเมือง (Downtown Duty Free Shops)

2. ผู้โดยสารหรือลูกเรือ ซึ่งเดินทางเข้าหรือผ่านประเทศ ที่ให้บริการ ณ สนามบินนานาชาติ และท่าเรือระหว่างประเทศ (Duty Free Shops at airports and ports)

3. ประชาชนทั่วไป ณ ร้านค้าปลอดอากร ณ ด่านชายแดน หรือพรมแดนระหว่างประเทศ

4. นักท่องเที่ยวชาวต่างประเทศ ผู้เดินทางผ่านพรมแดน และลูกเรือ สำหรับพลเมืองชาวต่างชาติซึ่งเดินทางออกนอกประเทศสามารถใช้บริการร้านค้าปลอดภาษีที่เปิดบริการได้ทั่วไป

อย่างไรก็ตาม สินค้าปลอดอากรที่ซื้อจากร้านค้าปลอดอากรที่สนามบิน บริเวณชายแดน และท่าเรือ หรือสินค้าอื่นใดที่มีการนำเข้า ต้องมีการจ่ายภาษีให้กับศุลกากร โดยเป็นไปตามข้อกำหนด Item 19 Customs Duties (Exemption) Order 1988 and Item 19 Schedule B Sales Tax (Exemption) Order 1980

สำหรับข้อมูลอื่น ๆ สามารถติดต่อสอบถามได้ ณ ที่ทำการศุลกากร ณ ร้านค้าปลอดอากรที่ตั้งอยู่ หรือที่สำนักงานใหญ่

โดยรายการสินค้าปลอดอากรที่สามารถวางจำหน่าย ณ ร้านค้าปลอดอากร (ตามภาคผนวก A) มีดังนี้

1. สินค้าประเภทอาหาร
2. ผลิตภัณฑ์ช็อคโกแลต และขนมหวานต่าง ๆ
3. สุรา บุหรี่ และยาสูบ
4. ยารักษาโรคบางชนิด (ที่สามารถซื้อรับประทานด้วยตนเองได้)
5. สิ่งทอ เครื่องประดับสตรี เครื่องประดับตกแต่ง
6. รองเท้า หมวกหรือเครื่องประดับศีรษะ
7. ของตกแต่งที่ทำจากเซรามิก พอสเซลิน แก้ว
8. อัญมณี
9. ผลิตภัณฑ์ของตกแต่งที่ทำจากโลหะ
10. เครื่องพิมพ์ เครื่องคิดเลข
11. อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์
12. อุปกรณ์โทรศัพท์
13. เครื่องเล่นภาพ-เสียง
14. ของเล่นและเกมส์ต่าง ๆ
15. ที่จุดบุหรี่ ปากกาลูกกลิ้ง (ทำจากพลาสติก)
16. ผลิตภัณฑ์กีฬา

17. ผลิตภัณฑ์เครื่องหนัง

18. โทรศัพท์และวิทยุ

ส่วนในกรณีสินค้าที่ประเทศมาเลเซียอนุญาตให้นำเข้าประเทศได้โดยไม่ต้องเสียภาษี
อากร มีดังนี้¹⁷

1. การยกเว้นภาษีศุลกากรและข้อบังคับมีผลบังคับใช้ต่อผู้ที่มีอายุ 18 ปีขึ้นไป
2. ยาสูบ บุหรี่ 200 มวน หรือซิการ์ 50 มวน หรือยาสูบ 225 กรัม
3. สุรา 1 ลิตร
4. เครื่องสำอาง น้ำหอม สบู่ ยาสีฟัน มูลค่า 200 ริงกิต
4. ของขวัญ มูลค่าที่ได้รับการยกเว้นสูงสุด 200 ริงกิต
5. ของขวัญหรือของฝาก มูลค่าไม่เกิน 200 ริงกิต
6. เสื้อผ้าที่เป็นของใหม่ ไม่เกิน 3 ชิ้น และรองเท้าใหม่ 1 คู่
7. เครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดพกพา ไม่เกิน 1 ชิ้น

สรุปได้ว่าจากที่ได้ศึกษาในช่วงต้นเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรของประเทศมาเลเซีย จะเห็นว่ามาตรา 65D แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ.1967 ระบุถึงความจำเป็นในการมีสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อให้เหมาะสมกับความต้องการของนักท่องเที่ยวระหว่างประเทศและ Item 19 Customs Duties (Exemption) Order 1988 and Item 19 Schedule B Sales Tax (Exemption) Order 1980 กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรและหลักเกณฑ์ในการซื้อสินค้าจากร้านค้าปลอดอากรโดยต้องเป็นไปตามระเบียบดังกล่าว และจะต้องเป็นร้านค้าที่ได้รับการอนุญาตให้วางและจำหน่ายสินค้าปลอดอากรจากศุลกากรแล้วจึงจะสามารถจัดตั้งได้ ซึ่งมีการจำแนกร้านค้าปลอดอากรออกเป็น 5 ประเภทตามสถานที่ตั้งต่างๆ ซึ่งแต่ละประเภทก็มีข้อกำหนดแตกต่างกันไปตามแต่ละประเภท และนอกจากนี้ ยังมีข้อห้าม เงื่อนไข และคุณสมบัติต่างๆ เกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรระบุไว้อย่างชัดเจน โดยกำหนดรายการสินค้าปลอดอากรที่สามารถวางจำหน่าย ณ ร้านค้าปลอดอากรของประเทศมาเลเซียอย่างชัดเจน แต่ไม่ได้กล่าวถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าอย่างชัดเจน

¹⁷ World Travel Guide. Malaysia Duty Free [Online]. 10 June 2010. Available from: <http://www.worldtravelguide.net/malaysia/duty-free>

3.4 เครือรัฐออสเตรเลีย

3.4.1 ศุลกากรเครือรัฐออสเตรเลีย

Australian Customs and Border Protection¹⁸ จัดตั้งขึ้นเมื่อ วันที่ 4 ธันวาคม ค.ศ. 2008 โดยเปลี่ยนชื่อจาก Australian Customs Service and Enhancement โดยมีวัตถุประสงค์ในการรวบรวมทุกหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดการชายแดนและการเก็บภาษีเข้าด้วยกัน เพื่อให้การทำงานมีความสอดคล้องและเสริมสร้างความสามารถเพิ่มเติมให้กับเจ้าหน้าที่ศุลกากร และมีหน้าที่ในการป้องกันชายแดน รวมถึงการวิเคราะห์และประสานงาน รวบรวม ใฝ่ระวังและปฏิบัติงานทางน้ำ อีกทั้งยังมีส่วนร่วมในระดับสากล เพื่อยับยั้งการอพยพของประชาชนทางทะเล

Australian Customs and Border Protection มีหน้าที่ในการบริการจัดการด้านความปลอดภัยชายแดนออสเตรเลีย โดยทำงานร่วมกับภาครัฐและหน่วยงานต่างประเทศ โดยเฉพาะ Australian Federal Police และมีหน้าที่ในการกักและตรวจสอบการบริการของกรมตรวจคนเข้าเมืองและสัญชาติ และกรมกลาโหมเพื่อตรวจจับและยับยั้งการนำเข้าของสินค้าที่ผิดกฎหมายและการลักลอบเข้าเมืองของผู้อพยพข้ามแดน

Australian Customs and Border Protection เป็นหน่วยงานที่เป็นองค์กรระดับชาติโดยมีเจ้าหน้าที่กว่า 5,500 คนในออสเตรเลียและต่างประเทศ และสำนักงานใหญ่ในแคนเบอร์รา มีกองกำลังเรือลาดตระเวนในมหาสมุทร เพื่อปกป้องประชาชนออสเตรเลีย สกัดกั้นยาเสพติดและอาวุธปืน เครื่องบินรบ เรือสินค้า เป็นต้น

3.4.2 กฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับร้านค้าปลอดอากร

ปัจจุบันประเทศออสเตรเลียใช้กฎหมาย Customs Act 1901 กำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ต่างๆ ของศุลกากร ซึ่งกฎหมายดังกล่าวมีการกล่าวถึงร้านค้าปลอดอากร โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. มาตรา 96B แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1901 : ร้านค้าปลอดอากรขาเข้า โดยสรุปสาระสำคัญของร้านค้าปลอดอากร ได้ดังนี้

ออสเตรเลียแบ่งร้านค้าปลอดอากร (Duty Free Shop) ออกเป็น 2 แบบ ดังนี้

¹⁸ Australia Customs. About Customs and Border Protection [Online]. 10 June 2010.

1) Outward Duty Free Shop คือ ร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้ที่จะเดินทางออกนอกประเทศออสเตรเลีย

2) Inward Duty Free Shop คือ ร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้เดินทางเข้ามาภายในประเทศออสเตรเลีย

วิธีดำเนินการสำหรับร้านค้าปลอดอากรขาออก (Outward Duty Free Shop) คือ

ต้องขายสินค้าให้แก่ผู้ที่จะเดินทางออกไปนอกประเทศออสเตรเลียโดย International Flight หรือ International Voyage ไม่ว่าจะเป็นผู้โดยสาร (Passenger) กัปตัน (Master) หรือ ลูกเรือ (Crew) โดยต้องส่งสินค้าให้แก่ผู้ขึ้นขณะที่จะเดินทางไปนอกประเทศ เพื่อให้ นำสินค้าออกไปพร้อมกับตน (อาจเป็นกรณี Duty Free Shop มิได้ตั้งอยู่ที่สนามบิน) และ ของนั้นได้นำออกไปนอกประเทศโดยบุคคลดังกล่าว เมื่อจะเดินทางออกไปนอกประเทศโดยมิได้มีการนำของนั้นเข้าประเทศก่อนแต่อย่างใด

วิธีดำเนินการสำหรับ Inward Duty Free Shop มีดังนี้

1) ต้องเป็นร้านค้าปลอดอากรที่ตั้งอยู่ที่สนามบิน (Warehouse of Airport Shop) เท่านั้น

2) ผู้ที่มีสิทธิซื้อของในร้านค้าปลอดอากรชนิดนี้ได้ ต้องเป็นผู้เดินทางเข้ามาในประเทศออสเตรเลีย โดยสายการบินระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นผู้โดยสาร กัปตัน หรือ ลูกเรือก็ตาม โดยผู้นั้นจะต้องไม่เข้าข่ายที่จะถูกสอบถามโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรเกี่ยวกับสินค้าที่ถือมาด้วยในเที่ยวบินนั้น

3) จะอนุญาตให้ขายสินค้าในร้านค้าปลอดอากรขาเข้าได้ในกรณีที่ร้านค้าปลอดอากรขาเข้านั้น ตั้งอยู่ที่สนามบิน และร้านค้าปลอดอากรขาเข้านั้น ตั้งอยู่ในบริเวณที่ผู้โดยสารที่มาถึงสนามบินนั้น สามารถมาถึงร้านค้าปลอดอากรขาเข้าได้ก่อนจะถึงจุดตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ศุลกากร

4) ศุลกากรสามารถกำหนดเงื่อนไขต่างๆ เพื่อปกป้องผลประโยชน์ในด้านการจัดเก็บภาษี เพื่อให้ผู้ซื้อสินค้าจากร้านค้าปลอดอากรขาเข้าต้องปฏิบัติตามได้ หากไม่ปฏิบัติตามจะถูกปรับตามที่กฎหมายกำหนด

2. กฎระเบียบข้อบังคับของศุลกากรข้อ 95 เกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรขาเข้าภายในประเทศ ซึ่งระบุเงื่อนไขในการอนุญาตจัดตั้งร้านค้าปลอดอากรขาเข้า โดยมีสาระสำคัญดังนี้

หลักเกณฑ์ที่ต้องอยู่ภายใต้อนุมาตรา (3) ของพระราชบัญญัติศุลกากร ดังนี้

1. ควรมีการจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร
2. ควรเกี่ยวข้องกับร้านค้าปลอดอากรขาเข้าภายในประเทศทุกร้าน
3. ควรจะระบุข้อความ ต่อไปนี้

- 1) ชื่อของเจ้าของร้านค้าปลอดอากรขาเข้าภายในประเทศ
- 2) ชื่อของร้านค้าปลอดอากรขาเข้าภายในประเทศ และสถานที่ตั้งของสนามบินที่ร้านค้าปลอดอากรขาเข้าตั้งอยู่ ควรจะตั้งอยู่ในสถานที่ที่ติดต่อกับที่ทำการของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ร้านค้าปลอดอากรขาเข้าตั้งอยู่

การอนุญาตภายใต้อนุมาตรา 96B (3) ของพระราชบัญญัติที่มีผลในช่วงเวลาตั้งแต่เริ่มต้นในวันที่ได้รับการอนุญาตตามวันที่ได้ระบุไว้

การอนุญาตภายใต้อนุมาตรา 96B (3) ของพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับร้านค้าปลอดอากรขาเข้าภายในประเทศอยู่ภายใต้เงื่อนไขต่อไปนี้

1. เจ้าของจะไม่ขายสินค้าให้กับคนที่อยู่ในร้านค้าปลอดอากร ยกเว้น
 - 1) บุคคลคนนั้นเป็นผู้โดยสารขาเข้า
 - 2) บุคคลคนนั้นได้แสดงบัตรโดยสาร หรือ เอกสารอื่นๆ ที่สามารถแสดงให้เห็นว่าบุคคลคนนั้นได้เดินทางมาถึงออสเตรเลียโดยเที่ยวบินระหว่างประเทศ
2. เจ้าของร้านจะไม่ทำการตกลงขายสินค้าให้กับคนที่อยู่นอกร้านค้าปลอดอากร ยกเว้น
 - 1) บุคคลคนนั้นเป็นผู้โดยสารขาเข้าหรือมีเป้าหมายที่จะเป็นผู้โดยสารขาเข้า
 - 2) บุคคลคนนั้นได้แจ้งทางวาจาหรือลายลักษณ์อักษรให้เจ้าของร้านทราบเกี่ยวกับวันที่บุคคลคนนั้นเดินทางมาถึงหรือวันที่คาดว่าจะเดินทางถึงออสเตรเลียและเลขที่บัตรโดยสารเครื่องบินและเที่ยวบิน หรือรายละเอียดอื่นของเที่ยวบินระหว่างประเทศ รายละเอียดของกำหนดการของสายการบินที่บุคคลคนนั้นมาถึงหรือวันที่คาดว่าจะมาถึง

3. เจ้าของร้านได้แจ้งบุคคลนั้นดังนี้

1) จำนวนของเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ และสินค้าประเภทยาสูบที่จะมีการนำเข้าโดยผู้เดินทางเพื่อบริโภคในที่พักอาศัย และปราศจากการเสียภาษีศุลกากร

2) เงื่อนไขต่อไปนี (ถ้ามี) ตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติ ผู้เดินทางที่เกี่ยวข้องยินยอมในส่วนที่เกี่ยวกับการซื้อสินค้าที่ร้านค้าปลอดอากรและการตกลงกันอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าการซื้อขายเกิดขึ้นในร้านค้าซึ่งเจ้าของร้านจะไม่ให้สินค้ากับ ผู้เดินทางที่มีการซื้อสินค้าภายใต้ข้อตกลง นอกจากนี้ผู้เดินทางได้แสดงบัตรโดยสารเครื่องบินหรือเอกสารอื่นๆ เพื่อยืนยันข้อมูลให้กับเจ้าของร้าน พนักงานของร้าน และตัวแทนของเจ้าของร้านไม่ควรทำการตกลงกับผู้เดินทางที่ได้ซื้อสินค้าภายใต้ข้ออนุญาตในอันที่จะ

(1) ทำการย้ายโอนสินค้าไปให้ เจ้าของร้าน พนักงานของร้าน และตัวแทนของเจ้าของร้านหลังจากที่ผู้เดินทางได้แสดงสินค้ากับเจ้าพนักงานของศุลกากรไปแล้ว

(2) ให้สินค้าค้างที่เจ้าของร้าน พนักงานของร้าน และตัวแทนของเจ้าของร้าน

4. เจ้าของร้านควรแจ้งให้ผู้เดินทางทราบถึงคุณสมบัติเด่น และจำนวนที่ถูกต้องของสินค้า สำหรับผู้เดินทางในหลายประเด็นที่มีการระบุ และแสดงใบอนุญาต (ป้าย) ที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร แสดงไว้ในร้านค้าปลอดอากรขาเข้าภายในประเทศโดยมีวัตถุประสงค์ในการแจ้งข้อกำหนดอย่างชัดเจนถึง

(1) จำนวนของเครื่องดื่มที่มี ส่วนผสมของแอลกอฮอล์ และสินค้าประเภทยาสูบซึ่งอาจจะนำเข้าโดยผู้เดินทางเพื่อบริโภคในที่พักอาศัย และไม่ต้องเสียภาษีแก่ศุลกากร และ

(2) ในเงื่อนไข (ถ้ามี) สำหรับวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติศุลกากรผู้เดินทางต้องซื้อสินค้าที่ร้านค้าปลอดอากรเท่านั้น

ถ้ามีการซื้อสินค้าประเภทลูกกวาดในร้านค้าปลอดอากรขาเข้าภายในประเทศเจ้าของร้านควรแจ้งให้ผู้เดินทางทราบถึงรายละเอียดที่เกี่ยวกับสินค้าอย่างชัดเจนสำหรับการชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร

ขอบเขตที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจจะเพิกถอนการอนุญาตภายใต้อนุมาตรา 96B (3) ของพระราชบัญญัติ มีดังนี้

1 เจ้าของร้านค้าปลอดอากรขาเข้า พนักงานของร้าน รวมถึงตัวแทนไม่ ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ได้รับการอนุญาต

2 การเพิกถอนใบอนุญาตเป็นสิ่งจำเป็นในทุกกรณีสำหรับการปกป้องรายได้หรืออภินัยหนึ่งเพื่อรับประกันว่าได้มีการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร

3 ทุกกรณีดังต่อไปนี้ ได้แก่ สัญญาเช่า ใบอนุญาต หรือ สิทธิทางการค้าที่มอบให้ภายใต้พระราชบัญญัติแห่งสนามบินปี 1959 (การยินยอมทางธุรกิจ) ได้สิ้นสุด หรือ ได้ถูกยกเลิก

การเพิกถอนใบอนุญาตโดยเจ้าหน้าที่เก็บเงินของศุลกากร ภายใต้อนุมาตรา 96B (12) ของพระราชบัญญัติ ของการอนุญาตภายใต้อนุมาตรา 96B (3) ของพระราชบัญญัติ จะมีผลบังคับใช้เมื่อได้มีการแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรที่ระบุถึงเหตุผลของการเพิกถอนใบอนุญาตกับผู้ที่ได้รับใบอนุญาตโดยหน่วยงานควบคุมคลังสินค้า

3. ประกาศศุลกากรออสเตรเลียเลขที่ 2007/57 ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

ข้อเปลี่ยนแปลงในระเบียบปี 1926 - การขยายประเภทของสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ในร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops) โดยวัตถุประสงค์ของประกาศฉบับนี้ เพื่อให้ทราบถึงข้อเปลี่ยนแปลงในระเบียบว่าด้วยศุลกากรปี 1926 เกี่ยวกับประเภทของสินค้าที่สามารถจัดจำหน่ายได้ในร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops) โดยก่อนหน้านี้มีสินค้าเพียง 8 ประเภท อาทิเช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ผลิตภัณฑ์ยาสูบ ฟิล์มถ่ายภาพ และน้ำหอม ซึ่งสามารถจำหน่ายได้ในร้านค้าปลอดอากรประเภทนี้เท่านั้น

ปริมาณการซื้อสินค้าของผู้โดยสารยังคงใช้ในอัตราเดิมไม่เปลี่ยนแปลง ในกรณีที่ผู้โดยสารต้องการซื้อสินค้าในปริมาณมากกว่าที่กำหนดไว้ ศุลกากรจะทำการจัดเก็บภาษีศุลกากรและภาษีที่เกี่ยวข้องตามอัตราที่กำหนด โดยปริมาณสินค้าที่ผู้โดยสารสามารถซื้อได้ถูกประกาศไว้ ณ ทำयประกาศนี้

รายการสินค้าเพิ่มเติมซึ่งสามารถจัดจำหน่ายได้ในร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops) มีดังต่อไปนี้

- เครื่องดื่มแอลกอฮอล์
- ผลิตภัณฑ์ยาสูบ
- สินค้าซึ่งมีลักษณะต่อไปนี้

1. สินค้ามูลค่าไม่เกิน 900 เหรียญสหรัฐ
2. สินค้าซึ่งมีความยาวไม่เกิน 56 ซม. สูงไม่เกิน 36 ซม. และ ลึกไม่เกิน 23 ซม.
3. สินค้าที่มีน้ำหนักไม่เกิน 7 กก.

สาเหตุที่จำกัดเรื่องมูลค่า 900 เหรียญสำหรับสินค้ารายการเดียวนั้น เนื่องจากเป็นมูลค่าเดียวกันกับการยินยอมให้นักท่องเที่ยวสามารถนำสินค้าทั่วไปเข้าประเทศได้โดยไม่ต้องเสียภาษี ข้อจำกัดเรื่องขนาดและน้ำหนักสำหรับสินค้ารายการเดียวถูกบังคับใช้เพื่อจุดประสงค์ให้นักท่องเที่ยวเข้าสามารถซื้อสินค้าได้แทนที่จะซื้อจากนอกประเทศแล้วนำไปใส่กระเป๋าเข้ามาในประเทศออสเตรเลีย

สินค้านี้ต่อไปนี้เป็นสินค้าที่ไม่จัดเป็นสินค้าที่ให้จำหน่ายได้ในร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops)

1. เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ที่ไม่ปิดบรรจุภัณฑ์
2. อาหารและเครื่องดื่มที่สามารถพร้อมบริโภคได้ทันที นอกจากผลิตภัณฑ์ประเภทลูกอมที่ได้รับการปิดหีบห่อและ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ที่ได้รับการปิดบรรจุภัณฑ์
3. ผลไม้สดและแห้ง
4. ผักสดและแห้ง
5. พืชมีชีวิต
6. ดอกไม้สดและแห้ง

โดยวัตถุประสงค์ของประกาศฉบับนี้เพื่อเป็นการป้องกันร้านค้าปลอดอากรขายสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่ม อาทิ แชนดวิช ฮีทดอก เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ชนิดแก้ว หรือ อาหารและเครื่องดื่มซึ่งสามารถบริโภคได้ทันที

สำหรับข้อกำหนดของผู้โดยสาร ซึ่งยังไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม มีรายละเอียดดังนี้

-กลุ่ม 1 : ทั่วไป

สินค้าที่มีมูลค่า 900 เหรียญออสเตรเลีย (และ 450 เหรียญออสเตรเลีย สำหรับบุคคลอายุต่ำกว่า 18 ปี และลูกเรือที่อยู่เดินทางทางเรือและอากาศ) คือ สินค้าประเภท ของที่ระลึก กล้องถ่ายภาพ อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ สินค้าประเภทเครื่องหนัง ผลิตภัณฑ์น้ำหอม อัญมณี นาฬิกา และอุปกรณ์กีฬา สินค้าประเภทแอลกอฮอล์และยาสูบไม่ถูกนำไปรวมรายการในประเภทนี้

สินค้านี้ต้องมีลักษณะดังนี้ :

1. นำออกนอกประเทศ
2. ซื้อในร้านค้าปลอดอากรในประเทศออสเตรเลีย

3. สินค้าที่สามารถขอคืนภาษี (Tax Refund) ได้ต้องได้รับอนุมัติจาก The Tourist Refund Scheme ก่อน
4. ซื้อสินค้าจากร้านค้าปลอดอากรประเภท Inwards Duty Free Shops ขณะเดินทางเข้าประเทศ

-กลุ่ม 2 : แอลกอฮอล์

ผู้โดยสารที่มีอายุตั้งแต่ 18 ปี สามารถซื้อแอลกอฮอล์ได้ในปริมาณ 2.25 ลิตร

-กลุ่ม 3 : ยาสูบ

ผู้โดยสารที่มีอายุตั้งแต่ 18 ปีขึ้นไป สามารถซื้อบุหรี่ได้ 250 กรัม หรือ ซิการ์ ได้ในปริมาณ 250 กรัม ใน 1 บรรทัดจะบรรจุบุหรี่ได้ 25 มวน หรือน้อยกว่านี้ตามที่ได้รับอนุญาต

3.4.3 รูปแบบและการให้บริการของร้านค้าปลอดอากร¹⁹

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรจัดตั้งขึ้นโดยเริ่มจากคลังสินค้าซึ่งได้รับอนุญาตหรือผู้มีสิทธิยื่นคำขอต่อศุลกากรเพื่อที่จะขออนุญาตจัดตั้งร้านค้าเพื่อจัดเก็บและแสดงสินค้าโดยไม่คิดค่าภาษีอากร ซึ่งสินค้าในร้านค้าปลอดอากรจะจำหน่ายให้กับผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เดินทางเข้าหรือออกจากประเทศออสเตรเลีย คลังสินค้าประเภทร้านค้าปลอดอากรใช้ระเบียบเดียวกับคลังสินค้าประเภทอื่นๆ ทั้งนี้ยังมีร้านค้าปลอดอากรประเภทอื่นๆ อีก ซึ่งได้รับอนุญาตให้จำหน่ายสินค้าแก่ผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เดินทางโดยทางทะเลและทางอากาศ โดยร้านค้าปลอดอากร มี 2 ประเภท ดังนี้

1. ร้านค้าปลอดอากรขาออก (Outwards Duty Free Shops) ('Off-Airport' and 'On-Airport')

2. ร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops)

-ร้านค้าปลอดอากรขาออก (Outwards Duty Free Shops)

ร้านค้าปลอดอากรเหล่านี้ จะทำการจัดจำหน่ายสินค้าปลอดอากรให้กับผู้เดินทางออกจากประเทศออสเตรเลีย โดยร้านค้าปลอดอากรประเภทนี้จะตั้งอยู่ ณ สนามบินนานาชาติ และร้านค้าปลีกแห่งอื่นๆ ที่ได้รับอนุญาต โดยร้านค้าปลอดอากรซึ่งอยู่บริเวณพื้นที่ของผู้โดยสาร

¹⁹ Duty Free Operators Guide (Australia: Australia Customs, 2002), p.2-12.

ขาออกนั้น เรียกว่า “On-Airport” และร้านค้าปลอดอากรซึ่งอยู่บริเวณสนามบินนานาชาติ หรืออยู่ในเมือง ซึ่งไกลจากสนามบินพอสมควร เรียกว่า “Off-Airport”

สำหรับกรณีของร้านค้าปลอดอากรขาออก ประเภท “Off-Airport” มีลักษณะ คือ ผู้เดินทางสามารถซื้อสินค้าปลอดภาษีสุภาษกรและภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้านค้าเหล่านี้ได้ ไม่น้อยกว่า 30 วัน ก่อนที่จะเดินทางออกจากประเทศออสเตรเลีย โดยสินค้าเหล่านี้ต้องถูกผนึกอย่างดีภายในถุงที่เตรียมไว้ และผู้ขายต้องแนบสำเนาบัญชีราคาสินค้าไว้ด้านนอกของถุงนั้นด้วย

ผู้เดินทางต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงสินค้า ก่อนที่จะนำสินค้าชนิดนั้นออกนอกประเทศ โดยไม่มีสิทธิปิดผนึกที่อยู่หรือเปลี่ยนแปลงบรรจุภัณฑ์ภายนอกอีก และต้องแสดงสินค้าเหล่านั้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่หรือตัวแทนของศุลกากรตรวจสอบก่อนนำสินค้านั้นออกนอกประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้เจ้าหน้าที่หรือตัวแทนที่ได้รับอนุญาตจากศุลกากรจะอยู่ภายในบริเวณจุดตรวจศุลกากร และด่านตรวจคนเข้าเมืองขาออกระหว่างประเทศ เพื่อทำการตรวจสอบบรรจุภัณฑ์ต่างๆ ว่าข้างในเป็นสินค้าอะไรบ้าง ซึ่งในการนี้บัญชีราคาสินค้าจะถูกดึงออกจากถุงหรือบรรจุภัณฑ์นั้น

สำหรับผู้เดินทางที่มีสินค้าขนาดใหญ่ บัญชีราคาสินค้าจะถูกนำออกไปในระหว่างขั้นตอนการตรวจสอบสัมภาระ ซึ่งสินค้าเหล่านี้จะถูกตรวจสอบไปพร้อมกับขั้นตอนการตรวจสอบสัมภาระ โดย airline baggage check-in staff ของผู้โดยสารรายนั้น แล้วสินค้านั้นสามารถตรวจสอบแล้วส่งไปพร้อมกับกระเป๋าของผู้เดินทางได้เลย อย่างไรก็ตามบางร้านที่มีสาขาในท่าอากาศยานที่ตั้งอยู่นอกกระบวนการศุลกากรและตรวจคนเข้าเมืองอาจส่งมอบสินค้าให้กับนักเดินทางนั้นได้โดยไม่ต้องปิดผนึกถุง

สินค้าปลอดอากรที่ซื้อโดยผู้เดินทางและถูกเรือ ซึ่งต้องการขนสินค้าไปทางเรือต้องดำเนินการตามขั้นตอนให้แล้วเสร็จภายใน 24 ชั่วโมงก่อนที่เรือจะเดินทางออก

สำหรับกรณีของร้านค้าปลอดอากรขาออก ประเภท “On-Airport” ร้านค้าปลอดอากรประเภทนี้จะอยู่บริเวณอาคารผู้โดยสารขาออกระหว่างประเทศภายในสนามบิน ในบริเวณก่อนที่จะถึงจุดตรวจศุลกากรและตรวจคนเข้าเมือง สินค้าที่จัดจำหน่ายในร้านค้าเหล่านี้จะไม่ถูกปิดผนึกใด ๆ

-ร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops)

ร้านค้าประเภทนี้ได้รับอนุญาตให้จัดจำหน่ายสินค้าโดยศุลกากรออสเตรเลีย ซึ่งสามารถจำหน่ายสินค้าปลอดภาษีอากรให้กับนักเดินทางซึ่งเดินทางมาถึงออสเตรเลีย โดยเป็นประเภท

ผู้โดยสารต่างประเทศเท่านั้น ทั้งนี้ นักเดินทางหรือผู้โดยสารต่างประเทศ สามารถพบร้านค้าปลอด
 อากาศประเภทนี้ ระหว่างทางเพื่อไปยังจุดตรวจคนเข้าเมืองและด่านศุลกากร ร้านค้าเหล่านี้จะจัด
 จำหน่ายสินค้าที่มีจำนวน รายการ และปริมาณที่จำกัด ดังรายการต่อไปนี้

- เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ปริมาณไม่เกิน 2.250 ลิตร
- บุหรี่หรือยาสูบ จำนวนไม่เกิน 250 กรัม
- น้ำหอม
- เครื่องสำอาง
- ขนมหวานต่าง ๆ
- फिल्मถ่ายภาพ

ร้านค้าปลอดอากาศต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการเตือนให้กับลูกค้าว่าไม่ควรซื้อสินค้าใน
 ร้านค้าปลอดอากาศประเภทนี้ในปริมาณที่มากเกินไป ยกตัวอย่างเช่น ผู้โดยสารสามารถซื้อ
 แอลกอฮอล์ได้เพียง 1.125 ลิตรเท่านั้น ซึ่งอยู่ในข่ายที่ไม่ต้องเสียภาษีอากร หรือ หากต้องการซื้อใน
 ปริมาณที่มากกว่านี้ ผู้ซื้อจะต้องเสียภาษีเพิ่มเติมอย่างน้อย 50 เหรียญออสเตรเลีย ซึ่งมีระเบียบ
 กำหนดไว้ว่า ผู้โดยสารซึ่งไม่มีสินค้าอื่นที่มีมูลค่าตั้งแต่ 400 เหรียญออสเตรเลีย ต้องถูกเรียกเก็บ
 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (GST) และต้องแสดงสินค้าเหล่านั้นต่อศุลกากรด้วย

ในกรณีของการจำหน่ายสินค้าให้กับผู้เดินทางผ่านประเทศออสเตรเลีย (Transit
 Passengers) มีหลักเกณฑ์ ดังนี้

ร้านค้าปลอดอากาศขาเข้า (Inwards Duty Free Shops) จะจำหน่ายสินค้าให้กับผู้โดยสาร
 ที่เดินทางผ่านประเทศออสเตรเลียหรือเพื่อเปลี่ยนเครื่อง ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการจำหน่ายสินค้า
 ปลอดอากาศให้กับบุคคลประเภทนี้ โดยเจ้าของร้านค้าปลอดอากาศที่ได้รับอนุญาตต้องจัดเตรียม
 เอกสารประกอบการจำหน่าย ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- หมายเลขของเที่ยวบินที่มาถึง
- วันและเวลาที่มาเดินทางมาถึง
- หมายเลขหนังสือเดินทาง
- ปริมาณ ชนิด และมูลค่าของสินค้าที่ซื้อ

และมีการสลักหลังหรือ บันทึกลงในตัวสินค้าว่าจำหน่ายให้กับลูกค้าประเภทเดินทางผ่าน

ในการจำหน่ายสินค้าประเภทขนมหวาน (ซ็อคโกแลต ลูกกวาด ฯลฯ) ร้านค้าปลอดอากร ต้องทำการแนะนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้กับผู้ซื้อได้รับทราบด้วย ดังข้อความต่อไปนี้

“ขนมหวานต่างๆ ที่คุณได้ซื้อไปนั้นได้รับอนุญาตให้เข้าสู่ประเทศออสเตรเลียได้ โดยไม่ต้องใช้บัตรผู้โดยสาร เพื่อประกอบการแสดงสินค้า อย่างไรก็ตาม โปรดจำไว้ว่าคุณต้องแสดงรายการอาหารทุกชนิดหรือสินค้าที่สามารถรับประทานได้ ที่คุณได้ซื้อมาก่อนที่จะเดินทางผ่านประเทศออสเตรเลียต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร”

ทั้งนี้ ร้านค้าปลอดอากรต้องแสดงป้ายหรือคำเตือนนี้ ไว้ที่ประตูทางออกร้านและจุดชำระเงินด้วย และสินค้าที่ผู้เดินทางผ่านประเทศออสเตรเลีย สามารถซื้อได้ มีดังนี้

- แอลกอฮอล์ 2250 มล.
- บุหรี่และผลิตภัณฑ์ประเภทยาสูบ จำนวน 250 กรัม
- ฟิล์มถ่ายภาพ
- เครื่องสำอาง
- ขนมหวานต่าง ๆ ที่ถูกปิดผนึกในบรรจุภัณฑ์อย่างดี ยกเว้นผลิตภัณฑ์ประเภทเนื้อสัตว์ ขนมเค้ก บิออคอรัน ถั่วอบ ชีส น้ำผึ้ง และผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับน้ำผึ้ง

ประกาศนี้ทางร้านต้องจัดให้มีขนาดอย่างน้อยกระดาษเอ4 หรือใกล้เคียง โดยทางร้านค้า ต้องจัดเก็บข้อมูลในการจำหน่ายสินค้า รวมถึงจำนวนผู้ซื้อประเภทเดินทางผ่านประเทศออสเตรเลียและทางร้านต้องแสดงป้ายประกาศต่อไปนี้ ไว้เหนือข้อความคำเตือนให้กับผู้ซื้อซึ่งระบุไว้ด้านบน ดังนี้

“ประกาศข้อควรทราบ สำหรับผู้โดยสารเดินทางผ่านภายในประเทศและผู้โดยสารขาเข้าระหว่างประเทศ

คุณสามารถซื้อแอลกอฮอล์ได้ในปริมาณ 2250 มล. ในร้านค้านี้ แต่อย่างไรก็ตามคุณต้องแสดงสินค้าที่คุณได้ซื้อไปต่อศุลกากร ปริมาณแอลกอฮอล์ที่ซื้อมากกว่า 1125 มล. ไม่ว่าจะซื้อที่นี้หรือมาจากที่อื่นต้องถูกเรียกเก็บอากรและภาษีเพิ่มเติมในอัตราที่กำหนด”

ประกาศนี้เป็นข้อกำหนดให้ทางร้านต้องติดตั้งหรือประกาศ โดยมีขนาดกระดาษเอ 4 หรือใกล้เคียง จุดที่ต้องติดป้ายประกาศนี้ คือ จุดชำระเงินและจุดอื่นๆ ที่สามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจน

ทางร้านจะต้องแจ้งกับผู้ซื้อแอลกอฮอล์ในปริมาณมากกว่า 1125 มล. ว่าต้องแสดงบัตรโดยสารขาเข้าและค่าใช้จ่ายจำนวน 50 เหรียญออสเตรเลียและใบเสร็จรับเงินจากการจำหน่าย

แอลกอฮอล์ในจำนวนที่เกินกว่า 1125 มล. ต้องได้รับการสลักหลังด้วยการลงตราประทับโดย
ปรากฏข้อความต่อไปนี้

“ผู้ซื้อแอลกอฮอล์นี้:

- ได้รับการแนะนำให้แสดงสินค้าควบคู่กับการใช้บัตรผู้โดยสารขาเข้า
- การซื้อในปริมาณที่เกินกำหนดจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีและอากรตามที่กฎหมายกำหนด”
- การควบคุมร้านค้าปลอดอากรโดยศุลกากร

โดยร้านค้าปลอดอากรต้องแสดงถึงระบบการเก็บรักษาและเอกสารในการควบคุมสินค้า
ต่อศุลกากรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งศุลกากรจะรับผิดชอบและสร้างความมั่นใจต่อ
ผู้ประกอบการว่าการควบคุมนี้จะมีประสิทธิภาพในการป้องกันรายได้ และจะไม่คิดค่าบริการ
เพิ่มเติมในเรื่องที่เกี่ยวกับการวิเคราะห์รายรับ การตรวจสอบยอดซื้อจากผู้ขาย การตรวจสอบ
ภายในเกี่ยวกับข้อมูลดำเนินงาน และผลสรุปของหนี้สิน”

สำหรับการควบคุมทางศุลกากรต่อร้านค้าปลอดอากร สามารถจัดการโดยควบคุมสินค้า
ทั้งทางกายภาพและเอกสารภายใต้กฎระเบียบของ Customs or Excise legislation ซึ่งศุลกากรมี
หน้าที่รับผิดชอบเพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมเหล่านั้นเพียงพอที่จะปกป้องรายได้โดยการนำการ
วิเคราะห์ผลตอบแทน การตรวจสอบการซื้อจากผู้จำหน่าย (suppliers) การตรวจสอบภายใน
บันทึกการปฏิบัติการ และการทบทวนหนี้สินที่ประเมินเอง และคลังสินค้าทุกแห่งต้องมีระบบการ
จัดเก็บข้อมูลที่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่สามารถแสดงรายละเอียดการดำเนินการเก็บข้อมูลของ
สินค้าต่างๆ เข้าสู่คลังสินค้าได้ ที่อยู่ของสินค้า รวมถึงการเคลื่อนไหวของสินค้ารวมทั้งการตรวจ
ปล่อยสินค้าขั้นสุดท้าย ผู้ที่ได้รับอนุญาตต้องทำการรักษาข้อมูล โดยเอกสารทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับ
คลังสินค้าและสินค้าต่างๆ ในคลังสินค้าต้องรักษาไว้อย่างน้อย 5 ปี

ในกรณีที่คลังสินค้านั้นไม่ได้สามารถจำหน่ายสินค้าออกไปโดยมีเหตุผลที่สมควร เช่น ใน
กรณีการแตกหักของสินค้า สินค้าหมดอายุ สินค้าเกิดความเสียหาย เป็นต้น สามารถที่จะทำการ
ลดหย่อนภาษีอากรได้ ดังนั้นผู้ที่ต้องการลดหย่อนภาษีอากรในสินค้านี้ดังกล่าว ต้องทำการแจ้ง
ความจำนงต่อเจ้าหน้าที่และเตรียมเอกสารประกอบให้ครบถ้วน สินค้าที่ยื่นขอลดหย่อนภาษีอากร
จะต้องถูกตรวจสอบอย่างละเอียดจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ชำนาญการ สินค้าที่ได้รับการขึ้นบัญชี
แล้วจะถูกนำไปทำลาย ซึ่งเป็นไปตามข้อบังคับที่กำหนดของศุลกากร สินค้าที่ถูกทำลายเหล่านี้
ทางการก็จะไม่เรียกเก็บภาษีอากรใดๆ ทั้งสิ้น

อย่างไรก็ตามการจัดแสดงสินค้าภายในร้านค้าปลอดอากรต้องได้รับการอนุญาตการใช้พื้นที่ของผู้ประกอบการคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต และสำหรับกรณีความเสียหายใดๆ การเสื่อมสภาพของสินค้า หรือสินค้าสูญหาย กรณีเหล่านี้จะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากร การสาธิตสินค้าในพื้นที่ต้องได้รับการอนุญาตจากศุลกากรก่อน โดยที่การสาธิตสินค้าจะต้องไม่เป็นการสร้างปัญหาหรือความยุ่งยากในด้านการบริหารงานภายในพื้นที่สินค้าที่บริเวณไม่ได้บางชนิดสามารถจัดสาธิตได้ถ้าหากได้รับการร้องขอจากลูกค้า แต่สินค้าที่บริเวณได้ไม่อนุญาตให้นำมาสาธิตหรือทำการทดสอบใดๆ ผู้ที่มีหน้าที่สาธิตสินค้า คือเจ้าของร้านค้าหรือลูกค้าที่อยู่ในร้านค้าปลอดอากรนั้นๆ ในกรณีที่ลูกค้าต้องการให้สาธิตการใช้สินค้า ซึ่งสินค้านั้นเสื่อมสภาพแล้วก็ไม่อนุญาตให้กระทำ

การสาธิตการใช้สินค้าอุปโภคเพื่อการค้านั้น ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมความเสี่ยง ซึ่งการนำสินค้าอุปโภคชนิดนั้นๆ ออกมาจากคลังสินค้าต้องอยู่ในภาวะความเสี่ยงต่อความเสียหาย การเสื่อมสภาพ การสูญหาย ดังนั้นการนำสินค้าออกมาจากคลังสินค้าทุกครั้ง ต้องทำการลงนามรับรองและตรวจนับสินค้าทุกครั้ง หลังจากสินค้าชนิดนั้นได้สิ้นสภาพด้วยเหตุแห่งการสาธิต สินค้านั้นจะไม่สามารถนำไปขึ้นบัญชีเพื่อลดหย่อนภาษีอากรได้ ปริมาณของสินค้าที่จะนำไปสาธิตเป็นเหตุผลหลักที่ต้องแสดงต่อการทดสอบสินค้าในแต่ละครั้ง การตัดสินใจที่จะให้นำสินค้าออกไปสาธิตนั้น ขึ้นอยู่กับขนาด พื้นที่ และลักษณะการดำเนินงานของร้านค้าปลอดอากรแต่ละแห่ง จำนวนยี่ห้อสินค้าที่แตกต่างกัน สินค้าคงเหลือในคลังสินค้า และความต้องการของลูกค้าที่ต้องการให้มีการสาธิตสินค้านั้น การเปลี่ยนแปลงสินค้าให้ผิดปกติไปจากเดิมไม่สามารถกระทำได้

ยกตัวอย่างเช่น เสื้อผ้าเพื่อทดลองสวมใส่ ต้องได้รับอนุญาตให้เป็นสินค้าสาธิตได้ และสำหรับการเปลี่ยนแปลงสินค้าไปจากรูปแบบเดิมนั้นก็สามารถกระทำได้ ถ้าได้รับการอนุญาตจากศุลกากรก่อน

การสาธิตสินค้าบริเวณบางชนิด เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องบันทึกเทป น้ำหอมและเครื่องสำอาง ไม่อนุญาตให้สาธิตใดๆ เว้นแต่ว่าผู้สาธิตนั้นได้จ่ายค่าภาษีอากรสินค้าคงคลังแล้ว การจ่ายเฉพาะค่าภาษีอากรสินค้าสามารถใช้ได้กับการสาธิตสินค้าและการทดสอบสินค้าอุปโภคได้

สำหรับการขายสินค้าทางอินเทอร์เน็ตนั้นสามารถกระทำได้ โดยสินค้าปลอดอากรอาจขายให้แก่ผู้เดินทางโดยทางอินเทอร์เน็ต โทรสารหรือโทรศัพท์ได้ โดยการโฆษณาผ่านสื่อดังกล่าวจะต้องแจ้งอย่างชัดเจนว่า สินค้าดังกล่าวอยู่ภายใต้ “agreement to sell” กล่าวคือ

ผู้ซื้อต้องเป็นผู้เดินทางโดยสารการบินหรือสายการบินระหว่างประเทศและต้องให้รายละเอียดในการเดินทาง เช่น เที่ยวบินหรือเที่ยวเรือ วันที่จะออกเดินทาง ท่าที่จะออกเดินทาง เลขที่บัตรโดยสาร เป็นต้น และการขายจะเกิดขึ้นในร้านที่มีกิจกรรมที่ได้ระบุไว้ เช่น ต้องเป็นร้านที่ออกบัญชีราคาสินค้าหรือบรรจุสินค้าในร้านนั้น การขายสินค้าทางอินเทอร์เน็ต โทรสาร หรือโทรศัพท์สามารถทำได้ทั้งร้านค้าที่เป็นร้านค้าปลอดอากรขาออก (Outwards Duty Free Shops) และร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops)

เมื่อเกิดการซื้อขายสินค้าทางอินเทอร์เน็ต โทรสารหรือโทรศัพท์ ร้านค้าต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบของ Customs and Excise Regulations กล่าวคือ ร้านค้าดังกล่าวต้องไม่จัดส่งสินค้าจนกระทั่งนักเดินทางได้แสดงบัตรโดยสารหรือเอกสารการเดินทางแก่ร้านค้า เพื่อยืนยันตามรายละเอียดที่ผู้เดินทางนั้นได้ให้ไว้ทางอินเทอร์เน็ต โทรสารหรือโทรศัพท์ นอกจากนี้นักเดินทางต้องลงนามใน the Traveller Declaration ซึ่งเป็นการยืนยันขอผูกพันของนักเดินทางเกี่ยวกับการนำสินค้าปลอดอากรออกไปจากประเทศออสเตรเลีย

ตามที่กล่าวไปในข้างต้น เมื่อซื้อสินค้าจากร้านค้าปลอดอากรแล้วต้องนำสินค้าออกนอกประเทศออสเตรเลีย โดยการพิสูจน์การส่งออก สามารถกระทำได้ ดังนี้

ในกรณีของร้านค้า “off-airport” duty free shops ต้องพิสูจน์ให้ศุลกากรทราบว่าได้มีส่งออกสินค้าปลอดอากรที่ขายไปโดย

1. ต้องมีการบันทึกทางอิเล็กทรอนิกส์ของหมายเลขบัญชีราคาสินค้าที่ได้มีการซื้อขายสินค้า
2. การบันทึกทางอิเล็กทรอนิกส์ต้องบันทึกภายใน 10 วันทำการของร้านค้าปลอดอากรนั้น หลังจากวันที่นักเดินทางได้เดินทางออกจากประเทศ หากหลังจากนั้นนักเดินทางไม่สามารถพิสูจน์การส่งออกสินค้าตามทีระบุในบัญชีราคาสินค้านั้นได้ ต้องจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้านั้น

ในกรณีที่สินค้านั้นได้ขายให้แก่ักเดินทางและเดินทางออกไปโดยทางเรือบรรทุกสินค้าหรือเรืออื่นที่มีไซเรือเดินทางขนาดใหญ่ เจ้าหน้าที่ที่ประจำเรือต้องประทับตราและลงนามใน Manifest ของเรือพร้อมชื่อผู้ซื้อ หมายเลขบัญชีราคาสินค้าและมูลค่าสินค้าที่ขายไป ในกรณีที่ไม่มีเจ้าหน้าที่ประจำเรือ นักเดินทางต้องเป็นผู้ลงนามในรายการสินค้าหรือ manifest ของเรือเมื่อสินค้านั้นถูกส่งมอบบนเรือ

ร้านค้าปลอดอากรต้องส่งหมายเลขบัญชีราคาสินค้าที่ได้มีการซื้อขายสินค้าทุกเดือนในคอมพิวเตอร์ ซึ่งในรายการต้องระบุวันเดินทางสำหรับเดือนนั้นหรือทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้บันทึก

ภายใน 10 วันทำการของร้านค้าปลอดอากรนั้นหลังจากวันที่นักเดินทางได้ออกไป รายการดังกล่าวต้องกระทำภายใน 21 วันทำการของร้านค้าปลอดอากรหลังจากสิ้นเดือนนั้น

เมื่อพิสูจน์ว่าสินค้านั้นได้ออกจากประเทศออสเตรเลียแล้ว ร้านค้าปลอดอากรต้องแน่ใจว่าบัญชีราคาสินค้าได้ถูกตั้งจากถุงปิดผนึกแล้วหรือจากบริษัทสายการบินหรือสายการบินหรือหากสินค้ามีขนาดใหญ่ หลังจากทีนักเดินทางได้ผ่านการตรวจสอบของศุลกากรแล้ว และต้องแสดงหลักฐานการดำเนินการให้ศุลกากรได้ทราบว่า บัญชีราคาสินค้าถูกตั้งออกแล้วพร้อมกับต้องบันทึกทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย หากมิได้กระทำการดำเนินการข้างต้นอาจมีผลต่อการอนุมัติให้ดำเนินการร้านค้าปลอดอากร

สินค้าที่ประเทศออสเตรเลียอนุญาตให้นำเข้าประเทศได้โดยไม่ต้องเสียภาษีอากร มีดังนี้²⁰

1. บุหรี่ 250 มวน หรือ ซิกาเร็ต ยาสูบ 200 มวน
2. เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ทุกชนิด 2.25 ลิตร
3. ของใช้ที่เป็นส่วนตัวและเสื้อผ้า ไม่รวมน้ำหอมหรือเครื่องประดับน้ำหนักไม่เกิน 500 กรัม
4. ของขวัญ ของฝาก สินค้าอื่นๆ มูลค่าไม่เกิน 900 เหรียญออสเตรเลีย หรือ 450

เหรียญออสเตรเลียในกรณีอายุต่ำกว่า 18 ปี

สิ่งของต้องห้าม ได้แก่ ยาที่ไม่มีใบสั่งแพทย์ อาวุธ ยุทโธปกรณ์ สัตว์ป่า และอาหารบางประเภท และแหล่งกำเนิดโรคและสิ่งที่เป็นภัย

สรุปได้ว่าประเทศออสเตรเลียมีการกล่าวถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรอย่างละเอียดชัดเจน ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือร้านค้าปลอดอากรขาออกและขาเข้า และยังระบุถึงกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่มีในร้านค้าปลอดอากรแต่ละประเภทไว้อย่างชัดเจน พร้อมทั้งกำหนดรายการสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ ณ ร้านค้าปลอดอากร นอกจากนี้ยังอธิบายถึงระบบการทำงานต่างๆ ระบบการบันทึกข้อมูลของร้านค้าปลอดอากร และการส่งสินค้าตามไปให้ผู้ซื้อในกรณีที่ผู้ซื้อต้องการอีกด้วย และมีพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ.1901 มาตรา 96B ที่กำหนดเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรที่ตั้งอยู่ในสนามบิน และยังมีกฎระเบียบข้อบังคับของด่านศุลกากรในข้อ 94 การประกาศเกี่ยวกับสินค้าในร้านที่สนามบิน และ ข้อ 95 เกี่ยวกับร้านค้าปลอด

²⁰ World Travel Guide. Australia Duty Free [Online]. 13 June 2010. Available from:

ภาษีขาเข้าภายในประเทศ ซึ่งมีรายละเอียดชัดเจนเกี่ยวกับการดำเนินการร้านค้าปลอดอากร ตามที่ได้กล่าวไปในข้างต้น

3.5 บทวิเคราะห์การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าในต่างประเทศ

จากการศึกษารูปแบบของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าในต่างประเทศแล้วพบว่า ในประเทศมาเลเซียและออสเตรเลียอนุญาตให้ผู้ที่จะเดินทางเข้ามาในประเทศของตนสามารถซื้อสินค้าที่ร้านค้าปลอดอากรขาเข้าได้ แต่จะมีเงื่อนไขและข้อจำกัดเฉพาะสินค้าบางชนิด โดยระบุสินค้าที่อนุญาตให้จำหน่ายได้อย่างชัดเจนในกฎหมาย โดยสินค้าที่ประเทศมาเลเซียอนุญาตให้จำหน่ายได้ ณ ร้านค้าปลอดอากร มีดังนี้

1. สินค้าประเภทอาหาร
2. ผลิตภัณฑ์ช็อคโกแลต และขนมหวานต่างๆ
3. สุรา บุหรี่ และยาสูบ
4. ยารักษาโรคบางชนิด (ที่สามารถซื้อรับประทานด้วยตนเองได้)
5. สิ่งทอ เครื่องประดับสตรี เครื่องประดับตกแต่ง
6. รองเท้า หมวก หรือเครื่องประดับศีรษะ
7. ของตกแต่งที่ทำจากเซรามิก พอสเซลิน แก้ว
8. อัญมณี
9. ผลิตภัณฑ์ของตกแต่งที่ทำจากโลหะ
10. เครื่องพิมพ์ เครื่องคิดเลข
11. อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์
12. อุปกรณ์โทรศัพท์
13. เครื่องเล่นภาพ-เสียง
14. ของเล่นและเกมส์ต่างๆ
15. ที่จุดบุหรี่ ปากกาลูกสูบ (ทำจากพลาสติก)
16. ผลิตภัณฑ์กีฬา
17. ผลิตภัณฑ์เครื่องหนัง
18. โทรศัพท์มือถือ

และสินค้าที่ประเทศออสเตรเลียอนุญาตให้จำหน่ายได้ ณ ร้านค้าปลอดอากรขาเข้า (Inwards Duty Free Shops) ดังนี้

1. เครื่องดื่มแอลกอฮอล์
2. ผลิตภัณฑ์ยาสูบ
3. สินค้าซึ่งมีลักษณะต่อไปนี้
 - 1) สินค้ามูลค่าไม่เกิน 900 เหรียญสหรัฐ
 - 2) สินค้าซึ่งมีความยาวไม่เกิน 56 ซม. สูงไม่เกิน 36 ซม. และ ลึกไม่เกิน 23 ซม.
 - 3) สินค้าที่มีน้ำหนักไม่เกิน 7 กก.

แต่ประเทศสปป.ลาว ไม่ได้กล่าวถึงการซื้อของในร้านค้าปลอดอากรแต่อย่างใด จะกล่าวถึงแต่เพียงมีร้านค้าปลอดอากรและสินค้าบางประเภทที่อนุญาตให้นำเข้าประเทศได้เพียงเท่านั้น แม้กระทั่งในกฎหมายก็ไม่มีบทบัญญัติถึงการซื้อสินค้าจากร้านค้าปลอดอากรขาเข้าแต่อย่างใด มีเพียงการกล่าวถึงคลังสินค้าที่เป็นร้านค้าปลอดอากร (Fictive Warehouse) ในมาตรา 37 ของกฎหมายศุลกากรสปป.ลาวเท่านั้น ในส่วนของประเทศกัมพูชาก็ไม่มีบทบัญญัติถึงการซื้อสินค้าในร้านค้าปลอดอากรขาเข้าแต่อย่างใด มีเพียงแค่ว่าในกฎหมายศุลกากรกัมพูชากล่าวอย่างชัดเจนถึงประเภทของคลังสินค้าที่ทั้งหมด 3 ประเภทโดยระบุถึงร้านค้าปลอดอากรโดยเป็นประเภทหนึ่งของคลังสินค้าส่วนบุคคล (Private warehouses) ที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมศุลกากร ซึ่งใช้โดยบุคคลเฉพาะกลุ่มในการเก็บสินค้าเพื่อเป็นการเฉพาะ ซึ่งรวมถึงผู้ดำเนินการเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรเพียงเท่านั้น แต่ไม่ได้ระบุในกฎหมายชัดเจนถึงประเภทของร้านค้าปลอดอากรหรือการจัดตั้งและสินค้าที่อนุญาตให้จำหน่ายได้ในร้านค้าปลอดอากรขาเข้า

สำหรับประเทศไทย คลังสินค้าที่บนประเภทร้านค้าปลอดอากรจัดตั้งขึ้นตามมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 โดยสามารถจำหน่ายของทุกชนิด ให้แก่นักท่องเที่ยวหรือคนไทยที่จะเดินทางออกไปนอกประเทศได้ และเมื่อของดังกล่าวได้นำออกไปนอกประเทศแล้วก็จะได้รับยกเว้นภาษีศุลกากร และสำหรับคลังสินค้าที่บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งจะจำหน่ายของให้แก่ผู้ที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรนั้น ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยเฉพาะ มีเพียงแต่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 4 เท่านั้น เช่น ประเภทที่ 5 ซึ่งอนุญาตให้ยกเว้นอากรแก่ของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตน เช่น บุหรี่ไม่เกินสองร้อยมวนและสุราไม่เกิน 1 ลิตร หรือประเภทที่ 6 ของใช้ในบ้านเรือนที่ใช้แล้วที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนเนื่องในการย้ายภูมิลำเนา เป็นต้น ซึ่งส่งผลให้การดำเนินการ

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าที่มีอยู่ในปัจจุบัน เป็นการประยุกต์ภาค 4 ประเภท 5 มาใช้โดยอนุโลม มิได้เป็นการใช้กฎหมายในลักษณะตรงไปตรงมาตามวัตถุประสงค์แต่อย่างใด

การที่จะใช้เหตุผลว่า เมื่อมีการซื้อสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาออกขณะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วนำกลับเข้ามาอีกขณะเดินทางกลับประเทศไทย จึงเท่ากับเป็นการซื้อของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้านั่นเอง จึงไม่น่าจะเป็นเหตุผลที่ถูกต้อง เพราะการซื้อของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาออกมีเงื่อนไขว่าของนั้นต้องส่งออกไปต่างประเทศด้วย จึงจะได้รับการยกเว้นภาษีศุลกากร แต่หากของนั้นได้นำกลับเข้ามาอีกย่อมไม่ได้รับยกเว้นภาษีศุลกากร เพราะถือได้ว่าเป็นการนำเข้ามาใหม่ แม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถตรวจสอบได้ว่ามีของใดบ้างที่ซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาออกแต่ได้นำกลับเข้ามาใหม่ เมื่อเดินทางกลับ

ตามวัตถุประสงค์ในตอนเริ่มแรกจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรนั้น เป็นการเน้นการส่งเสริมการท่องเที่ยว เพื่อให้มีเงินตราต่างประเทศไหลเข้าประเทศในการจับจ่ายซื้อของ ตลอดจนบริโภคสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นในประเทศ แต่การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าเป็นการที่ทำให้ผู้เดินทางสามารถซื้อของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าและนำเข้าประเทศได้กลับไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร เพื่อให้สนองต่อประโยชน์ของประเทศในการจัดเก็บภาษีจึงสมควรที่จะแก้ไขกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร

นอกจากนี้สำหรับการยกเว้นภาษีอากรให้แก่สินค้าใดๆ จำเป็นต้องศึกษาให้ลึกซึ้งและถ่วงถี่ มิฉะนั้นอาจเกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม และจากที่กล่าวมาในบทที่ 2 ว่าการใช้อำนาจของรัฐต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย แต่ยังไม่ปรากฏว่าการใช้อำนาจของรัฐในการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรขาเข้า ซึ่งขายของให้แก่ผู้ที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรนั้น ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บน อีกทั้งไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยเฉพาะ กล่าวคือมีเพียงแต่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 4 เท่านั้นที่เป็นที่มาในการอนุญาตให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า เช่นพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 4 ประเภทที่ 5 ซึ่งอนุญาตให้ยกเว้นภาษี

ศุลกากรแก่ของส่วนตัวที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตน เช่น บุหรี่ไม่เกินสองร้อยมวนและสุราไม่เกิน 1 ลิตร หรือประเภทที่ 6 ที่ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของใช้ในบ้านเรือนที่ใช้แล้วที่เจ้าของนำเข้ามาพร้อมกับตนเนื่องในการย้ายภูมิลำเนา เป็นต้น และการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าที่มีอยู่ในปัจจุบัน เป็นการประยุกต์ภาค 4 ประเภท 5 มาใช้โดยมีเงื่อนไขแปลกใหม่ ไม่มีที่อ้างให้เห็นว่าเป็นการยกเว้นภาษีศุลกากรมีเงื่อนไขตรงตามพิกัดของประเภทดังกล่าว กรณีจึงมิได้เป็นการใช้กฎหมายในลักษณะตรงไปตรงมาตามวัตถุประสงค์ของแหล่งกฎหมายที่อ้างแต่อย่างใด จึงส่งผลให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรขาเข้าในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร และเป็นการขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย

การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรของต่างประเทศ เช่นเดียวกัน ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกัน จากที่ได้ศึกษาในส่วนของประเทศพบว่าประเทศออสเตรเลีย ได้กำหนดหลักเกณฑ์ชัดเจนสำหรับสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ ณ ร้านค้าปลอดอากร ไว้ในกฎหมาย ซึ่งทำให้เห็นถึงความชัดเจน โดยไม่ได้ระบุกว้างว่าสินค้าประเภทใดก็ได้ที่ซื้อ ณ ร้านค้าปลอดอากร จะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีศุลกากร แต่ระบุสำหรับกรณีสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ ณ ร้านค้าปลอดอากรขาเข้าที่มีมูลค่า 900 เหรียญออสเตรเลีย ต้องเป็นสินค้าประเภท ของที่ระลึก กล้องถ่ายภาพ อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ สินค้าประเภทเครื่องหนัง ผลิตภัณฑ์น้ำหอม อัญมณี นาฬิกา และอุปกรณ์กีฬา เท่านั้น ซึ่งทำให้เกิดการเลื่อมล้ำกันมากสำหรับผู้ประกอบการค้าปลีกรายย่อยที่นำสินค้าเข้ามาเพื่อจำหน่ายภายในประเทศ และกฎหมายศุลกากรของประเทศออสเตรเลียได้กำหนดไว้ชัดเจนในการจัดตั้งร้านค้าปลอดอากรขาเข้า ซึ่งทำให้เห็นว่าการดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าของออสเตรเลียเป็นการดำเนินการที่มีกฎหมายให้อำนาจอย่างชัดเจน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้า ปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า

กรณีที่ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยได้รับการงดเว้นการเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าและภาษีศุลกากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วส่งออกนอกประเทศ ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบเป็นของอื่น ตามความในมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และจะเก็บภาษีศุลกากรกรณีที่มีการนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ตามมาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{**} แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของ คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และตามนัยแห่งมาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดปิดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530^{***} ซึ่งในกรณีของคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นถือว่าเป็นข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีศุลกากรแก่ของที่นำเข้ามาประเทศ ซึ่งโดยปกติแล้วต้องจัดเก็บภาษีศุลกากร ตามมาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ตามที่กล่าวข้างต้น

จากการที่ได้ศึกษาพบว่า การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ได้อาศัยการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความใน

^{*} มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

^{**} มาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้”

^{***} มาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทบัญญัตินี้ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้”

มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530^{*} ว่าด้วยการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ที่มีสาระสำคัญ ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายศุลกากรที่ตั้งอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งการกระทำดังกล่าว ไม่ว่าจะชอบด้วยเหตุผลของมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หรืออย่างไรก็ตามก็น่าจะขัดกับกฎหมายศุลกากรที่ให้งดเว้นการเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าและภาษีศุลกากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วส่งออกนอกประเทศ

นอกจากนี้ตามที่ได้ศึกษาถึงความเป็นมาของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้านั้นจะเห็นว่าตั้งแต่เริ่มแรกนั้น คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าให้จำหน่ายเพียงสินค้าประเภทสุราและบุหรี่เท่านั้น เนื่องจากได้มีการขยายใช้บทบัญญัติของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรพ.ศ. 2530 ภาค 4 ออกไป ซึ่งกำหนดไว้ว่าสินค้านี้ดังกล่าวหากผู้โดยสารนำติดตัวเข้ามาจากต่างประเทศจะได้รับการยกเว้นอากร แต่หากไม่มีของดังกล่าวติดตัวมาก็สามารถมาซื้อได้ที่ร้านค้าปลอดอากรขาเข้า ทั้งนี้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เดินทางเข้าประเทศจึงอนุญาตให้จำหน่ายได้ ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่าเป็นการใช้กฎหมายในลักษณะบิดเบือนมาตั้งแต่แรกเนื่องจากไม่มีกฎหมายรองรับในการดำเนินการดังกล่าว และเริ่มขยายผลต่อมาโดยอนุญาตให้จำหน่ายสินค้าประเภทอื่นเพิ่มขึ้นนอกจากสุราและบุหรี่ จนกระทั่งปัจจุบันคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าสามารถจำหน่ายสินค้าได้หลายประเภทมากขึ้น นอกจากของใช้ที่จำเป็นสำหรับชีวิตประจำวัน จึงเป็นการแสดงให้เห็นว่าเป็นการใช้กฎหมายในลักษณะบิดเบือนมาตั้งแต่แรก โดยทำให้เกิดปัญหา

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^{*} มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใด ๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ทางกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าในปัจจุบัน ดังนี้

4.1 การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์กฎหมายศุลกากร

สืบเนื่องจากสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรของมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บน คือ การงดเว้นการเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าและภาษีศุลกากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกประเทศ และจะเก็บภาษีศุลกากรกรณีที่มีการนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ จากการศึกษาพบว่า นอกจากจะมีการใช้ มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อลดหรือยกเว้นอัตราอากรเป็นการทั่วไปให้แก่ของที่นำมาบริโภคภายในประเทศแล้ว ยกตัวอย่างเช่น กรณีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 18) ลงวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2553 โดยมีสาระสำคัญให้ยกเว้นภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำมาผลิตเป็นรถยนต์ที่ใช้พลังงานไฟฟ้า (Hybrid Electric Vehicle) เป็นต้น ยังได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ว่าด้วยการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ให้แก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรเพื่อนำมาบริโภคภายในประเทศด้วย โดยมีสาระสำคัญให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งการกระทำดังกล่าวขัดกับหลักคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร ที่จะยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่นำเข้ามาแสดงและจำหน่ายเพื่อการส่งออก และจะเก็บภาษีศุลกากรกรณีที่มีการนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ตามความในมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

^{*} มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น"

นอกจากนี้การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 เป็นการออกอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารประเภทหนึ่ง จึงต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งถือว่าเป็นหัวใจสำคัญของหลักนิติรัฐ โดยจะนำมาวิเคราะห์การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

รัฐที่ได้ชื่อว่าเป็น “นิติรัฐ” หมายถึง รัฐที่ยอมรับและให้ความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชนไว้ในกฎหมาย และสำหรับประชาชนบางรัฐที่มีแนวความคิดฝักใฝ่ในเรื่องสิทธิและเสรีภาพของตนอย่างมาก รัฐธรรมนูญของรัฐดังกล่าวต้องมีกฎหมายที่มีบทบัญญัติกล่าวถึงสิทธิเสรีภาพของประชาชนอย่างชัดเจน กล่าวคือ การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้ และรัฐต้องผูกพันกับกฎหมายดังกล่าวด้วย ซึ่งจากความหมายของนิติรัฐตามที่กล่าวไป จะเห็นว่าแท้จริงแล้วเป้าหมายของนิติรัฐ คือ การกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจของรัฐและองค์กรของรัฐ โดยให้รัฐและองค์กรของรัฐใช้อำนาจภายในกฎหมายที่ให้อำนาจไว้ เพื่อรักษาซึ่งสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ดังนั้นเมื่อมองว่า นิติรัฐ คือ หลักที่ว่ารัฐและองค์กรของรัฐทั้งหมดจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายที่รัฐหรือองค์กรของรัฐตราขึ้นแล้วก็มีหลักเกณฑ์ ดังนี้¹

1. การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้
2. การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย หมายความว่า รูปแบบวิธีการ วัตถุประสงค์ของการกระทำที่รัฐทำต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ไม่ฝ่าฝืนหรือละเมิดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน หรือเรียกว่า ความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐ
3. ต้องมีกลไกในการควบคุมและตรวจสอบการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐ หรือเรียกว่า การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐ

¹ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 52.

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าภายใต้หลักนิติรัฐการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย และต้องมีการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐด้วย จากการศึกษาพบว่าการออกกฎหมายให้มีการดำเนินการค้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า เป็นการกระทำของรัฐอย่างหนึ่ง โดยจากหลักนิติรัฐแล้ว การกระทำของรัฐต้องมีกฎหมายให้อำนาจตามหลักเกณฑ์ข้อแรกของหลักนิติรัฐดังที่กล่าวมาแล้ว ซึ่งการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรนั้นเป็นอำนาจของอธิบดีในการจัดตั้งขึ้นมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469* แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 จึงแสดงให้เห็นที่มาของอำนาจในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า เป็นที่มาที่กฎหมายให้อำนาจไว้

หลักเกณฑ์ข้อที่สองของหลักนิติรัฐที่ว่า การกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของหลักนิติรัฐ ที่ส่งผลให้ในปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า การกระทำของรัฐทุกฝ่ายต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายด้วย ซึ่งหลักความชอบด้วยกฎหมายของรัฐและองค์กรของรัฐนี้ หมายถึง รัฐและองค์กรของรัฐจะกระทำการใดๆ ไม่ได้ เว้นแต่จะมีกฎหมายให้อำนาจไว้และต้องกระทำภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด โดยหลักแล้วความชอบด้วยกฎหมายนั้นนอกจากจะเป็นการใช้อำนาจตลอดจนเป็นข้อจำกัดอำนาจของรัฐและองค์กรของรัฐในการกระทำใดๆ และในขณะเดียวกันก็เป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้วย โดยหลักความชอบด้วยกฎหมายของรัฐและองค์กรของรัฐนี้ ในส่วนของการจำกัดอำนาจของรัฐและองค์กรของรัฐ หมายความว่า รัฐและองค์กรของรัฐจะกระทำการใดๆ ที่กระทบสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ และการกระทำนั้นต้องสอดคล้องและไม่ขัดแย้งกับกฎหมาย ซึ่งในนัยนี้จะเห็นว่ากฎหมายเป็นทั้งรากฐานที่มาของอำนาจในการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐ ในขณะที่เดียวกันกฎหมายก็เป็นขอบเขตการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐด้วย ซึ่งสามารถสรุปหลักเกณฑ์ของหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐได้ว่า การกระทำใดๆ ของรัฐและองค์กรของรัฐจะไปกระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชนไม่ได้

* มาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "อธิบดีมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

นอกจากบทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจไว้ และต้องใช้อำนาจภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย

ผลการศึกษาพบว่าการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความใน มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ว่าด้วยการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ในหัวข้อการขายและการส่งมอบของในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งมีสาระสำคัญ ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าและนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ เป็นการออกกฎหมายโดยอาศัยอำนาจตาม มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย รัฐและองค์กรของรัฐไม่สามารถออกกฎหมายกระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ นอกจากบทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจไว้ และต้องใช้อำนาจภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย จากข้อเท็จจริงที่รัฐออกกฎหมายให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าที่มีลักษณะยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าและนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ เป็นการออกกฎหมายของรัฐที่เกินกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ เนื่องจากการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าที่เกิดจากการออกกฎหมายของรัฐ ขัดต่อกฎหมายศุลกากรที่บังคับใช้อยู่

นอกจากนี้กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ได้กำหนดว่าจะสามารถลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร โดยอาศัยมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ต้องเข้าเงื่อนไขของหลักเกณฑ์ของมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ดังนี้

1) การใช้อำนาจตามมาตรา 12 นี้จะทำได้เฉพาะเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศหรือความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ ดังนั้นจะใช้อำนาจเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจหรือเพื่อความผาสุกหรือเพื่อความมั่นคงของบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มของบุคคลมิได้

2) ผู้ใช้อำนาจ คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

3) การใช้อำนาจจะกระทำได้ 3 วิธี คือ

ก) อำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร

ข) อำนาจประกาศยกเว้นสำหรับของใดๆ

ค) อำนาจเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดสำหรับการใช้อำนาจทั้ง 3 วิธีนี้ คือ การออกประกาศกระทรวงการคลังฉบับต่าง ๆ โดยออกมาลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือจัดเก็บอากรพิเศษ

4) การใช้อำนาจประกาศลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่ม ดังกล่าว กฎหมายบัญญัติไว้แต่เพียงว่า “ทั้งนี้โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้” ดังนั้น จะไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้เลยก็ย่อมทำได้

5) การประกาศลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นก็ดี การยกเลิก หรือเปลี่ยนแปลงประกาศดังกล่าวก็ดี ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาจึงจะมีผลใช้บังคับ

จากการศึกษาพบว่าในมุมมองของภาคธุรกิจการค้า การคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าจะสร้างประโยชน์และรายได้ให้แก่ผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากรเพียงกลุ่มเดียว เนื่องจากผู้ประกอบการรายอื่นต้องเสียภาษีศุลกากรในการนำสินค้าเข้าประเทศจะมีต้นทุนทางการค้าที่สูงกว่าทั้งๆ ที่เป็นการนำเข้ามาสินค้าจากต่างประเทศเช่นเดียวกัน ทำให้มองได้ว่าการดำเนินการของรัฐที่ให้ดำเนินการร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้ามีลักษณะให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาแล้วนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ สร้างความไม่เท่าเทียมกันทางการค้าแก่ผู้เสียภาษีรายอื่นที่มีการนำเข้าเพื่อบริโภคซึ่งต้องเสียภาษี ซึ่งตามหลักนิติรัฐแล้วการดำเนินการของรัฐจะไปกระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชนไม่ได้ เว้นแต่บทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจไว้และต้องใช้อำนาจภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย แต่การใช้อำนาจของรัฐเช่นนี้ เป็นการใช้อำนาจออกกฎหมายที่ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นการขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภายใต้นิติรัฐ

นอกจากหลักเกณฑ์สองข้อตามที่ได้กล่าวไปในข้างต้นแล้วนั้น การดำเนินการของรัฐและองค์กรของรัฐที่อยู่ภายใต้หลักนิติรัฐนั้น ต้องมีกลไกในการควบคุมและตรวจสอบการกระทำของรัฐและองค์กรของรัฐ หรือเรียกว่า การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐ

โดยทฤษฎีทั่วไปของการควบคุมตรวจสอบการออกกฎหมายของฝ่ายบริหาร หรือเรียกอีกอย่างว่าอนุบัญญัตินั้น ผู้มีส่วนได้เสียอาจร้องขอให้ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบถึงความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายของฝ่ายบริหาร ไม่ว่าจะมีความดีความหรือข้อพิพาทเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ก็ตาม ในกรณีที่ยังไม่มีคดีข้อพิพาทเกิดขึ้นเรียกว่า การควบคุมตรวจสอบอย่างนามธรรม ส่วนในกรณีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น ศาลจะต้องบังคับใช้อนุบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทคดีนั้น และมีประเด็นที่ศาลจะต้องพิจารณาคือว่าอนุบัญญัตินั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เรียกว่า การควบคุมตรวจสอบอย่างรูปธรรม

สำหรับประเทศไทยไม่มีกฎหมายกำหนดให้องค์กรตุลาการทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบอนุบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ และไม่มีวิธีพิจารณาในเรื่องนี้โดยชัดแจ้ง แต่ศาลยุติธรรมก็อาศัยอำนาจทั่วไป ในการพิจารณาพิพากษาคดีอย่างถูกต้องและเป็นธรรม เมื่อมีข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีปกครองเกิดขึ้น ศาลยุติธรรมก็รับพิจารณาพิพากษาคดีดังกล่าว โดยถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นคดีแพ่งสามัญ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งจะถูกนำมาใช้กับกระบวนการพิจารณาคดีปกครองด้วย การเสนอคำฟ้องตามมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ผู้เสนอคำฟ้องจะต้องถูกโต้แย้งสิทธิก่อน ดังนั้น ศาลยุติธรรมจะควบคุมตรวจสอบคดีข้อพิพาททางปกครองตลอดจนพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของอนุบัญญัติได้ในลักษณะรูปธรรมเท่านั้น และหากศาลยุติธรรมพบว่าอนุบัญญัติฉบับใดตราขึ้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็จะไม่บังคับใช้กฎหมายของฝ่ายบริหารฉบับนั้นแก่คดีข้อพิพาทดังกล่าว โดยไม่มีพิพากษายกเลิกกฎหมายของฝ่ายบริหารและไม่ประกาศเป็นการทั่วไปว่ากฎหมายของฝ่ายบริหารนั้นเป็นโมฆะหรือเสียไป เพราะไม่มีกฎหมายใดหรือตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ให้อำนาจศาลที่จะพิพากษาหรือมีคำสั่งเช่นว่านั้นได้ อนุบัญญัติฉบับที่ศาลตรวจสอบในคดีใดก็มีผลเฉพาะในคดีนั้นเท่านั้น หากมีผลกระทบแก่คดีอื่นๆแต่ประการใดไม่ ตามหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเรื่องพิพากษาผูกพันเฉพาะคู่ความในกระบวนการพิจารณาของศาล²

จากการศึกษาพบว่า ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวล

² กมลชัย รัตนสกาวงศ์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), หน้า 140-143.

ระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งมีฐานะเป็นอนุบัญญัติ เมื่อตรวจสอบหลักความชอบด้วยกฎหมายเชิงนามธรรมแล้ว ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ในหัวข้อการขายและการส่งมอบของในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามเหตุผลที่กล่าวไปข้างต้น

4.2 การออกอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารที่ขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย

อนุบัญญัติเป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหาร ซึ่งหมายถึง กฎหมายที่ตราโดยองค์กรที่ใช้อำนาจบริหารหรือองค์กรฝ่ายปกครอง โดยได้รับมอบอำนาจจากองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติหรือโดยกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ โดยฝ่ายนิติบัญญัติจะกำหนดเรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และประเภทของอนุบัญญัติ ที่จะให้ฝ่ายบริหารตราอนุบัญญัตินั้นๆ มาบังคับใช้ในรายละเอียดของการปฏิบัติให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยมีเหตุที่กฎหมายให้ฝ่ายบริหารสามารถออกอนุบัญญัติได้หลายประการ เช่น ความจำเป็นทางเทคนิคและข้อจำกัดของฝ่ายรัฐสภา ความจำเป็นของสถานการณ์ ในกรณีจำเป็นเร่งด่วน และในเหตุฉุกเฉิน เป็นต้น ซึ่งการตรวจสอบว่าอนุบัญญัติต้องไม่เป็นการออกอนุบัญญัติเกินกฎหมายแม่บท (Ultra Vires) มีหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ อนุบัญญัติต้องไม่ออกเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนด และอนุบัญญัติต้องออกตามกระบวนการที่กฎหมายแม่บทกำหนด โดยศาลฎีกาได้วางหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของอนุบัญญัติไว้ ดังนี้³

1. อนุบัญญัติต้องไม่ออกเกินขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ โดยในประเทศอังกฤษเรียกการตราอนุบัญญัติที่เกินขอบอำนาจของพระราชบัญญัติว่า Substantive Ultra Vires โดยมีรายละเอียด ดังนี้

³ ดาวรรณ เกื้อกุลเกียรติ, "การตรากฎหมายลำดับรองในประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533, หน้า 101-102.

1.1 การตราอนุบัญญัติต้องมีกฎหมายให้อำนาจ และกฎหมายที่ให้อำนาจในการตราอนุบัญญัติ ได้แก่ พระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนด

1.2 อนุบัญญัติต้องอยู่ในขอบอำนาจของพระราชบัญญัติให้ทำได้ หรืออยู่ในขอบเขตแห่งความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติ โดยศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า อนุบัญญัติที่มีจุดประสงค์ของพระราชบัญญัติไม่ชอบด้วยเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติ เป็นการนอกเหนืออำนาจ ไม่มีสภาพบังคับ ถือว่าการฝ่าฝืนเป็นความผิด

1.3 อนุบัญญัติต้องไม่ขัดกับกฎหมายอื่น โดยอนุบัญญัติที่ออกมาเป็นการขัดหรือฝ่าฝืนกฎหมายทั่วไปของบ้านเมืองนั้น ก็จะไม่สามารถให้บังคับได้

2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับแบบพิธีหรือกระบวนการในการตราอนุบัญญัติ เป็นการวินิจฉัยว่า อนุบัญญัติได้ปฏิบัติตามแบบพิธีหรือกระบวนการที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้หรือไม่ หากการตราอนุบัญญัติมิได้ปฏิบัติตามแบบพิธีที่พระราชบัญญัติกำหนดไว้ ศาลอังกฤษวินิจฉัยว่าอนุบัญญัตินั้นเป็น Procedural Ultra Vires หมายความว่า นอกจากหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว ในการตราอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารจะต้องดำเนินการให้ชอบด้วยวิธีสบัญญัติและสารบัญญัติอีกด้วย โดยความไม่ชอบด้วยกฎหมายสบัญญัติ คือ ออกกฎหมายโดยปราศจากอำนาจ และความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางสารบัญญัติ คือ กฎหมายมีเนื้อหาที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การออกกฎหมายมีมูลเหตุจูงใจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือเป็นการออกกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ไม่ชอบด้วยกฎหมายและการตรากฎหมายจะต้องดำเนินการตามกระบวนการตรากฎหมายอนุบัญญัติแต่ละประเภท ในกรณีที่กฎหมายแม่บทกำหนดเพิ่มเติมว่าจะต้องได้รับความเห็นชอบจาก องค์กรใด การตราอนุบัญญัติจะต้องได้รับความเห็นชอบจากองค์กรนั้นด้วย และจะต้องมีเนื้อหาอยู่ในกรอบของการมอบหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติภายใต้หลักนิติรัฐ การตราอนุบัญญัติจึงจะชอบด้วยกฎหมาย โดยจะตราอนุบัญญัติเกินขอบเจตนารมณ์ที่ได้รับมอบหมายหรือตามอำเภอใจไม่ได้ ซึ่งกฎหมายอนุบัญญัติที่ตราขึ้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ย่อมไม่อาจใช้บังคับเป็นกฎหมายได้

โดยที่มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตต์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารไว้ ดังนี้

“เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัตต์ตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบ

ของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขใดๆไว้ด้วยก็ได้...”

จากมาตราดังกล่าวฝ่ายบริหารจึงใช้อำนาจในการออกออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และจากอาศัยประกาศกระทรวงการคลังฯ ออกระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งจัดว่าเป็นกฎหมายอนุบัญญัติ และจากการศึกษาพบว่าประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ที่ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่ซื้อภายในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำมาบริโภคภายในประเทศ เป็นการออกอนุบัญญัติที่เกินกฎหมายแม่บท เนื่องจาก กฎหมายศุลกากรได้กำหนดเรื่องการบังคับใช้กฎหมายศุลกากรไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 ว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร...” โดยกฎหมายศุลกากรกำหนดให้จัดเก็บภาษีศุลกากรเมื่อนำสินค้าเข้า ซึ่งหมายความว่าในการใช้กฎหมายศุลกากรนั้นต้องใช้ควบคู่กับกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรจึงต้องใช้อย่างไม่ขัดกัน หรือใช้ในลักษณะที่ทำให้กฎหมายอีกฉบับหนึ่งไม่มีที่ใช้ อีกทั้งต้องใช้ให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นไปอย่างถูกต้องเหมาะสมและเป็นธรรมอีกด้วย การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากร โดยอาศัยอำนาจของมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มายกเว้นภาษีศุลกากรเมื่อมีการนำเข้าจึงเป็นการไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บน จึงส่งผลให้หลักกฎหมายศุลกากร

ซึ่งหมายถึง มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469¹ ไม่มีที่ใช้ในกรณีนี้ และเมื่อประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ซึ่งเป็นอนุบัญญัติของกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ออกมาโดยมีเนื้อหาที่ไม่สอดคล้องกับศุลกากร ซึ่งกฎหมายกำหนดว่ากฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรต้องใช้ควบคู่กับกฎหมายศุลกากร จึงเป็นการออกอนุบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับกฎหมายแม่บท ส่งผลให้เป็นการออกอนุบัญญัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามที่ได้กล่าวไปในข้างต้น ว่าอนุบัญญัติต้องอยู่ในขอบเขตแห่งความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติและไม่ขัดกับกฎหมายอื่น โดยอนุบัญญัติที่ออกมาเป็นการขัดหรือฝ่าฝืนกฎหมายทั่วไปของบ้านเมืองนั้น ก็จะไม่สามารถบังคับใช้ได้ จากข้อเท็จจริงเป็นการออกอนุบัญญัติเกินกฎหมายแม่บทที่กำหนดไว้

นอกจากนี้ในการออกอนุบัญญัติต้องออกตามกระบวนการที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ จากการศึกษาพบว่า การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ออกโดยอาศัยมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 นั้น ต้องออกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ดังกล่าวได้ปฏิบัติตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนดไว้

การที่จะออกอนุบัญญัติให้มีความสมบูรณ์ทุกประการนั้น ต้องดำเนินการให้ชอบด้วยวิธีสับัญญัติและสารบัญญัติอีกด้วย โดยความไม่ชอบด้วยกฎหมายสับัญญัติ คือ ออกกฎหมายโดยปราศจากอำนาจ ซึ่งจากการศึกษาพบว่า การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 เป็นการออกอนุบัญญัติโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งเป็นการออกอนุบัญญัติโดยมีอำนาจ จึงเป็นการออกอนุบัญญัติที่ชอบด้วยกฎหมายวิธีสับัญญัติ

¹ มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

ในส่วนของความไม่ชอบด้วยกฎหมายในทางสารบัญญัติ มีเงื่อนไขดังนี้

1. กฎหมายมีเนื้อหาที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหมายถึงอนุบัญญัติที่มีเนื้อหาไม่ถูกต้องตามกฎหมาย

2. การออกกฎหมายมีมูลเหตุจูงใจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย บางครั้งเรียกว่า เป็นการกระทำทางปกครองที่ทำโดยมีการบิดเบือนอำนาจ (Abuse of power) หมายถึง การที่ฝ่ายบริหารใช้อำนาจกระทำทางปกครองอย่างจงใจเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างอื่นนอกเหนือไปจากวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ให้อำนาจไว้

3. เป็นการออกกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

จากการศึกษาพบว่า การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 โดยอาศัยอำนาจตามตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มีลักษณะเป็นการออกอนุบัญญัติที่มีเนื้อหาไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เนื่องจาก การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 อ้างว่าเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศจึงให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่อินค้าที่จำหน่าย ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ แต่จากการศึกษาพบว่ามีประโยชน์กับผู้ประกอบการเฉพาะกลุ่มเพียงเท่านั้น แต่กลับสร้างความไม่เท่าเทียมกันให้แก่ผู้ค้าปลีกรายย่อยอื่นๆ ที่นำสินค้าเข้ามาจำหน่ายในประเทศเช่นเดียวกัน เนื่องจากต้องมีต้นทุนที่สูงกว่าผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากร ซึ่งทำให้อุณหภูมิของผลประโยชน์น่าจะตกอยู่กับผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากรมากกว่าผู้ประกอบการรายย่อยอื่นๆ ซึ่งโดยปกติตามหลักกฎหมายนิติรัฐประชาชนทุกคนควรอยู่ภายใต้กฎหมายเดียวกันได้รับการปฏิบัติจากรัฐแบบเดียวกัน แต่ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ดังกล่าวกลับทำให้รู้สึกว่ามีความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ตามเหตุผลที่กล่าวไปในข้างต้น ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 หรือเรียกอีกอย่างว่า การออกอนุบัญญัติ ดังกล่าวมีลักษณะที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายทางสารบัญญัติ ตามเหตุผลที่ได้กล่าวไป ซึ่งส่งผลให้ระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวล

ระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งมีเนื้อหาสาระเช่นเดียวกับประกาศกระทรวงการคลังฯ ก็ไม่ชอบด้วยกฎหมายทางสารบัญญัติ

สรุปได้ว่าการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ถึงแม้ว่าจะออกโดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และเป็นไปตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนด แต่ก็มีเนื้อหาสาระที่ไม่ชอบด้วยวิธีทางสารบัญญัติ ซึ่งทำให้ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ดังกล่าวยังมีข้อบกพร่องอยู่ตามเหตุผลที่ได้กล่าวไปทั้งหมด

4.3 ข้อจำกัดในการบังคับใช้กฎหมาย

4.3.1 การตีความขอบเขตของคำว่า “เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร” ตามมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

จากผลการศึกษาจะเห็นว่า มาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีการแก้ไขเพิ่มเติม ทั้งหมด 2 ครั้ง คือ

-ครั้งที่ 1

แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 ข้อ 3 ให้เพิ่มเติมความต่อไปนี้ เป็นตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนี้

“มาตรา 8 ทวิ อธิปไตยมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด...”

เหตุผลในการประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 นี้ คือ กฎหมายว่าด้วยศุลกากรยังไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน สมควรปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมยิ่งขึ้น สะดวกแก่การปฏิบัติและช่วยส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งแก่การส่งเสริมสินค้าขาออก

-ครั้งที่ 2

แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ให้ยกเลิกความในมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 เป็นดังนี้

“มาตรา 8 ทวิ อธิปไตยมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด...”

จากการแก้ไขข้างต้น ส่งผลให้มาตรา 8 ทวิ มีเนื้อความเป็นเช่นในปัจจุบันโดยมีเหตุผลในการตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 คือ ในปัจจุบันการค้าขายระหว่างประเทศได้มีการแข่งขันกันอย่างมาก การสนับสนุนและส่งเสริมการส่งออกจึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญ เนื่องจากการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ ด้วยเหตุนี้จึงสมควรกำหนดให้มีการจัดตั้งเขตปลอดอากรขึ้นในประเทศไทย เพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับสินค้านั้นเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร อันเป็นการส่งเสริมการส่งออกอีกวิธีหนึ่ง ซึ่งการจัดตั้งเขตปลอดอากรสามารถกระทำได้โดยขออนุมัติต่ออธิบดีกรมศุลกากรเท่านั้น จึงมีความสะดวก รวดเร็ว และเป็นหลักการที่มีความสอดคล้องกับหลักสากลดังที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาเกี่ยวโตขององค์การศุลกากรโลก จึงเป็นการเพิ่มทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่สามารถเลือกใช้ให้เหมาะสมกับกิจการของตนได้และสมควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อให้มีขอบเขตการดำเนินงานได้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น รวมทั้งสมควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติอื่นให้มีความยืดหยุ่นและเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้ประกอบการเพิ่มขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

จากการแก้ไขครั้งที่ 2 จะมีการตัดคำว่า “เพื่อให้ให้นำออกไปนอกราชอาณาจักร” ออกไปเสีย ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาตามมาอย่างในปัจจุบันที่การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ได้รับการยกเว้นภาษีศุลกากรแก่สินค้าที่ซื้อภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำมาบริโภคภายในประเทศ ซึ่งเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรที่ให้ยกเว้นอากรแก่ของที่นำเข้ามาแล้วเก็บไว้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วส่งออกนอกประเทศ ตามมาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่อย่างไรก็ตามเหตุผลที่ให้ตัดคำว่า “เพื่อให้ให้นำออกไปนอกราชอาณาจักร” ออกไปเสียก็น่าจะมีเหตุผลเพียงเพื่อความกระชับในการตรากฎหมาย เนื่องจากแม้จะไม่ได้บัญญัติข้อความดังกล่าวไว้ในมาตรานี้ก็ไม่ทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมาย กล่าวคือหลักการของกฎหมายยังคงมีอยู่ เช่น ตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นต้น นอกจากนี้การส่งออกนอกราชอาณาจักรอาจไม่จำเป็นต้องส่งออกจริงในทางกายภาพก็ได้ เช่น การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อนำเข้าไปในเขตประกอบการเสรี ตาม พ.ร.บ. การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 เป็นต้น

4.3.2 การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ส่งผลให้เกิดปัญหาการตีความที่ขัดแย้งต่อกฎหมายศุลกากร

จากผลการศึกษาข้างต้น จะเห็นได้ว่าการบังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ต้องใช้ควบคู่กัน เนื่องจาก มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 วรรคหนึ่ง ได้กำหนดว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร...” ซึ่งจากมาตรา 10 ดังกล่าวจะเห็นว่ากฎหมายได้กำหนดว่าการบังคับใช้กฎหมายต้องบังคับใช้ไปควบคู่กันทั้งกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร แต่จากประกาศกระทรวงการคลังฯ และระเบียบกรมศุลกากรฯ ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นที่ให้ยกเว้นอากรแก่ของที่ซื้อที่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำมาบริโภคภายในประเทศ เป็นการใช้กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรมายกเว้นหลักคลังสินค้าสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรที่ให้ยกเว้นอากรแก่ของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและส่งออกนอกประเทศ จึงเป็นการขัดกันจึงไม่สอดคล้องกับมาตรา 10 และมาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่มีที่ใช้ การใช้กฎหมายจะใช้โดยคำนึงถึง

เพียงแต่เจตนารมณ์ของบทบัญญัติเพียงมาตราเดียว คือ มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เช่นนี้จะส่งผลให้เกิดความขัดแย้งต่อกฎหมายศุลกากรทั้งฉบับ ซึ่งหากเป็นเช่นนี้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 น่าจะมีผลมากกว่า เพราะมาตรา 120 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดว่า “เมื่อใดบทพระราชบัญญัตินี้แตกต่างกับบทกฎหมาย พระราชบัญญัติ หรือประกาศอื่นที่ใช้อยู่ ณ บัดนี้ ท่านว่าในเรื่องอันเกี่ยวแก่ศุลกากรนั้น ให้ยกเอาบทพระราชบัญญัตินี้ขึ้นบังคับ...”

4.3.3 การตีความหมายคำว่า “ของที่ได้รับยกเว้นอากร” ตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่ส่งผลให้เกิดการนำเข้าสินค้าโดยอ้างเหตุของการเป็นของที่ได้รับยกเว้นอากร

ปัจจุบันนี้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร เป็นการดำเนินการโดยการขยายความหมาย “ของที่ได้รับยกเว้นอากร” ตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เนื่องจากกรมศุลกากรได้ใช้การขยายความดังกล่าว ในการออกระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ที่ให้ผู้เดินทางสามารถซื้อสินค้า ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าได้ไม่เกินสองหมื่นบาท ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการได้รับสิทธิประโยชน์ ซึ่งบทบัญญัติเช่นนี้ควรตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่แท้จริง คือให้ได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรสำหรับของติดตัวผู้โดยสารที่อนุญาตให้นำเข้าประเทศเท่านั้น มิใช่กรณีสินค้าที่ไม่ได้นำติดตัวมาพร้อมกับผู้โดยสาร ซึ่งเป็นการมาขยายความเพื่อเอื้อประโยชน์ทางการค้าซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการค้าปลีกรายอื่น และก่อให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ ตามเหตุผลที่เคยกล่าวไว้แล้วในข้างต้น

4.4 แนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า

การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า เป็นการยกเว้นภาษีศุลกากรให้แก่สินค้าที่ซื้อ ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า แล้วนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ซึ่งเป็นการไม่สอดคล้องกับมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่ซื้อ ณ คลังสินค้าทัณฑ์

บนประเภทร้านค้าปลอดอากรแล้วนำออกนอกประเทศ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร และยังเป็นกรออกอนุบัญญัติที่ขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายอีกด้วย โดยในเรื่องของการยกเว้นภาษีศุลกากรให้แก่ของใดๆ นั้น จำเป็นต้องศึกษาให้ลึกซึ้งและถี่ถ้วน มิฉะนั้นอาจเกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม อีกทั้งอาจเกิดผลกระทบต่อผู้ประกอบการภายในประเทศที่อาจไม่ได้รับความเป็นธรรมในเรื่องของการเสียค่าภาษีอากร จนอาจก่อให้เกิดผลเสียหายได้ โดยผู้เขียนขอเสนอแนวทางในแก้ไขปัญหาดังกล่าว ว่าสมควรที่จะแก้ไขกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทน่าจะส่งผลให้การออกอนุบัญญัติเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายด้วย โดยทั้งนี้อาศัยกฎหมายศุลกากรในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าของต่างประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลีย ซึ่งระบุไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับสินค้าที่อนุญาตให้จำหน่ายได้ ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้ามาเป็นต้นแบบ และจะต้องมีการศึกษาพิจารณาทั้งประเด็นข้อกฎหมาย เหตุผลทางเศรษฐกิจและนโยบายของประเทศประกอบกัน อย่างรอบคอบรัดกุมให้มากที่สุด ว่ามีข้อดี ข้อเสีย หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อประเทศอย่างไร และไม่ควรรนำเหตุผลของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือประการใดประการหนึ่งมาพิจารณาด้านเดียวโดยเฉพาะอย่างยิ่งการนำเอาหลักหรือแนวคิดของต่างประเทศมาใช้โดยไม่คำนึงถึงสภาพและโอกาสในการแข่งขันในการค้าของประเทศ เพราะการแก้ไขกฎหมาย หากไม่พิจารณาให้รอบคอบก็จะเกิดผลเสียต่อประเทศในระยะยาวได้ เพราะหากแก้ไขแล้วเกิดผลกระทบขึ้น การแก้ไขอีกครั้งหนึ่งจะมีเรื่องง่าย

จากการสรุปข้อเท็จจริงและการพิจารณาดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้านั้นจะมีส่วนช่วยในการพัฒนาการท่องเที่ยวของประเทศเป็นอย่างมาก จึงควรมีบทบัญญัติกฎหมายรองรับการดำเนินการดังกล่าวอย่างเหมาะสม โดยอาจจะอาศัยกฎหมายศุลกากรของประเทศออสเตรเลียเป็นต้นแบบ เพื่อให้มีการกำหนดไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนถึงประเภทของสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร โดยกำหนดทั้งร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าและขาออกและอาจกำหนดบุคคลที่มีสิทธิซื้อสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรแต่ละประเภทตลอดจนมูลค่าสูงสุดที่ผู้โดยสารอาจซื้อสินค้า ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าด้วย ก็จะทำให้การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและเป็นการออกอนุบัญญัติตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย อีกทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้

ประเทศไทยมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจดังกล่าว โดยไม่ต้องให้ผู้เดินทางไปซื้อสินค้าจากต่างประเทศ และเป็นการยกเว้นภาษีอย่างเหมาะสมและประกอบด้วยมาตรการป้องกันความไม่เป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการค้าปลีกรายย่อยอื่นๆ อันเป็นผลดีต่อภาพลักษณ์ของการจัดเก็บภาษีอากรและคงความเป็นนิติรัฐของประเทศ เพราะถึงอย่างไรก็ตามหากนักท่องเที่ยวไม่ซื้อสินค้าที่ประเทศไทยก็ยังคงไปซื้อที่ต่างประเทศอยู่ดี นอกเหนือจากนี้ควรนำสภาพเศรษฐกิจหรือนโยบายทางเศรษฐกิจ และนโยบายในทางภาษีของแต่ละประเทศที่แตกต่างกันมาประกอบการพิจารณาด้วย

ขอบเขตของการวิจัยครั้งนี้มิได้มุ่งเน้นถึงการพิจารณาว่าการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 เพื่อการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศหรือไม่ ดังนั้นหากข้อเท็จจริงของเรื่องดังกล่าว สรุปลงได้ว่ามิได้เป็นไปเพื่อประโยชน์เศรษฐกิจโดยรวมของประเทศตามที่ใช้กล่าวอ้างในการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ก็สมควรที่จะศึกษาให้ลึกซึ้งและถ่วงถ้ เพื่อให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นไปเพื่อประโยชน์เศรษฐกิจของประเทศอย่างแท้จริง และสามารถเสนอแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมต่อไปได้ เช่น ถ้าหากศึกษาวิเคราะห์หลักการทางด้านนโยบายภาษีแล้ว การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้ามีผลประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศมากกว่าผลเสีย ก็สมควรที่จะออกกฎหมายรองรับเพื่อให้กฎหมายเป็นไปอย่างถูกต้องตามหลักนิติรัฐดังที่เสนอมาแล้ว แต่ถ้าหากศึกษาวิเคราะห์แล้วมีผลเสียต่อเศรษฐกิจของประเทศมากกว่าผลดี ก็สมควรที่จะยกเลิกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2549 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรขาเข้า ที่ให้ยกเว้นอากรแก่ของที่ซื้อภายในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำมาบริโภคภายในประเทศ ซึ่งมีสาระสำคัญเช่นเดียวกับประกาศกระทรวงการคลังฯ เสีย

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

คำว่า “คลังสินค้า” นั้น ปรากฏอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ ไม่ว่าจะเป็นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และกฎหมายศุลกากรก็เป็นกฎหมายอีกฉบับที่กล่าวถึง คลังสินค้า เช่นเดียวกัน โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติไว้ชัดเจน ใน มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า “คลังสินค้า หมายความว่า โรงพักสินค้า ที่มั่นคง และคลังสินค้าทัณฑ์บน” ซึ่งสาเหตุที่กฎหมายบัญญัตินิยามไว้ดังกล่าว เนื่องจากมีความสับสน เกี่ยวกับคำว่า โรงพักสินค้า ที่มั่นคง และคลังสินค้าทัณฑ์บน อยู่บ่อยครั้ง โดยมักเข้าใจว่า คำเรียกชื่อแต่ละประเภทมีความหมายแตกต่างกันไปตามแต่ละชื่อนั้น โดยบทบัญญัติได้ใช้คำเรียกชื่อใดก็หมายความว่าถึงแต่เฉพาะสถานที่ที่เรียกชื่อนั้น แต่หลังจากที่มีคำนิยามไว้ชัดเจนในบทบัญญัติมาตราดังกล่าว จึงทำให้เข้าใจว่า คลังสินค้า เป็นคำเรียกชื่อทั่วไป หมายความว่าถึงสถานที่ที่ระบุไว้โดยไม่เจาะจงว่าเป็นสถานที่ชนิดใดอย่างหนึ่ง โดยเฉพาะ¹

อย่างไรก็ตามนอกจากในบทบัญญัติกฎหมายข้างต้นแล้ว กฎหมายศุลกากรยังได้มีการกล่าวถึงคลังสินค้าทัณฑ์บน ในมาตรา 8 มาตรา 8 ทวิ และหมวด 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไว้อย่างชัดเจน ซึ่งแท้จริงแล้วคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เป็นมาตรการหนึ่งในการช่วยบรรเทาภาระค่าภาษีแก่ผู้ประกอบการ เนื่องจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น มีหลักการที่งดเว้นการเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าและภาษีศุลกากรขาออก แก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วส่งออกนอกประเทศ ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้ามา หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบ เป็นของอื่น ตามความในมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และจะเก็บภาษีศุลกากรกรณีที่มีการนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ตาม

¹ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 169.

^{*} มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้ามาหรือในสภาพอื่น”

มาตรา 10 ทวิวรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469* แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของ คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และตามนัยแห่งมาตรา 4 วรรคแรกแห่ง พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530**

นอกจากเป็นการช่วยบรรเทาภาระค่าภาษีให้แก่ผู้บริโภคแล้ว อีกเหตุผลหนึ่งที่สำคัญในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน คือ รัฐต้องการให้มีเงินตราไหลเข้าสู่ประเทศโดยการใช้เป็นสิ่งดึงดูดนักท่องเที่ยว เพื่อนำเงินมาพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งโดยปกติรัฐมักจัดหาวิธีการต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินดังกล่าว โดยหนึ่งในกลยุทธ์ที่รัฐนำมาใช้ คือ การส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ อีกทั้งปัจจัยภายนอกของการพัฒนาและขยายตัวของเศรษฐกิจโลก ยังเป็นปัจจัยผลักดันให้รัฐต้อง สนับสนุนส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศอีกด้วย ซึ่งจากเหตุผลในข้างต้นและปัจจัยภายนอกหลาย ประการจึงผลักดันให้ศุลกากรที่แต่เดิมมีหน้าที่เพียงจัดเก็บภาษีศุลกากรแก่สินค้าที่นำเข้ามาและ ส่งออก ต้องเข้ามามีบทบาทด้านส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศด้วย

นับตั้งแต่นั้นมากรมศุลกากรจึงมีบทบาทสำคัญในการตอบสนองนโยบายของรัฐ โดยการ สนับสนุนและส่งเสริมศักยภาพของผู้ประกอบการที่ดำเนินการเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งมี กลยุทธ์ที่สำคัญคือ การส่งเสริมด้วยมาตรการทางศุลกากร และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท ร้านค้าปลอดอากรก็เป็นมาตรการหนึ่งของศุลกากรในการสนับสนุนให้มีการไหลของเงินตราเข้าสู่ ประเทศ

ดังนั้นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร จึงได้ถูกจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ ในการส่งเสริมการท่องเที่ยวและดึงดูดให้นักท่องเที่ยวสามารถซื้อสินค้าได้เพิ่มมากขึ้น เพื่อสนอง ต่อนโยบายของรัฐในข้างต้นที่ต้องการให้เงินตราไหลเข้าสู่ประเทศมากขึ้น จากข้างต้นจึงเป็น เหตุผลให้มีการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรขึ้น โดยมีการอนุมัติให้จัดตั้ง ร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้เดินทางขาออกก่อนเพื่ออำนวยความสะดวกแก่นักท่องเที่ยว ต่อมา ภายหลังกรมศุลกากรจึงมีการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้ โดยเสารขาเข้าตั้งแต่ ปี 2529 เป็นต้นมาจนกระทั่งถึงปัจจุบัน

* มาตรา 10 ทวิวรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันจะต้อง เสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ”

** มาตรา 4 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บ ตามบทบัญญัตินี้ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลา ที่ ออกไปขนสินค้าให้”

จากการศึกษาพบว่า การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้ามีปัญหาทางกฎหมาย ดังนี้

1. การที่รัฐเข้ามาแทรกแซงอำนาจของฝ่ายบริหาร

สืบเนื่องจากนโยบายรัฐบาลขณะนั้นที่เน้นส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินตราในการพัฒนาประเทศตามที่กล่าวไปในข้างต้น จึงทำให้มีมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ. 2516 ให้บริษัท การบินไทย จำกัด เป็นผู้ดำเนินการร้านค้าปลอดอากร ณ ท่าอากาศยานกรุงเทพแต่เพียงผู้เดียว ซึ่งจากจุดเริ่มต้นนี้ แสดงให้เห็นถึงการแทรกแซงของรัฐบาลในการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร ซึ่งรัฐบาลได้มอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารซึ่งก็คือกรมศุลกากรมีอำนาจในการอนุมัติจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร ตามมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469^{*} แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 แล้ว แต่รัฐบาลยังคงมาแทรกแซงโดยออกเป็นมติคณะรัฐมนตรีหรืออนุมัติให้บุคคลหรือนิติบุคคลสามารถดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรก่อน ทั้งๆที่ตามกฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ว่าการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรต้องจัดตั้งโดยมติคณะรัฐมนตรีหรือต้องให้คณะรัฐมนตรีเห็นชอบแต่อย่างใด

นอกจากนี้ต่อมาในปี 2529 ได้มีการออกประกาศกรมศุลกากรที่ 74/2529 ให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายสุราและบุหรี่ภายในห้องผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งในการจำหน่ายดังกล่าว เป็นเพียงเพื่อให้ผู้โดยสารไม่ต้องนำสุราและบุหรี่มาจากต่างประเทศ โดยได้รับการยกเว้นภาษีศุลกากรตามพิกัดภาค 4 ประเภท 5 สำหรับของติดตัวผู้โดยสารเท่านั้น ซึ่งต่อมาได้มีการขยายขอบเขตของสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าให้สามารถจำหน่ายสินค้าได้มากยิ่งขึ้น โดยมีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ในหัวข้อการขยายและ

* มาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “อธิบดีมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

การส่งมอบของในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า โดยมีสาระสำคัญ ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในประเทศซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ซึ่งเป็นการเพิ่มประเภทและปริมาณของสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ จากเดิมที่กำหนดเพียงประเภทและปริมาณของสินค้าในจำนวนจำกัด แต่ได้ขยายเป็นมูลค่าของสินค้าที่สามารถจำหน่ายได้ ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแทน ซึ่งจากข้างต้นเป็นการส่งผลให้เกิดผลกระทบข้อที่สองตามมา ดังนี้

2. การบังคับใช้กฎหมายไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร

สำหรับกรณีการบังคับใช้กฎหมายไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรนี้สามารถแยกออกได้เป็น 2 ประเด็น ดังนี้

ประเด็นแรก ในครั้งแรกที่มีการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าโดยอาศัยอำนาจตามประกาศกรมศุลกากรที่ 74/2529 เรื่องการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายสุรา ซิกาแรตส์ ซิการ์ หรือยาเส้นในท้องผู้โดยสารขาเข้า ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ ลงวันที่ 23 ธันวาคม พ.ศ. 2529 นั้น อนุญาตให้จำหน่ายสินค้าโดยมีเงื่อนไข ดังนี้

- 1) ซิกาแรตส์สองร้อยมวน หรือซิการ์ หรือยาเส้น อย่างละสองร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิดรวมกันมีน้ำหนักทั้งหมดสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้ซิกาแรตส์ต้องไม่เกินสองร้อยมวน
- 2) สุราหนึ่งลิตร
- 3) ราคาของที่จะขายต้องได้รับความเห็นชอบจากกรมศุลกากรก่อน
- 4) ต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่กรมศุลกากรตามอัตราที่ตกลงกันแต่ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 15 ของยอดขายก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ และให้ยื่นงบการเงินแสดงรายได้ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตรวจสอบรับรองแล้วมาแสดงด้วย

ประกาศกรมศุลกากรที่ 74/2529 เรื่องการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายสุรา ซิกาแรตส์ ซิการ์ หรือยาเส้นในท้องผู้โดยสารขาเข้า ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ ลงวันที่ 23 ธันวาคม พ.ศ. 2529 กรณีข้างต้นจะเห็นได้ว่าเป็นการใช้กฎหมายในลักษณะที่บิดเบือนมาตั้งแต่แรก เนื่องจากเป็นการใช้กฎหมายโดยการขยายความจากกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ภาค 4 ประเภท 5 ที่ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่เป็นของติดตัวผู้โดยสารที่นำติดตัวเข้ามาขณะนำเข้า จนกระทั่งมีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ดังกล่าวกลับอนุญาตให้จำหน่ายสินค้าแล้วนำมาบริโภค

ภายในประเทศได้ ก็เป็นการบังคับใช้กฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายศุลกากรในเรื่อง คลังสินค้าทัณฑ์บน ที่จะได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วส่งออกนอกประเทศ ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้ามา หรือใน สภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบ เป็นของอื่น ตามความในมาตรา 88 วรรคสอง แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 แต่จากข้อเท็จจริงข้างต้นเป็นการนำสินค้าเข้ามาบริโภคนภายในประเทศ มิใช่ นำสินค้าส่งออกนอกประเทศแต่อย่างใด

กรมศุลกากรยังได้ออกประกาศกรมฯ เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอด อากรบังคับใช้เรื่อยมาซึ่งเป็นการเพิ่มเติมความเสียหายจากการดำเนินการที่ไม่สอดคล้องต่อ กฎหมายอย่างต่อเนื่อง โดยในปี 2549 มีออกประกาศกรมศุลกากรที่ 20/2549 เรื่อง ระเบียบ ปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ที่มีเนื้อหาสาระเช่นเดียวกัน เพื่อเป็นระเบียบให้เจ้าหน้าที่ ศุลกากรใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน ซึ่งได้มีการเพิ่มเติม หลักเกณฑ์การจำหน่ายสินค้า ณ ร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า โดยให้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่ผู้เดินทางเข้ามาภายในประเทศซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัวหรือใช้ในวิชาชีพรวมกันไม่เกินสองหมื่น บาท ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่าสามารถซื้อสินค้าประเภทอื่นได้นอกเหนือจากบุหรี่และสุรา จากแต่ เดิมที่กำหนดให้จำหน่ายได้แค่เพียง ซิกาแรตส์สองร้อยมวน หรือซิการ์ หรือยาเส้น อย่างละสอง ร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิดรวมกันมีน้ำหนักทั้งหมดสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้ซิกาแรตส์ต้องไม่ เกินสองร้อยมวน และสุราไม่เกินหนึ่งลิตรเท่านั้น

ประเด็นที่สอง ตามที่มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติม โดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 วรรคหนึ่ง ได้กำหนดว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร...” ซึ่ง จากมาตรา 10 ดังกล่าวจะเห็นว่ากฎหมายได้กำหนดว่าการบังคับใช้กฎหมายต้องบังคับใช้ไป ควบคู่กันทั้งกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร จากการศึกษาพบว่าประกาศ กระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระ ราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และ ระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ที่ ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่สินค้าที่ซื้อภายในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำมา

บริโศกภายในประเทศ จากการศึกษาพบว่ากฎหมายศุลกากรได้กำหนดเรื่องการบังคับใช้กฎหมายศุลกากรไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 ว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร...” โดยกฎหมายศุลกากรกำหนดให้จัดเก็บภาษีศุลกากรเมื่อนำสินค้าเข้า ซึ่งหมายความว่าในการใช้กฎหมายศุลกากรนั้นต้องใช้ควบคู่กับกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ดังนั้นหากใช้กฎหมายทั้งสองฉบับจะใช้ขัดหรือแย้งกันไม่ได้ อีกทั้งเจตนารมณ์ของกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นไปอย่างถูกต้องเหมาะสมและเป็นธรรม แต่การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้ากลับเป็นการใช้กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรมายกเว้นหลักกฎหมายศุลกากรซึ่งต้องใช้ควบคู่กันไป

3. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 เป็นการออกอนุบัญญัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

สืบเนื่องจากมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และอาศัยอำนาจจากประกาศกระทรวงการคลังฯ ฉบับดังกล่าว กรมศุลกากรได้ออกระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งจัดว่าเป็นกฎหมายอนุบัญญัติ และจากการศึกษาพบว่าประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ที่ให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่ของที่ซื้อภายในร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำมาบริโภคภายในประเทศ เป็นการออกอนุบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับกฎหมายแม่บท ซึ่งในเรื่องนี้หมายถึง มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร

พ.ศ. 2469^{*} ซึ่งให้งดเว้นการเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าและขาออก เมื่อมีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเท่านั้นและทำให้หลักกฎหมายนี้ไม่มีที่ใช้ในกรณีนี้ และเมื่อประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ซึ่งเป็นอนุบัญญัติของกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ออกมาโดยมีเนื้อหาที่ขัดกับศุลกากร จึงเป็นการออกอนุบัญญัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากการออกอนุบัญญัติต้องอยู่ในขอบเขตแห่งความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติและไม่ขัดกับกฎหมายอื่น ซึ่งอนุบัญญัติที่ออกมาเป็นการขัดหรือฝ่าฝืนกฎหมายเช่นนี้ก็จะไม่สามารถใช้บังคับได้

การที่จะออกอนุบัญญัติให้มีความสมบูรณ์ทุกประการนั้น ต้องดำเนินการให้ชอบด้วยวิธีบัญญัติและสารบัญญัติ จากการศึกษาพบว่า การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 โดยอาศัยอำนาจตามตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จะชอบด้วยวิธีบัญญัติแต่เนื้อหาของอนุบัญญัติดังกล่าวยังไม่ถูกต้องตามกฎหมายนักในมุมมองด้านผู้ประกอบการ เนื่องจาก การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 อ้างว่าเพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศจึงให้ยกเว้นภาษีศุลกากรแก่สินค้าที่จำหน่าย ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าแล้วนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ แต่จากการศึกษาพบว่ามีประโยชน์กับผู้ประกอบการเฉพาะกลุ่มเพียงเท่านั้น แต่กลับสร้างความไม่เท่าเทียมกันให้แก่ผู้ค้าปลีกรายย่อยอื่นๆ ที่นำสินค้าเข้ามาจำหน่ายในประเทศเช่นเดียวกัน เนื่องจากต้องมีต้นทุนที่สูงกว่าผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากร ซึ่งทำให้ดูเหมือนว่าผลประโยชน์น่าจะตกอยู่กับผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากรมากกว่าผู้ประกอบการรายย่อยอื่นๆ ซึ่งโดยปกติตามหลักกฎหมายนิติรัฐประชาชนทุกคนควรอยู่ภายใต้กฎหมายเดียวกันได้รับการปฏิบัติจากรัฐแบบเดียวกัน แต่ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ดังกล่าวกลับทำให้ผู้ประกอบการรู้สึกว่าจะมีความไม่เท่าเทียมกัน

^{*} มาตรา 88 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น"

ระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ตามเหตุผลที่กล่าวไปในข้างต้น ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 หรือเรียกอีกอย่างว่า การออกอนุบัญญัติ ดังกล่าวมีลักษณะที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายทางสารบัญญัติ ตามเหตุผลที่ได้กล่าวไป ซึ่งส่งผลให้ระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งมีเนื้อหาสาระเช่นเดียวกับประกาศกระทรวงการคลังฯ ก็ไม่ชอบด้วยกฎหมายทางสารบัญญัติ

สรุปได้ว่าการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ถึงแม้ว่าจะออกโดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และเป็นไปตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนด แต่ก็มีเนื้อหาสาระที่ไม่ชอบด้วยสารบัญญัติ ซึ่งทำให้ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549 ดังกล่าวยังมีข้อบกพร่องอยู่

การกระทำของรัฐต้องมีกฎหมายให้อำนาจถึงจะสามารถกระทำได้ แต่จากการศึกษาวิจัยพบว่า การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและยังเป็นการออกอนุบัญญัติที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย รัฐจึงไม่สามารถทำได้และส่งผลให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภายใต้รัฐธรรมนูญตามที่ได้ศึกษาข้างต้น

ผู้เขียนมีความเห็นว่าเพื่อให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากร จึงสมควรที่จะแก้ไขกฎหมายเพื่อให้รองรับกับการดำเนินการดังกล่าว เพื่อเป็นการดึงดูดนักท่องเที่ยวให้เข้ามายังประเทศมากขึ้นและก่อให้เกิดมีเงินตราไหลเข้าสู่ประเทศต่อไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษาจะเห็นว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้ามีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเพื่อเป็นการดึงดูดนักท่องเที่ยวและก่อให้เกิดการไหลของเงินตราเข้าสู่ประเทศมากยิ่งขึ้น และเพื่อให้การดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภายใต้นิติรัฐ ผู้เขียนจึงขอเสนอว่าสมควรที่จะแก้ไขกฎหมายให้รองรับกับการดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า โดยอาศัยกฎหมายศุลกากรในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าของต่างประเทศ ยกตัวอย่างเช่น ประเทศออสเตรเลีย เป็นต้นแบบ เนื่องจากกฎหมายของศุลกากรออสเตรเลียระบุไว้ชัดเจนในบทบัญญัติกฎหมายในกรณีของร้านค้าปลอดอากรทั้งขาเข้าและขาออก โดยอาจกำหนดบุคคลที่มีสิทธิซื้อสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรแต่ละประเทศด้วยและกำหนดเพดานจำนวนเงินในการซื้อสินค้า ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าอย่างชัดเจน เพื่อสามารถควบคุมทั้งประเภทของสินค้าและมูลค่าของสินค้าได้ ก็จะทำให้การดำเนินการของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรและเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายในการออกอนุบัญญัติและอำนวยความสะดวกที่ชอบด้วยกฎหมายโดยไม่ต้องให้ผู้เดินทางไปซื้อสินค้าจากต่างประเทศ ซึ่งทำให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้าที่ต้องการดึงดูดนักท่องเที่ยวเพื่อก่อให้เกิดการไหลของเงินตราเข้าสู่ประเทศและยังทำให้รัฐเกิดรายได้จากการเก็บภาษีเงินได้ได้มากขึ้น นอกจากนี้ยังไม่ก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ประกอบการร้านค้าปลอดอากรและผู้ประกอบการร้านค้าปลีกรายย่อย นอกจากนี้ยังเป็นการแสดงถึงการยกเว้นภาษีอย่างเหมาะสมอันประกอบด้วยมาตรการป้องกันความไม่เป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการค้าปลีกรายย่อยอื่นๆ อันเป็นผลดีต่อภาพลักษณ์ของการจัดเก็บภาษีอากรและสำหรับความเป็นนิติรัฐของประเทศต่อไป

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กมลชัย รัตนสกววงศ์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2551.

กฤติกา ปั้นประเสริฐ. เอกสารประกอบการบรรยาย วิชา กฎหมายศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 1 (ม.ป.ท.).

กฤษฎา ทองธรรมชาติ. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์พิมพ์ดี, 2536.

คู่มือสิทธิประโยชน์ทางศุลกากรสำหรับผู้ส่งออก. กรุงเทพมหานคร: กรมศุลกากร, 2542.

ชูชาติ อัครโรจน์. ปัญหาเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตาม
กฎหมายศุลกากรของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาดุษฎีบัณฑิต,
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

นิตยา เทียงตรงภิญโญ. ศุลกากรกับการต่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 1(ม.ป.ท.).

บรรเจิด สิงคนดี. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ. กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2546.

บรรเจิด สิงคนดี. โครงการเฉลิมพระเกียรติสิราวุธกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย
พุทธศักราช 2540 เรื่อง หลักความเสมอภาค. กรุงเทพมหานคร: องค์การคำครุสภา,
2543.

บรรเจิด สิงคนดี. หลักพื้นฐานสิทธิ เสรีภาพ และศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญ.
พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี. พิมพ์ครั้งที่ 1.
กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538.

บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ. คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน.
กรุงเทพมหานคร: เว็อนแก้วการพิมพ์, 2535.

บุบผา อัครพิमान. “หลักกฎหมายทั่วไป,” ใน รวมบทความทางวิชาการ เล่ม 1 : กฎหมายปกครอง ภาคสารบัญญัติ. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลปกครอง, 2548.

มานิต วิทยาเต็ม. ภาษีและกฎหมายศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532.

มานิตย์ จุมปา. คำอธิบายกฎหมายปกครองว่าด้วยหลักทั่วไป (ฉบับปรับปรุง). พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551.

รดาวรรณ เกื้อกุลเกียรติ. การตรากฎหมายลำดับรองในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, นิติรัฐ : หลักการพื้นฐานของรัฐธรรมนูญเสรีประชาธิปไตย ในหนังสือ ข้อ ความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติ ธรรม. 2540, อ้างถึงใน ชาญชัย แสงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 16. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2553.

ศุลกากร, กรม. สิทธิประโยชน์ทางภาษี(คลังสินค้าทัณฑ์บน) [ออนไลน์]. 2553. แหล่งที่มา: <http://www.customs.go.th/TaxPrivilege/TaxPrivilege1/TaxPrivilege1.jsp> [2553, ธันวาคม 6]

สมคิด เลิศไพฑูรย์, “หลักความเสมอภาค,” วารสารนิติศาสตร์ 30,2 (มิถุนายน 2543).

สมยศ เชื้อไทย. คำอธิบายหลักรัฐธรรมนูญทั่วไป. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2535.

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. คำแถลงนโยบายของรัฐบาล คณะรัฐมนตรี คณะที่ 32 [ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา: http://www.cabinet.thaigov.go.th/bb_main31.htm [2554, มกราคม 11].

หยุด แสงอุทัย. หลักรัฐธรรมนูญทั่วไป. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538.

อุมาพร วังคำแหง. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในการตรวจสอบความชอบด้วย กฎหมายและรัฐธรรมนูญของกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2546.

ภาษาอังกฤษ

Australia Customs. About Customs and Border Protection [Online]. 2010. Available from: <http://www.customs.gov.au/site/page4222.asp> [2010, June 26].

Duty Free Operators Guide. Australia: Australia Customs, 2002.

Lao customs. Allowances for Travelers [Online]. 2001. Available from: http://laocustoms.laopdr.net/traveler_guidelines_c2.htm [2010, June 10].

Lao customs. Importing and Exporting Goods [Online]. 2001. Available from: http://laocustoms.laopdr.net/import_and_export_information.htm [2010, June 10].

Lao customs. Laws and Regulations [Online]. 2010. Available from: http://laocustoms.laopdr.net/laws_and_regulations.htm [2010, June 10].

Royal Malaysian customs Department. Duty Free Shops [Online]. 2010. Available from: <http://www.customs.gov.my/index.php/en/trade-facility/customs/free-zone-and-controlled-gpb/93> [2010, June 10].

Royal Malaysian customs Department. Import/Export Procedure [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.my/index.php/en/trade-facility/customs/import-and-export/92?showall=1> [2010, June 10].

Royal Malaysian customs Department. Public Warehouse [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.my/index.php/en/component/content/article/103-public-warehouse?showall=1> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Current Valuation [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/currentvaluation.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Customs Bonded Warehouses [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/boundedwarehouse.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Duty Rate for Exports [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/dutyrateexport.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Duty Rate for Imports [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/dutyrateimports.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Functions of General Department of Customs and Excise [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/GDCEFunctions.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Goods with Prohibition [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/prohibitedgoods.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Historical Background [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/GDCEBackground.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Import Cargo Processing [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/ProImports.html> [2010, June 10].

The Cambodia General Department of Customs and Excise. Law on Customs [Online]. 2009. Available from: <http://www.customs.gov.kh/lawoncustoms.html> [2010, June 10].

Travel Document System. Customs & Duty Free Allowances and Restrictions (Cambodia) [Online]. 2009. Available from: <http://www.traveldocs.com/kh/customs.htm> [2010, June 10].

World Travel Guide. Australia Duty Free [Online]. 2010. Available from: <http://www.worldtravelguide.net/australia/duty-free> [2010, June 13].

World Travel Guide. Malaysia Duty Free [Online]. 2010. Available from:
<http://www.worldtravelguide.net/malaysia/duty-free> [2010, June 10].



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ก

มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2516

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



คำร้อง
ที่ (ร.๖๐๐๗) ๑๖๐๐

กรมศุลกากร
กระทรวงการคลัง
วันที่ 476
วันที่ 8 / ๑๖. / ๕๖

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๑๖

เรื่อง ร้านค้าปลอกลภาษี

เรียน รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ซึ่งส่งมากับ สำเนาหนังสือที่ กบ.๐๑/- ลงวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๑๖



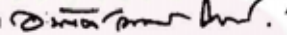
ด้วยบริษัทการบินไทย จำกัด ใ้ขอให้ท่านนายบดีรัฐมนตรีว่าการพาณิชย์
บริษัทการบินไทย จำกัด เป็นผู้ดำเนินการรื้อถอนอาคารปลอกลภาษี ณ ท่าอากาศยานกรุงเทพ ฯ
ความละเอียดปรากฏตามสำเนาหนังสือของบริษัทการบินไทย จำกัด ที่จัดส่งมาพร้อมนี้

ท่านนายบดีรัฐมนตรีว่าการพาณิชย์ มีมติให้เสนอต่อรัฐมนตรีว่าการพาณิชย์

คณะรัฐมนตรีได้ประชุมปรึกษาเมื่อวันที่ ๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๑๖ ลงมติอนุมัติ
ให้บริษัทการบินไทย จำกัด เป็นผู้ดำเนินการรื้อถอนอาคารปลอกลภาษี ณ ท่าอากาศยานกรุงเทพ ฯ โดย
ให้ตัดยอดของรายละเอียดยกกับกระทรวงการคลังต่อไป

จึงขอเป็นต้นมา.

ขอแสดงความนับถืออย่างสูง

พลเรือเอก  ร.น.

(อนันต์ เศรษฐโรจน)

เลขาธิการคณะรัฐมนตรี

กองนิติกรรม,
โทร. ๘๖๐๐๑

รายนาม: ทพ/วิฑูรย์ พ.น.๑. / ๑๖: ทพ/น.น.๑.

1๖๖๕/๒๓๓๗๗ ก่อตั้ง 9๙ ๑๖๖๗๗

๑๖๖๗: ๑๖๖๗ ๑๖๖๗

๑๖๖๗: ๑๖๖๗ ๑๖๖๗

๑๖๖๗
๑๖๖๗


๑๖๖๗

๑๖๖๗
๑๖๖๗



ภาคผนวก ข

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร
ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 28)

ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548

ศูนย์วิทยพัชการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

7

เล่ม ๑๒๒ ตอนพิเศษ ๑๔๒ ง หน้า ๑
ราชกิจจานุเบกษา ๑๓ ธันวาคม ๒๕๔๘

ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร
ตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐
(ฉบับที่ ๒๘)

เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (๒๔) ของข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ลงวันที่ ๒๘ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๔

“(๒๔) ของ ไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดประเภทใดที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร

การยกเว้นอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ยกเว้นอากรสำหรับของดังต่อไปนี้

(ก) ของที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัวหรือใช้ในวิชาชีพ ราคารวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท

(ข) ของใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเนื่องจากการย้ายภูมิลำเนาซื้อ ราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

(ค) บุหรี่ปริมาณไม่เกินสองร้อยยวน หรือซิการ์หรือยาเส้นปริมาณไม่เกินอย่างละสองร้อยห้าสิบกรัม หรือหลายชนิดรวมกันปริมาณไม่เกินสองร้อยห้าสิบกรัม แต่ทั้งนี้บุหรี่ต้องมีปริมาณไม่เกินสองร้อยยวน

(ง) สุราปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร

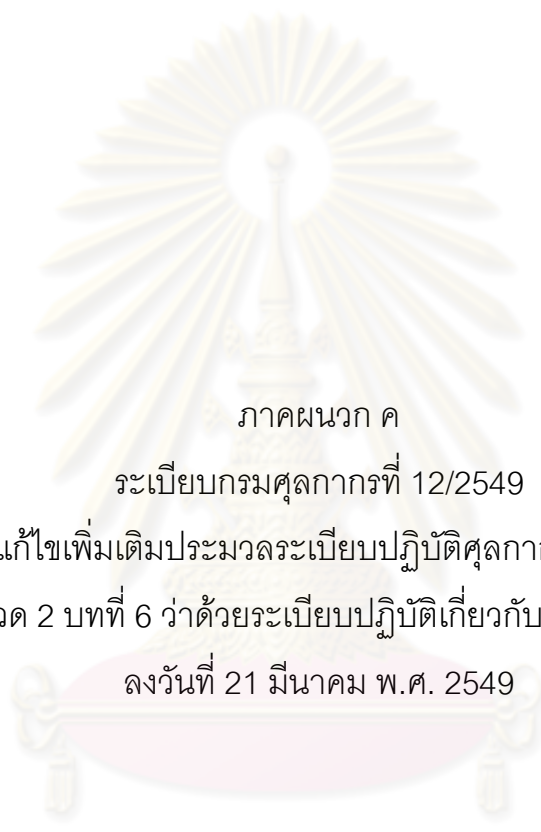
ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรจะต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๘ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๘

ทนง พิทยะ

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



ภาคผนวก ค

ระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2549

เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544

ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร

ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2549

ศูนย์วิทยพัทธยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่ กค 0503/ว.0234

27 มีนาคม 2549

เรียน หัวหน้าส่วนราชการระดับสำนัก, กอง และคณบดีทุกแห่งเพื่อโปรดทราบ

(นางฉวีวรรณ นันทิยะกุล)

เลขาธิการกรม ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมศุลกากร

(สำเนา)

ระเบียบกรมศุลกากร

ที่ 12/2549

เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6
ว่าด้วยระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร

เพื่อให้การจัดตั้งและดำเนินงานเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บใน
คลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับมาตรฐานสากล

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469
แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พุทธศักราช 2543 และประกาศกระทรวงการคลัง
เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร
พ.ศ.2530 (ฉบับที่ 28) ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ.2548 จึงให้ยกเลิกประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544
ภาค 5 หมวด 2 บทที่ 6 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 24/2548 ลงวันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2548
และระเบียบกรมศุลกากรที่ 12/2548 ลงวันที่ 14 ธันวาคม พ.ศ. 2548 เสียทั้งสิ้น และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

บทที่ 6 ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากร

5 02 06 01 หลักการทั่วไป

คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บ ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิ (1)
แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ให้เรียกว่า "ร้านค้าปลอดอากร" หมายถึงสถานที่ ที่อธิบดี
กรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้งขึ้น ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ หรือบริเวณที่อื่นใด ตามที่อธิบดีเห็นสมควร เพื่อจัดเก็บ
แสดง และขายของให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาและออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและอากร
ขาออกตามที่กฎหมายกำหนด โดยร้านค้าปลอดอากรแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. ร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า หมายถึง ร้านค้าปลอดอากร ที่ตั้งอยู่ ณ
ท่าอากาศยานนานาชาติภายในบริเวณห้องผู้โดยสารขาเข้า เพื่อแสดงและขายของให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาใน
ราชอาณาจักรโดยได้รับสิทธิยกเว้นอากรตามที่กฎหมายกำหนด
2. ร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาออก หมายถึง ร้านค้าปลอดอากรที่แสดง
และขายของให้แก่ผู้ที่จะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร โดยแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

2.1 ร้านค้าปลอดอากรขาออกในสนามบิน เป็นร้านค้าปลอดอากรที่จัดตั้งอยู่ภายในบริเวณพื้นที่ห้องผู้โดยสารขาออก ซึ่งผ่านจุดตรวจคนเข้าเมืองและศุลกากรแล้ว

2.2 ร้านค้าปลอดอากรขาออกในเมือง เป็นร้านค้าปลอดอากรที่จัดตั้งอยู่นอกเหนือจากข้อ 2.1 ตามที่อธิบดีเห็นสมควร

5 02 06 02 คุณสมบัติการขอจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร

1. ต้องเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย และมีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่ต่ำกว่า 1 ล้านบาท โดยมีผู้ถือหุ้นสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน และไม่มีข้อจำกัดในการออกเสียงลงมติของผู้ถือหุ้น หรือ

2. ต้องเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในจำนวนที่อธิบดีเห็นว่าเหมาะสมกับประเภทของกิจการ และ

3. ต้องไม่มีประวัติการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากร หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายศุลกากรอย่างร้ายแรง ซ้อนหลัง 3 ปี นับแต่วันยื่นคำขอ และ

4. ไม่มีหนี้ค้างชำระต่อกรมศุลกากร และ

5. ร้านค้าปลอดอากรที่ประสงค์จะจัดเก็บของไว้ในร้านค้าปลอดอากร จะต้องมีพื้นที่จัดเก็บแยกเป็นสัดส่วนชัดเจน โดยต้องจัดเตรียมสถานที่ทำงานสำหรับเจ้าหน้าที่ศุลกากรพร้อมอุปกรณ์อำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานตามสมควร และ

6. ร้านค้าปลอดอากรต้องมีระบบควบคุมภายในที่ดีและมีประสิทธิภาพ เช่น มีระบบบัญชีและการควบคุมการรับ-จ่ายของ และตรวจเช็คของคงเหลือ (STOCK) ด้วยระบบคอมพิวเตอร์ที่สามารถเชื่อมโยงกับระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรตามรูปแบบที่กรมศุลกากรกำหนด เป็นต้น

7. ร้านค้าปลอดอากรขาออกในเมืองแห่งใดที่ประสงค์จะใช้วิธีการขายโดยส่งมอบของให้ผู้ซื้อนำติดตัวไปพร้อมกับคน ต้องจัดให้มีระบบแจ้งข้อมูลการจำหน่าย และการตรวจสอบของขณะนำออกไปนอกราชอาณาจักร ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ตามรูปแบบและวิธีการที่กรมศุลกากรให้ความเห็นชอบ

5 02 06 03 คำขอและเอกสารประกอบการขอจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร

คำขอและเอกสารประกอบที่ผู้ประสงค์จะจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร ต้องยื่นต่อส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บน สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร มีดังต่อไปนี้

1. แบบคำขอจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร (แบบ กศท.40)

2. ใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนบริษัทจำกัด/ห้างหุ้นส่วนจำกัด และหนังสือรับรอง

การจดทะเบียน

3. บัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น
4. ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม(ภพ. 20)
5. เอกสารหลักฐานแสดงสิทธิอันชอบด้วยกฎหมายในที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เช่น หลักฐานแสดงกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง เป็นต้น
6. แบบแปลนแผนผัง (พิมพ์เขียว) ของสถานที่ตั้งและสิ่งปลูกสร้างที่ขอจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร จำนวน 3 ชุด พร้อมแผนที่ตั้งโดยสังเขป
7. ภาพถ่ายสถานที่ที่ขอจัดตั้ง โดยจัดทำเป็นภาพโปรเจกต์แล้วติดลงบนกระดาษ A4 หน้าละ 2 ภาพ พร้อมพิมพ์คำอธิบายได้ภาพทุกภาพ
8. งบการเงินตามข้อกำหนดของกระทรวงพาณิชย์ที่ผ่านการตรวจสอบและรับรองจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว
9. เอกสารแสดงประมาณการค่าภาษีอากรขาเข้าเป็นจำนวนสูงสุดของสินค้าที่คาดว่าจะนำเข้ามาในราชอาณาจักรในระยะเวลา 1 ปี ซึ่งจะนำเข้ามาเก็บในร้านค้าปลอดอากรและประมาณการมูลค่าสินค้าคงเหลือสูงสุดและค่าภาษีอากรขาเข้าของสินค้าคงเหลือสูงสุดในงวดบัญชีรายไตรมาส

5 02 06 04 การพิจารณาอนุมัติจัดตั้งและตรวจสอบร้านค้าปลอดอากร

1. การอนุมัติหลักการให้จัดตั้ง

ให้ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บน สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรดำเนินการตรวจสอบเอกสารหลักฐานและสถานที่ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่รับคำขอจัดตั้งพร้อมเอกสารประกอบครบถ้วน และจะต้องสรุปความเห็นเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเพื่อพิจารณาอนุมัติในหลักการให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้ทำการตรวจสอบสถานที่ หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวและไม่ได้แจ้งข้อขัดข้องให้ผู้ขอจัดตั้งทราบให้ถือว่ากรมศุลกากรได้อนุมัติในหลักการให้จัดตั้งร้านค้าปลอดอากร

2. การอนุมัติให้เปิดดำเนินการ

เมื่อผู้ขอจัดตั้งซึ่งได้รับอนุมัติในหลักการได้จัดเตรียมอาคารสถานที่และจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ อุปกรณ์สำนักงาน และระบบคอมพิวเตอร์ซึ่งสามารถเชื่อมโยงกับระบบคอมพิวเตอร์ของ กรมศุลกากรตามรูปแบบที่กรมศุลกากรกำหนดเรียบร้อยแล้ว และแจ้งกรมศุลกากรทราบเพื่อขอเปิดดำเนินการ ให้ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บน สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ไปทำการตรวจสอบความพร้อมในการเปิดดำเนินการ หากผู้ขอจัดตั้งได้ปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนดไว้แล้ว ให้สรุปเรื่องเสนออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเพื่อพิจารณาอนุมัติและแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ขอจัดตั้งทราบภายใน 15 วันนับจากวันตรวจสอบ และให้ผู้ขอจัดตั้งมาทำสัญญาประกันและทัณฑ์บน และสัญญาค้ำประกันของธนาคารตามแบบที่กรมศุลกากรกำหนด หรือวางหลักประกันอื่นที่อธิบดีเห็นชอบในวงเงินร้อยละ 50 ของค่าภาษีอากรสินค้าคงเหลือสิ้นงวดบัญชีรายไตรมาส หรือตามที่กรมศุลกากรจะเห็นสมควร

ให้ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บน สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ตรวจสอบสัญญาประกัน และทัณฑ์บนว่าถูกต้องตามแบบแนบท้ายระเบียบนี้ รวมทั้งพิจารณาความเหมาะสมของหลักประกัน (หนังสือสัญญาประกันของธนาคาร หรือหลักประกันอื่นๆ) ที่ผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งยื่นต่อกรมศุลกากร พร้อมเสนอความเห็นต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเพื่อพิจารณาอนุมัติรับสัญญาและหลักประกัน หากภายหลังพบว่า ค่าภาษีอากรคงเหลือแต่ละงวดบัญชีสูงขึ้น หรือปรากฏพฤติการณ์แวดล้อมอื่นๆ ที่สมควรเรียกประกันเพิ่มขึ้นจากเดิม ให้เสนอความเห็นต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายสั่งการ และแจ้งให้ผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้ง นำหลักประกัน หรือหลักประกันที่ค้ำประกันเพิ่มเติมมาวางภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง หากไม่ดำเนินการภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งผิดเงื่อนไขสัญญาประกันและทัณฑ์บน กรมศุลกากรอาจบอกเลิกหรือ บังคับสัญญาประกันและทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควรได้

3. การตรวจสอบร้านค้าปลอดอากร

ให้สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร หรือหน่วยงานที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากร ตรวจสอบคุณสมบัติผู้ได้รับอนุมัติจัดตั้งให้ยกคุณสมบัติในการขอจัดตั้งและปฏิบัติตามเงื่อนไขหรือข้อกำหนดที่ ให้อำนาจกรมศุลกากร ตลอดจนต้องปรับปรุงเปลี่ยนแปลงแนวทางปฏิบัติให้สอดคล้องกับประกาศ ระเบียบที่ กรมศุลกากรเปลี่ยนแปลงหรือกำหนดขึ้นใหม่ด้วย โดยให้ดำเนินการทุกๆ 2 ปี นับตั้งแต่วันที่ลงนามในสัญญา ประกันและทัณฑ์บนแล้วให้สรุปความเห็นเสนอผู้อำนวยการสำนักหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เพื่อพิจารณาว่า ควรจะให้เปิดดำเนินการต่อไปหรือไม่ ในกรณีพบว่าร้านค้าปลอดอากรใดไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนดให้มี หนังสือแจ้งให้ผู้ได้รับอนุมัติจัดตั้ง ดำเนินการปรับปรุงแก้ไข หากไม่ดำเนินการในเวลาอันควรให้เสนออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเพื่อพิจารณายกเลิกการประกอบการ และบังคับสัญญาประกันและทัณฑ์บน และ เรียกค่าเสียหาย หรือดำเนินการอย่างอื่นตามที่เห็นสมควร

4. การชำระค่าธรรมเนียมประจำปี

ให้ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บน สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ตรวจสอบการชำระ ค่าธรรมเนียมประจำปีของร้านค้าปลอดอากรให้ถูกต้องตรงตามอัตราค่าธรรมเนียมที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

5 02 06 05

ของที่สามารถนำเข้าไปเก็บ แสดง และขายในร้านค้าปลอดอากร

1. ของนำเข้า หมายความว่ารวมถึง ของที่นำเข้าโดยตรงจากต่างประเทศ หรือของที่โอนมาจาก คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือของที่นำออกมาจากเขตปลอดอากร หรือของที่โอนมาจากของนำเข้าเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ

2. ของภายในประเทศ หมายความว่ารวมถึง ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และได้ชำระค่า ภาษีอากรครบถ้วนแล้ว หรือของอื่นใดภายในประเทศซึ่งได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้นำเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

ทั้งนี้ อธิบดีจะกำหนดชนิด คุณภาพ และราคาของของที่นำเข้าเพื่อเก็บ แสดง และขายใน ร้านค้าปลอดอากรตามที่เห็นสมควรก็ได้

5 02 06 06 การกำกับการค้าเงินงานของร้านค้าปลอดอากร

1. การนำของเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

1.1 การนำของจากต่างประเทศเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

1.1.1 กรณีผู้นำของเข้ามิได้ปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าผ่านระบบ EDI Green Line ให้สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรรับปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้า โดยให้ ผู้นำเข้าจัดทำสำเนาเพิ่ม 1 ฉบับ และให้สำเนาประเภทและชื่อของร้านค้าปลอดอากรไว้ตอนบนของใบขนสินค้าขาเข้า เพื่อนำของเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร ภายใน 30 วันนับแต่วันนำเข้า

1.1.2 ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ ท่าหรือที่ หรือสนามบินศุลกากรที่นำของเข้าทำการตรวจปล่อยสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าที่ผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว และให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนลงลายมือชื่อไว้หลังคันฉับใบขนสินค้าขาเข้าและสำเนาใบขนสินค้าขาเข้า เพื่อรับมอบของและสำเนาใบขนสินค้าขาเข้าไปดำเนินการต่อไป

1.1.3 ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรตรวจสอบของที่ผู้นำของเข้า หรือตัวแทนนำมาให้ตรวจสอบพร้อมสำเนาใบขนสินค้าขาเข้า และให้เจ้าของร้านค้าปลอดอากร หรือตัวแทนลงลายมือชื่อ วัน เดือน ปี เพื่อรับของเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากรต่อไป

1.2 การนำของที่โอนมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

การโอนของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร หรือการโอนระหว่างร้านค้าปลอดอากรด้วยกัน ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลคลังสินค้าทัณฑ์บนผู้โอน ตรวจสอบใบขออนุมัติโอนสินค้าที่ผู้ขอโอนจัดทำขึ้นตามแบบแนบท้ายระเบียบนี้ เสนอต่อผู้อำนวยการส่วนหรือด่านศุลกากรที่กำกับดูแลคลังสินค้าทัณฑ์บนของผู้โอนเพื่อพิจารณาอนุมัติในหลักการ และเมื่อผู้โอนยื่นแบบแสดงการขนย้ายหรือโอนสินค้าตามแบบแนบท้ายระเบียบนี้พร้อมสำเนา 1 ฉบับ ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลคลังสินค้าทัณฑ์บนผู้โอน ตรวจสอบความถูกต้อง และตรวจปล่อยของที่ขอโอน โดยบันทึกการตรวจปล่อยในแบบแสดงการขนย้ายหรือโอนสินค้า และสำเนา และให้ผู้รับ โอนลงลายมือชื่อ เพื่อรับของตามจำนวนที่ตรวจปล่อยลงในคันฉับและสำเนาจากนั้น ให้มอบคันฉับให้ผู้รับ โอนกำกับของไปยังร้านค้าปลอดอากร ส่วนสำเนาให้ผู้โอนเก็บไว้เป็นหลักฐานที่คลังสินค้าทัณฑ์บน

กรณีของขาดหายหรือแตกหักระหว่างขนย้ายหรือโอนของให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลคลังสินค้าทัณฑ์บนผู้รับ โอน ดำเนินการให้ผู้ขอโอนยื่นใบขนสินค้าขาเข้า เพื่อชำระค่าภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มสำหรับของดังกล่าวให้เสร็จสิ้นภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ทราบ

1.3 การนำของออกจากเขตปลอดอากรเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากรให้ถือปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการนำของออกจากเขตปลอดอากร เพื่อจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บน โดยอนุโลม

1.4 การนำของที่นำเข้าเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ เข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร ให้ถือปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการนำของเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตามมาตรา 19 ทวิ โอนเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยอนุโลม

1.5 การนำของในประเทศเข้าร้านค้าปลอดอากร ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากร กำชับให้ร้านค้าปลอดอากรนั้นๆ จัดทำบัญชีแสดงรายการ จำนวน ชนิด และวันนำเข้าในร้านค้าปลอดอากรนั้นไว้เป็นหลักฐานแยกต่างหากจากของนำเข้า เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบความถูกต้องได้โดยสะดวก

2. การนำของออกจากร้านค้าปลอดอากร

2.1 การนำของออกจากร้านค้าปลอดอากรเพื่อโอนย้ายไปคลังเก็บของสำหรับร้านค้าปลอดอากร ให้ถือปฏิบัติตามข้อ 1.2 โดยอนุโลม

2.2 ให้สำนักหรือด่านศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากร รับผิดชอบพิธีการใบขนสินค้าขาออกที่ร้านค้าปลอดอากร มาขึ้นเพื่อนำของออกจากร้านค้าปลอดอากรส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร กรณีไม่สามารถปฏิบัติพิธีการระบบ EDI Green Line ได้

2.3 การนำของออกจากร้านค้าปลอดอากรเพื่อจำหน่ายหรือโอนไปยังผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่น หรือคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่นไม่อาจจะกระทำได้ เว้นแต่มีความจำเป็นจะต้องได้รับอนุญาตเป็นกรณีพิเศษเฉพาะราย จากผู้อำนวยการส่วนหรือนายด่านศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากร

3. การขายและการส่งมอบของ

3.1 ร้านค้าปลอดอากรสำหรับผู้โดยสารขาเข้า

กำหนดให้ขายของให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร โดยได้รับสิทธิยกเว้นอากรตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

3.1.1 ของที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัวหรือใช้ในวิชาชีพรวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท

3.1.2 บุหรี่ปริมาณไม่เกินสองร้อยมวน หรือซิการ์หรือยาเส้นปริมาณไม่เกินอย่างละสองร้อยห้าสิบกกรัม หรือหลายชนิดรวมกันปริมาณไม่เกินสองร้อยห้าสิบกกรัม แต่ทั้งนี้บุหรี่ต้องมีปริมาณไม่เกินสองร้อยมวน

3.1.3 สุราปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร

3.1.4 ของใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเนื่องจากการย้ายภูมิลำเนาซื้อราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

การขายของตาม 3.1.1 – 3.1.3 ให้ขายแก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งแสดงหนังสือเดินทาง (Passport) และใช้สิทธิภายใน 24 ชั่วโมงนับแต่เวลาที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร

การขายของตาม 3.1.1 – 3.1.3 ให้ขายแก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งแสดงหนังสือเดินทาง (Passport) และใช้สิทธิภายใน 24 ชั่วโมงนับแต่เวลาที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร

การขายของตาม 3.1.4 ให้ขายแก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรหนึ่งครั้งต่อการย้ายภูมิลำเนา และให้ใช้สิทธิภายใน 48 ชั่วโมง นับแต่เวลาที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งได้แสดงหนังสือเดินทาง (Passport) และ เอกสารประกอบดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นชาวต่างประเทศต้องเป็นผู้ที่ได้รับโควตาเข้าเมืองจากสำนักงานตรวจคนเข้าเมือง สำนักงานตำรวจแห่งชาติ ไม่น้อยกว่า 1 ปี ตามที่ปรากฏในหนังสือเดินทางหรือใบประจำตัวคนต่างด้าว หรือเป็นผู้ที่ได้รับหนังสืออนุญาตให้ประกอบอาชีพในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 1 ปี จากกรมการจัดหางาน กระทรวงแรงงาน หรือ

(2) กรณีเป็นคนไทยหรือข้าราชการไทยหรือนักเรียนไทยที่ไปทำงานหรือไปดูงานหรือดำรงตำแหน่งหรือศึกษาในต่างประเทศต้องอยู่ประจำในต่างประเทศนั้นรวมกันเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี ตามที่ปรากฏในหนังสือเดินทาง

ร้านค้าปลอดอากรที่ขายของดังกล่าวจะต้องตรวจสอบสิทธิของผู้ซื้อ และจัดทำเอกสารหลักฐานการขาย (กศก. 61) โดยจัดทำคั่นฉบับและสำเนา 3 ฉบับ หรือ จัดทำรายงานการขายในระบบอิเล็กทรอนิกส์ตามรูปแบบและวิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด และกรณีของใช้ในบ้านเรือนให้แนบสำเนาเอกสารประกอบการใช้สิทธิตามข้อ (1) และ ข้อ (2) เพื่อส่งให้หน่วยงานตรวจสอบบัญชีของกรมศุลกากรตรวจสอบต่อไป

การขายของให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเกินกว่าจำนวนที่กำหนด หรือโดยไม่มีหลักฐาน ให้ผู้ได้รับอนุมัติจัดตั้งร้านค้าปลอดอากรเป็นผู้รับผิดชอบในค่าภาษีอากรที่พึงต้องชำระแล้วแต่กรณี

3.2 ร้านค้าปลอดอากรขาออกในสนามบิน

กำหนดให้ขายของโดยส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อที่จะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งมีหนังสือเดินทาง (Passport) และหลักฐานประกอบการเดินทาง เช่น บัตรอนุญาตให้ขึ้นเครื่องบิน (Boarding Pass)

3.3 ร้านค้าปลอดอากรขาออกในเมือง

ให้ขายของแก่ผู้ที่จะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร โดยมีหนังสือเดินทาง (Passport) และหลักฐานประกอบการเดินทาง เช่น บัตรโดยสารเครื่องบิน หรือเอกสารอื่นใด ซึ่งใช้ยืนยันกำหนดการเดินทางที่ชัดเจน เป็นต้น และให้ถือปฏิบัติดังนี้

3.3.1 กรณีส่งมอบของให้ผู้ซื้อนำติดตัวไปพร้อมกับตน

(1) ให้ร้านค้าปลอดอากรใช้ระบบ Bar Code หรือ RFID เพื่อกำกับตรวจสอบของที่ขายทุกชิ้น และจัดให้มีระบบแจ้งข้อมูลการขาย การตรวจสอบสินค้าขณะนำออกไปนอกราชอาณาจักร ในระบบอิเล็กทรอนิกส์ตามรูปแบบและวิธีการที่กรมศุลกากรให้ความเห็นชอบ

(2) ให้บรรจุของที่ขายไว้ในถุงโปร่งใสที่มองเห็นสภาพภายในได้อย่างชัดเจน และมีระบบรัดแถบปิดปากถุงตามรูปแบบและวิธีการที่กรมศุลกากรให้ความเห็นชอบก่อนส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อนำติดตัวไปพร้อมกับคน

(3) ให้จัดทำหลักฐานการขายตามแบบ กศก.61 รวม 4 ฉบับ ประกอบด้วย ฉบับที่ 1 (สีเหลือง) มอบให้ผู้ซื้อเพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบกับของที่บรรจุ ซึ่งนำติดตัวไปพร้อมกับคน และใช้แสดงต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรขณะที่จะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร

ฉบับที่ 2 (สีฟ้า) ให้แนบติดไปพร้อมกับถุงบรรจุของ

ฉบับที่ 3 (สีชมพู) ให้ใส่ไว้ในถุงบรรจุของและมอบให้ผู้ซื้อพร้อมกับของ หลังจากผ่านการตรวจสอบรับรองจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรขณะที่จะเดินทางออกนอกราชอาณาจักร

ฉบับที่ 4 (สีขาว) เก็บไว้เป็นหลักฐานที่ร้านค้าปลอดอากรและใช้เป็นเอกสารประกอบในการบันทึกรายละเอียดการขายของตามแบบ กศก.62

(4) อธิบดีจะประกาศกำหนด ชนิด จำนวน และราคาของที่อนุญาตให้ขายโดยวิธีส่งมอบให้ผู้ซื้อนำติดตัวไปพร้อมกับคนตามที่เห็นสมควรก็ได้

3.3.2 กรณีส่งมอบของ ณ จุดส่งมอบที่กำหนด

(1) ให้บรรจุของที่ขายไว้ในถุงโปร่งใสที่มองเห็นสภาพภายในได้อย่างชัดเจน และมีระบบรัดแถบปิดปากถุงตามรูปแบบ และวิธีการที่กรมศุลกากรให้ความเห็นชอบ แล้วนำไปส่งมอบ ณ จุดส่งมอบที่กำหนดซึ่งได้รับความเห็นชอบจากกรมศุลกากร

(2) ให้จัดทำหลักฐานการขายตามแบบ กศก.61 รวม 4 ฉบับ ดังนี้ ฉบับที่ 1 (สีเหลือง) มอบให้ผู้ซื้อเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการไปขอรับของ ณ จุดส่งมอบ

ฉบับที่ 2 (สีฟ้า) ให้แนบติดด้านนอกของถุงบรรจุของ เพื่อใช้เป็นหลักฐานการส่งและรับมอบ

ฉบับที่ 3 (สีชมพู) ให้ใส่ไว้ในถุงบรรจุของและมอบให้ผู้ซื้อเมื่อมารับของ ณ จุดส่งมอบ

ฉบับที่ 4 (สีขาว) เก็บไว้เป็นหลักฐานที่ร้านค้าปลอดอากร และใช้เป็นเอกสารในการบันทึกของที่ขายตามแบบ กศก.62

(3) ให้จัดทำบัญชีของที่ขายตามแบบ กศก.62 เพื่อกำกับของที่ขนส่งไปยังจุดส่งมอบในทุกๆเที่ยว เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ จุดส่งมอบใช้เป็นข้อมูลตรวจสอบขณะนำเข้าเก็บเพื่อรอส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ

3.3.3 กรณีส่งมอบของโดยวิธีอื่น เช่น การส่งออกทางไปรษณีย์ หรือทางเรือ หรือทางด่านศุลกากร เป็นต้น

ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรประจำท่าหรือที่ส่งออกตรวจสอบของกับเอกสารคำร้องขอส่งของออกนอกราชอาณาจักร (กศก.137) ตามแบบแนบท้ายประกาศนี้ และบันทึกรับรองการส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรในเอกสารดังกล่าว โดยค้นฉบับให้ส่งหน่วยงานตรวจสอบบัญชี ส่วนสำเนาให้ร้านค้าปลอดอากรเก็บไว้เป็นหลักฐาน

3.3.4 วิธีอื่นๆ ตามที่กรมศุลกากรให้ความเห็นชอบ

4. การนำของที่ซื้อออกไปนอกราชอาณาจักร

เมื่อผู้ได้รับอนุมัติจัดตั้งร้านค้าปลอดอากร ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กศก.99/1) เพื่อชำระค่าภาษีอากร กรณีผู้ซื้อไม่นำของออกไปนอกราชอาณาจักรภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ซื้อ ให้หน่วยงานรับปฏิบัติพิธีการศุลกากรของคลังสินค้าที่ฉบับคำนวณค่าภาษีอากรตามรายการสินค้าที่สำแดงไว้ในบัญชีของที่มีให้นำออกภายในกำหนดตามแบบ กศก. 66/1 และให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรบันทึกการตรวจปล่อยในระบบคอมพิวเตอร์ โดยไม่ต้องบันทึกการตรวจปล่อยในใบขนสินค้าขาเข้า

ค้นฉบับใบขนสินค้าขาเข้าให้ส่งหน่วยงานตรวจสอบบัญชี ส่วนสำเนาให้เก็บไว้ที่ร้านค้าปลอดอากร

5. ระยะเวลาการจัดเก็บของนำเข้า

ของนำเข้าซึ่งจัดเก็บในร้านค้าปลอดอากรครบกำหนด 2 ปี ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากร ดำเนินการให้ร้านค้าปลอดอากรส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร โดยยื่นใบขนสินค้าขาออกหรือหากต้องการจำหน่ายภายในประเทศให้จัดทำใบขนสินค้าขาเข้าเพื่อชำระภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มเป็นของบริโภครภายในประเทศ หรือหากต้องการขยายเวลาการจัดเก็บให้อื่นค่าขยายเวลาดำเนินงานที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรก่อนวันครบกำหนดไม่น้อยกว่า 15 วัน โดยต้องแสดงเหตุผลความจำเป็นในการขอขยายเวลาดำเนินงาน

6. กรณีของเสื่อมคุณภาพ

ของนำเข้าที่เห็นได้ชัดว่าเสื่อมคุณภาพไม่สามารถบริโภคหรือจำหน่ายได้ ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากร ดำเนินการให้ร้านค้าปลอดอากรส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร โดยยื่นใบขนสินค้าขาออก หรือยื่นใบขนสินค้าขาเข้าเพื่อชำระภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มเป็นกรณีบริโภคภายในประเทศ

7. กรณีของแตกหัก เสียหาย สูญหาย

ให้เจ้าหน้าที่สุกลางที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรดำเนินการให้ร้านค้าปลอดอากรยื่นใบขณสินค้าเข้าเพื่อชำระค่าภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มเป็นกรณีวิภคภายในประเทศ

5 02 06 07 หน้าที่ได้รับคิชอบและการควบคุมตรวจสอบร้านค้าปลอดอากร

1. ร้านค้าปลอดอากรที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานครและเขตปริมณฑลรอบกรุงเทพฯ ได้แก่ จังหวัดนนทบุรี ปทุมธานี นครปฐม สมุทรปราการ สมุทรสาคร และพระนครศรีอยุธยา ให้อยู่ในความควบคุมดูแลรับคิชอบของสำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

2. ร้านค้าปลอดอากรและจุดส่งมอบของที่ตั้งอยู่ในท่าอากาศยานนานาชาติ ให้อยู่ในความควบคุมดูแลรับคิชอบของสำนักงานสุกลาง หรือด่านสุกลางที่ควบคุมดูแลท่าอากาศยานนั้นๆ

3. ร้านค้าปลอดอากรที่ตั้งอยู่ในส่วนภูมิภาคนอกจากข้อ 1 และ 2 ให้อยู่ในความควบคุมดูแลรับคิชอบของสำนักงานสุกลางภาคหรือด่านสุกลางแล้วแต่กรณี

4. ให้สำนักงานสุกลาง หรือด่านสุกลางที่ควบคุมดูแลรับคิชอบร้านค้าปลอดอากรและ/หรือจุดส่งมอบของ จัดเจ้าหน้าที่สุกลางไปกำกับดูแลร้านค้าปลอดอากร หรือจุดส่งมอบของตามความเหมาะสมแต่ละรายไป

5. ให้เจ้าหน้าที่สุกลางที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรมีหน้าที่รับคิชอบในการควบคุมและกำกับดูแลให้ผู้ได้รับอนุมัติจัดตั้งร้านค้าปลอดอากรปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง และสัญญาประกันและทัณฑ์บน รวมทั้งการปฏิบัติเกี่ยวกับพิธีการทั่วไป เช่น การนำของเข้า การนำของออก การเก็บรักษา การลงทะเบียนบัญชี การเรียกเก็บค่าภาษีอากร และจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานในรอบ 1 เดือน และรอบ 3 เดือน และสำเนารายงานส่งผู้อำนวยการส่วนหรือด่านสุกลางที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรนั้นเพื่อรวบรวมเก็บเป็นข้อมูลต่อไป หากกรณีพบเหตุการณัเป็นที่ยสงสัยว่าร้านค้าปลอดอากรฝ่าฝืนระเบียบข้อบังคับเกี่ยวกับร้านค้าปลอดอากรให้รายงานเสนอความเห็นต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาตามลำดับ

6. ให้เจ้าหน้าที่สุกลางประจำท่า หรือที่ หรือสนามบินสุกลางที่ผู้ซื้อจะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ตรวจสอบของผู้ซื้อนำติดตัวมาพร้อมตนกับหลักฐานการขายตามแบบ กศก. 61 ที่ผู้ซื้อนำมาแสดง และให้ลงลายมือชื่อกำกับรับรองการส่งออกในหลักฐานการขายตามแบบ กศก. 61 ฉบับที่ 1 (สีเหลือง) และฉบับที่ 2 (สีฟ้า) จากนั้นให้มอบคืนหลักฐานฉบับที่ 1 (สีเหลือง) ให้ผู้ซื้อนำไปแสดงต่อธนาคารหรือหน่วยงานที่ได้รับมอบหมายจากร้านค้าปลอดอากร เพื่อขอคืนเงินประกันในกรณีที่ถูกเรียกเก็บไว้ล่วงหน้า ส่วนหลักฐานฉบับที่ 2 (สีฟ้า) ให้รวบรวมส่งไปยังหน่วยงานตรวจสอบบัญชี

7. ให้เจ้าหน้าที่สุกลางประจำจุดส่งมอบของ ณ ท่า หรือที่ หรือสนามบินสุกลาง มีหน้าที่รับคิชอบในการควบคุมและตรวจสอบของที่ส่งมาจากร้านค้าปลอดอากรขาออกในเมือง เพื่อเตรียมส่งมอบแก่

ผู้ซื้อกรณีส่งมอบของ ณ จุดส่งมอบที่กำหนด ให้ตรงกับบัญชีของที่ขายตามแบบ กศก.62 โดยให้บันทึกการตรวจสอบและ ลงลายมือชื่อพร้อม วัน เดือน ปี ในแบบ กศก.62 แล้วมอบให้แก่ผู้ขาย เพื่อนำสำเนาส่งคืนให้แก่หน่วยงานตรวจสอบบัญชีดำเนินการต่อไป

ให้เจ้าหน้าที่สุทธการประจำจุดส่งมอบของ ควบคุมการส่งมอบของโดยให้ผู้ซื้อลงลายมือชื่อเป็นผู้รับของ และผู้ขายประจำจุดส่งมอบประทับตรารับรองการส่งมอบของไว้ในหลักฐานการขายฉบับที่ 1 (สีเหลือง) และฉบับที่ 2 (สีฟ้า) แล้วให้ผู้ขายเก็บหลักฐานฉบับที่ 1 ไว้ใช้ประโยชน์ตามความจำเป็น สำหรับหลักฐานฉบับที่ 2 ให้เจ้าหน้าที่สุทธการประจำจุดส่งมอบเก็บรวบรวมส่งไปยังหน่วยงานตรวจสอบบัญชี

5 02 06 08 การตรวจปล่อยของและการควบคุมของเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

1. การตรวจปล่อยของเพื่อนำเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

ให้ทำการตรวจปล่อย ณ ท่าหรือที่หรือสนามบินสุทธการที่นำของเข้า โดยให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับการตรวจของขาเข้าตามปกติที่กำหนดไว้ในประมวลฯ ภาค 2 แล้วบันทึก รายละเอียดแห่งของมันในต้นฉบับและสำเนาใบขนสินค้าขาเข้า กรณีตรวจพบว่ามีของเกินจำนวนหรือขาดหายจากที่สำแดงในใบขนสินค้าขาเข้า ให้รายงานผลการตรวจให้ผู้อำนวยความสะดวก หรือนายด่านสุทธการที่รับผิดชอบหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ณ ท่า หรือที่หรือสนามบินสุทธการที่นำของเข้านั้นพิจารณาสั่งการตามควรแก่กรณี ต้นฉบับใบขนสินค้าขาเข้าส่งให้สำนักตรวจสอบอากรหรือสำนักงานสุทธการภาคแล้วแต่กรณีในวันทำการถัดไป ส่วนสำเนาใบขนสินค้าขาเข้ามอบให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนเพื่อนำไปมอบให้เจ้าหน้าที่สุทธการที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรนั้นๆ โดยให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนลงลายมือชื่อ วัน เดือน ปี รับมอบของและสำเนาใบขนสินค้าไว้หลังต้นฉบับใบขนสินค้าขาเข้าและสำเนา

ก่อนการขนย้ายให้เจ้าหน้าที่สุทธการ ณ ท่าหรือที่หรือสนามบินสุทธการที่นำของเข้า บันทึกข้อมูลการตรวจปล่อยของในระบบคอมพิวเตอร์ของกรมสุทธการ หรือให้บันทึกเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าหมายเลขทะเบียนยานพาหนะที่ขนย้าย วันเวลาที่เริ่มขนย้ายลงในสมุดทะเบียนแล้วโทรศัพท์หรือโทรสาร (FAX) หรือโดยวิธีการอื่นใดที่เห็นว่าเหมาะสมแจ้งให้เจ้าหน้าที่สุทธการที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรนั้นๆ ทราบเพื่อติดตามและควบคุมต่อไป

2. การควบคุมของเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

เมื่อเจ้าหน้าที่สุทธการที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรได้รับสำเนาใบขนสินค้าขาเข้าจากผู้นำของเข้าหรือตัวแทน ให้ตรวจสอบจำนวนหีบห่อสินค้าว่าถูกต้องตรงตามจำนวนที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจปล่อยมา และให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของมันที่นำเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากรตรงตามใบขนสินค้าขาเข้าโดยไม่ต้องเปิดตรวจซ้ำอีกแล้วส่งมอบให้แก่เจ้าของหรือผู้ประกอบการรับของเข้าเก็บ โดยบันทึกการส่งมอบของไว้ในสำเนาใบขนสินค้าขาเข้าแล้วจัดทำทะเบียนเก็บสำเนาใบขนสินค้าขาเข้าดังกล่าวไว้เป็นหลักฐานที่ร้านค้าปลอดอากรนั้น

โดยให้เจ้าของร้านค้าปลอดอากรหรือตัวแทนลงลายมือชื่อ วัน เดือน ปี ที่รับของเข้าเก็บไว้หลังสำเนาใบขนสินค้าขาเข้า

ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรนั้นๆ บันทึกข้อมูลการรับของเข้าร้านค้าปลอดอากรในระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร หรือโทรศัพท์หรือโทรสาร(FAX) หรือโดยวิธีการอื่นใดที่เห็นว่าเหมาะสมเพื่อเป็นการแจ้งให้เจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ ท่าหรือที่หรือสนามบินศุลกากรที่นำของเข้าทราบในทันทีที่ของได้ไปถึงร้านค้าปลอดอากร กรณีที่ได้รับแจ้งจากท่าหรือที่หรือสนามบินศุลกากรที่นำของเข้าแล้วแต่ยังไม่มีของที่ตรวจปล่อยมายังร้านค้าปลอดอากรภายในระยะเวลาอันสมควร ให้ตรวจสอบติดตามและรายงานให้ผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นทราบเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

5 02 06 09 ประเภทของบัญชีและการตรวจสอบบัญชี

1. ประเภทบัญชี

บัญชีและเอกสารการเงินประเภทต่างๆที่กำหนดให้ร้านค้าปลอดอากรจัดทำและยื่นแสดงต่อฝ่ายตรวจสอบบัญชี ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บน สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ประกอบด้วย

1.1 บัญชีของนำเข้า (กศก.59) เป็นบัญชีแสดงรายละเอียดของที่นำเข้าไปในร้านค้าปลอดอากร ให้จัดทำแยกตามชนิดของของที่นำเข้า ซึ่งได้แก่ของนำเข้ามาจากต่างประเทศ ของที่รับโอนจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น ของที่รับมาจากเขตปลอดอากร ของที่รับโอนจากของนำเข้ามา ม.19 ทวิ และของภายในประเทศ โดยต้องลงรายการภายใน 3 วัน นับแต่วันที่นำของเข้าร้านค้าปลอดอากร

1.2 บัญชีของที่ขาย (กศก.62) เป็นบัญชีแสดงรายละเอียดการขายของในร้านค้าปลอดอากรตามเอกสารหลักฐานการขาย (กศก.61)

1.3 บัญชีของผู้เดินทางนำออกนอกราชอาณาจักร (กศก.63) เป็นบัญชีแสดงว่าของที่ขายได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรตามเอกสารหลักฐานการขาย (กศก.61) ที่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรได้ลงลายมือชื่อรับมอบของไปแล้ว

1.4 บัญชีของที่มีได้นำออกภายในกำหนด (กศก.66/1) เป็นบัญชีแสดงรายละเอียดของที่ขายในร้านค้าปลอดอากรแต่มีได้นำออกภายในกำหนดเวลา 60 วัน นับแต่วันที่ขาย โดยต้องสรุปบัญชีขึ้นเป็นรายเดือน

1.5 บัญชีของนำออก (กศก.60) เป็นบัญชีแสดงรายละเอียดการนำของออกจากร้านค้าปลอดอากร โดยวิธีอื่นที่มีใช้การขาย เช่น การส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร การโอนย้าย การขอชำระภาษีเป็นของบริโภคนภายในประเทศ เป็นต้น โดยให้จัดทำบัญชีแยกตามชนิดของของที่นำออก และต้องลงรายการภายใน 3 วัน นับแต่วันนำของออกจากร้านค้าปลอดอากร

1.6 บัญชีแยกประเภท (กศก.64) เป็นบัญชีแยกประเภทตามชนิดของของ ชื่อ รุ่น รหัสสินค้า โดยต้องลงรายการภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ได้นำหรือจำหน่ายออกไปซึ่งของนั้น

1.7 บัญชีสรุปการเปรียบเทียบปริมาณของเข้า-ออก (กศก.64/1) เป็นบัญชีสรุปการเคลื่อนไหวด้านปริมาณของของในร้านค้าปลอดอากร โดยแยกตามชนิดของ ชี้อ รูน รหัสสินค้า สรุปเป็นรายไตรมาส

1.8 บัญชีตรวจนับของ (กศก.65) เป็นบัญชีแสดงจำนวนของที่อยู่ในร้านค้าปลอดอากร ณ วันตรวจนับ และแสดงจำนวนของที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจนับจริง ณ วันตรวจนับ

1.9 บัญชีของคงเหลือ (กศก.66) เป็นบัญชีแสดงจำนวนของคงเหลือในร้านค้าปลอดอากร ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยให้ถือวันตรวจนับเป็นวันสิ้นงวดบัญชี

1.10 งบการเงินตามข้อกำหนดของกระทรวงพาณิชย์ ให้ยื่นภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตรวจสอบและรับรองแล้ว

2. การตรวจสอบบัญชี

ให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายตรวจสอบบัญชี ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บน สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตรวจสอบบัญชีเป็นรายไตรมาส โดยสุ่มตรวจรายการตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

2.1 บัญชีของนำเข้าร้านค้าปลอดอากร (กศก. 59) ให้ตรวจสอบรายละเอียดและจำนวนของที่นำเข้ามาตามเจ้าหน้าที่ศุลกากรสตักการตรวจปล่อยหลังใบขนสินค้าและใบขนย้ายหรือโอน เพื่อนำของเข้าเก็บในร้านค้าปลอดอากร

2.2 บัญชีของนำออกจากร้านค้าปลอดอากร (กศก. 60) ให้ตรวจสอบจำนวนนำของออกตามเจ้าหน้าที่ศุลกากรสตักการตรวจปล่อยหลังใบขนสินค้า และใบขนย้ายหรือโอนเพื่อนำของออกจากร้านค้าปลอดอากร

2.3 บัญชีของที่ขายในร้านค้าปลอดอากร (กศก. 62) ให้ตรวจสอบกับหลักฐานการขาย (กศก.61) (สีขาว)

2.4 บัญชีของผู้เดินทางนำออกนอกราชอาณาจักร (กศก. 63) ให้ตรวจสอบกับหลักฐานการขาย(กศก.61) (สีฟ้า) และคำร้องขอส่งของออกนอกราชอาณาจักรตามแบบ กศก.137

2.5 บัญชีแยกประเภทของ (กศก.64) ให้ตรวจสอบการผ่านบัญชีการนำของเข้าร้านค้าปลอดอากรจากบัญชีของนำเข้าร้านค้าปลอดอากร (กศก. 59) การนำของออกจากร้านค้าปลอดอากรจากบัญชีของนำออกจากร้านค้าปลอดอากร (กศก. 60) บัญชีของที่ขายในร้านค้าปลอดอากร (กศก. 62) และบัญชีของผู้เดินทางนำออกนอกราชอาณาจักร (กศก.63)

2.6 ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรร่วมกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชีผู้ได้รับมอบหมายตรวจนับของคงเหลือเมื่อสิ้นงวดบัญชีรายไตรมาส โดยสุ่มตรวจนับอย่างมีระบบไม่น้อยกว่า 10 ชนิด ชนิดละ 1 ชี้อ คตามบัญชีตรวจนับของ (กศก. 65) ที่ร้านค้าปลอดอากรจัดทำ หากพบว่ามิใช่ของขาดหายจากบัญชีให้แจ้งผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งร้านค้าปลอดอากรชำระภาษีอากรทันที

2.7 ให้ตรวจสอบบัญชี โดยเปรียบเทียบบัญชีของที่มีได้นำออกภายในกำหนด (กศก. 66/1) ที่ร้านค้าปลอดอากรจัดทำกับบัญชีของที่มีได้นำออกภายในกำหนด (กศก.66/1) ที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรประจำท่าจัดทำ เพื่อแจ้งให้ผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งร้านค้าปลอดอากรชำระภาษีอากรของที่มีได้ส่งออก

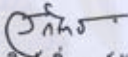
2.8 ให้ผู้อำนวยการส่วน หรือนายด่านศุลกากรที่กำกับดูแลร้านค้าปลอดอากรมีอำนาจพิจารณา กำหนดหรือผ่อนผันแบบ กศก. ต่างๆ ตามความจำเป็นและเหมาะสมแต่ละกรณีไป โดยคำนึงถึงความสะดวกรวดเร็ว รัดกุม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมและตรวจสอบร้านค้าปลอดอากรอย่างมีประสิทธิภาพ

บทเฉพาะกาล

บรรดาคงคลังสินค้าที่จำหน่ายมืออยู่ในปัจจุบัน ให้มีสถานะเป็นร้านค้าปลอดอากรตามระเบียบฉบับนี้ โดยผู้ประกอบการไม่ต้องมาทำสัญญาประกันและจำหน่ายต่อกรมศุลกากรใหม่จนกว่าจะครบกำหนดอายุสัญญาเดิม ทั้งนี้ ต้องปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนด


ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป

ตั้ง ณ วันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2549


(นายสถิตย์ ลิมพวงษ์)
อธิบดีกรมศุลกากร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สำเนาถูกต้อง


(นายอนันต์ สิทฺธิชัย)
นิติกร (ว) 7



ภาคผนวก ง

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่จำหน่ายใน
คลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร
ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2548

ศูนย์วิทยพัทธยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่จำหน่ายใน
คลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร**

เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา ๒๙ ประกอบกับ มาตรา ๓๑ มาตรา ๓๕ มาตรา ๔๘ และมาตรา ๕๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเว้นภาษีสรรพสามิตใน (๑) และ (๒) ของตอนที่ ๔ แก้วและเครื่องแก้ว ประเภทที่ ๐๔.๐๑ และ (๑) ของตอนที่ ๗ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอม และเครื่องสำอาง ประเภทที่ ๐๗.๐๑ ในบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๒๗) ลงวันที่ ๓๐ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๔๑) ลงวันที่ ๒๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๐ สำหรับสินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร

ข้อ ๒ การยกเว้นภาษีตามประกาศนี้ ให้ยกเว้นภาษีสำหรับสินค้านี้ดังต่อไปนี้

(๑) สินค้าที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรซื้อเพื่อใช้เองเป็นการส่วนตัว หรือใช้ในวิชาชีพ ราคารวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท

(๒) สินค้าที่ใช้ในบ้านเรือนที่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร เนื่องจากการย้ายภูมิลำเนาซื้อ ราคารวมกันไม่เกินห้าหมื่นบาท

ข้อ ๓ ให้อธิบดีมีอำนาจวางระเบียบกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการ เงื่อนไข และแนวทางปฏิบัติ เพื่อให้เป็นไปตามประกาศนี้

ข้อ ๔ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๘ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๘

(นายทนง พิทยะ)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



ภาคผนวก จ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 164)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าของคลังสินค้า
ทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมาย
ว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร

ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2549

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 164)
เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าของคลังสินค้า
ทัณฑ์บน สำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมาย
ว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร

อาศัยอำนาจตามความใน (16) ของมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 448) พ.ศ. 2548 อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ตั้งอยู่ในสนามบินศุลกากร ซึ่งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับผู้โดยสารขาเข้า ให้แก่ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักร ให้เป็นไปตามแบบหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ข้อ 2 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ที่ลงในประกาศนี้ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2549

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์
 (นายศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์)
 อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวกุลภัทสรณ์ ธารารุณ เกิดเมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2526 ที่กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาปริญญานิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เมื่อปีการศึกษา 2549 ปัจจุบันดำรงตำแหน่งนักวิชาการศุลกากร ปฏิบัติการ ฝ่ายบริการศุลกากรเอกชัย ด้านศุลกากร แม่กลอง กรมศุลกากร



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย