

ปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับ
ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ:
ศึกษากรณีอุตสาหกรรมยานยนต์และชิ้นส่วน

นางสาวน.สุไฮดา สุไลมาน

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2555
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

PROBLEM OF APPLYING TAX INCENTIVE ON BONDED MANUFACTURING WAREHOUSE
TOGETHER WITH AGREEMENT BETWEEN THE KINGDOM OF THAILAND AND JAPAN FOR
AN ECONOMIC PARTNERSHIP: A CASE STUDY ON AUTOMOTIVES AND
AUTO PARTS INDUSTRY

Miss N.Suhaida Sulaiman

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

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2012

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณี
คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับ
ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่น
สำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ: ศึกษา
กรณีอุตสาหกรรมยานยนต์และชิ้นส่วน

โดย

นางสาวน.สุไฮดา สุไลมาน

สาขาวิชา

กฎหมายการเงินและภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ศาสตราจารย์ ดร.ศักดา ธนิตกุล

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

อาจารย์กฤติกา บัณฑิตเสวีรัฐ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(อาจารย์ประภาศ คงเอียด)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดา ธนิตกุล)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(อาจารย์กฤติกา บัณฑิตเสวีรัฐ)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ ดร.ชูชาติ อัครโรจน์)

น.สุไฮดา สุโลมาน : ปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ: ศึกษากรณีอุตสาหกรรมยานยนต์และชิ้นส่วน. (PROBLEM OF APPLYING TAX INCENTIVE ON BONDED MANUFACTURING WAREHOUSE TOGETHER WITH AGREEMENT BETWEEN THE KINGDOM OF THAILAND AND JAPAN FOR AN ECONOMIC PARTNERSHIP: A CASE STUDY ON AUTOMOTIVES AND AUTO PARTS INDUSTRY) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : ศ.ดร.ศักดิ์ รัตนกุล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม : อ. กฤติกา ปั้นประเสริฐ, 204 หน้า.

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจอีกฉบับหนึ่งที่ภาครัฐใช้เป็นเครื่องมือในการจัดหารายได้และส่งเสริมการส่งออก โดยที่กฎหมายศุลกากรได้กำหนดมาตรการส่งเสริมการส่งออกไว้หลายมาตรการ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจทางการค้าระหว่างประเทศในขณะนั้น เช่น มาตรการด้านคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นต้น แต่ในปัจจุบัน นอกเหนือจากการมีมาตรการดังกล่าวแล้ว ประเทศไทยยังได้มีการทำความตกลงเขตการค้าเสรี(Free Trade Agreement: FTA) ซึ่งเป็นมาตรการที่กำหนดไว้ในข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) เพิ่มมากขึ้น ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการได้รับสิทธิประโยชน์ในด้านการลดหรือยกเว้นอากรขาเข้าได้เช่นเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบการกลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ซึ่งเป็นกลุ่มสินค้าที่มีอัตราอากรขาเข้าสูง

ในการใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันทั้งสองทางจะกระทำได้หรือไม่เพียงใดเพราะแต่ละมาตรการมีรายละเอียดและเงื่อนไขตลอดจนหลักกฎหมายที่ต่างกันไปในัน พบว่ากฎหมายศุลกากรได้กำหนดการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้อย่างแคบและไม่ชัดเจนเพียงพอ ทำให้เกิดปัญหาในการตีความ จึงไม่เอื้ออำนวยให้ผู้นำเข้าสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรทั้งสองประเภทร่วมกันได้ อันก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการผลิตและการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ให้บรรลุตามเป้าหมายได้ ดังนั้น เพื่อให้กฎหมายศุลกากรสามารถใช้เป็นเครื่องมือของรัฐในการบริหารด้านเศรษฐกิจ และตอบสนองนวัตกรรมทางการค้าในปัจจุบันได้ ตลอดจนก่อให้เกิดความชัดเจนไม่ต้องอาศัยการตีความและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการทุกราย ในการแก้ไขปัญหาอย่างถาวร จึงควรให้มีการแก้ไขกฎหมายศุลกากรให้มีความหมายอย่างกว้าง เพื่อให้สามารถรองรับสถานะเศรษฐกิจในยุคปัจจุบันได้ นอกจากนี้ยังควรแก้ไขปัญหาลักษณะอย่างเร่งด่วนโดยการแก้ไขประกาศกระทรวงการคลังซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองก่อนอีกทางหนึ่งด้วย

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร. ลายมือชื่อนิติ.....

ปีการศึกษา.....2555..... ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม.....

5286068534 : MAJOR TAX LAWS

KEYWORDS : TAX INCENTIVES/ BONDED WAREHOUSE/ JTEPA/ CUSTOMS LAW

N.SUHAIDA SULAIMAN : PROBLEM OF APPLYING TAX INCENTIVE ON BONDED MANUFACTURING WAREHOUSE TOGETHER WITH AGREEMENT BETWEEN THE KINGDOM OF THAILAND AND JAPAN FOR AN ECONOMIC PARTNERSHIP: A CASE STUDY ON AUTOMOTIVES AND AUTO PARTS INDUSTRY. ADVISOR: PROF. SAKDA THANITCUL, Ph.D., CO-ADVISOR: KRITTIKA PANPRASERT, 204 pp.

The Customs Law is a public law relating to economy; it is implemented by government sector as a tool of revenue earning and promotion of exportation, by which promotion measures of exportation are designated to comply with economic situation and international trade at a certain time such as bonded manufacturing warehouse measure. Besides the said measure, Thailand has implemented the Free Trade Agreement (FTA) agreement which is an additional measure to the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), providing the entrepreneurs the right in reduction or exemption of import duty, especially those of automobile industrial entrepreneurs that order goods with high rate of import duty.

To jointly exercise both rights is questionable because each measure contains different details and conditions, including legal principles. However, it is obvious that the customs law has prescribed concisely and not so clear enough of the exercise of right of bonded manufacturing warehouse for manufactured goods. This has caused interpretation problem and the importers cannot exercise their rights at the same time and it has become an obstacle to the production and the development of automotives industry to the aimed target. Therefore, in order to utilize the customs law as a tool of the government in economic management and as a response to current commercial innovation, as well as clearness of the legal terms – without interpretation. And most of all, for fairness to all entrepreneurs, the relevant problems shall be permanently solved; the customs law should be amended to widely cover the implementation complying with the present economic situation. Moreover, the facing problem should be urgently solved by revising the ministerial regulation of the Finance Ministry, which is the by-law.

Field of Study : Finance and Tax Laws... Student's Signature.....

Academic Year : 2012..... Advisor's Signature.....

Co-advisor's Signature.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาของศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธิติกุล ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย กรมศุลกากร อาจารย์ กฤติกา ปันประเสริฐ ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาร่วมวิทยานิพนธ์ ซึ่งได้ให้คำปรึกษา แนวคิด ชี้แนะ ตลอดจนความเอาใจใส่ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการเขียนและการสอบวิทยานิพนธ์จนทำให้ วิทยานิพนธ์สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี และเกิดประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของกรมศุลกากร รวมถึง ผู้ประกอบการในกลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ขอขอบพระคุณที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวง กระทรวงการคลัง อาจารย์ประกาศ คงเอียด ที่กรุณาเป็นประธานสอบวิทยานิพนธ์ และขอขอบพระคุณกรมการ สอบวิทยานิพนธ์อาจารย์ ดร. ชูชาติ อัสวโรจน์ ที่ให้ความกรุณา ให้คำแนะนำข้อกฎหมาย ตรวจสอบ แก้ไขข้อบกพร่องในวิทยานิพนธ์ จนทำให้วิทยานิพนธ์และการสอบวิทยานิพนธ์เป็นไปด้วย ความเรียบร้อย

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา ที่ให้ความช่วยเหลือ กำลังใจ และ ทุกสิ่งทุกอย่างกับผู้วิจัย จนทำให้ประสบความสำเร็จ

	หน้า
2.2 ที่มาและแนวคิดพื้นฐานคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	47
2.2.1 วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามอนุสัญญาระหว่างประเทศ ว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกัน (International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures) หรือ อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) (The Revised Kyoto Convention).....	47
2.2.2 คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายไทย.....	55
2.2.2.1 ความหมายคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	55
2.2.2.2 ประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	56
2.2.2.3 สิทธิประโยชน์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	60
2.2.2.4 วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายไทย.....	62
2.2.3 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า.....	64
2.2.3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้า.....	65
2.2.3.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร.....	67
2.2.3.3 วิธีการคำนวณภาษีอากร.....	69
2.2.3.4 การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า.....	76
2.2.4 แนวทางการตีความการใช้สิทธิยกเว้นอากรของคณะกรรมการกฤษฎีกา...80	
2.3 ที่มาและแนวคิดพื้นฐานของเขตการค้าเสรี (Free Trade Area).....	87
2.3.1 วัตถุประสงค์เขตการค้าเสรีตามความตกลงแกตต์ มาตรา 24.....	87
2.3.2 มาตรการจูงใจ (Attractiveness).....	95
2.3.3 หลักนโยบายการค้าเสรี (Free Trade Policy).....	106
2.3.4 ที่มาและแนวคิดพื้นฐานความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและ ญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement Between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership: JTEPA).....	108

2.3.4.1	วัตถุประสงค์ของความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ(Agreement Between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership: JTEPA)	113
2.3.4.2	หลักเกณฑ์ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ(Agreement Between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership: JTEPA)	114
2.3.4.3	ประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550	118
2.4	ความสัมพันธ์ระหว่างความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจกับคลังสินค้าทัณฑ์บน	124
2.5	ขอบเขตและแนวคิดของการกระทำทางปกครอง	127
บทที่ 3	คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในต่างประเทศและกรณีศึกษาในประเทศไทย	134
3.1	คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศเกาหลีใต้	135
3.1.1	ความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน	136
3.1.2	หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษี	138
3.1.3	การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรคลังสินค้าทัณฑ์บน	140
3.2	คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศไต้หวัน	141
3.2.1	ความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน	142
3.2.2	หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษี	145
3.2.3	การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรคลังสินค้าทัณฑ์บน	149
3.3	คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศอินเดีย	150
3.3.1	ความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน	152
3.3.2	หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษี	153

	หน้า
3.3.3 การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร คลังสินค้าทัณฑ์บน.....	156
3.4 กรณีศึกษาในประเทศไทยและผลการพิจารณา.....	157
บทที่ 4 วิเคราะห์แนวทางในการใช้สิทธิตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทย และญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจร่วมกับสิทธิประโยชน์ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า.....	160
4.1 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้าตามกฎหมายศุลกากรไทยและต่างประเทศ.....	160
4.2 วิเคราะห์ปัญหาข้อกฎหมาย.....	170
4.2.1 ผลผูกพันของกฎหมาย.....	170
4.2.2 การขัดกันระหว่างกฎหมายศุลกากรกับกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร.....	175
4.2.3 แนวทางการตีความของคณะกรรมการกฤษฎีกา.....	178
4.3 ปัญหาและผลกระทบการใช้สิทธิตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทย และญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจร่วมกับสิทธิประโยชน์ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศไทย.....	179
4.3.1 ผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตด้านภาษีอากร.....	179
4.3.2 ผลกระทบต่อความยุติธรรมต่อระบบภาษีอากร.....	183
4.3.3 ผลกระทบด้านโทษทางกฎหมายศุลกากร.....	186
4.3.4 ผลกระทบด้านการควบคุม ป้องกัน และปราบปราม.....	187
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	188
5.1 บทสรุป.....	188
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	193
5.2.1 การแก้ไขปัญหาระยะสั้น.....	193
5.2.2 การแก้ไขปัญหาระยะยาว.....	196
รายการอ้างอิง.....	200
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	204

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	ตารางแสดงภาษีอากรรวมสำหรับสินค้าที่บริโภคภายในประเทศ.....	126
2	เปรียบเทียบกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศ ไทย เกาหลีใต้ ไต้หวัน และอินเดีย.....	169
3	เปรียบเทียบคลังสินค้าทัณฑ์บนกับเขตการค้าเสรี.....	177
4	เปรียบเทียบภาษีอากรขาเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อจำหน่าย หรือบริโภคภายในประเทศในสภาพเดิมที่นำเข้า.....	184

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่กำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ศุลกากร ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก โดยเรียกเก็บภาษีอากรจากการนำของทุกชนิดจากต่างประเทศเข้ามาบริโภคภายในประเทศ หรือการนำของภายในประเทศส่งออกไปจำหน่ายหรือบริโภคในต่างประเทศ ดังนั้น ฐานของการเก็บภาษีศุลกากร คือ ฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าบริการ

ตัวบทกฎหมายศุลกากรโดยแท้ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ศุลกากรมิได้จัดเก็บอากรขาเข้าเฉพาะภาษีศุลกากรเพียงอย่างเดียว แต่จะต้องจัดเก็บภาษีอากรแทนหน่วยงานอื่นตามที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพากร ภาษีเพื่อมหาดไทย เป็นต้น จึงกล่าวได้ว่า อากรขาเข้าที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องจัดเก็บเพื่อกรมศุลกากรเอง หรือแทนหน่วยงานอื่นเหล่านี้ล้วนแต่มีเหตุผลหลักในการจัดเก็บที่เหมือนกัน คือ เพราะมีการนำของจากต่างประเทศเข้ามาบริโภคภายในประเทศ

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บอากรขาเข้าดังกล่าวอาจมีข้อยกเว้นได้ โดยใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาลหรือเพื่อเหตุผลพิเศษบางประการ ได้แก่

(1) กรณีที่รัฐต้องการดำเนินนโยบายส่งเสริมการส่งออกเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศให้สามารถแข่งขันกับนานาประเทศได้โดยการลดต้นทุนการผลิต รัฐกำหนดมาตรการให้มีเขตปลอดอากร หรือคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ ซึ่งใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือดำเนินการอื่นใดในเขตปลอดอากร หรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วส่งออกไปจำหน่ายหรือบริโภคในต่างประเทศ

รัฐอาจกำหนดมาตรการการคืนอากรให้แก่ผู้นำเข้า โดยการให้ผู้นำเข้าชำระค่าภาษีอากรในวันนำเข้าก่อน และรัฐจะคืนค่าภาษีอากรให้แก่ผู้นำเข้า เมื่อส่งของดังกล่าวออกไปต่างประเทศภายในระยะเวลาที่กำหนด เช่น กรณีการคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

(2) กรณีการยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เช่น การยกเว้นอากรให้แก่ น้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันหยอดเครื่อง และสิ่งที่ใช้ในการหล่อลื่นที่เติมในอากาศยาน หรือในเรือที่มีขนาดเกินกว่าห้าร้อยตันกรอสส์ ซึ่งศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้วตามภาค 4 ประเภท 8 เนื่องจากน้ำมันจะถูกนำไปใช้กับเครื่องบินที่ต้องเดินทางไปต่างประเทศเท่านั้น หรือ การยกเว้นอากรให้แก่ของที่ได้รับเอกสิทธิ์ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา กับนานาชาติ หรือทางการทูตซึ่งได้ปฏิบัติต่อกันโดยอภัยภัยไมตรีตามภาค 4 ประเภท 10 ซึ่งเป็นเหตุผลพิเศษที่แม้จะมีการนำมาใช้ภายในประเทศแต่เพื่อเป็นการแสดงอภัยภัยไมตรีอันดีของประเทศไทยต่อผู้แทนทางการทูตจากนานาชาติประจำประเทศไทย เป็นต้น

(3) การลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยต้องมีเหตุผลอย่างใดอย่างหนึ่งในสามประการจึงจะสามารถลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรได้ ได้แก่ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือเพื่อความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ เช่น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม 2555 กำหนดให้ยกเว้นอากรแก่เศษวัสดุดิบ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ที่ใช้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ทำลาย เพราะแม้จะมีได้ส่งออกไปยังต่างประเทศแต่เมื่อถูกทำลายแล้วจะไม่สามารถนำมาใช้ในประเทศได้อีกต่อไป

(4) ไม่จัดเก็บอากรขาเข้าแก่ของที่ขนส่งผ่านแดน(transit) หรือของที่ถ่ายลำ (transshipment) เนื่องจากมิได้มีการนำมาบริโภคภายในประเทศและเป็นเพียงแค่ประเทศทางผ่านไปยังประเทศที่สามเท่านั้น

(5) การลดอัตราอากรตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ ตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยต้องมีเหตุผลเพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ เช่น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2550 ซึ่งยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรตาม

ความตกลง JTEPA โดยเป็นการเจรจาแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ที่พิจารณาจากความน่าสนใจและมาตรการจูงใจที่แต่ละฝ่ายกำหนดไว้

ดังนั้น โดยปกติแล้วอากรขาเข้าจะต้องถูกจัดเก็บเสมอ ด้วยเหตุที่มีการนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศ แต่อาจได้รับยกเว้นอากรขาเข้าได้ในกรณีที่ไม่ได้มีการบริโภคภายในประเทศ หรือหากมีการนำเข้ามาบริโภคภายในประเทศต้องมีเหตุผลพิเศษอื่น เช่น เพื่อแสดงสัมพันธไมตรีอันดีต่อกันนานาประเทศ หรือเพื่อส่งเสริมการส่งออก หรือเป็นไปตามความ ตกลงระหว่างประเทศ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าดังกล่าวต้องมีกฎหมายรองรับให้สิทธิอย่างชัดเจนว่าให้ลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากร

ในกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งเป็นกฎหมายภายในประเทศ มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริม การส่งออกด้วยวิธีการลดต้นทุนทางภาษีอากรโดยการให้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไปต่างประเทศที่มีกฎหมายรองรับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 88 ในขณะที่การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในประเทศนั้น จะต้องชำระค่าอากรขาเข้า ณ วันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งวิธีการคำนวณอากรขาเข้าจะคิดจากสภาพของ ราคาของ และพิกัดตอนที่นำเข้า แต่จะใช้อัตราขณะที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ดังนั้นคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกฎหมาย กฎ ประกาศ ระเบียบ หรือคำสั่งที่กรมศุลกากรกำหนด อย่างไรก็ตาม ของจากต่างประเทศบางประเภทที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะได้รับสิทธิลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิได้ส่งออกไปจำหน่ายหรือบริโภคในต่างประเทศ ทั้งนี้ อาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ออกเป็นประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม 2555 เพื่อเป็นการให้สิทธิลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรไว้อย่างชัดเจน

ส่วนกรณีความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement between the Kingdom of Thailand and Japan for an

Economic Partnership) (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ความตกลงJTEPA”) เป็นความตกลงระหว่างประเทศด้านเขตการค้าเสรีแบบพหุภาคีที่ประเทศไทยทำกับประเทศญี่ปุ่นเมื่อวันที่ 3 เมษายน พ.ศ. 2550 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อยกเว้นและลดอัตราอากรศุลกากรขาเข้าสำหรับของในภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่น เช่น ของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตยานยนต์ หรือส่วนประกอบ หรืออุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ เป็นต้น และเพื่อให้ความตกลงJTEPA มีผลผูกพันสามารถบังคับใช้ภายในประเทศไทยได้จึงต้องมีการอนุวัติการโดยอาศัยอำนาจตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14 ออกกฎหมายภายในประเทศ คือ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2550 และประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2550 อย่างไรก็ตาม การได้สิทธิยกเว้นอากรหรือ ลดอัตราอากรตามความตกลงJTEPA เกิดขึ้นจากการเจรจาระหว่างประเทศญี่ปุ่นและประเทศไทยที่พิจารณาความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบระหว่างกัน ว่าการใช้สิทธิประโยชน์ตามความตกลงJTEPA ดังกล่าวเป็นผลดีต่อนักลงทุนในประเทศไทยที่จะนำเข้าของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่นบางประเภทมาบริโภคในประเทศไทยโดยการลดต้นทุนภาษีอากรขาเข้าโดยการชำระค่าภาษีอากรน้อยลง

ปัจจุบันประเทศไทยมีรายได้จากการลงทุนในด้านอุตสาหกรรมยานยนต์มากขึ้น โดยเฉพาะการลงทุนจากประเทศญี่ปุ่นอันเป็นผลภายหลังจากที่มีความตกลง JTEPA ด้วยกระบวนการผลิตจึงมีการนำเข้าวัตถุดิบ คือ ชิ้นส่วนรถยนต์จากประเทศญี่ปุ่นเพื่อนำมาประกอบเป็นรถยนต์ส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ และเพื่อเป็นการวางแผนภาษีอากรจึงได้มีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรร่วมด้วย โดยการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อชะลอการชำระภาษีอากร แต่ด้วยวิธีการประกอบธุรกิจ จึงมีรถยนต์ที่ผลิตเสร็จแล้วบางส่วนจำเป็นต้องนำมาจำหน่ายภายในประเทศ ในกรณีดังกล่าวนี้ ตามกฎหมายศุลกากรคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องชำระอากรขาเข้าเพื่อการจำหน่ายภายในประเทศ จึงมีปัญหว่าการคำนวณค่าอากรขาเข้าดังกล่าวซึ่งใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนและได้รับสิทธิประโยชน์ตามความตกลงJTEPA จะคิดคำนวณภาษีอย่างไร ใช้สิทธิด้วยกันได้หรือไม่ เนื่องจากสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นกฎหมายภายในประเทศและมี

วัตถุประสงค์เพื่อการส่งเสริมการส่งออก ในขณะที่สิทธิประโยชน์ตามความตกลงJTEPA เป็นเรื่องของกฎหมายระหว่างประเทศและให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้ามาจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ กล่าวคือ เมื่อผลิตเป็นรถยนต์เรียบร้อยแล้วนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในประเทศไทย ต้องชำระอากรขาเข้าโดยคิดจากสภาพของ ราคาของ และพิกัด ณ วันนำเข้าของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน และคิดอัตราอากรตามสิทธิที่ได้รับจากความตกลง JTEPA เพื่อให้เสียภาษีน้อยลงกว่าการคิดคำนวณภาษีตามปกติได้หรือไม่

ในการวางแผนภาษีอากรด้วยวิธีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสองประเภทร่วมกันดังกล่าวจะสามารถทำได้หากมีกฎหมายกำหนดให้สิทธิไว้อย่างชัดเจน แต่ปัจจุบันกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าหรือความตกลงJTEPA มีการกำหนดไว้แต่ไม่ชัดเจนว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันได้ ทำให้เป็นปัญหาว่าสามารถทำได้หรือไม่ หลักเกณฑ์ในการคิดคำนวณภาษีควรเป็นอย่างไร เพราะยังไม่มีกฎหมายรองรับอย่างชัดเจน ด้วยความไม่ชัดเจนของกฎหมายดังกล่าวจะเป็นการลดแรงจูงใจที่จะทำให้นักลงทุนมาลงทุนในประเทศไทย และพัฒนาเป็นแหล่งผลิตอุตสาหกรรมยานยนต์ขนาดใหญ่ได้ต่อไป และรัฐควรจะต้องใช้ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมนโยบายทางธุรกิจนี้ต่อไปอย่างไรเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงด้านการประกอบธุรกิจที่มีความซับซ้อนมากขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า
2. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ของความตกลง JTEPA
3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิประโยชน์ตามความตกลง JTEPA
4. เพื่อสร้างความรู้ความเข้าใจการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรร่วมกัน

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

ปัจจุบันกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน ยังขาดความชัดเจนว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้าร่วมกับความตกลงJTEPA ได้หรือไม่ จึงไม่สร้างแรงจูงใจต่อการลงทุนใน อุตสาหกรรมยานยนต์ของประเทศไทย และเป็นการสมควรที่จะศึกษาความเป็นไปได้และ แนวทางการแก้ไขปัญหาในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้าร่วมกับความตกลงJTEPA ต่อไป

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ศึกษาแนวคิดพื้นฐานและวัตถุประสงค์ของสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้าน คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ว่ามีเจตนารมณ์และวิธีการคำนวณภาษีอากรอย่างไร ศึกษาแนวคิดพื้นฐานและวัตถุประสงค์ของเขตการค้าเสรี โดยมุ่งศึกษาความตกลงJTEPA รวมถึง สิทธิประโยชน์ทาง ภาษีอากรที่จะได้รับโดยเฉพาะอย่างยิ่งขึ้นส่วนอะไหล่รถยนต์ ว่ามีหลักการและ สาระสำคัญอย่างไร รวมทั้งประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดจากการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี อากรทั้งสองสิทธินี้ร่วมกัน ซึ่งในท้ายที่สุดจะทำการศึกษาวิเคราะห์ผลกระทบที่จะได้รับจากการใช้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสองสิทธินี้ร่วมกัน และเพื่อค้นหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

เป็นการศึกษาวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) ทั้งหมด ซึ่งจะ ทำการศึกษา ค้นคว้า และวิเคราะห์ข้อมูลโดยเน้นกฎหมายศุลกากร กฎหมายระหว่างประเทศ ความตกลงระหว่างประเทศ ตลอดจนเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะได้มาโดยการค้นคว้าจาก หนังสือ บทความ วารสาร จุลสาร เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานรัฐบาลและเอกชน รายงาน สัมมนา รายงานการวิจัย ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทราบถึงความเป็นมา แนวคิด และวัตถุประสงค์ของสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า
2. ทราบถึงความเป็นมา แนวคิด และวัตถุประสงค์ของความตกลง JTEPA
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายและผลกระทบที่เกิดจากการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรทั้งสองสิทธิร่วมกัน
4. ทำให้ทราบแนวทางในการแก้ไขปัญหาเรื่องการปรับใช้กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและความตกลง JTEPA

บทที่ 2

ที่มาและแนวคิดพื้นฐานของคลังสินค้าทัณฑ์บนและเขตการค้าเสรี (Free Trade Area)

2.1 ลักษณะทั่วไปของภาษีศุลกากร

2.1.1 ความหมายและความเป็นมาของภาษีศุลกากร

เนื่องจากรัฐบาลมีหน้าที่เกี่ยวกับการบริหารกิจการในด้านต่างๆ ของประเทศมากมาย เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน การส่งเสริมการทำมาหากินของประเทศและการจัดสวัสดิการเพื่อสังคม เป็นต้น ในการทำหน้าที่ดังกล่าวในแต่ละปีนั้นรัฐบาลจะต้องใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก ดังนั้น รัฐบาลจำเป็นต้องมีรายได้ รายได้หลักที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลคือรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ¹ เช่น ภาษีสรรพากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

สำหรับภาษีศุลกากรถือเป็นแหล่งรายได้อย่างหนึ่งของรัฐที่เคยมีความสำคัญมาก เพราะเป็นภาษีที่จัดเก็บแล้วทำรายได้มากที่สุดในบรรดาภาษีทุกประเภท ปัจจุบันภาษีศุลกากรมีแนวโน้มการจัดเก็บภาษีอากรลดลงเรื่อยๆ ตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ กล่าวคือ เมื่อประเทศมีความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจสูงขึ้น ความสำคัญของรายได้จากภาษีศุลกากรจะค่อยๆ ลดลง เนื่องจากด้านความสัมพันธ์ทางการค้าระหว่างประเทศ มีการเจรจาทำความตกลงเขตการค้าเสรีทั้งแบบทวิภาคีและพหุภาคีมากขึ้น ทำให้ต้องมีการลดอัตราภาษีอากรหรือยกเว้นภาษีอากรมากขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากภาษีศุลกากรคือการเก็บภาษีจากการนำของจากต่างประเทศเข้ามาบริโภคภายในประเทศ และจากการนำของภายในประเทศออกไปบริโภคในต่างประเทศ แต่นอกจากภาษีศุลกากรจะมีจุดประสงค์หลักเพื่อหารายได้ให้รัฐแล้ว ภาษีศุลกากรยังมีวัตถุประสงค์อื่นอีกด้วย

จึงอาจกล่าวได้ว่า ภาษีศุลกากรเป็นภาษีการบริโภคประเภทหนึ่งซึ่งเรียกเก็บจากสินค้าผ่านแดน มีทั้ง 2 ลักษณะ คือ อากรขาเข้าเรียกเก็บจากสินค้านำเข้าประเทศ และอากร

¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง

ขาออกซึ่งเรียกเก็บจากสินค้าส่งออกไปนอกประเทศ โดยอาจจะจัดเก็บตามราคา หรือปริมาณสินค้านำเข้าหรือส่งออก ภาษีศุลกากรเป็นภาษีการบริโภค ที่มีประวัติการจัดเก็บกันมาเก่าแก่กว่า ภาษีการบริโภคประเภทอื่นๆ เพราะมนุษย์มีการสัญจรไปมาหากัน นำสินค้ามาซื้อขายแลกเปลี่ยนกันมาช้านาน ทำให้เป็นช่องทางที่รัฐบาลจะสามารถหารายได้จากแหล่งดังกล่าว ในระยะแรกๆ การเรียกเก็บคงเป็นไปในรูปค่าผ่านทาง แต่ต่อมากงเห็นโอกาสที่จะเก็บรายได้เพิ่มขึ้นจากการที่มีสินค้าหลากหลายข้ามแดน จึงมีการเรียกเก็บโดยคำนึงถึงปริมาณและชนิดของสินค้าค้าๆ กับ การเรียกเก็บอากรศุลกากรในปัจจุบัน²

การจัดเก็บภาษีศุลกากรในประเทศไทยมีความสลับซับซ้อนค่อนข้างมาก มีกฎหมาย ประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศกรมศุลกากรที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนได้ แต่กรมศุลกากรดำเนินการจัดเก็บโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายแม่บทสำคัญ 2 ฉบับ ได้แก่

1. พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมถึงพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2548 และ
2. พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2548

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร

เริ่มแรกการจัดเก็บภาษีศุลกากรทั้งขาเข้าและขาออกมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ให้รัฐนำไปพัฒนาและบริหารจัดการประเทศเป็นหลัก ต่อมาวิวัฒนาการทางการค้าระหว่างประเทศมีการเปลี่ยนแปลงและสลับซับซ้อนมากขึ้น ประกอบกับแต่ละประเทศมีแนวโน้มเห็นด้วยกับนโยบายการค้าเสรี (Free Trade Policy) และหลักความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบ (Comparative Advantage) ทำให้เกิดการเคลื่อนย้ายทรัพยากรธรรมชาติระหว่างประเทศอย่างเสรี ปัจจุบันวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงมิได้มีเพื่อหารายได้ให้รัฐเพียงอย่างเดียว ดังนี้

² บุญพร ทองเล็ก, การภาษีอากรธุรกิจ (BUSINESS TAXATION), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: ออฟเซ็ท เพรส, 2550), หน้า 263.

1. วัตถุประสงค์ในการจัดหารายได้เข้ารัฐ

การหารายได้เข้ารัฐเพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศเป็นภารกิจที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐบาล หากรัฐมีรายได้มากย่อมสามารถนำเงินรายได้ดังกล่าวมาพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าได้มากกว่า การหารายได้ของรัฐอาจมีที่มาได้หลายอย่าง เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษียรถยนต์ ภาษีนำร่องท้องถิ่น ภาษีโรงเรือน และภาษีที่ดิน เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงเป็นไปเพื่อหารายได้เข้ารัฐ อย่างไรก็ตามนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว รัฐยังอาจใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์อื่นได้อีกหลายประการ

2. วัตถุประสงค์เพื่อจำกัดการบริโภค

ในช่วงเวลาที่รัฐต้องการจำกัดการบริโภคภายในประเทศ ลดการสูญเสียเงินตราออกไปนอกประเทศ รัฐอาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อจำกัดการบริโภคได้ เช่น เพิ่มอัตราภาษีสำหรับสินค้าขาเข้าบางประเภทที่ต้องการจำกัดการบริโภคให้สูงขึ้น ราคาของสินค้านั้นจึงสูงขึ้นตามไปด้วย ผู้บริโภคที่จะสามารถซื้อสินค้านั้นได้โดยไม่เดือดร้อน จึงถูกจำกัดลงเหลือเฉพาะผู้บริโภคที่มีกำลังซื้อเพียงพอเท่านั้น เช่น การขึ้นภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เช่น กระเป๋าถือสุภาพสตรี น้ำหอม นาฬิกา รองเท้าหนัง เสื้อผ้าเครื่องแต่งกาย เพอร์นิเจอร์ กล้องชนิดต่างๆ และเครื่องอุปโภคไฟฟ้าบางชนิด เป็นต้น

3. วัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการผลิตส่งออก

สินค้าบางประเภทรัฐไม่ต้องการให้มีการนำเข้ามาก เพราะอาจกระทบต่อธุรกิจการผลิตสินค้านั้นๆ ในประเทศ รัฐก็สามารถใช้นโยบายทางภาษีเพื่อควบคุมการนำเข้าได้โดยการเพิ่มอัตราภาษีที่จะจัดเก็บแก่สินค้านำเข้าดังกล่าว แต่ในทางกลับกัน ถ้าสินค้านั้นใดมีความต้องการบริโภค (Demand) สูง และมีความจำเป็นหรือสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศ รัฐก็สามารถใช้มาตรการทางภาษีเพื่อจูงใจให้เกิดการนำเข้ามากขึ้นได้ เช่น สินค้าประเภทวัตถุดิบพื้นฐานที่ใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ รัฐอาจลดอัตราอากรให้ต่ำลงเพื่อกระตุ้นให้มีการนำเข้าให้มากที่สุด เพื่อทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้าต่ำสามารถส่งออกไปแข่งขันกับต่างประเทศได้ ซึ่งจะเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน (Competitiveness) ทางการค้าได้ทางหนึ่ง และจะทำให้เกิดการผลิตเพื่อส่งออกได้มาก

ขึ้น อย่างไรก็ตามหากสินค้าประเภทใดที่รัฐไม่ต้องการให้ส่งออก เนื่องจากเป็นสินค้าที่ต้องสงวนไว้ใช้ภายในประเทศ เช่น ไม้ ไม้แปรรูป หนังสดิบ น้ำมัน ฯลฯ ก็สามารถใช้มาตรการทางภาษี โดยการเพิ่มอัตราที่จะเรียกเก็บจากการส่งออกดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักรให้สูงขึ้นได้

4. วัตถุประสงค์เพื่อการตอบโต้การทุ่มตลาดหรืออุดหนุนการส่งออก

ในกรณีที่มีการส่งสินค้าเข้ามาในประเทศไทยโดยรัฐผู้ส่งออกได้ให้การอุดหนุนไม่ว่าในรูปแบบใด ซึ่งส่งผลให้ต้นทุนการผลิตสินค้าดังกล่าวต่ำกว่าความเป็นจริง จึงทำให้สินค้านั้นขายได้ในราคาต่ำ หรือในกรณีที่มีการทุ่มตลาด โดยการนำเข้าสินค้าที่มีปริมาณมากและขายในราคาต่ำกว่าทุน ซึ่งจะส่งผลให้ผู้ประกอบการในประเทศเสียหายเพราะไม่อาจแข่งขันได้ หรือในกรณีที่สินค้าส่งออกจากประเทศไทยถูกเรียกเก็บภาษีขาเข้าในอัตราสูง หรือถูกกีดกันด้วยวิธีการค้ารูปแบบอื่นๆ เช่น การให้โควตานำเข้าที่จำกัด รัฐอาจใช้มาตรการทางภาษีเพื่อตอบโต้การกระทำดังกล่าวสำหรับสินค้าของประเทศนั้นที่จะนำเข้ามาในประเทศไทยได้เช่นกัน เช่น การตั้งกำแพงภาษีสูงๆ หรือการเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติม หรือการเก็บอากรพิเศษเพื่อตอบโต้การทุ่มตลาด เป็นต้น

แต่การกีดกันทางการค้าโดยใช้มาตรการทางภาษีในปัจจุบันนี้ ได้ลดบทบาทลงอย่างมาก เนื่องจากองค์การการค้าโลก (World Trade Organization หรือ WTO) ได้วางกฎกติกาในการค้าร่วมกันไว้ มิให้นำมาตรการทางภาษีมาใช้กีดกันทางการค้าระหว่างกัน ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมทางการค้า และเกิดการแข่งขันทางการค้าโดยมีกลไกตลาดเป็นตัวกำกับ มาตรการกีดกันทางการค้า ในปัจจุบันจึงเปลี่ยนรูปแบบเป็นมาตรการกีดกันที่ไม่ใช่มาตรการทางภาษี (Non – Tariff Barrier) เช่น การให้สิทธิพิเศษทางภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า (Rules of Origin) โดยหลักการของกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า หากสินค้าได้ผ่านขั้นตอนหรือขบวนการผลิตอย่างมากเพียงพอ (Substantial Transformation) จนมีการแปลงประเภทพิกัดศุลกากรหรือสินค้านั้นมีการได้มาทั้งหมดในประเทศนั้น (Wholly Obtained) จึงจะถือว่าสินค้านั้นมีแหล่งกำเนิดในประเทศดังกล่าว ในบางกรณีจึงมีการกำหนดเกณฑ์ในการได้แหล่งกำเนิดสินค้าให้ยากจนไม่สามารถได้แหล่งกำเนิดสินค้า หรือกำหนดเกณฑ์การได้

แหล่งกำเนิดสินค้าให้ผิดไปจากความเป็นจริงที่จะสามารถปฏิบัติได้ ทำให้ไม่ได้รับสิทธิพิเศษทางการค้า เช่นนี้ น่าจะเป็นมาตรการกีดกันทางการค้าอย่างหนึ่งได้เช่นกัน³

จากวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีความสัมพันธ์โดยตรงต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศทั้งในด้าน การใช้เป็นเครื่องมือสำหรับนโยบายทางเศรษฐกิจหรือนโยบายทางการค้า เช่น การส่งเสริมการส่งออก การปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศจากการแข่งขันกับต่างประเทศ เป็นต้น

2.1.3 หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีศุลกากร

กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร โดยเก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าบริการที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศ ในขณะที่เดียวกันกรมศุลกากรยังได้รับมอบหมายให้เป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรประเภทอื่นแทนหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง (ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 83/10 (1) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 21 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 ฉ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 5 เบญจ และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 มาตรา 10 ทวิ) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร ภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต เป็นต้น นอกจากนี้จะมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรแล้วกรมศุลกากรยังมีหน้าที่ปกป้องสังคมโดยการตรวจสอบมิให้ของที่เป็นภัยต่อสังคมเข้ามาภายในประเทศได้ เช่น ยาเสพติด อาวุธเคมี ยุทธภัณฑ์ วัตถุอันตราย เป็นต้น ดังนั้น การทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากรให้ถูกต้องพร้อมกับการทำหน้าที่ปกป้องสังคมจึงจำเป็นต้องรู้กฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ครอบคลุมเพราะมีความหลากหลายแต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บอากรขาเข้ามีกฎหมายแม่บทที่สำคัญสองฉบับ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งมีหลักเกณฑ์วิธีการในการจัดเก็บภาษีอากร ดังนี้

³ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2553), หน้า 20-22.

2.1.3.1 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาในและของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรตามกฎหมายศุลกากร

ความรับผิดชอบในอันที่จะเสียค่าภาษีศุลกากรมีความสำคัญต่อผู้นำของเข้าหรือส่งของออกเป็นอันมาก เพราะถ้าไม่ทราบเวลาแห่งความรับผิดชอบแล้วก็ไม่สามารถเสียอากรให้ถูกต้องได้ ฐานที่นำมาคำนวณค่าภาษีซึ่งได้แก่ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ปัจจัยทั้งสามอย่างนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ดังนั้น จึงต้องถือเอาตามที่เป็นอยู่ในเวลาใดเวลาหนึ่งที่แน่นอนตายตัวมาคำนวณค่าภาษี⁴ เมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักรสำเร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้นำเข้าหรือส่งออกมีหน้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรขาเข้าหรือขาออกให้รัฐบาล แต่คำว่า “นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร” มีความหมายกว้างและยุ่งยากในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากร จึงต้องกำหนดความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากรไว้ให้แน่ชัด เพื่อให้ผู้นำเข้ารู้ว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด และรัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ตั้งแต่เมื่อใด

1. ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรขาเข้า

1) เกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จ

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิวรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาผู้นำของเข้าสำเร็จ” และ

เวลาที่นำของเข้าสำเร็จได้กำหนดไว้ในมาตรา 41 ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใดๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่ถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง” ในที่นี้ย่อมหมายถึงท่าหรือที่ใดๆ ที่มีกำหนดโดยกฎกระทรวงให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการนำเข้าหรือส่งออก หรือนำเข้าและส่งออก ซึ่งของประเภทใดๆ หรือทุกประเภททางทะเลหรือทางบกตามมาตรา 4(1) รวมถึงสำหรับอากาศยานด้วย ดังนั้น เมื่อมีการนำของหรือสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยยานพาหนะใดๆ ไม่ว่าจะ เป็นเรือ อากาศยาน รถยนต์ หรือแม้แต่เป็นการนำเข้า

⁴ กฤษฎา ทองธรรมชาติ, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2536), หน้า 48.

มาโดยแรงงานคนหรือสัตว์ ถ้ามีการนำเข้ามาในเขตท่าหรือเขตด่านศุลกากรที่กำหนดไว้ ย่อมถือว่าการนำเข้ามาสำเร็จ หน้าที่ในการเสียภาษีศุลกากรของผู้นำของเข้าจึงเกิดขึ้นในวันที่มีการนำเข้ามาสำเร็จดังกล่าว สภาพของ ราคาของ และอัตราอากรเป็นอยู่อย่างใด ในเวลาที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นก็จะใช้เป็นหลักในการพิจารณาคำนวณเงินอากรไปตามนั้น ถึงแม้ว่าในภายหลังสภาพของ ราคาของ และอัตราอากรจะเปลี่ยนแปลงไปก็มีพักต้องคำนึงถึงความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในภายหลังโดยจะอ้างเป็นสาเหตุเพื่อลดหรือเพิ่มค่าภาษีอากรไม่ได้ เว้นแต่จะมีกฎหมายศุลกากรกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

สำหรับของที่นำเข้ามาโดยทางไปรษณีย์นั้น ทางปฏิบัติกรมศุลกากรถือตามอนุสัญญาว่าด้วยการไปรษณีย์สากล ซึ่งกระทำ ณ กรุงโตเกียว เมื่อ ค.ศ. 1964 และตามความตกลงกับการสื่อสารแห่งประเทศไทยว่า ทุงเมล์ที่บรรจุพัสดุไปรษณีย์จากต่างประเทศนั้นให้นำมาเปิดตรวจเพื่อคัดแยกพร้อมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ของการสื่อสารฯ และเจ้าพนักงานศุลกากร โดยให้ถือว่าภาวะค่าภาษีสำหรับของนำเข้ามาเกิดในวันเปิดทุงเมล์⁵

2) เกิดขึ้นในเวลาที่ยกของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น⁶

กรณีนี้เป็นเรื่องการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเข้าไปสู่การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ กล่าวคือ เป็นการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรและนำไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร และต่อมามีการปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ สำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 หรือเพื่อจำหน่ายแก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ซึ่งมาตรา 88 วรรคสามและวรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้กำหนดเรื่องการนำเข้าสำเร็จซึ่งเป็นการรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีไว้ว่า ในการรับของที่ได้มีการโอนจำหน่ายสำหรับกรณี

⁵ ชูชาติ อัครโรจน์, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2542), หน้า 121.

⁶ ธัญลักษณ์ เจริญศักดิ์, การดำเนินคดีศุลกากร ศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับความผิดอาญาศุลกากร, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์, ภาควิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552, หน้า 43-46.

ดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเลิกของเช่นนั้น
นั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นการนำของเข้าไปเก็บในคลังสินค้า
ทัณฑ์บนและต่อมาได้มีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อจำหน่ายให้แก่
ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออกตาม
มาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 หรือมิใช่เพื่อจำหน่ายแก่
ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ความรับผิดใน
อันจะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีนี้ก็ยังคงถือเวลาที่นำของเข้าสำเร็จเมื่อเวลาที่นำของเข้าได้เข้ามาใน
เขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง เพียงแต่พิกัดอัตราศุลกากรจะใช้ตามที่เป็นอยู่
ในเวลาที่ยกเลิกของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเท่านั้น (มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง)

3) เกิดขึ้นในเวลาที่ยกเลิกของออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้
หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือเพื่อจำหน่าย
ให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 หรือเพื่อ
จำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น

กรณีนี้เป็นเรื่องการนำของออกจากเขตปลอดอากรเข้าไปสู่
การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ ซึ่งมาตรา 97 นว แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร
พระพุทธศักราช 2469 ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้ โดยให้ถือว่าเป็นการนำเข้า
มาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเลิกของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้โดย
ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

4) เกิดขึ้นในเวลาที่ยกเลิกของนำเข้าหรือจำหน่ายสำหรับของที่นำเข้าเพื่อใช้
ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก

กรณีนี้เป็นเรื่องการนำของที่นำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปสู่
การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ กล่าวคือเป็นการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้
ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9)
พ.ศ. 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 หากต่อมาได้มีการ
การโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่า
ด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ในการรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายไปดังกล่าวให้ถือว่าเป็น
เป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเลิกของเช่นนั้น โดย
ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด (มาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9)
พ.ศ. 2482)

5) เกิดขึ้นเมื่อสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง

ของใดซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นอากรหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอน หรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ ในการคำนวณอากรสำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่พึงจะต้องเสียทั้งหมด (มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530)

ในกรณีนี้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนของที่ได้รับยกเว้นอากรจากบุคคลที่มีสิทธิไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิ หรือเมื่อมีการนำของไปใช้ในการอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร หรือเมื่อสิทธิที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง

การชำระอากรหรือการชำระเพิ่มดังกล่าวกฎหมายกำหนดให้เป็นความรับผิดชอบของผู้โอนของนั้นไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรที่ได้นำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่น หรือผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงในขณะที่เป็นเจ้าของ แล้วแต่กรณี

6) เกิดขึ้นในเวลาที่น่าของหรือสินค้าออกจากเขตประกอบการเสรีเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2550

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตประกอบการเสรี รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้และสิ่งอื่น ที่ได้จากการผลิตในเขตประกอบการเสรี หากนำออกจากเขตประกอบการเสรีเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร มาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2550 ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้ โดยให้ถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตประกอบการเสรี

อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่า เมื่อนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วเกิดการสูญหาย ถูกทำลายโดยอุบัติเหตุ หรือของที่นำเข้าไปเก็บในคลังสินค้าแล้วถูกโจรกรรมไป ผู้นำเข้ามีภาระการศุลกากรหรือไม่อย่างไร อาจพิจารณาได้ ดังนี้⁷

(1.1) ถ้าของที่นำเข้ามาเกิดสูญหาย หรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุ ในขณะที่ของยังอยู่บนเรือ หรือในขณะที่ขนเข้าเก็บในคลังสินค้า หรือในขณะที่อยู่ในคลังสินค้าแล้ว ในกรณีเช่นนี้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจที่จะยกเว้นเงินค่าภาษีที่จะต้องเสียหรือคืนค่าภาษีที่ได้เสียแล้วสำหรับของนั้นได้ (มาตรา 95)

(1.2) ของที่นำเข้าไปเก็บในคลังสินค้าแล้วต่อมาถูกลักไป ก่อนที่ผู้นำเข้ายื่นใบขนสินค้า มีปัญหาว่า ผู้นำของเข้าจะต้องชำระค่าภาษีสำหรับของที่ถูกลักไปหรือไม่ ปัญหานี้มีความเห็นอยู่สองความเห็น คือ

ความเห็นที่ 1 เห็นว่า มาตรา 10 ทวิ เป็นบทบัญญัติกำหนดเวลาที่ผู้นำของเข้าเกิดความรับผิดชอบเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาสำเร็จจริงอยู่แม้ว่าผู้นำของเข้าจะต้องเสียค่าภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ก็ตาม แต่เมื่อ “ของ” ถูกลักไปโดยยังไม่ยื่นใบขนสินค้าจะถือว่าผู้นำของเข้าพ้นความรับผิดชอบเพราะไม่มี “ของ” ออกจากศุลกากรย่อมไม่ถูกต้อง ที่ถูกต้องควรแปลความว่า “เมื่อของนำเข้ามาสำเร็จแล้วแม้ของจะไม่มี แต่ความรับผิดชอบในอันจะเสียค่าภาษีในของยังคงมีอยู่” หากผู้นำของเข้าประสงค์จะพ้นความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของนี้ ก็ต้องยื่นคำขอยกเว้นค่าภาษีต่ออธิบดีกรมศุลกากรและอธิบดีกรมศุลกากรยกเว้นให้ตามคำขอ

ความเห็นที่ 2 เห็นว่า การยื่นใบขนสินค้าเพื่อจะนำของออกเมื่อไม่มีของก็ไม่มีหน้าที่ต้องทำ แม้แต่ของมีอยู่ถ้าหากไม่ยื่นใบขนสินค้าเสียอากรภายในกำหนด ก็ถือเป็นของตกค้างตามมาตรา 61 ให้อธิบดีมีอำนาจหักค่าภาษีจากการขายทอดตลาดไม่ได้ให้อำนาจเรียกค่าภาษีจากผู้นำของเข้า ฉะนั้น ของนำเข้ามาสำเร็จแล้ว แต่ของได้ถูกลักไปก่อนยื่นใบขนสินค้า ผู้นำเข้าจึงไม่ต้องเสียค่าภาษี

⁷ อเนก เขียวถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 Economics of Taxation 2 EC 343, พิมพ์ครั้งที่ 5

(กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2531), หน้า 454.

(1.3) ปัญหาดังกล่าวเป็นกรณีของหายก่อนยื่นใบขนสินค้า ถ้ายื่นใบขนสินค้าและชำระค่าภาษีแล้วของหายจะดำเนินการอย่างไร ต้องกลับไปพิจารณาในความเห็นที่หนึ่ง กล่าวคือ ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นแล้วและยังมีอยู่ ผู้นำของเข้าต้องยื่นคำขอยกเว้นค่าภาษี และขอคืนค่าภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรยกเว้นค่าภาษีให้ผู้นำของเข้าก็จะได้ค่าภาษีคืน ถ้าหากไม่ยกเว้น ผู้นำของเข้าก็ต้องไปไล่เบี้ยเอาแก่ผู้เก็บรักษาสินค้าต่อไป

2. ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรขาออก

เวลาที่ส่งของออกสำเร็จได้กำหนดไว้ในมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การส่งของใดๆ ออกจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออก ได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักนั้น”

มาตรา 46 บัญญัติไว้ว่า “เกิดขึ้นในเวลาที่จะส่งของออกสำเร็จ” การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราอากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

ตามปกติเวลาที่ส่งของออกสำเร็จนั้น ควรจะเกิดขึ้นเมื่อเรือที่บรรทุกของนั้น ได้ออกไปพ้นเขตท่าแล้ว แต่ถ้าจะรอให้เรือออกไปแล้วย่อมเก็บภาษีไม่ได้ จึงต้องกำหนดให้ผู้ส่งออกเสียอากรตอนยื่นใบขนสินค้า เพื่อดำเนินพิธีการศุลกากรขาออก โดยคำนวณเงินอากรตามสภาพของ ราคาของพิกัดอัตราอากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ และคำว่า “ออกใบขนสินค้าให้” หมายถึงใบขนสินค้าที่ได้ชำระอากรครบถ้วนบริบูรณ์และไม่มีการแก้ไขรายการใดๆ ในใบขนสินค้านั้นอีก ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรขาออกของการส่งของออกนอกพระราชอาณาจักนี้ มีข้อสังเกตบางประการ คือ

1) การจัดทำใบขนสินค้าขาออกและการเสียภาษีขาออก ต้องกระทำก่อนนำของบรรทุกลงเรือ กรณีมิได้ส่งของออกนอกพระราชอาณาจักย่อมเกิดขึ้นได้เสมอ เช่น เรือที่รับบรรทุกของนั้นระวางเต็มจึงไม่ยอมรับบรรทุก ผู้ส่งของออกกลับใจไม่ส่งของออก พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบของส่งออกไม่ตรงตามสำแดงจึงยึดของนั้นไว้ หรือของนั้นบรรทุกลงเรือแล้ว

แต่ก่อนออกจากเขตท่าเรือ เกิดอุบัติเหตุจมลง ผู้ส่งของออกก็ขอคืนค่าภาษีที่เสียไว้แล้วได้เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวันแต่ไม่เกินเก้าสิบวัน นับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้

2) ให้ถือเป็นหลักปฏิบัติว่า ใบขนสินค้าขาออกที่ได้ชำระอากรไว้ครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว จะไม่ต้องชำระอากรเพิ่ม หรือได้รับเงินอากรคืน ถึงแม้ว่าก่อนจะส่งของออกไปจริงจะได้มีการเปลี่ยนแปลงราคาหรือพิกัดอัตราศุลกากร ทำให้ของชนิดตามใบขนสินค้าขาออกนั้นจะต้องเสียอากรมากขึ้นหรือน้อยลงหรือยกเว้นอากร

3) คำที่ว่า “ให้ถือสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้” นั้น” หมายถึง ใบขนสินค้าขาออกที่ได้ชำระอากรไว้ครบถ้วนบริบูรณ์ที่อยู่ในเงื่อนไขจำกัด คือ จะต้องไม่มีการขอแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการใดๆ ในใบขนสินค้าขาออกฉบับนั้นๆ ทั้งสิ้น หากมีการขอแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการใดๆ ในใบขนสินค้าขาออกฉบับนั้นๆ ให้ยื่นใบขนสินค้าใหม่ ชำระอากรใหม่ แล้วขอคืนค่าภาษีตามใบขนสินค้าได้ เว้นแต่ในกรณีผู้ส่งของออกมีความจำเป็นรีบด่วนไม่สามารถจะยื่นใบขนสินค้าชำระอากรใหม่ และขอคืนอากรเก่าได้ หากยื่น คำร้องยินยอมชำระอากรเพิ่มในใบขนอินหรือใบขนเพิ่มเติม ก็พิจารณาผ่อนผันให้เป็นกรณีพิเศษ

4) กำหนดเวลาการชำระค่าภาษีของผู้ส่งของออก คือ เวลาขณะที่พนักงานเจ้าหน้าที่ออกใบขนสินค้าให้ การเรียกเก็บค่าภาษีจึงเป็นอันเสร็จเด็ดขาดไปแล้วในขณะที่ออกใบขนสินค้าให้

2.1.3.2 การคำนวณค่าภาษี

เมื่อมีการนำเข้าสำเร็จแล้ว ภาระค่าภาษีหรือหนี้ค่าภาษีอากรก็จะเกิดขึ้นในการคำนวณค่าภาษีว่าจะมีจำนวนเท่าใด มาตรา 10 ทวิ ได้วางหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าภาษีไว้ ดังนี้⁸

⁸ กฤตিকা ปันประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 37-40.

1. การคำนวณภาษีศุลกากรขาเข้า

1) หลักทั่วไปในการคำนวณจำนวนภาษี

ในมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง บัญญัติไว้ว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น...” การคำนวณค่าภาษีหรือจำนวนภาษี โดยหลักทั่วไป จึงต้องถือเอาตามสภาพของขณะนำเข้าสำเร็จ ราคาขณะนำเข้าสำเร็จ และพิกัดอัตราศุลกากรของขณะนำเข้าสำเร็จเป็นเกณฑ์ หากขณะนำเข้าสำเร็จของมีสภาพเก่าหรือชำรุด ก็จะต้องถือตามสภาพนั้นว่าในสภาพดังกล่าว ของนั้นจะมีราคาเท่าใด และจัดเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรอะไร มีอัตราในการจัดเก็บภาษีเท่าใด เป็นต้น

ดังนั้น จุดที่ภาระภาษีเกิดขึ้นหรือจุดที่นำเข้าสำเร็จ จึงมีความสำคัญ หากขณะนำเข้าสำเร็จของหรือสินค้านั้นมีสภาพ มีราคา และมีพิกัดอัตราศุลกากรอย่างไร ก็จะต้องคำนวณและเสียภาษีไปตามนั้น แม้ว่าต่อมาสินค้าหรือของนั้นจะเปลี่ยนสภาพไปหรือมีราคาเปลี่ยนแปลงไป หรือมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ก็จะไม่กระทบถึงเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนภาษีดังที่กล่าวมาข้างต้นนี้

เช่น ในขณะที่เรือเข้ามาถึงเขตท่าที่จะส่งของถึงแล้ว (นำเข้าสำเร็จแล้ว) แต่ยังมีได้ทำการขนถ่ายสินค้าลงจากเรือ เกิดพายุใหญ่กระหน่ำทำให้เรือพลิกคว่ำและจมลง สินค้าในเรือเสียหายทั้งหมด เช่นนี้ เจ้าของสินค้าก็ยังคงเสียภาษีอยู่โดยถือเอาตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่สำหรับของนั้น ในเวลาที่เรือเข้ามาถึงเขตท่า มิใช่ถือเอาตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดฯ ที่เป็นอยู่ในเวลาที่เรือจมลงแต่อย่างใด เป็นต้น

2) ข้อยกเว้นจากหลักทั่วไป

(2.1) การคำนวณจำนวนภาษีสำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน

เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน มาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องจดยรายละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตาม

กฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว

รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 นี้ มาตรา 88 กำหนดให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น ซึ่งทั้งสองมาตรานี้จะสอดคล้องกับมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ซึ่งได้บัญญัติว่า “...แต่ในกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมหรือในสภาพอื่น”

ในเรื่องของการคำนวณค่าภาษีของปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนี้อาจมีความเห็นที่แตกต่างออกเป็น 2 ความเห็น กล่าวคือ หากของนั้นปล่อยออกมาในสภาพเดิมมิได้มีการนำของนั้นไปผ่านกระบวนการผลิต ประกอบ หรือดำเนินการอื่นใด คงไม่มีประเด็นปัญหา แต่หากของนั้นได้ถูกนำไปผ่านกระบวนการเหล่านี้แล้วจึงได้รับการปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคในประเทศจะใช้ “พิกัดศุลกากร” ตามชนิดของของเดิมที่ได้จัดแจ้งตั้งแต่แรกตามมาตรา 87-88 หรือจะใช้ “พิกัดศุลกากรตามที่เป็นอยู่สำหรับของที่ได้ผ่านกระบวนการผลิต ฯลฯ มาแล้ว เช่น ขณะนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนของนั้นเป็นผ้ายีนส์ แต่ขณะที่นำของนั้นออกจากเขตปลอดอากรเพื่อบริโภคในประเทศ ของนั้นได้ผ่านกระบวนการผลิตจนเป็นกางเกงยีนส์แล้ว ในการคำนวณค่าภาษีจะคำนวณโดยถือตามพิกัดศุลกากรผ้ายีนส์ หรือพิกัดศุลกากรกางเกงยีนส์ ในเรื่องดังกล่าว ความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายแรกเห็นว่า ต้องถือตามพิกัดศุลกากรของกางเกงยีนส์ เพราะมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ได้กำหนดไว้ว่า “ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน” ดังนั้น พิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาดังกล่าวจึงต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากรของกางเกงยีนส์ ส่วนความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายที่สองเห็นว่า เมื่อภาระภาษีเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่วันของนำเข้าสำเร็จ ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงต้องใช้สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จซึ่งเป็นเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม ในส่วนของพิกัดอัตราศุลกากร มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ได้ให้ข้อยกเว้นไว้ว่า มิให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลานั้น แต่ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ได้นำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งอาจทำให้เข้าใจได้ว่าต้องใช้พิกัดอัตรา

ศุลกากรเป็นทางเกนยีนส์ ไม่ใช่ผ้ายีนส์ แต่ความหมายของกฎหมายคงมิได้ต้องการให้เป็นเช่นนั้น เพราะหากจะให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรทางเกนยีนส์ก็คงไม่จำเป็นต้องให้มีการจดยละเอียดแห่งของนั้นไว้ตาม

มาตรา 87 และ “ให้ใช้รายการละเอียด” ดังกล่าวสำหรับการประเมินอากรแก่ของนั้นตามมาตรา 88 แต่อย่างไรก็ตาม นอกจากนั้น ในมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง นั้นเองยังได้กำหนดไว้ว่า “ไม่ว่าจะปล่อย (ของนั้น) ออกไปในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น” นอกจากนี้ ความหมายของพิกัดอัตราศุลกากรอาจแยกได้เป็น 2 ส่วนที่เป็น “พิกัด” (Tariff) และส่วนที่เป็น “อัตรา” (Rate) ซึ่งมีความหมายแตกต่างกัน กล่าวคือ พิกัดศุลกากรจะหมายถึง ตัวเลข พร้อมคำอธิบาย (Description) ที่กำหนดไว้เพื่อประโยชน์ในการจำแนกประเภทพิกัดให้แก่สินค้า เช่น 0708.10- ถั่วลันเตา แต่ถ้าเป็น 0709.20 หน่อไม้ฝรั่ง เป็นต้น ส่วนสินค้าตามพิกัดทั้งสองข้างต้นจะมีอัตราอากร หรือ Rate ในการจัดเก็บภาษีอย่างไร จะเป็นไปตามนโยบายภาษีของแต่ละประเทศ เช่น ถั่วลันเตาสำหรับประเทศไทยอาจมีอัตราในการจัดเก็บภาษีโลกรั่มละ 2 บาท ในขณะที่หน่อไม้ฝรั่งมีอัตราในการจัดเก็บภาษีโลกรั่มละ 4 บาท เป็นต้น ซึ่งอัตราภาษีนี้อาจขึ้น-ลงได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ หลายประการ

จากเหตุผลข้างต้น นักกฎหมายฝ่ายที่ 2 นี้จึงเห็นว่า พิกัดอัตราศุลกากรที่จะใช้ในการคำนวณค่าภาษีจะต้องเป็นพิกัดศุลกากรของผ้ายีนส์ ส่วนอัตราหรือ Rate ในการจัดเก็บจะเป็นเท่าใดจะใช้ Rate ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ของนั้นได้ถูกปล่อยออกจากคลังสินค้า ทันทันนั้น ดังนั้น หากผ้ายีนส์ขณะนำเข้ามามีอัตราในการจัดเก็บร้อยละ 30 ของราคา แต่ในเวลาที่ได้ปล่อย ผ้ายีนส์นั้นออกจากคลังสินค้าทันทันนั้นเพื่อบริโภคในประเทศ ผ้ายีนส์มีอัตราในการจัดเก็บร้อยละ 10 ของราคา ก็จะใช้อัตราผ้ายีนส์ขณะที่ปล่อยออกมาจากคลังสินค้าทันทันนั้นไม่ว่าจะปล่อยออกมาในสภาพเดิม (ผ้ายีนส์) หรือในสภาพอื่น (ทางเกนยีนส์)

หากสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทันทันนั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรไม่ว่าจะส่งออกไปสภาพเดิม หรือในสภาพที่ผ่านกระบวนการผลิต ผสม ประกอบ หรือดำเนินการอื่นใดแล้วก็ตาม มาตรา 88 วรรคสอง ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออกแก่ของดังกล่าว

(2.2) การคำนวณจำนวนภาษีสำหรับของจากเขตปลอดอากร “เขตปลอดอากร” เป็นเขตพื้นที่ที่กำหนดไว้สำหรับการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยของที่นำเข้าไปในเขตดังกล่าวจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ

อาจกล่าวได้ว่า เขตปลอดอากร ยังเป็นพื้นที่ที่ถือเสมือนว่าเป็นภาคต่างประเทศเฉพาะในส่วนของภาษีอากร เนื่องจาก มาตรา 97 นว แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้ถือว่าการนำของออกจากเขตปลอดอากรเข้ามาในราชอาณาจักร เป็น การ “นำเข้าสำเร็จ” ในเวลาที่นำของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร แต่หากเป็นเรื่องอื่นๆ ที่ไม่ใช่เรื่องค่าภาษีอากร เช่น เรื่องสิ่งแวดล้อม หรือเรื่องการขออนุญาตตั้งโรงงาน เขตปลอดอากรก็เป็นพื้นที่ที่สามารถบังคับใช้กฎหมายภายในได้ในลักษณะเดียวกับพื้นที่อื่นๆ

เมื่อภาระภาษีหรือหนี้ค่าอากรขาเข้าเกิดขึ้นในเวลานำออกจากเขตปลอดอากรเพื่อบริโภคในประเทศ ดังนั้น ในการคำนวณค่าภาษีจึงต้องถือเอาตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสาม

(2.3) การคำนวณค่าภาษีสำหรับกรณีการนำเข้ามาในประเทศเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482

เกิดจากการนำของเข้ามาภายในประเทศเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเพื่อส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แต่ภายหลังได้ทำการโอนของดังกล่าวเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นฐานภาษีจะถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในประเทศหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเว้นหรือจำหน่ายของนั้น⁹

⁹ รัญลักษณ์ เจริญศักดิ์, การดำเนินคดีศุลกากร ศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับความผิดอาญาศุลกากร, หน้า 48-50.

(2.4) การคำนวณค่าภาษีสำหรับกรณีที่มีสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง

กรณีที่นำของเข้ามาในประเทศโดยได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาใช้เองหรือโดยบุคคลที่มีสิทธิ หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นก็ต้องเสียอากรโดยถือสภาพของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอน หรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง (มาตรา 10 พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530)

(2.5) การคำนวณค่าภาษีสำหรับกรณีที่นำของออกจากเขตประกอบการเสรีเพื่อจำหน่ายภายในประเทศ

ของที่นำเข้ามาในประเทศ และนำเข้าไปในเขตประกอบการเสรี รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้และสิ่งอื่น ที่ได้จากการผลิตในเขตประกอบการเสรี หากนำออกจากเขตประกอบการเสรีเพื่อใช้หรือจำหน่ายในประเทศจะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตประกอบการเสรี (มาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2550)

2. การคำนวณภาษีศุลกากรขาออก

ของส่งออกที่ต้องชำระค่าภาษีอากรขาออกในปัจจุบันมีเพียงสามประเภทเท่านั้น คือ ไม้บางชนิด คือ ไม้ซุงและไม้แปรรูป หนังโคและหนังกระบือดิบที่ยังไม่ฟอก และสินค้าที่นำออกจากพื้นที่พัฒนาร่วมฯ ตามกฎหมายว่าด้วยองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย

กฎหมายศุลกากรกำหนดให้การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้ (มาตรา 10 ตรีวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469)

ส่วนการคืนค่าภาษีในกรณีที่ไม่ได้ส่งของออกนอกราชอาณาจักร นั้น ให้กระทำได้เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวัน แต่ไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้ (มาตรา 10 ตรี วรรคสาม)

ความรับผิดชอบอันที่จะต้องเสียค่าภาษีขาออก ถึงแม้จะเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ แต่การเสียค่าภาษีขาออกให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และอัตราอากร ที่เป็นอยู่ในวันที่ออกใบขนสินค้าให้ ใบขนสินค้าขาออกใดที่ได้ชำระอากรไว้ครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว จะไม่ต้องชำระอากรเพิ่มหรือได้รับเงินอากรคืน ถึงแม้ว่าก่อนจะส่งของออกไปจริงได้มีการเปลี่ยนแปลงราคา หรือพิกัดอัตราอากร ทำให้ของชนิดตามใบขนสินค้าขาออกนั้นจะต้องเสียอากรมากขึ้น หรือน้อยลง หรือยกเว้นอากรก็ตาม

สำหรับของหรือสินค้าส่งออกที่ได้เสียอากรขาออกไว้ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าแล้ว หากของตามใบขนสินค้าไม่ได้ส่งออกนอกประเทศ กฎหมายก็ได้เปิดช่องให้เรียกร้องขอคืนเงินอากรได้ แต่ได้กำหนดระยะเวลาให้ขอคืนอากรได้เมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้ และจะต้องขอคืนภายในไม่เกิน 90 วัน นับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้ นั่นคือ มีระยะเวลาที่จะขอคืนอากรได้เพียง 60 วันเท่านั้น

ดังนั้น ของใดก็ตามที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรต้องชำระค่าอากรขาเข้าและขาออกเสมอโดยคำนวณค่าภาษีอากรเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จหรือส่งออกสำเร็จ อย่างไรก็ตาม การชำระค่าอากรขาเข้าและขาออกดังกล่าวมีข้อยกเว้นบางกรณีที่ไม่ต้องชำระค่าภาษีอากร การคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้ว นำออกมาจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศนั้น มีปัญหาในการตีความว่าจะต้องคำนวณค่าภาษีอากรอย่างไร ซึ่งจะได้วิเคราะห์โดยละเอียดในบทต่อไป

2.1.3.3 การเก็บค่าภาษี

การเรียกเก็บค่าภาษีจะเก็บโดยวิธีใด และผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติอย่างไรบ้างนั้น กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักการไว้ในมาตรา 10 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ดังนี้

มาตรา 10 วรรคแรก “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลา ที่ออกไปขนสินค้าให้”¹⁰

จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. บรรดาค่าภาษีให้เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากร

กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติหลักการเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรไว้หลาย มาตรา เช่น ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด (มาตรา 10 ทวิ, มาตรา 10 ตีร แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469) บัญญัติให้งดเว้นการเรียกเก็บอากรในบางกรณี เช่น ให้งดเว้นการเรียกเก็บอากรขาเข้าขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อ ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร (มาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469) หรืออาจะมี พระราชกฤษฎีกายกเว้นอากรซึ่งเรียกเก็บตามกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากรแก่ ของที่นำเข้ามาหรือส่งออกทางบกได้ (มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480)

2. ให้เรียกเก็บตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร

กฎหมายพิกัตอัตราศุลกากร หมายถึง กฎหมายที่กำหนดว่าภาษีศุลกากร ให้คิดและเก็บกันอย่างไร ทั้งนี้เพื่อประโยชน์แก่ผู้มีหน้าที่เก็บภาษีศุลกากรในอันที่จะเก็บภาษีได้ โดยถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อประโยชน์แก่ผู้อื่นในอันที่จะทราบว่าตนจะต้องเสียภาษี อากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกหรือไม่เพียงใด

กฎหมายพิกัตอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันคือ พระราชกำหนดพิกัต อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมฯ และประกาศกระทรวงการคลังฉบับ ต่างๆ ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราศุลกากรฉบับนี้อีกหลายฉบับ เพื่อ ยกเว้น ลดหย่อน เพิ่มอัตราอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ตามมาตรา 4 แห่ง พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้บัญญัติไว้ความว่า “ของที่นำเข้ามาในหรือส่ง

¹⁰ วิชาญ มากวัฒนสุข, กฎหมายภาษีและพิธีการศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2546), หน้า 21-22.

หรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราอากร
ท้ายพระราชกำหนดนี้”

3. การเสียภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกไปขนสินค้าให้
ตามกฎหมายศุลกากรกำหนดว่า ก่อนที่จะนำของใดๆ ไปจากอารักขา
ของศุลกากร ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากรและตามกฎหมายอื่น
ที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้องและเสียภาษีอากรจนครบถ้วน
หรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด (มาตรา 40
วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469)

กรณีส่งออกก่อนที่จะส่งของใดๆ ออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้ส่งของออก
ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากรและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการ
ศุลกากรกับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรโดยครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็น
ประกันการขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด (มาตรา 45 วรรคแรก แห่ง
พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469)

จากมาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช
2469 จึงสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีศุลกากรต้องจัดเก็บตามกฎหมายสองฉบับร่วมกัน คือ
พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร
พ.ศ. 2530 โดยจะจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายเพียงฉบับใดฉบับหนึ่งไม่ได้ เพราะเหตุที่ว่า
พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เป็นกฎหมายที่กำหนดสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบ
ของหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนว่าความรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อใด
มีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีอากรเมื่อใด ได้รับสิทธิยกเว้นอากรหรือไม่ และมีหลักเกณฑ์ในการ
คำนวณภาษีอากรอย่างไร ส่วนพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จะกำหนดอัตรา
ศุลกากรที่ต้องนำไปใช้ในการคำนวณตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469
กำหนด หรือข้อยกเว้นในการลดอัตราอากร หรือยกเว้นอากร หรือเพิ่มอัตราอากร ซึ่งจะได้อธิบาย
ความสัมพันธ์ระหว่างพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กับพระราชกำหนดพิกัด
อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพิ่มเติมต่อไป

2.1.3.4 ราคาศุลกากร

ราคา คือ ค่าเป็นเงินของสินค้าหรือสิ่งของ เพื่อประโยชน์ในการซื้อขาย แลกเปลี่ยน ราคาหรือค่าเป็นเงินจึงเป็นค่ากลางทำให้สามารถเปรียบเทียบ หรือกำหนดค่าของ สินค้าหรือสิ่งของ เมื่อต้องการจะทราบว่าสิ่งใดๆ มีค่ามากน้อยกว่ากันอย่างไรก็ต้องหาค่ากลาง คือ ราคาหรือค่าเป็นเงินของสิ่งเหล่านั้นเสียก่อนแล้วจึงเปรียบเทียบกันได้ว่าสิ่งเหล่านั้นมีค่ามาก น้อยต่างกันอย่างไร¹¹

ในกิจการศุลกากร ราคาเป็นสิ่งจำเป็นเพราะการเก็บภาษีอากรส่วนใหญ่ นั้นเก็บตามราคา เราจึงแทบจะกล่าวได้ว่าการเก็บภาษีอากรจะกระทำมิได้โดยไม่ทราบราคา กลไก หลายอย่างหลายประการของงานศุลกากร ล้วนแต่เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการกำหนดราคาเป็น สำคัญ

เพื่อให้ราคาสินค้าที่มีการซื้อขายกันระหว่างประเทศเป็นไปอย่างถูกต้อง สอดคล้องกับความเป็นจริงในทางปฏิบัติและประเพณีทางการค้า การประเมินราคาทางศุลกากร จึงเปลี่ยนไป ทั้งนี้ โดยมีลักษณะเป็นสากลและมีความเป็นธรรมมากขึ้น กล่าวคือ โดยหลักการจะ ให้ใช้ราคาซื้อขายกันจริง (Transaction Value) เป็น “ราคาศุลกากร” ซึ่งจะใช้เป็นฐานใน การประเมินภาษี หากความสัมพันธ์ดังกล่าวมีอิทธิพลต่อราคา หรือทำให้ราคาบิดเบือนไปจากสิ่งที่ ควรจะเป็น เช่น ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน โดยมีผู้บริหารเป็นบุคคล เดียวกัน เช่นนี้ อาจทำให้ราคาซื้อขายกันจริงเป็นราคาที่มีได้บวกกำไรมาตรฐาน ซึ่งแตกต่างไป จากราคาสินค้าชนิดเดียวกันที่ผู้ขายขายให้แก่ผู้ซื้อรายอื่นซึ่งมิได้มีความสัมพันธ์กัน เช่นนี้ จะไม่ สามารถรับราคาซื้อขายจริงเป็น “ราคาศุลกากร” ได้ เนื่องจากจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ ผู้ประกอบการรายอื่น จึงต้องพิจารณาราคาโดยการกำหนดราคาในวิธีอื่นตามลำดับต่อไป¹²

ราคาของสินค้า นอกจากจะเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งแล้ว ยังเป็นฐานใน การคำนวณภาษีศุลกากร และภาษีอื่นๆ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ด้วย ดังนั้น

¹¹ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า 85-86.

¹² กฤติกา ปั้นประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 80-83.

หากพื้นฐานในการประเมินราคาศุลกากรแตกต่างกัน ย่อมทำให้เกิดความได้เปรียบ-เสียเปรียบกันได้ ดังนั้น ความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดศุลกากรและการค้า (The General Agreement on Tariffs and Trade, 1994:GATT) จึงได้กำหนดวิธีการในการหาราคาสินค้าที่ซื้อขายกันระหว่างประเทศไว้ใน Article 7 ซึ่งการนำ Article 7 ของ GATT มาใช้ จะเป็นไปตามรายละเอียดใน The Agreement on the Implementation of Article 7 of the General Agreement on Tariffs and Trade, 1994 ซึ่งรายละเอียดเหล่านี้ ประเทศไทยได้นำบทบัญญัติดังกล่าวมาอนุวัติการโดยกำหนดหลักการไว้ในกฎหมายศุลกากรเรียบร้อยแล้ว นอกจากนี้ยังมีการกำหนดรายละเอียดของเรื่องดังกล่าวไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 และกฎกระทรวงฉบับที่ 145 ตามลำดับ การประเมินราคาศุลกากรของประเทศไทย จึงเป็นไปในแนวทางและมาตรฐานเดียวกันกับศุลกากรต่างๆ ทั่วโลกที่เป็นภาคีสมาชิกองค์การการค้าโลก

ราคาศุลกากร มีความสำคัญและเกี่ยวข้องโดยตรงกับจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระ เนื่องจากการเสียภาษีส่วนใหญ่จะคิดเป็นร้อยละของราคาของ ในกรณีของการส่งออกจะใช้ราคา “อันแท้จริงในท้องตลาด” ที่ผู้ขายจะสามารถขายส่งโดยชำระเป็นเงินสดได้โดยไม่ขาดทุน และโดยไม่มีภาระหักทอน หรือลดหย่อนราคาแต่อย่างใด ณ เวลาและสถานที่ส่งของออก แต่ในกรณีของการนำเข้าของเข้า จะมีวิธีในการหาราคา เพื่อการประเมินอากรขาเข้าได้ 6 วิธีดังต่อไปนี้

1. ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value)
2. ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Identical Goods Value)
3. ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Similar Goods Value)
4. ราคาหักทอน (Deductive Value)
5. ราคาคำนวณ (Computer Value)
6. ราคาย้อนกลับ

2.1.3.5 พิกัดอัตราศุลกากร

พิกัดอัตราศุลกากร หมายความว่าถึง กฎหมายที่กำหนดว่าภาษีศุลกากรให้คิดและเก็บกันอย่างไร ทั้งนี้เพื่อประโยชน์แก่ผู้มีหน้าที่เก็บภาษีศุลกากรในอันที่จะเก็บภาษีได้โดย

ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายและเพื่อประโยชน์แก่ผู้อื่นในอันที่จะทราบว่าตนจะต้องเสียภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกหรือไม่เพียงใด¹³ หรืออาจกล่าวได้ว่า กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมีหลักสำคัญ คือ เป็นกฎหมายที่ใช้พิจารณาว่าจะเสียภาษีอย่างไร และเป็นกฎหมายที่ใช้สำหรับคำนวณค่าภาษีว่าจะเสียศุลกากรในอัตราเท่าใด คิดเป็นจำนวนเงินเท่าใด¹⁴

ดังนั้น พิกัดอัตราศุลกากรแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ๆ คือ พิกัดศุลกากร และอัตราอากร

พิกัดศุลกากร (nomenclature) คือ การจำแนกประเภทโภคภัณฑ์ (Commodity) ซึ่งรวมถึงทั้งของ (Article) สินค้า (Goods) ผลิตภัณฑ์ (Products) ออกเป็นประเภทต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร หรือเพื่อประโยชน์ทางสถิติทางการค้าระหว่างประเทศ การจำแนกประเภทโภคภัณฑ์ ในระยะแรกๆ เป็นการจำแนกในลักษณะง่ายๆ โดยเรียงตามลำดับตัวอักษรโภคภัณฑ์ที่มีอัตราเดียวกัน หรือซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีเหมือนกัน ต่อมาเมื่ออัตราภาษีและการยกเว้นภาษีขยายตัวมากขึ้น การจำแนกประเภทโภคภัณฑ์ได้เปลี่ยนเป็นการจำแนกโดย คำนึงถึงธรรมชาติหรือสาระของโภคภัณฑ์มากกว่าสถานะของอัตราภาษี

อัตราอากร (tariff rate) เป็นการกำหนดอัตราอากรของโภคภัณฑ์แต่ละประเภทพิกัดศุลกากร ซึ่งอาจเป็นอากรตามราคา หรือตามสภาพ หรือทั้งตามราคา และตามสภาพ

ปัจจุบันกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมีใช้มาแล้วหลายฉบับ บางครั้งก็บัญญัติขึ้นในรูปพระราชบัญญัติ เช่น พระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2478 บางครั้งก็บัญญัติขึ้นในรูปของประกาศคณะปฏิวัติ เช่น ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 48 ลงวันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2502 บางครั้งก็บัญญัติขึ้นในรูปของพระราชกำหนด เช่น พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 ซึ่งให้ยกเลิก พระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2478 และ

กฎหมายที่แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติดังกล่าว พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 นี้ มีการแก้ไขเพิ่มเติมหลายครั้งในรูปของพระราชกำหนดบ้าง ในรูปของพระราชบัญญัติบ้าง ในรูปของประกาศของคณะปฏิวัติบ้าง จนมีการแก้ไขครั้งสุดท้าย โดยพระราช

¹³ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 34.

¹⁴ กฤติกา บั้นประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 54.

กำหนดพิกัตต์ตราศุลกากร (ฉบับที่ 45) พ.ศ. 2528 หลังจากนั้นก็มีการบัญญัติกฎหมายพิกัตต์ตราศุลกากรฉบับปัจจุบันขึ้น คือ พระราชกำหนดพิกัตต์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้มีการแก้ไขครั้งสุดท้าย เมื่อปี 2550 เสียสิ้น ซึ่งพระราชกำหนดพิกัตต์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้มีการแก้ไขครั้งสุดท้าย เมื่อปี 2550 โดยมีผลบังคับใช้ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551¹⁵

ความหมายและขอบเขตของกฎหมายว่าด้วยพิกัตต์ตราศุลกากร จึงหมายความว่าและครอบคลุมถึงพระราชกำหนดพิกัตต์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เท่านั้น ซึ่งประกอบด้วยตัวบท 18 มาตรา และภาคผนวกอีก 4 ภาค ดังนี้

ภาค 1 ว่าด้วยหลักเกณฑ์การตีความพิกัตต์ตราศุลกากร

ภาค 2 ว่าด้วยพิกัตต์ตราอากรขาเข้า

ภาค 3 ว่าด้วยพิกัตต์ตราอากรขาออก

ภาค 4 ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร

กฎหมายว่าด้วยพิกัตต์ตราศุลกากรมีความสัมพันธ์อย่างแยกไม่ออกกับกฎหมายศุลกากรเพราะต้องใช้คู่กันเสมอ เนื่องจากกฎหมายศุลกากรจะเป็นกฎหมายที่กำหนดสารบัญญัติในเรื่องของสิทธิและหน้าที่ระหว่างภาครัฐ ได้แก่ กรมศุลกากรกับบุคคลที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก นายเรือ ผู้ควบคุมยานพาหนะ หรือตัวแทนของบุคคลดังกล่าวว่าจะมีสิทธิและหน้าที่ระหว่างกันอย่างไร แต่ในกฎหมายพิกัตต์ตราศุลกากรจะพูดถึงเรื่องของการจัดเก็บ ตลอดจนอัตราอากรที่จะจัดเก็บ รวมถึง การลด การยกเว้น และการเก็บอากรเพิ่มเติมจากอัตราปกติ ในการจัดเก็บภาษีและเรื่องอื่นๆ จึงไม่อาจจะคำนวณหาจำนวนค่าภาษีที่จะต้องเสียได้ หากไม่ได้พิจารณากฎหมายพิกัตต์ตราศุลกากรประกอบด้วย นอกจากนี้ ในตัวบทพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เองก็ได้บัญญัติไว้ชัดเจน ในมาตรา 10 ว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตาม

พระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตต์ตราศุลกากร...”

ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงต้องใช้กฎหมายทั้งสองฉบับประกอบกันและต้องใช้กฎหมายทั้งสองฉบับอย่างสอดคล้องกันจะใช้ขาดกันมิได้

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 54-57.

นอกเหนือจากการกำหนดอัตราในการจัดเก็บอากรทั้งขาเข้าและขาออกแล้ว ในคัมภีร์ของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 นั้น ยังได้กล่าวถึงสาระสำคัญในการเก็บภาษีไว้หลายประการ เช่น มาตรา 5 มาตรา 6 มาตรา 10 และมาตรา 11 เป็นต้น

2.1.3.6 การลด ยกเว้น และการเก็บอากรเพิ่ม

ตามปกติเมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออกซึ่งสินค้า ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีย่อมเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสำเร็จ หรือในเวลาที่ยกส่งของออกสำเร็จ แต่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้นเฉพาะเมื่อของนั้นเป็นของที่กฎหมายกำหนดให้เสียค่าภาษีและมีได้

กำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ สำหรับข้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีศุลกากรนั้น มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจฝ่ายบริหารไว้ในกรณีต่างๆ ดังนี้¹⁶

1. การลด ยกเว้น และการเก็บอากรเพิ่มตามมาตรา 12

มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือเพื่อความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

มาตรานี้เป็นเรื่องการลดอัตราอากร ยกเว้นอากร หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ เพื่อประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศ หรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ

¹⁶ อเนก เขียวถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 ECONOMICS OF TAXATION 2 EC 343, หน้า 459.

(1.1) กรณีการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า

กรณีการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้านั้น กล่าวได้ว่า รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีนำเข้าและส่งออก มาตรการการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามประกาศกระทรวงการคลังจึงเป็นมาตรการที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีนำเข้าจำนวนมาก แต่อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวอาจเรียกได้ว่าเป็นนโยบายลดภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออก เนื่องจากรัฐจะได้รับรายได้ชดเชยจากกำไรธุรกิจ เช่น การเก็บภาษีนิติบุคคลที่ได้จากกิจการที่ได้ประกอบธุรกิจผลิตสินค้าเพื่อส่งออก รวมทั้งการจ้างแรงงาน

ปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ออกประกาศกระทรวงการคลังหลายฉบับเพื่อลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรศุลกากร เช่น

(1.1.1) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากสาธารณรัฐแห่งสหภาพเมียนมาร์ ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 ด้วยเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยยกเว้นอากรศุลกากรให้แก่ของนำเข้าที่เป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร เช่น น้ำผึ้งธรรมชาติ พริก แบ่งข้าวสาลี เมล็ดดอกทานตะวัน เป็นต้น

(1.1.2) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 ด้วยเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยลดอัตราอากรศุลกากรให้แก่ของนำเข้าที่เป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร เช่น แดงญี่ปุ่นแช่น้ำเกลือ ขิงสดและขิงแช่น้ำเกลือ หน่อไม้แช่น้ำเกลือ เป็นต้น

(1.1.3) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 18) ลงวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2553 ด้วยเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรให้แก่ของนำเข้าที่เป็นชิ้นส่วนยานยนต์ เช่น ชุดเกียร์พร้อมมอเตอร์ไฟฟ้าสำหรับรถยนต์ไฮบริด ตามประเภท 87.08 อุปกรณ์ตัดต่อวงจรไฟฟ้าแรงดันสูงของ

แบตเตอรี่สำหรับรถยนต์ไฮบริด ตามประเภท 85.36 ชุดสายไฟแรงดันสูง และชุดสายไฟสำหรับรถยนต์ไฮบริด ตามประเภท 85.44 เป็นต้น

(1.1.4) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 20) ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2554 ด้วยเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ

(1.2) กรณีการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาออก

กรณีการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาออก ซึ่งการให้สิทธิประโยชน์ก็คล้ายกับการให้สิทธิประโยชน์ทางอากรขาเข้า คือ ประกอบด้วยการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรที่เรียกเก็บจากการส่งสินค้าออก ส่วนที่แตกต่างกัน คือ ประเภทของสิ่งของและจุดมุ่งหมายในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาออก กล่าวคือ จุดมุ่งหมายในการลดหย่อนอากรขาออกให้การส่งสินค้าออก สินค้าที่จะได้รับยกเว้นอากรขาออกนี้ส่วนใหญ่จะเป็นพวกผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลิตภัณฑ์จากโรงงานอุตสาหกรรม ก็เพื่อที่จะให้ผลิตภัณฑ์นั้นมีราคาที่สามารถไปขายแข่งกันกับสินค้าหรือผลิตภัณฑ์จากประเทศอื่นในตลาดต่างประเทศได้

มาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบกับมาตรา 18 ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่จะออกกฎกระทรวงเพื่อลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ เมื่อมีวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้¹⁷

- เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ
- เพื่อความผาสุกของประชาชน
- เพื่อความมั่นคงของประเทศ

นอกจากนี้ หากรัฐมนตรีจะออกประกาศโดยอาศัยอำนาจตามมาตรานี้ จะมีเงื่อนไขว่ารัฐมนตรีจะต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีเสียก่อน และหากเป็นการเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติม จะเก็บเพิ่มขึ้นได้ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้

¹⁷ กฤติกา บันประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 66-67.

สำหรับของนั้นๆ แต่ถ้าเป็นการลดหย่อนจะลดลงเท่าใดก็ได้ และการออกประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้นต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาด้วย

การใช้อำนาจตามมาตราดังกล่าวจะใช้โดยไม่มีขอบเขตไม่ได้ จะต้องเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นเท่านั้น นอกจากนี้จะใช้ให้ชัดหรือแย้งกับกฎหมายว่าด้วยศุลกากรไม่ได้ เช่น หากในกฎหมายว่าด้วยศุลกากรได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีแก่ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิ รัฐมนตรีจะใช้มาตรา 12 เพื่อยกเว้นอากรแก่ของดังกล่าวไม่ได้ เนื่องจากเรื่องดังกล่าวมีกฎหมายศุลกากรบัญญัติไว้ชัดเจนแล้วว่าถ้าเป็นกรณีเช่นนี้จะเก็บภาษีอย่างไร แต่ถ้าเป็นการนำเข้ามาโดยทั่วไป มิใช่การ “ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน” เช่นนี้ รัฐมนตรีย่อมใช้มาตรา 12 ในทางใดทางหนึ่งได้

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มีเหตุผลพิเศษที่ไม่กระทบต่อหลักการและวัตถุประสงค์เดิมของกฎหมายศุลกากรและกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บน รัฐมนตรีอาจใช้อำนาจตามมาตรา 12 เพื่อยกเว้นอากรให้แก่ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยที่มีได้ส่งออกไปต่างประเทศได้ ยกตัวอย่างเช่น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 ข้อ 3(3.4) ยกเว้นอากรให้แก่เศษหรือของที่ด้อยคุณภาพที่เกิดจากการนำของเข้ามาผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งมีได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่จำหน่ายด้วยวิธีบริจาคนเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินหรือองค์การสาธารณกุศล หรือข้อ 3(3.6) ยกเว้นอากรให้แก่เศษวัตถุดิบหรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ทำลายตามระเบียบวิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด หรือข้อ 3(3.7) ยกเว้นอากรให้แก่ของที่นำเข้าเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งเสียหรือเสื่อมคุณภาพที่ทำลายตามระเบียบวิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด เป็นต้น แม้ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเข้ามาในประเทศเหล่านี้ถือว่าเป็นการนำเข้าสำเร็จซึ่งต้องชำระอากรขาเข้า แต่รัฐมนตรียกเว้นอากรให้แก่ของที่ไม่สามารถนำมาบริโภคภายในประเทศได้ก็ดีเพราะเป็นเพียงเศษหรือของด้อยคุณภาพหรือเสื่อมคุณภาพ หรือผู้นำเข้าไม่ได้รับผลประโยชน์ใดๆ จากของเหล่านั้นเพราะได้ทำลายหรือบริจาคต่ส่วนราชการหรือองค์การสาธารณกุศล จึงไม่เป็นการขัดกับหลักการและวัตถุประสงค์เดิมของกฎหมายศุลกากรและกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บน

เช่นเดียวกันกับกรณีของที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายตามมาตรา 97 นว แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก่ไข

เพิ่มเติมโดยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ให้ถือว่าเป็นการนำเข้า มาในประเทศหรือนำเข้าสำเร็จ กล่าวคือ ต้องชำระอากรขาเข้า ฉะนั้น รัฐมนตรีจะใช้มาตรา 12 เพื่อยกเว้นอากรแก่ของดังกล่าวไม่ได้

มีข้อที่น่าสังเกตว่ากรณีเครื่องจักร อุปกรณ์ที่ใช้ในคลังสินค้า ทัณฑ์บนหรือเขตปลอดอากรนั้นได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าจากกฎหมายต่างกัน กล่าวคือ กรณี เครื่องจักรที่นำมาใช้ในการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโทโรงผลิตสินค้าได้รับยกเว้นอากร โดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 ข้อ 3(3.9) ซึ่ง กำหนดว่า “เครื่องจักร ส่วนประกอบ และอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและ เครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นของตามพิกัดประเภทใดที่อธิบดีกรมศุลกากร อนุญาตให้นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตาม กฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ในขณะที่เครื่องจักรที่นำมาใช้ในเขตปลอดอากรได้รับยกเว้นอากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 8 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 97 เบญจ บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นอากร ขาเข้าสำหรับของที่ได้นำเข้าในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (1) ของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าวที่ จำเป็นต้องใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่ การเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามที่ อธิบดีอนุมัติ...”

ผู้วิจัยวิเคราะห์แล้วเห็นว่า เครื่องจักรเป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้เกิดการ ผลิต หากขาดเครื่องจักรไปการประกอบกิจการภาคอุตสาหกรรมจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้เลย ประกอบกับการบริโภคเครื่องจักรนี้มิได้มีการนำมาบริโภคภายในประเทศ แต่เป็นการนำมาบริโภค ภายในพื้นที่ที่กำกับดูแลของกรมศุลกากรคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนหรือเขตปลอดอากร ซึ่งไม่ขัดกับ หลักการ วัตถุประสงค์เดิม และเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ จึงเห็นว่าการยกเว้นอากรให้แก่เครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ดังกล่าวเป็นการสมควรแล้วไม่ว่า จะยกเว้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากร หรือประกาศกระทรวงการคลัง ต่างก็ชอบด้วยกฎหมาย เพียงแต่การยกเว้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากรทำให้เกิดความชัดเจนมากกว่า

2. การลด การยกเว้น และการเก็บอากรเพิ่มตามมาตรา 14

มาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติว่า “เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรหรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือการเปลี่ยนแปลงประกาศตามวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

กรณีตามมาตรา 14 เป็นเรื่องการยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากร หรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วม ลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ¹⁸

อาจกล่าวได้ว่าการลด ยกเว้น หรือการเก็บอากรเพิ่มเติมมาตรานี้ เป็นไปตามพันธกรณีระหว่างประเทศนั่นเอง กล่าวคือ หากจะต้องปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญา หรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสามารถอาศัยอำนาจตามมาตรา 14 ประกอบมาตรา 18 ออกประกาศกระทรวงการคลัง เพื่อลด ยกเว้น หรือเก็บอากรเพิ่มจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรได้ ซึ่งในการเก็บอากรเพิ่มเติมตามความในมาตรานี้ไม่จำกัดว่าจะต้องเพิ่มขึ้นไม่เกินร้อยละ 50 ของอัตราอากรที่กำหนดไว้สำหรับของนั้น อย่างเช่นมาตรา 12 แต่ก็ยังคงต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาเช่นกัน¹⁹

¹⁸ ชูชาติ อัครโรจน์, ปัญหาเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญาคุชฎีบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552, หน้า 152.

¹⁹ กฤติกา บันประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 67-70.

ปัจจุบันประเทศไทยทำความตกลงระหว่างประเทศทั้งแบบทวิภาคีและพหุภาคีมากมาย และเพื่อให้ความตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวนำมาบังคับใช้ภายในประเทศได้ จึงต้องอนุวัติการตามความตกลงนั้นๆ โดยการออกประกาศกระทรวงการคลัง เช่น

(2.1) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership)

(2.2) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากสาธารณรัฐประชาชนจีน ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันในความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน ในการเร่งลดอากรภายใต้การดำเนินการล่วงหน้าตามกรอบความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจระหว่างอาเซียนและสาธารณรัฐประชาชนจีน (Agreement between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the People's Republic of China on Accelerated Tariff Elimination under the Early Harvest Programme of the Framework Agreement on Comprehensive Economic Cooperation between ASEAN and China)

(2.3) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากสาธารณรัฐเปรู ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามพิธีสารระหว่างราชอาณาจักรไทยและสาธารณรัฐเปรู เพื่อเร่งเปิดเสรีการค้าและอำนวยความสะดวกทางการค้า (Protocol between the Kingdom of Thailand and the Republic of Peru to Accelerate the Liberalization of Trade in Goods and Trade Facilitation)

(2.4) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากร ลดและเพิ่มอัตราศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากราชาอาณาจักรกัมพูชา ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 เพื่อปฏิบัติตามความตกลงว่าด้วยการค้าระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรกัมพูชา

(2.5) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน – สาธารณรัฐอินเดีย ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2552 เพื่อปฏิบัติตามความตกลงว่าด้วยการค้าสินค้าภายใต้กรอบความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจที่ครอบคลุมด้านต่างๆ ระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และ

สาธารณรัฐอินเดีย (Agreement on Trade in Goods under the Framework Agreement on Comprehensive Economic Cooperation between the Association of Southeast Asian Nations and the Republic of India)

(2.6) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากอาเซียน ลงวันที่ 26 เมษายน พ.ศ. 2553 เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามความตกลงการค้าสินค้าของอาเซียน (ASEAN Trade in Goods Agreement: ATIGA) เป็นต้น

บางกรณีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีอาจอำนาจตามมาตรา 12 และมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อยกเว้นอากรและลดอัตราศุลกากรก็ได้ เช่น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากออสเตรเลีย ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 หรือประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากนิวซีแลนด์ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้น

3. การเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติมตามมาตรา 13

การเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติมตามมาตรานี้ เป็นการตอบโต้สำหรับของที่นำเข้ามาโดยได้รับความช่วยเหลือไม่ว่าจะเป็นจากประเทศของตนเอง หรือบุคคลใดที่ส่งของนั้นมา จนสามารถจะขายของนั้นในราคาต่ำกว่าปกติได้ การช่วยอาจให้เป็นเงินอุดหนุน (Subsidy) หรือรูปอื่นๆ ก็ได้ เพื่อสนับสนุนให้สินค้าของตนขายหรือตีตลาดในต่างประเทศได้

เงื่อนไขในการออกประกาศกระทรวงการคลัง เพื่อเก็บอากรพิเศษเพิ่มแก่ของใดๆ ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีตามมาตรา นี้ จะต้องได้รับความว่าของนั้นๆ ต้องได้รับความช่วยเหลือจากประเทศ หรือจากบุคคลใดโดยการคืนหรือชดเชยเงินค่าภาษีอากรให้ หรือโดยวิธีอื่น ที่มีใช้การคืน หรือชดเชยเงินค่าภาษีอากรจนก่อนหรืออาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเกษตร หรือการอุตสาหกรรมในประเทศ คือ ทำให้หรืออาจทำให้สินค้าเกษตรหรือสินค้าอุตสาหกรรมที่ผลิตในประเทศไม่สามารถขายแข่งขันได้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็สามารถออกประกาศเพื่อเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติมแก่ของนั้นได้ เท่ากับจำนวนที่ได้รับการช่วยเหลือดังกล่าว การออกประกาศข้างต้นต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาเช่นกัน

4. การลดอัตราอากรตามกฎหมายอื่น

หากพูดถึงการเก็บภาษีอากรศุลกากร โดยหลักการแล้วจะต้องเป็นไปตามกฎหมายศุลกากรดังที่มาตรา 120 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้

บัญญัติไว้ชัดเจนว่า หากมีกฎหมายใดๆ ที่ใช้อยู่หรือที่จะใช้ในอนาคตที่ขัดกับกฎหมายศุลกากรในเรื่องที่เกี่ยวข้องแก่ศุลกากรนั้น ให้ยกเอาพระราชบัญญัติศุลกากรขึ้นบังคับ

อย่างไรก็ตาม หากมีกฎหมายอื่นๆ อันเกี่ยวแก่ศุลกากรซึ่งขัดหรือแย้งกับกฎหมายศุลกากรจะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อ บทกฎหมายนั้นบัญญัติไว้อย่างชัดแจ้งว่าประสงค์จะเป็นเช่นนั้น เช่น ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 29 และมาตรา 30 ได้บัญญัติให้คณะกรรมการตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว สามารถลดหย่อนอากรขาเข้ากึ่งหนึ่งให้แก่เครื่องจักรที่นำเข้าโดยผู้นำเข้าที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก็ได้ หรืออาจลดหย่อนอากรขาเข้าไม่เกินร้อยละเก้าสิบของอัตราปกติสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นก็ได้ เป็นต้น ดังนั้น การลดหรือยกเว้นอาจเป็นไปตามกฎหมายอื่นๆ ได้เท่าที่กฎหมายนั้นได้บัญญัติให้สิทธิไว้

5. การยกเว้นอากรตามความตกลงระหว่างประเทศ

ในปัจจุบันนี้ การทำความตกลงระหว่างประเทศในทางการค้าได้ขยายตัวเพิ่มขึ้นมาก เห็นได้จาก แต่เดิมการทำความตกลงระหว่างประเทศมักจะเป็นไปเพื่อความจำเป็น เช่น การทำความตกลงเพื่ออนุญาตให้ประเทศที่ไม่มีทางออกทางทะเล (Land Locked Country) สามารถขนส่งสินค้า หรือบุคคลข้ามแดน (Transit) ประเทศตนได้ เป็นต้น แต่ขณะนี้การทำความตกลงระหว่างประเทศอาจมีได้มีเหตุผลและความจำเป็นในลักษณะที่กล่าวมาแล้วเท่านั้น แต่อาจเป็นไปเพื่อประโยชน์ทางการค้าระหว่างประเทศอีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งความตกลงที่ว่าด้วยเขตการค้าเสรี (Free Trade Area)

นโยบายในการเปิดเสรีทางการค้าของประเทศไทยมีมานานแล้ว เห็นได้จาก การค้าขายภายในกลุ่มประเทศอาเซียน หรือ ASEAN Free Trade Area (AFTA) ได้มีมานานเกือบ 20 ปีแล้ว และปัจจุบันการเปิดเสรีทางการค้าได้ขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างมาก โดยขณะนี้ได้มีการเจรจาเพื่อจัดทำเขตการค้าเสรี รวมทั้งสิ้น 16 กรอบ ได้แก่

- เขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน
- เขตการค้าเสรีอาเซียน-อินเดีย
- เขตการค้าเสรีไทย-อินเดีย
- เขตการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย
- เขตการค้าเสรีไทย-นิวซีแลนด์
- เขตการค้าเสรีไทย-ญี่ปุ่น
- เขตการค้าเสรีไทย-เปรู
- เขตการค้าเสรีอาเซียน

- เขตการค้าเสรีอาเซียน-ญี่ปุ่น
- เขตการค้าเสรีอาเซียน-เกาหลีใต้
- เขตการค้าเสรีอาเซียน-ออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์
- เขตการค้าเสรีอาเซียน + 3
- เขตการค้าเสรีไทย-ชิลี
- เขตการค้าเสรีไทย-สหภาพยุโรป
- เขตการค้าเสรี RCEP
- เขตการค้าเสรี BIMSTEC

ความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยเขตการค้าเสรีเหล่านี้ ขณะนี้บางกรอบมีผลใช้บังคับแล้ว เช่น กรอบอาเซียน-จีน (1 ตุลาคม 2546) ไทย-อินเดีย (1 กันยายน 2547) ไทย-ออสเตรเลีย (1 มกราคม 2548) ไทย-นิวซีแลนด์ (1 กรกฎาคม 2548) ไทย-ญี่ปุ่น (1 พฤศจิกายน 2550) อาเซียน (ปี 2535) เป็นต้น

อาจกล่าวได้โดยสรุปว่า มาตรการการลดหรือยกเว้นอากรบางเรื่องตามประกาศกระทรวงการคลังถือเป็นการดำเนินการเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออก โดยมาตรการทางภาษีอากรในการส่งเสริมการส่งออกของประเทศไทยให้สอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจ การค้าการลงทุนภายในและระหว่างประเทศ การออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จึงถือได้ว่าเป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออกทางด้านอากรมาตรการหนึ่ง อันเป็นการปฏิรูปโครงสร้างภาษีศุลกากร โดยมีกำหนดให้เสียอากรได้ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราที่กำหนด หรือให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรเลย ทั้งนี้ จะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ และกฎหมายที่ให้อำนาจก็ย่อมบัญญัติไว้ โดยความมุ่งหมายเพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่ง ตามบทบัญญัติที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น²⁰

ตามโครงสร้างภาษีศุลกากรที่ได้อธิบายไว้ทั้งหมดดังกล่าวข้างต้น สรุปได้ว่าการจัดเก็บภาษีศุลกากรอยู่ภายใต้เงื่อนไขหลักที่สำคัญ คือ ต้องจัดเก็บตามกฎหมายสองฉบับอย่างสอดคล้องกันโดยจะใช้อย่างขัดกันไม่ได้ ได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

²⁰ ชูชาติ อัครโรจน์, ปัญหาเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ปริญญาคุษฎบัณฑิต, หน้า 152-153.

ภาษีศุลกากรมีฐานภาษีอากรจากการบริโภคของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ โดยคำนวณจากสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร กล่าวคือ ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศทุกอย่างต้องถูกจัดเก็บภาษีศุลกากรทั้งสิ้น แต่มีข้อยกเว้นให้ในบางกรณีที่น่าจะมาจากต่างประเทศเข้ามาได้โดยยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกให้ภายใต้เงื่อนไขว่าต้องส่งออกไปต่างประเทศภายในระยะเวลาที่กำหนดเนื่องจากใช้เป็นมาตรการในการส่งเสริมการส่งออก เช่น ของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน เขตปลอดอากร เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีกรณีที่ได้รับสิทธิลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรได้ถึงแม้ว่าจะมีการบริโภคภายในประเทศก็ตาม ด้วยเหตุผลพิเศษหลายประการ เช่น การลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรด้วยเหตุเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือเพื่อความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หรือการลดอัตราอากรด้วยเหตุที่ได้ทำความตกลงระหว่างประเทศไว้ตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หรือการยกเว้นอากรให้แก่ของตามมาตรา 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายเฉพาะในการจัดเก็บภาษีศุลกากร ซึ่งอาจแตกต่างไปจากภาษีประเภทอื่นและมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรหลายฉบับ นอกจากนี้ ภาษีศุลกากรยังเป็นภาษีอากรที่มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบโดยตรงต่อการค้าระหว่างประเทศ และสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการกำหนดมาตรการต่างๆ ได้ เช่น การส่งเสริมการส่งออก การปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศ การปกป้องสังคม เป็นต้น ดังนั้น หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงต้องทำอย่างเป็นระบบ มีความชัดเจน และแน่นอนเพื่อสร้างแรงจูงใจให้นักลงทุนที่จะหันมาลงทุนในประเทศ การบริหารจัดการเก็บภาษีศุลกากรจึงต้องมีประสิทธิภาพพื้นฐานดังเช่นการจัดเก็บภาษีอากรประเภทอื่นด้วย ดังนี้

หลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษีของอาดัม สมิท

ใน ค.ศ. 1776 อาดัม สมิท ได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไป และถูกใช้เป็นรากฐานของการศึกษาในสมัยต่อมา อาดัม สมิท ได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรไว้สี่ประการดังนี้²¹

²¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 183-186.

1. ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ
2. ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอนไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่จะต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดแจ้งแก่ผู้เสียภาษีทุกคน
3. การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวันเวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย
4. ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

หลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษีในปัจจุบัน

หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีซึ่งอาดัม สมิทได้วางรากฐานเอาไว้เมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีมานั้น ได้มีวิวัฒนาการขึ้นมาตามลำดับจนถึงในปัจจุบัน ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีนั้นพอจะสรุปหลักที่สำคัญได้ดังนี้

1. หลักของความแน่นอน (certainty) การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่แจ้งชัดแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดและมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการจัดเก็บภาษีนั้น

ความแน่นอนและความแจ้งชัดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย และช่วยให้ และบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บบางประเภทขาดความแน่นอนหรือมีความกำกวม (arbitrary) แล้วจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบาก และอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีทรัพย์สินหรือภาษีมรดกนั้น ในบางครั้งทรัพย์สินนั้นไม่มีราคาตลาดหรือประเมินมูลค่าของฐานได้ยาก จะต้องใช้ความรู้ความสามารถและความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าพนักงานในการตีราคาทรัพย์สินนั้นเป็นสำคัญ ถ้าสมมติว่าเจ้าหน้าที่ขาดความรู้ ตีราคา

ทรัพย์สินนั้นต่ำเกินไปก็ทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อย แต่ถ้าตีราคาสูงเกินไปก็จะเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ความไม่แน่นอนในการประเมินภาษีนี้อาจจะเป็นช่องทางทำให้เจ้าหน้าที่ร่วมมือกับผู้เสียภาษีทำการทุจริตได้ง่าย

นอกจากความแน่นอนในเรื่องที่กล่าวมานั้น ยังอาจจะใช้หลักของความแน่นอนครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในเรื่องอื่นๆ ต่อไปอีก เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษี (certainty of incidence) ความแน่นอนของหนี้ภาษี (certainty of liability) ความแน่นอนในการทำรายได้ (fiscal marksmanship) และความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน

2. หลักของการประหยัด (low compliance and collection costs) ระบบของการบริหารจัดการเก็บที่ได้นั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น มิได้ก่ออะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตประชาชาติ หากแต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

โดยหลักการแล้วรัฐบาลควรเก็บภาษีโดยทำให้รายได้ภาษีได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด ซึ่งพอจะแสดงได้ดังนี้

รายได้ภาษี (tax yield) ก็คือรายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก็จะเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษีนั้น ดังนั้น ถ้ารัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้นั้นก็ย่อมจะมีน้อยลงตามส่วน

ภาระภาษี (tax burden) คือภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับเนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษี ซึ่งก็จะได้แก่เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (compliance costs) เช่น การเสียเวลาค่าใช้จ่ายและข้อยุ่งยากต่างๆ ในการเสียภาษีและอาจรวมถึงผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษีนั้น ที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตน และเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีนั้นได้รับความพอใจน้อยลงหรือมีสวัสดิการที่เลวลง ซึ่งเราเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (excess burden)

จากที่ได้กล่าวมาแล้วสังเกตได้ว่า โดยปกติแล้วรายได้จากการเก็บภาษีของรัฐบาลมักจะต่ำกว่าภาระของผู้เสียภาษี ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและความยุ่งยากต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ ดังนั้น ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องพยายามลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ และภาระข้อยุ่งยากของผู้เสียภาษีให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้

3. หลักของความเสมอภาค (equity) การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น เราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั้น

4. หลักของการยอมรับ (acceptability) การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี อย่างไรก็ตาม การที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั้น ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ด้วย

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดย่อมจะขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ การภาษีอากรแต่ละชนิดที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีอากรแต่ละประเภคนั้นรัฐบาลจะต้องฟังความคิดเห็นจากประชาชน เปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากน้อยแค่ไหน นั้น ก็ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย ถ้าหากรัฐบาลสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่เก็บภาษีไปนั้นในที่สุดก็กลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต ก็จะช่วยทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น และถ้าหากทำได้เช่นนั้นก็จะทำให้ความสำนึกในการเสียภาษี (tax consciousness) ของประชาชนมีมากขึ้น ซึ่งอาจจะทำให้ผู้เสียภาษีบางคนมีความรู้สึกในทำนองที่ว่า “When I pay taxes, I buy civilization.”

5. หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (enforceability) ในระบบภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารการจัดเก็บอย่างได้ผลในทาง

ปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (retail sale taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (expenditure taxes) นั้น เป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่สำหรับประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนานั้นจะไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าวอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ ในกรณีเช่นนี้ ภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ดีสำหรับประเทศนั้นไม่ได้

6. หลักของการทำรายได้ (productivity) ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วย กล่าวคือเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

7. หลักของการยืดหยุ่น (flexibility) ภาษีที่ดีนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้าในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น แต่ภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะไปลดอัตราภาษีเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชน ซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในกรณีตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ที่แสดง ซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี และพอจะลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง

2.2 ที่มาและแนวคิดพื้นฐานคลังสินค้าทัณฑ์บน

2.2.1 วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกัน (International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures) หรืออนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) (The Revised Kyoto Convention)

อนุสัญญาเกียวโต มีชื่ออย่างเป็นทางการว่า “อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้เรียบง่ายและสอดคล้องกัน” (International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures) เป็นอนุสัญญาระหว่างประเทศของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร (Customs Co-operation Council: CCC) ที่กำหนดมาตรฐานของระเบียบวิธีปฏิบัติ (Standards) และขอแนะนำการปฏิบัติพิธีการศุลกากร (Recommended Practices) ด้านต่างๆ ให้เรียบง่ายและเป็นแบบอย่างเดียวกัน อาทิ พิธีการศุลกากรก่อนยื่นใบขนสินค้า การคืนอากร การนำสินค้าเข้าชั่วคราว และส่งกลับออกไปในสภาพเดิม²² ซึ่งจัดทำขึ้นตามความต้องการของประเทศสมาชิกเพื่อใช้เป็นเครื่องมือสำคัญในการพัฒนาพิธีการศุลกากรของประเทศต่างๆ ทั่วโลกให้เรียบง่ายและมีมาตรฐานที่สอดคล้องกัน ในกรณีนี้ องค์การศุลกากรโลกได้เริ่มดำเนินการจัดทำอนุสัญญาเกียวโตขึ้นในปี พ.ศ. 2513 และแล้วเสร็จจนให้การรับรองเมื่อเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2516 อนุสัญญาดังกล่าวมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2517 มีภาคีสมาชิกในขณะนั้นจำนวนทั้งสิ้น 63 ประเทศ²³

แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักของอนุสัญญาเกียวโตจะมุ่งเน้นให้ภาคีสมาชิกทำพิธีการศุลกากรของตนให้เรียบง่ายและมีมาตรฐานที่สอดคล้องกันตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาเกียวโตเพื่อความโปร่งใสและเพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้า ในทางปฏิบัติพบว่า องค์การศุลกากรโลกไม่สามารถดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ เนื่องจากการเข้าเป็นภาคีสามารถ

²² โสภี ศิริ, ระบบงานศุลกากรและความร่วมมือระหว่างประเทศทางด้านศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: กรมศุลกากร, 2544), หน้า 77.

²³ นิตยา เทียงตรงภิญโญ, ศุลกากรกับการต่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 1 (2551), หน้า 81.

กระทำได้เพียงแต่ยอมรับตัวบทและภาคผนวกใดภาคผนวกหนึ่งและนำไปปฏิบัติเท่านั้น ประเทศภาคีสัญญามักจะเลือกรับเอาแต่ภาคผนวกที่ตนเองปฏิบัติได้อยู่แล้ว จึงมิได้มีการพยายามที่จะทำให้พิธีการเรื่องอื่นๆ นอกเหนือจากนั้นให้เป็นที่ไปตามแนวอนุสัญญาเกี่ยวโตแต่อย่างใด ซึ่งพิธีการศุลกากรที่ยุ่งยากซับซ้อนเช่นนี้ ถือได้ว่าเป็นอุปสรรคทางการค้าที่มีใช้ภาษี (Non-Tariff Barrier: NTB) อย่างหนึ่ง จากสาเหตุดังกล่าว จึงทำให้จำเป็นต้องมีการแก้ไขอนุสัญญาเกี่ยวโตและเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ในการเข้าเป็นภาคีเสียใหม่ให้เหมาะสมขึ้น โดยเริ่มมีการเจรจาเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขอนุสัญญาฯ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533 เป็นต้นมา จนแล้วเสร็จ และผ่านการรับรองโดยที่ประชุมคณะมนตรี (Council Session) ขององค์การศุลกากรโลกในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2542 และเปิดให้ภาคีสัญญาอนุสัญญาลงนาม ณ สำนักงานใหญ่คณะมนตรีในกรุงบรัสเซลส์ ตั้งแต่วันที่ 26 มิถุนายน พ.ศ. 2542 อนุสัญญาเกี่ยวโตฉบับแก้ไขมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2549 ปัจจุบันมีสมาชิกจำนวน 52 ประเทศ (มิถุนายน 2550)

ประเทศไทยยังมิได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาเกี่ยวโตฉบับแก้ไข แต่ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์ข้อดี – ข้อเสียของการเข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวและเสนอเรื่องให้คณะรัฐมนตรีเห็นชอบแล้ว ขณะนี้อยู่ในระหว่างการรอนำร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องเสนอต่อรัฐสภาเพื่ออนุวัติการตามอนุสัญญา

อนุสัญญาเกี่ยวโตฉบับแก้ไขได้บัญญัติเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนในภาคผนวกเฉพาะ D (Specific Annex D) ซึ่งภาคผนวกเฉพาะ (Specific Annexes) หมายถึง ชุดของบทบัญญัติที่นำไปใช้กับพิธีการศุลกากรเฉพาะพิธีการ/วิธีหนึ่งหรือมากกว่า เช่น การส่งสินค้าผ่านแดน คลังสินค้าทัณฑ์บน และเขตปลอดอากร กว้างด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า การค้าชายฝั่ง ฯลฯ โดยไม่ได้กำหนดให้ประเทศที่จะเข้าเป็นภาคีสัญญาของอนุสัญญาเกี่ยวโตฉบับแก้ไขต้องยอมรับภาคผนวกเฉพาะ ภาคผนวกเฉพาะประกอบไปด้วยบทบัญญัติทั้งสิ้น 10 ภาคผนวก (Annexes) ดังนี้

Annex A : Arrival of Goods in a Customs Territory

Annex B : Importation

Annex C : Exportation

Annex D : Customs Warehouse & Free Zone

Annex E : Transit

Annex F : Processing

Annex G : Temporary Admission

Annex H : Offences

Annex J : Special Procedures

Annex K : Origin

ดังจะเห็นได้ว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนอยู่ในภาคผนวกเฉพาะภาค D ซึ่งแต่เดิมภาคนี้
 คู่สัญญาจะต้องรับตัวบทและภาคผนวกใดภาคผนวกหนึ่งโดยตั้งข้อสงวนได้ แต่ปัจจุบันการเข้าเป็น
 ภาคนี้จะต้องรับตัวบทและรับภาคผนวกทั่วไปทั้งหมดโดยจะตั้งข้อสงวนไม่ได้ ส่วนภาคผนวกเฉพาะ
 จะรับหรือไม่รับก็ได้ และสามารถตั้งข้อสงวนได้หากเป็นข้อบทในลักษณะที่เป็น “วิธีปฏิบัติที่
 แนะนำ” เท่านั้น ส่วนข้อบทที่เป็น “มาตรฐาน” หรือ “มาตรฐานช่วงปรับเปลี่ยน” ไม่อาจตั้งข้อสงวน
 ได้ อย่างไรก็ตาม การตั้งข้อสงวนดังกล่าว สมาชิกจะต้องทบทวนการตั้งข้อสงวนนั้นทุกๆ 3 ปี เมื่อ
 ครบกำหนดแล้วยังจำเป็นต้องตั้งข้อสงวนต่อไป ต้องแจ้งต่อเลขาธิการอนุสัญญาด้วย

เมื่อพิจารณาภาคผนวกเฉพาะพิธีการคลังสินค้าทัณฑ์บนใน 1 บทนำ ซึ่งกำหนด
 ไว้ว่า

“ในการค้าระหว่างประเทศนั้น ณ เวลาที่มีการนำสินค้าเข้า อาจยังไม่ทราบว่าจะ
 มีการดำเนินการขั้นสุดท้ายแก่ของนำเข้าอย่างไร ซึ่งหมายถึงผู้นำเข้ามีภาระผูกพัน หรือ อาจเลือก
 ที่จะเก็บสินค้านำเข้าเป็นช่วงระยะเวลาหนึ่งก่อนที่จะตกลงจัดการอย่างใด เมื่อสินค้าถูกนำเข้ามา
 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคภายในประเทศ ขั้นตอนของคลังสินค้าศุลกากรช่วยให้ผู้นำเข้า
 สามารถชะลอการชำระค่าภาษีอากรได้จนกว่าของนั้นจะมีการนำไปบริโภคภายในประเทศจริงๆ
 ผู้นำเข้าอาจเลือกที่จะนำสินค้าเก็บไว้ในคลังสินค้าศุลกากร จนกว่าจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไข
 เกี่ยวกับข้อต้องห้ามต้องกำกวมก็ได้

กรณีการนำสินค้าเข้ามาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกกลับไปใหม่ ผู้นำเข้าจะใช้
 ประโยชน์จากขั้นตอนศุลกากรที่ยกเว้นการชำระค่าภาษีอากรนำเข้าก็ได้

เพื่ออำนวยความสะดวกเหล่านี้ให้แก่ผู้นำเข้า กฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ส่วนใหญ่จะมีขั้นตอนคลังสินค้าที่อนุญาตให้เก็บสินค้าโดยไม่มีภาระชำระค่าอากรและภาษีนำเข้า ขณะที่ของนั้นยังเก็บรักษาในคลังสินค้า”²⁴

ใน 2 วัตถุประสงค์และขอบเขต ซึ่งกำหนดไว้ว่า

“วัตถุประสงค์หลักของพิธีการคลังสินค้าก็เพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้าเพิ่มขึ้น สินค้าที่ฝากเก็บในคลังสินค้าจะยังไม่มีภาระในการชำระค่าภาษีอากรจนกว่าจะได้รับการนำออกจากคลังสินค้า เพื่อบริโภคนในประเทศ หากของนั้นได้มีการส่งกลับออกไปก็จะได้รับการยกเว้นค่าอากรขาเข้า ทั้งยังเป็นวิธีการสนับสนุนให้ผู้ที่พักเก็บของไว้ในคลังสินค้ามีระยะเวลาพอสมควรเพื่อจะเจรจาขายของนำเข้า ไม่ว่าจะเป็ในตลาดภายในประเทศหรือต่างประเทศ หรือเพื่อจัดการนำของนั้นไปดำเนินการอื่นใด หรือผลิต หรือเปลี่ยนไปใช้ขั้นตอน พิธีการศุลกากรอื่น หรือมิฉะนั้น ก็ดำเนินการตามอำนาจที่มีอยู่แก่ของนั้นให้เหมาะสม

ขอบเขตของขั้นตอนนี้อาจไม่ได้ครอบคลุมเพียงสินค้านำเข้า ตัวอย่างเช่น บางประเทศอนุญาตให้ของที่มีภาระค่าภาษีอากรภายในประเทศ (ไม่ว่าจะมีกำเนิดในประเทศนั้นหรือได้นำเข้ามาก่อนหน้าและมีข้อโต้แย้งในการชำระค่าภาษีอากรนำเข้า) เก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าเพื่อยกเว้นหรือคืนค่าภาษีอากรดังกล่าวในภายหลัง ดังนั้น นิยามของ “คลังสินค้าศุลกากร” จะครอบคลุมพิธีการคลังสินค้าสำหรับของนำเข้าที่ได้รับอนุญาตทั่วไป แต่การเก็บรักษาของที่มีแหล่งกำเนิดภายในประเทศจะเป็นเพียงพิธีการเพิ่มเติมที่แนะนำสำหรับพิธีการคลังสินค้า (ดูรายละเอียดวิธีปฏิบัติที่แนะนำ 9) ในทำนองเดียวกัน พิธีการฝากเก็บรักษาของในคลังสินค้า

²⁴

1. Introduction “International trade it is sometimes not known at the time of importation how the imported goods will finally be disposed of. This means that the importers are obliged, or may choose, to store the imported goods for some time before they are finally disposed of. When the goods are intended for clearance for home use, the Customs warehouse procedure enables the importer to delay the payment of the import duties and taxes until the goods are actually taken into home use. The importer may also choose to place the goods in a warehouse until they can meet the conditions relating to restrictions or prohibitions.

Where it is intended to re-export the goods, it is also in the importer's interest to place them under a Customs procedure which obviates the need to pay the import duties and taxes.

In order to make these facilities available to importers, the national legislation of most administrations provides for the Customs warehousing procedure that allows for the storage of goods without the payment of import duties and taxes while the goods remain in the warehouse.”

สามารถนำมาใช้แก่ของที่ได้มีการผ่านพิธีการอื่นมาก่อนหน้านี้ เช่น การนำเข้าชั่วคราว เพื่อที่จะส่งออกในภายหลัง หรือเพื่อดำเนินการอื่นใดตามที่มีสิทธิได้เช่นกัน

บทบัญญัตินี้ไม่ใช้กับ

- สินค้าที่เก็บรักษาชั่วคราว (ดูรายละเอียดในภาคผนวกเฉพาะ A บทที่ 2)
- สินค้าในเขตปลอดอากร (ดูรายละเอียดในภาคผนวกเฉพาะ D บทที่ 2)
- ขบวนการ หรือการผลิตสินค้าซึ่งอยู่ในเงื่อนไขการได้รับการยกเว้นค่าภาษีอากร (inward processing) แม้ว่าขบวนการนั้นจะเกิดขึ้น ณ สถานประกอบการที่ได้รับอนุญาตจากศุลกากรก็ตาม (ดูรายละเอียดในภาคผนวกเฉพาะ F บทที่ 1)

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าการอนุญาตให้มีขบวนการหรือการผลิตในคลังสินค้า ถือเป็น การอำนวยความสะดวกยิ่งขึ้นแก่ผู้ค้าขายตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 2 แห่งอนุสัญญาเกียวโต²⁵

²⁵ 2. Purpose and Scope “The main purpose of the Customs warehousing procedure is to facilitate the trade to a great extent. Goods deposited in a Customs warehouse do not become liable to the payment of import duties and taxes until the goods are cleared for home use from the warehouse. If the goods are re-exported, then there is waiver of import duties and taxes. It also affords the person warehousing the goods sufficient time to negotiate their sale, either on the home market or board, or to arrange for the goods to be processed or manufactured, transferred to another Customs procedure or otherwise disposed of in an authorized manner.

The scope of this procedure may not cover only imported goods. For example, some administration allow goods that are liable to, or have borne, internal duties and taxes (whether of national origin or previously imported against payment of import duties and taxes) to be stored in a Customs warehouse in order that they may qualify for exemption from or repayment of such internal duties and taxes. Thus the definition of the term “Customs warehousing procedure” covers the warehousing of imported goods since this is the use generally authorized, but the storage of goods of national origin is recommended as an additional case of the use of Customs warehouses. (See also Recommended Practice 9.) Similarly, the deposit in a Customs warehouse of goods that have previously been dealt with under another Customs procedure, such as temporary admission, with a view to subsequent exportation or other authorized disposal is also possible.

The provisions of this Chapter do not apply to:

- goods in temporary storage (See Specific Annex A, Chapter 2),
- goods in Free Zones (See Specific Annex D, Chapter 2)
- the processing or manufacturing of goods conditionally relieved from import duties and taxes (inward processing), even if such processing takes place in premises approved by Customs (See Specific Annex F, Chapter 1).

นอกจากนี้ ในแนวทางปฏิบัติที่แนะนำที่ 9 วรรคหนึ่งและวรรคสอง กำหนดไว้ว่า “การอนุญาตให้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าศุลกากรซึ่งของที่เจตนาส่งออกแต่มีภาระค่าภาษีอากรภายใน หากของเช่นว่านี้ อาจได้รับการยกเว้นหรือคืนอากรดังกล่าวภายใต้เงื่อนไข ต้องมีการส่งออกภายหลัง

ในสถานการณ์ปกติ ขั้นตอนคลังสินค้าศุลกากรมีจุดประสงค์เพื่อการเก็บรักษาของภายใต้การควบคุมของศุลกากรโดยไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรนำเข้า”²⁶

จากบทนำ วัตถุประสงค์และขอบเขต และแนวทางการปฏิบัติที่แนะนำที่ 9 ในภาคผนวกเฉพาะภาค D ดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าคลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse) (ชื่อเรียกตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย) หรือ คลังสินค้าศุลกากร (Customs warehouse) ตามอนุสัญญาเกี่ยวโตฉบับแก้ไขมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้าโดยการชะลอการชำระค่าภาษีอากร และจะได้รับยกเว้นการชำระค่าภาษีอากรหากนำของนั้นส่งออกกลับไปต่างประเทศ หรือชำระค่าภาษีอากรกรณีนำของไปบริโภคภายในประเทศ

อย่างไรก็ตาม ภาคผนวกเฉพาะ D ได้กำหนดให้มีการเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนกับสิทธิประโยชน์อื่นไว้ใน 4.8 การเคลื่อนย้ายสินค้า มาตรฐานข้อที่ 14 และแนวทางปฏิบัติที่แนะนำที่ 8 ดังนี้

4.8 การเคลื่อนย้ายสินค้า มาตรฐานข้อที่ 14 กำหนดว่า “บุคคลใดได้รับสิทธิจัดการกับของต้องมีอำนาจในการเคลื่อนย้ายของทั้งหมดหรือบางส่วนจากคลังสินค้าแห่งหนึ่งไปยังอีกแห่งหนึ่ง หรือเปลี่ยนไปใช้พิธีการศุลกากรอื่น ทั้งนี้ ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและพิธีการตามแต่กรณี

It should be noted, however, that administrations which do allow processing or manufacturing to take place in Customs warehouses are considered to be granting a greater facility to traders as provided for in Article 2 of the Convention.”

²⁶ Recommended Practice 9 “Admission to Customs warehouses should be allowed for goods intended for exportation that are liable to or have borne internal duties or taxes, in order that they may qualify for exemption from or repayment of such internal duties and taxes, on condition that they are to be subsequently

In normal circumstances the Customs warehousing procedure is intended for the storage of goods under Customs control without payment of import duties and taxes.

ศุลกากรบางประเทศจะใช้พิธีการที่เรียบง่ายในการเคลื่อนย้ายสินค้าจากคลังสินค้าศุลกากรแห่งหนึ่งไปยังอีกแห่งหนึ่ง เช่น การใช้ระบบบัญชีคุมโดยไม่ต้องแยกสำแดงในแต่ละใบขนสินค้า และควรอนุญาตให้มีการเคลื่อนย้ายในจำนวนที่ละเล็กละน้อยด้วย เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ที่ประสงค์จะใช้ของในปริมาณที่ต้องการทันที

บทบัญญัตินี้ไม่อาจตีความเป็นการให้สิทธิขาดแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องในการเคลื่อนย้ายของได้ตามอำเภอใจ ศุลกากรยังคงสิทธิในการกำหนดเงื่อนไขสำหรับการกำกับการเคลื่อนย้ายของดังกล่าวอยู่²⁷

แนวทางปฏิบัติที่แนะนำที่ 8 กำหนดว่า “การอนุมัติให้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าศุลกากรเพื่อส่งออกในภายหลัง หรือเพื่อดำเนินการใดๆ ตามที่ได้รับมอบอำนาจให้นำมาใช้กับของนำเข้าชั่วคราวด้วย โดยภาระผูกพันภายใต้พิธีการดังกล่าวจะถูกระงับชั่วคราวหรือยกเลิกไป

โดยปกติของนำเข้าชั่วคราวภายใต้เงื่อนไขส่งออกในรัฐเดียวกัน หรือของนำเข้าชั่วคราวโดยชะลอค่าภาษีอากร เช่น พิธีการ Inward Processing พิธีการนี้จะสิ้นสุดลงเมื่อของหรือผลิตภัณฑ์ทดแทนได้ส่งออกไป อย่างไรก็ตาม บทอื่นๆ ของอนุสัญญาที่เกี่ยวข้องกับพิธีการเหล่านี้ก็ให้ถือว่าสิ้นสุดเช่นกัน หากได้มีการเปลี่ยนไปใช้พิธีการศุลกากรอื่นแทน แนวทางการปฏิบัติที่แนะนำที่ 8 เป็นเปรียบเทียบกับพิธีการอื่นๆ ที่บัญญัติไว้ และเสนอแนะสถานการณ์ที่จะอำนวยความสะดวกยิ่งกว่าขั้นตอนที่กำหนดไว้ในพิธีการคลังสินค้าศุลกากร โดยอนุญาตให้ของเหล่านั้น

²⁷ 4.8 Removal of Goods, Standard 14 “Any person entitled to dispose of the goods shall be authorized to remove all or part of them from one Customs warehouse to another or to place them under another Customs procedure, subject to compliance with the conditions and formalities applicable in each case.

In some administrations the transfer from one Customs warehouse to another is dealt with under a simplified procedure, such as using the accounting from one warehouse to another, without the need for separate Goods declarations. The facility of removing goods piecemeal to be placed under another Customs procedure is also allowed. This enables the person concerned to remove only the quantity of goods that are required for his immediate use.

This provision is not to be interpreted as conferring an absolute right on the person concerned to remove the goods from one Customs warehouse to any other warehouse of his choice, and Customs remain free to lay down the conditions governing such removals.”

เข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าศุลกากร อาจเคลื่อนย้ายไปปฏิบัติพิธีการอื่นภายหลังได้ เช่น เปลี่ยนเป็นของผ่านแดน หรือปล่อยออกจากคลังสินค้าศุลกากรเพื่อบริโภครายในประเทศ”²⁸

จาก 4.8 การเคลื่อนย้าย มาตรฐานข้อที่ 14 และแนวทางปฏิบัติที่แนะนำที่ 8 ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนสามารถเชื่อมต่อไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นหรือพิธีการศุลกากรอื่นได้ รวมถึงการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคภายในประเทศก็สามารถทำได้เช่นเดียวกัน

ดังนั้น อนุสัญญาเกียวโตฉบับแก้ไขได้วางกรอบของคลังสินค้าทัณฑ์บนแบบกว้าง และเปิดโอกาสให้ศุลกากรแต่ละประเทศกำหนดรายละเอียดหลักเกณฑ์ ขั้นตอน วิธีการ หรือพิธีการเอง เช่น ไม่กำหนดว่าการเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์ต้องทำอย่างไร หรือในกรณีที่น่าจะออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนมาบริโภคในประเทศต้องคำนวณภาษีอากรอย่างไร แต่อนุสัญญาเกียวโตฉบับแก้ไขได้กำหนดวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ชัดเจนคือเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้าโดยการชะลอการชำระค่าภาษีอากร นอกจากนี้ยังเปิดโอกาสให้สามารถเชื่อมต่อการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นหรือพิธีการศุลกากรอื่น หรือสามารถนำมาบริโภคภายในประเทศได้

²⁸ Recommended Practice 8 “Admission to Customs warehouses, with a view to subsequent exportation or other authorized disposal, should be allowed for goods under the temporary admission procedure, the obligations under that procedure thereby being suspended or discharged.

Normally for goods admitted under temporary admission subject to re-exportation in the same state or goods temporarily admitted under duty suspension procedures such as the inward processing procedure, the procedure is terminated when the goods or the compensating products are physically exported. However the relevant Chapters in this Convention that deal with these procedure also allow termination when the goods are placed under another Customs procedure. Recommended Practice 8 is a corollary to those other provisions and recommends a situation more facilitative than that provided for in the definition of the Customs warehousing procedure, which only allows for goods to be placed in such warehouses without payment of import duties and taxes. As specified in this Recommended Practice, goods under temporary admission that are placed in a Customs procedure, for example, Customs transit or clearance for home use.”

2.2.2 คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายไทย

2.2.2.1 ความหมายคลังสินค้าทัณฑ์บน

คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายไทยได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งไม่มีบทวิเคราะห์ให้ความหมายไว้อย่างชัดเจนเหมือนกับเขตปลอดอากร (มาตรา 2 วรรคสิบห้า) โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสิบสี่ บัญญัติแต่เพียงว่า “คำว่า คลังสินค้า หมายความว่า โรงพักสินค้าที่มั่นคง และคลังสินค้าทัณฑ์บน” เท่านั้น ดังนั้น ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงต้องวิเคราะห์จากมาตราอื่นที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประกอบด้วย ได้แก่ มาตรา 8, 8 ทวิ, 10 ทวิ วรรคสอง, 87 และ 88

คลังสินค้าทัณฑ์บน หมายถึง สถานที่ที่กรมศุลกากรอนุมัติให้เอกชนหรือรัฐวิสาหกิจจัดตั้งขึ้นเพื่อเก็บของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ โดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรต่างๆ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติไว้ ทั้งนี้ผู้ที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมประจำปีตามอัตราที่กำหนดโดยกระทรวงการคลัง²⁹

คลังสินค้าทัณฑ์บน คือ คลังสินค้า หรือโกดัง หรือโรงพักสินค้าที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายศุลกากร เพื่อให้มีการนำเข้าซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบเพื่อนำมาเก็บไว้ในคลังสินค้าก่อน โดยไม่ต้องชำระภาษีในขณะนั้น (ภาระภาษีเกิดขึ้นแล้ว ตั้งแต่วันนำเข้าสำเร็จ) แต่ต้องทำทัณฑ์บน หรือสัญญาว่าจะใช้วัตถุดิบดังกล่าวเพื่อผลิตส่งออก หรือเพื่อแสดง และ/หรือขาย เมื่อใดก็ตามที่มีการผลิตสินค้าโดยใช้วัตถุดิบที่นำเข้ามาและส่งออกไปยังต่างประเทศ หรือได้มีการขายสินค้านี้ดังกล่าวและส่งออกไปยังต่างประเทศแล้ว ก็จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า แต่หากสินค้าหรือวัตถุดิบที่เก็บอยู่ในคลังสินค้านั้นๆ ได้นำออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เพื่อจำหน่ายภายในประเทศ ไม่ว่าจะจำหน่ายในรูปแบบที่ได้ทำการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุแล้ว หรือจำหน่ายในรูปแบบเดิมที่ได้มีการนำเข้ามา ก็จะต้องชำระอากรขาเข้าทันที ทั้งนี้ ภาระภาษีจะคิดคำนวณตั้งแต่วันนำเข้าสำเร็จ คือ วันที่เรือเข้ามาเขตท่าที่ถ่ายของออกจากเรือ หรือเขตท่าที่มีชื่อส่ง

²⁹ วิชัย มากวัฒนสุข, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ อินฟอร์มีเดีย บั๊คส์, 2553), หน้า 272.

ของถึงตามมาตรา 41 ดังนั้น หากจะต้องชำระภาษีก็จะต้องเสียเงินเพิ่มเติมตามกฎหมายด้วย เช่น เงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตี และ 112 จัตวา เป็นต้น³⁰

2.2.2.2 ประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บน

คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรแบ่งออกเป็น 3 ประเภทโดยยึดหลักกฎหมายศุลกากรที่ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมศุลกากรที่จะอนุมัติให้จัดตั้ง ได้แก่³¹

1. คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปตามมาตรา 8

หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้งโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้โดยอาจกำหนดวิธีการและข้อจำกัดเกี่ยวกับการเก็บของ ตลอดจนข้อบังคับเพื่อ การดำเนินการและตรวจตราควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร

เพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรหรือค่าชด ใช้เป็นอย่างอื่นซึ่งกรมศุลกากรอาจเรียกหรือได้ตามกฎหมายหรือข้อตกลง อธิบดีอาจเรียกประกันจากเจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยให้ทำทัณฑ์บน และหรืออย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

เจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประจำปีตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยกฎกระทรวง”

คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งต้องจัดสร้างและรักษาไว้ด้วยทุนทรัพย์ของตนเอง อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษาของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ การบรรจุหรือแบ่งบรรจุ การขนถ่ายสินค้า การกระจายสินค้า และเพื่อกิจการอื่นๆ ที่อธิบดีกรมศุลกากร

³⁰ กฤติกา บันประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 129.

³¹ วิชัย มากวัฒนสุข, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs, หน้า 272.

เห็นสมควรอันจะเป็นการช่วยสนับสนุนการผลิตการประกอบอุตสาหกรรมการค้าระหว่างประเทศให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป นอกจากเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป อย่างแท้จริงที่จัดตั้งขึ้นเพื่อการเก็บของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศเป็นการทั่วไปตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ยังมีคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เรียกชื่ออย่างอื่น และใช้เก็บเฉพาะของตามวัตถุประสงค์ที่กรมศุลกากรอนุมัติจัดตั้งอีกหลายประเภท เช่น

(1.1) คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับจัดตั้งแสดงสินค้าหรือ นิทรรศการ (คสท.) เพื่อประโยชน์ในการนำของที่เข้าจากต่างประเทศ หรือของที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุในประเทศซึ่งมีเงื่อนไขได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากร หรือ กฎหมายอื่น หรือของในประเทศซึ่งไม่มีค่าอากรเข้าไปจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการหรือเพื่อ กิจกรรมอื่นๆ ที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นสมควร

(1.2) คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน (คสน.) เป็น คลังสินค้าทัณฑ์บนที่อนุมัติให้จัดตั้งใช้สนับสนุนการสำรองน้ำมันเพื่อความมั่นคงด้านพลังงานและ เศรษฐกิจของประเทศ รวมทั้งส่งเสริมการค้าน้ำมันทั้งภายในและระหว่างประเทศ

(1.3) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับอู่ซ่อมหรือสร้างเรือ เพื่อใช้ เก็บส่วนประกอบ อุปกรณ์ประกอบและวัสดุสำหรับซ่อมหรือสร้างเรือที่ได้รับยกเว้นอากรตาม พิกัดฯ ภาค 4 ประเภทที่ 7

2. คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของ (คลังสินค้าทัณฑ์ บนประเภทร้านค้าปลอดอากร) ตามมาตรา 8 ทวิ (1)

หมายถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้ง โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 ทวิ (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและ ขายของ เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้อนุมัติให้จัดตั้งขึ้นสำหรับแสดงและ ขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นเดิมเรียกว่า คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร โดยตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 8 ทวิ (1) เดิมกำหนดให้ขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทร้านค้าปลอดอากรเพื่อนำออกนอกราชอาณาจักร แต่ตามบทบัญญัติของมาตรา 8 ทวิ (1)

ที่ใช้อยู่ปัจจุบันซึ่งได้แก้ไขโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 นั้น ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีที่จะกำหนดระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการขายของที่แสดงในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรานี้ได้โดยไม่จำกัดว่าต้องขายเพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักรเท่านั้น ทำให้หลักกฎหมายตรงกับวิธีปฏิบัติที่ดำเนินการอยู่ของกรมศุลกากรที่ได้มีการขายของในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทนี้ให้แก่ผู้ที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรได้ตามสิทธิของการได้รับยกเว้นอากรในฐานะเป็นส่วนตัวตามภาค 4 ประเภทที่ 5 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ด้วย

มาตรา 8 ทวิ บัญญัติไว้ว่า “อธิบดีมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(2) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนตาม (1) และ (2) อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน”

กรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรเพื่อแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ซึ่งมีอยู่ 2 ประเภท ได้แก่

(2.1) คลังสินค้าทัณฑ์บนกลาง หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนที่ให้บริการสาธารณะสำหรับเก็บของที่นำเข้าไปแสดงและขายในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขาย

(2.2) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขาย หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่จัดตั้งขึ้น ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ หรือตามสถานที่ท่องเที่ยวหรือจังหวัดที่รัฐบาลมีนโยบายส่งเสริมการท่องเที่ยว และกรมศุลกากรพิจารณาเห็นว่าเหมาะสม และสามารถควบคุมได้ หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีเห็นสมควร โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

(ก) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับผู้โดยสารขาเข้า หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อขายที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้ง ณ ท่าอากาศยานนานาชาติภายในห้องผู้โดยสารขาเข้าเพื่อขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรตามสิทธิและปริมาณที่กฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นอากร ซึ่งในปัจจุบันขายได้เฉพาะสุราไม่เกินคนละ 1 ลิตร

ซิกาแรตต์คนละไม่เกิน 200 มวน หรือซิการ์ หรือยาเส้นอย่างละ 250 กรัม หรือหลายชนิดรวมกันมี น้ำหนักทั้งหมด 250 กรัม แต่ซิกาแรตต์ต้องไม่เกิน 200 มวน ซึ่งได้รับยกเว้นอากรในฐานะเป็นของ ใช้ส่วนตัวตามพิกัด ภาค 4 ประเภทที่ 5

(ข) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับผู้โดยสารขาออก ซึ่งแบ่ง ออกเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งอยู่ในเขตสนามบิน (ภายในบริเวณพื้นที่ห้องผู้โดยสารขาออก) และคลังสินค้าทัณฑ์บนนอกเขตสนามบิน สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีเห็นสมควรนอกเหนือจาก บริเวณคลังสินค้าทัณฑ์บนในเขตสนามบิน ขยายของให้แก่ผู้ซื้อที่เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งมีหนังสือเดินทางและหลักฐานที่แสดงว่ากำลังจะเดินทางออกนอกราชอาณาจักร โดยชนิดของที่ ขายหรือแสดงเพื่อขายมีทั้งของที่นำเข้าและของภายในประเทศที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นชอบและ สามารถซื้อได้ไม่จำกัดจำนวน

3.คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ตามมาตรา 8 ทวิ (2)

หมายถึง คลังสินค้าทัณฑ์บนที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้ง โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับทำการผลิตเป็นคลังสินค้าของโรงงาน อุตสาหกรรมซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้อนุมัติให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนและอนุญาตให้ใช้ ของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือ ดำเนินการ อื่นใดแล้วส่งออกไปต่างประเทศ โดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า อากรขาออกตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งคลังสินค้าทัณฑ์บนลักษณะนี้ เดิมเรียกว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและสามารถใช้ของที่นำเข้าและเก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อทำการผลิต ผสม หรือประกอบเท่านั้น แต่ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 8 ทวิ (2) ปัจจุบันที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ได้บัญญัติ เพิ่มบทบาทของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทนี้ให้สามารถทำการบรรจุหรือดำเนินการอย่างอื่นใด สำหรับของที่นำเข้าและเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ด้วย ทำให้ผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้ง คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทนี้เกิดความคล่องตัวในการประกอบกิจการยิ่งขึ้น

การอนุมัติจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนมีส่วนคล้ายกับการจัดตั้งโรงพักสินค้าหรือที่มั่นคงด้วยเช่นกัน เพราะต่างก็เป็นอำนาจของอธิบดีในการอนุมัติจัดตั้ง การยื่นคำขอพร้อมด้วยแผนผังก็เป็นไปในรูปแบบเดียวกัน สิ่งที่แตกต่างกันปรากฏอยู่ในมาตรา 8 จากความตอนที่ว่า “อธิบดีอาจกำหนดวิธีการ และข้อจำกัดเกี่ยวกับการเก็บของ ตลอดจนข้อบังคับเพื่อการดำเนินการ และตรวจตราควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร” แต่การจัดตั้งโรงพักสินค้าหรือที่มั่นคงตามมาตรา 6 และ 7 ไม่ได้มีการกำหนดข้อความดังกล่าวไว้แต่อย่างใด

2.2.2.3 สิทธิประโยชน์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน

ผู้ที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ดังต่อไปนี้

1. ได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรขาเข้าและขาออกสำหรับของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือโอนเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นๆ หรือจำหน่ายให้ผู้นำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ หรือให้แก่ผู้มีสิทธิยกเว้นอากรตามกฎหมายต่างๆ เช่น การนำเข้าไปในเขตประกอบการเสรีหรือ เขตปลอดอากรตามมาตรา 88 วรรคสอง วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ดังนี้

มาตรา 88 บัญญัติว่า “รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต หรือผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบ หรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัด

อัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาทีปล่อยของเช่นนั้น
ว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคสาม ให้ถือว่าเป็น
การนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาทีปล่อยของเช่นนั้นออกไปจาก
คลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

2. ยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับเศษหรือของด้อยคุณภาพที่เกิดจาก
การนำของเข้ามาผลิต ผสม ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าซึ่งมิได้นำออก
นอกราชอาณาจักร แต่จำหน่ายด้วยวิธีบริจาคเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการตาม
กฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินหรือองค์การสาธารณกุศล (ประกาศ
กระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราช
กำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555)

3. ยกเว้นอากรสำหรับของที่นำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ หรือนำเข้า
ตามความหมายว่าด้วย การส่งเสริมการลงทุนที่ได้นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่านำเข้า
ในสภาพเดิมหรือในสภาพอื่น แล้วให้นำของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร (ประกาศ
กระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราช
กำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555)

4. ยกเว้นอากรศุลกากรเศษวัสดุดิบหรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้
ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ทำลาย
ตามระเบียบของกรมศุลกากร (ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากร
ศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม
พ.ศ. 2555)

5. ยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าเก็บรักษาไว้ใน
คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปซึ่งเสียหรือเสื่อมคุณภาพที่ทำลายตามระเบียบของกรมศุลกากร
(ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่ง
พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555)

6. ยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับเครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้กับเครื่องจักรดังกล่าวที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุญาตให้นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า (ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555)

2.2.2.4 วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายไทย

มาตรการส่งเสริมการส่งออกตามกฎหมายศุลกากรมาจากแนวคิดในการลดต้นทุนในส่วนของอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเป็นสินค้าส่งออกให้ลดลงหรือให้หมดไป เหตุที่มุ่งส่งเสริมให้มีการผลิตส่งออกโดยเน้นเฉพาะการส่งออกที่ใช้วัตถุดิบจากการนำเข้าก็เนื่องจากว่า การผลิตสินค้าในปัจจุบัน หากจำกัดอยู่แต่เฉพาะการผลิตโดยใช้วัตถุดิบที่หาได้ภายในประเทศ (Local Raw Material) อาจไม่เพียงพอต่อความต้องการของตลาดได้ ในการนำเข้าวัตถุดิบดังกล่าว หากนำมาเพื่อใช้ผลิตเป็นสินค้าแล้วส่งออกป้อนราชอาณาจักรควรจะไม่มีการเก็บภาษีขาเข้าไว้ เพราะของดังกล่าวมิได้มีการบริโภคภายในประเทศแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม วิธีการในการลดต้นทุนส่วนดังกล่าวจำเป็นต้องคำนึงถึงกฎหมายระหว่างประเทศด้วย เพราะหากดำเนินการที่เข้าข่ายเป็นการอุดหนุนการส่งออก (Subsidy) แล้ว สินค้าของประเทศไทยอาจถูกตอบโต้โดยใช้วิธีการต่างๆ ตามที่กฎหมายระหว่างประเทศอนุญาตให้ตอบโต้ได้ นอกจากนี้ ยังต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริง หรือวิธีประกอบธุรกิจของเอกชนในประเทศว่า มาตรการส่งเสริมการส่งออกมาตรการใดจะตรงกับความต้องการของผู้ประกอบการดังกล่าว ดังนั้น มาตรการส่งเสริมการส่งออกตามกฎหมายศุลกากรจึงมีหลายมาตรการให้เลือกใช้เพื่อให้เหมาะสมกับแต่ละประเภทธุรกิจ โดยมาตรการทั้งหมดนี้ล้วนมีเจตนารมณ์ที่จะจำกัดอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาซึ่งใช้ในการผลิตเป็นสินค้าส่งออกให้ลดลงหรือให้หมดไปทั้งสิ้น เพียงแต่ในวิธีการที่แตกต่างกัน³²

³² กฤติกา ปั้นประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 125.

มาตรการทางศุลกากรเพื่อกระตุ้น หรือส่งเสริมให้เกิดการส่งออกนี้ อาจมีข้อจำกัดอยู่บ้าง เพราะกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายทั่วไปที่ใช้สำหรับการนำเข้า-ส่งออก มิใช่กฎหมายเฉพาะในการส่งเสริมการส่งออก ดังนั้น มาตรการส่งเสริมการส่งออกจึงถูกจำกัดอยู่ในตัวเอง โดยจะกระทำได้เฉพาะในภารกิจของศุลกากรเท่านั้น คือ ส่งเสริมได้โดยการยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเป็นสินค้าเพื่อส่งออกเป็นหลักเท่านั้น ส่วนมาตรการอื่นๆ ที่ใช้ส่งเสริม ได้แก่ การอำนวยความสะดวกทางการค้า (Trade Facilitation) โดยใช้พิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและเป็นมาตรฐานสากล ส่วนมาตรการอื่นๆ เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือการยกเว้นบทบัญญัติว่าด้วยการนำเข้าแรงงานต่างด้าวมีอาจนนำมาใช้ได้โดยอาศัยอำนาจของกฎหมายศุลกากรที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

ปัจจุบันมาตรการทางศุลกากรเพื่อส่งเสริมการส่งออก ได้แก่ การคืนอากร(Duty Refund or Draw Back) เขตปลอดอากร (Free Zone) และคลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse) ซึ่งการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายไทยได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรหลายประการดังที่ได้อธิบายไว้ในข้างต้น ทั้งนี้ การที่ได้รับสิทธิประโยชน์หลายประการนั้น เนื่องจากเป็นหนึ่งในมาตรการทางศุลกากรเพื่อสร้างแรงจูงใจในการกระตุ้นให้มีการส่งเสริมการส่งออก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

ในกรณีของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้น เห็นได้อย่างชัดเจนว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อการส่งเสริมการส่งออกจากการได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของผู้ขอจัดตั้งที่จะต้อง มีวัตถุประสงค์หลักในการผลิตเพื่อส่งออกตามข้อ 3.1 ของประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า และเมื่อย้อนกลับไปดูในคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรฉบับแรกเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า คือ คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 7/2520 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า “ด้วยกรมศุลกากรได้กำหนดระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน

ประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อสนับสนุนให้มีการนำเข้ามาผลิตเป็นสินค้า เพื่อส่งออกนอก
ราชอาณาจักรมากยิ่งขึ้น จึงวางระเบียบปฏิบัติไว้ดังต่อไปนี้”

นอกจากนี้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ายังมุ่งหมายจะ
ส่งเสริมอุตสาหกรรมการผลิต ผสม และประกอบสินค้า โดยไม่ต้องเพิ่มค่าใช้จ่ายประเภทค่าภาษี
ในกรณีที่จะส่งของที่ผลิตได้ออกไปจำหน่ายตลาดต่างประเทศ อุตสาหกรรมที่มุ่งหมายย่อมเป็นไป
เพื่อส่งเสริมแรงงาน ฝีมือ ความรู้ ทางเทคนิคของคนไทย ซึ่งจะเป็นมูลค่าส่วนหนึ่งในตัวสินค้าที่
จำหน่ายในต่างประเทศ เป็นกำไรหรือรายได้ของประเทศ หากสามารถใช้วัตถุดิบในประเทศด้วยยิ่ง
มากส่วนเท่าใดก็ยิ่งดีขึ้น เพราะต้นทุนวัตถุดิบที่ซื้อจากต่างประเทศจะลดลง³³

เมื่อกฎหมายศุลกากรไทยได้รับแนวคิดจากอนุสัญญาเกี่ยวโตเรื่อง
คลังสินค้าทัณฑ์บนมาใช้ โดยมีแนวคิดพื้นฐานเหมือนกันคือยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก
แต่กฎหมายศุลกากรไทยนำมาใช้โดยมีวัตถุประสงค์ที่มากกว่าการอำนวยความสะดวกทางการค้า
แต่ได้นำมาใช้โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นมาตรการในการส่งเสริมการส่งออกพร้อมกับมาตรการ
อื่น เช่น เขตปลอดอากร การคืน เป็นต้น

2.2.3 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนที่กฎหมาย
ศุลกากรกำหนดให้มีขึ้นเพื่อใช้เป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออกลำดับต้นๆ และในปัจจุบัน
ผู้ประกอบการยังให้ความสนใจและได้รับความนิยมในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท
โรงผลิตสินค้าสูงที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น

กรมศุลกากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร
พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 ทวิ (2) มาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช
2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ออกประกาศ
กรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่
13 มกราคม พ.ศ. 2547 ใน การกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และพิธีการศุลกากรสำหรับคลังสินค้า
ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ดังนี้

³³ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 178.

2.2.3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

1. หลักการ

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรอนุมัติให้จัดตั้งขึ้นตามความในมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ซึ่งผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า สามารถนำของจากต่างประเทศเข้ามาทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดร่วมกับของในประเทศที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ โดยยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือให้ถือว่าส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่นตามมาตรา 88 วรรค 2 และวรรค 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

2. หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

(2.1) ผู้ขอจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะต้องเป็นรัฐวิสาหกิจ หรือบริษัท มหาชนจำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 หรือ เป็นนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่ต่ำกว่า 1 ล้านบาท

(2.2) ผู้ขอจัดตั้งต้องมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองหรือมีสิทธิในการใช้พื้นที่ที่ขอจัดตั้งโดยชอบด้วยกฎหมาย

(2.3) ผู้ขอจัดตั้งต้องไม่เคยมีประวัติการกระทำความผิดอย่างร้ายแรงตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องย้อนหลัง 3 ปี นับแต่วันยื่นคำขอ

(2.4) ต้องเป็นกิจการที่มั่นคงและมีวัตถุประสงค์หลักในการผลิตเพื่อส่งออก

(2.5) เป็นกิจการที่มีการว่าจ้างแรงงานเป็นจำนวนมากหรือใช้เทคโนโลยีการผลิตสูง

(2.6) มีระบบบัญชีที่ดีควบคุมด้วยระบบคอมพิวเตอร์ และเป็นระบบที่กรมศุลกากรสามารถตรวจสอบและควบคุมได้ ส่วนหลักฐานการควบคุมและทะเบียนทางบัญชีให้ใช้คอมพิวเตอร์ควบคุมตามแบบที่กรมศุลกากรกำหนด โดยจะต้องดูแลรักษาให้อยู่ในสภาพเรียบร้อยเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันปล่อยของ และพร้อมที่จะให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้ตลอดเวลา

(2.7) สถานที่ขอจัดตั้งต้องเป็นสัดส่วนและเหมาะสม มีรั้วล้อมรอบ ประตูเข้า-ออก และอาคารต้องมั่นคงแข็งแรง เว้นแต่โดยสภาพของกิจการไม่จำเป็นต้องมีรั้วและบริเวณหรือโดยสภาพแวดล้อมสามารถดำเนินการก่อสร้างสิ่งอื่นทดแทนรั้วได้

(2.8) จัดให้มีที่ทำการของเจ้าหน้าที่ศุลกากร

(2.9) จัดให้มีเครื่องมือ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่ทันสมัยอื่นๆ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรใช้สนับสนุนการปฏิบัติงานและเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดการในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เช่น ระบบกล้องโทรทัศน์วงจรปิด (CCTV) ที่มีความสามารถในการบันทึกภาพเหตุการณ์บุคคลหมายเลขทะเบียนยานพาหนะ หมายเลขตู้คอนเทนเนอร์ และ/หรือสิ่งที่ผ่านมาเข้า-ออก และสามารถเปิดตรวจสอบข้อมูลย้อนหลังได้ไม่น้อยกว่า 60 วัน ระบบควบคุมทางบัญชีแบบอิเล็กทรอนิกส์ (Inventory Control) ที่สามารถเชื่อมโยงกับระบบคอมพิวเตอร์สำหรับการบริหารสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรและต้องดูแลเครื่องมือ เครื่องใช้ อุปกรณ์ ดังกล่าวให้อยู่ในสภาพเรียบร้อยพร้อมที่จะใช้งานและตรวจสอบได้ตลอดเวลา

(2.10) ยินยอมและให้ความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรในการเข้าไปปฏิบัติหน้าที่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ตลอดเวลา

(2.11) ต้องปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับศุลกากร และคำสั่งอันชอบด้วยกฎหมายของเจ้าหน้าที่ศุลกากร

(2.12) ระยะเวลาในการเก็บรักษาของในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า มีอายุการเก็บรักษา 2 ปี นับแต่วันนำเข้า ไม่ว่าจะเก็บอยู่ในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใด

(2.13) ต้องวางหนังสือค้ำประกันของธนาคารเพื่อประกันความเสียหายที่อาจเกิดแก่กรมศุลกากรเป็นจำนวน ร้อยละ 10 ของค่าภาษีอากรวัตถุดิบคงเหลือ แต่ละงวดบัญชีแต่ไม่เกิน 1 ล้านบาท พร้อมทั้งทำสัญญาประกันและทัณฑ์บนกับกรมศุลกากร

(2.14) การเก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าต้องแยกประเภทเป็นหมวดหมู่ และเว้นช่องทางให้สามารถตรวจสอบได้โดยสะดวกและ

ทั่วถึง ต้องแยกสถานที่สำหรับวัตถุดิบ ของที่อยู่ในระหว่างขั้นตอนการผลิตและผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ออกไว้เป็นส่วนหนึ่ง หากนำของในประเทศมาใช้ร่วมผลิตด้วย ก่อนที่จะนำไปใช้ต้องเก็บแยกไว้โดย แยกเทศ

(2.15) กรณีนำของในประเทศเข้าร่วมในการผลิต จะต้องทำ หลักฐานแสดงรายการ วันนำเข้าเก็บ จำนวน ปริมาณ น้ำหนัก และชนิดของของให้สามารถ ตรวจสอบได้

2.2.3.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

กรมศุลกากรได้กำหนดสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับ รวมถึงคุณสมบัติ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ตาม พระราชบัญญัติกรมศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 และคำสั่ง ทั่วไปกรมศุลกากรที่ 2/2547 ดังรายละเอียดต่อไปนี้

(1) ยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก สำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ เป็นสินค้าส่งออก รวมทั้งการส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้า

(2) วัตถุดิบที่นำเข้ามา รวมทั้งผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ภายใต้คลังสินค้า ทัณฑ์บน หากส่งออกไม่มีภาระภาษีสรรพสามิต

(3) เศษหรือของที่ด้อยคุณภาพที่เกิดจากการนำของเข้ามาผลิต ผสม ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งมีได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรแต่ จำหน่ายหรือนำไปใช้ในการอื่น ได้ลดอัตราอากรลงเหลือเท่ากับจำนวนเงินอากรที่คำนวณตาม สภาพของหรือราคาของแล้วแต่กรณี และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลานำเศษหรือของที่ด้อย คุณภาพออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าว ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตรา อากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555

(4) ยกเว้นอากรแก่เศษหรือของที่ด้อยคุณภาพที่เกิดจากการนำของเข้า มาผลิต ผสม ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งมีได้ส่งออกนอ กราชอาณาจักร แต่จำหน่ายด้วยวิธีบริจาครเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการตามกฎหมาย ว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินหรือองค์การสาธารณกุศล ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตรา ศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555

(5) ของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้มีอายุการเก็บรักษา 2 ปี นับแต่วันนำเข้า ไม่ว่าจะเก็บอยู่ในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบเป็นของอื่น

(6) สินค้าที่ส่งออกหากชำรุดสามารถนำกลับเข้ามาซ่อมในคลังสินค้า ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้

(7) ลดอัตราอากรแก่เศษ เศษตัด และของที่ใช้ไม่ได้ที่เป็นพลาสติกตาม ประเภท 39.15 อันเกิดจากการนำเข้าของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดประเภทใดมาผ่านกระบวนการผลิต ผสม หรือประกอบเพื่อส่งออกในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งมีได้ส่งออกนอก ราชอาณาจักร แต่จำหน่ายหรือนำไปใช้ในการอื่นได้ลดอัตราอากรลงเหลือร้อยละ 5 ตามประกาศ กระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราช กำนัดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555

(8) ยกเว้นอากรขาเข้าแก่เครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ เครื่องจักร รวมทั้งเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นของตามประเภท พิกัดใดที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุญาตให้นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าในคลังสินค้า ทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้า ตามประกาศกระทรวงการคลังเรื่องการลดอัตราอากรและยกเว้นอากร ศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำนัดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555

(9) สินค้าที่ผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถ นำออกไปแสดง ณ ที่อื่นภายในประเทศเป็นการชั่วคราวได้ หากได้รับอนุมัติจากกรมศุลกากร และ ต้องปฏิบัติตามระเบียบที่กรมศุลกากรกำหนด

(10) สินค้าที่ผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถ นำไปแสดงและจำหน่าย ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับจัดแสดงสินค้าและนิทรรศการ (คสท.) หรือคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรได้

(11) สามารถนำของในประเทศเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตได้ แต่ต้องกั้นแยกสถานที่เก็บของดังกล่าวไว้เป็นเอกเทศ มิให้ ปะปนกับของนำเข้า

(12) ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 ทวิ และมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ ศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ซึ่งพิสูจน์ได้ว่ามีความจำเป็นไม่สามารถส่งหรือนำของนั้นหรือ ของที่ผลิต ผสม หรือประกอบด้วยของนั้น ออกนอกราชอาณาจักรได้ภายในกำหนดระยะเวลา 1 ปี นับตั้งแต่วันนำเข้ามาในราชอาณาจักร สามารถนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้โดยได้รับ

ยกเว้นการเก็บอากร แต่ต้องส่งหรือนำออกนอกราชอาณาจักรภายในระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่อธิบดีกรมศุลกากรอาจขยายระยะเวลาออกไปอีกตามจำเป็นแก่กรณีได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555

(13) ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 สามารถจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกโดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิม และต้องส่งหรือนำออกนอกราชอาณาจักรภายในระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่อธิบดีกรมศุลกากรอาจขยายระยะเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555

(14) หากมีความจำเป็นสามารถนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ไปผ่านกรรมวิธีตามขั้นตอน ณ ที่อื่นเป็นการชั่วคราวได้ ทั้งนี้ต้องพิสูจน์ได้ว่าเป็นของรายเดียวกันและกรมศุลกากรจะพิจารณาอนุมัติเป็นกรณีๆ ไป หากนำกลับมาไม่ครบถ้วนจะต้องชำระค่าภาษีอากรที่ขาดหาย

(15) ยกเว้นอากรแก่เศษวัสดุดิบ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ทำลายตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555

(16) สามารถเชื่อมต่อการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ากับสิทธิประโยชน์ประเภทอื่นได้ตามมาตรา 88 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ได้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ หรือ ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่น

2.2.3.3 วิธีการคำนวณภาษีอากร

ของจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและส่งออกนอกประเทศได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร

(ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 จึงไม่ต้องคำนวณค่าภาษีอากร แต่กรณีที่ต้องคำนวณเพื่อชำระค่าภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อมีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ

มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 บัญญัติไว้ว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

การคำนวณภาษีอากรสำหรับคลังสินค้าทัณฑ์บนแบ่งได้ 2 กรณี ดังนี้

1. ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนมิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแต่นำออกจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ภายในประเทศ

กรณีที่เก็บของไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะเป็นกรณีตามมาตรา 8 มาตรา 8 ทวิ (1) หรือ (2) จะต้องมีการจดยละเอียดแห่งของนั้นให้ครบถ้วนตามกฎหมายและข้อบังคับ (มาตรา 87) เพื่อใช้ประเมินอากรแก่ของนั้น (มาตรา 88) คือประเมินอากรตามมาตรา 88 และมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง

รายละเอียดแห่งของ หมายความว่า

(1.1) “ปริมาณของของ” แม้จะมีได้บัญญัติไว้ชัดเจน ก็เห็นได้จากมาตรา 88 ที่บัญญัติให้ประเมินอากรแก่ของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและใช้ของนั้นในการผลิตหรือผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด ดังนี้ การจดยละเอียดแห่งของจึงต้องจดยปริมาณของไว้ด้วย

สำหรับการประเมินอากรแก่ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น คือ ตามมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ (1) ต้องประเมินอากรตามปริมาณของที่มีการนำเข้าจริง

เหตุผลที่ต้องมีการจัดปริมาณของไว้เพราะ

(ก) หากมีการส่งของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัศนัยภัณฑ์บนออกไปนอกราชอาณาจักร มาตรา 88 วรรคสอง กำหนดให้งดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่นั้น ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น ดังนั้นการจัดปริมาณของที่เก็บในคลังสินค้าทัศนัยภัณฑ์บนทำให้ทราบว่าของที่ส่งออกไปครบถ้วนตามจำนวนที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัศนัยภัณฑ์บนหรือไม่

(ข) ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัศนัยภัณฑ์บนหากมิได้ส่งออกย่อมมิได้รับงดเว้นอากรขาเข้าแก่นั้น ส่วนจะเก็บอากรแก่นั้นได้หรือไม่ ในอัตราเท่าใด ต้องพิจารณาจากพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 อีกชั้นหนึ่ง

(1.2) “สภาพของ...ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น”

(1.3) “ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น”

เหตุผลของการตีความว่ารายละเอียดแห่งของต้องมีรายการข้างต้น เพราะมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง บัญญัติถึงการคำนวณค่าภาษีให้ดำเนินการให้ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ทั้งสองประการดังนี้

(1.1) การคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัศนัยภัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ในราชอาณาจักรต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 87 กล่าวคือ ต้องจดยรายละเอียดแห่งของ (มาตรา 87) ส่วนการประเมินอากรแห่งของนั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 88 วรรคหนึ่ง คือ “รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่นั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ ในคลังสินค้าทัศนัยภัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบ หรือที่อธิบดีประกาศกำหนด”

ในกรณีดังกล่าวนี้ ความรับผิดชอบในการที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของนั้น จะมีอยู่หรือไม่เพียงใดสำหรับของนำเข้า จะต้องพิจารณาจากพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งกำหนดอัตราอากรสำหรับของไว้

เมื่อมีการนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน จะต้องมีการจดยรายละเอียด สภาพของ และ ราคาของ ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น คือ ในเวลานำเข้าสำเร็จ คือ ในเวลาที่เรือเข้ามาในเขตท่า เวลาดังกล่าวกับเวลาจดยรายละเอียดแห่งของเป็นต่างเวลากัน ในทางปฏิบัติก็จดยสภาพของที่เห็นในขณะนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ส่วนราคาไม่เป็นปัญหาอย่ามใช้ราคาและอัตราแลกเปลี่ยนที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น

ส่วนพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นจะต้องมีการบันทึกไว้เช่นเดียวกัน

(1.2) “แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น”

จะเห็นได้ว่าหากมีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน (มิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร) การคำนวณค่าภาษีต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของนั้น พิกัดอัตราศุลกากรนี้อาจเป็นพิกัดอัตราศุลกากรเดิม คือ ไม่เปลี่ยนแปลงก็ได้ หรือมีการแก้ไขกฎหมาย มีผลให้การจัดพิกัดอัตราศุลกากรเปลี่ยนแปลงไป หรือไม่มีการแก้ไขกฎหมาย แต่เนื่องจากขณะนำของเข้าคลังเป็นวัตถุดิบ เมื่อปล่อยของออกจากคลังเป็นสินค้าสำเร็จรูป พิกัดอัตราศุลกากรจึงเปลี่ยนแปลงไปดังนี้ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม มีกรณีที่มีได้มีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่วัตถุดิบที่นำเข้ามาสูญสลายไป เช่นนำน้ำยาเคมีเข้ามาเพื่อใช้ในการฟอกย้อมผ้า หรือวัตถุดิบที่เป็นสารระเหยได้ เมื่อวัตถุดิบนั้นระเหยหมดสิ้นไป จึงไม่มีการปล่อยของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีการคำนวณค่าภาษีจึงใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ดังนี้ในขณะนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงต้องจดยรายละเอียดเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรดังกล่าวไว้ด้วย เพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากร

ปัญหาที่ว่ากรคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ในเรื่องนี้กรมศุลกากรกำหนดไว้ว่า "อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศให้ใช้อัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น" (คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 12/2535)

สำหรับเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนนี้มีนักกฎหมายและข้าราชการของกรมศุลกากรหลายท่านรวมทั้งกรมศุลกากรเองในบางยุคเคยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเหตุผลอาจเป็นเพราะนำเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนไปผูกติดกับพิกัดอัตราศุลกากร แท้ที่จริงเรื่องทั้งสองมิได้มีความเกี่ยวข้องกันแต่ประการใด เหตุที่กฎหมายกำหนดให้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อความสะดวกในการจัดพิกัดอัตราศุลกากร เนื่องจากของอาจเปลี่ยนสภาพจากวัตถุดิบเป็นสินค้าสำเร็จรูป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนมิได้มีความเกี่ยวข้องกับพิกัดอัตราศุลกากร แต่เกี่ยวข้องกับราคา เพราะราคาของของนำเข้าย่อมอิงกับเงินตราต่างประเทศ จึงต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเพื่อแปลงราคานำเข้าตามเงินตราต่างประเทศเป็นราคาตามเงินบาท ดังนี้ เมื่อมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง กำหนดไว้ชัดเจนเฉพาะกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน มิได้กำหนดให้ใช้ราคาขณะปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอย่างใด ยิ่งกว่านี้มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ยังกำหนดให้คำนวณค่าภาษีโดยใช้ราคาของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น อัตราแลกเปลี่ยนจึงต้องใช้อัตราในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ทำให้ทราบราคาของในเวลานั้นได้ ผู้นำเข้าจึงทราบได้ชัดเจนว่าราคาซึ่งเป็นต้นทุนดังกล่าว ดังนี้ หากตีความว่าราคาของใช้ราคาของในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนใช้ตามที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน นอกจากจะไม่สอดคล้องกับการตีความกฎหมายตามเจตนารมณ์แล้ว ยังก่อให้เกิดปัญหาทางการค้า เพราะไม่ทราบแน่ชัดถึงต้นทุนว่าราคาสินค้าเป็นเท่าใดแน่ ราคาของอาจสูงขึ้นหรือต่ำลงก็ได้ขึ้นอยู่กับอัตราแลกเปลี่ยนของเงินตราต่างประเทศและเงินบาท จึงเห็นได้ว่าการตีความในแนวหลังนี้ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรอย่างชัดเจน

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันปัญหาดังกล่าวหมดสิ้นไปเมื่อกรมศุลกากรออกประกาศกรมศุลกากรที่ 116/2549 เรื่องการผ่านพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีศุลกากร ข้อ 67 กรณีนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร (2) ดังนี้ “ให้ผู้นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรก่อนการขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนที่เก็บของนั้น ดังนี้

(2.1) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่ใช้อยู่ในวันที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

(2.2) ให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรของของในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

การคำนวณค่าภาษีอากรกรณีนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศมีปัญหาการตีความว่าต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้าหรือขาออกนั้น มีความเห็นแตกต่างกันออกเป็น 2 ความเห็น ดังนี้

ความเห็นฝ่ายที่หนึ่ง เห็นว่า ต้องถือตามพิกัดศุลกากรตามสภาพของ ณ ขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพราะมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติไว้ว่า “ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน”

ความเห็นฝ่ายที่สอง เห็นว่า เมื่อภาระภาษีเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่วันที่นำเข้าสำเร็จ ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงต้องใช้สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จซึ่งเป็นเวลาที่เกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ส่วนที่มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ได้ให้ข้อยกเว้นไว้ว่า มิให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลานั้น แต่ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ได้นำของดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งอาจทำให้เข้าใจได้ว่าต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากรตามสภาพของ ณ ขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ฝ่ายที่สองให้เหตุผลว่า ความหมายของกฎหมายมิได้ต้องการให้เป็นเช่นนั้น เพราะหากจะให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรตามสภาพของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนก็คงไม่จำเป็นต้องให้มีการจดรายละเอียดแห่งของนั้นไว้ตามมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

และให้ใช้รายการละเอียดสำหรับการประเมินอากรแก่นั้นตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 นอกจากนี้มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ยังได้กำหนดไว้ว่า “ไม่ว่าจะปล่อย(ของนั้น)ออกไปในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น” ดังนั้น ความหมายของพิกัดอัตราศุลกากรอาจแยกได้เป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่เป็น “พิกัด” (Tariff) และส่วนที่เป็น “อัตรา” (Rate) ซึ่งมีความหมายแตกต่างกัน กล่าวคือ พิกัดศุลกากรจะหมายถึง ตัวเลขพร้อมคำอธิบาย (Description) ที่กำหนดไว้เพื่อประโยชน์ในการจำแนกประเภทพิกัดให้แก่สินค้า ส่วนอัตราซึ่งจะต้องใช้คำนวณเท่าไรนั้นจะเป็นไปตามนโยบายภาษีของแต่ละประเทศ

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับความเห็นฝ่ายที่สอง เนื่องจากหากพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้ว จะเห็นได้ว่ากฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ความสำคัญกับการนำของเข้ามามากกว่าการนำของออก โดยการให้ลดรายการละเอียดแห่งของต่อนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เพราะถือว่าเป็นการนำเข้าสำเร็จซึ่งมีภาระภาษีที่จะต้องชำระ จึงต้องบันทึกรายละเอียดให้ครบถ้วน และการได้รับยกเว้นอากรขาเข้ายังมีเงื่อนไขให้ผู้นำเข้าต้องทำสัญญาประกันและทัณฑ์บนไว้เพื่อประกันค่าภาษีอากรที่พึงต้องชำระ ดังนั้น การคำนวณค่าภาษีอากรเมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศจึงควรแยกพิจารณาแบ่งเป็นสองส่วน คือ พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร โดยคำนวณพิกัดศุลกากรตามสภาพของ ณ ขณะนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน และคำนวณอัตราศุลกากร ณ ขณะนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เช่น นำขึ้นส่วนรถยนต์เข้ามาประกอบเป็นรถยนต์ในคลังสินค้าทัณฑ์บน เมื่อผลิตเป็นรถยนต์แล้วจะนำออกมาจำหน่ายภายในประเทศต้องคำนวณภาษีตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดศุลกากรที่เป็นขึ้นส่วนรถยนต์ ส่วนอัตราศุลกากรต้องพิจารณาว่า ณ ขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนขึ้นส่วนรถยนต์นั้นมีอัตราเท่าใด

2. ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร
ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรไม่ว่าจะส่งออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของอื่น มาตรา 88 วรรคสอง บัญญัติให้งดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปนั้น ในกรณีนี้มีข้อควรวิเคราะห์ดังนี้

ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภททั่วไปตามมาตรา 8 ต้องปฏิบัติตามมาตรา 88 วรรคสอง คือ ส่งออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า

มาตรา 88 วรรคสอง บังคับเพียงว่าต้องส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าเท่านั้น มิได้บังคับว่าต้องส่งของที่นำเข้าออกไปทั้งหมด ดังนี้ ของปริมาณใดที่ส่งออกย่อมได้รับการงดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก ของปริมาณใดที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ในประเทศก็ต้องเสียค่าภาษีอากร

กรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และแบ่งของดังกล่าวเพื่อบรรจุส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยมิได้เปลี่ยนสภาพเดิมของของที่นำเข้า เช่นนี้ของนี้จะได้รับงดเว้นการเก็บอากรตามมาตรา 88 วรรคสอง หรือไม่ ในข้อนี้เห็นได้ชัดเจนจากมาตรา 88 วรรคสอง ว่าของนั้นได้รับงดเว้นการเก็บอากรด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น³⁴

สรุปได้ว่า การคำนวณอากรขาเข้าสำหรับของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศนั้น ให้คำนวณโดยใช้สภาพของ ราคาของ และพิกัดศุลกากรขณะนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วคูณด้วยอัตราศุลกากรขณะนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตัวอย่างเช่น นำเข้าอะไหล่เกียร์รถยนต์เพื่อนำมาประกอบเป็นรถยนต์ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าวันที่ 1 มกราคม 2553 ในราคา 1,000 บาท เมื่อผลิตเป็นรถยนต์เรียบร้อยแล้วนำมาจำหน่ายภายในประเทศ ในวันที่ 15 กรกฎาคม 2554 ต้องชำระอากรขาเข้าโดยมีฐานทางภาษีคือ ราคา 1,000 บาท เป็นสภาพเกียร์รถยนต์ คิดจากพิกัดเกียร์รถยนต์เดิม แต่คูณด้วยอัตรา ณ วันที่ 15 กรกฎาคม 2554

2.2.3.4 การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีและการใช้สิทธิคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเป็นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรโดยมีวัตถุประสงค์หลักสำหรับผู้นำเข้าเหมือนกัน คือ ลดต้นทุนโดยการลดหรือยกเว้นอากรขาเข้า ทำให้ผู้นำเข้าชำระค่าภาษีอากรน้อยลง

³⁴ ชูชาติ อิศวโรจน์, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, หน้า 121-126.

หรือไม่ต้องชำระ แต่ในขณะที่ภาครัฐซึ่งเป็นผู้ให้สิทธิดังกล่าวกลับมีวัตถุประสงค์และแนวคิดพื้นฐานเพื่อใช้เป็นมาตรการในการดำเนินการตามนโยบายที่แตกต่างกัน กล่าวคือ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ามีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการส่งออกโดยใช้วิธีการยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกให้แก่ผู้นำเข้าตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ในขณะที่สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านเขตการค้าเสรีมีวัตถุประสงค์เพื่อยกเลิกอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศทำให้เกิดการค้าเสรีและการแข่งขันที่เป็นธรรมซึ่งจะได้วิเคราะห์โดยละเอียดในข้อ 2.4 ต่อไป

ในยุคโลกาภิวัตน์ที่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบทางการค้าซึ่งมีลักษณะสลับซับซ้อนและเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับหลายประเทศมากขึ้น ทำให้แต่ละประเทศต่างก็พยายามหามาตรการต่างๆ เพื่อช่วยเหลือและสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาทางการค้าเพื่อให้สามารถแข่งขันกับนานาประเทศได้ เช่น คลังสินค้าทัณฑ์บน เขตปลอดอากร การคืนและชดเชยอากร เขตการค้าเสรี เป็นต้น ซึ่งการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเหล่านี้มีวัตถุประสงค์ แนวคิดพื้นฐาน และเป้าหมายการใช้แตกต่างกัน และอาจทำให้เกิดการใช้สิทธิประโยชน์ทับซ้อนกันได้

เมื่อวิเคราะห์พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า และประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2547 ได้อำนวยความสะดวกทางการค้าให้แก่ผู้นำเข้าเป็นอย่างมากโดยกำหนดให้สามารถเคลื่อนย้ายของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังสถานที่อื่นได้ ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 88 วรรคสาม บัญญัติว่า “การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 88 วรรคสาม ดังกล่าวอำนวยความสะดวกในทางการค้าให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิประโยชน์อื่น ได้แก่

(1.1) คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น เช่น เดิมนำขึ้นส่วนรถยนต์จากต่างประเทศเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ต่อมานำขึ้นส่วนรถยนต์นั้นโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อเป็นวัตถุประสงค์ในการผลิตรถยนต์ หรือรถยนต์ที่ผลิตจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถนำออกไปแสดงและจำหน่ายในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับจัดแสดงสินค้าและนิทรรศการได้

(1.2) การคืนหรือชดเชยอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 เช่น เดิมนำขึ้นส่วนรถยนต์เข้ามาโดยใช้สิทธิตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ต่อมาต้องการนำขึ้นส่วนรถยนต์ดังกล่าวมาใช้ในการประกอบผลิตรถยนต์ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า จึงโอนของนั้นมาใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

(1.3) ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เช่น การนำน้ำมันเชื้อเพลิงซึ่งอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันเติมให้แก่เรือที่มีขนาดเกินกว่าห้าร้อยตันกรอสส์ซีซีเป็นเชื้อเพลิงในการเดินเรือออกไปต่างประเทศ ตามภาค 4 ประเภท 8 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

(1.4) กฎหมายอื่น เช่น เดิมเป็นของที่ได้รับสิทธิยกเว้นอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 ต่อมาจำหน่ายของดังกล่าวให้กับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกไปยังต่างประเทศ

(2) ประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2547 กำหนดให้สามารถเชื่อมต่อกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านอื่นได้ ได้แก่

(2.1) ของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถส่งออกไปยังเขตประกอบการเสรีได้ตามข้อ 14³⁵

(2.2) ของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถส่งไปยังเขตปลอดอากรได้ตามข้อ 15³⁶

(2.3) ของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นได้ตามข้อ 17 เช่น โอนย้ายของระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า โอนย้ายของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ

(2.4) จำหน่ายของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามข้อ 18 หรือนำของที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามข้อ 20

กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ได้อำนวยความสะดวกโดยยินยอมให้มีการเชื่อมต่อการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ากับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านอื่น ในลักษณะที่ไม่มี

³⁵ ข้อ 14 กำหนดว่า “การส่งของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับการส่งของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนฯ ออกนอกราชอาณาจักรตามปกติ แต่สำหรับในช่องท่าหรือที่ส่งออกของใบขนสินค้าขาออกให้ระบุชื่อของนิคมอุตสาหกรรมที่จะนำของเข้าไป โดยให้เพิ่มสำเนาใบขนสินค้าออกอีก 1 ฉบับ เพื่อเก็บไว้เป็นหลักฐานที่สำนักงานศุลกากรประจำนิคมฯ และระบุข้อความในใบขนสินค้าขาออกและสำเนาทุกฉบับว่า “ของส่งออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า...(ชื่อบริษัท)...ไปยัง...(บริษัทฯ ที่รับวัตถุดิบและ/หรือสินค้า)...ที่ตั้งอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออกของนิคมอุตสาหกรรม...(ชื่อนิคมอุตสาหกรรม)...โดยทั้งนี้จะต้องมีสำเนาใบรับรองหรือใบอนุญาตประกอบอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออกของผู้รับของนั้น ตามแบบที่กรมศุลกากรแห่งประเทศไทยกำหนดประกอบใบขนสินค้าขาออก”

³⁶ ข้อ 15 กำหนดว่า “การส่งของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังเขตปลอดอากร ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับการส่งของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนฯ ออกนอกราชอาณาจักรตามปกติ แต่สำหรับในช่องท่าหรือที่ส่งออกของใบขนสินค้าขาออกให้ระบุชื่อของเขตปลอดอากรที่รับสินค้าโดยให้เพิ่มสำเนาใบขนสินค้าขาออกอีก 1 ฉบับ เพื่อเก็บไว้เป็นหลักฐานที่สำนักงานศุลกากรประจำเขตปลอดอากร และระบุข้อความในใบขนสินค้าขาออกและสำเนาทุกฉบับว่า “ของส่งออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า...(ชื่อบริษัท)...ไปยัง...(บริษัทฯ ที่รับวัตถุดิบและ/หรือสินค้า)...ที่ตั้งอยู่ในเขตปลอดอากร...(ชื่อเขตปลอดอากร)...ทั้งนี้จะต้องมีสำเนาใบรับรองการเป็นผู้ประกอบกิจการในเขตปลอดอากร (แบบ กศก. 185) ของผู้รับสินค้าประกอบใบขนสินค้าขาออกด้วย”

การทับซ้อนกัน กล่าวคือ อนุญาตให้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแต่ละด้านครั้งละคราวเท่านั้น เช่น ไม่สามารถนำของเข้ามาแล้วใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้าร่วมกับเขตปลอดอากรในเวลาเดียวกันได้ ฉะนั้น ผู้นำเข้าจึงต้องศึกษารายละเอียด การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรให้ครบถ้วนก่อนตัดสินใจว่าลักษณะของธุรกิจของตนเหมาะสม กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านใด

กฎหมายศุลกากรของประเทศไทยจึงมีความยืดหยุ่นให้สามารถ เคลื่อนย้ายของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังสถานที่อื่นได้หลายแห่ง ซึ่งทำ ให้เกิดความคล่องตัว มีความต่อเนื่องในการผลิต และอำนวยความสะดวกแก่ผู้ลงทุนเป็นอย่างมาก แต่อย่างไรก็ตาม ทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และประกาศ กรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2547 มิได้กำหนดให้มีการเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์จากคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังสิทธิประโยชน์ตามความตกลงระหว่างประเทศด้านเขตการค้าเสรี หรือ ให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิประโยชน์ตาม ความตกลงระหว่างประเทศด้านเขตการค้าเสรี ซึ่งปัญหานี้คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยให้ ความเห็นไว้และจะได้วิเคราะห์ในข้อต่อไป

2.2.4 แนวทางการตีความการใช้สิทธิยกเว้นอากรของคณะกรรมการ กฤษฎีกา

คณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นหน่วยงานในสังกัดสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา แต่งตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 แก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2551 และมีอำนาจหน้าที่ตาม มาตรา 62 (4) ประการหนึ่งคือ ให้ความเห็นหรือปฏิบัติงานอื่นอันเกี่ยวกับกฎหมายให้แก่ หน่วยงานของรัฐ³⁷ ดังนั้น หน่วยงานรัฐใดที่มีปัญหาในประเด็นข้อกฎหมายสามารถขอความเห็น

³⁷ พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2542 มาตรา 62 บัญญัติว่า “ให้มีสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

...

(4) ให้ความเห็นหรือปฏิบัติงานอื่นอันเกี่ยวกับกฎหมายให้แก่หน่วยงานของรัฐ หรือตามที่รัฐบาลต่างประเทศหรือ สถาบันระหว่างประเทศร้องขอ

...”

มายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้โดยคณะกรรมการกฤษฎีกาจะได้เชิญผู้แทนจากหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวเพื่อรับทราบทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาได้รับทราบข้อมูลทั้งหมดแล้วจะทำความเห็นเพื่อให้หน่วยงานของรัฐนั้นๆ รับทราบและนำไปปฏิบัติ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงเปรียบเสมือนที่ปรึกษากฎหมายของรัฐ

กรมศุลกากรในฐานะที่เป็นหน่วยงานของรัฐหน่วยงานหนึ่งซึ่งมีปัญหาข้อกฎหมายการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับเขตการค้าเสรีเพื่อจำหน่ายภายในประเทศ จึงหารือไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นเมื่อเดือน เมษายน พ.ศ. 2548 ในเรื่องเสรีที่ 247/2548 เรื่อง สิทธิในการยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาจากประเทศภาคีความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) ซึ่งปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในราชอาณาจักร ดังนี้

“กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ที่ กค 0503/0956 ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2548 ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า บริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัดได้มีหนังสือขอหารือกรมศุลกากรเกี่ยวกับปัญหาการใช้สิทธิพิเศษลดอัตราอากรตามข้อตกลงทางการค้า AFTA สำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาจากประเทศสมาชิก AFTA ซึ่งบริษัทฯ ได้นำเข้าไปผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ได้รับอนุมัติจัดตั้งจากกรมศุลกากร โดยขณะนำวัตถุดิบเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน บริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขอใช้สิทธิพิเศษลดอัตราอากรตามข้อตกลงทางการค้า AFTA ไว้โดยถูกต้อง เมื่อผลิตได้เป็นของสำเร็จรูปแล้ว บริษัทฯ มิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแต่ได้ออกมาบริโภคภายในประเทศ บริษัทฯ จะสามารถขอชำระภาษีอากรในอัตราเดียวกันกับที่ได้สิทธิพิเศษลดอัตราอากรเมื่อขณะนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนได้หรือไม่

หน่วยงานที่รับผิดชอบของกรมศุลกากรมีข้อพิจารณาและความเห็นเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวแตกต่างกัน โดยสำนักกฎหมาย เห็นว่า เมื่อบริษัทฯ ได้เลือกใช้สิทธิทางภาษีอากรนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ของหรือวัตถุดิบที่นำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนจะได้รับการยกเว้นอากรตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 แต่จะต้องเสียภาษีอากรหากนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อ

จำหน่ายในประเทศ ซึ่งจะเสียภาษีตามสภาพเดิมที่นำเข้า โดยไม่คำนึงถึงสภาพที่เปลี่ยนแปลงไป และให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้า ทัณฑ์บนตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ดังนั้น เมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายในประเทศย่อมไม่ได้รับสิทธิพิเศษทางการค้า AFTA เพราะขณะนำเข้าได้ใช้สิทธิคลังสินค้าทัณฑ์บน (ยกเว้นอากร) ไปแล้ว อีกทั้งตามประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก 1/2531 เรื่อง การลดอัตราอากรศุลกากร และการกำหนดให้ของได้รับยกเว้นอากร ข้อ 1.7.11 กำหนดว่า ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการนำวัตถุดิบเข้ามาผลิต ผสม หรือประกอบในเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วนำออกจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ให้ลดอัตราลงเหลือในอัตราที่ปรากฏต่ำที่สุดเท่าที่ได้ให้สิทธิพิเศษแก่ผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันกับที่นำเข้า กล่าวคือ มิได้ให้ลดอัตราอากรสำหรับผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการนำวัตถุดิบเข้ามา ผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วยแต่อย่างใด

สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรซึ่งมีหน้าที่ดูแลรับผิดชอบเกี่ยวกับงานคลังสินค้า ทัณฑ์บน เห็นว่า

1. การใช้สิทธิทางภาษีอากรตามมาตรา 88 นั้น อยู่ภายใต้เงื่อนไขว่า จะต้องเป็นของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้สิทธิยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก สำหรับของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเท่านั้น หากเป็นกรณีที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในประเทศ บริษัทฯ ยังคงต้องชำระภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ซึ่งกำหนดไว้ให้คำนวณภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

2. สำหรับการขอใช้สิทธิลดอัตราอากรตามข้อตกลงทางการค้า AFTA นั้น หากบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า และระเบียบปฏิบัติในการออกหนังสือรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (FORM D) ภายใต้ข้อตกลงทางการค้า AFTA ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 92/2546 และคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 38/2546 บริษัทฯ ควรได้รับสิทธิลดอัตราอากรสำหรับวัตถุดิบหรือของที่ผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วนำออกจำหน่ายภายในประเทศ

3. แม้ว่าการใช้สิทธิลดอัตราอากรสำหรับวัตถุดิบหรือของที่ผลิตในคลังสินค้า ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วนำออกจำหน่ายภายในประเทศ ยังไม่ได้มีประมวลระเบียบ

ปฏิบัติกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ แต่ก็เป็นเรื่องที่กรมศุลกากรสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ เพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมได้

ดังนั้น เพื่อให้การพิจารณามีความถูกต้องและเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการ รวมทั้งได้ข้อยุติในการปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บค่าภาษีอากร กรมศุลกากรจึงขอหารือคณะกรรมการ กฤษฎีกาว่า กรณีดังกล่าวข้างต้น บริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัด จะต้องเสียภาษีอากร สินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายภายในประเทศอย่างไร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 3) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าว โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลังและกรมศุลกากร) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า กรณีตามข้อหารือ บริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัด ได้นำเข้าวัตถุดิบที่ใช้สำหรับผลิตสติ๊กเกอร์เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อผลิตเป็นสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 กำหนดให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรเท่านั้น ดังนั้น เมื่อต่อมาปรากฏข้อเท็จจริงว่า สินค้าดังกล่าวมิได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรทั้งหมด โดยมีส่วนหนึ่งได้นำออกจำหน่ายในราชอาณาจักร ของในส่วนที่จำหน่ายในราชอาณาจักรจึงต้องเสียอากรศุลกากร

อย่างไรก็ดี โดยที่การผลิตสินค้าได้ใช้วัตถุดิบที่นำเข้าจากประเทศมาเลเซีย ซึ่งเป็นประเทศภาคีความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรี อาเซียน (AFTA) และได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังตามความในมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2537 เพื่อยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรให้แก่ของที่นำเข้าจากประเทศที่เป็นภาคีความตกลง โดยมีได้กำหนดเงื่อนไขไว้ว่า หากได้มีการนำของเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนมิให้ยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับของนั้น ดังนั้น เมื่อผู้นำของเข้าปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนดไว้ ของดังกล่าวย่อมต้องได้รับยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากร โดยการคำนวณอากรเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ที่กำหนดให้ผู้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าภาษีโดยคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในขณะปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน”

ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าว นายชูชาติ อัครโรจน์ ได้ให้ความเห็นว่า “ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีศุลกากรหรือไม่อย่างไร ย่อมเป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร...” พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติอัตราอากรสำหรับของนำเข้าไว้แล้วว่าจะจัดเก็บในอัตราใด นอกจากนี้ยังมีบทมาตราที่ลดอัตราอากรให้แก่ของใดในกรณีใด ดังเช่น กรณีบริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัด นำเข้าสินค้าที่ผลิตจากประเทศมาเลเซีย ซึ่งได้รับสิทธิลดอัตราอากรภายใต้ AFTA หากบริษัทจะใช้สิทธิลดอัตราอากรย่อมทำได้ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หากบริษัท ไม่ใช้สิทธิดังกล่าว การจะเก็บค่าภาษีสำหรับของนำเข้าจะต้องบังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เพราะมาตรา 10 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวบัญญัติไว้ชัดแจ้งแล้ว

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ผู้นำเข้าอาจนำของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือเขตปลอดอากรได้โดยต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว ซึ่งผู้นำเข้าย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ตามที่กฎหมายกำหนด แต่หากผู้นำเข้าแปรรูปสินค้าที่นำเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วนำออกจำหน่ายภายในประเทศ ก็ต้องเสียภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง ประกอบกับมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ดังนี้ของนำเข้า ซึ่งได้รับสิทธิพิเศษทางการค้า AFTA หากแปรรูปของนั้นในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า แล้วนำออกจำหน่ายภายในประเทศ ย่อมไม่ได้รับสิทธิลดอัตราอากรในอัตราเดียวกับที่ได้รับสิทธิ AFTA ในขณะนำเข้า เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติให้สิทธิเช่นนั้น ยิ่งกว่านั้นยังต้องเสียภาษีศุลกากรตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง และมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง บังคับไว้ดังกล่าวข้างต้น”³⁸

ผู้วิจัยเห็นว่าความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าวที่ให้สามารถให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านำร่วมกับสิทธิพิเศษทางการค้า AFTA เพื่อจำหน่ายภายในประเทศได้โดยได้รับยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากร แต่ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามเงื่อนไขที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนดนั้น เป็นการให้ความเห็นโดยมิได้ให้รายละเอียดว่า การปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขดังกล่าวต้องปฏิบัติอะไรบ้าง การดำเนิน

³⁸ ชูชาติ อัครโรจน์, รวมปัญหากฎหมายและคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 1

(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549), หน้า 289.

พิธีการทางศุลกากรเป็นอย่างไร รวมถึงการคำนวณภาษีอากรตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง นั้น ให้ใช้อัตราภาษีตามหลักเกณฑ์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือ AFTA ดังนั้น จึงเป็นการให้ความเห็นอย่างกว้างและเกิดปัญหาการตีความในข้อกฎหมาย

ผลการบังคับให้ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาต่อหน่วยงานของรัฐจะเป็นอย่างไรนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาเคยให้ความเห็นไว้ในเรื่องเสร็จที่ 402/2530 เรื่อง การถอนสัญญาชาติไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 337 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 (กรณีคำพิพากษาของศาลฎีกาแตกต่างกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา) เมื่อเดือน พฤศจิกายน 2530 ในตอนหนึ่งว่า “สำหรับปัญหาว่ากระทรวงมหาดไทยควรถือปฏิบัติในเรื่องนี้ต่อไปอย่างไรนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 5) เห็นว่า คณะรัฐมนตรีในการประชุมปรึกษาเมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2482 ได้เคยลงมติวางระเบียบในเรื่องการตีความและการให้ความเห็นในทางกฎหมายของคณะกรรมการกฤษฎีกาไว้ว่า เมื่อกระทรวง ทบวง กรมใดมีความสงสัยในปัญหากฎหมายจะเป็นโดยเกี่ยวกับวงหน้าที่ของกระทรวง ทบวง กรมนั้นๆ โดยเฉพาะก็ดี หรือเกี่ยวข้องกับวงหน้าที่ของกระทรวง ทบวง กรมอื่น ซึ่งไม่เป็นที่ตกลงกันได้ก็ดี และได้ส่งปัญหาในทางกฎหมายนั้นๆ มาเพื่อขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็น และในชั้นพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกานั้น ถ้าเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระทรวง ทบวงกรมใดก็ให้เชิญผู้แทนกระทรวง ทบวง กรมนั้นๆ ร่วมในการพิจารณาด้วย และเมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นในทางกฎหมายเป็นประการใดแล้ว โดยปกติให้เป็นไปตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกานั้น ทั้งนี้ เพื่อกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ จักได้ถือเป็นระเบียบปฏิบัติต่อไป โดยที่ปรากฏว่าคณะรัฐมนตรียังไม่ได้เพิกถอนหรือแก้ไขมติดังกล่าวแต่อย่างใด ดังนั้น มติคณะรัฐมนตรีดังกล่าวจึงยังมีผลใช้บังคับอยู่”

ดังนั้น เมื่อใดก็ตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกาได้มีความเห็นออกมาแล้ว มีผลบังคับให้หน่วยงานของรัฐต้องถือเป็นระเบียบปฏิบัติต่อไปตามนั้น และเมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็นในเรื่องเสร็จที่ 247/2548 โดยให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิพิเศษทางการค้า AFTA เพื่อจำหน่ายภายในประเทศได้ กรมศุลกากรในฐานะที่เป็นหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกรณีดังกล่าวจึงต้องนำความเห็นนั้นไปปฏิบัติต่อไป

อย่างไรก็ตาม แม้ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกามีใช้กฎหมายและหน่วยงานของรัฐต้องนำไปปฏิบัติตาม แต่ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาสามารถเปลี่ยนแปลงได้ ดังตัวอย่างเช่น ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาในกรณีการผ่านแดน (transit) และถ่ายลำ (transshipment) ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือไม่ ตามเรื่อง

เสรีจที่ 305/2548 เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร เมื่อเดือน พฤษภาคม 2548 และเรื่องเสรีจที่ 168/2552 เรื่อง การขนส่งผ่านแดนและการถ่ายลำซึ่งสินค้าใบยาและยาสูบ เมื่อเดือนมีนาคม 2552 ดังนี้

กรณีทีหนึ่ง คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นโดยสรุปตาม เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร เรื่องเสรีจที่ 305/2548 ว่าการนำสุรามาจาก สาธารณรัฐสิงคโปร์ผ่านแดนประเทศไทยไปยังสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวโดยมิได้ จำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศไทย ต้องขอใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อนนำเข้ามา ในประเทศไทย ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และพระราชบัญญัติ สุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และความตกลงว่าด้วยการขนส่งทางถนนระหว่างรัฐบาลแห่ง ราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว พ.ศ. 2542 มิใช่บท ยกเว้นในการที่จะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

กรณีทีสอง คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นโดยสรุปตาม เรื่อง การขนส่งผ่าน แแดนและการถ่ายลำซึ่งสินค้าใบยาและยาสูบ เรื่องเสรีจที่ 168/2552 ว่าการขนส่งสินค้าใบยาสูบ และยาสูบผ่านแดน (transit) และการถ่ายลำสินค้าใบยาสูบและยาสูบ (transshipment) จาก ประเทศหนึ่งผ่านประเทศไทยไปยังอีกประเทศหนึ่งไม่ถือเป็นการนำเข้าไปในหรือส่งออกไปนอก ราชอาณาจักร จึงไม่ต้องขออนุญาตนำเข้าหรือส่งออกและไม่ต้องปิดแสตมป์ยาสูบตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาทั้งสองกรณิดังกล่าวข้างต้น เห็นได้ว่า ในกรณีทีหนึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นว่าการส่งสินค้าผ่านแดนถือว่าการนำเข้ามา ในราชอาณาจักรตามกฎหมายศุลกากรจึงต้องขอใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต ในขณะที่ ในกรณีทีสอง คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าการส่งสินค้าผ่านแดนหรือถ่ายลำไม่ถือว่าการ นำเข้าหรือส่งออกตามกฎหมายศุลกากรจึงไม่ต้องขอใบอนุญาตนำเข้าหรือส่งออกและไม่ต้อง ปิดแสตมป์ยาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงความเห็นใน ประเด็นข้อกฎหมายเดียวกัน ดังนั้น หากในอนาคตกรมศุลกากรหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องมี ความสงสัยเกี่ยวกับกรณีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิ เขตการค้าเสรี และหารือไปยังคณะกรรมการกฤษฎีกาอีก แล้วคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็น ที่แตกต่างไปจากความเห็นในเรื่องเสรีจที่ 247/2548 ดังกล่าว กรมศุลกากรหรือหน่วยงานของรัฐที่ หารือไปต้องปฏิบัติตามความเห็นใหม่ที่แตกต่างกันนั้น

ฉะนั้น ที่มาและแนวคิดพื้นฐานของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) เหมือนกันกับกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนไทยคือเพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้า และส่งเสริมการส่งออกโดยการยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออก และพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าอนุญาตให้สามารถเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ากับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านอื่นๆ ได้ แต่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านำร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านอื่นในคราวเดียวกันได้ โดยเฉพาะการใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกับเขตการค้าเสรี พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2547 ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านำร่วมกับเขตการค้าเสรีได้

2.3 ที่มาและแนวคิดพื้นฐานของเขตการค้าเสรี (Free Trade Area)

2.3.1 วัตถุประสงค์เขตการค้าเสรีตามความตกลงแกตต์ มาตรา 24

วัตถุประสงค์ของแกตต์และ WTO คือ การค้าเสรีและการแข่งขันที่เป็นธรรม ดังนั้น แกตต์และ WTO จึงต้องบัญญัติหลักพื้นฐานซึ่งจะนำมาใช้เป็นเครื่องมือหรือกลไกที่จะนำไปสู่หลักการการค้าเสรีและการแข่งขันที่เป็นธรรม³⁹ เช่น หลักปฏิบัติเยี่ยงคนชาติได้รับความอนุเคราะห์ยิ่ง (Most Favoured Nation Treatment: MFN) หลักปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (Nation Treatment: NT) หลักความโปร่งใส (Transparency) หลักต่างตอบแทน (Reciprocity) เป็นต้น อย่างไรก็ตาม มีบทบัญญัติในความตกลงภายใต้ WTO หลายมาตราที่ยอมให้มีการเลือกปฏิบัติได้ คือ ไม่นำหลัก MFN มาใช้ โดยเหตุผลในการให้เลือกปฏิบัติได้นั้นแตกต่างกันไป ดังนี้

(1) การปฏิบัติที่แตกต่างและเป็นพิเศษต่อประเทศกำลังพัฒนา (Differential and More Favorable Treatment, Reciprocity and Fuller Participation of Developing Countries) หรือ Enabling Clause

³⁹ ทัชชหัย ฤกษ์สุด, กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ องค์การการค้าโลก (WTO): บททั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2551), หน้า 61.

(2) การรวมกลุ่มเศรษฐกิจ (Economic Integration) ตามมาตรา 24 วรรค 5 ของแกตต์ 1994

(3) การค้าชายแดน (Frontier Trade) ตามมาตรา 24 วรรค 3 ของแกตต์ 1994

(4) ความตกลงข้างเคียง : การจัดซื้อจัดจ้างโดยรัฐ และการค้าเกี่ยวกับอากาศยาน
พลเรือน

(5) ข้อยกเว้นทั่วไปตามมาตรา 20 ของแกตต์ 1994

(6) ข้อยกเว้นเพื่อความมั่นคงตามมาตรา 21 ของแกตต์ 1994

(7) การตอบโต้การทุ่มตลาดและการตอบโต้การอุดหนุน

(8) การตอบโต้ต่อการใช้มาตรการปกป้อง

(9) การใช้มาตรการปกป้องชั่วคราวตามความตกลงสิ่งทอและเสื้อผ้า

(10) การขอยกเว้นชั่วคราว (Waiver) จากการปฏิบัติตามหลัก MFN หรือตาม
การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tariff Concessions) ซึ่งระบุอยู่ในมาตรา 25

(11) การใช้มาตรการตอบโต้ตามกระบวนการระงับข้อพิพาท

ความตกลงแกตต์ 1994 มาตรา 24 วรรค 5⁴⁰ จึงเป็นมาตราหลักซึ่งเป็นที่มาที่
ยินยอมให้ประเทศที่เข้าร่วมในการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจไม่ต้องปฏิบัติตามพันธกรณีบางประการ
ของแกตต์ได้

⁴⁰ Article XXIV: Territorial Application — Frontier Traffic — Customs Unions and Free-trade Areas

1. The provisions of this Agreement shall apply to the metropolitan customs territories of the contracting parties and to any other customs territories in respect of which this Agreement has been accepted under Article XXVI or is being applied under Article XXXIII or pursuant to the Protocol of Provisional Application. Each such customs territory shall, exclusively for the purposes of the territorial application of this Agreement, be treated as though it were a contracting party; *Provided* that the provisions of this paragraph shall not be construed to create any rights or obligations as between two or more customs territories in respect of which this Agreement has been accepted under Article XXVI or is being applied under Article XXXIII or pursuant to the Protocol of Provisional Application by a single contracting party.

2. For the purposes of this Agreement a customs territory shall be understood to mean any territory with respect to which separate tariffs or other regulations of commerce are maintained for a substantial part of the trade of such territory with other territories.

3. The provisions of this Agreement shall not be construed to prevent:

(a) Advantages accorded by any contracting party to adjacent countries in order to facilitate frontier traffic;

(b) Advantages accorded to the trade with the Free Territory of Trieste by countries contiguous to that territory, provided that such advantages are not in conflict with the Treaties of Peace arising out of the Second World War.

4. The contracting parties recognize the desirability of increasing freedom of trade by the development, through voluntary agreements, of closer integration between the economies of the countries parties to such agreements. They also recognize that the purpose of a customs union or of a free-trade area should be to facilitate trade between the constituent territories and not to raise barriers to the trade of other contracting parties with such territories.

5. Accordingly, the provisions of this Agreement shall not prevent, as between the territories of contracting parties, the formation of a customs union or of a free-trade area or the adoption of an interim agreement necessary for the formation of a customs union or of a free-trade area; *Provided* that:

(a) with respect to a customs union, or an interim agreement leading to a formation of a customs union, the duties and other regulations of commerce imposed at the institution of any such union or interim agreement in respect of trade with contracting parties not parties to such union or agreement shall not on the whole be higher or more restrictive than the general incidence of the duties and regulations of commerce applicable in the constituent territories prior to the formation of such union or the adoption of such interim agreement, as the case may be;

(b) with respect to a free-trade area, or an interim agreement leading to the formation of a free-trade area, the duties and other regulations of commerce maintained in each of the constituent territories and applicable at the formation of such free-trade area or the adoption of such interim agreement to the trade of contracting parties not included in such area or not parties to such agreement shall not be higher or more restrictive than the corresponding duties and other regulations of commerce existing in the same constituent territories prior to the formation of the free-trade area, or interim agreement as the case may be; and

(c) any interim agreement referred to in subparagraphs (a) and (b) shall include a plan and schedule for the formation of such a customs union or of such a free-trade area within a reasonable length of time.

6. If, in fulfilling the requirements of subparagraph 5 (a), a contracting party proposes to increase any rate of duty inconsistently with the provisions of Article II, the procedure set forth in Article XXVIII shall apply. In providing for compensatory adjustment, due account shall be taken of the compensation already afforded by the reduction brought about in the corresponding duty of the other constituents of the union.

7. (a) Any contracting party deciding to enter into a customs union or free-trade area, or an interim agreement leading to the formation of such a union or area, shall promptly notify the CONTRACTING PARTIES and shall make available to them such information regarding the proposed union or area as will enable them to make such reports and recommendations to contracting parties as they may deem appropriate.

(b) If, after having studied the plan and schedule included in an interim agreement referred to in paragraph 5 in consultation with the parties to that agreement and taking due account of the information made available in accordance with the provisions of subparagraph (a), the CONTRACTING PARTIES find that such agreement is not likely to result in the formation of a customs union or of a free-trade area within the period contemplated by the parties to the agreement or that such period is not a reasonable one, the CONTRACTING PARTIES shall make recommendations to the parties to the agreement. The parties shall not maintain or put into force, as the case may be, such agreement if they are not prepared to modify it in accordance with these recommendations.

(c) Any substantial change in the plan or schedule referred to in paragraph 5 (c) shall be communicated to the CONTRACTING PARTIES, which may request the contracting parties concerned to consult with them if the change seems likely to jeopardize or delay unduly the formation of the customs union or of the free-trade area.

8. For the purposes of this Agreement:

(a) A customs union shall be understood to mean the substitution of a single customs territory for two or more customs territories, so that

(i) duties and other restrictive regulations of commerce (except, where necessary, those permitted under Articles XI, XII, XIII, XIV, XV and XX) are eliminated with respect to substantially all the trade between the constituent territories of the union or at least with respect to substantially all the trade in products originating in such territories, and,

(ii) subject to the provisions of paragraph 9, substantially the same duties and other regulations of commerce are applied by each of the members of the union to the trade of territories not included in the union;

(b) A free-trade area shall be understood to mean a group of two or more customs territories in which the duties and other restrictive regulations of commerce (except, where necessary, those permitted under Articles XI, XII, XIII, XIV, XV and XX) are eliminated on substantially all the trade between the constituent territories in products originating in such territories.

9. The preferences referred to in paragraph 2 of Article I shall not be affected by the formation of a customs union or of a free-trade area but may be eliminated or adjusted by means of negotiations with contracting parties affected. This procedure of negotiations with affected contracting parties shall, in particular, apply to the elimination of preferences required to conform with the provisions of paragraph 8 (a)(i) and paragraph 8 (b).

10. The CONTRACTING PARTIES may by a two-thirds majority approve proposals which do not fully comply with the requirements of paragraphs 5 to 9 inclusive, provided that such proposals lead to the formation of a customs union or a free-trade area in the sense of this Article.

11. Taking into account the exceptional circumstances arising out of the establishment of India and Pakistan as independent States and recognizing the fact that they have long constituted an economic unit, the contracting parties agree that the provisions of this Agreement shall not prevent the two countries from entering

การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ คือ การที่ประเทศในกลุ่ม (สองประเทศหรือมากกว่า) ทำการค้ากันโดยร่วมมือกันขจัดอุปสรรคทางการค้าระหว่างกัน ซึ่งอาจอยู่ในรูปเขตการค้าเสรี (Free Trade Area) สหภาพศุลกากร (Customs Union) หรือตลาดเดียว (Single Market) ซึ่งสิทธิพิเศษที่เกิดจากความร่วมมือกันนี้จะไม่ผลไปยังประเทศนอกกลุ่ม ทำให้เกิดการปฏิบัติที่ต่างกันระหว่างประเทศในกลุ่มกับประเทศ นอกกลุ่ม เช่น อัตราภาษีสินค้าชนิดเดียวกัน ถ้าทำการซื้อขายกันระหว่างประเทศในกลุ่มจะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่เก็บภาษีเลย ในขณะที่สินค้าชนิดเดียวกันนั้น ถ้านำเข้ามาจากประเทศนอกกลุ่มจะถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่า เหตุที่แกตต์และ WTO ยอมให้กระทำเช่นนี้ได้ทั้งที่เป็นการเลือกปฏิบัติ (Non-MFN) เพราะการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจเป็นการส่งเสริมการค้า (trade creation) ระหว่างประเทศในกลุ่ม แม้จะเป็นการกีดกันทางการค้าต่อประเทศนอกกลุ่มก็ตาม (Trade Diversion / Distortion) เพราะอาจมีการขยายความร่วมมือระหว่างกลุ่มเศรษฐกิจต่างๆ จนในที่สุด ก็เกิดการค้าเสรีมากขึ้น นอกจากนั้น การสร้างการค้าเสรีอย่างแท้จริงในกลุ่มพหุภาคีที่มีจำนวนสมาชิกมากๆ เช่น แกตต์ และ WTO อาจทำได้ยากกว่าการสร้างการค้าเสรีในกลุ่มเศรษฐกิจภูมิภาค ดังนั้น การเกิดการค้าเสรีที่มีมากขึ้นในกลุ่ม ก็จะเป็นผลดีกว่าไม่ได้เกิดอะไรขึ้นเลย⁴¹

การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจมีหลายรูปแบบและมีวิวัฒนาการแตกต่างกันโดยแต่ละรูปแบบจะมีความเข้มข้นของความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันแตกต่างกันไป ความเข้มข้นของการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ มีตั้งแต่ระดับการทำข้อตกลงทางการค้าที่ให้สิทธิพิเศษเล็กๆ น้อยๆ แก่ประเทศสมาชิก ไปจนถึงระดับที่มีการรวมกันอย่างแน่นแฟ้น ซึ่งการรวมกลุ่มที่มีความเข้มข้นในแต่ละระดับก็จะมีชื่อเรียกต่างกัน ดังนี้

(1) การให้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร (Preferential Trade Arrangements: PTA) เป็นการตกลงลดอัตราภาษีที่เคยเก็บระหว่างประเทศที่เข้าร่วมทำข้อตกลงให้มีระดับต่ำลง ซึ่งเป็นรูปแบบของการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจที่หลวมที่สุด ตัวอย่างของ

into special arrangements with respect to the trade between them, pending the establishment of their mutual trade relations on a definitive basis.

12. Each contracting party shall take such reasonable measures as may be available to it to ensure observance of the provisions of this Agreement by the regional and local governments and authorities within its territories.

⁴¹ ทักษิณ ฤกษ์สุด, กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ องค์การการค้าโลก (WTO): บททั่วไป, หน้า 89.

การทำข้อตกลงในลักษณะนี้ได้แก่ British Commonwealth Preference Scheme ซึ่งก่อตั้งขึ้นในปี 1932 โดยสหราชอาณาจักรกับประเทศในเครือจักรภพอังกฤษ หรือความร่วมมือระหว่างกลุ่มประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (ASEAN) ในช่วงก่อนปี 1992 (พ.ศ. 2535)

(2) **เขตการค้าเสรี (Free Trade Area: FTA)** เป็นรูปแบบของการรวมกลุ่มที่มีการยกเลิกภาษีศุลกากรและข้อจำกัดทางการค้าต่างๆ ในระหว่างประเทศสมาชิกออกทั้งหมด โดยที่ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศต่างก็ยังคงมีมาตรการกีดกันทางการค้ากับประเทศที่มีใช้สมาชิกอยู่เช่นเดิม ตัวอย่างของ การรวมกลุ่มในลักษณะนี้ ได้แก่ European Free Trade Association (EFTA) ซึ่งก่อตั้งขึ้นเมื่อปี 1960 โดยมีสหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย เดนมาร์ก นอร์เวย์ โปรตุเกส สวีเดน และสวิตเซอร์แลนด์ ส่วนฟินแลนด์เป็นสมาชิกสมทบ และ Asia Free Trade Area (AFTA)

ข้อตกลงเขตการค้าเสรีที่ยกมาเป็นตัวอย่างข้างต้นมีลักษณะที่เป็นข้อตกลงของกลุ่มประเทศ หรือที่เรียกว่า พหุภาคี แต่ในระยะหลัง (ตั้งแต่ปี 2000 เป็นต้นมา) เมื่อการเจรจาการค้าแบบพหุภาคีของแกตตีในรอบโดฮาประสบปัญหาชะงักงัน หลายๆ ประเทศได้หันไปทำการเจรจาเพื่อการทำ FTA แบบทวิภาคีกันมากขึ้น เช่น ในปี พ.ศ. 2546 ปีเดียว สหรัฐอเมริกาได้ทำข้อตกลง FTA กับสิงคโปร์และชิลีไปเรียบร้อยแล้ว และที่อยู่ในระหว่างการเจรจาอีกหลายประเทศ ประเทศไทยเองก็ได้ทำข้อตกลง FTA กับออสเตรเลียไปตั้งแต่ปี พ.ศ. 2546 และกำลังอยู่ในขั้นตอนของการเจรจากับประเทศอื่นๆ ประเทศ และคาดว่าจะมีการเจรจากับประเทศอื่นๆ ตามมา ความหมายของ FTA ในยุคปัจจุบันจึงแตกต่างไปจากเดิมมาก

(3) **สหภาพศุลกากร (Customs Union)** ในสหภาพศุลกากรจะไม่มีข้อจำกัดหรือกีดกันทางการค้าใดๆ ในหมู่ประเทศสมาชิก (เช่นเดียวกับเขตการค้าเสรี) รวมทั้งมีการกำหนดนโยบายการค้ากับประเทศนอกกลุ่มอย่างเป็นทางการเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การกำหนดอัตราภาษีศุลกากรที่จัดเก็บจากสินค้าของประเทศนอกกลุ่มรวมกัน และประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะใช้อัตราภาษีข้างต้นร่วมกัน ตัวอย่างที่สำคัญในกรณีนี้ก็คือประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Community: EEC) ซึ่งก่อตั้งขึ้นในปี 1957 ประกอบด้วย เยอรมันตะวันตก ฝรั่งเศส อิตาลี เบลเยียม เนเธอร์แลนด์ และลักเซมเบิร์ก และต่อมาได้พัฒนาความสัมพันธ์จนเป็นตลาดร่วม

(4) **ตลาดร่วม (Common Market)** เป็นการร่วมมือกันที่คืบหน้าขึ้นไปกว่าระดับของสหภาพศุลกากร กล่าวคือ นอกเหนือจากความร่วมมือทางด้านการค้าแล้วยังยอมให้มีการเคลื่อนย้ายทั้งปัจจัยทุนและปัจจัยแรงงานในระหว่างประเทศสมาชิกได้อย่างเสรี กลุ่มประเทศ EEC ได้พัฒนาความร่วมมือกันมาถึงระดับตลาดร่วมยุโรปเมื่อราวปี 1970 และได้มีความพยายามที่จะพัฒนาระดับของความร่วมมือให้ไปสู่ระดับต่อไป

(5) **สหภาพเศรษฐกิจ (Economic Union)** นอกเหนือจากความร่วมมือต่างๆ ของตลาดร่วมแล้ว ยังได้มีการปรับนโยบายการเงินและการคลังของประเทศสมาชิกให้สอดคล้องกันหรือแม้กระทั่งใช้นโยบายเดียวกัน ในขณะที่การรวมกลุ่มในระดับนี้เป็นระดับที่สูงที่สุดที่มีอยู่ ตัวอย่างของความร่วมมือในระดับนี้ที่สมบูรณ์ที่สุดได้แก่การรวมกันของมลรัฐต่างๆ เข้าเป็นประเทศสหรัฐอเมริกาในตนเอง และที่อยู่ในระหว่างการดำเนินการได้แก่กลุ่มสหภาพยุโรป (European Union: EU)

ในปัจจุบันมีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของประเทศในภูมิภาคต่างๆ ปรากฏให้เห็นอยู่มากมาย ทั้งนี้เพราะแนวคิดในเรื่องการรวมกลุ่มได้รับการสนับสนุนจากทั้งฝ่ายที่สนับสนุนการค้าเสรี (Liberalist) และฝ่ายที่นิยมให้มีการคุ้มกันทางการค้า (Protectionists) การรวมกลุ่มทำให้การค้าระหว่างประเทศสมาชิกเข้าใกล้การค้าเสรีมากขึ้น จึงน่าจะทำให้ประเทศเหล่านั้นได้รับประโยชน์จากการค้ามากขึ้น ถึงแม้ว่าจะยังไม่ได้ประโยชน์สูงสุดเนื่องจากยังมีการกีดกันทางการค้ากับประเทศนอกกลุ่มอย่างเข้มแข็ง นั่นคือทั้งสองฝ่ายต่างก็ได้บางอย่างตามแนวคิดของตน⁴²

ความตกลงเขตการค้าเสรี (Free Trade Agreement: FTA) ตามความตกลงแกตต์มาตรา 24 วรรค 8 (b) เป็นความตกลงระหว่างประเทศที่มีจุดมุ่งหมายที่จะทำให้มีการไหลเวียนของสินค้าระหว่างประเทศได้มากและคล่องตัวขึ้นเพื่อที่จะทำให้ราคาสินค้าถูกลงอันจะเป็นประโยชน์กับผู้บริโภค ทั้งนี้เป็นผลมาจากความคิดทางเศรษฐศาสตร์ในระบบเศรษฐกิจเสรีที่เห็นว่าหากแต่ละประเทศจะผลิตสินค้าที่ตนมีความถนัด จะทำให้การผลิตมีประสิทธิภาพ และมีต้นทุนการผลิตที่ต่ำลงทำให้ประเทศสามารถส่งออกสินค้าได้มากขึ้น และในทางกลับกันประเทศ

⁴² ยาวเรศ ทับพันธุ์, เศรษฐศาสตร์การค้าระหว่างประเทศ: ทฤษฎีและนโยบาย, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 226-228.

จะนำเข้าสินค้าที่ตนไม่มีความถนัดในการผลิตและมีต้นทุนในการผลิตที่สูง จะทำให้เกิดการไหลเวียนของสินค้าระหว่างประเทศ และผู้บริโภคจะได้รับประโยชน์

เหตุผลหลักที่ประเทศต่างๆ ให้ความสนใจในการเจรจาและจัดทำเขตการค้าเสรี เพราะการเปิดเจรจาการค้ารอบใหม่ขององค์การการค้าโลก ล่าช้า ประเทศต่างๆ จึงได้หันมาพิจารณาจัดทำเขตการค้าเสรีมากขึ้น เพื่อให้มีผลคืบหน้าในการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจการค้าระหว่างกันอย่างเป็นรูปธรรมมากกว่าและรวดเร็วกว่าการเปิดเสรีในกรอบองค์การการค้าโลก การทำเขตการค้าเสรีเป็นการให้แต้มต่อ หรือให้สิทธิพิเศษทางการค้าและการลงทุนแก่ประเทศที่เข้าร่วมโดยไม่ขัดกับความตกลงในกรอบองค์การการค้าโลก ซึ่งจะทำให้มีการขยายการค้าระหว่างประเทศที่ร่วมทำเขตการค้าเสรี และในทางกลับกันเท่ากับส่งผลกระทบต่อประเทศที่อยู่นอกกลุ่มที่จะค้ากับประเทศที่อยู่ในกลุ่มเขตการค้าเสรีได้น้อยลง จึงเป็นแรงกระตุ้นให้ประเทศที่อยู่นอกกลุ่มหันมาพิจารณาจัดทำเขตการค้าเสรีกับประเทศอื่นด้วยเช่นกัน นอกจากนั้นแล้วหลายประเทศได้ใช้การจัดทำเขตการค้าเสรีเป็นกลยุทธ์ในการสร้างพันธมิตรด้านเศรษฐกิจและการเมือง รวมทั้งเป็นการสร้างฐานในการขยายการค้าและการลงทุนกับประเทศหรือกลุ่มประเทศในภูมิภาคอื่น ๆ

หลักการสำคัญของความตกลงเขตการค้าเสรี คือ การยกเลิกอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศทั้งในด้านภาษีและมีใช้ภาษีระหว่างกัน ฉะนั้นในกรอบของความตกลงเขตการค้าเสรีจึงมีเรื่องการลดภาษีศุลกากร (Customs Duties) เพื่อให้การค้าของประเทศคู่สัญญาขยายตัวมากขึ้นโดยประเทศคู่สัญญาจะลดภาษีอากรของตนให้กับสินค้าของประเทศคู่สัญญาซึ่งในทางการเจรจาความตกลงเขตการค้าเสรีเรียกว่ามาตรการการเข้าสู่ตลาด (Market Access) การกำหนดรูปแบบในการลดภาษีอากร (Modality) ซึ่งจะครอบคลุมถึงรายการสินค้าที่จะลดภาษีและอัตราภาษีอากรของสินค้าแต่ละรายการที่จะลดลง ตลอดจนระยะเวลาที่จะลดภาษีอากรลงซึ่งอาจมีการจัดเป็นกลุ่มสินค้าที่เร่งรัดในการลดภาษี (Early Harvest Scheme หรือ Fast Track) กลุ่มสินค้าที่จะลดภาษีตามเวลาที่กำหนด (Normal Track) และกลุ่มสินค้าที่แต่ละประเทศยังคงสงวนไว้ หรือยังไม่อาจจะลดภาษีให้ได้ทันที เรียกว่า กลุ่มสินค้าที่อ่อนไหว (Sensitive List)

ในการที่ทำให้ความตกลงเขตการค้าเสรีมีผลอย่างจริงจัง การเจรจาก็จะครอบคลุมในเรื่องของแหล่งกำเนิดสินค้า (Rule of Origins) ที่จะเป็นกฎเกณฑ์ที่จะกำหนดว่าสินค้าใดเป็นของประเทศคู่สัญญา เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากการลดภาษีอากรตามความตกลง

เขตการค้าเสรี และความตกลงที่เกี่ยวข้องกับอุปสรรคทางเทคนิคทางการค้า (Technical Barrier to Trade) ด้วย⁴³

วัตถุประสงค์ของเขตการค้าเสรี คือ การทำให้มีการไหลเวียนของสินค้าระหว่างประเทศให้ได้มากที่สุด โดยการยกเลิกอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศทั้งในด้านภาษีและมิใช่ภาษีระหว่างกัน และก่อให้เกิดการนำของจากประเทศหนึ่งเข้ามาบริโภคในอีกประเทศหนึ่ง ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของเกณฑ์ที่ต้องการให้การค้าโลกดำเนินไปอย่างเสรีบนพื้นฐานของความเท่าเทียมกันคือไม่มีการเลือกปฏิบัติ ซึ่งแต่ละประเทศก็จะกำหนดมาตรการต่างๆ เพื่อสร้างแรงจูงใจ (Attractiveness) ต่อนักลงทุนจากต่างประเทศ และจะได้อธิบายในข้อต่อไป

2.3.2 มาตรการจูงใจ (Attractiveness)

ประเทศไทยได้รับการลงทุนจากต่างประเทศมาตั้งแต่เริ่มเปิดการค้ากับต่างประเทศเป็นทางการตามสนธิสัญญาบาวริงเป็นต้นมา โดยในระยะแรกการลงทุนจากต่างประเทศอยู่ในรูปของการลงทุนโดยตรงเป็นส่วนใหญ่ แต่ในระยะหลังการลงทุนในรูปแบบเงินกู้จากต่างประเทศได้เข้ามามีบทบาทมากขึ้นและมากกว่าการลงทุนโดยตรง การแก้ไขปัญหาด้านการลงทุนจากต่างประเทศนั้น รัฐบาลได้พยายามดำเนินการต่างๆ ตั้งแต่การจัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน การปรับปรุงพิธีการและขั้นตอนของการลงทุนให้รวดเร็วและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น จนถึงการจัดตั้งคณะกรรมการร่วมภาครัฐบาลและเอกชน

การลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment : FDI) มีความจำเป็นต่อประเทศกำลังพัฒนาเนื่องจากระดับการออมภายในประเทศไม่เพียงพอกับความต้องการลงทุนในประเทศจึงทำให้เกิดช่องว่างระหว่างการออมและการลงทุนในประเทศ และการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศทำให้เกิดการพัฒนาและเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันซึ่งส่งผลต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ ในปัจจุบันนี้ประเทศต่างๆ ได้ให้ความสำคัญกับการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ ซึ่งแต่ละประเทศมีการใช้นโยบายและมาตรการต่างๆ เพื่อแข่งขันดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศกันอย่างมาก จากความผันผวนของเงินลงทุนจากต่างประเทศอาจส่งผลกระทบต่อในระยะยาวต่อการจ้างงาน การบริโภค การส่งออกสินค้า และส่งผลกระทบต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในท้ายที่สุด

⁴³ โกลด์ จันธิกุล, กฎหมายและการปฏิบัติเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ (International Trade : Law and Practice), พิมพ์ครั้งที่ 4 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), หน้า 215.

จากการศึกษาของตันนิง (2003) พบว่า ปัจจัยที่ดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศ เพื่อลงทุนในประเทศผู้รับทุนสามารถจำแนกได้ 3 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยด้านนโยบายการส่งเสริมการลงทุนสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศ ปัจจัยด้านเศรษฐกิจ และปัจจัยด้านการรองรับและสนับสนุนทางธุรกิจ

ตามโครงสร้างและลักษณะการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศในประเทศไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2530 – ปี พ.ศ. 2552 ซึ่งวิเคราะห์ปัจจัยด้านเศรษฐกิจของประเทศผู้รับทุน 4 ปัจจัย ได้แก่

(1) ปัจจัยทางด้านขนาดตลาด(Market-Seeking) เป็นปัจจัยที่แสดงให้เห็นถึงขนาดและอำนาจซื้อ ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาปัจจัยทางด้านขนาดตลาด ได้แก่ อัตราการเจริญเติบโตของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศปีที่ผ่านมา (GR_{t-1}) และผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP)

(2) ปัจจัยทางด้านทรัพยากร (Resource-Seeking) เป็นปัจจัยที่แสดงให้เห็นถึงต้นทุนด้านการลงทุนในประเทศผู้รับทุน ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาปัจจัยทางด้านทรัพยากร ได้แก่ อัตราค่าจ้างแรงงานขั้นต่ำโดยเฉลี่ย (W) และอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ของธนาคารพาณิชย์(RI)

(3) ปัจจัยทางด้านความมีประสิทธิภาพ(Efficiency-Seeking) เป็นปัจจัยที่แสดงถึงความมั่นคงของระบบเศรษฐกิจของประเทศผู้รับทุน ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาปัจจัยด้านความมีประสิทธิภาพ ได้แก่ ระดับการเปิดประเทศ (OPEN) อัตราเงินเฟ้อภายในประเทศ(INF) และอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ(EX)

(4) ปัจจัยทางด้านสินทรัพย์(Asset-Seeking) เป็นปัจจัยที่แสดงถึงการรองรับและสนับสนุนการลงทุนจากต่างประเทศ เช่น โครงสร้างพื้นฐานทางเศรษฐกิจ ในการศึกษาปัจจัยทางด้านสินทรัพย์ใช้ตัวแปรการใช้จ่ายของภาครัฐบาล(GOV) เป็นตัวแทนในการศึกษาการใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศของรัฐบาล พบว่าสัดส่วนการลงทุนจากประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และสหภาพยุโรป มีสัดส่วนการลงทุนในประเทศไทยมากที่สุดตามลำดับ

ในปี พ.ศ. 2530 – ปี พ.ศ. 2541 ปริมาณการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากประเทศไทยมีการใช้นโยบายเปิดเสรีทางการเงินในปี พ.ศ. 2532 ทำให้มีเงินลงทุนจากต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2542 – ปี พ.ศ. 2545 เกิดภาวะวิกฤตเศรษฐกิจทางการเงินในปี พ.ศ. 2540 ส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจในประเทศไทยขาด

เสถียรภาพทำให้การลงทุนจากต่างประเทศลดลง ในปี พ.ศ. 2546 – ปี พ.ศ. 2552 การลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศมากขึ้นเนื่องจากเศรษฐกิจของประเทศมีเสถียรภาพมากขึ้นประกอบกับรัฐบาลมีการใช้นโยบายและมาตรการต่างๆ เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ ทำให้มีการลงทุนจากต่างประเทศเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง⁴⁴

ตามผลการศึกษาวิจัยของอภิรัตน์ จิตต์ ดังกล่าวข้างต้นที่พบว่าปัจจัยด้านนโยบายการส่งเสริมการลงทุนสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศ ปัจจัยด้านเศรษฐศาสตร์ และปัจจัยด้านการรองรับและสนับสนุนทางธุรกิจเป็นปัจจัยสำคัญที่จะดึงดูดหรือจูงใจการลงทุนจากต่างประเทศได้นั้น ผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดมาตรการจูงใจให้มีการลงทุนจากต่างประเทศต้องใช้หลักวิชาและศาสตร์แขนงต่างๆ หลายแขนงเข้ามาช่วย ทั้งนี้ เพราะศาสตร์แขนงต่างๆ มีความสัมพันธ์ต่อกันไม่มากนักน้อย และศาสตร์ที่มีความสำคัญต่อการกำหนดมาตรการได้ชัด คือ เศรษฐศาสตร์ กฎหมาย และการต่างประเทศ จนท้ายที่สุดเกิดเป็นนโยบายทางการเงินการคลังของรัฐบาลเพื่อสร้างความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจของประเทศ

ในด้านของกฎหมายนั้นสามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังได้ เพราะภาษีมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อหาเงินเข้ารัฐเพื่อนำมาใช้จ่ายในด้านต่างๆ เพียงอย่างเดียว แต่ยังสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือได้ในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจโดยการกำหนดมาตรการจูงใจทางภาษี (Tax Incentives) ได้อีกด้วย อันเป็นการดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศ

ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอาจเกิดได้หลายทาง เช่น มีการสร้างสมทุนมากขึ้น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การเพิ่มคุณภาพของแรงงาน ฯลฯ ภาษีสามารถมีบทบาทต่อการสร้างสมทุนซึ่งปัจจัยสำคัญในการส่งเสริมความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจหลายประการคือ

(1) การยกเว้นภาษีอากรสำหรับกิจการที่ต้องการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งอาจทำได้หลายวิธี วิธีแรกได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้ชั่วคราวระยะเวลาหนึ่ง เช่น 5 ปี หรือ 8 ปี แล้วแต่ว่ากิจการนั้นควรส่งเสริมมากน้อยเพียงใด หรืออาจจำแนกระยะเวลาให้มากน้อยตามแต่ว่ากิจการนั้นได้ตั้งโรงงานในท้องถิ่นที่รัฐบาลต้องการหรือไม่ หรือใช้คนงานเพื่อให้คนมีงานทำมากน้อยเพียงใด หรือมีการลงทุนในเครื่องจักรเครื่องมือมากน้อยเพียงใด วิธีที่สองได้แก่การยกเว้นภาษีศุลกากรหรือภาษีสินค้าอื่นที่เก็บจากการนำเข้าสำหรับเครื่องจักรหรือเครื่องมือที่ใช้ในกิจการอุตสาหกรรม การใช้วิธี

⁴⁴ อภิรัตน์ จิตต์, “ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศในประเทศไทย,” รายงานสืบเนื่องจากการประชุมทางวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัย มสธ. วิจัยประจำปี 2554 : หน้า 440-444.

นี้ทำให้ต้นทุนของเครื่องจักรเครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่นำเข้ามาใช้ในกิจการอุตสาหกรรมราคาถูกลงเมื่อเทียบกับสินค้าอย่างอื่น

(2) การให้สิทธิพิเศษในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ซึ่งอาจทำได้วิธีต่างๆ กัน ซึ่งมีวิธีที่นิยมกัน 3 วิธี

วิธีแรก การให้หักค่าเสื่อมราคาได้เร็วขึ้นในระยะที่ลงทุน (Accelerated Depreciation) กล่าวคือ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียเงินได้นั้น กฎหมายยอมให้หักค่าเสื่อมราคาของต้นทุนเครื่องจักรเครื่องมืออยู่แล้ว โดยกำหนดเวลาไว้ว่าให้หักเป็นจำนวนกี่ปี ถ้ากฎหมายให้หักเป็นระยะเวลานานๆ จำนวนค่าเสื่อมราคาที่จะหักในแต่ละปี ในปีแรกๆ ก็จะเป็นจำนวนน้อย ทำให้มีกำไรที่ต้องเสียภาษีในระยะแรกๆ มาก ถ้าหากจะส่งเสริมการลงทุนในรูปเครื่องจักรเครื่องมือก็อาจกำหนดวิธีการให้หักค่าเสื่อมราคาในระยะแรกๆ ได้มากขึ้น หรือหักให้หมดได้ในระยะเวลาเร็วขึ้นทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในระยะแรกๆ น้อยลง เป็นการส่งเสริมในรูปที่ทำให้สามารถได้ถอนทุนในระยะเวลาเร็วขึ้น

วิธีที่สอง การให้การอุดหนุนทางภาษีเงินได้แก่การลงทุนตามวิธีนี้ นอกจากการให้หักค่าเสื่อมราคาตามปกติ (ซึ่งอาจให้หักเร็วขึ้นตามวิธีที่หนึ่งด้วยแล้วก็ได้) ยังให้หักเพิ่มขึ้นอีกส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่ลงทุน เช่น ถ้าลงทุนซื้อเครื่องจักร 1,000,000 บาท นอกจากจะให้หักค่าเสื่อมราคาเป็นระยะเวลา 5 ปี หรือ 3 ปี จนครบ 1,000,000 บาทแล้ว ยังอาจให้หักค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพิ่มขึ้นอีกจำนวนหนึ่ง เช่น ร้อยละ 20 ของค่าเครื่องจักร ซึ่งจะทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีน้อยลงไปอีก 200,000 บาท วิธีนี้เรียกว่า การชดเชยการลงทุน (Investment Allowance) การที่ได้หักจำนวนพิเศษเพิ่มขึ้น 200,000 บาท ดังกล่าวนี้ ถ้าหากรัฐบาลเก็บภาษีจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 25 ก็จะทำให้ภาษีที่ต้องเสียลดน้อยลงไป 50,000 บาท มีวิธีการอุดหนุนทางภาษีเงินได้แก่การลงทุนอีกวิธีหนึ่งซึ่งมีผลคล้ายคลึงกัน เรียกว่า เครดิตการลงทุน (Investment Credit) ตามวิธีนี้รัฐบาลจะยอมให้นำเงินส่วนหนึ่งของมูลค่าการลงทุน เช่น ร้อยละ 7 หรือร้อยละ 5 ของเครื่องจักรไปหักออกจากภาษีเงินได้ที่ต้องเสีย ถ้าหากให้เครดิต ร้อยละ 5 ของเครื่องจักรตามตัวอย่างข้างต้นก็จะสามารถลดภาษีเงินได้ที่ต้องเสียลงเป็นเงิน 50,000 บาท เท่ากับวิธีแรกการชดเชยการลงทุนเหมือนกัน แต่วิธีหลังนี้มีผลแตกต่างจากวิธีแรกในกรณีที่มีการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเพราะว่าตามวิธีหลังบริษัททุกบริษัทได้ลดจำนวนภาษีลงทุนเท่ากัน

ไม่ว่าบริษัทจะมีกำไรมากน้อยเพียงใด ส่วนตามวิธีแรกบริษัทที่มีกำไรมากได้ประโยชน์กว่าเพราะได้หักค่าขาดเคยจากกำไรที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูง จึงได้ลดภาษีลงไปมากกว่าบริษัทที่มีกำไรน้อย

วิธีที่สาม การยอมให้นำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปีหนึ่งไปหักออกจากกำไรของปีหลังๆ ได้นานขึ้น เช่น ถ้าตามกฎหมายปกติยอมให้นำผลขาดทุนในปีหนึ่งไปหักในระยะหลังๆ ได้ไม่เกิน 5 ปี กิจกรรมที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนอาจได้รับสิทธิพิเศษให้นำไปหักได้เกินกว่า 5 ปี⁴⁵

ปัจจุบันประเทศต่างๆ ได้มีการแข่งขันกันส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ เฉพาะประเทศอาเซียน เช่น ฟิลิปปินส์ มาเลเซีย อินโดนีเซีย กัมพูชา ลาว เวียดนาม และไทย ต่างก็ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศที่คล้ายคลึงกัน ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปต่างก็มีหน่วยงานส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ (Investment Promotion Agencies) ที่มีลักษณะแข่งขันกันเองระหว่างประเทศสมาชิก แต่ก็มีความร่วมมือระหว่างประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปในการส่งเสริมการลงทุนบ้าง เช่น ความร่วมมือของหน่วยงานส่งเสริมการลงทุนของรัฐบาลฝรั่งเศสและเยอรมันนี้ในการจัดทำข้อมูลบรรยากาศการลงทุนในยุโรป และเสนอจุดแข็งของธุรกิจยุโรป ซึ่งเริ่มตั้งแต่ปี 2550⁴⁶

ตัวอย่างมาตรการจูงใจทางภาษีในต่างประเทศ

1. สาธารณรัฐประชาชนจีน : นโยบายส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศของนครเทียนจิน

นครเทียนจินประกอบไปด้วยส่วนที่เป็นตัวเมืองซึ่งเป็นศูนย์กลางเศรษฐกิจการค้าการเงินของเมือง และส่วนที่เป็นชนบทซึ่งยังคงมีการทำเกษตรกรรมอย่างกว้างขวาง ทำให้การลงทุนในนครเทียนจินมีความหลากหลายค่อนข้างมาก ตั้งแต่อุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมแปรรูปสินค้าเกษตร ศูนย์วิจัยและพัฒนา สถาบันการเงิน อุตสาหกรรมเกี่ยวกับโลจิสติกส์ เป็นต้น

⁴⁵ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537), หน้า 93-94.

⁴⁶ ประชาชาติธุรกิจ, 6 เมษายน 2555: ออนไลน์.

(1.1) ด้านการเงิน: เขตเหอผิงมีนโยบายสนับสนุนการตั้งสำนักงานของสถาบันการเงินในพื้นที่เขตเหอผิง เช่น สถาบันการเงินที่ซื้อสำนักงานเนื้อที่ 500 – 1,000 ตารางเมตร ได้รับเงินสนับสนุนร้อยละ 4 ของราคาจำหน่ายจากรัฐบาล แต่สูงสุดไม่เกิน 5 ล้านบาท, สถาบันการเงินทั้งในและนอกประเทศที่เพิ่งเข้ามาตั้งสำนักงานเขตเหอผิง หากมีภาษีท้องถิ่นต้องชำระประจำปีตั้งแต่ 1- 1.5 ล้านบาท รัฐบาลยกเว้นภาษีท้องถิ่นให้สถาบันการเงินข้างต้นร้อยละ 35 ของภาษีท้องถิ่นที่ต้องชำระ หากมีภาษีท้องถิ่นที่ต้องชำระสูงกว่า 1.5 ล้านบาท ให้ยกเว้นภาษีท้องถิ่นร้อยละ 40 ของภาษีที่ต้องชำระเป็นระยะเวลา 3 ปี เป็นต้น

(1.2) ด้านการกระตุ้นการค้า: เขตเหอผิงมีนโยบายสนับสนุน เช่น ส่งเสริมการธุรกิจ ขยายส่ง ขยายปลีก ทั้งห้างร้านขนาดใหญ่ ร้านค้าเฉพาะทาง ร้านค้าสินค้าแบรนด์เนม และร้านอาหาร เป็นต้น

(1.3) ด้านการพัฒนาธุรกิจการให้บริการด้านเทคโนโลยีและข้อมูลข่าวสาร: เขตเหอผิงมีนโยบาย เช่น โครงการที่ได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาลนครหรือรัฐบาลกลาง เขตเหอผิงจะให้การสนับสนุนเงินทุนจำนวน 1-2 ล้านบาทสำหรับโครงการใหญ่ และ 1-5 ล้านบาทสำหรับโครงการทั่วไปยกเว้นภาษีร้อยละ 5-35 ตามมูลค่าภาษีที่ต้องชำระเป็นระยะเวลา 3 ปี แก่ธุรกิจอินเทอร์เน็ตและข้อมูลข่าวสาร การออกแบบสร้างสรรค์, ให้ความสะดวกเป็นพิเศษด้านการจดทะเบียนบริษัท ด้านการประชาสัมพันธ์ และอื่นๆ เป็นต้น

(1.4) ด้านเกษตรกรรม: อำเภอหนึ่งเหอเป็นเขตชนบทของเมืองเทียนจิน ตั้งอยู่ห่างจากตัวเมืองเทียนจินไปทางทิศตะวันออก 80 กิโลเมตร ประชากรกว่าร้อยละ 80 มีอาชีพเป็นเกษตรกร อำเภอหนึ่งเหอเป็นอำเภอที่มีชั้นดินค่อนข้างหนา ดินมีคุณภาพดี ลักษณะพื้นที่เป็นที่ราบ และการชลประทานค่อนข้างสมบูรณ์ สามารถผลิตสินค้าเกษตรได้เป็นมูลค่า 1.157 พันล้านบาทต่อปี ซึ่งอำเภอหนึ่งเหอมี บริษัทร่วมทุนกับต่างประเทศทั้งสิ้น 177 บริษัท มีเม็ดเงินลงทุนจากต่างประเทศประมาณ 200 ล้านดอลลาร์สหรัฐ จากสหรัฐอเมริกา สิงคโปร์ ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ เยอรมัน ฮองกง และได้หวัน เป็นต้น

ทั้งนี้ จุดเด่นของนครเทียนจินที่จูงใจ ได้แก่ ใกล้กรุงปักกิ่ง, มีท่าเรือใหญ่ที่สุดในภาคเหนือของจีน, ตั้งอยู่ใจกลางอ่าวป๋อไห่ทางเหนือของจีน, เปิดรับการลงทุนจากต่างประเทศมานาน, รัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนการพัฒนา และมีระบบสาธารณูปโภคเพียบพร้อม โดยมี

เป้าหมายการพัฒนา คือ เพื่อเป็นเมืองแห่งท่าเรือระหว่างประเทศ เป็นเมืองแห่งศูนย์กลางเศรษฐกิจทางภาคเหนือ และเป็นเมืองอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม⁴⁷

2. ประเทศออสเตรเลีย : มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์จากต่างประเทศ

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่มีความหลากหลายในด้านภูมิประเทศ เช่น มีชายฝั่งทะเลที่สวยงาม มีหุบเขา หน้าผา มีสัตว์และพืชต่างๆ ซึ่งเป็นเอกลักษณ์ ประเทศออสเตรเลียมีบุคลากรที่มีความสามารถ ซึ่งค่าแรงไม่สูงมากนัก รวมทั้งยังมีสิ่งอำนวยความสะดวกทางด้านเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนการถ่ายทำภาพยนตร์ ประเทศออสเตรเลียจึงเป็นประเทศหนึ่งที่เป็นจุดมุ่งหมายในการถ่ายทำภาพยนตร์ของบริษัทสร้างภาพยนตร์ต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกา ภาพยนตร์ที่ถ่ายทำให้ประเทศออสเตรเลียโดยบริษัทถ่ายทำต่างชาติ เช่น The Matrix 2 และ 3, Mission: Impossible 2, Red Planet, Babe และ Dinosaur เป็นต้น

มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์จากต่างประเทศเริ่มมีผลใช้บังคับเมื่อปี 2001 โดยบัญญัติไว้ใน Division 376 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997 (Income Tax Assessment Act 1997) จุดประสงค์ของมาตรการดังกล่าวเพื่อจูงใจบริษัทสร้างภาพยนตร์ที่มีทุนสูงจากต่างประเทศมาลงทุนถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศออสเตรเลีย มาตรการทางภาษีประเภทนี้เป็นการให้เครดิตภาษีชนิดที่สามารถขอเงินคืนได้หากมีเครดิตภาษีเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย (Refundable tax offset or credit) ในอัตรา 12.5% ของรายจ่ายที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying expenditure) โดยเงื่อนไขในการได้รับเครดิตภาษี เช่น ผู้เสียภาษีต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) ในประเทศออสเตรเลีย และมีหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของประเทศออสเตรเลีย, ภาพยนตร์ต้องถ่ายทำเสร็จในวันหรือหลังจากวันที่ 4 กันยายน 2001 เป็นต้น⁴⁸

⁴⁷ 2012 มหกรรมสินค้ามาตรฐานส่งออกจีน, 2556: ออนไลน์.

⁴⁸ สราวุธ ภูมยาภรณ์, เรื่องมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ (Tax Incentives for Film Industry) (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, 2549), หน้า 35-36.

ตัวอย่างมาตรการจูงใจทางภาษีในประเทศไทย

1. สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (The Board of Investment of Thailand:BOI)

มีนโยบายส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

(1.1) เพิ่มประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการใช้สิทธิและประโยชน์ภาษีอากร โดยให้สิทธิและประโยชน์แก่โครงการที่มีผลประโยชน์ต่อเศรษฐกิจอย่างแท้จริง ใช้หลักการบริหารและการจัดการองค์การที่ดี ในการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรโดยกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริม ต้องรายงานผลการดำเนินงานของโครงการที่ได้รับการส่งเสริมเพื่อให้สำนักงานได้ตรวจสอบ ก่อนใช้สิทธิและประโยชน์ภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นๆ

(1.2) สนับสนุนให้อุตสาหกรรมพัฒนาระบบคุณภาพ และมาตรฐานการผลิตเพื่อแข่งขันในตลาดโลก โดยกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมทุกรายที่มีโครงการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินหรือทุนหมุนเวียน) ต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่า

(1.3) ปรับมาตรการส่งเสริมการลงทุนให้สอดคล้องกับข้อตกลงด้านการค้า และการลงทุนระหว่างประเทศโดยการยกเลิกเงื่อนไขการส่งออกและการใช้ชิ้นส่วนในประเทศ

(1.4) สนับสนุนการลงทุนเป็นพิเศษในภูมิภาค หรือท้องถิ่นที่มีรายได้ต่ำ และมีสิ่งเอื้ออำนวยต่อการลงทุนน้อย โดยให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรสูงสุด

(1.5) ให้ความสำคัญกับการส่งเสริมอุตสาหกรรมขนาดกลาง และขนาดย่อม โดยกำหนดเงื่อนไขเงินลงทุนขั้นต่ำของโครงการที่ได้รับการส่งเสริมเพียง 500,000 บาท (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) สำหรับกิจการตามประกาศคณะกรรมการที่ 1/2553 และไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) สำหรับกิจการอื่น

(1.6) ให้ความสำคัญแก่กิจการเกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร กิจการที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเทคโนโลยีและทรัพยากรมนุษย์ กิจการสาธารณสุขปศุสัตว์ สาธารณูปการและบริการพื้นฐาน กิจการป้องกันและรักษาสิ่งแวดล้อมและอุตสาหกรรมเป้าหมาย

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร เช่น ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร, ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น, ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินปันผล, ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50, ให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าน้ำประปาเป็นสองเท่า, ให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกเพิ่มขึ้นร้อยละ 25 และยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก⁴⁹

2. การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (กนอ.)

ประเทศที่พัฒนาแล้วล้วนต่างมีภาคอุตสาหกรรมเป็นภาคเศรษฐกิจชั้นนำ (leading sector) ซึ่งนับเป็นสาเหตุสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้บรรดาประเทศพัฒนาน้อยทั้งหลาย (Less Development Countries = LDCs) เร่งพัฒนาอุตสาหกรรมประเทศของตน โดยพยายามสนับสนุนให้มีการลงทุนในภาคอุตสาหกรรมมากขึ้น ด้วยการกำหนดนโยบายพัฒนาอุตสาหกรรมต่างๆ ไขว่คว้ามา และนโยบายการจัดตั้งนิคมอุตสาหกรรมก็เป็นมาตรการหนึ่ง ที่ประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่นำมาเป็นเครื่องมือส่งเสริมการพัฒนาอุตสาหกรรมกันอย่างแพร่หลาย เนื่องจากพบว่าประเทศที่พัฒนาแล้วทั้งหลายที่ใช้นโยบายข้างต้นดังกล่าวจะมีภาคอุตสาหกรรมที่พัฒนาแล้ว ซึ่งในท้ายสุด จะนำมาซึ่งความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างรวดเร็ว (rapid growth economic)⁵⁰

ปัจจุบันการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (กนอ.) ได้ดำเนินการมากกว่า 3 ทศวรรษ ภายใต้พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 ได้สร้างปัจจัยให้ดึงดูดความสนใจด้วยการพัฒนานิคมอุตสาหกรรมให้สมบูรณ์แบบ ด้วยระบบโครงสร้างพื้นฐานและสิ่งอำนวยความสะดวก รวมทั้งระบบบริหารจัดการครบวงจรและสิทธิประโยชน์ต่างๆ เพื่อให้การนิคมอุตสาหกรรมเป็นฐานการผลิตที่ช่วยเสริมสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการ เพิ่มพูนศักยภาพในการประกอบกิจการของนักลงทุนในนิคมอุตสาหกรรมด้วยสิทธิประโยชน์และการอำนวยความสะดวกต่างๆ ที่เพิ่มขึ้น เพื่อให้เป็นยุทธฐานการผลิตและ

⁴⁹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 2556 : ออนไลน์

⁵⁰ ทศนีย์ เจียรรวานิช, การศึกษาปัจจัยที่ดึงดูดการลงทุนในนิคมอุตสาหกรรม, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536, หน้า 1.

การบริการที่สมบูรณ์แบบ ที่จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการใน นิคมอุตสาหกรรม

นอกจากนี้ ยังมีมาตรการจูงใจทางภาษีอากรต่อผู้ประกอบการในนิคม อุตสาหกรรมอีกด้วย เช่น

- ของที่นำเข้าไปในเขตประกอบการเสรีจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร เพิ่มขึ้น
- ลดภาระภาษีสำหรับการนำผลิตภัณฑ์ออกจากเขตประกอบการเสรี เพื่อใช้ หรือจำหน่ายในประเทศโดยที่หากวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น มีส่วนผสมหรือ ส่วนประกอบของวัตถุดิบที่ผลิตในประเทศ ซึ่งเดิมไม่มีสิทธิได้คืนหรือยกเว้นอากร ก็จะได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำราคาวัตถุดิบนั้นๆ มาคิดค่าภาษีอากร
- ได้รับยกเว้นภาษีนำเข้า ส่งออก ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตสำหรับ เครื่องจักร อุปกรณ์ ส่วนประกอบ วัตถุดิบ ของที่นำเข้ามาผลิต และสินค้า⁵¹ เป็นต้น

3. กรมสรรพากร

รัฐบาลได้มีนโยบายในการกำหนดมาตรการจูงใจทางด้านภาษีอากร เช่น

- ปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (Regional Operating Headquarters : ROH) จากที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 30 ให้คงเหลือร้อยละ 10 สำหรับรายได้จากการให้บริการของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค
- ปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค จากที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 30 ให้คงเหลือร้อยละ 10 สำหรับรายได้ค่าสิทธิ จากการวิจัยและพัฒนาที่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคได้รับจากวิสาหกิจในเครือหรือสาขาใน ต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค อันเนื่องมาจากผลการวิจัยและพัฒนาที่สำนักงาน ปฏิบัติการภูมิภาคกระทำขึ้นในประเทศไทย ทั้งนี้ โดยให้รวมถึงรายได้ค่าสิทธิที่สำนักงาน ปฏิบัติการภูมิภาคได้รับจากผู้ผลิตหรือ ผู้ให้บริการอื่นที่ได้นำผลการวิจัยและพัฒนาของสำนักงาน

⁵¹ การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย, 2556: ออนไลน์.

ปฏิบัติการภูมิภาคไปให้บริการแก่วิสาหกิจในเครือหรือสาขาในต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคด้วย เป็นต้น

4. กรมศุลกากร

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ ซึ่งประกอบไปด้วยกฎหมายหลายประเภท เช่น กฎหมายอาญา กฎหมายแพ่ง กฎหมายมหาชน กฎหมายระหว่างประเทศ เป็นต้น ทั้งยังประกอบไปด้วยศาสตร์แขนงอื่น คือ เศรษฐศาสตร์ ดังนั้น กฎหมายศุลกากรจึงจำเป็นต้องกำหนดขึ้นด้วยการคำนึงถึงนวัตกรรมทางการค้าระหว่างประเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ในอีกด้านหนึ่งกฎหมายศุลกากรยังได้กำหนดมาตรการจูงใจทางภาษีอากรเพื่อให้เกิดการลงทุนจากต่างประเทศด้วยการส่งเสริมการลงทุน ได้แก่ เขตปลอดอากร คลังสินค้าทัณฑ์บน และการคืนอากร ซึ่งมาตรการคือการลดหรือยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก หรือคืนอากรขาเข้า เช่น

- คืนอากรขาเข้าให้หากส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักรภายในระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันที่นำของนั้นเข้ามาใช้ในการผลิต ผสม ประกอบในราชอาณาจักร
- ยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร
- ยกเว้นอากรแก่ของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร
- ยกเว้นอากรขาเข้าแก่เครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือ และเครื่องใช้ รวมถึงส่วนประกอบของของนั้นที่จำเป็นต้องใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม การกำหนดนโยบายคลัง และการกำหนดกฎหมายทางภาษีอากรที่ดีสำหรับการเศรษฐกิจระหว่างประเทศนั้น รัฐบาลจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษีอากรไม่ควรเปลี่ยนแปลงนโยบายบ่อยครั้ง เพราะการมีนโยบายที่ไม่แน่นอนหรือเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งย่อมทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน เบื่อหน่าย และไม่มั่นใจในการลงทุน นอกจากนี้จะต้องมีนโยบายที่แน่นอนแล้ว ตัวบทกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมี

ความแจ่มชัด ไม่กำกวม ดังนั้น มาตรการจูงใจทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บน นอกจากจะต้องสอดคล้องกับนวัตกรรมทางการค้าแล้ว ยังต้องมีความแน่นอนอีกด้วย

2.3.3 หลักนโยบายการค้าเสรี (Free Trade Policy)

นอกจากที่มาของเขตการค้าเสรีจะมาจากมาตรการจูงใจ (Attractiveness) เพื่อดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศให้มาลงทุนแล้ว หลักนโยบายการค้าเสรี (Free Trade Policy) ยังเป็นที่มาอีกประการหนึ่งของเขตการค้าเสรีด้วย

หลักนโยบายการค้าเสรี (Free Trade Policy) เป็นนโยบายที่ได้รับการสนับสนุนเป็นอย่างมากมายมาแล้ว หลักการของนโยบายนี้ คือ หากประเทศต่างๆ ต้องการให้การค้าระหว่างประเทศดำเนินไปอย่างเสรี รัฐบาลประเทศที่ทำการค้าระหว่างกันจะต้องไม่สร้างอุปสรรคในการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการระหว่างประเทศ โดยจะไม่มีกรใช้มาตรการกีดกันทางการค้าในลักษณะต่างๆ กัน เช่น ภาษีสินค้าขาเข้าและภาษีสินค้าขาออก การจำกัดปริมาณการนำเข้า (Quantitative Restriction) การห้ามนำเข้า (Ban) การควบคุมการปริวรรตเงินตรา (Exchange Control) การจัดซื้อจัดจ้างโดยรัฐ (Government Procurement) การคุ้มครองการผลิตภายใน การซื้อขายสินค้าที่เจาะจงแหล่งกำเนิด (Specified Rule of Origin) การทุ่มตลาด (Dumping) การอุดหนุน (Subsidy) การตั้งกฎเกณฑ์กระบวนการผลิตสินค้าอย่างเข้มงวดและอื่นๆ มาตรการเหล่านี้ล้วนแต่ทำให้การค้าระหว่างประเทศบิดเบือนไปในทางตรงกันข้าม การดำเนินนโยบายเช่นนี้ทำให้ประเทศต่างๆ จะผลิตเฉพาะสินค้าที่ตนเองมีความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบแล้วจะนำสินค้าที่ผลิตไปแลกเปลี่ยนกับสินค้าที่ไม่ได้ผลิต ทำให้การจัดสรรทรัพยากรของโลกเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

โดยสรุปแล้วลักษณะสำคัญของนโยบายการค้าเสรี มีดังนี้

1. แต่ละประเทศจะเลือกผลิตสินค้าที่ตนถนัดและมีความได้เปรียบมากที่สุด โดยเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตและจะซื้อสินค้าที่ตนผลิตไม่ได้หรือไม่ถนัดในการผลิต เพราะถ้าพยายามผลิต ต้นทุนจะสูงกว่าการนำเข้า
2. การจัดเก็บภาษีจะมีวัตถุประสงค์เพียงหารายได้ จะไม่มีการจัดเก็บภาษีคุ้มกัน (Protective Tariff) เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายใน เพราะการจัดเก็บภาษีคุ้มกันจะทำให้สินค้า

จากต่างประเทศมีราคาสูงขึ้น เป็นการบิดเบือนทางการค้า ทำให้ประชาชนบริโภคสินค้าที่ผลิตภายในประเทศเท่านั้น

3. การเก็บภาษีศุลกากรจะมีอัตราเดียว (Single Tariff System) เพื่อให้ทุกประเทศมีสิทธิเท่าเทียมกันในการส่งออกและการนำเข้า เพราะการจัดเก็บภาษีหลายอัตราจะก่อให้เกิดการกีดกันทางการค้าหรือเป็นการให้สิทธิพิเศษแก่บางประเทศซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติ

4. การส่งออกและการนำเข้าเป็นไปอย่างเสรี เพื่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด ดังนั้น จะต้องไม่มีข้อจำกัดทางการค้าระหว่างประเทศ (Trade Restrictions) ยกเว้นกรณีสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพของประชาชนหรือเป็นภัยต่อความมั่นคงของประเทศ

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติประโยชน์ที่แต่ละประเทศจะได้รับจากการค้าระหว่างประเทศจะไม่เท่าเทียมกัน และอาจประสบปัญหาต่างๆ อันอาจเกิดจากการค้าระหว่างประเทศ เช่น ปัญหาการขาดดุลการค้า ปัญหาด้านอัตราราคาการค้า ปัญหาการเลียนแบบการบริโภค เป็นต้น นอกจากนี้ การมุ่งผลิตสินค้าเฉพาะชนิดที่ใช้ปัจจัยการผลิตที่มีอยู่มากหรือสามารถผลิตได้โดยเสียต้นทุนต่ำกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับ การผลิตของประเทศอื่นจะทำให้การผลิตสินค้าเป็นไปอย่างจำกัดชนิดสินค้า ทำให้เศรษฐกิจของประเทศไม่มีเสถียรภาพ รายได้จากการส่งออกจะผันแปรง่ายเมื่อมีการผันผวนทางการค้าในตลาดโลก ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระดับรายได้ประชาชาติไปด้วย อาจเกิดภาวะเงินเฟ้อและภาวะเศรษฐกิจซบเซาได้ง่าย หลายประเทศจึงนิยมดำเนินนโยบายการค้าแบบคุ้มกันแทน⁵² ส่วนประเทศที่ดำเนินนโยบายการค้าเสรีจะไม่สนับสนุนการเก็บภาษีศุลกากรในอัตราที่สูง และขจัดข้อบังคับต่างๆ ที่กีดกันการค้าระหว่างประเทศ อันนำไปสู่การทำความตกลงเขตการค้าเสรี

⁵² ทัชชฌัย ฤกษ์สุด, แกตต์และองค์การการค้าโลก (WTO), พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชนน, 2549),

2.3.4 ที่มาและแนวคิดพื้นฐานความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership : JTEPA)

ญี่ปุ่นเป็นหุ้นส่วนเศรษฐกิจที่สำคัญอันดับต้นๆของประเทศไทย และเป็นอันดับ 1 ในการเป็นคู่ค้า นักลงทุน และนักท่องเที่ยวของไทย ซึ่งในช่วงเดือนมกราคม – ตุลาคม 2553 ที่ผ่านมามีการค้าทั้งสองฝ่ายมีมูลค่า 47,689.3 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยไทยส่งออกไปญี่ปุ่นเป็นมูลค่า 16,644.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เพิ่มขึ้นร้อยละ 30.4 สินค้าส่งออกที่เพิ่มขึ้น ได้แก่ เครื่องคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์และส่วนประกอบรถยนต์ อุปกรณ์และส่วนประกอบ ยางพารา แผนวงจรไฟฟ้า ไก่แปรรูป อาหารทะเลกระป๋องและแปรรูป ผลิตภัณฑ์พลาสติก โดยไทยนำเข้าจากญี่ปุ่น มีมูลค่ากว่า 31,044.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เพิ่มขึ้นร้อยละ 59.5 ซึ่งเป็นผลจากการเพิ่มขึ้นของการนำเข้าสินค้าสำคัญ ได้แก่ เครื่องจักรกลและส่วนประกอบ เครื่องจักรไฟฟ้าและส่วนประกอบ เหล็ก เหล็กกล้า และผลิตภัณฑ์ประเภทเคมีภัณฑ์ แผงวงจรไฟฟ้า เครื่องคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์ และส่วนประกอบ และน้ำมันดิบ⁵³ ดังนั้น ความตกลง JTEPA จึงเกิดขึ้น

ในระหว่างการประชุม Boao Forum for Asia ณ มณฑลไหหลำ สาธารณรัฐประชาชนจีน เมื่อวันที่ 12 เมษายน 2545 นายกรัฐมนตรีไทยและญี่ปุ่นได้หารือและเห็นควรมีการจัดตั้งคณะทำงานร่วมเพื่อศึกษาการเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจที่ใกล้ชิด ไทย-ญี่ปุ่น เพื่อผลักดันความร่วมมือที่ครอบคลุมรอบด้าน ทั้งด้านการค้า การลงทุน อุตสาหกรรม และการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ รวมทั้งการจัดทำความตกลงการค้าเสรี โดยให้ยึดรูปแบบความตกลง Japan-Singapore for a New-Age Economic Partnership Agreement (JSEPA) เป็นตัวอย่างในการทำความตกลงไทย-ญี่ปุ่น และต่อมาในวันที่ 11 ธันวาคม 2546 ผู้นำทั้งสองได้พบหารือทวิภาคีและเห็นชอบให้เริ่มการเจรจาอย่างเป็นทางการเพื่อจัดทำความตกลง JTEPA โดยให้เริ่มการประชุมเจรจาครั้งแรกที่ประเทศไทยในต้นปี 2547

ในเบื้องต้นทั้งสองฝ่ายได้แบ่งกลุ่มการเจรจาไว้ทั้งสิ้น 21 กลุ่ม อาทิ การเปิดตลาดสินค้าและบริการ การลงทุนและการเคลื่อนย้ายบุคคล ทวิพหุสินทางปัญญา มาตรการปกป้อง

⁵³ กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ. พาณิชย์เตรียมพร้อมเจรจาต่อเรื่อง JTEPA. วันที่ 7 ธันวาคม 2553.

ทางการค้า พิธีการด้านศุลกากร นโยบายการแข่งขัน กฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า เป็นต้น โดยแต่ละกลุ่มจะมีผู้นำเจรจา ทั้งนี้ ไทยได้เป็นเจ้าภาพจัดการประชุมเจรจา JTEPA อย่างเป็นทางการ ครั้งที่ 1 ที่ กรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 16-17 กุมภาพันธ์ 2547 ซึ่งทั้งสองฝ่ายได้เห็นพ้องกันในกรอบการเจรจา (Framework of the Negotiations) หรือ TOR ของ JTEPA อาทิ หลักการการเจรจา โครงสร้างและขอบเขตการเจรจา ซึ่งรวมเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเสรีการค้าและการลงทุน การอำนวยความสะดวกทางการค้าและการลงทุน และความร่วมมือด้านบวกในสาขาต่างๆ เช่น ความร่วมมือด้านการบริการการเงิน ความร่วมมือด้านการเกษตร ป่าไม้และประมง เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร การศึกษาและการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การท่องเที่ยว วิชาศึกษาขนาดกลางและขนาดย่อม

หลังจากทั้งสองฝ่ายได้เจรจาทั้งอย่างเป็นทางการและไม่เป็นทางการมากกว่า 10 ครั้ง ก็สามารถบรรลุผลการเจรจาอย่างสมบูรณ์เมื่อเดือนมิถุนายน 2549 และนายกรัฐมนตรีของทั้งสองประเทศได้ร่วมลงนามความตกลงนี้แล้วเมื่อวันที่ 3 เมษายน 2550 โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรของทั้งสองประเทศได้ลงนามแถลงการณ์ร่วมความร่วมมือด้านการเกษตร และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์กับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจ การค้า และอุตสาหกรรมได้ลงนามแถลงการณ์ร่วมความร่วมมือ 7 สาขาด้วย

ปัจจุบันไทยและญี่ปุ่นเริ่มบังคับใช้ความตกลง JTEPA แล้วตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 ในการลดภาษี หรือยกเว้นภาษีตามกรอบความตกลง JTEPA นี้ ได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อให้เป็นไปตามความตกลง JTEPA⁵⁴

ภาพรวมอุตสาหกรรมยานยนต์

การทำความตกลง JTEPA ประเทศไทยได้ศึกษาถึงความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบของอุตสาหกรรมยานยนต์ไว้ด้วย เพื่อส่งเสริมให้ประเทศไทยพัฒนาไปสู่การผลิตเพื่อส่งออกจนเป็นฐานการผลิตในเอเชีย เนื่องจากอุตสาหกรรมยานยนต์เป็นอุตสาหกรรมที่บริษัทข้ามชาติมีบทบาทสำคัญทั้งในฐานะที่เป็นเจ้าของเทคโนโลยีการผลิต ควบคุมกำลังการผลิตที่กระจายในประเทศต่างๆ ทั่วโลก และควบคุมช่องทางจัดจำหน่าย ในกรณีของไทยในช่วงต้นของการพัฒนาอุตสาหกรรมรถยนต์ บริษัทข้ามชาติเข้ามาดำเนินธุรกิจในลักษณะที่จัดตั้งบริษัทร่วมทุน

⁵⁴ กฤติกา บัณฑิตศิริ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 70-71.

กับกลุ่มทุนภายในประเทศที่มีความคุ้นเคยกับตลาดภายในประเทศและกระบวนการกำหนดนโยบายของภาครัฐเป็นอย่างดีเพื่อประกอบรถยนต์และจำหน่ายในประเทศ อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่กลางทศวรรษ 1990 โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจปี 1997 เป็นต้นมา การเปลี่ยนแปลงนโยบายของบริษัทข้ามชาติ เหล่านี้และนโยบายเปิดเสรีการเข้ามาลงทุนของบริษัทต่างชาติทำให้บริษัทข้ามชาติได้เพิ่มบทบาทความสำคัญและเข้าดำเนินการบริหารจัดการในบริษัทเต็มทีในขณะที่ผู้ร่วมทุนของไทยลดบทบาทความสำคัญลงอย่างมาก⁵⁵

การพัฒนาอุตสาหกรรมรถยนต์ของไทยเริ่มต้นขึ้นในทศวรรษที่ 1960 โดยรัฐบาลได้ส่งเสริมการลงทุนให้นำเข้าชิ้นส่วนจากต่างประเทศ มาประกอบขึ้นขายในตลาดภายในประเทศ แต่เนื่องจากตลาดมีขนาดเล็ก จึงได้ใช้มาตรการกำแพงภาษี โดยเก็บจากการนำเข้ารถยนต์สำเร็จรูปในอัตราสูง ต่อมาในทศวรรษที่ 1980 จึงได้เริ่มมีการขยายตัวของผู้ผลิตชิ้นส่วนภายในประเทศ ทำให้รถที่ประกอบภายในประเทศ ใช้ชิ้นส่วนที่ผลิตขึ้นภายในประเทศแทนการนำเข้าได้มากขึ้นตามลำดับ โดยเฉพาะอย่างยิ่งรถกระบะ และในช่วงต้นของทศวรรษ 1990 สามารถผลิตได้ถึงจุดคุ้มทุนคือ 200,000 คันต่อปี การผลิตได้ขยายตัวขึ้นตามลำดับมาเป็น 390,000 คันในปี 2002 และคาดว่าจะเป็น 450,000 คันในปี 2005 โดยมีผู้ผลิตชิ้นส่วนทั้งสิ้น 850 ราย และผู้ประกอบการรถยนต์ประมาณ 12 ราย ผลผลิตจำนวนหนึ่งได้ส่งออกไปขายยังต่างประเทศ เช่น ออสเตรเลีย ยุโรป และตะวันออกกลาง

การส่งออกไปยังตลาดในเอเชีย นั้น ยังประสบความสำเร็จค่อนข้างน้อย ทั้งนี้เพราะหลายประเทศในเอเชีย เช่น มาเลเซีย และอินโดนีเซีย ก็ได้พัฒนาอุตสาหกรรมรถยนต์โดยใช้กำแพงภาษีเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในอนาคตอันใกล้นี้ เพราะตามข้อตกลงเขตการค้าเสรีของอาเซียนนั้น ภาษีรถยนต์และชิ้นส่วนจะลดลงไปเหลือร้อยละ 5 ในปี 2003 และจะลดลงไปเหลือศูนย์ในปี 2010⁵⁶

การศึกษาโดยใช้ข้อมูลการใช้สิทธิประโยชน์ในช่วง 5 เดือนแรกหลังจากความตกลง JTEPA มีผลบังคับใช้ (พ.ย. 2550- มี.ค. 2551) พบว่า ในภาพรวมภาคส่งออกของไทยสามารถประหยัดภาษีศุลกากรได้ถึง 75 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ โดยมีอุตสาหกรรมอาหารได้รับ

⁵⁵ มูลนิธิสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, รายงานการศึกษาฉบับสมบูรณ์ โครงการแสวงหาผลประโยชน์จากข้อตกลงการเปิดเสรี (Free Trade Agreement: FTAs) (ระยะที่ 3), (2551), หน้า 226.

⁵⁶ ชัยวุฒิ ชัยพันธุ์, หลักและทฤษฎีเศรษฐศาสตร์พื้นฐาน Foundation Economics, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), หน้า 357.

ประโยชน์จากการประหยัฒภาษีศุภการมากที่สุด ดิดตามด้วยอุตสาหกรรรมลิ่งทอ และเครื่องนุ่งห่ม และอุตสาหกรรรมอัญมณีและเครื่องประดับ ทั้งนี้ ในส่วนของอัตราการใช้สิทธิประโยชน์ คณะผู้วิจัย โครงการแสวงหาผลประโยชน์จากข้อตกลงการเปิดเสรี (Free Trade Agreement: FTAs) (ระยะที่ 3) ภาคส่งออกของไทยใช้สิทธิประโยชน์ของความตกลง JTEPA โดยเฉลี่ยสูงถึงร้อยละ 55.9 โดยอุตสาหกรรรมที่มีอัตราการใช้สิทธิประโยชน์สูงสุด 3 ลำดับแรก คือ อุตสาหกรรรมอัญมณี และเครื่องประดับ (ใช้สิทธิประโยชน์ร้อยละ 96) อุตสาหกรรรมลิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม (ร้อยละ 71) และอุตสาหกรรรมอาหาร (ร้อยละ 66)

ในส่วนภาคการส่งออกของญี่ปุ่น แม้ว่าผู้ประกอบการญี่ปุ่นได้แสดงความสนใจ ต่อความตกลง JTEPA สูงกว่าความตกลงการค้าเสรีอื่นของญี่ปุ่นก็ตาม แต่โดยรวมแล้ว ผู้ส่งออก ญี่ปุ่นยังใช้สิทธิประโยชน์จากความตกลง JTEPA ในอัตราที่ต่ำเพียงร้อยละ 6.5 เท่านั้น ซึ่งทำให้เกิดการประหยัฒภาษีศุภการประมาณ 50 ล้านเหรียญสหรัฐ โดยมีอุตสาหกรรรมยานยนต์และ ชิ้นส่วนได้รับประโยชน์จากการประหยัฒภาษีศุภการมากที่สุด ดิดตามด้วยอุตสาหกรรรมเหล็กและ เหล็กกล้า และอุตสาหกรรรมลิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม ตามลำดับ ในส่วนของอัตราการใช้สิทธิ ประโยชน์ พบว่า อุตสาหกรรรมที่มีอัตราการใช้สิทธิประโยชน์ในด้านการนำเข้าสูงสุด 3 อันดับ คือ อุตสาหกรรรมลิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม (ใช้สิทธิประโยชน์ ร้อยละ 20) อุตสาหกรรรมยานยนต์และ ชิ้นส่วน (ร้อยละ 14) และอุตสาหกรรรมเหล็กและเหล็กกล้า (ร้อยละ 12)⁵⁷

ปัจจุบันอุตสาหกรรรมรถยนต์ของไทยได้หันไปสู่การผลิตเพื่อส่งออกเพิ่มมากขึ้น และรถยนต์สำเร็จรูปได้กลายมาเป็นสินค้าส่งออกที่สำคัญของอุตสาหกรรรม การปรับโครงสร้าง การผลิตเพื่อส่งออกของอุตสาหกรรรมรถยนต์เกิดขึ้นอย่างจริงจังภายหลังวิกฤตเศรษฐกิจ โดยสัดส่วนการส่งออกต่อปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 3 ในปี 1996 เป็นมากกว่าร้อยละ 50 ในปี 2007

ในส่วนของวิสัยทัศน์ของการพัฒนาอุตสาหกรรรมยานยนต์ตามยุทธศาสตร์ การพัฒนาอุตสาหกรรรมยานยนต์ พ.ศ. 2550-2554 ยังคงวิสัยทัศน์เดิมที่ได้วางไว้ตามยุทธศาสตร์ การพัฒนาฉบับก่อน คือ ต้องการให้ประเทศไทยเป็นฐานการผลิตยานยนต์ในเอเชียและสามารถ สร้างมูลค่าเพิ่มในประเทศโดยมีอุตสาหกรรรมชิ้นส่วนยานยนต์ที่มีความแข็งแกร่ง โดยในปี 2553

⁵⁷ มูลนิธิสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, รายงานการศึกษาระดับสมบูรณั โครงการแสวงหาผลประโยชน์ จากข้อตกลงการเปิดเสรี (Free Trade Agreement: FTAs) (ระยะที่ 3), หน้า 1-2.

คาดว่ากำลังการผลิตรถยนต์จะเพิ่มขึ้นเนื่องมาจากโครงการส่งเสริมการลงทุนรถยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล

ยุทธศาสตร์การพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ พ.ศ. 2550 – 2554 ได้วางเป้าหมายของอุตสาหกรรมยานยนต์ไว้ดังนี้

(1) ในปี 2554 อุตสาหกรรมยานยนต์ไทยได้เป็นที่ยอมรับว่าเป็นฐานการผลิตยานยนต์ที่สำคัญของเอเชียที่มีความสามารถในการแข่งขันสูง ห่วงโซ่อุปทานของอุตสาหกรรมยานยนต์ไทยได้พัฒนาเป็น Lean Supply Chain เป็นส่วนใหญ่ตลอดทั้งอุตสาหกรรมทั้งในระบบการผลิตของ OEM และ REM ส่งผลให้ผลิตภัณฑ์จากการผลิตยานยนต์และชิ้นส่วนมีความได้เปรียบในการแข่งขันจากประสิทธิภาพ การผลิตตลอดห่วงโซ่ และประเทศไทยเป็นแหล่งจัดหาชิ้นส่วนยานยนต์ที่สำคัญ

(2) ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการวิจัย ออกแบบ และวิศวกรรมที่สำคัญของเอเชียแปซิฟิก มีเครือข่ายศูนย์แห่งความเป็นเลิศ(Center of Excellence: COE) ในด้านที่สอดคล้องกับแผนพัฒนาเทคโนโลยีตามกรอบของยุทธศาสตร์ มีโครงการร่วมมือ (Collaboration Projects) กับศูนย์ของเอกชน ทำให้เกิดการพัฒนาเป็นประโยชน์ด้วยกันทั้งสองฝ่าย COE จะเป็นแหล่งสนับสนุนอุตสาหกรรมที่สำคัญที่รวมถึงการบริการการทดสอบที่เกี่ยวข้อง

(3) บุคลากรในอุตสาหกรรมยานยนต์มีความสามารถในระดับสากลทั้งในด้านการบริหารธุรกิจยานยนต์และในการพัฒนาและการผลิต

(4) ตลาดอาเซียนได้กลายเป็นตลาดร่วมที่สำคัญของประเทศสมาชิกที่มีโครงสร้างการผลิตที่เชื่อมโยงกันอย่างเป็นระบบ เป็นฐานของตลาดที่สำคัญที่มีมาตรฐานที่สอดคล้องกันนำไปสู่ความได้เปรียบในระดับกำลังผลิตและความสามารถในการส่งออกยานยนต์และชิ้นส่วนไปสู่ตลาดโลก

2.3.4.1 วัตถุประสงค์ของความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทย และญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership : JTEPA)

ภายหลังจากที่ประเทศไทยและญี่ปุ่นได้ทำการศึกษาความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบเรียบร้อยแล้ว จึงได้ทำความตกลง JTEPA โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 และมีหลักการสำคัญคือเพื่อให้เกิดการค้าเสรี ส่วนวัตถุประสงค์ของความตกลง JTEPA ได้กำหนดไว้ใน บทที่ 1 ข้อ 1 ว่า

“วัตถุประสงค์ของการทำความตกลงฉบับนี้คือเพื่อ

(เอ) เปิดเสรีและอำนวยความสะดวกแก่การค้าสินค้าและบริการระหว่าง คู่ภาคี

(บี) สรรค์สร้างและส่งเสริมการค้าไว้กระดาษระหว่างคู่ภาคี

(ซี) อำนวยความสะดวกแก่การยอมรับร่วมกันซึ่งผลของขั้นตอนการ ตรวจสอบสำหรับผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการ

(ดี) สนับสนุนและส่งเสริมการลงทุน ตลอดจนให้ความมั่นใจว่ามีการให้ความคุ้มครองสำหรับการลงทุนและกิจกรรมการลงทุนในคู่ภาคี

(อี) อำนวยความสะดวกแก่การเคลื่อนย้ายบุคคลธรรมดา

(เอฟ) ให้ความมั่นใจว่ามีและสร้างเสริม การให้ความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาที่เพียงพอ มีประสิทธิภาพ และไม่เลือกปฏิบัติเพื่อส่งเสริมการค้าและการลงทุนระหว่างคู่ภาคี

(จี) สร้างเสริมความร่วมมือเพื่อผลประโยชน์ร่วมกันของคู่ภาคีในด้านการจัดซื้อจัดจ้างโดยรัฐ

(เฮช) ส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมและเสรีโดยกำจัดกิจกรรมที่ต่อต้านการแข่งขัน และร่วมมือกันในด้านดังกล่าว

(ไอ) จัดตั้งกรอบสำหรับความร่วมมือทวิภาคีต่อไป และ

(เจ) ส่งเสริมความโปร่งใสในการใช้บังคับกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับเรื่องต่างๆ ที่ครอบคลุมโดยความตกลงฉบับนี้”

ตามวัตถุประสงค์ของความตกลง JTEPA บทที่ 1 ข้อ 1 (เอ) ถึง (จ) มีหลักการใหญ่คือ เพื่อเปิดเสรีและอำนวยความสะดวกแก่การค้าสินค้าและบริการระหว่างคู่ภาคี ซึ่งตรงกับวัตถุประสงค์ของแกตต์และ WTO และตรงกับวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนตาม

อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) คือ เพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้าเช่นเดียวกัน แต่แตกต่างกันในหลักเกณฑ์และวิธีการตามรายละเอียดต่อไปนี้

2.3.4.2 หลักเกณฑ์ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่น สำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership: JTEPA)

ความตกลง JTEPA มีหลักเกณฑ์ใหญ่ที่สำคัญสองประการ คือ การยกเลิกอากรศุลกากร และกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า เนื่องจากความตกลง JTEPA มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเปิดเสรีและอำนวยความสะดวกแก่การค้าสินค้า จึงต้องใช้วิธีการยกเว้นหรือลดอากรศุลกากรขาเข้าโดยมีกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าเป็นเครื่องมือในการควบคุมและกำหนดขอบเขตการใช้ความตกลง JTEPA อีกชั้นหนึ่ง ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. การยกเลิกอากรศุลกากร

ความตกลง JTEPA บทที่ 2 ข้อ 18 การยกเลิกอากรศุลกากร กำหนดไว้ว่า “1. ยกเว้นว่าจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในความตกลงฉบับนี้ ภาควิชาแต่ละฝ่ายจะต้องยกเลิกหรือลดอากรศุลกากรสำหรับสินค้าที่ได้ถิ่นกำเนิดของภาคีอีกฝ่ายซึ่งได้กำหนดไว้เพื่อความมุ่งประสงค์ดังกล่าวในตารางของตนในภาคผนวก 1 โดยเป็นไปตามข้อตกลงและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในตารางดังกล่าว

2. เมื่อมีการร้องขอจากภาคีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง คู่ภาคีจะต้องเจรจาในประเด็น ดังเช่น การปรับปรุงเงื่อนไขการเข้าสู่ตลาดที่ใช้กับสินค้าที่ได้ถิ่นกำเนิดซึ่งได้กำหนดไว้สำหรับการเจรจาในตารางในภาคผนวก 1 โดยเป็นไปตามข้อตกลงและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในตารางดังกล่าว”

ตามข้อ 18 ข้างต้นประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นได้ตกลงที่จะยกเลิกและลดอากรสำหรับสินค้าเฉพาะกรณี ดังต่อไปนี้ เท่านั้น

(1.1) สินค้าลดภาษีปกติ (normal track) สินค้าปกติที่ยกเลิกภาษีศุลกากรทันทีนับแต่วันที่ความตกลงมีผลใช้บังคับ มีจำนวน 2,470 รายการ ได้แก่ ผลไม้เมืองหนาว เช่น แอปเปิ้ล พีช แพร์ ลูกเบอร์รี่ต่างๆ มะนาว ฝรั่ง (Lemon) มะละกอ เป็นต้น สินค้าเหล็กและผลิตภัณฑ์เหล็ก เช่น เหล็กรีร้อนที่ไม่มีการผลิตในประเทศหรือภาษีต่ำอยู่แล้ว เป็นต้น

(1.2) สินค้าปกติที่ทยอยลดภาษีเหลือศูนย์ภายใน 5 ปี โดยประเทศไทยจะลดภาษีลงภายใน 2-5 ปี (2552-2555) มีจำนวน 2,040 รายการ ได้แก่ สินค้า ผัก ผลไม้ เช่น สตอเบอร์รี่ แตงโม และแตงอื่นๆ เป็นต้น

(1.3) สินค้าอ่อนไหว (sensitive list) สินค้าอ่อนไหว โดยประเทศไทยจะลดลงภายใน 6 - 10 ปี (2556-2560) จำนวน 877 รายการ ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็นกลุ่ม ได้แก่

(1.3.1) ชิ้นส่วนยานยนต์เฉพาะที่นำเข้ามาใช้ในการผลิต ยานยนต์ (Original Equipment Manufacturing: OEM) ซึ่งแบ่งออกเป็น

(ก) รายการสินค้าที่มีอัตราภาษีเกินร้อยละ 20 ลดภาษี เหลือร้อยละ 20 ทันที แล้วคงไว้ 5 ปี และยกเลิกในปีที่ 6

(ข) รายการที่มีอัตราภาษีเท่ากับหรือต่ำกว่าร้อยละ 20 ให้คงภาษีที่อัตราปัจจุบัน 5 ปี และยกเลิกในปีที่ 6

(ค) เครื่องยนต์และชิ้นส่วนเครื่องยนต์ ให้คงภาษีที่อัตรา ปัจจุบัน 7 ปี และยกเลิกในปีที่ 8

อนึ่ง หากการลด/ยกเว้นภาษีในเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) มีผลย้อนหลังวันที่ 31 มีนาคม 2553 ก็ให้เลื่อนการยกเลิกภาษีออกไปเป็นหลังจากที่ AFTA มีผลแล้ว 1 ปี สำหรับรายการใน (1.1) และ (1.2) ข้างต้น และ 3 ปี สำหรับรายการใน (1.3) ข้างต้น

(1.3.2) เหล็กและผลิตภัณฑ์เหล็ก ประเทศไทยจะให้โควตา ปลอดภาษีสำหรับเหล็กรีดร้อน ดังนี้

(ก) เหล็กกัตกรดเคลือบน้ำมัน (Q9) 440,000 ตัน ในปีแรก

(ข) เหล็กแผ่นหน้ากว้าง (Q10) 230,000 ตัน ในปีแรก

(ค) เหล็กที่นำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตยานยนต์และชิ้นส่วน รถยนต์ (Q11) 280,000 ตัน ในปีแรก และไทยจะกำหนดปริมาณโควตาเหล็กสำหรับแต่ละปี ตั้งแต่ ปีที่ 2 เป็นต้นไป จนกว่าจะยกเลิกในปีที่ 11 สำหรับภาษีนอกโควตาให้คงไว้ 10 ปี และให้ยกเลิก ภาษีในปีที่ 11

(ง) เหล็กรีดร้อนอื่นๆ คงภาษีไว้ 10 ปี และยกเลิกภาษีใน ปีที่ 11

(1.4) สินค้าอ่อนไหวสูง (highly sensitive list) สินค้าอ่อนไหวสูง ลดภาษีลงไม่ถึง 0% และสินค้านอกโควตาที่ต้องนำมาเจรจาใหม่ จำนวน 108 รายการ ได้แก่

(1.4.1) สินค้าเกษตรภายใต้กรอบ WTO

(1.4.2) รถยนต์ขนาดเกินกว่า 3,000 ซีซี ให้เริ่มลดในปีแรกที่ความตกลงJTEPA มีผลใช้บังคับ โดยลดจากร้อยละ 80 เหลือร้อยละ 60 ในปี 2553 (ทยอยลดปีละร้อยละ 5) และคงไว้จนกว่าจะมีการเจรจาใหม่

สินค้า 3 กลุ่มที่ไม่ลดอัตราอากร ได้แก่ ยาสูบ ใหมติบ และรถยนต์ขนาดไม่เกิน 3,000 ซีซี⁵⁸

2. กฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า

ความตกลงJTEPA บทที่ 3 ทั้งบทได้กำหนดกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า โดยเฉพาะข้อ 40 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าไว้ว่า

“1. หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าที่กล่าวถึงในวรรค 1 ของข้อ 39 จะต้องออกให้โดยหน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจของภาคี ผู้ส่งออกเมื่อมีการร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้ส่งออกหรือตัวแทนผู้มีอำนาจของผู้ส่งออก หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้านี้จะต้องมีข้อมูลขั้นต่ำที่ระบุไว้ในภาคผนวก 3

2. เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้หน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจของภาคีผู้ส่งออกอาจแต่งตั้งองค์กรหรือหน่วยงานอื่นให้รับผิดชอบการออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าภายใต้อำนาจตามกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้บังคับของภาคีผู้ส่งออก

3. ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจของภาคีผู้ส่งออกแต่งตั้งองค์กรหรือหน่วยงานอื่นให้ดำเนินการในการออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ภาคีผู้ส่งออกจะต้องแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ภาคีอีกฝ่ายเกี่ยวกับหน่วยงานที่ได้รับการแต่งตั้ง

4. เพื่อความมุ่งประสงค์ของบทนี้เมื่อความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับ คู่ภาคีจะต้องกำหนดรูปแบบของหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าของภาคีแต่ละฝ่ายเป็นภาษาอังกฤษ ในขั้นตอนการดำเนินการที่กล่าวถึงในข้อ 24

5. หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าที่ออกจะต้องทำเป็นภาษาอังกฤษทั้งหมด

⁵⁸ กฤติกา ปันประเสริฐ, ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment, หน้า 70-71.

6. หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าที่ออกจะใช้ได้กับการนำเข้าสินค้าที่ได้ถิ่นกำเนิดของภาคีผู้ส่งออกเข้ามาในภาคีผู้นำเข้าครั้งเดียว และจะใช้ได้เป็นเวลา 12 เดือนนับแต่วันที่ออก

7. ในกรณีที่ผู้ส่งออกไม่ใช่ผู้ผลิตสินค้า ผู้ส่งออกอาจร้องขอหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าได้โดยอยู่บนพื้นฐานของ

(เอ) หนังสือสำแดงที่ให้โดยผู้ส่งออกแก่หน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจหรือหน่วยงานที่ได้รับการแต่งตั้งซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลจากผู้ผลิตสินค้าให้แก่ผู้ส่งออกนั้น หรือ

(บี) หนังสือสำแดงที่ให้โดยสมัครใจโดยผู้ผลิตแก่หน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจโดยตรงหรือหน่วยงานที่ได้รับการแต่งตั้งโดยการร้องขอของผู้ส่งออก

8. หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดจะออกต้องเฉพาะหลังจากผู้ส่งออกที่ร้องขอหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าหรือผู้ผลิตสินค้าในภาคีผู้ส่งออกที่กล่าวถึงในอนุวรรค 7 (บี) ข้างต้น พิสูจน์ให้หน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจหรือหน่วยงานที่ได้รับการแต่งตั้งเห็นว่าสินค้าที่จะส่งออกมีคุณสมบัติของการเป็นสินค้าที่ได้ถิ่นกำเนิดของภาคีผู้ส่งออกแล้วเท่านั้น

9. หน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจของภาคีผู้ส่งออกจะต้องให้ตัวอย่างลายมือชื่อและตราประทับที่ใช้ในสำนักงานของหน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจของผู้ส่งออกหรือหน่วยงานที่ได้รับการแต่งตั้งแก่ภาคีอีกฝ่าย

10. ภาคีแต่ละฝ่ายจะต้องให้ความมั่นใจว่าหน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจหรือหน่วยงานที่ได้รับการแต่งตั้งจะต้องเก็บรักษา”

ฉะนั้น การทำความตกลง JTEPA นี้จึงก่อให้เกิดการค้าเสรีเพิ่มขึ้น แต่มีผลบังคับใช้เพียงเฉพาะระหว่างประเทศไทยและญี่ปุ่นเท่านั้น หมายความว่า ของที่นำมาจากประเทศญี่ปุ่นเข้าประเทศไทยจะได้รับการยกเว้นหรือลดอากรศุลกากร หรือของที่นำมาจากประเทศไทยเข้าประเทศญี่ปุ่นจะได้รับการยกเว้นหรือลดอากรศุลกากรเช่นกัน โดยใช้หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดเพื่อรับรองว่าของที่จะนำเข้ามาเป็นของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศไทยหรือญี่ปุ่นจริง แต่ทั้งนี้ หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้านี้ดังกล่าวสามารถใช้ได้เพียงครั้งเดียวต่อการนำเข้าหนึ่งครั้ง และต้องใช้ภายในเวลา 12 เดือนนับแต่วันที่หน่วยงานได้ออกหนังสือให้ตามความตกลง JTEPA ข้อ 40 ข้อย่อย 6 และของใดบ้างที่จะได้รับยกเว้นหรือลดอากรศุลกากรขึ้นอยู่กับภาระจรรยาบรรณความตกลงกันของประเทศคู่ภาคี

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าของนำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอากรศุลกากรขาเข้านี้ เป็นการนำของเข้ามาเพื่อบริโภคภายในประเทศ มิใช่เพื่อนำเข้าแล้วส่งออกไปบริโภคยังต่างประเทศ และไม่มี ความตกลง JTEPA ข้อใดที่กำหนดให้สามารถเชื่อมต่อ

สิทธิประโยชน์ของความตกลง JTEPA กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรประเภทอื่น

ภายหลังจากที่ประเทศไทยและญี่ปุ่นได้ทำความตกลง JTEPA ซึ่งเป็นความตกลงระหว่างประเทศเรียบร้อยแล้ว จะยังไม่มีผลบังคับใช้ภายในประเทศจนกว่าจะทำให้เป็นกฎหมายภายในประเทศโดยการอนุมัติการให้เป็นไปตามความตกลง JTEPA คือ การออกประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมศุลกากร

2.3.4.3 ประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550

ปัจจุบันไทยและญี่ปุ่นเริ่มบังคับใช้ความตกลง JTEPA แล้วตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 ในการยกเว้นภาษีหรือลดภาษีตามกรอบความตกลง JTEPA นี้ ได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อให้เป็นไปตามความตกลง JTEPA คือ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 30 ตุลาคม พ.ศ. 2550 และกรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2550 เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันความตกลง JTEPA และได้กำหนดรายละเอียดต่างๆ ที่เป็นสาระสำคัญไว้ ดังนี้

1. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550 ข้อ 2 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ ดังนี้

(1.1) หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าตามแบบฟอร์มที่กำหนดซึ่งต้องออกโดยกระทรวงเศรษฐกิจ การค้า และอุตสาหกรรมของญี่ปุ่น (The Ministry of Economic, Trade and Industry) หรือหน่วยงานที่ได้รับมอบอำนาจจากกระทรวงนี้ และต้องมีตราประทับพร้อมกับลงลายมือชื่อด้วยตนเองหรือโดยการพิมพ์แบบอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้มีอำนาจของหน่วยงานดังกล่าว

(1.2) เงื่อนไขของหนังสือรับรอง

(ก) อายุของหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ให้ใช้ได้ภายในกำหนด 12 เดือน นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า

(ข) การสำแดงพิกัดศุลกากรให้สำแดงการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรในระบบฮาร์โมนี ฉบับปี 2002 ในระดับ 6 หลัก

(ค) ให้ใช้หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าหนึ่งฉบับต่อการนำเข้าหนึ่งครั้ง

(ง) หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าฉบับเดียวสามารถรับรองถิ่นกำเนิดของของได้หลายรายการ

(จ) ในกรณีที่มิใช่ของที่ไม่ได้รับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรระบุมรวมอยู่กับของที่ได้รับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรในหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าฉบับเดียวกัน หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้านั้นให้ยังคงมีผลใช้ได้กับของที่ได้รับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร

(ฉ) หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า จะต้องออกในกระดาษเอสี่ตามขนาดมาตรฐานไอ เอส ไอ และจะต้องพิมพ์เป็นภาษาอังกฤษ ห้ามแก้ไข เปลี่ยนแปลงข้อความในหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ยกเว้นกรณีการขีดฆ่าข้อผิดพลาดและเพิ่มเติมสิ่งที่จำเป็น ให้กระทำได้โดยต้องมีการรับรองโดยลงลายมือชื่อของผู้มีอำนาจ พร้อมประทับตราหน่วยงานของรัฐผู้มีอำนาจหรือหน่วยงานที่ได้รับมอบอำนาจ ทั้งนี้ ห้ามแก้ไขโดยการลบ การเขียนทับ หรือวิธีการอื่น

(ช) หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าควรออกให้ภายในวันที่รับบรรจุทุกสินค้าหรือย้อนหลังเมื่อสามารถยืนยันถิ่นกำเนิดสินค้าก็ได้

(ช.1) กรณีออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าย้อนหลัง แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกิน 1 ปี นับแต่วันที่รับบรรจุทุกสินค้า โดยต้องมีตราประทับในหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าว่า “Issued Retroactively” พร้อมระบุวันที่มีการรับบรรจุทุกสินค้าด้วย

(ช.2) กรณีหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าสูญหาย ถูกขโมย ถูกทำลายก่อนวันหมดอายุ หรือด้วยเหตุอื่นใดทำให้ต้องออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าฉบับใหม่ หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าฉบับใหม่จะต้องระบุหมายเลขอ้างอิงใหม่ พร้อมทั้งระบุวันที่และหมายเลขอ้างอิงของหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าฉบับเดิม และอายุของหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าฉบับใหม่มีผลนับตั้งแต่วันที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าฉบับเดิม

(ข) ในกรณีที่เกิดข้อผิดพลาดเล็กน้อย โดยที่ไม่ส่งผลกระทบต่อความถูกต้องแท้จริงของหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าก็ยอมรับหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้านั้นได้

(1.3) หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าต้องสำแดงเงื่อนไขการได้ถิ่นกำเนิดสินค้านั้นได้

(ก) กรณีที่ของนั้นได้มาทั้งหมดหรือมีการผลิตทั้งหมดในญี่ปุ่น (Wholly Obtained) ต้องสำแดงในหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าเป็น “WO”

(ข) กรณีที่ของนั้นมีการผลิตทั้งหมดในญี่ปุ่นจากวัตถุดิบที่ได้ถิ่นกำเนิดของญี่ปุ่น (Produced Entirely) ต้องสำแดงในหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าเป็น “PE”

(ค) กรณีที่ของนั้นเป็นไปตามกฎเฉพาะรายสินค้าที่กำหนดไว้ในภาคผนวก 2 ตลอดจนข้อกำหนดที่ใช้บังคับได้อื่นๆ ทั้งหมดของบทที่ 3 ของความตกลง JTEPA หากของนั้นมีการผลิตทั้งหมดในญี่ปุ่นโดยใช้วัตถุดิบที่ไม่ได้ถิ่นกำเนิดทั้งหมดหรือบางส่วน (Product Specific Rules) ต้องสำแดงในหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าเป็น “PS”

(1.4) หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าที่ถูกยกเลิก จะใช้ไม่ได้ นับตั้งแต่วันที่ระบุในหนังสือแจ้งยกเลิก

2. วิธีปฏิบัติสำหรับผู้นำเข้า

(2.1) ผู้นำของเข้าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าที่ออกตามกฎหมายว่าด้วย ถิ่นกำเนิดสินค้าตามความตกลง JTEPA แสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าแสดงการได้รับสิทธิชำระภาษีตามความตกลง JTEPA ที่ออกโดยกระทรวงอุตสาหกรรม

(2.2) ผู้นำของเข้าจัดทำข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด กล่าวคือ ในแต่ละรายการของข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า (Import Declaration Detail) ในช่องรหัสสิทธิพิเศษ (Privilege Code) ให้ระบุเป็น “TJ1” สำหรับการยกเว้นสินค้าชิ้นส่วนยานยนต์เพื่อการประกอบเป็นรถยนต์ (Original Equipment Manufacturer : OEM) ตามบัญชีอัตราอากร 1 ทำयประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากร สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น และ “TJ6” สำหรับเฉพาะสินค้าชิ้นส่วนยานยนต์เพื่อ

การประกอบเป็นรถยนต์ (Original Equipment Manufacturer : OEM) ตามบัญชีอัตราอากร 1
ท้ายประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากร สำหรับของที่มี
ถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ประเภทย่อยตามข้อ 1 (2.1) (ข)

(2.2.1) ในแต่ละรายการของข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าในส่วน
ใบอนุญาต (Import Declaration Detail Permit) ให้ระบุ

(ก) เลขที่หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าในช่องเลขที่

ใบอนุญาต (Permit No)

(ข) วันที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าในช่องวันที่

ออกใบอนุญาต (Issue Date)

(ค) รหัสประเทศญี่ปุ่นในช่องเลขประจำตัวของ

หน่วยงานผู้ออกใบอนุญาต (Permit Issue Authority)

(2.2.2) ในกรณีที่ต้องมีหนังสือรับรองแสดงการได้รับสิทธิชำระ
ภาษีตามความตกลง JTEPA ที่ออกโดยกระทรวงอุตสาหกรรม หรือที่ออกโดยกรมการค้า
ต่างประเทศหรือหน่วยงานของรัฐที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มอบหมาย ให้ระบุเลขที่
หนังสือดังกล่าวในแต่ละรายการของข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าในส่วนใบอนุญาต (Import
Declaration Detail Permit) ดังนี้

(ก) ให้ระบุเลขที่หนังสือรับรองแสดงการได้รับสิทธิชำระ

ภาษีตามความตกลง JTEPA ที่ออกโดยกระทรวงอุตสาหกรรม หรือที่ออกโดยกรมการค้า
ต่างประเทศหรือหน่วยงานของรัฐที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มอบหมายในช่องเลขที่
ใบอนุญาต (Permit No)

(ข) ให้ระบุวันที่ออกหนังสือรับรองแสดงการได้รับสิทธิ

ชำระภาษีตามความตกลง JTEPA ที่ออกโดยกระทรวงอุตสาหกรรม หรือที่ออกโดยกรมการค้า
ต่างประเทศหรือหน่วยงานของรัฐที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มอบหมายในช่องวันที่ออก
ใบอนุญาต (Issue Date)

(ค) ให้ระบุรหัส กระทรวงอุตสาหกรรม หรือกรมการค้าต่างประเทศ หรือหน่วยงานของรัฐที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มอบหมายในช่องเลขประจำตัวของหน่วยงานผู้ออกใบอนุญาต (Permit Issue Authority)

(2.3) กรณีการจัดทำและยื่นใบขนสินค้าขาเข้าในรูปแบบเอกสารผู้นำของเข้ายื่นแบบรายละเอียดข้อมูลใบขนสินค้า พร้อมยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า โดยสำแดงเลขที่หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ชื่อหน่วยงานที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า และการใช้สิทธิตามบัญชีอัตราอากรฉบับใดในใบขนสินค้าขาเข้า

(2.4) กรณีของที่นำเข้าโดยส่งผ่านประเทศอื่น ผู้นำของเข้าต้องยื่นใบตราส่งสินค้าชนิดส่งผ่านประเทศอื่น (Through Bill of Lading) หรือหนังสือรับรองข้อมูลอื่นใด ซึ่งหน่วยงานศุลกากรของประเทศที่มีใช้คู่ภาคีหรือองค์การอื่นที่เกี่ยวข้องให้ไว้ ที่เป็นหลักฐานแสดงว่าสินค้านั้นไม่ได้ผ่านการดำเนินการที่นอกเหนือจากการขนสินค้าลง การขนสินค้าขึ้น หรือการดำเนินการอื่นใดเพื่อการถนอมรักษาสินค้าให้อยู่ในสภาพดีในประเทศที่ไม่ใช่คู่ภาคีเหล่านั้น และบัญชีราคาสินค้าของผู้ส่งออกในประเทศต้นทางหรือสำเนา พร้อมกับการยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า

(2.5) กรณีซื้อขายผ่านประเทศที่สาม ผู้นำของเข้าแบบบัญชีราคาขายสินค้า (Sale Invoice) ที่ออกโดยบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศที่สาม หรือผู้ส่งออกในญี่ปุ่นที่รับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลดังกล่าว หากสินค้านั้นมีคุณสมบัติสอดคล้องกับกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าภายใต้ความตกลง JTEPA พร้อมกับการยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิด

ประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550 กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการนำของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่นเข้ามาในประเทศไทยสอดคล้องตามความตกลง JTEPA โดยกำหนดให้ผู้นำเข้าต้องยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมกับหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า เพื่อแสดงการได้รับสิทธิชำระภาษีตามความตกลง JTEPA และสามารถใช้นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าหนึ่งฉบับต่อการนำเข้าหนึ่งครั้ง ภายในกำหนด 12 เดือน นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าเท่านั้น

3. วิธีการคำนวณภาษีอากร

การเรียกเก็บค่าภาษีจะเก็บโดยวิธีใด และผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติอย่างไร บ้างนั้น กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักการไว้ในมาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไว้ว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้า” ดังนั้น การเก็บค่าภาษีศุลกากรต้องอาศัยกฎหมายสองฉบับ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ดังรายละเอียดต่อไปนี้

การเก็บค่าภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิวรรคสอง บัญญัติไว้ว่า

“ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของนำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะนำเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น...”

หมายความว่า ค่าภาษีสำหรับของนำเข้าจะเป็นเงินจำนวนเท่าใดต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงสามประการ คือ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งข้อเท็จจริงทั้งสามประการนี้สามารถเปลี่ยนแปลงได้ไม่แน่นอน

ส่วนการคำนวณค่าภาษีตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 นั้น เป็นไปตามมาตรา 4 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ของที่นำเข้าหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราอากรท้ายพระราชกำหนดนี้” หมายความว่า การคำนวณค่าภาษีสำหรับของนำเข้าให้คิดอัตราอากรตามพระราชกำหนดนี้มี 2 แบบ คือ อัตราตามราคา (Ad Valorem Rate) และอัตราตามสภาพ (Specific Rate)

อากรศุลกากร = ราคาศุลกากรของของที่นำเข้า x อัตราอากรตามราคา
หรือ

อากาศสุกกร = ปริมาณของของที่นำเข้า x อัตราอากาศตามสภาพ

ดังนั้น การคำนวณค่าภาษีสำหรับของนำเข้าที่ได้รับสิทธิพิเศษตามความตกลงJTEPA ต้องพิจารณาจากราคาของคุณด้วยอัตราอากาศที่ได้ทำความตกลงให้ลดหรือยกเว้น หมายความว่า หากของในพิกัดใดมีอัตราอากาศเป็น 0% ก็จะไม่มีการคำนวณภาษีอากร แต่ถ้าพิกัดใดได้ลดอัตราอากาศก็จะเสียค่าภาษีอากรน้อยลง และต้องชำระเงินค่าภาษี ณ หน่วยงานการเงินของท่าหรือที่หรือสนามบินที่นำของเข้า การชำระค่าภาษีอากรสำหรับของที่ได้รับสิทธิพิเศษตามความตกลง JTEPA จึงคล้ายคลึงกับการนำเข้าของปกติ คือ ชำระค่าภาษีอากร ณ ขณะนำเข้า แต่แตกต่างกันตรงที่ชำระค่าภาษีอากรต่ำกว่าการนำเข้าปกติเพราะเหตุที่ได้รับสิทธิพิเศษตามความตกลง JTEPA ดังกล่าว

วัตถุประสงค์ของความตกลงJTEPA คือ การลดต้นทุนโดยการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรสำหรับของที่นำเข้ามาบริโภคในประเทศไทยซึ่งมีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่น อันเป็นการสนับสนุนและส่งเสริมการลงทุนตามหลักการเปิดเสรีทางการค้า ความตกลงJTEPA นี้มีข้อสังเกตว่า การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรนั้นเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ของนำเข้าเฉพาะที่ได้ตกลงกันไว้เท่านั้น และความตกลง JTEPA มิได้ทำความตกลงเรื่องการส่งออกไว้ที่ใดเลย ดังนั้น ผู้นำเข้าสามารถนำมาใช้ หรือบริโภค หรือจำหน่ายภายในประเทศ หรือนำมาผ่านกระบวนการผลิตอื่นใดเพื่อส่งออกไปยังต่างประเทศก็ได้ จึงกล่าวได้ว่า วัตถุประสงค์หลักของความตกลง JTEPA คือ เปิดเสรีทางการค้าโดยการยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับของที่นำมาใช้ หรือ จำหน่ายภายในประเทศเป็นหลัก ส่วนกรณีการเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์ของความตกลงJTEPA กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรประเภทอื่นก็ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจน

2.4 ความสัมพันธ์ระหว่างความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนเศรษฐกิจกับคลังสินค้าทัณฑ์บน

เนื่องจากความตกลง JTEPA มีวัตถุประสงค์เพื่อเปิดเสรีทางการค้าและบริการ โดยการลดอากรหรือยกเว้นอากรสำหรับของนำเข้าที่มีถิ่นกำเนิดสินค้าจากประเทศญี่ปุ่นเพื่อนำมาใช้ หรือบริโภค หรือจำหน่ายภายในประเทศไทย หมายความว่า ผู้นำของเข้าจะได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีอากรแล้วแต่กรณีทันทีที่ของนำเข้าสำเร็จ แต่จะต้องเป็นของที่ได้กำหนดไว้ใน

ความตกลงJTEPA เท่านั้น ในขณะที่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ามีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการส่งออกโดยยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกทำให้ผู้นำเข้าได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการชะลอระยะเวลาการเสียภาษีได้ กล่าวคือ หน้าที่ในการเสียภาษีเกิดขึ้นตั้งแต่วันนำเข้าสำเร็จ แต่กฎหมายยังไม่เรียกเก็บ ณ วันนำเข้าสำเร็จนั้น เพราะต้องการลดต้นทุนของวัตถุดิบที่จะนำมาผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วส่งออกเป็นผลิตภัณฑ์ไปยังต่างประเทศ และจะต้องชำระค่าภาษีอากรต่อเมื่อนำของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคหรือจำหน่ายภายในประเทศเท่านั้น

เมื่อวัตถุประสงค์ของการให้สิทธิประโยชน์ตามความตกลงJTEPA กับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ามีความแตกต่างกัน แต่มีวิธีการคล้ายคลึงกัน คือ การลดหรือยกเว้นอากรขาเข้า จึงทำให้มีผู้ประกอบการหลายรายรวมถึงเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรที่ยังมีความคิดเห็นแตกต่างกันในกรณีที่จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรทั้งสองประเภทนี้ร่วมกันได้หรือไม่ กล่าวคือ ฝ่ายหนึ่ง มีความเห็นว่า ถึงแม้ว่าของนั้นจะได้รับสิทธิตามความตกลง JTEPA แล้วก็ตาม ก็ยังสามารถนำของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้ และเมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคหรือจำหน่ายภายในประเทศก็สามารถใช้อัตราศุลกากรตามความตกลง JTEPA ในการคำนวณภาษีอากรเพื่อชำระอากรขาเข้าได้ ส่วนอีกฝ่ายหนึ่ง มีความเห็นว่า นำของซึ่งได้รับสิทธิตามความตกลงJTEPA เข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า มีผลทำให้สิทธิพิเศษที่ได้รับตามความตกลงJTEPA สิ้นสุดลงทันที และเมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อบริโภคหรือจำหน่ายภายในประเทศ ต้องใช้อัตราศุลกากรตามปกติในการคำนวณอากรขาเข้า เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ไม่ได้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งต้องชำระอากรขาเข้ามากกว่าด้วยเหตุที่ใช้สิทธิตามความตกลง JTEPA เพียงอย่างเดียวขณะนำเข้าสำเร็จตั้งแต่ต้น

ในขณะที่ปัจจุบันมีการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน จำนวน 230 แห่ง โดยในรอบ 5 ปีที่ผ่านมา (2550-กรกฎาคม 2554) พบว่ามีการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพิ่มขึ้น 70 แห่ง ส่วนใหญ่จะเป็นอุตสาหกรรมประเภทเครื่องประดับ/อัญมณี/โลหะ กลุ่มร้านค้าปลอดอากรและกลุ่มยานยนต์ และผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัจจุบันมีการลงทุนจากกลุ่มยานยนต์

เพิ่มมากขึ้น ซึ่งในด้านภาษีอากรสำหรับการนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนสามารถจัดเก็บได้มูลค่าเฉลี่ย 13,000 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 33 ของภาษีที่ยกเว้นขณะนำเข้า (ค่าเฉลี่ยปัดเป็นตัวเลขกลม)

ตารางที่ 1 ตารางแสดงภาษีอากรรวมสำหรับสินค้าที่บริโภคภายในประเทศ

ปี	อากรยกเว้นขณะนำเข้า	อากรรวมที่ชำระภายในประเทศ	คิดเป็นร้อยละ
2552			
เขตปลอดอากร	27,598.34	9,283.10	33.63
คลังสินค้าทัณฑ์บน	26,282.25	13,198.43	50.22
2553			
เขตปลอดอากร	49,771.81	22,906.78	46.02
คลังสินค้าทัณฑ์บน	63,912.51	13,091.86	20.48

ในปี 2553 การนำเข้าของเข้าโดยไม่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร มีมูลค่า 3,408,124 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปีที่แล้ว 763,488 ล้านบาท หรือร้อยละ 28.87 แสดงว่าผู้ประกอบการเริ่มเข้าใจข้อตกลงการค้าเสรี (FTA) มากขึ้นและใช้สิทธิดังกล่าว ทำให้บทบาทของกรมศุลกากรเกี่ยวกับกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดและพิกัดอัตราศุลกากรจะทวีความสำคัญยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามการนำเข้าและส่งออกโดยมาตรการเขตปลอดอากรและคลังสินค้าทัณฑ์บน ยังมีอัตราเพิ่มสูงกว่าสิทธิประโยชน์อื่น โดยในรอบ 5 ปีที่ผ่านมา มีการจัดตั้งเพิ่มขึ้น 35 เขต ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากร 151 ราย และคลังสินค้าทัณฑ์บน 70 แห่ง ประกอบด้วยพื้นที่ของประเทศไทยที่เอื้ออำนวย และมีความเหมาะสมที่จะเป็นศูนย์กลางกระจายสินค้าไปยังภูมิภาคต่างๆ ฐานการผลิตเพื่อส่งออก การผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้า และการเป็นสมาชิกของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ทำให้มาตรการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรยังคงมีความสำคัญ

อยู่มาก โดยเฉพาะเขตปลอดอากรและคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งอยู่ในความสนใจของนักลงทุนต่างประเทศ⁵⁹

ฉะนั้น เมื่อปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านเขตการค้าเสรียังไม่ชัดเจนถึงหลักเกณฑ์และวิธีการที่ชัดเจน จึงเป็นปัญหาอย่างมากทั้งต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยานยนต์และเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร ซึ่งปัญหานี้จะมีผลกระทบต่อการลงทุนในภาคอุตสาหกรรมยานยนต์ของประเทศไทยเป็นอย่างมาก เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นเป็นคู่ค้าอันดับต้นกับประเทศไทย ประกอบกับประเทศไทยมีแผนที่จะพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ภายในประเทศด้วย ปัญหานี้จึงควรได้รับการแก้ไขโดยเร็ว

2.5 ขอบเขตและแนวคิดของการกระทำทางปกครอง

เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และความตกลง JTEPA มิได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิพิเศษเขตการค้าเสรีได้ และทำให้เกิดปัญหาส่งผลกระทบต่อการค้าในธุรกิจในปัจจุบันของผู้ประกอบการและการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรว่าจะสามารถใช้สิทธิร่วมกันได้หรือไม่ ฉะนั้น เพื่อหาแนวทางแก้ไขและให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรสอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบันที่มีความซับซ้อนดังกล่าว จึงควรพิจารณาถึงอำนาจหรือการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรว่าสามารถกระทำได้แค่ไหน เพียงใด

กรมศุลกากรภายใต้สังกัดกระทรวงการคลังอันเป็นองค์กรฝ่ายปกครอง และกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง จึงต้องปฏิบัติตามหลักกฎหมายมหาชนด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง เนื่องจากกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานของรัฐที่ออกกฎหมายหรือประกาศให้เอกชนต้องปฏิบัติอะไรอย่างใดบ้าง เป็นการใช้อำนาจเหนือกว่าเอกชน อำนาจนี้มีไว้ใช้อำนาจที่เกิดขึ้นเองหรือกำหนดขึ้นเองโดยกรมศุลกากร แต่เป็นอำนาจที่มาจากหลักนิติรัฐที่จะต้องให้ผู้ปกครองและผู้ถูกปกครองซึ่งผู้ปกครองต้องมีอำนาจมากกว่าผู้ถูกปกครองเพื่อให้สามารถควบคุมผู้ถูกปกครองให้อยู่ในความสงบ และเป็นระเบียบเรียบร้อยได้ แต่การกระทำหรือมาตรการการควบคุมของผู้ปกครองนั้นต้องมีขอบเขตที่ไม่ละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของเอกชน กล่าวคือ ผู้ปกครองต้องปกครองภายใต้

⁵⁹ ศิวพร วุฒิมานานนท์, "สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร," *จุลสารศุลกากร* 19 (กันยายน 2554): 10 -12.

กฎหมายที่ให้อำนาจไว้ซึ่งเป็นขอบเขตหรือข้อจำกัดการใช้อำนาจของผู้ปกครอง ดังนั้น การกระทำของผู้ปกครองจึงต้องอยู่ภายใต้อำนาจที่กฎหมายกำหนดให้ หากกฎหมายมิได้ให้อำนาจไว้ ผู้ปกครองก็ไม่สามารถกระทำได้

ในประเทศที่มีการพัฒนาด้านกฎหมายปกครองมาเป็นเวลานานเช่นประเทศฝรั่งเศสนั้น การดำเนินกิจกรรมของฝ่ายปกครองอยู่ภายใต้หลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมาย (le principe de legalite) ซึ่งหมายถึง การกระทำใดๆ ของฝ่ายปกครองจะต้องเคารพต่อกฎหมาย จะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดและจะทำนอกขอบอำนาจที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ ดังนั้น แม้ในทางปฏิบัติฝ่ายปกครองจะมีอำนาจมากเพียงใดก็ตาม ฝ่ายปกครองก็ต้องดำเนินการตามกรอบของกฎหมาย

นักกฎหมายมหาชนสำคัญคนหนึ่งของฝรั่งเศส คือ Prosper Weil ได้กล่าวถึงเรื่องความชอบด้วยกฎหมายไว้ว่า นับเป็นความมหัศจรรย์อย่างหนึ่งที่ฝ่ายปกครองต้องมาอยู่ภายใต้กฎหมายเพราะโดยธรรมชาติแล้ว มีใครบ้างที่สามารถมากำหนดหรือบังคับฝ่ายปกครองซึ่งเป็นฝ่ายที่มีและใช้อำนาจรัฐ (puissance publique) ได้ ฝ่ายปกครองต่างหากที่มีหน้าที่ในการบังคับให้เอกชนต้องอยู่ภายใต้อำนาจรัฐและกฎหมายเพราะฝ่ายปกครองทำหน้าที่เป็นผู้ปกครองรัฐ

หลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายมีที่มาจากแนวความคิดของนักกฎหมายเยอรมันที่ต้องการแยกรัฐตำรวจ (Etat de Police) ออกจากนิติรัฐ (Etat de Droit) โดยในรัฐตำรวจนั้น รัฐหลุดพ้นจากภาวะที่ต้องเคารพต่อกฎหมาย เพราะระบบรัฐตำรวจเป็นระบบที่ให้อำนาจอย่างมากกับฝ่ายในการดำเนินการต่างๆ ฝ่ายปกครองสามารถใช้ดุลพินิจของตนในการดำเนินการทุกอย่างได้หากเห็นว่าจำเป็น การดำเนินการในรัฐตำรวจของฝ่ายปกครองจึงมักจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนตามมาอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ แต่การดำเนินการของฝ่ายปกครองในรัฐตำรวจที่กล่าวไปก็ไม่ได้หมายความว่าฝ่ายปกครองจะสามารถใช้อำนาจตามอำเภอใจของตนได้เพราะในรัฐตำรวจก็มีระบบกฎหมาย แต่กฎหมายดังกล่าวรัฐอาจเปลี่ยนแปลงได้หากต้องการ ในขณะที่ในรัฐแบบนิติรัฐนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับพลเมืองอยู่ภายใต้ระบบกฎหมาย มีการวางหลักไว้ว่าองค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่อาจใช้อำนาจของตนได้หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจ และแม้หากมีกฎหมายให้อำนาจก็ไม่อาจใช้อำนาจนอกกรอบที่กฎหมายให้ไว้ได้ หลักนิติรัฐจึงก่อให้เกิดลักษณะสำคัญคือ มีกระบวนการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองพลเมืองมีกระบวนการทางกฎหมายที่จะบังคับให้ฝ่ายปกครองเคารพต่อกฎหมายซึ่งก็คือมีศาลที่เป็นอิสระจากฝ่ายปกครองที่จะเข้ามาตรวจสอบการฝ่าฝืนกฎหมายของฝ่ายปกครองได้

หลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หมายความว่าถึง การกระทำใดๆ ของฝ่ายปกครองจะต้องเคารพต่อกฎหมาย จะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด

และจะทำนอกขอบอำนาจที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ หลักดังกล่าวทำให้เกิดผลตามมาคือ การปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายปกครองจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายให้อำนาจ และในเมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจ ฝ่ายปกครองก็ไม่สามารถที่จะดำเนินการใดๆ ได้ ดังนั้น “กฎหมาย” จึงเป็นทั้งที่มา (source) ของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองและเป็นข้อจำกัด (limitation) ของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองด้วย

ก่อนหน้าที่จะมีการ “สร้าง” แนวคิดเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองนั้น เป็นที่เข้าใจกันอย่างชัดเจนว่าไม่มีอะไรที่จะเข้ามาขัดขวางหรือจำกัดการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองได้ เนื่องจากฝ่ายปกครองเป็นผู้มีอำนาจรัฐ (puissance publique) อันเป็นอำนาจพิเศษที่ทำให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือเอกชน การกระทำทั้งหลายของฝ่ายปกครองจึงมีความ “สูงสุด” และ “ไม่มีข้อจำกัด” แต่ต่อมาเมื่อมีการสร้างระบบ “รัฐธรรมนูญ” ให้เป็นกฎหมายสูงสุดและมีการกำหนดหลักเกณฑ์ให้กฎหมายไม่สามารถขัดหรือแย้งรัฐธรรมนูญได้ พร้อมทั้งมีการสร้างระบบการควบคุมความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย (le controle de constitutionnalite) ที่กฎหมายไม่ว่าจะเป็นประเภทใดหรือลำดับใดจะมาขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญไม่ได้ ระบบดังกล่าวส่งผลเป็นลูกโซ่ลงมายังกฎหมายลำดับรองต่างๆ ที่จะต้องเป็นไปตามกฎหมาย และจะขัดหรือแย้งกับกฎหมายลำดับสูงกว่าไม่ได้ เมื่อฝ่ายปกครองเป็นฝ่ายที่มีอำนาจในการดำเนินการต่างๆ การดำเนินการของฝ่ายปกครองจึงต้องเป็นไปภายใต้หลักเดียวกัน คือจะต้องเป็นไปตามกฎหมายและจะขัดหรือแย้งกับกฎหมายลำดับสูงกว่าไม่ได้ หลักดังกล่าวจึงทำให้การดำเนินงานของฝ่ายปกครองถูกจำกัดลง ฝ่ายปกครองจึงไม่มีอิสระในการดำเนินการใดๆ ก็ได้ตามใจตัวเองอีกต่อไปเพราะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนดเงื่อนไขในการดำเนินงานของฝ่ายปกครองและเพื่อกำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้อยู่ใต้ปกครองด้วย

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองหรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย” เป็นหลักการพื้นฐานในกฎหมายปกครองที่ทำให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎเกณฑ์ที่ฝ่ายนิติบัญญัติและกฎเกณฑ์ที่ตนเองตราขึ้น หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของหลักนิติรัฐ ประกอบด้วยหลักการย่อย 2 หลักการ ดังนี้

- (1) หลัก “การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย”

หลัก “การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย” กำหนดให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่จริงในบ้านเมือง การผูกพันตนต่อกฎหมายขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอาจมีได้ใน 2 ลักษณะ คือ กรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ องค์กรฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่หากกฎหมายไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ กล่าวคือ เป็นกรณีที่องค์กรฝ่ายปกครองตัดสินใจดำเนินการตามแผนการปกครองเพื่อให้ชีวิตความเป็นอยู่ของราษฎรดีขึ้น เช่น การสร้างสวนสาธารณะ หรือการดำเนินการจัดกิจกรรมเพื่อส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม ฯลฯ ฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องละเว้นไม่กระทำการดังกล่าวนี้ให้ขัดต่อกฎหมายบ้าน

(2) หลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ”

หลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” กำหนดว่า องค์กรฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้แก่องค์กรฝ่ายปกครองในการกระทำนั้น ในขณะที่หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายเรียกร้องแต่เพียงให้องค์กรฝ่ายปกครองกระทำการอยู่ในกรอบของกฎหมายเท่านั้น หลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” เรียกร้ององค์กรฝ่ายปกครองยิ่งไปกว่านั้น กล่าวคือ การกระทำขององค์กรฝ่ายปกครองซึ่งแสดงออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นต้องมีฐานทางกฎหมายรองรับ เหตุผลเบื้องหลังของ หลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” อาจอธิบายได้โดยหลักประชาธิปไตยในระบบรัฐสภา หลักนิติรัฐ และหลักการประกันสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐาน

ตามหลักประชาธิปไตยต้องถือว่ารัฐสภาซึ่งสมาชิกได้รับการเลือกตั้งโดยตรงจากประชาชนเป็นองค์กรที่มีความชอบธรรมมากที่สุดในการตัดสินใจเรื่องราวต่างๆ ที่สำคัญอันกระทบต่อการอยู่ร่วมกันของราษฎรทั้งนี้ภายในกรอบของรัฐธรรมนูญอันเป็นกติกาพื้นฐานแห่งรัฐ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับแก่ราษฎร ด้วยเหตุผลเช่นนี้ หากจะยอมให้องค์กรฝ่ายปกครองเป็นผู้กำหนดกฎเกณฑ์ดังกล่าวแล้ว ก็จะต้องมีการมอบอำนาจจากรัฐสภาจะยอมให้องค์กรฝ่ายปกครองกำหนดกฎเกณฑ์ขึ้นใช้บังคับตามอำเภอใจโดยอำนาจของตนเองไม่ได้

หลักนิติรัฐเรียกร้องให้มีการกำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชนในรูปของกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไป ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนจะได้คาดหมายได้ล่วงหน้าก่อนที่จะกระทำ

การใดๆ ลงไปว่ากฎหมายต้องการให้ตนประพฤติปฏิบัติอย่างไร การกำหนดกฎเกณฑ์ที่มีผลทั่วไปดังกล่าว จะกำหนดโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่ได้ เว้นแต่องค์กรฝ่ายปกครองจะได้รับมอบหมายอำนาจจากรัฐสภาให้กำหนดกฎเกณฑ์ในรายละเอียดซึ่งอยู่ในกรอบที่องค์กรฝ่ายนิติบัญญัติได้ตราไว้ล่วงหน้าแล้วในรูปกฎหมายหรือได้รับมอบหมายอำนาจให้ออกคำสั่งเพื่อที่จะบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายที่ได้ประกาศให้รู้ล่วงหน้าแล้วนั้น

หลักการประกันสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานซึ่งปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญเช่นกัน หากพิจารณารัฐธรรมนูญโดยเฉพาะอย่างยิ่งในหมวด 3 ซึ่งว่าด้วยสิทธิเสรีภาพต่างๆ ของประชาชนเป็นหลัก ทั้งนี้โดยเปิดโอกาสให้รัฐสภาตรากฎหมายมาจำกัดหรือลบล้างสิทธิเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้นั้นภายใต้เงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ ดังนั้นองค์กรฝ่ายปกครองจึงไม่อาจกระทำการลบล้างแดนแห่งสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ หากรัฐสภาไม่ได้ตรากฎหมายมามอบอำนาจดังกล่าวไว้ให้

เมื่อหลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายถูกสร้างขึ้นและนำมาใช้กับฝ่ายปกครอง จึงทำให้ฝ่ายปกครองต้องดำเนินการต่างๆ ตามที่กฎหมายให้อำนาจ และในเมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองก็ไม่สามารถดำเนินการใดๆ ได้ ซึ่งหลักดังกล่าวก็ได้ถูกนำมาใช้ในประเทศไทยมาเป็นเวลานานแล้ว ดังเช่นที่ปรากฏอยู่ในคำพิพากษาคดีอาชญากรรมสงครามที่ 1/2489 ที่ศาลฎีกาได้วางหลักไว้ว่าไม่มีความผิดและไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย

การให้ฝ่ายปกครองต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายมีผลทำให้เกิดการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามมา เพราะหากไม่มีหลักดังกล่าวฝ่ายปกครองซึ่งมีอำนาจรัฐอาจใช้อำนาจตามอำเภอใจหรือใช้อำนาจในลักษณะเกินเลยต่อความจำเป็น ซึ่งก็จะก่อให้เกิดปัญหากับประชาชนได้ ดังนั้นในรัฐสมัยใหม่ซึ่งให้ความสำคัญกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจึงได้นำหลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายมาใช้เพื่อให้มีผลเป็นการเพิ่มการพิทักษ์สิทธิและเสรีภาพของประชาชนและเพื่อให้การดำเนินการต่างๆ ของฝ่ายปกครองอยู่ภายใต้ระบบกฎหมาย

มีข้อสังเกตว่า แม้หลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายจะทำให้การดำเนินการต่างๆ ของฝ่ายปกครองต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมาย แต่ฝ่ายปกครองเองก็เป็นองค์กรสำคัญขององค์กรหนึ่งที่มีอำนาจในการออกกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ระเบียบ ประกาศ ข้อบังคับ คำสั่ง ฯลฯ มาใช้กับประชาชนได้ การออกกฎหมายลำดับรองฝ่ายปกครองก็

ต้องสอดคล้องกับหลักว่าด้วยการควบคุมความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย คือ ฝ่ายปกครองไม่สามารถออกกฎหมายลำดับรองได้ถ้าไม่มีกฎหมายแม่บทให้อำนาจและการออกกฎหมายลำดับรองก็ต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมายที่อยู่ในลำดับที่สูงกว่า หลักความชอบด้วยกฎหมายจึงมีผลทำให้การกระทำทุกอย่างของฝ่ายปกครองไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติการทางปกครอง นิติกรรมทางปกครอง การออกกฎ คำสั่งต่างๆ ต้องมีกฎหมายให้อำนาจและต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมายที่อยู่ในลำดับที่สูงกว่า

ด้วยเหตุนี้เอง จึงทำให้คำว่า “ความชอบด้วยกฎหมาย” เป็นคำที่กว้างมาก ไม่จำกัดเฉพาะกฎหมาย (loi) ที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้น แต่จะรวมถึงกฎหมายทุกประเภท ทั้งที่อยู่สูงกว่ากฎหมาย (loi) ธรรมดา คือรัฐธรรมนูญ หลักกฎหมายทั่วไป กฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายทุกประเภทที่อยู่ต่ำกว่ากฎหมาย (loi) ธรรมดา คือพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่ง ฯลฯ⁶⁰

มีข้อพึงสังเกตว่า โดยหลักแล้ว กฎหมายที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองกระทำการต่างๆ ได้นั้นต้องเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเท่านั้น องค์กرفฝ่ายปกครองจะอ้างกฎหมายประเพณีมาเป็นฐานในการใช้อำนาจปกครองหาได้ไม่ หากกฎหมายประเพณีดังกล่าวดำรงอยู่จริง ย่อมเป็นหน้าที่ขององค์กรนิติบัญญัติที่จะบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรรับรองกฎหมายประเพณีนั้นหรือยกเลิกกฎหมายประเพณีนั้นเสียเพื่อความมั่นคงแน่นอนในระบบกฎหมาย⁶¹

ดังนั้น การกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่กรมตุลาการต้องอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายที่ให้อำนาจไว้เท่านั้น เพราะหากกฎหมายมิได้ให้อำนาจไว้การกระทำดังกล่าวถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรณีการออกประกาศ หรือคำสั่งซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองเพื่อให้เอกชนต้องปฏิบัติตามนั้น ต้องไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายที่อยู่ในลำดับสูงกว่า คือ พระราชบัญญัติตุลาการ พระพุทธศักราช 2469

⁶⁰ ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), หน้า 295-299.

⁶¹ รองศาสตราจารย์ ดร.วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), หน้า 23-24.

อย่างไรก็ตาม การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนกับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านเขตการค้าเสรีต่างมีแนวคิดพื้นฐาน วัตถุประสงค์ และที่มาของกฎหมายที่แตกต่างกัน แต่มีวิธีการใช้สิทธิประโยชน์ที่คล้ายคลึงกัน จึงทำให้เกิดความเข้าใจได้ว่าสามารถนำสิทธิประโยชน์สองอย่างนี้มาใช้ร่วมกัน ประกอบกับคณะกรรมการกฤษฎีกายังได้เคยให้ความเห็นว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์สองอย่างนี้ร่วมกันได้ ในขณะที่กฎหมายศุลกากรมิได้บัญญัติให้กระทำได้อย่างชัดเจน จึงทำให้เกิดปัญหาตามมาว่าจะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทั้งสองอย่างนี้ร่วมกันได้หรือไม่ เพียงใด

บทที่ 3

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในต่างประเทศและกรณีศึกษาในประเทศไทย

ตามรายงานการศึกษาของธนาคารโลกในเอกสารเรื่อง World Development Report 1987 ซึ่งได้สรุปว่า กลุ่มประเทศที่ใช้นโยบายการค้ามุ่งออกภายนอกอย่างแรงประกอบด้วย ประเทศในเอเชียตะวันออก 3 ประเทศ คือ ฮองกง สิงคโปร์ เกาหลีใต้ (ควรรวมไต้หวันด้วย) ได้ประสบความสำเร็จอย่างดีเด่นในช่วงระหว่างปี 1963-73 และ 1973-86 แม้ว่าระหว่างปี 1973-86 ได้เกิดวิกฤตการณ์น้ำมันขึ้นถึงสองครั้ง ทำให้เศรษฐกิจตกต่ำไปทั่วโลกก็ตาม แต่ประเทศทั้งสามนี้ก็สามารเพิ่มผลผลิตต่อรายหัวของประชากรได้ในอัตราเฉลี่ยระหว่าง 5% - 7% ต่อปี ดังนั้น จึงควรหาความรู้จากวิธีการที่ประเทศเหล่านี้ใช้นโยบายดังกล่าวออกมาใช้เป็นผลสำเร็จได้อย่างไร หรืออีกนัยหนึ่งเป็นการศึกษากลยุทธ์ (strategy) ในการใช้นโยบายการค้าที่มุ่งออกภายนอกนั่นเอง

นักเศรษฐศาสตร์การพัฒนาของธนาคารโลกและสถาบันอื่นๆ ที่ได้ศึกษานโยบายการค้าและอุตสาหกรรมของประเทศเหล่านี้ต่างลงความเห็นว่า ประเทศทั้งสามยึดถือการผลิตที่ตนมีความชำนาญเป็นพิเศษ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่นแล้วได้เปรียบ (specialization based on comparative advantages) เป็นพื้นฐานในการดำเนินกลยุทธ์ รวมทั้งกำหนดนโยบายจำเพาะและสถาบันที่ใช้นโยบายออกดำเนินการ (specific policies and institution)⁶² ดังนั้น จึงควรศึกษาการกำหนดนโยบาย การส่งเสริมการส่งออกของประเทศเกาหลีใต้ และประเทศไต้หวันซึ่งเป็นประเทศที่พัฒนาไปอย่างรวดเร็ว

จากการศึกษาพบว่า เครื่องมือสำคัญที่ในประเทศกำลังพัฒนาใช้สำหรับช่วยขจัดข้อเสียเปรียบที่ผู้ส่งสินค้าออกอาจต้องเผชิญในตลาดโลก ได้แก่ การจัดให้หลักประกันแก่ผู้ส่งสินค้าออกในอันที่จะเข้าถึงวัตถุดิบ หรือ วัตถุดิบที่สำเร็จที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศโดยเสรีเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มจากการส่งสินค้าออก⁶³

ดังนั้น ถ้ามีการใช้นโยบายการค้าเสรีอย่างทั่วถึงในระบบเศรษฐกิจของประเทศ หรือโดยการอนุญาตให้ผู้ส่งสินค้าออกดำเนินกิจการในเขตการค้าเสรีแล้ว ถือได้ว่า สถานะค้าเสรี

⁶²จินดา ยิมเรวัต, กรอบนโยบายและการบริหารเพื่อการส่งสินค้าออก บทเรียนจากกลุ่มประเทศอุตสาหกรรมใหม่, พิมพ์ครั้งแรก (กรุงเทพมหานคร: บริษัท เพื่อนพิมพ์ จำกัด, 2531), หน้า 19.

⁶³เรื่องเดียวกัน, หน้า 40.

(free trade status) มีหลักประกันแล้ว ซึ่งระบบคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต (The Bonded Manufacturing Warehouse system: BMW) ก็เป็นหนึ่งในวิธีการเพื่อส่งเสริมการส่งออก โดยการอนุญาตให้บริษัทที่ตั้งอยู่นอกเขตการค้าเสรี (FTZ) ไม่ต้องปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรบางประการ ในกรณีที่สิ่งซื้อวัตถุดิบเข้ามาในประเทศ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออก โดยใช้ระบบคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต (BMW) ย่อมเป็นการส่งเสริมที่อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ส่งสินค้าออกเป็นอย่างมาก หลักการของ BMW ก็เพื่อเป็นเครื่องมือสำหรับดำเนินการ โดยเฉพาะกับสินค้าที่ผลิตเพื่อการส่งออก โดยจัดแยกคลังสินค้าสำหรับเก็บวัตถุดิบหรือสินค้าสำเร็จรูปที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ กับจัดให้มีเจ้าหน้าที่ศุลกากรประจำอยู่ที่คลังสินค้านั้นด้วย

3.1 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศเกาหลีใต้

คลังสินค้าทัณฑ์บนที่อยู่ในการควบคุมดำเนินงานศุลกากร แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) Designated Bonded Area เป็นเขตคลังสินค้าทัณฑ์บนที่จัดตั้งโดยศุลกากร กำหนดพื้นที่เขตคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษาของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ ประกอบด้วย Designated Storage Place และ Customs Inspection Place (2) Licensed Bonded Area เป็นเขตคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ดำเนินงานโดยผู้ประกอบการเอกชนซึ่งได้รับอนุมัติ จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนจากเจ้าหน้าที่ศุลกากร ประกอบด้วย คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับจัดแสดงสินค้าหรือนิทรรศการ คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเครื่องจักรและเครื่องมืออุปกรณ์ก่อสร้าง และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้า และ (3) General Bonded Area เป็นเขตคลังสินค้าทัณฑ์บนที่รวบรวม Licensed Bonded Area ตั้งแต่สองแห่งขึ้นไป ตามมาตรา 154⁶⁴ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 ประชากร

⁶⁴ Article 154 Customs Act (Republic of Korea) "Bonded areas shall be categorized into the designated bonded areas, licensed bonded areas, and general bonded areas, and the designated bonded area is further categorized into the designated storage place and the customs inspection place while the licensed bonded area is categorized into the bonded warehouse, the bonded factory, the bonded exhibition, the bonded construction work site and the bonded store."

3.1.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน

ประเทศเกาหลีใต้มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า คือ พระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 ในด้านของความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ดังนี้

ในบทหลักการของพระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 วรรคสองได้บัญญัติไว้ว่า “ระบบคลังสินค้าทัณฑ์บนได้รับการแก้ไขปรับปรุงเพื่อเป็นการสนับสนุนการลงทุนจากต่างประเทศ พื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นพื้นที่ตามที่กำหนดไว้ และอาจครอบคลุมไปถึงการดำเนินการเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่ออำนวยความสะดวกในการจัดการแสดงสินค้า คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเครื่องจักรและเครื่องมืออุปกรณ์ก่อสร้าง และคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับเก็บของภายในพื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป บริษัทที่เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนสามารถผลิต เก็บ ขาย และแสดงสินค้าและผลิตภัณฑ์ภายใต้เงื่อนไขที่ต้องเป็นสินค้าจากต่างประเทศ รวมถึงการปรับปรุงงานซึ่งเคยได้รับอนุญาตให้กระทำได้ในพื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บนเท่านั้น ปัจจุบันได้รับอนุญาตให้กระทำได้ภายนอกพื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บนเช่นเดียวกัน”⁶⁵

มาตรา 2 (บทวิเคราะห์) ข้อ 1 บัญญัติไว้ว่า “การนำเข้า หมายถึง การขนส่งของจากต่างประเทศเข้ามาในประเทศเกาหลี (รวมถึงของจากต่างประเทศที่ส่งเข้ามายังประเทศเกาหลีผ่านเขตพื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บนที่อยู่ภายในประเทศเกาหลี) หรือการบริโภคและการใช้ของ (รวมถึงการบริโภคและใช้ของจากต่างประเทศที่ทำในกระบวนการขนส่งของจากต่างประเทศในประเทศเกาหลี แต่ไม่รวมถึงการบริโภคและใช้ของจากต่างประเทศตามย่อหน้าย่อยมาตรา 239) ภายในประเทศเกาหลี”⁶⁶

⁶⁵ Customs Act (Republic of Korea) “The bond systems have been improved in order to induce foreign investments. A selected area is designated as a bonded area, and by making it possible to comprehensively perform the functions of bonded warehouse, bonded factory, bonded exhibition facilities, bonded construction site, and bonded stores within the general bonded areas, the occupying companies are to become capable of producing, storing, selling and exhibiting goods and products under the conditions of foreign goods. Also, the renovation works, which have been allowed only within the bonded area, are now allowed to be made outside of the bonded areas.”

⁶⁶ Customs Act (Republic of Korea) Article 2 (Definitions) “1. The term “import” means the shipping foreign goods into Korea (including any foreign goods shipped into Korea through any bonded area in Korea) or consuming and using them (including the consumption and use of foreign goods within Korea transportation

มาตรา 185 (คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า) บัญญัติว่า

“(1) ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า การผลิต กรรมวิธีการผลิต หรือกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันอาจใช้ของจากต่างประเทศเป็นวัตถุดิบ หรือส่วนประกอบ หรือใช้ของจากต่างประเทศและของภายในประเทศเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบ

(2) การผลิต กรรมวิธีการผลิต และกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันต้องไม่ใช้ของภายในประเทศเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพียงอย่างเดียวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากสำนักงานศุลกากรภาค

(3) ประเภทธุรกิจที่จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์ในการผลิต หรือกรรมวิธีการผลิตด้วยการนำของเข้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าอื่น อาจมีข้อจำกัดตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกากระทรวงการยุทธศาสตร์และการคลัง”⁶⁷

จากบทบัญญัติสองมาตราดังกล่าวข้างต้นทำให้ทราบว่าข้อกำหนดประเภทคลังสินค้าทัณฑ์บนย่อยในกลุ่ม Licensed Bonded Area มีความคล้ายกับประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายไทย ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสำหรับประเทศเกาหลีใต้มีความหมายและหลักการคล้ายคลึงกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศไทยเช่นเดียวกัน กล่าวคือ เป็นการกำหนดเขตพื้นที่ของคลังสินค้าทัณฑ์บนให้อยู่ในความควบคุมของศุลกากร และอนุญาตให้ทำการผลิต กรรมวิธีการผลิต และดำเนินการอื่นใดที่คล้ายคลึงกันได้ แต่จะถือว่าเป็นการนำเข้าสำเร็จเมื่อนำของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเข้ามาบริโภคภายในประเทศ

means, but excluding the consumption and use of foreign goods falling under any subparagraph of Article 239) in Korea”

⁶⁷ Customs Act (Republic of Korea) Article 185 (Bonded Factory) “(1) In any bonded factory, manufacturing, processing or similar work may be performed using foreign goods as raw materials or materials, or using foreign goods as raw materials or materials.

(2) No manufacturing, processing and similar work shall be performed using only domestic goods as raw materials or materials in any bonded factory without obtaining approval therefor from the head of any customshouse.

(3) The business type of a bonded factory established for the purpose of manufacturing and processing imported goods, from among bonded factories, may be limited as prescribed by Ordinance of the Ministry of Strategy and Finance.”

ส่วนวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศเกาหลีได้นั้น บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนการลงทุนจากต่างประเทศโดยไม่กล่าวถึงการอำนวยความสะดวกในทางการค้าเลย อย่างไรก็ตาม ผลจากการสนับสนุนการลงทุนจากต่างประเทศด้วยวิธีการของคลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าวได้ส่งผลทั้งโดยตรงและโดยอ้อมต่อการส่งเสริมการส่งออก เพราะการได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าจากการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนสร้างแรงดึงดูดจากการลงทุนทั้งภายในประเทศและต่างประเทศให้นำของเข้ามาผ่านกระบวนการผลิตในประเทศเกาหลีได้เป็นจำนวนมากขึ้น ซึ่งในส่วนของนักลงทุนจากต่างประเทศสามารถใช้สิทธิประโยชน์นี้สร้างฐานการผลิตในประเทศเกาหลีได้แล้วส่งของนั้นออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศได้โดยไม่ต้องเสียภาษีอากรทั้งขาเข้าและขาออก

3.1.2 หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษี

3.1.2.1 หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีอากรกรณีนำเข้าปกติ

ในกรณีการนำเข้าปกติพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากร ฉบับแก้ไขลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 บัญญัติให้ต้องชำระอากรขาเข้า ดังนี้

มาตรา 14 (ของที่ต้องเสียภาษีศุลกากร) บัญญัติว่า “ภาษีศุลกากรให้จัดเก็บจากของนำเข้า”⁶⁸

มาตรา 15 (ฐานภาษี) บัญญัติว่า “ฐานภาษีศุลกากรให้ถือตามราคาของหรือปริมาณของที่นำเข้า”⁶⁹

มาตรา 16 (เวลาในการกำหนดของที่ต้องเสียภาษีศุลกากร) วรรคแรกบัญญัติว่า “ภาษีศุลกากรให้จัดเก็บจากของนำเข้าตามสภาพหรือปริมาณที่ระบุไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า.....”⁷⁰

มาตรา 18 (การประเมินการแลกเปลี่ยนเงินตรา) บัญญัติว่า “กรณีที่ราคาซึ่งระบุเป็นสกุลเงินต่างประเทศได้แปลงเป็นสกุลเงินภายในประเทศเพื่อเป็นราคาในการชำระค่าภาษีอากรนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะกำหนดอัตราในการคำนวณเป็นอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา

⁶⁸ Customs Act (Republic of Korea) Article 14 (Dutiable Goods) “Customs duties shall be imposed on imported goods.”

⁶⁹ Customs Act (Republic of Korea) Article 15 (Duty Base) “The duty base for customs duties shall be determined based on the price or quantity of imported goods.”

⁷⁰ Customs Act (Republic of Korea) Article 16 (Time for Determining Dutiable Goods) “Customs duties shall be levied on imported goods according to their quality and quantity when an import declaration...”

ต่างประเทศโดยใช้อัตราเฉลี่ยของสัปดาห์ก่อนตามวันซึ่งได้กำหนดภายใต้มาตรา 17 (ตามวันที่ได้ระบุไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าในกรณีสินค้าส่งเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเครื่องจักรและเครื่องมืออุปกรณ์ก่อสร้าง)⁷¹

ดังนั้น ตามมาตรา 14, 15, 16 และ 18 ข้างต้นทำให้ทราบว่ากรณีนำเข้าปกติของประเทศเกาหลีใต้ ผู้นำเข้าต้องเสียอากรขาเข้าเสมอโดยการคำนวณภาษีจะใช้ฐานภาษีจากราคาของหรือปริมาณของที่ได้ระบุไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า และต้องแปลงเป็นราคาตามสกุลเงินของประเทศเกาหลีใต้

3.1.2.2 การคำนวณภาษีอากรขาเข้ากรณีใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

พระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 มิได้บัญญัติถึงการคำนวณอากรขาเข้ากรณีใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วนำมาจำหน่ายภายในประเทศไว้อย่างชัดเจนดังเช่นกฎหมายของประเทศไทย

แต่อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 ได้บัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีศุลกากรสำหรับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้สองกรณี ดังนี้

กรณีที่หนึ่ง การจัดเก็บภาษีศุลกากรจากสินค้าตามมาตรา 188 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีดำเนินการเสร็จโดยใช้ของนำเข้าจากต่างประเทศ หรือของนำเข้าจากต่างประเทศร่วมกับของภายในประเทศเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบ บรรดาของเหล่านั้นให้ถือว่าเป็นการนำเข้าจากต่างประเทศสำเร็จ ภายใต้เงื่อนไขว่า กรณีของจากต่างประเทศและของภายในประเทศที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบร่วมกันในการผลิตของขึ้นใหม่ภายใต้การอนุมัติจากสำนักงานศุลกากรภาคตามที่ได้กำหนดไว้ในประกาศกรมศุลกากร บรรดาของที่นำเข้าจากต่างประเทศตามปริมาณและราคาดังกล่าวนี้ให้ถือว่าเป็นนำเข้าในประเทศเกาหลี⁷²

⁷¹ Customs Act (Republic of Korea) Article 18 (Foreign Exchange Applicable to Assessment) “If a price indicated in a foreign currency is converted into the domestic currency to determine a dutiable value, the Commissioner of the Korea Customs Service shall determine a rate thereof calculated by averaging foreign exchange rates of the week preceding the week to which the day fixed under Article 17 (referring to the day on which an import declaration is filed in the case of goods shipped into a bonded construction work site) belongs.”

⁷² Customs Act (Republic of Korea) Article 188 (Imposition of Customs Duties on Manufactured Goods) “In the event that the work is done using foreign goods or using foreign goods and domestic goods as raw materials or materials, any goods therefrom shall be deemed goods that arrive in Korea from a foreign nation:

กรณีที่สอง การจัดเก็บภาษีศุลกากรจากวัตถุดิบตามมาตรา 189 ซึ่ง
บัญญัติว่า

“(1) การเก็บภาษีอากรจากของที่ผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท
โรงผลิตสินค้านั้น เมื่อได้ยื่นคำขอชำระภาษีสำหรับของจากต่างประเทศซึ่งนำมาใช้เป็นวัตถุดิบ
ผลิตของดังกล่าวต่อสำนักงานศุลกากรภาคก่อนทำรายงานการใช้ตามมาตรา 186 ให้จัดเก็บภาษี
ศุลกากรตามสภาพและปริมาณของวัตถุดิบในขณะจัดทำรายงานการใช้ตามมาตรา 186 โดยมี
ต้องปฏิบัติตามมาตรา 16”⁷³

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่ากฎหมายศุลกากรของประเทศเกาหลีมิได้กำหนด
หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรกรณีใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท
โรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายภายในประเทศไว้อย่างชัดเจน

3.1.3 การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร คลังสินค้าทัณฑ์บน

กฎหมายศุลกากรของประเทศเกาหลีได้กำหนดการเคลื่อนย้ายของสำหรับ
คลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 213 โดยกำหนดให้ของที่นำเข้ามาสามารถ
เคลื่อนย้ายไปยัง ท่าที่เปิด(Open port) พื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บน(Bonded area) สถานที่ที่ได้รับ
อนุญาตตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 156 สำนักงานศุลกากร(Customs authority) สถานี
ตรวจปล่อยของ(Customs clearance station) สถานที่ตรวจปล่อยของ(Customs clearance
point) และที่ทำการไปรษณีย์สำหรับตรวจปล่อยของ (Clearance post office)⁷⁴

Provided, that in the event that foreign goods and domestic goods are altogether used as raw materials or materials to manufacture new goods upon approval of the head of any customshouse as prescribed by Presidential Decree, any goods corresponding to the quantity and price of foreign goods from among the goods therefrom shall be deemed goods that arrive in Korea from a foreignnation.”

⁷³ Customs Act (Republic of Korea) Article 189 (Imposition of Customs Duties on Raw Materials) “(1) In imposing goods manufactured in bonded factory, when application for taxation on the foreign goods which are raw materials of the relevant goods has been filed with the head of customshouse in advance before a use report pursuant to Article 186 was made, custom duties shall be imposed in accordance with the character and quantity of the raw materials at the time when the use report was made pursuant to Article 186 notwithstanding Article 16.”

⁷⁴ Customs Act (Republic of Korea) Article 213 (Report of Bonded Transportation) “(1) Foreign goods may be transported, as they are, only between places falling under each of the following subparagraphs: Provided, that goods on which an import declaration is accepted under Article 248 may be transported from a place where the relevant goods are stored to either of the following places:

การกำหนดให้สามารถจำหน่ายหรือเคลื่อนย้ายไปยังสถานที่อื่นได้นั้นถือเป็นการเชื่อมต่อนิติประโยชน์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวกต่อการผลิตและภาคอุตสาหกรรมให้แก่เอกชนเป็นอย่างมากเพราะทำให้เกิดความคล่องตัวและมีความต่อเนื่องในการผลิตสินค้า

อย่างไรก็ตาม กฎหมายศุลกากรของประเทศเกาหลีใต้มิได้บัญญัติการเชื่อมต่อนิติประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ากับเขตการค้าเสรี หรือการใช้นิติประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ร่วมกับเขตการค้าเสรีเช่นเดียวกับประเทศไทย

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศเกาหลีใต้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 บัญญัติเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ไม่มากเหมือนกฎหมายไทย แต่ก็มีหลักการพื้นฐานทั่วไปเหมือนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศไทย กล่าวคือ ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกสำหรับของนำเข้าไปนำเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วส่งออกไปยังต่างประเทศ และต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อบริโภคภายในประเทศ

3.2 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศไต้หวัน

ประเทศไต้หวันมีมาตรการสนับสนุนทางด้านภาษีเพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนคือ เครื่องจักร วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต น้ำมันเชื้อเพลิง ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป นำเข้าในเขตธุรกิจและสินค้าสำเร็จรูปที่ขนส่งโดยผู้ประกอบการค้าหรือผู้ประกอบการคลังสินค้าจะได้รับการยกเว้นภาษีนำเข้า (Import Tax) ภาษีสินค้า (Commodity Tax) และภาษีธุรกิจ (Business Tax) นอกจากนี้สินค้าที่ส่งออกเครื่องจักร วัตถุดิบ แร่ เชื้อเพลิง และสินค้าสำเร็จรูป ที่ขายกันระหว่างกิจการในเขตประกอบการผลิตเพื่อการส่งออก (Export Processing Zone) ภายในเขตของ

-
1. Open port;
 2. Bonded area;
 3. Place permitted under Article 156;
 4. Customs authority;
 5. Customs clearance station;
 6. Customs clearance point; and
 7. Clearance post office."

อุทยานอุตสาหกรรมที่ใช้วิทยาศาสตร์เป็นฐาน (Science-base Industrial Park) โรงงานทัณฑ์บน (Bonded Factories) และคลังสินค้า (Warehouses) จะได้รับสิทธิทางภาษีธุรกิจร้อยละ 0 อีกด้วย สำหรับอุตสาหกรรมเป้าหมายที่เกิดขึ้นใหม่และเป็นไปตามโครงการ จะเป็นไปตามมาตรการสิทธิพิเศษทางภาษีต่างๆ เช่น มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ และมาตรการหักลบการลงทุนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้เป็นไปตามกฎหมายระดับอุตสาหกรรม นอกจากนี้ตามมาตรการสร้างแรงจูงใจด้วยการยกเว้นภาษีสำหรับการลงทุนใหม่ๆ ในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมให้บริการทางด้านวิชาการ โครงการลงทุนที่เกิดขึ้นระหว่างปี 2002-2003 สามารถขอรับการยกเว้นภาษี เป็นระยะเวลา 5 ปีได้

สำหรับธุรกิจต่างชาติที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการขนส่งระหว่างประเทศ อาจขอให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ได้เช่นกัน ซึ่งโดยทั่วไปแล้วการจัดเก็บภาษีนี้จะเรียกเก็บจากกิจการที่ผู้ประกอบการถ่ายลำ (Transshipment) ในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจ ส่วนโรงงานที่จัดตั้งในเขตประกอบการผลิตเพื่อการส่งออกที่ดำเนินการผลิตจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 1.5

เครื่องจักรต่างๆ ที่ได้มีการใช้งานมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี จะได้รับการยกเว้นภาษีศุลกากรเมื่อมีการส่งออกไปนอกเขตประกอบการผลิตเพื่อการส่งออก⁷⁵

3.2.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน

กฎหมายศุลกากรของประเทศได้วันที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ามีจำนวนสองฉบับ คือ พระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2553 และระเบียบปฏิบัติคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553

ในด้านของความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้บัญญัติไว้ในกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวข้างต้น ดังนี้

มาตรา 58 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2553 บัญญัติว่า

⁷⁵ ชูชาติ อัครโรจน์, ปัญหาเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย, หน้า 22-23.

“ก่อนรับของนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ยื่นคำขอต่อกรมศุลกากร ของที่ส่งออกกลับออกไปหรือของที่ส่งออกหลังจากที่ทำการประกอบภายในระยะเวลาที่กำหนดในการเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าวจะได้รับสิทธิยกเว้นการชำระภาษีอากร

ภายหลังจากที่จัดเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้ว การผลิตภายในประเทศอาจจัดทำบัญชีตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง สำหรับการผลิตภายในประเทศโดยการแปรสภาพของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ยกเว้นของที่ถูกลดเลิกการได้รับสิทธิขอคืนค่าภาษีอากร ซึ่งค่าภาษีอากรอาจได้รับคืนหรือชดเชยหลังจากที่ส่งออกตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 63

ภายในระยะเวลาการเก็บของที่กำหนดไว้ในสองวรรคข้างต้น เจ้าของของหรือผู้รับใบเสร็จการเก็บของอาจยื่นคำขออนุญาตต่อศุลกากรในการจัดการ แยกประเภท แบ่งกลุ่ม ประกอบ หรือแบ่งบรรจุของนั้นภายในคลังสินค้าทัณฑ์บน

ให้ผู้ประกอบกิจการที่ดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนยื่นคำขอจดทะเบียนและวางประกันต่อสำนักงานศุลกากรที่เกี่ยวข้อง ระเบียบการจัดการคุณภาพ การติดตั้งและอุปกรณ์ จำนวนและประเภทของการวางประกัน คำขอทำพิธีการ การลงทะเบียนและการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน แบบคำขออนุญาตและการต่ออายุ การเก็บและการจัดการของ และเรื่องอื่นๆ จะกำหนดโดยกระทรวงการคลัง”⁷⁶

⁷⁶ Customs Law of the People's Republic of China Article 58 “Imported goods may, prior to being picked up, be applied to Customs to store such goods in a bonded warehouse. Such goods re-exported or exported after reassembly within the time limit prescribed for storage in a bonded warehouse may be exempt from the payment of duty.

After being stored in a bonded warehouse, domestically manufactured bonded goods may be written off from the accounts in accordance with relevant provisions; for domestically manufactured goods for reconditioning which have been stored in a bonded warehouse, except for those goods of which the application items of duty refund have been cancelled, the duty may be refunded or offset after exportation according to the provisions of Article 63.

During the warehousing period referred to in the preceding two paragraphs, the owner of the stored goods or the bearer of the warehousing receipt thereof may apply to Customs for permission to arrange, sort, divide up, assemble or repack such goods within the bonded warehouse.

The firm operating the bonded warehouse shall apply to the relevant Customs office for registration and submit a deposit. Regulations governing the qualification, condition procedure, registration and any registration changes, certificate application and renewals, storage and management of goods and any other required matters shall be prescribed by the Ministry of Finance.”

มาตรา 2 ของระเบียบปฏิบัติศุลกากรคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าฉบับแก้ไข ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553 กำหนดไว้ว่า “สำหรับของนำเข้า/ส่งออกคลังสินค้าทัณฑ์บน (รวมถึงการนำเข้า/ส่งออก) โดยคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ศุลกากรอาจพิจารณาจากระดับของของและตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องในการเพิ่มหรือลดอัตราการสุ่มตรวจของ หรือยกเว้นการตรวจของนั้น”⁷⁷

และมาตรา 4 ข้อย่อ 4 ของระเบียบปฏิบัติศุลกากรคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553 กำหนดไว้ว่า

”บริษัทที่จัดตั้ง จดทะเบียน และก่อตั้งเป็นบริษัทจำกัดด้วยหุ้นตามกฎหมายบริษัทที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วมากกว่า 50,000,000 ดอลลาร์ไต้หวัน และมีโรงงานที่เหมาะสมที่จดทะเบียนแล้ว อาจยื่นคำขออนุญาตจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าต่อศุลกากร หากปฏิบัติตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. ...
2. ...
3. ...
4. ศุลกากรได้ตรวจสอบและพิสูจน์แล้วว่าเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่จำเป็นสำหรับการผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายไปยังต่างประเทศและเพียงพอและติดตั้งอุปกรณ์รักษาความปลอดภัยอย่างสมบูรณ์ในโรงงานตามมาตรฐานการจัดตั้ง”⁷⁸

⁷⁷ Regulation Governing Customs Bonded Factories Article 2 “For bonded goods imported/exported (including those regarded as imports/exports) by a customs bonded factory, the customs may, depending upon the grades of such goods and in accordance with the relevant provisions, increase or decrease the examination sampling rates thereof or exempt such goods from customs examination.”

⁷⁸ Regulation Governing Customs Bonded Factories Article 4 “A company which is organized, registered and incorporated as a company limited by shares in accordance with the Company Law, with a paid-in capital of more than NT\$ 50,000,000 and has a properly registered factory, may submit an application to Customs for approval of registration as a bonded factory if it conforms to the following conditions:

1. ...
2. ...
3. ...
4. The machinery and equipment necessary for manufacture of finished products for export sales and the adequate and complete safety facilities installed in the factory have been inspected and verified by Customs as being in conformity with established standards.”

จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่าประเทศได้หันมิได้ให้คำนิยามของคำว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้อย่างชัดเจนดังเช่นของประเทศไทย อย่างไรก็ตาม หากวิเคราะห์บทบัญญัติดังกล่าวแล้วจะพบว่า ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ามีความคล้ายคลึงกันกับคลังสินค้าทัณฑ์บนของประเทศไทย กล่าวคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนและคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศได้หันเป็นการจัดตั้งขึ้นในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งที่เป็นโรงงานผลิตโดยอยู่ในความควบคุมดูแลของศุลกากร ซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นการชำระค่าภาษีอากรทั้งขาเข้าและขาออก

ส่วนวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้น ในกฎหมายทั้งสองฉบับมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่ามีวัตถุประสงค์อย่างไร แต่เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติทั้งสามมาตราดังกล่าวข้างต้นแล้ว โดยเฉพาะมาตรา 4 ข้อย่อย 4 พบว่าประเทศได้หันมีวัตถุประสงค์ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าใช้สำหรับการผลิตสินค้าเท่านั้นและเพื่อทำการส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศเพราะในการจะจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้จะต้องมีเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตเพื่อจำหน่ายไปยังต่างประเทศ

ดังนั้น อาจกล่าวได้โดยสรุปว่า คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศได้หันมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการส่งออกเป็นหลักเช่นเดียวกับประเทศไทย

3.2.2 หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษี

3.2.2.1 หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีอากรกรณีนำเข้าปกติ

ในกรณีการนำเข้าปกติพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2553 บัญญัติให้ต้องชำระอากรขาเข้า ดังนี้

มาตรา 2 บัญญัติว่า “ภาษีศุลกากร หมายถึงอากรขาเข้าที่จัดเก็บจากของที่นำเข้าจากต่างประเทศ”⁷⁹

มาตรา 3 วรรคแรก บัญญัติว่า “นอกจากที่บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในพระราชบัญญัตินี้ ภาษีศุลกากรเก็บจากพิกัดอัตราศุลกากรขาเข้า พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้าให้เป็นไปตามที่บัญญัติและประกาศไว้ในกระบวนการตามกฎหมาย”⁸⁰

⁷⁹ Customs Law of the People's Republic of China Article 2 “Customs duty is defined as the import duty leviable on goods imported from abroad.”

มาตรา 29 วรรคหนึ่งและวรรคสอง บัญญัติว่า “ราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้าคิดตามอัตราอากรตามราคาของราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ราคาซื้อขายของที่นำเข้าในวรรคก่อนนี้หมายถึงราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมาสาธารณรัฐประชาชนจีน”⁸⁰

และมาตรา 39 บัญญัติว่า “ราคาของของที่นำเข้าเป็นสกุลเงินต่างประเทศต้องชำระตามราคาต้องแปลงเป็นสกุลเงินดอลลาร์ไต้หวัน และใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ประกาศโดยอธิบดีกรมศุลกากร กระทรวงการคลังที่อ้างอิงจากตลาดอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ”⁸¹

ดังนั้น ตามมาตรา 2, 3, 29 และ 39 แห่งพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2553 กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าที่เหมือนและต่างจากประเทศไทย กล่าวคือ กรณีฐานภาษีอากรนั้นประเทศไต้หวันจะใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าเป็นฐานภาษีเพียงอย่างเดียวไม่ดูปริมาณของ และใช้อัตราตามราคา โดยให้คำนวณเป็นราคาที่เป็นสกุลเงินดอลลาร์ไต้หวัน ส่วนการจัดเก็บภาษีศุลกากรใช้กฎหมายมากกว่าหนึ่งฉบับเหมือนกับประเทศไทยเพราะจัดเก็บตามพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2553 ฉบับหนึ่ง และกฎหมายอื่นเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรขาเข้าอีกฉบับหนึ่ง

⁸⁰ Customs Law of the People's Republic of China Article 3 “Customs duty shall be collected in accordance with the Customs Import Tariff unless otherwise prescribed in this Act. The Customs Import Tariff shall be enacted and promulgated elsewhere through legislative procedure.”

⁸¹ Customs Law of the People's Republic of China Article 29 “The Customs value of imported goods subject to ad valorem duties shall be determined and calculated on the basis of the transaction value.

The term “transaction value” referred to in the preceding paragraph means the price actually paid or payable for the imported goods sold from the exporting country to the Republic of China.”

⁸² Customs Law of the People's Republic of China Article 39 “The foreign currency prices for imported goods liable to ad valorem duty shall be converted into New Taiwan Dollar, and the exchange rate used for the conversion shall be published regularly by the Directorate General of Customs, Ministry of Finance in referenceto the spot rate of the foreign exchange market.”

3.2.2.2 การคำนวณภาษีอากรขาเข้ากรณีใช้สิทธิประโยชน์ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

การใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะได้รับสิทธิยกเว้นการชำระอากรขาเข้าและขาออกสำหรับของนำเข้าไปที่ส่งของออกในภายหลังภายในระยะเวลาที่กำหนดตามมาตรา 58 แห่งพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2553

แต่ในกรณีที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อขายภายในประเทศ จะต้องชำระค่าภาษีอากรตามมาตรา 40 ของระเบียบปฏิบัติศุลกากรคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งกำหนดไว้ว่า

“สินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าต้องเป็นของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศเป็นหลัก ในกรณีที่มีความประสงค์จะขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ดังกล่าวภายในประเทศ ให้ยื่นคำขออนุญาตต่อศุลกากรที่กำกับดูแลสำหรับสินค้าที่ผ่านขั้นตอนการผลิตจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าซึ่งได้รับอนุมัติให้จำหน่ายภายในประเทศนั้น เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแต่เพียงผู้เดียวหรือร่วมกับผู้ซื้อต้องเตรียมคำขอสำหรับ “การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ” และต้องไม่ปล่อยของเช่นนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตจนกว่าจะได้ยื่นคำขอดังกล่าวและศุลกากรที่กำกับดูแลประเมินอากรขาเข้าเพิ่มเติมตามแบบฟอร์มและประเภทสินค้าที่ระบุไว้ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกจากโรงผลิตสินค้า

ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่สามารถขายภายในประเทศตามวรรคแรกอาจยื่นต่อศุลกากรที่กำกับดูแลในการเลือกวิธีการใดวิธีการหนึ่งสำหรับการประเมินภาษีอากรขาเข้าดังต่อไปนี้ อย่างไรก็ตามสินค้าที่สามารถขายภายในประเทศได้ดังกล่าวผลิตจากวัตถุดิบชั้นกลางเพื่อใช้สำหรับการประกอบมากกว่า 50% ภาษีอากรขาเข้าต้องประเมินตามอัตราภาษีของมูลค่าของสินค้าซึ่งได้ชำระภาษีอากรแล้ว

1. การจัดเก็บภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่สามารถขายภายในประเทศในวรรคก่อนนี้ต้องคำนวณและประเมินตามอัตราภาษีศุลกากรต่อร้อยละ 70 ของมูลค่าภาษีที่ต้องชำระสำหรับสินค้านั้น

2. กรณีที่นำวัตถุดิบภายในประเทศใช้ร่วมในการผลิตสินค้าที่สามารถขายภายในประเทศได้ได้รับการยืนยันแล้ว การจัดเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าต้องคำนวณและประเมินตามอัตราภาษีศุลกากรต่อราคาซึ่งเป็นราคาที่ ต้องชำระภาษีสำหรับของนั้นลบด้วยราคาของวัตถุดิบภายในประเทศดังกล่าว

หากสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่สามารถขายภายในประเทศได้ได้ผ่านขั้นตอนส่งออกอีกครั้ง สินค้านั้นสามารถขอชดเชยหรือคืนภาษีอากรได้ตาม"ระเบียบปฏิบัติศุลกากรการชดเชยหรือคืนค่าภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบเพื่อสินค้าส่งออก(Regulations Governing the Offsetting or Refund of Duty and Taxes on The Raw Materials of Export Products) อย่างไรก็ตาม บทบัญญัตินี้ไม่บังคับใช้กับของหรือสินค้าที่ไม่อยู่ในรายการที่สามารถขอคืนค่าภาษีอากรได้

สำหรับวัตถุดิบที่นำเข้าโดยคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและเปลี่ยนเป็นการขายภายในประเทศโดยศุลกากรที่กำกับดูแลอนุมัติให้นำบทบัญญัติตามวรรคหนึ่งและวรรคสามมาบังคับใช้โดยอนุโลม"⁸³

⁸³ Regulation Governing Customs Bonded Factories Article 40 "The bonded of a Bonded Factory shall be for import in principle. If domestic sale of such bonded products is required, an application for approval shall be filed with the supervising Customs. For processed products of a Bonded Factory which are approved for domestic sales, the Bonded Factory alone or jointly with the buyer party, shall prepare an application for "import of foreign goods"; and shall not release such products from the Factory until the said application has been filed with and supplementary assessment of import duties and taxes has been made by the supervising Customs in accordance with the form and state of such products at the time of their release from the Factory.

The firms purchasing such domestically salable bonded products in the preceding Paragraph may apply to the supervising Customs for selecting one of the following methods to assess import duties on such products, however that where domestically salable products are manufactured from materials more than 50% of which are shingle intermediate goods for assembly use, import duties on such products shall be assessed according to the tax rate applicable to the duty-paid value of such products.

1. Customs duties levy on the domestically salable bonded products shall be calculated and assessed in accordance with the relevant tariff rate against the amount equal (70) percent of the duty-paying value of such products.

2. While the fact of use of local produced non-bondable raw materials in the domestically salable bonded products have been confirmed, the import duties levy thereon shall be calculated and assessed in accordance with the applicable tariff rates against the duty-paying value of such products less the value of such non-bondable raw materials.

The domestically salable bonded products of bonded factory are reprocessed for export, such products are eligible for offsetting or refund of duties and taxes in accordance with the "Regulations Governing the Offsetting or Refund of Duty and Taxes On The Raw Materials Of Export Products". However, this shall not apply to the products or commodities which have been excluded from the list of duty refundable items.

For the raw materials imported by a Bonded Factory are diverted to domestic sales with the approval of the supervising Customs, the provision in Paragraphs 1 and 3 shall apply mutatis mutandis."

ประเทศได้วันแม้มีวัตถุประสงค์หลักของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้าคือเพื่อส่งเสริมการส่งออกก็ตาม แต่กฎหมายก็อนุญาตให้สามารถนำของที่ผลิตจาก คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าออกมาจำหน่ายภายในประเทศได้โดยชำระภาษีอากร ขาเข้าเหมือนกับประเทศไทย และยังได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณอากรขาเข้าเพื่อบริโภค หรือจำหน่ายภายในประเทศไว้อย่างชัดเจนโดยให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกใช้วิธีการคำนวณ ภาษีอากรอย่างใดอย่างหนึ่งจาก 2 วิธี แต่มีข้อสงสัยกันว่ามิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณ กรณีนี้นั้นของนำเข้าที่ได้รับสิทธิพิเศษเขตการค้าเสรีเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิต สินค้าแล้วนำออกมาจำหน่ายภายในประเทศ

3.2.3 การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร คลังสินค้าทัณฑ์บน

กฎหมายศุลกากรของประเทศได้วันกำหนดให้สามารถจำหน่ายหรือเคลื่อนย้าย ของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังอุทยานอุตสาหกรรม (The Science-Based Industrial Park) เขตการผลิตเพื่อส่งออก (Export Processing Zone) อุทยาน เทคโนโลยีชีวภาพการเกษตร (The Agricultural Biotechnology Park) เขตปลอดอากร (Free-Trade-Zone) และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าอื่นได้ ตามมาตรา 33 ของระเบียบ ปฏิบัติศุลกากรคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า⁸⁴

การกำหนดให้สามารถจำหน่ายหรือเคลื่อนย้ายไปยังสถานที่อื่นได้นั้นถือเป็นการ เชื่อมต่อสิทธิประโยชน์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวก ต่อการผลิตและภาคอุตสาหกรรมให้แก่เอกชนเป็นอย่างมากเพราะทำให้เกิด ความคล่องตัวและมีความต่อเนื่องในการผลิตสินค้า

อย่างไรก็ตาม กฎหมายศุลกากรของประเทศได้วันมิได้บัญญัติการเชื่อมต่อก การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ากับเขตการค้า เสรี หรือการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านำร่วมกับ เขตการค้าเสรีเช่นเดียวกันกับประเทศไทย

⁸⁴ Regulation Governing Customs Bonded Factories Article 33 "When selling or transporting bonded goods to an enterprise in the Science-Based Industrial Park, an exporting enterprise in an Export Processing Zone, an enterprise in the Agricultural Biotechnology Park and A free-trade-zone enterprise or another Bonded Factory for further processing and export..."

3.3 คลังสินค้าที่ทันสมัยบนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศอินเดีย

อินเดียมีนโยบายเศรษฐกิจเป็นระบบเปิดเสรีทางการค้า เน้นความเติบโตทางเศรษฐกิจเชื่อมโยงกับการค้าระหว่างประเทศในส่วนของความร่วมมือทางการค้าแบบพหุภาคี และทวีภาคีมากขึ้น ปัจจุบันอินเดียและไทยเป็นสมาชิกของกลุ่มความร่วมมือแห่งอ่าวเบงกอลสำหรับความร่วมมือหลากหลายสาขาทางวิชาการและเศรษฐกิจ (BIMSTEC) รวมถึงความร่วมมือกับอาเซียนอีกในหลายด้าน

จากรายงานเรื่อง The BRICs Are Coming-Fast ในนิตยสาร Business Week (Asian Edition) ฉบับวันที่ 27 ตุลาคม 2003 หน้า 63 ได้วิเคราะห์ว่า จีนและอินเดียซึ่งถูกจัดอยู่ในกลุ่มประเทศตลาดเกิดใหม่ของโลก (บราซิล รัสเซีย อินเดีย และจีน: BRIC) ได้ก้าวเข้าสู่ศตวรรษใหม่ โดยกลายเป็นมหาอำนาจทางเศรษฐกิจโลกในด้านขนาดของระบบเศรษฐกิจ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า จีนและอินเดียจะเป็นสองประเทศในเอเชียที่กำลังได้รับความสนใจจากประชาคมโลกอยู่ในขณะนี้ มีหลายคนกล่าวว่า ศตวรรษที่ 21 เป็นช่วงเวลาที่มีภูมิภาคเอเชียโดดเด่นขึ้นมาบนเวทีโลก⁸⁵

อุตสาหกรรมยานยนต์และชิ้นส่วนเป็นอีกอุตสาหกรรมที่รัฐบาลอินเดียตั้งเป้าให้เป็น Hub แห่งเอเชีย อุตสาหกรรมยานยนต์มีการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง ซึ่งแสดงถึงการเติบโตประจำปี (CAGR) ร้อยละ 14 มาเป็นเวลากว่า 5 ปี ด้วยจำนวนยอดขายยานพาหนะทุกประเภทในปี 2005 – 06 มีมูลค่า 34 พันล้านเหรียญสหรัฐฯ อินเดียเป็นผู้ผลิตจักรยานสองล้อที่ใหญ่ที่สุดเป็นอันดับ 2 ของโลก และเป็นตลาดยานยนต์โดยสารที่มีขนาดใหญ่เป็นอันดับ 11 ของโลก และคาดว่าในปี 2016 จะเป็นตลาดใหญ่เป็นอันดับที่ 7 ของโลก

เพื่อก้าวสู่อุตสาหกรรมยานยนต์ในระบบเศรษฐกิจโลก อินเดียได้จัดทำกลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ (Automotive Cluster) ในระดับภูมิภาคโดยแบ่งเป็น 4 กลุ่มได้แก่ ภูมิภาคเหนือและภาคกลาง (North/Central) ตั้งอยู่ในเมือง Delhi-Gurgaon-Faridabad ประกอบด้วยบริษัท Asok Leylan, Eicher, Force Motors, Hero Honda, Hindustan Motors, Honda, Honda SIEL, ICML, Kinetic, Majestic, Maruti Suzuki, Piaggio, Yamaha, Swaraj Mazda, Tata Motors, ภาคใต้ (South) ตั้งอยู่ที่เมือง Chennai-Bangalore-Hosur ประกอบด้วยบริษัท Asok Leylan, Enfeild, Ford, Greaves, Hindustan Motors, Hyundai, Mahindra & Mahindra, Tatra, Toyota Kirloskar, TVS Motors, Volvo ภาคตะวันตก (West) ตั้งอยู่ที่เมือง Mumbai-Pune-Nasik-Aurangabad ประกอบด้วยบริษัท Asok Leylan, Atul Auto, Bajaj Auto,

⁸⁵ ศุภชัย วรรณเลิศสกุล, "จีน-อินเดีย : โอกาสและข้อท้าทายในการชิงความได้เปรียบในเอเชีย," จีน-อินเดีย มหาอำนาจทางเศรษฐกิจใหม่ของเอเชีย 28 (มกราคม – มิถุนายน 2550): 10.

Daimler Chrysler, FIAT, Ford Motors. GM Greaves, Kinetic, M&M, Premier, Skoda, Tata Motors ด้วยการเตรียมความพร้อมด้านโครงสร้างพื้นฐานทำให้เป็นที่ดึงดูดให้มีการลงทุนจากต่างประเทศในอุตสาหกรรมนี้มาก อินเดียมียอดส่งออกยานพาหนะเติบโตร้อยละ 40 เมื่อเทียบกับ 2-3 ปีที่ผ่านมา ขณะที่การส่งออกชิ้นส่วนมีการเติบโตร้อยละ 25 ต่อปี ผู้ส่งออกรายสำคัญได้แก่ บริษัท Maruti, Tata Motors, M&M, และ Hyundai ทำการส่งออกรถยนต์โดยสาร และ MUV บริษัท Bajaj, TVS Motors และ Hero Honda ส่งออกจักรยานสองล้อ บริษัท Tata Motors และ Asok Leyland ส่งออก LCV/M&HCV อินเดียคาดหวังว่าจะมียอดรวมของการลงทุนในอุตสาหกรรมนี้ประมาณ 35-40 พันล้านเหรียญสหรัฐฯ และจะมีขยายตัวร้อยละ 13 หรือคิดมูลค่าเป็น 120-159 พันล้านเหรียญสหรัฐฯ ในปี 2016⁸⁶

กลุ่มบริษัทอุตสาหกรรมยานยนต์และผู้ผลิตชิ้นส่วนรถยนต์ของอินเดียได้ให้ความสนใจในการจะเข้าไปลงทุนในสหรัฐฯ และยุโรปที่กำลังประสบภาวะซบเซา ทั้งนี้เพื่อหาช่องทางในการขยายธุรกิจสู่ตลาดทั้งสองแห่งและเป็นการเข้าถึงเทคโนโลยีต่างๆ รวมถึงกลุ่มลูกค้าตะวันตก ความเคลื่อนไหวนี้มีขึ้นหลังจากปริมาณการส่งออกชิ้นส่วนรถยนต์จากกลุ่มบริษัทอินเดียซึ่งใช้ต้นทุนการผลิตต่ำกว่ากลุ่มตะวันตกประมาณร้อยละ 30-40 เพิ่มสูงขึ้นร้อยละ 25 ต่อปีในช่วง 5 ปีที่ผ่านมา บริษัทแมคคินซีซึ่งเป็นบริษัทที่ปรึกษาชั้นนำของโลกคาดการณ์ว่า ปริมาณการส่งออกชิ้นส่วนรถยนต์ของอินเดียอาจมีมูลค่าสูงถึง 20,000 – 25,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ภายในปี 2015 ดังนั้น การที่กลุ่มบริษัทอินเดียจะสามารถครองส่วนแบ่งการตลาดได้มากที่สุดก็คือ การพยายามหาแนวทางเข้าไปซื้อกิจการในต่างประเทศเพื่อเข้าถึงการผลิตและกลุ่มลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว โดยเมื่อเร็วๆ นี้ กลุ่มบริษัทอินเดียหลายแห่ง เช่น บริษัทภารัต ฟอร์เก้ บริษัทแอมเทค ออกโต้ บริษัท มาเธอร์สัน ซุมิ ซิสเท็มส์ บริษัทซันตรัม ฟาสเทนเนอร์ส และหน่วยงานในเครือของบริษัททาทา มอเตอร์ส ได้เข้าซื้อกิจการบริษัทในตะวันตกหลายแห่งคิดเป็นมูลค่าเกือบ 120 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ขณะเดียวกันบริษัทจากญี่ปุ่น เกาหลี ก็หาแนวทางเพื่อเพิ่มสถานะในตลาดที่ขยายตัวอย่างรวดเร็วอย่างอินเดีย และยังใช้เป็นศูนย์กลางการส่งออกด้วย⁸⁷

อินเดียมีนโยบายการค้าระหว่างประเทศที่ชัดเจน ซึ่งนโยบายส่งเสริมการส่งออกมีหลายวิธีการ วิธีการหนึ่งที่อินเดียนำมาใช้ คือ การจัดตั้งเขตการค้าและคลังสินค้าเสรี (Free Trade and Warehousing Zone) เพื่อส่งเสริมการส่งออกและนำเข้าสินค้า

⁸⁶ กนกพรพรณ อยู่ชา, “จีน-อินเดีย มหาอำนาจทางเศรษฐกิจใหม่ของเอเชีย,” *อินเดีย : อำนาจเศรษฐกิจใหม่ในศตวรรษที่ 21* 28 (มกราคม – มิถุนายน 2550): 121-122.

⁸⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 125.

3.3.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน

กฎหมายศุลกากรของประเทศอินเดียที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ามีจำนวนสองฉบับ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 ระเบียบปฏิบัติการผลิตและอื่นๆ ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ดังนี้

มาตรา 2(43) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 บัญญัติว่า “คลังสินค้า หมายถึง คลังสินค้าสาธารณะที่จัดตั้งตามมาตรา 57 หรือ คลังสินค้าเอกชนที่ได้รับใบอนุญาตตามมาตรา 58”⁸⁸

มาตรา 57 การจัดตั้งคลังสาธารณะ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 บัญญัติว่า “ผู้ช่วยหรือรองอธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้กำหนดสถานที่จัดตั้งคลังสินค้าเพื่อเก็บของที่ต้องชำระภาษีอากรโดยอาจให้วางประกัน”⁸⁹

ข้อ 12 ของการจัดการคลังสินค้า กำหนดว่า “ภายใต้การอนุญาตของผู้ช่วยหรือรองอธิบดีกรมศุลกากร เจ้าของของสำหรับคลังสินค้าทัณฑ์บนอาจดำเนินการผลิตหรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่เกี่ยวข้องกับของนั้น ตามนโยบายที่ได้กำหนดให้เพิ่มการอำนวยความสะดวกแก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 65 โดยเฉพาะ EOU หรือหน่วยงานใดที่ให้ความสำคัญกับการส่งออกเป็นหลัก.....”⁹⁰

ข้อ 17 การจัดการคลังสินค้า กำหนดว่า “ของในคลังสินค้าอาจส่งออกนอกประเทศอินเดียได้โดยมีต้องชำระค่าภาษีอากรภายหลังจากที่ได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้า ใบขนสินค้าขาออก และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรขาออก เป็นต้น....”⁹¹

จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่าประเทศอินเดียมิได้ให้คำนิยามของคำว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้อย่าง

⁸⁸ Customs Act, 1962 Article 2 (43) “warehouse means a public warehouse appointed under section 57 or a private warehouse licensed under section 58.”

⁸⁹ Customs Act, 1962 Article 57 Appointing of public warehouses “At any warehousing station, the Assistant Commissioner of Customs or Deputy Commissioner of Customs may appoint public warehouses wherein dutiable goods may be deposited.”

⁹⁰ Warehousing 12 “With the permission of the Assistant/Deputy Commissioner of Customs, the owner of any bonded goods may carry on any manufacturing process or other operations in the bonded warehouse in relation to such goods. As a policy, it has been decided to extend in-bond manufacture facility under section 65 of the Customs Act mainly EOU or units which are primarily engaged in exports.....”

⁹¹ Warehousing 17 “Warehouse goods may also be exported out of India without payment of duty after the filing of a Shipping Bill/Bill of Export and the payment of relevant export duties etc....”

ชัดเจนดังเช่นของประเทศไทย อย่างไรก็ตาม หากวิเคราะห์บทบัญญัติดังกล่าวแล้ว สรุปได้ว่า คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ความหมายถึง สถานที่ที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของ ศุลกากร โดยยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกสำหรับของที่นำเข้ามาผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ

ส่วนวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้น ในกฎหมาย ทั้งสองฉบับมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่ามีวัตถุประสงค์อะไร แต่จากข้อ 12 ทำให้ทราบว่าอินเดีย มีนโยบายเพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้าโดยผ่านมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บน และให้ความสำคัญกับการส่งออกจึงพอจะสรุปได้ว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนของประเทศอินเดียมี วัตถุประสงค์หลักคือการอำนวยความสะดวกทางการค้าเพื่อไปส่งเสริมการส่งออกของประเทศต่อไป

3.3.2 หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษี

3.3.2.1 หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีอากรกรณีนำเข้าปกติ

ในกรณีการนำเข้าปกติพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 บัญญัติให้ ต้องชำระอากรขาเข้า ดังนี้

มาตรา 12(1) ของที่ต้องชำระภาษีอากร บัญญัติว่า “เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในพระราชบัญญัติฉบับนี้ หรือกฎหมายอื่นในเวลาที่ต้องบังคับใช้ ภาษีศุลกากรให้ จัดเก็บตามอัตราที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2518 หรือกฎหมายอื่นในเวลาที่ต้องบังคับใช้สำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกจากประเทศอินเดีย”⁹²

มาตรา 14 วรรคหนึ่ง (1) ราคาของ บัญญัติว่า “ตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2518 หรือกฎหมายอื่นในเวลาที่ต้องบังคับใช้ ราคาของที่นำเข้าและส่งออกต้องเป็นราคาที่ซื้อขายของที่นำเข้า หมายความว่า เป็นราคาที่ได้อำนาจจริงหรือที่ จะต้องชำระสำหรับของนั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศอินเดียในการขนส่ง ณ เวลา และสถานที่ที่นำเข้า.....”⁹³

⁹² Customs Act, 1962 Article 12 Dutiable goods “(1) Except as otherwise provided in this Act, or any other law for the time being in force, duties of customs shall be levied at such rates as may be specified under the Customs Tariff Act, 1975, or any other law for the time being in force, on goods imported into, or exported from, India.”

⁹³ Customs Act, 1962 Article 14 Valuation of goods “(1) For the purposes of the Customs Tariff Act, 1975, or any other law for the time being in force, the value of the imported goods and export goods shall be the

ตามมาตรา 12(1) และมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าประเทศอินเดียที่จะต้องจัดเก็บตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2518 ร่วมกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 โดยใช้ราคาที่ซื้อขายของที่นำเข้าเป็นฐานภาษี

3.3.2.2 การคำนวณภาษีอากรขาเข้ากรณีใช้สิทธิประโยชน์ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

การใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะได้รับสิทธิยกเว้นการชำระภาษีอากรสำหรับของนำเข้ามาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 มาตรา 69 (1) ซึ่งบัญญัติว่า “บรรดาของในคลังสินค้าใดที่ส่งออกไปนอกประเทศอินเดียมีต้องชำระอากรขาเข้า”⁹⁴

แต่ในกรณีที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อขายภายในประเทศ จะต้องชำระค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 มาตรา 15 (1) (ข) บัญญัติว่า “กรณีที่นำของออกจากคลังสินค้าตามมาตรา 68 วันที่จะระบุในใบขนสินค้าขาเข้าเพื่อบริโภคภายในประเทศให้เป็นไปตามมาตรานั้น”⁹⁵

และมาตรา 68 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ผู้นำของเข้าในคลังสินค้าอาจนำของนั้นบริโภคภายในประเทศได้ หาก

(ก) ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าเพื่อบริโภคภายในประเทศตามแบบฟอร์มที่กำหนด

(ข) ภาษีอากรขาเข้าจัดเก็บจากของนั้นและบรรดาเบี่ยปรับ ค่าเช่า ดอกเบี่ย และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ได้ชำระไปแล้วสำหรับของนั้น และ

transaction value of such goods, that is to say, the price actually paid or payable for the goods when sold for export to India for delivery at the time and place of importation,...

⁹⁴ Customs Act, 1962 Article 69 Clearance of warehoused goods for exportation “(1) Any warehoused goods may be exported to a place outside India without payment of import duty if-“

⁹⁵ Customs Act, 1962 Article 15 (1) (b) Date for determination of rate of duty and tariff valuation of imported goods “in the case of goods cleared from a warehouse under section 68, on the date on which a bill of entry for home consumption in respect of such goods is presented under that section”

(ค) เจ้าหน้าที่มีคำสั่งให้นำของออกจากคลังสินค้าเพื่อบริโภคภายในประเทศ”⁹⁶

นอกจากนี้ในการจัดการคลังสินค้านี้ได้กำหนดเพิ่มเติมถึงกรณีการนำของออกจากคลังสินค้าเพื่อบริโภคภายในประเทศ ดังนี้

ข้อ 14 การนำของที่นำเข้าออก กำหนดว่า “ผู้นำของเข้าคลังสินค้าสามารถนำของออกจากคลังสินค้าเพื่อบริโภคภายในประเทศได้โดยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและภายหลังจากที่ได้ชำระค่าภาษีอากร เป็นต้น ใช้สำหรับกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 68”⁹⁷

และข้อ 15 อัตราภาษีอากรและการประเมินราคา กำหนดว่า “อัตราภาษีอากรให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 15 เช่น ณ วันที่ได้เคลื่อนย้ายออกจากคลังสินค้าจริง...”⁹⁸

โดยปกติการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก แต่หากต้องนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคหรือจำหน่ายภายในประเทศ กฎหมายศุลกากรประเทศอินเดียก็อนุญาตให้สามารถทำได้ แต่ต้องชำระอากรขาเข้าโดยคำนวณอากรขาเข้ามีฐานภาษี คือ ราคาของที่นำเข้า เบี้ยปรับ ค่าเช่า ดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ได้ชำระไปแล้ว ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทย

⁹⁶ Customs Act, 1962 Article 68 Clearance of warehoused goods for home consumption “The importer of any warehoused goods may clear them for home consumption, if-

- (a) A bill of entry for home consumption in respect of such goods has been presented in the prescribed form;
- (b) The import duty leviable on such goods and all penalties, rent, interest and other charges payable in respect of such goods have been paid; and
- (c) An order for clearance of such goods for home consumption has been made by the proper officer.”

⁹⁷ Warehousing 14 Clearance of imported goods “The importer of any warehoused goods can clear the goods for home consumption by filing an ex-bond Bill of Entry and after payment of duties etc.in terms of section 68 of the Customs Act.”

⁹⁸ Warehousing 15 Rate of Duty/Value for Assessment “The rate of duty applicable is as per provisions of Section 15 of the Customs Act i.e. on the date on which the goods are actually removed from the warehouse....”

3.3.3 การใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร คลังสินค้าทัณฑ์บน

กฎหมายศุลกากรของประเทศอินเดียกำหนดให้สามารถจำหน่ายหรือเคลื่อนย้ายของระหว่างคลังสินค้าด้วยกันได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 มาตรา 67 การเคลื่อนย้ายของจากคลังสินค้าไปยังคลังสินค้าอื่น ซึ่งบัญญัติว่า “เจ้าของของคลังสินค้าอาจเคลื่อนย้ายของจากคลังสินค้าหนึ่งไปยังคลังสินค้าอื่นได้โดยต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าหน้าที่ภายใต้เงื่อนไขที่ต้องกำหนดระยะเวลาในการเคลื่อนย้ายของตามที่ได้รับอนุมัติ”⁹⁹

และการจัดการคลังสินค้า ข้อ 13 การเคลื่อนย้ายโดยวางประกัน วรรคหนึ่งได้กำหนดว่า “เมื่อได้รับอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรแล้ว เจ้าของของในคลังสินค้าทัณฑ์บนอาจเคลื่อนย้ายของดังกล่าวจากคลังสินค้าหนึ่งไปยังคลังสินค้าอีกแห่งหนึ่งภายใต้การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ศุลกากร หรือโดยการวางประกันในจำนวนเท่ากับอากรขาเข้าสำหรับของนั้นในกรณีที่ต้องเคลื่อนย้ายไปยังคลังสินค้าที่อยู่เมืองอื่น รายละเอียดขั้นตอนการวางประกันให้เป็นไปตามระเบียบการเคลื่อนย้ายของออกจากคลังสินค้า พ.ศ. 2506 ภายใต้ประกาศที่ 99/95 ฉบับวันที่ 20 กันยายน พ.ศ. 2538 การประกันการเคลื่อนย้ายของกลับต้องวางหนังสือค้ำประกันธนาคารหรือเงินสดร้อยละ 50 ของค่าภาษีอากรสำหรับกรณีที่เป็นของ sensitive nature ส่วนกรณีที่เป็นของ non-sensitive ต้องวางหนังสือค้ำประกันธนาคารหรือเงินสดเป็นประกันจำนวนร้อยละ 25 ของค่าภาษีอากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจเรียกให้วางประกันมากกว่านี้ในกรณีที่จำเป็น”¹⁰⁰

ดังนั้น กฎหมายประเทศอินเดียกำหนดให้สามารถเชื่อมต่อกับสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนได้อย่างจำกัด กล่าวคือ อนุญาตให้เคลื่อนย้ายไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บน

⁹⁹ Customs Act, 1962 Article 67 Removal of goods from one warehouse to another “The owner of any warehouse goods may, with the permission of the proper officer, remove them from one warehouse to another, subject to such conditions as may be prescribed for the due arrival of the warehoused goods at the warehouse to which removal is permitted.”

¹⁰⁰ Warehousing 13 Movement under Bond “With the permission of the Customs Officer, the owner of bonded goods may remove the said goods from one warehouse to another either under the supervision of the Customs Officer or by executing a bond equal to the amount of import duty leviable on such goods if the goods are to be removed to a warehouse in another town. Details of the procedure to be followed and terms of the bond to be executed are provided under Warehoused Goods (Removal) Regulations, 1963. Under Circular No. 99/95-Cus dated 20.9.1995, customs duty is to be secured by a transit bond backed by a bank guarantee/cash security for 50% of the duty involved in case the goods are of sensitive nature. In respect of non-sensitive goods, transit bonds would be covered by a Bank Guarantee or a cash security for 25% of the duty involved. Commissioners of Customs may demand greater guarantee/security if felt necessary in certain cases.”

ด้วยกันเท่านั้น และหากทำการเคลื่อนย้ายไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนที่อยู่คนละเมืองกันต้องวางประกันเป็นจำนวนตามประเภทของของ ซึ่งทำให้การเคลื่อนย้ายนั้นไม่คล่องตัวและอาจเป็นอุปสรรคต่อผู้ประกอบการ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะกฎหมายคลังสินค้าของประเทศอินเดียยังมิได้มีการปรับปรุงแก้ไขใหม่

อย่างไรก็ตาม กฎหมายศุลกากรของประเทศอินเดียมิได้บัญญัติการเชื่อมต่อการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้ากับเขตการค้าเสรี หรือการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านำร่วมกับเขตการค้าเสรีเช่นเดียวกันกับประเทศไทย

3.4 กรณีศึกษาในประเทศไทยและผลการพิจารณา

ในประเทศไทยมีตัวอย่างกรณีศึกษาประเด็นปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านำร่วมกับสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรี กล่าวคือผู้ประกอบการในประเทศไทยได้มีหนังสือขอหารือต่อกรมศุลกากร เรื่อง การนำรถยนต์สำเร็จรูป (CBU) ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักร ตามหนังสือขอหารือดังกล่าวมีข้อความบางส่วนขอหารือ ดังนี้

“วัตถุดิบที่นำเข้ามาจากต่างประเทศบางรายการจะมีใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (Certificate of Origin: C/O) ตามหลักเกณฑ์ของเขตการค้าเสรีระหว่างประเทศ (Free Trade Agreement) จากผู้ส่งออกแนบมากับวัตถุดิบนั้นๆ เช่น ใบรับรองแหล่งกำเนิดตามข้อตกลงเขตการค้าเสรีระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น (Japan-Thailand Economic partnership Agreement: JTEPA) เป็นต้น และการนำวัตถุดิบเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป รวมทั้งการโอนวัตถุดิบจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปไปที่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าซึ่งเป็นการโอนวัตถุดิบระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วยกัน ทั้งสองกรณีดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นการเก็บอากรขาเข้า (อ้างถึงมาตรา 10 ทวิ และมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469) ทำให้การใช้สิทธิยกเว้นหรือลดอัตราอากรตามข้อตกลงเขตการค้าเสรียังไม่สามารถใช้ได้แม้ว่าจะมีใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (C/O) แนบมาด้วยก็ตาม

วัตถุดิบนำเข้างดงกล่าวเมื่อโอนมาที่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและประกอบเป็นรถยนต์สำเร็จรูปแล้ว โดยที่รถยนต์ที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายในประเทศ บริษัทมีความเข้าใจว่าสามารถชำระอากรนำเข้าตามพิกัดอัตราศุลกากรของวัตถุดิบนั้นๆ และขอใช้สิทธิยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับวัตถุดิบที่มีใบรับรอง

แหล่งกำเนิดสินค้า(C/O) ของเขตการค้าเสรีระหว่างประเทศแนบมา สำหรับรถยนต์ที่ส่งไปจำหน่ายยังต่างประเทศ จะได้รับการยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้า

บริษัทจึงใคร่ขอเรียนปรึกษาว่าบริษัทมีความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวถูกต้องหรือไม่”

จากหนังสือขอหารือดังกล่าว กรมศุลกากรได้พิจารณาโดยคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและพิธีการศุลกากร (กพพ.) ครั้งที่ 1/2552 วันอังคารที่ 28 ตุลาคม 2552 เรื่องที่ 5 การลดอัตราอากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ดังนี้

“ปัญหาที่จะต้องพิจารณา

1. การโอนของ (วัตถุดิบ) ที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะกระทำได้หรือไม่

2. หากกระทำได้ของสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบที่โอนมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป หากนำมาจำหน่ายภายในประเทศจะต้องเสียอากรอย่างไร และจะสามารถใช้สิทธิ JTEPA ในการลดอัตราอากรให้กับวัตถุดิบที่นำมาผลิตรถยนต์นั้นได้ หรือไม่

คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและพิธีการศุลกากรเสียงข้างมากพิจารณาแล้วมีมติคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและพิธีการศุลกากร ดังนี้

1. การโอนของ (วัตถุดิบ) ที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า การโอนเข้าไปได้สิทธิเพื่อส่งออก ถ้าผลิตภัณฑ์นั้นนำออกมาจำหน่ายภายในประเทศก็ต้องชำระอากรในอัตราปกติ เว้นแต่จะมีประกาศกระทรวงการคลังลดอัตราอากรให้ ดังนั้น จึงสามารถโอนได้เพราะมีระเบียบให้ทำได้

2. กรณีคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปมีวัตถุประสงค์ของการนำเข้ามาเพื่อรอการชำระภาษีอากรหรือโอนไปหรือกระจายสินค้าเหมือนกับมาพักไว้ก่อน และโอนมาที่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เมื่อโอนมาที่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้ว หลักการของการชำระภาษี ถ้าหากว่าของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้นผลิตเป็นส่วนประกอบเพื่อการส่งออก ก็ยกเว้นอากรตามมาตรา 88 วรรคสอง แต่ถ้าขายในประเทศก็ต้องชำระภาษีตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง คือต้องเสียอากรตามสภาพของของตามรายละเอียดที่จัดไว้ตามมาตรา 87 โดยคำนวณปริมาณที่ใช้ตามที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด ส่วนพิกัดอัตราศุลกากรให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกจาก

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่นไม่ใช่เป็นของสำเร็จรูปเหมือนกับของเขตปลอดอากร ดังนั้นของสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบที่โอนมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป หากนำมาจำหน่ายภายในประเทศสามารถใช้สิทธิ JTEPA ในการลดอัตราอากรให้กับวัตถุดิบที่นำมาผลิตรายนั้นได้ ถ้าได้ใช้สิทธินั้นมาตั้งแต่ต้นในขณะที่นำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งเป็นไปตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา ในเรื่องเสร็จที่ 247/2548 รายบริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัด”

จากมติคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและพิธีการศุลกากรครั้งที่ 1/2552 วันอังคารที่ 28 ตุลาคม 2552 เรื่องที่ 5 การลดอัตราอากรแก่ของที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าดังกล่าว วิเคราะห์ได้ว่าในประเด็นที่ 2 การใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีนั้น คณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและพิธีการศุลกากรมีมติพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 247/2548 เรื่อง สิทธิในการยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าจากประเทศภาคี ความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) ซึ่งปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในราชอาณาจักรเคยวินิจฉัยไว้ ซึ่งเป็นการพิจารณาที่ยังขาดความชัดเจนในรายละเอียดที่จะสามารถนำไปปฏิบัติได้

บทที่ 4

วิเคราะห์แนวทางในการใช้สิทธิตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักร ไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจร่วมกับสิทธิ ประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

4.1 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิต สินค้าตามกฎหมายศุลกากรไทยและต่างประเทศ

4.1.1 หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิต สินค้าตามกฎหมายศุลกากรไทย

กฎหมายศุลกากรไทยกำหนดหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ของคลังสินค้า
ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้ชัดเจนในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไข
เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547
เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2547
ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดย
พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 8 ทวิ (2), 88 วรรคสอง และประกาศ
กรมศุลกากรที่ 5/2547 ข้อ 1 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า
สามารถทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาเก็บในคลังสินค้า
ทัณฑ์บน โดยยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้า
ทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น และหาก
ต้องนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศจะต้องชำระอากร
ขาเข้าตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไข
เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 กล่าวคือ คำนวณภาษีจากสภาพ
ของ ราคาของ และพิกัดศุลกากร ณ วันที่นำของเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน และอัตราศุลกากร
ณ วันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ การดำเนินการใดๆ ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บน
จะต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกรมศุลกากรทั้งสิ้น

ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถโอนหรือเคลื่อนย้ายไป
ยังสถานที่อื่นได้ เช่น คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น เขตปลอดอากร จำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้า

ตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 เป็นต้น โดยยังถือว่าเป็น การส่งออกออกไปนอกราชอาณาจักร การโอนหรือเคลื่อนย้ายของดังกล่าวมิใช่การใช้สิทธิ ประโยชน์ทางภาษีอากรทับซ้อนกัน แต่เป็นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรครั้งละหนึ่งอย่าง ที่ เชื่อมต่อกัน และทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2547 ต่างก็ได้กำหนดให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับหรือเชื่อมต่อกับสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรี

(2) วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนกำหนดไว้อย่างชัดเจนในประกาศ คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ว่า “โดยที่คณะปฏิวัติพิจารณาเห็นว่า บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วย ศุลกากรยังไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน สมควรปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมยิ่งขึ้น สะดวกแก่การปฏิบัติและช่วยส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการส่งเสริมสินค้า ขาออก” และประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2547 กำหนดว่า “ด้วยกรมศุลกากรเห็นเป็นการสมควร แก้ไขปรับปรุงระเบียบปฏิบัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้เป็นไปด้วย ความสะดวก รวดเร็ว อันเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าและสนับสนุน ระบบเศรษฐกิจของประเทศ ประกอบกับเพื่อเป็นการลดขั้นตอนและระยะเวลาการปฏิบัติราชการ เพื่อประชาชนลง 30-50% จากที่กำหนดไว้ในปัจจุบัน”

ดังนั้น คลังสินค้าทัณฑ์บนของประเทศไทยจึงมีวัตถุประสงค์หลักคือการส่งเสริม การส่งออกมาตั้งแต่แรกจนถึงปัจจุบัน โดยการยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของ ที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ไม่ว่าจะปล่อยออกไปใน สภาพเดิมหรือสภาพอื่น เพื่อเป็นการลดต้นทุนและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้า ในระดับโลกได้

4.1.2 หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามกฎหมายศุลกากรประเทศเกาหลีใต้

กฎหมายศุลกากรประเทศเกาหลีใต้กำหนดหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 185 กำหนดหลักเกณฑ์ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถทำการผลิต กรรมวิธีการผลิต หรือกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันโดยใช้ของจากต่างประเทศเป็นวัตถุดิบ หรือส่วนประกอบ หรือใช้ของจากต่างประเทศและของภายในประเทศเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบ ทั้งนี้ การผลิต กรรมวิธีการผลิต และกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันต้องไม่ใช้ของภายในประเทศเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพียงอย่างเดียวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากสำนักงานศุลกากรภาค ซึ่งของที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถโอนหรือเคลื่อนย้ายไปยังสถานที่อื่นได้ตามมาตรา 213 เช่น ท่าที่เปิด (Open Port) พื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Areas) สถานที่ตรวจปล่อยของ (Customs clearance point) เป็นต้น โดยมีได้กำหนดให้สามารถโอนหรือเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีได้

อย่างไรก็ตามมาตรา 2, 14, 15 และ 16 กำหนดให้ต้องชำระอากรขาเข้ากรณีนำเข้าของเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ส่วนของจากต่างประเทศที่นำเข้าไปทำการผลิต หรือผ่านกรรมวิธีการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าอาจต้องชำระอากรขาเข้าในสภาพของสินค้า หรือวัตถุดิบ ภายใต้การอนุมัติจากสำนักงานศุลกากรภาคตามมาตรา 188 และมาตรา 189

(2) วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนกำหนดไว้อย่างชัดเจนในพระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 บทหลักการ วรรคสอง ว่าเพื่อเป็นการสนับสนุนการลงทุนจากต่างประเทศ ภายใต้เงื่อนไขที่ต้องเป็นสินค้าจากต่างประเทศ และมีการปรับปรุงงานซึ่งเคยได้รับอนุญาตให้กระทำได้ในพื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บนเท่านั้น ปัจจุบันได้อนุญาตให้กระทำภายนอกพื้นที่คลังสินค้าทัณฑ์บนได้เป็นบางประการ

ดังนั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรประเทศเกาหลีใต้ได้มีการปรับปรุงระบบคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อเตรียมความพร้อมในการรองรับกับการพัฒนา ส่งเสริม และอำนวยความสะดวกให้แก่การส่งออกในภาคอุตสาหกรรมของประเทศเป็นอย่างมาก โดยใช้ระบบคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นเครื่องมือส่วนหนึ่งในการส่งเสริมการส่งออก และประเทศเกาหลีใต้ประสบความสำเร็จในการใช้นโยบายการค้ามุ่งออกภายนอกประเทศตามรายงานการศึกษาของธนาคารโลกในเอกสารเรื่อง World Development Report 1987

4.1.3 หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามกฎหมายศุลกากรประเทศไต้หวัน

ประเทศไต้หวันมีมาตรการส่งเสริมการลงทุนหลายอย่าง คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเป็นหนึ่งในมาตรการส่งเสริมการลงทุนเช่นกัน กฎหมายศุลกากรประเทศไต้หวันกำหนดวัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้ในพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 และระเบียบปฏิบัติคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553 ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 58 และระเบียบปฏิบัติคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553 มาตรา 4 มาตรา 40 กำหนดหลักเกณฑ์โดยให้ยื่นขอจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและวางประกันต่อสำนักงานศุลกากร โดยมีเงื่อนไขว่าผู้ที่ใช้สิทธิคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะต้องนำของจากต่างประเทศเข้ามาในคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นหลักจึงจะได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกสำหรับของที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและส่งออกภายในระยะเวลาที่กำหนด

หากต้องนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศจะต้องยื่นคำขออนุญาตต่อศุลกากรที่กำกับดูแลและศุลกากรที่กำกับดูแลจะเป็นผู้ประเมินอากรขาเข้าเพิ่มเติม นอกจากนี้ของที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถจำหน่ายหรือเคลื่อนย้ายไปยังสถานที่อื่นได้ตามมาตรา 33 ของระเบียบปฏิบัติคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553 เช่น อุทยานอุตสาหกรรม (The Science-Based Industrial Park) เขตการผลิตเพื่อส่งออก (Export

Preprocessing Zone) อุทยานเทคโนโลยีชีวภาพการเกษตร (The Agricultural Biotechnology Park) เขตปลอดอากร (Free-Trade-Zone) และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าอื่นได้ แต่มิได้กำหนดให้สามารถจำหน่ายหรือเคลื่อนย้ายจากการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีได้

ดังนั้น แม้กฎหมายศุลกากรประเทศไต้หวันมิได้ให้คำนิยามของคำว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้อย่างชัดเจนดังเช่นของประเทศไทย อย่างไรก็ตาม หากวิเคราะห์ตามพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 และระเบียบปฏิบัติคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ประเทศไต้หวันมีความคล้ายคลึงกันกับคลังสินค้าทัณฑ์บนของประเทศไทย กล่าวคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนและคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศไต้หวันเป็นการจัดตั้งขึ้นในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งที่เป็นโรงงานผลิตโดยศุลกากรและอยู่ในความควบคุมดูแลของศุลกากร ซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก

(2) วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้น ในกฎหมายทั้งสองฉบับมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่ามีวัตถุประสงค์อย่างไร แต่เมื่อวิเคราะห์มาตรา 58 แห่งพระราชบัญญัติกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐประชาชนจีน ฉบับแก้ไข วันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 2 และมาตรา 4 ของระเบียบปฏิบัติศุลกากรคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ฉบับแก้ไข วันที่ 30 พฤศจิกายน 2553 แล้ว พบว่าประเทศไต้หวันกำหนดให้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าใช้สำหรับทำการผลิตสินค้าจากวัตถุดิบที่นำเข้ามาจากต่างประเทศเป็นหลักเท่านั้นและเน้นให้ผลิตเพื่อส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ

ดังนั้น อาจกล่าวได้โดยสรุปว่า คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของประเทศไต้หวันมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการส่งออกเช่นเดียวกับประเทศไทย และกฎหมายศุลกากรไต้หวันมิได้กำหนดให้สามารถเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนไปยังความตกลงเขตการค้าเสรีได้

4.1.4 หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามกฎหมายศุลกากรประเทศอินเดีย

กฎหมายศุลกากรอินเดียที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ถูกบัญญัติขึ้นไว้นานแล้ว และไม่ได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัย ปัจจุบันประเทศอินเดียใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 ระเบียบปฏิบัติการผลิตในการกำหนดวัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ดังนี้

(1) หลักเกณฑ์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนกำหนดไว้ในหลายแห่ง คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 มาตรา 69 (1), 15 (1)(ข), 68 และการจัดการคลังสินค้า ข้อ 12 ข้อ 17 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสามารถกระทำการผลิต หรือดำเนินการอื่นใดภายใต้การกำกับดูแลของศุลกากร ซึ่งของที่นำเข้ามาในคลังสินค้า ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก และหากจะนำของนั้น ออกไปจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศจะต้องชำระอากรขาเข้า รวมถึงเบี่ยปรับ ค่าเช่า ดอกเบี่ย และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ได้ชำระไปแล้วสำหรับของนั้น

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 มาตรา 67 และการจัดการคลังสินค้า ข้อ 13 ยังได้กำหนดให้สามารถเคลื่อนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนแห่งอื่นได้ ซึ่งเป็นข้อจำกัดที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายไปยังสถานที่อื่นนอกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นเท่านั้น และมีได้กำหนดให้สามารถเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้า ทัณฑ์บนไปยังสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีได้

(2) กฎหมายศุลกากรประเทศอินเดียมีได้บัญญัติวัตถุประสงค์ไว้อย่างชัดเจน แต่จากข้อ 12 ของการจัดการคลัง กำหนดว่า “...ตามนโยบายที่ได้กำหนดให้เพิ่มการอำนวยความสะดวกแก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 65 โดยเฉพาะ EOU หรือหน่วยงานใดที่ให้ความสำคัญกับการส่งออกเป็นหลัก...” วิเคราะห์ได้ว่า กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนของประเทศอินเดียมีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้า โดยผ่านมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บน และให้ความสำคัญกับการส่งออกควบคู่ไปด้วย

ปัจจุบันกฎหมายศุลกากรประเทศอินเดียบังคับใช้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505 โดยยังไม่มีมีการแก้ไขปรับปรุงใดๆ ดังนั้น กฎหมายศุลกากรอินเดียด้านคลังสินค้า ทัณฑ์บนจึงค่อนข้างแตกต่างไปจากกฎหมายศุลกากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนของประเทศอื่น

แต่อย่างไรก็ตาม แนวคิดหลักของคลังสินค้าทัณฑ์บนของประเทศอินเดียคล้ายคลึงกับประเทศอื่น กล่าวคือ เพื่อส่งเสริมการส่งออก เนื่องจากไม่เก็บอากรขาเข้าและขาออก ส่วนแนวคิดที่ต้องการเพิ่มการอำนวยความสะดวกแก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้น เห็นว่า กฎหมายศุลกากรอินเดียยังมีข้อจำกัดในการดำเนินกิจการคลังสินค้าทัณฑ์บนอยู่หลายประการ อันเป็นการไม่เอื้ออำนวยความสะดวก และเพิ่มความยุ่งยากให้แก่ผู้ประกอบการ เช่น การเคลื่อนย้ายของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนหนึ่งไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอีกแห่งหนึ่งซึ่งอยู่คนละเมืองกัน หากไม่ต้องการให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจสอบเจ้าของของในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นต้องวางประกันในจำนวนเท่ากับอากรขาเข้าสำหรับของนั้น เป็นต้น ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่าเนื่องจากประเทศอินเดียเริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2548 แทนการเก็บภาษีการขาย (Central Sales Tax: CST) ประกอบกับสินค้าประเภทวัตถุดิบและสินค้าขั้นกลางมีอัตราภาษีค่อนข้างต่ำอยู่ระหว่างร้อยละ 2 - 20 ทำให้อากรขาเข้าไม่สูงมาก จึงอาจเป็นผลทำให้มาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ได้รับความสนใจจากนักลงทุนจึงไม่จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ทันสมัย

4.1.5 หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์คลังสินค้าทัณฑ์บนตามอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข)

อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ภาคีสมาชิกใช้เป็นเกณฑ์มาตรฐานหรือใช้เป็นต้นแบบในการจัดทำพิธีการศุลกากรให้มีมาตรฐานสากล เรียบง่าย และสอดคล้องกัน ปัจจุบันประเทศไทยยังมิได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) แต่มีแนวโน้มเป็นอย่างสูงที่ประเทศไทยจะเข้าร่วมเป็นภาคี ขณะนี้พิธีการศุลกากรของไทยส่วนใหญ่ได้รับการปรับปรุงให้เป็นไปตามแนวอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไขแล้ว) รวมถึงกฎระเบียบที่เกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ด้วย ซึ่งอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ได้กำหนดกรอบแนวคิดและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ ดังนี้

จากบทนำ วัตถุประสงค์และขอบเขต และแนวทางการปฏิบัติที่แนะนำที่ 9 ในภาคผนวกเฉพาะภาค D แสดงให้เห็นว่าคลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse) (ชื่อเรียกตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย) หรือ คลังสินค้าศุลกากร (Customs warehouse) ตามอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้าโดย

การชะลอการชำระค่าภาษีอากร โดยการยกเว้นการชำระค่าภาษีอากรหากนำของนั้นส่งออกกลับไปต่างประเทศ หรือชำระค่าภาษีอากรกรณีนำของไปบริโภคภายในประเทศ

อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ภาคผนวกเฉพาะ D กำหนดให้สามารถเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น หรือพิธีการศุลกากรอื่นได้ แม้ว่าจะมิได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นพิธีการศุลกากรใดบ้างก็ตาม ฉะนั้น เมื่ออนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) มิได้ห้ามให้เชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนกับสิทธิประโยชน์อื่น หรือห้ามมิให้ใช้สิทธิร่วมกับสิทธิอื่น การกำหนดในพระราชบัญญัติศุลกากรให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ใด หรือพิธีการศุลกากรใดร่วมกับสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนจึงสามารถทำได้

จากการศึกษาพบว่า กฎหมายศุลกากรประเทศไทย เกาหลีใต้ ใต้หวัน และอินเดีย ต่างรับกรอบแนวคิด วัตถุประสงค์ และหลักเกณฑ์คลังสินค้าทัณฑ์บนของอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) นำไปใช้อย่างสอดคล้องกัน กล่าวคือ ทั้งสี่ประเทศนำหลักเกณฑ์ที่ให้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้า และอากรขาออกสำหรับของที่นำเข้ามาในคลังสินค้าทัณฑ์บนและส่งออกไปยังต่างประเทศ และกรณีที่น่าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศต้องชำระอากรขาเข้า อีกทั้งยังอนุญาตให้สามารถเชื่อมต่อ โอน หรือเคลื่อนย้ายของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไปยังสถานที่อื่นได้

อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) กำหนดเพียงกรอบแนวคิดและหลักเกณฑ์กว้างๆ เท่านั้น ดังนั้น รายละเอียดพิธีการศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงแตกต่างกันตามแต่ละประเทศจะกำหนด เช่น การคำนวณอากรขาเข้ากรณีนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ การเชื่อมต่อประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนไปยังพิธีการศุลกากรอื่น วัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นต้น และผลจากการศึกษาไม่พบว่ามีประเทศใดที่กำหนดให้สามารถเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนไปยังสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรี หรือกำหนดให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์สองอย่างนี้ร่วมกันได้

ผู้วิจัยมีความเห็นว่ากรณีที่ไม่มีประเทศใดกำหนดให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์สองอย่างร่วมกันได้เป็นเพราะคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นมาตรการที่เกิดขึ้นมาช้านานและสามารถนำไปปฏิบัติต่อได้โดยง่าย หลายประเทศส่วนใหญ่จึงคุ้นเคยกับการใช้คลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออกเรื่อยมา แต่ในระยะหลังหลักนโยบายการค้าเสรีได้รับความสนใจจากทั่วโลกอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบันและจะมีบทบาทสำคัญมากยิ่งขึ้น แต่การทำความตกลงเขตการค้าเสรีแต่ละครั้งใช้ระยะเวลาอันยาวนานกว่าจะสำเร็จเพราะต้องอาศัยความร่วมมือของทุกประเทศคู่สัญญา ผลจากการทำความตกลงเขตการค้าเสรีทำให้อัตราอากรลดลงเรื่อยๆ ไปจนถึงการได้รับยกเว้น

อาการบ้าง ทำให้การยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรการของคลังสินค้าทัณฑ์บนมีความสำคัญลดน้อยลงไป ดังนั้น การกำหนดให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์สองอย่างร่วมกันในกฎหมายจึงอาจไม่มีความจำเป็นอีกต่อไป

เมื่อเปรียบเทียบวัตถุประสงค์และแนวคิดพื้นฐานของคลังสินค้าทัณฑ์บนกับเขตการค้าเสรีพบว่าแตกต่างกัน กล่าวคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนมีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้าหรือเพื่อส่งเสริมการส่งออกเป็นหลัก โดยการลดต้นทุนทางภาษีอากรให้แก่ผู้นำเข้าคือการยกเว้นอากรขาเข้าและขาออกให้แก่ของจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วส่งออกไปยังต่างประเทศ ในขณะที่เขตการค้าเสรีมีวัตถุประสงค์เพื่อเปิดเสรีทางการค้าและบริการ โดยวิธีการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรขาเข้าเพื่อนำของนั้นเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ฉะนั้น ถึงแม้ว่าแนวคิดพื้นฐานและวัตถุประสงค์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนและเขตการค้าเสรีแตกต่างกัน ประกอบกับไม่มีประเทศใดกำหนดให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทั้งสองอย่างร่วมกันได้ แต่เมื่ออนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) มิได้ห้ามไม่ให้ทำ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทั้งสองอย่างร่วมกันได้ แต่จะใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันแค่ไหน อย่างไรก็ตามจะได้วิเคราะห์ต่อไป

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิต
สินค้าของประเทศไทย เกาหลีใต้ ไต้หวัน และอินเดีย

หัวข้อ	ไทย	เกาหลีใต้	ไต้หวัน	อินเดีย
วัตถุประสงค์ คลังสินค้าทัณฑ์บน	ส่งเสริมการส่งออก	สนับสนุนการลงทุน จากต่างประเทศ	ส่งเสริมการส่งออก	อำนวยความสะดวก ทางการค้า
การคำนวณอากร ขาเข้าสำหรับของ ที่ออกจาก คลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายหรือ บริโภค ภายในประเทศ	- มาตรา 10 ทวิ วรรค สอง แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 - ไม่ชัดเจน	- มาตรา 188 และ มาตรา 189 แห่ง พระราชบัญญัติ ศุลกากร ฉบับแก้ไข ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 - ไม่ชัดเจน	- มาตรา 58 แห่ง พระราชบัญญัติ กฎหมายศุลกากร ของสาธารณรัฐ ประชาชนจีน ฉบับ แก้ไข ลงวันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 - ไม่ชัดเจน	- มาตรา 15 แห่ง พระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2505 และ ข้อ 14, 15 ของ การจัดการ คลังสินค้า - ไม่ชัดเจน
การเชื่อมต่อกับ สิทธิประโยชน์หรือ พิธีการทาง ศุลกากรอื่น	คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น, เขตประกอบการเสรี, เขตปลอดอากร, ผู้ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุนจากคณะกรรมการ ส่งเสริมการลงทุน, ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้น อากรตามกฎหมายว่า ด้วยพิกัดอัตรา ศุลกากรหรือกฎหมาย อื่น	ท่าที่เปิด (Open port), พื้นที่คลังสินค้า ทัณฑ์บน(Bonded area), สถานที่ที่ได้รับ อนุญาตตาม พระราชบัญญัติ ศุลกากร มาตรา 156, สำนักงานศุลกากร (Customs authority), สถานีตรวจปล่อยของ (Customs clearance station), สถานที่ตรวจ ปล่อยของ(Customs clearance point) และ ที่ทำการไปรษณีย์ สำหรับสำหรับตรวจ ปล่อยของ(Clearance post office)	อุทยานอุตสาหกรรม (The Science-Based Industrial Park), เขตการผลิตเพื่อ ส่งออก (Export Processing Zone), อุทยาน เทคโนโลยีชีวภาพ การเกษตร (The Agricultural Biotechnology Park) เขตปลอดอากร (Free-Trade-Zone) และคลังสินค้าทัณฑ์ บนประเภทโรงผลิต สินค้าอื่น	คลังสินค้า ทัณฑ์บนอื่น
การใช้สิทธิ ประโยชน์ คลังสินค้าทัณฑ์บน ร่วมกับสิทธิ เขตการค้าเสรี	ไม่กำหนด	ไม่กำหนด	ไม่กำหนด	ไม่กำหนด

4.2 วิเคราะห์ปัญหาข้อกฎหมาย

4.2.1 ผลผูกพันของกฎหมาย

4.2.1.1 ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับ ความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership: JTEPA)

เขตการค้าเสรีเป็นรูปแบบของการรวมกลุ่มที่มีการยกเลิกภาษีศุลกากร และข้อจำกัดทางการค้าต่างๆ ในระหว่างประเทศสมาชิกออกทั้งหมด โดยที่ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศต่างก็ยังคงมีมาตรการกีดกันทางการค้ากับประเทศที่มีไม่ใช่สมาชิกอยู่เช่นเดิม ส่วนความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ (Agreement between the Kingdom of Thailand and Japan for an Economic Partnership: JTEPA) เกิดจากความตกลงแบบทวิภาคีระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น เพื่อเปิดเสรีทางการค้าและอำนวยความสะดวกการค้าสินค้าและบริการระหว่างไทยกับญี่ปุ่น

เมื่อประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นได้ทำความตกลง JTEPA ซึ่งเป็นความตกลงระหว่างประเทศแล้ว ความตกลง JTEPA ดังกล่าวยังไม่มีผลบังคับใช้ภายในประเทศไทยจนกว่าจะมีการอนุวัติการโดยการออกกฎหมายภายในประเทศไทย คือ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 30 ตุลาคม พ.ศ. 2550 และอาศัยอำนาจตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 31 ตุลาคม พ.ศ. 2550 ประกาศกระทรวงอุตสาหกรรม เรื่อง วิธีการในการขออนุมัตินำเข้าชิ้นส่วนรถยนต์ที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น โดยได้รับสิทธิชำระภาษีตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจ ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2550 จึงมีผลทำให้สิทธิประโยชน์ที่ตกลงกันไว้ในความตกลง JTEPA สามารถบังคับใช้ภายในประเทศได้

ผลในทางกฎหมายของความตกลง JTEPA และกฎหมายภายในที่อนุวัติตามความตกลง JTEPA จะมีผลบังคับใช้สำหรับคู่ภาคี คือ ประเทศไทย และประเทศญี่ปุ่นเท่านั้น กล่าวคือ เดิมเป็นกฎหมายระหว่างประเทศแต่มีการอนุวัติการให้เป็นกฎหมายภายในประเทศโดยประเทศไทยจะได้รับสิทธิประโยชน์จากประเทศญี่ปุ่นหากนำของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศไทยเข้า

ไปในประเทศญี่ปุ่น และในทางกลับกันประเทศญี่ปุ่นจะได้รับสิทธิประโยชน์จากประเทศไทยหาก นำของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่นเข้าไปในประเทศไทย

ผลผูกพันที่เกิดขึ้นจึงหมายความว่า ความผูกพันระหว่างสองประเทศที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดของสินค้าเป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้น หากผู้นำเข้าคนไทยนำของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศไทยนำเข้าไปในประเทศญี่ปุ่นย่อมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีตามความตกลงนั้น กล่าวคือ ต้องเสียอากรขาเข้าตามปกติ ในทางกลับกันหากผู้นำเข้าคนญี่ปุ่นนำของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่นเข้ามาในประเทศไทยก็ย่อมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีตามความตกลงเช่นเดียวกัน

สรุปได้ว่า เขตการค้าเสรีหรือความตกลงJTEPA มีวัตถุประสงค์เพื่อเปิดเสรีทางการค้าเฉพาะระหว่างประเทศสมาชิกเท่านั้น โดยให้นำของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศคู่ภาคีเข้ามาบริโภคภายในประเทศของตนจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีตามความตกลงนั้น ภายใต้เงื่อนไขกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดของสินค้า และเมื่อความตกลงJTEPA ซึ่งกำหนดขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 14¹⁰¹ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มิได้กำหนดถึงกรณีการใช้สิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่น จึงมีความชัดเจนอยู่ในความตกลงเขตการค้าเสรีที่มีได้มุ่งประสงค์จะใช้สิทธิประโยชน์ความตกลงJTEPA ร่วมกับสิทธิประโยชน์อื่น

ดังนั้น หากต้องการให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศได้ เพื่อความชัดเจนผู้วิจัยเห็นควรให้กำหนดไว้ในความตกลงเขตการค้าเสรีและกฎหมายศุลกากรว่าให้สามารถกระทำได้ ดังตัวอย่างเช่น รายงานการประชุมครั้งที่ 18 ของคณะกรรมการเจรจาการค้าBIMSTEC (BIMSTEC คือ กลุ่มความร่วมมือแห่งอ่าวเบงกอลสำหรับความร่วมมือหลากหลายสาขาทางวิชาการและเศรษฐกิจ) ได้ร่างความตกลงไว้ในข้อ 18 ที่กำหนดให้สามารถขยายของที่ได้นำไปแสดงนิทรรศการในระหว่างหรือหลังจากงานแสดงนิทรรศการโดยให้ได้รับสิทธิพิเศษตามพิกัดอัตราของ BIMSTEC

¹⁰¹ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14 บัญญัติว่า “เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศตามวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

FTA¹⁰² ดังนั้น หากความตกลงJTEPA กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ JTEPA ร่วมกับสิทธิประโยชน์ด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ เมื่อประเทศไทยนำความตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวมาอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในประเทศ กฎหมายจะชัดเจนอยู่ในตัวว่าสามารถกระทำได้

4.2.1.2 กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บน

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ใน มาตรา 8 ทวิ (2) มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 87 ถึง มาตรา 97 ทวิ โดยกำหนดให้ของที่นำเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน และส่งออกไปยังต่างประเทศจะได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าไปหรือในสภาพอื่น

กฎหมายคลังสินค้าสินค้านำเข้าเป็นกฎหมายภายในประเทศ กล่าวคือ เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับภายในประเทศต่อบุคคลทุกคนที่อาศัยอยู่ภายในประเทศ ไม่ว่าจะ เป็นประชาชนของประเทศไทย หรือบุคคลต่างด้าว ดังนั้น กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงมีผล บังคับใช้กับผู้นำเข้าทุกรายและสำหรับของนำเข้าจากต่างประเทศทุกประเทศที่เข้ามาในประเทศไทยและใช้สิทธิคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

นอกจากนี้ กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนมีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ เพื่อส่งเสริมการส่งออกและอำนวยความสะดวกทางการค้าโดยให้นำของที่ผลิตจากคลังสินค้า ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าส่งออกไปยังต่างประเทศ เพื่อนำไปบริโภคหรือจำหน่ายใน ต่างประเทศจะเป็นประเทศใดก็ได้ และบังคับใช้กับผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้า ทัณฑ์บนในประเทศเท่านั้น กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนมิได้บัญญัติถึงกรณีการยกเว้นอากร ขาเข้าและอากรขาออกหรือลดอัตราอากรสำหรับของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยใช้สิทธิ ประโยชน์เขตการค้าเสรีร่วมด้วยเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ดังนั้น เมื่อไม่มีกฎหมาย ใดบัญญัติไว้ให้สามารถกระทำได้ ก็ไม่มีอำนาจใดที่จะรองรับให้กรมศุลกากรสามารถให้ผู้ประกอบ กิจการคลังสินค้าทัณฑ์บนสามารถใช้สิทธิประโยชน์เขตการค้าเสรีร่วมกับคลังสินค้าทัณฑ์บน

¹⁰² Report of The Eighteenth Meeting of The BIMSTEC Trade Negotiating Committee 18 (a) "Goods sent from an exporting Party for exhibition in another Party and sold during or after the exhibition into a Party shall benefit from the BIMSTEC FTA preferential tariff treatment on the condition that the goods meet the requirements of the BIMSTEC FTA Rules of Origin provided it is shown to the satisfaction of the relevant Customs Authorities of the importing Party that:"

ประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศได้ ตามหลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ”

ปัจจุบันมีการลดหรือยกเว้นอากรแก่ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้โดยการออกเป็นประกาศกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 คือ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม 2555 โดยลดอัตราอากรและยกเว้นอากรให้แก่ของในกรณี ดังนี้

กรณีที่ลดอัตราอากร

- เศษหรือของด้อยคุณภาพที่เกิดจากการนำของเข้ามาผลิต ผสม ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งมีได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรแต่จำหน่ายหรือนำไปใช้ในการอื่น ให้ลดอัตราอากรลงเหลือเท่ากับจำนวนเงินอากรที่คำนวณตามสภาพของหรือราคาของ แล้วแต่กรณี และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลานำเศษหรือของที่ด้อยคุณภาพออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าว

- เศษ เศษตัด และของที่ใช้ไม่ได้ที่เป็นพลาสติกตามประเภท 39.15 อันเกิดจากการนำเข้าของไม่ว่าจะอยู่ในพิกัดประเภทใดมาผ่านกระบวนการผลิต ผสม หรือประกอบเพื่อส่งออกในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เขตปลอดอากร เขตอุตสาหกรรมส่งออก และสถานประกอบกิจการอุตสาหกรรมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่จำหน่ายหรือนำไปใช้ในการอื่น ให้ลดอัตราอากรลงเหลือร้อยละ 5

กรณียกเว้นอากร

- เศษหรือของที่ด้อยคุณภาพที่เกิดจากการนำของเข้ามาผลิต ผสม ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ซึ่งมีได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่จำหน่ายด้วยวิธีบริจาคนเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินหรือองค์การสาธารณกุศล

- ของซึ่งนำไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรไม่ว่าในสภาพเดิมหรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุแล้ว และภายหลังได้มีการส่งออกหรือนำออกนอกราชอาณาจักร ไม่ว่าในสภาพเดิมหรือสภาพที่ผลิต ผสม หรือประกอบแล้ว

- เศษวัตถุดิบ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ทำลายตามระเบียบพิธีการที่

กรมศุลกากรกำหนด ไม่ว่าจะการทำลายดังกล่าวจะได้กระทำก่อนหรือหลังวันที่ประกาศนี้มีผลใช้บังคับ

- เครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นของตามพิกัดประเภทใดที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุญาตให้นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ปัจจุบันพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 บัญญัติให้ยกเว้นอากรแก่ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนเฉพาะกรณีที่ตั้งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศเท่านั้น แต่โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ออกประกาศกระทรวงการคลังลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรให้แก่ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่มีได้จำหน่ายไปต่างประเทศตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นการใช้กฎหมายสองฉบับโดยขัดกัน กล่าวคือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แต่อย่างไรก็ตาม การลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรให้แก่ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่มีได้จำหน่ายไปยังต่างประเทศดังกล่าว เป็นการให้สิทธิแก่ของซึ่งแม้มิได้ส่งออกไปต่างประเทศแต่ก็ได้มีการบริโภคภายในประเทศ ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าการได้รับการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรดังกล่าวมิได้กระทบต่อหลักการใหญ่ของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่จะต้องจำหน่ายเพื่อบริโภคในต่างประเทศ เพราะในความเป็นจริงสิ่งที่ประกาศกระทรวงการคลังให้สิทธิลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรแก่ของดังกล่าว นั้นเป็นของที่ไม่สามารถนำมาบริโภคภายในประเทศต่อไปได้ จึงเป็นเหตุเป็นผลที่เพียงพอและเหมาะสมที่ใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราอากร พ.ศ. 2530 เพื่อดำเนินการบางอย่างในการจัดการกับของที่ไม่สามารถนำไปบริโภคหรือใช้ประโยชน์ในการอื่นต่อไปได้อีก

ในขณะเดียวกันเมื่อเปรียบเทียบกับเขตปลอดอากรที่มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 อย่างชัดเจนในมาตรา 97 เบญจ¹⁰³ ให้ยกเว้น

¹⁰³ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 97 เบญจ บัญญัติว่า "ให้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามที่อธิบดีอนุมัติ

(2) ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำไปในเขตปลอดอากรสำหรับใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือ

อาคารเข้าสำหรับของบางอย่างที่นำเข้ามาในประเทศเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร เช่น เครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ ของที่ใช้ในเขตปลอดอากรสำหรับใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม เป็นต้น โดยมีต้องอาศัยอำนาจพระราชกำหนดพิกัดอัตราอากร พ.ศ. 2530 มาตรา 12 ให้เป็นการควบคุมเครื่องในการใช้กฎหมายสองฉบับ (พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กับพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530) ดังเช่นกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าวข้างต้น

4.2.2 การขัดกันระหว่างกฎหมายศุลกากรกับกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง บัญญัติให้การเก็บภาษีอากรต้องใช้กฎหมายสองฉบับ คือ ต้องเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จึงมีความหมายว่า จะใช้กฎหมายเพียงฉบับใดฉบับหนึ่งมิได้แต่จะต้องใช้กฎหมายสองฉบับอย่างสอดคล้องกัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นจะจัดเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และหากต้องการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรขาเข้าแก่ของใดที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีเท่านั้น

ปัจจุบันมีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2555 ที่ให้สิทธิลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรแก่ของบางประเภทตามที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 4.2.1.2 ข้างต้น แต่ของที่ได้รับสิทธิดังกล่าวเป็นของที่ไม่สามารถนำมาจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศต่อไปได้จริง จึงเป็นเหตุผลที่สามารถอนุโลมให้ลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรได้

ในขณะที่ความตกลง JTEPA เป็นการทำความตกลงระหว่างประเทศไทยกับญี่ปุ่น ซึ่งเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ กล่าวคือ เป็นข้อตกลงร่วมกันที่ใช้บังคับกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศมีวัตถุประสงค์เพื่อนำของจากประเทศคู่ภาคีเข้ามาบริโภคภายในประเทศคู่ภาคีอีกฝ่ายหนึ่ง ภายหลังจากที่ประเทศไทยทำความตกลง JTEPA กับประเทศญี่ปุ่นแล้ว หากจะให้ความตกลงดังกล่าวมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายก็ต้องมีการออกกฎหมายอนุวัติการให้เป็นไปตามความตกลงระหว่างประเทศนั้น ซึ่งในกรณีนี้พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

(3) ของที่ปล่อยออกมาจากเขตปลอดอากรอื่น

ให้ยกเว้นอากรขาออกสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร

มาตรา 14 ได้รองรับสิทธิตามความตกลงนั้นโดยมีการออกเป็นประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2550 และประกาศกรมศุลกากร ที่ 83/2550 ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2550 เป็นต้น อย่างไรก็ตาม กฎหมายภายในประเทศนี้ต้องไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายระหว่างประเทศ หากขัดหรือแย้งกับกฎหมายระหว่างประเทศก็ถือว่ารัฐนั้นฝ่าฝืนพันธกรณีแห่งกฎหมายระหว่างประเทศและจะต้องมีความรับผิดชอบในทางระหว่างประเทศสำหรับการฝ่าฝืนพันธกรณีแห่งกฎหมายระหว่างประเทศเช่นว่านั้น

เมื่อการจัดเก็บอากรขาเข้าสำหรับของที่ใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนกับความตกลง JTEPA อาศัยอำนาจตามกฎหมายต่างกัน กล่าวคือ คลังสินค้าทัณฑ์บนจัดเก็บอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 12 สำหรับกรณีลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรแก่ของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ส่วนความตกลง JTEPA จัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง ประกอบกับพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14 ฉะนั้น หากจะใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ร่วมกับความตกลง JTEPA และได้รับการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรขาเข้าตามความตกลง เขตการค้าเสรีสำหรับของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศจะต้องใช้กฎหมายในการจัดเก็บค่าภาษีอากรให้ถูกต้องตามหลักของมาตรา 10 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ด้วย กล่าวคือ ต้องจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกอบกับมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มิใช่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14 เพราะกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเป็นกฎหมายภายในมิใช่ข้อตกลงระหว่างประเทศจึงไม่สามารถบังคับใช้ตามมาตรา 14 ได้ และการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรสำหรับของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีเท่านั้น โดยต้องมีเหตุผลตามที่กำหนดไว้ คือ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือ เพื่อความผาสุกของประชาชน หรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าหากจะให้ใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีได้ และการคำนวณค่าอากรขาเข้าสำหรับของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศนั้นจะกำหนดให้

ใช้อัตราอากรตามความตกลงเขตการค้าเสรีควรจะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีได้ เพราะเป็นการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรเมื่อเปรียบเทียบกับกรชำระอากรขาเข้าสำหรับของในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามปกติ นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศด้วย เนื่องจากการให้ใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันโดยได้รับสิทธิลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรขาเข้าตามความตกลงเขตการค้าเสรีดังกล่าวจะเป็นการสนับสนุนให้มีการลงทุนจากต่างประเทศมากขึ้นเพราะได้รับสิทธิประโยชน์เป็นสองเท่า และทำให้ประเทศไทยมีรายได้จากการลงทุนเพิ่มขึ้นตามไปด้วย

ตารางที่ 3 เปรียบเทียบคลังสินค้าทัณฑ์บนกับเขตการค้าเสรี

	คลังสินค้าทัณฑ์บน	เขตการค้าเสรี
1. ลักษณะของกฎหมาย	กฎหมายภายใน	กฎหมายระหว่างประเทศ
2. การจัดเก็บภาษีอากร	พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และพระราช กำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 12	พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง และ พระราชกำหนดพิกัดอัตรา ศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14
3. เจตนารมณ์และ วัตถุประสงค์	อำนวยความสะดวกทางการค้า ตามอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับ แก้ไข) และส่งเสริมการส่งออก	เปิดเสรีทางการค้าและบริการ ตามความตกลงแกตต์ มาตรา 24
4. สิทธิประโยชน์ที่ได้รับ	ยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก สำหรับของทุกประเภท	ลดอัตราอากรหรือยกเว้น อากรขาเข้าเฉพาะของที่ได้ ทำความตกลงไว้
5. หลักเกณฑ์การใช้ สิทธิประโยชน์	จำหน่ายหรือบริโภค ในต่างประเทศ	จำหน่ายหรือบริโภค ภายในประเทศ
6. ผลที่ได้รับ	ลดต้นทุน	ลดต้นทุน
7. เงื่อนไข	นำเข้าของจากประเทศใดก็ได้	นำเข้าของเฉพาะที่มี ถิ่นกำเนิดจากประเทศตาม ที่ได้ทำความตกลงไว้

4.2.3 แนวทางการตีความของคณะกรรมการกฤษฎีกา

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้มีความเห็นใน เรื่องเสรีจที่ 247/2548 เมื่อเดือน เมษายน 2548 เรื่อง สิทธิในการยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าจากประเทศ ภาควิชาความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) ซึ่งปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในราชอาณาจักร โดยสรุปว่า สามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิตามเขตการค้าเสรี อาเซียนได้ หากผู้นำของเข้าปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนดไว้ จะได้รับยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากร โดยการคำนวณอากรเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ที่กำหนดให้ผู้นำของ เข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าภาษีโดยคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ ในขณะที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ด้วยความเคารพต่อคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้วิจัยมีความเห็นว่า คณะกรรมการ กฤษฎีกาทำความเห็นดังกล่าวโดยมิได้ให้ความเห็นไปถึงรายละเอียดในการปฏิบัติพิธีการทาง ศุลกากร และมุ่งเน้นวิเคราะห์กฎหมายศุลกากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนเพียงอย่างเดียว จึงก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้ประกอบการที่ต้องการใช้สิทธิ ประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนและสิทธิตามความตกลงเขตการค้าเสรีร่วมกัน ทั้งนี้ ผู้วิจัยมี ความเห็นว่าความไม่ชัดเจนในความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าว มีสาเหตุหลักที่ สำคัญคือความไม่ชัดเจนในข้อกำหนดศุลกากรที่มีได้กำหนดให้สามารถทำได้ ทำให้ คณะกรรมการกฤษฎีกาไม่สามารถให้ความเห็นไปถึงรายละเอียดในการปฏิบัติพิธีการทางศุลกากรได้

อย่างไรก็ตาม มีหลายปัจจัยที่มีผลต่อการทำความเห็นของคณะกรรมการ กฤษฎีกา เช่น ข้อมูลทั้งข้อเท็จจริงและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ได้รับต้องครบถ้วน ครบคลุม และชัดเจน การชี้แจงข้อมูลจากผู้แทนกระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยงานรัฐที่ เกี่ยวข้อง การตั้งประเด็นปัญหาสอบถาม เป็นต้น ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า การทำความเห็นของ คณะกรรมการกฤษฎีกาในเรื่องนี้ได้พิจารณาข้อกำหนดอย่างครบถ้วน เนื่องจากมิได้พิจารณา ไปถึงหลักกฎหมายทั่วไปของกฎหมายศุลกากรที่ต้องจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายสองฉบับ อย่างสอดคล้องกัน คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัด อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เจตนารมณ์และการบังคับใช้กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บน เจตนารมณ์ และการบังคับใช้ความตกลงเขตการค้าเสรี ความเชื่อมโยงของกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนกับ ความตกลงเขตการค้าเสรี เป็นต้น

แต่ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ ดังเช่นที่เคยปรากฏมาแล้วในกรณีของผ่านแดนหรือถ่ายลำว่าถือเป็นการนำเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่ตามเรื่องเสรีที่ 305/2548 เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งต่อมาภายหลังคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เปลี่ยนแนวความเห็นในเรื่องเสรีที่ 168/2552 เรื่อง การขนส่งผ่านแดนและการถ่ายลำซึ่งสินค้าไปยาและยาสูบ ดังนั้น ในคราวหน้าหากคณะกรรมการกฤษฎีกาจะต้องทำความเข้าใจในประเด็นเกี่ยวกับการใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับเขตการค้าเสรีอีก โดยได้รับทราบข้อมูลทั้งหมดครบถ้วนและครอบคลุมมากขึ้นกว่าในคราวนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาอาจมีการเปลี่ยนแนวความเห็นเป็นอย่างอื่นได้

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่ได้กำหนดให้ชัดเจนว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีได้หรือไม่ หรือเป็นการขัดต่อหลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ แต่เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยให้ความเห็นในประเด็นปัญหาดังกล่าวตามเรื่องเสรีที่ 247/2548 เมษายน 2548 ไว้แล้ว กรมศุลกากรในฐานะหน่วยงานของรัฐ และเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรในฐานะที่ต้องปฏิบัติราชการในกรมศุลกากรมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็นไว้ ดังที่มติคณะรัฐมนตรีตามหนังสือกรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ น. 11310/2482 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2482 ได้กำหนดว่าเมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นในทางกฎหมายเป็นประการใดแล้ว โดยปกติให้เป็นไปตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกานั้น

4.3 ปัญหาและผลกระทบการใช้สิทธิตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและญี่ปุ่นสำหรับความเป็นหุ้นส่วนทางเศรษฐกิจร่วมกับสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในประเทศไทย

4.3.1 ผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตด้านภาษีอากร

ปัจจุบันหลายประเทศในโลกเปิดเสรีทางการค้ามากขึ้นโดยการทำความตกลงเขตการค้าเสรีทั้งแบบทวิภาคีและพหุภาคี ทำให้เกิดการแข่งขันอย่างเต็มที่ ลักษณะการประกอบธุรกิจจึงเปลี่ยนเป็นรูปแบบของบริษัทข้ามชาติมากยิ่งขึ้น การค้าระหว่างประเทศมีการเติบโตและพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว กฎหมายเป็นกลไกสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้สิ่งเหล่านี้เกิดขึ้นมาเป็นรูปธรรมได้ ในด้านของการค้าระหว่างประเทศมีกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายหลักและเป็นด้านแรกของผู้ประกอบการต้องคำนึงถึงเพราะเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บอากรขาเข้า ผู้ประกอบการจึงต้องวิเคราะห์และประเมินความเหมาะสมของกฎหมายศุลกากรเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการทำธุรกิจ เช่น การอำนวยความสะดวกในการทำพิธีการศุลกากร ภาษีศุลกากร สิทธิประโยชน์ที่พึง

ได้รับ เป็นต้น ดังนั้น หากกฎหมายศุลกากรประเทศใดเอื้ออำนวยต่อการทำธุรกิจมากที่สุด ประเทศนั้นก็必将มีความน่าสนใจและโอกาสในการดึงดูดผู้ประกอบการให้มาลงทุนมากที่สุดในด้านของกฎหมายศุลกากรนั้นมีผลกระทบโดยตรงต่อการทำธุรกิจระหว่างประเทศ ทั้งในด้านของต้นทุนทางภาษีศุลกากร การอำนวยความสะดวกในการทำพิธีการทางศุลกากร และสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร

สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะทำให้นักลงทุนหันมาสนใจและเลือกที่จะตั้งฐานการผลิตในประเทศได้ กฎหมายศุลกากรไทยมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรหลายด้าน รวมถึงด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการส่งออก โดยการเอื้อประโยชน์ในการลดต้นทุนทางด้านภาษีอากรทุกประเภท เช่น ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพากร เป็นต้น

ในด้านความตกลงเขตการค้าเสรีเป็นการตกลงเรื่องการลดอัตราภาษีศุลกากรหมายความว่า อัตราภาษีศุลกากรที่ทำความตกลงกันไว้จะต้องต่ำกว่าอัตราภาษีศุลกากรปกติของแต่ละประเทศภาคี ตัวอย่างเช่น อัตราภาษีศุลกากรปกติสำหรับเกียร์ คือ 10% แต่เมื่อทำความตกลงเขตการค้าเสรีแล้วลดอัตราภาษีศุลกากรสำหรับเกียร์เหลือ 5% เป็นต้น

ดังนั้น จากตัวอย่างอัตราภาษีข้างต้น หากผู้ประกอบการที่ได้รับสิทธิตามความตกลงเขตการค้าเสรีนำเข้าเกียร์ที่มีราคา 10,000 บาท เข้ามาภายในประเทศ ผู้ประกอบการรายนี้ต้องประเมินค่าภาษีศุลกากรโดยเปรียบเทียบกัน ดังนี้

กรณีที่หนึ่ง นำเข้าเกียร์เพื่อนำมาประกอบการผลิตรถยนต์ราคา 10,000 บาท ด้วยวิธีการนำเข้าปกติโดยไม่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรใดๆ ผู้ประกอบการรายนี้จะต้องชำระค่าอากรขาเข้า ดังนี้

- ภาษีศุลกากรในอัตราร้อยละ 10 (ฐานภาษี 10,000) คิดเป็นเงิน 1,000 บาท
- ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 (ฐานภาษี 11,000) คิดเป็นเงิน 770 บาท
- กรณีนี้ไม่มีภาษีสรรพสามิตและภาษีเพื่อมหาดไทย

รวมเป็นเงินค่าอากรขาเข้า 1,770 บาท

กรณีที่สอง นำเข้าเกียร์เพื่อนำมาประกอบการผลิตรถยนต์ราคา 10,000 บาท ด้วยวิธีการใช้สิทธิประโยชน์ความตกลงเขตการค้าเสรี ผู้ประกอบการรายนี้จะต้องชำระค่าอากรขาเข้า ดังนี้

- ภาษีศุลกากรในอัตราพิเศษร้อยละ 5 (ฐานภาษี 10,000) คิดเป็นเงิน 500 บาท
- ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 (ฐานภาษี 10,500) คิดเป็นเงิน 735 บาท

- กรณีนี้ไม่มีภาษีสรรพสามิตและภาษีเพื่อมหาดไทย

รวมเป็นเงินค่าอากรขาเข้า 1,235 บาท

กรณีที่สาม นำเข้าเกียร์เพื่อนำมาประกอบการผลิตรถยนต์ราคา 10,000 บาท ด้วยวิธีการใช้สิทธิประโยชน์ด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนและส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ ผู้ประกอบการรายนี้จะต้องชำระค่าอากรขาเข้า ดังนี้

- ภาษีศุลกากรขาเข้าได้รับยกเว้น คิดเป็นเงิน 0 บาท
- ภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับยกเว้น คิดเป็นเงิน 0 บาท
- กรณีนี้ไม่มีภาษีสรรพสามิตและภาษีเพื่อมหาดไทย

รวมเป็นเงินค่าอากรขาเข้า 0 บาท

จากตัวอย่างวิธีการคำนวณค่าภาษีขาเข้าข้างต้น เห็นได้ชัดเจนว่าหากผู้ประกอบการนำเข้าปกติจะต้องเสียต้นทุนในการนำเข้ามากที่สุด ในขณะที่การนำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนจะเป็นการลดต้นทุนทางภาษีอากรได้มากที่สุดภายใต้เงื่อนไขที่ต้องส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม การนำเข้าโดยใช้วิธีการใดขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการนำเข้าและลักษณะของการประกอบกิจการด้วยว่าเหมาะสมกับการเลือกใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรด้านใด หรือไม่จำเป็นต้องใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรเลย เช่น หากผู้ประกอบการต้องการนำเข้ามาผลิตเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศต้องใช้วิธีการตามกรณีที่หนึ่งด้วยวิธีการนำเข้าปกติ เว้นแต่ผู้ประกอบการนำเข้าของที่ได้รับสิทธิพิเศษตามความตกลงเขตการค้าเสรีเข้ามาเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศจึงจะใช้วิธีการตามกรณีที่สองได้ แต่หากผู้ประกอบการมีวัตถุประสงค์เพื่อผลิตและส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศจึงจะใช้วิธีการตามกรณีที่สาม

อย่างไรก็ตาม จากตัวอย่างเดิม หากผู้ประกอบการเลือกใช้วิธีการนำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่ภายหลังต้องการจำหน่ายเกียร์ให้กับผู้ประกอบการรายอื่นภายในประเทศที่ไม่ได้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร ทำให้ต้องจำหน่ายภายในประเทศผู้ประกอบการจะต้องชำระค่าภาษีอากรตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ดังนี้

- ภาษีศุลกากรขาเข้า (ฐานภาษี 10,000 บาท โดยคิดจากอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนำเข้า) ในอัตราร้อยละ 10 (พิกัดอัตรา ณ วันนำเข้าของออก) คิดเป็นเงิน 1,000 บาท

- ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 (ฐานภาษี 11,000) คิดเป็นเงิน 770 บาท
- กรณีนี้ไม่มีภาษีสรรพสามิตและภาษีเพื่อมหาดไทย

รวมเป็นเงินค่าอากรขาเข้า 1,770 บาท

ฉะนั้น แม้ผู้ประกอบการจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้า ทัศนทัศน์ในการนำของเข้าไปในคลังสินค้าทัศนทัศน์ครั้งแรกโดยสามารถประหยัดภาษีอากรได้สูงที่สุด แต่หากต่อมามีภายหลังต้องการนำมาจำหน่ายเพื่อบริโภคภายในประเทศก็ต้องชำระภาษีอากรคิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับการนำเข้าไปกีดตามกรณีหนึ่ง จึงสรุปได้ว่า แม้จะเลือกใช้วิธีการที่ประหยัดภาษีอากรมากที่สุด แต่หากใช้ไม่ถูกต้องตามวัตถุประสงค์ สุดท้ายแล้วก็ต้องชำระภาษีอากรเท่ากับจำนวนที่พึงต้องเสียตามปกติ

ดังนั้น การที่จะพิจารณาเพื่อลดต้นทุนโดยการประหยัดค่าภาษีอากรให้มากที่สุด ต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมของลักษณะกิจการต่อวัตถุประสงค์ของสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรก่อนเป็นอันดับแรก

ปัจจุบันกฎหมายศุลกากรด้านคลังสินค้าทัศนทัศน์ หรือประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550 ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2550 มิได้กำหนดให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรทั้งสองด้านเชื่อมต่อกันและกันได้ จึงเป็นความไม่ชัดเจนในข้อกฎหมายว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรร่วมกันได้หรือไม่ แต่เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นตามเรื่องเสร็จที่ 247/2548 เมื่อเดือนเมษายน 2548 ว่าผู้ประกอบการสามารถใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันได้ คือ ได้รับยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากร หากปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง อย่างไรก็ตาม แม้ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกามีผลให้หน่วยงานของรัฐต้องนำไปปฏิบัติตาม แต่ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกามีได้มีผลเป็นการแก้ไขกฎหมายศุลกากรหรือความตกลงเขตการค้าเสรี ความไม่ชัดเจนในปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวจึงยังคงมีอยู่ และทำให้เกิดความคลุมเครือทั้งต่อเจ้าหน้าที่รัฐและผู้ประกอบการ ในขณะที่หลักเกณฑ์เกี่ยวกับประสิทธิภาพของภาษีอากรนั้นจะต้องมีความแน่นอนไม่มีลักษณะกำกวม ผู้เสียภาษีต้องรู้ลักษณะรูปแบบ และจำนวนภาษีที่ต้องเสียอย่างชัดเจน

เมื่อลักษณะ รูปแบบ และจำนวนที่จะต้องเสียภาษีอากรในกรณีนี้ไม่มีความชัดเจนจึงส่งผลกระทบต่อการค้าการลงทุนของผู้ประกอบการที่จะมาลงทุนในประเทศไทย

เป็นอย่างมากเนื่องจากไม่สามารถคำนวณต้นทุนที่ชัดเจนได้ จนอาจมีผลกระทบต่อการตัดสินใจในการเข้ามาลงทุนในประเทศไทยต่อไปได้

ในกรณีที่ปฏิบัติตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าว ส่งผลดีต่อการลดต้นทุนการผลิตของผู้ประกอบการในกรณีที่ต้องการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ กล่าวคือ จากตัวอย่างเดิม ผู้ประกอบการต้องเสียอากรขาเข้า ดังนี้

- ภาษีศุลกากรในอัตราพิเศษร้อยละ 5 (ฐานภาษี 10,000) คิดเป็นเงิน 500 บาท
- ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 (ฐานภาษี 10,500) คิดเป็นเงิน 735 บาท
- กรณีนี้ไม่มีภาษีสรรพสามิตและภาษีเพื่อมหาดไทย

รวมเป็นเงินค่าอากรขาเข้า 1,235 บาท

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบค่าอากรขาเข้าในกรณีต่างๆ ข้างต้นแล้ว พบว่าการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีประหยัดต้นทุนการผลิตได้มากกว่าการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนเพียงอย่างเดียวถึง 535 บาท

4.3.2 ผลกระทบต่อความยุติธรรมต่อระบบภาษีอากร

การนำเข้าโดยเลือกใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับความตกลงเขตการค้าเสรี ซึ่งได้รับสิทธิยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรขาเข้าสำหรับการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศนั้น ก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมในระบบภาษีอากรต่อผู้นำเข้ารายอื่น ตามตารางดังนี้

ตารางที่ 4 เปรียบเทียบอากรขาเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อจำหน่ายหรือ
บริโภคภายในประเทศในสภาพเดิมที่นำเข้า

การคำนวณ อากรขาเข้า	การนำเข้าปกติ	การนำเข้าโดยใช้สิทธิ ประโยชน์ทางภาษี อากรด้านคลังสินค้า ทัณฑ์บน	การนำเข้าโดยใช้ สิทธิประโยชน์ทาง ภาษีอากรด้าน เขตการค้าเสรี	การนำเข้าโดยใช้ สิทธิประโยชน์ ทางภาษีอากร ด้านคลังสินค้า ทัณฑ์บนร่วมกับ สิทธิเขตการค้าเสรี (ตามความเห็น ของคณะกรรมการ กฤษฎีกา)
ฐานภาษี (ราคา ของ)	10,000 บาท	10,000 บาท	10,000 บาท	10,000 บาท
ภาษีศุลกากร -10% (อัตราภาษี ศุลกากรขาเข้า ปกติ) -5% (ความตกลง เขตการค้าเสรี)	1,000 บาท	1,000 บาท	500 บาท	500 บาท
ภาษีสรรพากร (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) 7%	770 บาท	770 บาท	735 บาท	735 บาท
ภาษีสรรพสามิต	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี
ภาษีเพื่อ มหาดไทย	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี
รวมค่าภาษีอากร (บาท)	1,770	1,770	1,235	1,235
รวมทั้งสิ้น (บาท)	11,770	11,770	11,235	11,235

หมายเหตุ ใช้ตัวอย่างเดิมตามข้อ 4.3.1

ตามตารางดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าการนำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนเพียงอย่างเดียวมีผลทำให้ต้องเสียภาษีอากรเท่ากับการนำเข้าปกติ คือ 1,770 บาท ในขณะที่การนำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านเขตการค้าเสรีเพียงอย่างเดียวหรือร่วมกับคลังสินค้าทัณฑ์บนมีผลให้ผู้ประกอบการต้องเสียอากรขาเข้าในอัตราเท่ากัน คือ 1,235 บาท แต่เป็นจำนวนเงินที่ต่ำกว่าการนำเข้าโดยการใช่สิทธิประโยชน์ด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนเพียงอย่างเดียวถึง 535 บาท ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการที่นำเข้าโดยการใช่สิทธิประโยชน์ด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนเพียงอย่างเดียวเพราะต้องเสียภาษีในราคาที่สูงกว่า

นอกจากนี้การใช่สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรียังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการที่นำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านเขตการค้าเสรีเพียงอย่างเดียวอีกด้วย ถึงแม้ว่าจะชำระค่าภาษีอากรในอัตราที่เท่ากัน แต่กำหนดเวลาที่ต้องชำระค่าภาษีอากรแตกต่างกัน กล่าวคือ หากใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านเขตการค้าเสรีเพียงอย่างเดียวจะต้องชำระค่าภาษีอากร ณ วันที่นำของเข้ามาในประเทศไทย ในขณะที่การนำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรี แม้ภาระภาษีเกิดขึ้นแล้ว ณ วันที่นำของเข้าประเทศไทย แต่ชำระค่าภาษีอากร ณ วันนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ซึ่งสามารถเก็บของไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นระยะเวลาถึงสองปี ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม 2547 ข้อ 25¹⁰⁴ หมายความว่า การนำเข้าโดยผ่านคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นการช่วยผู้ประกอบการในการชะลอการชำระอากรขาเข้าทางอ้อม

โดยปกติในการทำความตกลงเขตการค้าเสรีมักจะมีการเจรจาอัตราอากรหรือยกเว้นอากรเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ เช่น จากเดิมที่เคยตกลงไว้ให้ลดอัตราอากรเหลือร้อยละ 5 แต่สามปีภายหลังจากมีการเจรจาลดอัตราอากรลงอีกเหลือร้อยละ 2 เป็นต้น ฉะนั้น หากวันทีนำของเข้าไป

¹⁰⁴ ประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม 2547 ข้อ 25 กำหนดว่า “ของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้มีอายุการเก็บรักษา 2 ปี นับแต่วันนำเข้า ไม่ว่าจะเก็บอยู่ในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใด หากผู้ได้รับอนุมัติจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนฯ ประสงค์จะส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือชำระภาษีอากรเป็นของใช้ภายในประเทศ จะต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 2 ปี นับแต่วันนำเข้าด้วย

ในกรณีที่กรมศุลกากรพิจารณาเห็นว่า ของที่นำเข้ามานั้นไม่มีการผลิตหรือผลิตแล้วแต่ไม่ส่งออก โดยมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าจะไม่มีการส่งของนั้นออกไป กรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้ส่งของนั้นออกนอกราชอาณาจักร หรือให้เก็บภาษีอากรเป็นของใช้ภายในประเทศก่อนครบกำหนด 2 ปี ตามความในวรรคแรกก็ได้”

คลังสินค้าทับบนโดยใช้สิทธิเขตการค้าเสรีมีอัตราอากรขาเข้ากำหนดไว้ร้อยละ 5 แต่สองปีให้หลังเมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทับบนความตกลงเขตการค้าเสรีกำหนดให้ลดอัตราอากรลงเหลือร้อยละ 2 ผลจากการใช้อัตราอากรตามความตกลงเขตการค้าเสรีเช่นนี้จึงยิ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียอากรขาเข้าเพิ่มขึ้นเพราะนอกจากจะได้รับประโยชน์จากการชะลอการเสียภาษีอากรแล้ว ยังได้รับประโยชน์จากการชำระภาษีในอัตราที่ต่ำลงเรื่อยๆ อีกด้วย

ผู้วิจัยเห็นว่าความไม่ชัดเจนของกฎหมายศุลกากรทำให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมายจนมีผลกระทบต่อความยุติธรรมในระบบภาษีอากร กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่นำของชนิดเดียวกันราคาของและปริมาณที่เท่ากันเข้ามาในประเทศไทยวันเดียวกัน แต่ชำระค่าภาษีอากรในจำนวนที่ต่างกัน เพียงเพราะเลือกใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายและผิดไปจากเจตนารมณ์เดิมของคลังสินค้าทับบน

4.3.3 ผลกระทบด้านโทษทางกฎหมายศุลกากร

ในกรณีที่กฎหมายศุลกากรยังไม่มี ความชัดเจนเช่นนี้ หากผู้ประกอบการนำของเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทับบนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรี มีความเสี่ยงเป็นอย่างสูงต่อการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากร เนื่องจากยังไม่มี ความชัดเจนในการปฏิบัติพิธีการทางศุลกากรว่าจะต้องดำเนินการอย่างไร ผลกระทบที่ตามมาคือ ความเสี่ยงและความเสียหายต่อผู้ประกอบการที่ต้องโทษทางกฎหมายศุลกากร เช่น หากปัจจุบันเจ้าหน้าที่ศุลกากรเห็นว่าผู้ประกอบการสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทับบนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีได้ ผู้ประกอบการก็ปฏิบัติพิธีการทางศุลกากรเช่นนี้เรื่อยมาจนหากต่อไปในอนาคตเจ้าหน้าที่ศุลกากรบางคนใช้ดุลยพินิจที่ต่างออกไปว่าไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันได้และพิจารณาว่าผู้ประกอบการกระทำ ความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2490 มาตรา 27¹⁰⁵ ฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษีศุลกากรทำให้ต้องเสียค่าปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของที่ได้

¹⁰⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2490 มาตรา 27 บัญญัติว่า “ผู้ใดนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาในพระราชอาณาจักไทยก็ดี หรือส่ง หรือพาของเช่นว่านี้ออกไปนอกพระราชอาณาจักก็ดี หรือช่วยเหลือด้วยประการใดๆ ในการนำของเช่นว่านี้เข้ามาหรือส่งออกไปก็ดี หรือย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของดังกล่าว นั้นจากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคง หรือโรงเก็บของโดยมิได้รับอนุญาตก็ดี หรือให้อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของเช่นว่านี้ หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านี้ก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำอย่างใดแก่ของเช่นว่านี้ก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร หรือในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่

รวมอากรไว้แล้ว ความเสียหายต่อผู้ประกอบการจะเกิดขึ้นตามมามากมาย เช่น ผู้นำเข้าที่ได้ชำระอากรขาเข้าจากการเรียกเก็บของเจ้าหน้าที่ศุลกากรเรียบร้อยแล้ว อาจมีความผิดจากการชำระภาษีศุลกากรผิดได้โดยการประเมินของเจ้าหน้าที่ศุลกากรคนอื่นในภายหลังเพราะเหตุของการมีความคิดเห็นแตกต่างกันจากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย และส่งผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตสำหรับรถยนต์ที่ได้ผลิตไปแล้วเนื่องจากไม่ได้รวมค่าปรับที่ต้องชำระให้แก่กรมศุลกากรเป็นต้นทุนการผลิตอย่างหนึ่ง ไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) ได้ เป็นต้น

4.3.4 ผลกระทบด้านการควบคุม ป้องกัน และปราบปราม

ผลกระทบที่ตามมาอีกประการหนึ่ง คือการตรวจสอบและควบคุมของโดยเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรเป็นไปด้วยความยากลำบาก เนื่องจากของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศใดโดยมีหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดเป็นเอกสารที่ใช้ประกอบในการควบคุมของทางศุลกากรนั้น เมื่อของดังกล่าวนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วนำไปผลิต ผสม ประกอบ หรือดำเนินการอื่นใดออกมาเป็นรถยนต์ หากจะนำรถยนต์คันดังกล่าวออกมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในประเทศจะเป็นการยากต่อการตรวจสอบและควบคุมว่ารถยนต์คันดังกล่าวได้ใช้ของซึ่งมีใบรับรองถิ่นกำเนิดจากประเทศตามที่ได้แจ้งไว้ตอนนำเข้าเข้ามาในคลังสินค้าทัณฑ์บนจริง เนื่องจากมีการแปรสภาพของเป็นอย่างอื่นแล้ว ซึ่งหากเป็นการนำเข้าโดยใช้สิทธิเขตการค้าเสรีเพียงอย่างเดียว การตรวจสอบและควบคุมโดยเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรสามารถกระทำได้ดีกว่า เนื่องจากสามารถตรวจสอบของได้ตามสภาพที่แจ้งไว้ในหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าตั้งแต่วินิจฉัยนำเข้า

การนำเข้าของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ที่จะต้องเสียสำหรับของนั้นๆ ก็ดี หรือหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ”

บทที่ 5

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ในอดีตภาษีศุลกากรเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บได้มากที่สุดในประเทศไทย เพราะจัดเก็บจากของทุกชนิดที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ แต่ปัจจุบันในยุคโลกาภิวัตน์ที่เปิดเสรีทางการค้า ทำให้โลกหันมาทำความตกลงทั้งแบบทวิภาคีหรือพหุภาคีให้เปิดเสรีทั้งด้านการค้า บริการ และอื่นๆ มากขึ้น เกิดการไหลเวียนทั้งเงินทุน แรงงาน วัตถุดิบระหว่างประเทศอย่างอิสระโดยไม่มีข้อจำกัดด้านภาษีศุลกากรมาปิดกั้นเหมือนในอดีต อัตราภาษีศุลกากรมีแนวโน้มลดลงเรื่อยๆ จนถึง 0% ทั้งหมดนี้มาจากหลักนโยบายการค้าเสรี (Free Trade Policy) และมาตรการจูงใจ (Attractiveness) เพราะแต่ละประเทศล้วนตระหนักดีว่าไม่มีประเทศใดที่มีทรัพยากรธรรมชาติพร้อมสมบูรณ์ทุกด้าน จนสามารถทำได้เองแล้วเกิดผลประโยชน์สูงสุด ทำให้ปัจจุบันภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่จัดเก็บได้น้อยที่สุดและมีแนวโน้มที่จะจัดเก็บได้ลดลง

ในขณะที่มีการแข่งขันกันในการการค้าระหว่างประเทศ การค้าภายในประเทศไทยก็มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากัน เพราะจะเป็นรากฐานและเกื้อหนุนให้การค้าระหว่างประเทศเติบโตยิ่งขึ้น ดังนั้นการกำหนดรูปแบบทางการค้าภายในประเทศเพื่อให้ได้เปรียบและมีศักยภาพในการแข่งขันกับนานาประเทศได้จึงมีความสำคัญ ซึ่งประเทศไทยได้ใช้กฎหมายศุลกากรเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการกำหนดมาตรการเพื่อช่วยเหลือและส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศโดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในการส่งเสริมการส่งออก เช่น การกำหนดให้มีการคืนอากร เขตปลอดอากร คลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นต้น

เมื่อมีทางเลือกหลายทางในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อลดต้นทุนในการประกอบกิจการ จึงเกิดปัญหาและอุปสรรคในการนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรมากกว่าหนึ่งอย่างมาใช้ร่วมกันว่าสามารถกระทำได้หรือไม่

จากการศึกษาพบว่า ปัจจุบันมีผู้ประกอบการหลายรายโดยเฉพาะผู้ประกอบการกลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ที่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านเขตปลอดอากร หรือ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรี ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาวินิจฉัยสำหรับกรณีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิตามความตกลงJTEPA และพบว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทของคลังสินค้าทัณฑ์บน มาตรา 88 วรรคสาม บัญญัติไว้แต่ไม่ชัดเจนว่าให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับ

สิทธิเขตการค้าเสรีได้ และในความตกลงJTEPA ไม่มีข้อใดที่กำหนดให้ใช้สิทธิตามความตกลง JTEPA ร่วมกับสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนได้

ประกอบกับในประเทศเกาหลีใต้ ไต้หวัน และอินเดีย ต่างก็มิได้มีการกำหนดให้สามารถให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีได้ ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เหตุที่ไม่มีประเทศใดกำหนดให้ใช้สิทธิประโยชน์สองประเภทนี้ร่วมกันได้เพราะการผลักดันให้มีการเจรจาทำความตกลงเขตการค้าเสรีจนยกระดับไปสู่ภูมิภาคที่ใหญ่ขึ้นของทุกประเทศทำให้อากรขาเข้าที่พึงต้องเสียในอดีต ได้รับการปรับลดอัตราภาษีอากรหรือได้รับยกเว้นอากรลงเรื่อยๆ จนเป็นที่คาดการณ์ได้ว่าในอนาคตอาจเหลือของเพียงไม่กี่ประเภทที่สามารถเรียกเก็บอากรขาเข้าได้ ดังนั้น การกำหนดให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีจึงไม่มีความจำเป็น

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาผู้วิจัยเห็นถึงความสำคัญของปัญหาดังกล่าวเพราะมีผลกระทบต่อการพัฒนากระบวนการค้าระหว่างประเทศของประเทศไทยอันมีมูลค่ามหาศาล และจะทวีปัญหาเพิ่มมากขึ้นเนื่องจากปัจจุบันประเทศไทยมีบริษัทข้ามชาติหลายบริษัทที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยเพื่อใช้เป็นฐานในการผลิตรถยนต์นับเป็นจำนวนมูลค่ามหาศาล และสร้างรายได้ให้กับประเทศไทยเป็นจำนวนมาก ประกอบกับปัจจุบันหลายประเทศมีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในขนาดที่ใหญ่ขึ้นเรื่อยๆ เช่น เดิมประเทศไทยทำความตกลงเขตการค้าเสรีทั้งแบบทวิภาคีและพหุภาคีหลายฉบับ และประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศสมาชิกอาเซียนที่มีการตั้งเป้าหมายการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ในปี 2558 โดยได้วางแผนงานในการผลักดันการก้าวไปสู่ภูมิภาคที่เป็นตลาดและฐานการผลิตเดียว นอกจากนี้อาเซียนยังเดินทางเจรจาขยายการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจกับประเทศนอกภูมิภาค ดังนั้น จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันดังกล่าวได้ หากปัญหาดังกล่าวยังมิได้รับการแก้ไขให้ชัดเจน ผู้ประกอบการเดิมที่ใช้สิทธิประโยชน์อยู่แล้วอาจพิจารณาย้ายฐานการผลิตไปยังประเทศอื่นได้ ส่วนผู้ประกอบการรายใหม่ที่กำลังพิจารณาเลือกประเทศเพื่อเข้ามาลงทุนก็อาจไม่สนใจประเทศไทยและเลือกไปลงทุนในประเทศอื่นที่กฎหมายมีความชัดเจนและแน่นอนมากกว่า เพราะกฎหมายธุรกิจต้องการความชัดเจนและแน่นอนเพื่อให้สามารถคำนวณต้นทุนล่วงหน้าได้ว่าจะต้องชำระภาษีอากรอะไรบ้าง เป็นจำนวนเท่าไร และเมื่อไร ฉะนั้น ปัญหาดังกล่าวจึงควรได้รับการแก้ไขอย่างเร่งด่วนเพื่อให้สอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจและประโยชน์ทางเศรษฐกิจของประเทศ

ภายใต้สภาวะความไม่ชัดเจนของมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่องระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม 2547 และความตกลงJTEPA ดังกล่าว เจ้าหน้าที่

กรมศุลกากรแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยปฏิบัติหน้าที่ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาในเรื่องเสรีที่ 247/2548 เมื่อเดือนเมษายน 2548 เรื่อง สิทธิในการยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาจากประเทศภาคีความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรรวมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) ซึ่งปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในราชอาณาจักร ซึ่งได้ให้ความเห็นว่าสามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิตามเขตการค้าเสรีอาเซียนได้ หากผู้นำของเข้าปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนดไว้ จะได้รับยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากร โดยการคำนวณอากรเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ที่กำหนดให้ผู้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าภาษีโดยคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในขณะปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ผลจากความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าวทำให้เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรต้องปฏิบัติตาม เพราะเป็นมติคณะรัฐมนตรีตามหนังสือกรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรีที่ น. 11310/2482 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2482 ซึ่งมีมติว่า “เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นในทางกฎหมายเป็นประการใดแล้ว โดยปกติให้เป็นไปตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกานั้น” แต่คณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าวมิได้ทำความเห็นโดยละเอียด เช่น การคำนวณอากรขาเข้า การสิ้นสุดของสิทธิเขตการค้าเสรี เป็นต้น จึงทำให้ปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสองประเภทร่วมกันยังไม่ได้รับการแก้ไขอย่างแท้จริง ประกอบกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกามีใช้กฎหมาย จึงมิใช่การแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 88 ให้มีความชัดเจนขึ้น เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ก็มีได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสองประเภทนี้ร่วมกันได้ จึงส่งผลกระทบต่อเนื่องเรื่องการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ศุลกากรว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หากอนุญาตให้ผู้ประกอบการสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสองประเภทร่วมกันได้ เพราะหลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองและหลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจเป็นหลักการที่ใหญ่กว่า

แต่จากการศึกษาอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) อันเป็นที่มาและกำหนดแนวคิดพื้นฐานของคลังสินค้าทัณฑ์บนพบว่า อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ภาคผนวกเฉพาะ D ได้กำหนดให้มีการเชื่อมต่อสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนกับสิทธิประโยชน์อื่นไว้ใน 4.8 การเคลื่อนย้ายสินค้า มาตรฐานข้อที่ 14 และแนวทางปฏิบัติที่แนะนำที่ 8 ว่า “บุคคลใดได้รับสิทธิจัดการกับของต้องมีอำนาจในการเคลื่อนย้ายของทั้งหมดหรือบางส่วนจากคลังสินค้าแห่งหนึ่งไปยังอีกแห่งหนึ่ง หรือเปลี่ยนไปใช้พิธีการศุลกากรอื่น ทั้งนี้ ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและพิธีการ

ตามแต่กรณี” ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเมื่ออนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) กำหนดให้ผู้ที่ได้รับสิทธิคลังสินค้าทัณฑ์บนสามารถเปลี่ยนไปใช้พิธีการศุลกากรอื่นได้ ฉะนั้น การใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีจึงเป็นการเปลี่ยนพิธีการศุลกากรซึ่งสามารถกระทำได้เช่นกัน

อย่างไรก็ตาม คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและความตกลงJTEPA ยังมีลักษณะที่แตกต่างกันหลายประการ ดังนี้

1. คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า มีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์เพื่อส่งเสริมการส่งออกโดยการให้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันนำเข้า ตามข้อ 25 ของประกาศกรมศุลกากรที่ 5/2547 เรื่อง ระเบียบเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ลงวันที่ 13 มกราคม 2547

ความตกลงJTEPA มีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์เพื่อเปิดเสรีทางการค้าและบริการระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น โดยการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรสำหรับของบางอย่างตามที่ทำความตกลงกันได้ เพื่อนำมาบริโภคภายในประเทศ (ประเทศไทยหรือญี่ปุ่น) และมีเงื่อนไขของที่จะนำเข้ามาบริโภคได้นั้นต้องมีถิ่นกำเนิดมาจากประเทศไทยหรือญี่ปุ่นเท่านั้น ซึ่งสามารถตรวจสอบถิ่นกำเนิดได้จากหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (c/o) ที่ผู้นำเข้าต้องแสดงเป็นหลักฐาน ณ วันที่นำเข้า ทั้งนี้ หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (c/o) มีอายุ 12 เดือน นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ตามข้อ 2 ของประกาศกรมศุลกากรที่ 83/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากญี่ปุ่น ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2550

2. กฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเป็นกฎหมายภายในและจัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ประกอบกับพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 12 โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีเพื่อลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรสำหรับของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ในขณะที่ความตกลงJTEPA เป็นกฎหมายระหว่างประเทศจึงต้องมีการอนุวัติกฎหมายให้เป็นกฎหมายภายในประเทศเพื่อให้มีผลบังคับใช้ภายในประเทศได้ ซึ่งต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรสำหรับของที่ใช้สิทธิเขตการค้าเสรีจึงบังคับเก็บตามมาตรา 10 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกอบกับมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

3. การนำของเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าถือเป็น การนำเข้าสำเร็จเมื่อนั้นเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงตาม มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 อันเป็นผลให้ความรับผิดชอบในการ เสียภาษีอากรเกิดขึ้น ณ วันที่นำของเข้ามาในประเทศตามมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แต่การนำของเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้าได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก จึงมีต้องชำระค่าภาษีอากรตาม มาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 อย่างไรก็ตาม หากนำ ของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ผู้นำเข้าต้องชำระอากรขาเข้าโดยคำนวณจากสภาพของ ราคาของ และพิกัดศุลกากร ณ วันนำเข้า สำเร็จ คำนวณอัตราอากร ณ วันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ทั้งนี้ ตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าสิ้นสุดลงในสองกรณี คือ กรณีที่หนึ่ง สิ้นสุดลงเมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไป จำหน่ายหรือบริโภคในต่างประเทศ หรือ กรณีที่สอง สิ้นสุดลงเมื่อนำของนั้นออกจากคลังสินค้า ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศพร้อมชำระค่าภาษีอากร ขาเข้า

ส่วนการนำเข้าโดยใช้สิทธิตามความตกลงJTEPA ถือว่าเป็นการนำเข้าสำเร็จเมื่อ ของนั้นเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงตามมาตรา 41 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 อันเป็นผลให้ความรับผิดชอบในการ เสียภาษีอากร เกิดขึ้น ณ วันที่นำของเข้ามาในประเทศตามมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เช่นเดียวกับกรณีนำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท โรงผลิตสินค้า แต่การนำเข้าโดยใช้สิทธิตามความตกลงJTEPA มีผลทำให้ต้องชำระอากรขาเข้า ณ วันนำเข้าสำเร็จ โดยคำนวณจากสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ณ วันนำเข้าสำเร็จ และสิทธิตามความตกลงJTEPA สิ้นสุดลงเมื่อนำของเข้ามาในประเทศไทยพร้อมชำระอากรขาเข้า

ทั้งที่สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสองประเภทนี้มีความแตกต่างกันหลายประการ ตามที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่ากรณีที่ผู้ประกอบการสืบสนและนำสิทธิประโยชน์ทางภาษี อากรสองประเภทนี้มาใช้ร่วมกันเป็นเพราะสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากสองประเภทนี้มีสิ่ง ที่เหมือนกันประการหนึ่ง คือ การยกเว้นอากรขาเข้า จึงอาจทำให้เข้าใจผิดได้ว่าสิทธิประโยชน์ที่ เหมือนกันสามารถใช้อย่างร่วมกันได้

ดังนั้น จึงเป็นการสมควรที่จะศึกษาวิเคราะห์หาเจตนารมณ์ วัตถุประสงค์ของ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและความตกลงJTEPA ตลอดจนเสนอแนะแนวทางการแก้ไขอย่างเป็นระบบ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการและผลประโยชน์ต่อส่วนรวม อีกทั้งเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายศุลกากร อันจะมีผลเป็นการส่งเสริมการค้าการลงทุนในระดับประเทศและระหว่างประเทศต่อไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

ปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิตามความตกลง JTEPA เกิดจากความไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกอบกับความไม่เข้าใจในเจตนารมณ์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและความตกลง เขตการค้าเสรี อีกทั้งการแก้ไขปัญหามาโดยคณะกรรมการกฤษฎีกายังไม่ได้รับการแก้ไขปัญหาย่างครบถ้วน ครอบคลุมทุกด้าน

ดังนั้น ในการแก้ไขปัญหการใช้สิทธิประโยชน์ร่วมกันสองประเภทนี้ ผู้วิจัยขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาเพื่อสร้างความชัดเจนของกฎหมาย 2 วิธี ดังต่อไปนี้

5.2.1 การแก้ไขปัญหาระยะสั้น

ผู้วิจัยเห็นควรแก้ไขความไม่ชัดเจนของกฎหมายคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ด้วยการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีเพื่อลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่ของนำเข้าที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศโดยใช้สิทธิตามความตกลงJTEPA

การอาศัยอำนาจพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 12 ในการออกประกาศกระทรวงการคลังจะต้องมีเหตุผลตามที่มาตรา 12 บัญญัติไว้ 3 ประการ จึงจะสามารถออกประกาศกระทรวงการคลังเพื่อลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรหรือเรียกเก็บอากรพิเศษได้ กล่าวคือ ประการที่หนึ่ง เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ ประการที่สอง เพื่อความผาสุกของประชาชน และประการที่สาม เพื่อความมั่นคงของประเทศ ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าการออกประกาศกระทรวงการคลังในการให้สิทธิลดอัตราอากรแก่ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายภายในประเทศซึ่งได้รับสิทธิตามความตกลงJTEPA มีเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากอุตสาหกรรมยานยนต์เป็นกลุ่มอุตสาหกรรม

ใหญ่ที่สร้างรายได้ให้แก่ประเทศไทยเป็นมูลค่ามหาศาล ตลอดจนพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เป็นฐานในการผลิตยานยนต์ต่อไป

เนื่องจากการแก้ไขประกาศกระทรวงการคลังสามารถกระทำได้โดยอาศัยความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีเท่านั้น จึงมีขั้นตอนกระบวนการและใช้ระยะเวลาในการแก้ไขน้อย อีกทั้งการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับของในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าต้องจัดเก็บตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และในกรณีที่ต้องการลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เท่านั้น ไม่สามารถลดอัตราอากรหรือยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 14 แห่ง พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ เพราะคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นกฎหมายภายในและมีได้เกิดจากการทำข้อตกลงระหว่างประเทศ

ส่วนการคำนวณอากรขาเข้าควรต้องเป็นไปตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กล่าวคือ คำนวณตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดศุลกากร ณ วันนำเข้าสำเร็จ คำนวณอัตราอากร ณ วันนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ทั้งนี้ ให้ใช้อัตราอากรตามอัตราที่ได้กำหนดไว้ในความตกลงJTEPA และให้ถือว่าสิทธิตามความตกลงJTEPA ล้นสุดลง ณ วันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าซึ่งต้องนำของออกภายในอายุที่กำหนดไว้สำหรับหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า คือ 12 เดือน นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าตามความตกลงJTEPA ฉะนั้น เมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้ว ผู้นำเข้าไม่สามารถอ้างสิทธิตามความตกลงJTEPA ที่ติดมากับตัวของนั้นได้อีกต่อไป สิทธิตามความตกลงJTEPA จึงสามารถใช้ได้เพียงครั้งเดียว

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นควรกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังนี้

- ผู้นำเข้าที่ประสงค์จะใช้สิทธิประโยชน์สองประเภทนี้ร่วมกันจะต้องนำของเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตั้งแต่ ณ วันนำเข้า และไม่สามารถโอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าวไปยังสิทธิประโยชน์ประเภทอื่นได้ หมายความว่า เมื่อนำของเข้ามาภายในประเทศแล้ว ผู้นำเข้ามีสิทธิใช้สิทธิประโยชน์ตามความตกลงJTEPA ร่วมกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรประเภทอื่นได้เพียงครั้งเดียว จึงไม่สามารถนำเข้าโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรประเภทอื่นก่อนแล้วมาใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าในภายหลังได้ เช่น นำของเข้ามาเก็บไว้ในเขตปลอดอากรโดยได้รับสิทธิตามความตกลงJTEPA ร่วมด้วยเป็นระยะเวลา 6 เดือน ต่อมาภายหลังโอนของนั้นจากเขตปลอดอากรเข้าไปเก็บในคลังสินค้า

ทัศน์บนประเภทโรงผลิตสินค้าอีกเป็นระยะเวลา 6 เดือน ทั้งนี้ เพราะสิทธิตามความตกลงJTEPA ควรต้องสิ้นสุดลงตั้งแต่ ณ วันนำเข้าแล้ว และหากอนุญาตให้สามารถโอนการใช้สิทธิประโยชน์ไปได้อย่าง ๗ จนหมดอายุหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า จะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้นำเข้ารายอื่นที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพียงสิทธิเดียว และทำให้ผู้นำเข้าที่ใช้สิทธิตามความตกลงJTEPA ชะลอการชำระอากรขาเข้าโดยการโอนของไปยังสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นเรื่อยๆ

- ผู้นำเข้าต้องนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ภายในกำหนดอายุหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า คือ 12 เดือน นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าตามความตกลงJTEPA กล่าวคือ ปกติของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้นมีอายุในการเก็บ 2 ปี นับแต่วันนำเข้า แต่ของนำเข้าที่ใช้สิทธิตามความตกลงJTEPA ร่วมด้วยนั้นจะมีอายุการเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพียง 12 เดือน และหากไม่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าภายใน 12 เดือนดังกล่าว ผู้นำเข้าต้องชำระอากรขาเข้าโดยคำนวณค่าภาษีอากรตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กล่าวคือ คำนวณสภาพของ ราคาของ และพิกัดศุลกากร ณ วันนำเข้า คำนวณอัตราศุลกากรตามความตกลงJTEPA ณ วันที่ถึงกำหนดชำระอากรขาเข้า

- กรณีที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปจำหน่ายหรือบริโภคในต่างประเทศภายในกำหนดอายุหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าให้ได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกด้วย

- อนุญาตให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ร่วมกับสิทธิตามความตกลงJTEPA ได้โดยต้องเป็นของนำเข้าที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่น หรือจากประเทศอื่นที่ได้ทำความตกลงเขตการค้าเสรีกับประเทศไทย เช่น เขตการค้าเสรีอาเซียน ข้อตกลงหุ้นส่วนเศรษฐกิจที่ใกล้ชิดกันยิ่งขึ้นไทย – นิวซีแลนด์ ความตกลงการค้าเสรีไทย – ออสเตรเลีย ความตกลงว่าด้วยการจัดตั้งเขตการค้าเสรีระหว่างราชอาณาจักรไทยและสาธารณรัฐอินเดีย เป็นต้น ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นควรให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้รวมถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนทุกประเภทร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีทุกสิทธิที่ได้ทำความตกลงกับประเทศไทยเพื่อให้เกิดความเป็นกลางและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น แต่ของนำเข้าใดที่มีถิ่นกำเนิดสินค้าจากประเทศที่ได้ทำความตกลงเขตการค้าเสรีกับประเทศไทยย่อมไม่

สามารถสวมสิทธิตามความตกลงเขตการค้าเสรีใดๆ ได้ และจะต้องคำนวณอากรขาเข้าสำหรับการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ตามปกติ

ตัวอย่างเช่น นำเกียร์รถยนต์ที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่น นิวซีแลนด์ และบราซิล เข้ามาในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อผลิตรถยนต์ หากนำรถยนต์ดังกล่าวมาจำหน่ายภายในประเทศไทย การคำนวณอากรขาเข้าสำหรับเกียร์ที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศญี่ปุ่นและประเทศนิวซีแลนด์สามารถใช้อัตราศุลกากรตามความตกลงJTEPA และข้อตกลงหุ้นส่วนเศรษฐกิจที่ใกล้ชิดกันยิ่งขึ้นไทย – นิวซีแลนด์ ได้ตามลำดับ ในขณะที่เกียร์ที่มีถิ่นกำเนิดสินค้าจากประเทศบราซิลไม่สามารถใช้สิทธิในการชำระอากรขาเข้าตามความตกลงเขตการค้าเสรีใดๆ ได้ จึงต้องชำระอากรขาเข้าโดยคำนวณจากอัตราศุลกากร (อัตราปกติ) ณ วันที่นำรถยนต์ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

อย่างไรก็ตาม การแก้ไขปัญหาระยะสั้นวิธีนี้มีข้อเสีย คือ ไม่เป็นธรรมต่อผู้นำเข้ารายอื่นที่ใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าหรือสิทธิตามความตกลงJTEPA เพียงอย่างเดียว กล่าวคือ เนื่องจากการแก้ไขปัญหาระยะสั้นนี้ มิได้แก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ดังนั้น ในการคำนวณอากรขาเข้าจึงต้องใช้อัตราอากร ณ วันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ด้วยวิธีการคำนวณเช่นว่านี้ ทำให้ผู้ที่ใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิตามความตกลงJTEPA ชำระอากรขาเข้าที่น้อยที่สุด

เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรทุกราย จึงควรกำหนดเงื่อนไขให้ผู้นำเข้าที่ใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิตามความตกลงJTEPA ชำระอากรขาเข้าโดยคำนวณจากสภาพของ ราคาของ พิกัดศุลกากร และอัตราอากรตามความตกลงJTEPA ณ วันที่นำเข้า

5.2.2 การแก้ไขปัญหาระยะยาว

ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาระยะสั้นดังกล่าวข้างต้น ยังมีข้อเสียในด้านการคำนวณอากรขาเข้าที่ใช้อัตราอากร ณ วันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า อันเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมต่อผู้นำเข้า ฉะนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวควรตั้งสมมุติฐาน ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้แก้ไขปัญหาระยะยาวควบคู่ไปด้วย ดังนี้

5.2.2.1 แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 88 ดังรายละเอียดต่อไปนี้

(1) แก้ไขมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยเพิ่มเติมข้อความวรรคหน้าว่าให้สามารถใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ในคราวเดียวกันโดยกำหนดเงื่อนไข ดังนี้

- ต้องใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน นับแต่วันที่นำของเข้า

- ใช้สิทธิภายในกำหนดอายุของหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าตามที่ได้ทำความตกลงเขตการค้าเสรี

- สามารถใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ครั้งเดียว และไม่สามารถโอนของเพื่อไปใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นได้อีก เช่น เขตปลอดอากร คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทอื่น เป็นต้น เนื่องจากสิทธิเขตการค้าเสรีควรสิ้นสุดลงนับแต่วันที่นำของเข้า แต่เมื่ออนุญาตให้สามารถชะลอการเสียอากรขาเข้าโดยการใช้สิทธิร่วมกับคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้ว ผู้วิจัยจึงไม่เห็นควรให้ผู้ประกอบการได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มไปจากนี้อีก เพราะจะเป็นการเอาเปรียบผู้นำเข้ารายอื่นที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ใดๆ เลย หรือใช้สิทธิประโยชน์เพียงอย่างเดียว

(2) แก้ไขมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยเพิ่มเติมข้อความว่า “ในกรณีที่ใช้สิทธิคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรี การคำนวณอากรขาเข้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรตามความตกลงเขตการค้าเสรีนั้นๆ ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ได้นำของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เป็นการสร้างเงื่อนไขให้ผู้นำเข้าที่ประสงค์จะใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีต้องคำนวณอากรขาเข้าโดยใช้อัตราศุลกากรตามความตกลงเขตการค้าเสรี ณ ขณะที่นำของเข้า ซึ่งต่างจากหลักการเดิมของมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แต่จะทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บอากรขาเข้าต่อผู้ประกอบการรายอื่น กล่าวคือ ทำให้ผู้นำเข้าทราบว่าต้องเสียภาษีอากรในอัตราเท่าไร และไม่สามารถอาศัยข้อได้เปรียบของคลังสินค้าทัณฑ์บนในการชะลอการเสียภาษีเพื่อเสียอากรขาเข้าในอัตราที่ต่ำกว่า ณ วันที่นำของเข้า เพราะโดยปกติของการทำความตกลงเขตการค้าเสรีมักจะมีการเจรจาลดอัตราอากรลงเรื่อยๆ เช่น จากเดิมเคยตกลงให้เสียอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 10 แต่ในอีก 5 ปี ข้างหน้าตกลงจะลดอัตราอากรลงเหลือร้อยละ 8 เป็นต้น ดังนั้น หากไม่กำหนดให้คำนวณอากรขาเข้าโดยใช้อัตราอากร ณ

วันนำเข้า จะเกิดข้อได้เปรียบแก่ผู้นำเข้าบางรายที่รอการชำระภาษีอากรในอัตราร้อยละ 8 ในขณะที่ผู้นำเข้าบางรายต้องเสียอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 10

ข้อเสียของการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 คือ ใช้ระยะเวลาในการดำเนินการนานเนื่องจากต้องผ่านมติที่ประชุมรัฐสภา ซึ่งจะทำให้เกิดความล่าช้าและมีผลกระทบต่อการค้าในธุรกิจภาคอุตสาหกรรมยานยนต์ที่ต้องทำการผลิตอย่างต่อเนื่อง แต่เพื่อให้ปัญหาความไม่ชัดเจนในข้อกฎหมายได้รับการแก้ไขอย่างถาวรและครอบคลุมทุกด้าน ผู้วิจัยเห็นควรรให้แก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เพราะเมื่อแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากรเรียบร้อยแล้ว ทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ประกอบกับสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ประกอบการที่จะมาลงทุนในประเทศได้เพราะมีกฎหมายที่ชัดเจน อำนาจความสะดวกทางค้า ตลอดจนสามารถวางแผนต้นทุนการผลิตทางภาษีอากรได้

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าเพื่อมิให้เกิดความล่าช้า และเสียหายต่อเศรษฐกิจของประเทศ ควรแก้ไขประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตศุลกากร พ.ศ. 2530 ควบคู่ไปด้วย

5.2.2.2 แก้ไขเพิ่มเติมข้อตกลงเขตการค้าเสรี

ถึงแม้ว่าการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 88 ดังกล่าว จะช่วยแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บค่าภาษีอากรของการแก้ไขปัญหาระยะสั้นได้ แต่เป็นเพียงการแก้ไขกฎหมายภายใน ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาคงให้ครอบคลุมทุกด้าน ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสูงสุด และเกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมในข้อตกลงเขตการค้าเสรีว่าให้สามารถใช้สิทธิเขตการค้าเสรีร่วมกับคลังสินค้าทัณฑ์บนได้อีกประการหนึ่ง ดังเช่นที่กำหนดไว้ในร่าง BIMSTEC FTA ข้อ 18

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าวจะต้องมีข้อจำกัดโดยให้ได้รับสิทธิเฉพาะประเทศซึ่งเป็นภาคีในความตกลงเขตการค้าเสรีเท่านั้น เพราะหากให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ประเทศอื่นที่ไม่ได้เป็นภาคีในความตกลงเขตการค้าเสรีด้วยแล้วจะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อประเทศที่เป็นภาคีในความตกลงเขตการค้าเสรี ดังนั้น ในการทำความตกลงเขตการค้าเสรีใดๆ หากประเทศภาคีต้องการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนร่วมกับความตกลงเขตการค้าเสรีแล้ว จะต้องกำหนดไว้ในความตกลงให้ชัดเจน

ทั้งนี้ การแก้ไขปัญหาค่าที่ไม่ชัดเจนของกฎหมายด้านการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรคลังสินค้าที่ทับซ้อนประเภทโรงผลิตสินค้าร่วมกับสิทธิเขตการค้าเสรีควรได้รับการแก้ไขตามข้อเสนอแนะทั้งระยะสั้นและระยะยาวควบคู่กัน และดำเนินการอย่างเร่งด่วน เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือ ประสิทธิภาพ และศักยภาพของอุตสาหกรรมภายในประเทศให้สามารถแข่งขันกับนานาประเทศได้ รวมถึงสร้างความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กนกพรพรรณ อยู่ช่า. จีน-อินเดีย มหาอำนาจทางเศรษฐกิจใหม่ของเอเชีย, อินเดีย: อำนาจเศรษฐกิจใหม่ในศตวรรษที่ 21. วารสารเอเชียปริทัศน์ 28 (มกราคม – มิถุนายน 2550): 121-125.
- กฤติกา ปั้นประเสริฐ. ประมวลสาระชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on International Trade and Investment. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2553.
- กฤษฎา ทองธรรมชาติ. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: พิมพ์ดี, 2536.
- การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย. สิทธิประโยชน์. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.ieat.go.th/main/default/showmenudetail/id/174> [20 กุมภาพันธ์ 2556]
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- โกศล ฉันทิกุล. กฎหมายและการปฏิบัติเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ (International Trade : Law and Practice). พิมพ์ครั้งที่ 4 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.
- จินดา ยิมเรวัต. กรอบนโยบายและการบริหารเพื่อการส่งออก บทเรียนจากกลุ่มประเทศอุตสาหกรรมใหม่. พิมพ์ครั้งแรก. กรุงเทพมหานคร: เพื่อนพิมพ์, 2531.
- เจรจาการค้าระหว่างประเทศ, กรม. พาณิชย์เตรียมพร้อมเจรจาต่อเรื่อง JTEPA, กรุงเทพมหานคร: กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ, 2553. (อัดสำเนา)
- ชูชาติ อัครโรจน์. คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เด็อนตุลา, 2542.
- ชูชาติ อัครโรจน์. ปัญหาเกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาดุษฎีบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ชูชาติ อัครโรจน์. รวมปัญหากฎหมายและคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เด็อนตุลา, 2549.
- ทัชชมัย ฤกษ์สุด. กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ องค์การการค้าโลก (WTO): บททั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2551.

ทัชชหัย ฤกษ์สุด. แกตต์และองค์การการค้าโลก(WTO). พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.

ทัศนีย์ เจียรธรวานิช. การศึกษาปัจจัยที่ดึงดูดการลงทุนในนิคมอุตสาหกรรม. วิทยานิพนธ์

ปริญญาามหาบัณฑิต, คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536.

ธัญลักษณ์ เจริญศักดิ์. การดำเนินคดีศุลกากร ศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับความผิด

อาญาศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.

นิตยา เทียงตรงภิญโญ. ศุลกากรกับการต่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 1. 2551.

ประชาชาติธุรกิจ. ทิศทางการส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทย. [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา

http://www.prachachat.net/news_detail.php?newsid=1333702700 [20 กุมภาพันธ์ 2556]

ปัญญาพร ทองเล็ก. การภาษีอากรธุรกิจ (BUSINESS TAXATION). พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:

ออฟเซ็ท เพรส, 2550.

มานิต วิทยาเต็ม. ภาษีและกฎหมายศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์

, 2532.

มูลนิธิสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. รายงานการศึกษาฉบับสมบูรณ์ โครงการแสวงหา

ผลประโยชน์จากข้อตกลงการเปิดเสรี (Free Trade Agreement: FTAs) (ระยะที่ 3).

2551.

เยาวเรศ ทัฬหีพันธุ์. เศรษฐศาสตร์การค้าระหว่างประเทศ: ทฤษฎีและนโยบาย. พิมพ์ครั้งที่ 1.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

ศาสตราจารย์ ดร.วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐาน

ของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.

ศิวพร วุฒิมานานนท์. สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร. จุลสารศุลกากร 19 (กันยายน 2554): 10-12.

ศุภชัย วรรณเลิศสกุล. จีน-อินเดีย มหาอำนาจทางเศรษฐกิจใหม่ของเอเชีย, จีน-อินเดีย: โอกาส

และข้อท้าทายในการชิงความได้เปรียบในเอเชีย. วารสารเอเชียปริทัศน์ 28 (มกราคม –

มิถุนายน 2550): 10.

วิชัย มากวัฒน์สุข. กฎหมายภาษีและพิธีการศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สามเจริญ

พาณิชย์ (กรุงเทพ), 2546.

วิชัย มากวัฒนสุข. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ อินฟอร์มีเดีย บู๊คส์, 2553.

วิวัฒน์ พิทักษ์รัชชัย. นโยบายส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศของนครเทียนจิน. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.aciec.com/index.php?view=article&catid=41> [20 กุมภาพันธ์ 2556]

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ (Tax Incentives for Film Industry). ใน 20 ปีศาลภาษีอากรกลาง, หน้า 35-36. กรุงเทพฯ: สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, 2549.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. คำอธิบายกฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537.

โสภี ศิริ. ระบบงานศุลกากรและความร่วมมือระหว่างประเทศทางด้านศุลกากร. กรุงเทพมหานคร: กรมศุลกากร, 2544.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. นโยบายส่งเสริมการลงทุน. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.boi.go.th/index.php?page=policies_for_investment_promotion [20 กุมภาพันธ์ 2556]

อนงก เขียวถาวร. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 ECONOMICS OF TAXATION 2 EC 343. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2531.

อภิรัตน์ จิตต์. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศในประเทศไทย. ใน รายงานสืบเนื่องจากการประชุมทางวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัย, หน้า 440-444. ณ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2554.

ภาษาอังกฤษ

Central Board of Excise and Customs. Customs [Online]. 2010. Available from: <http://www.cbec.gov.in/customs/cs-act/cs-act-idx.htm> [2010, November 20]

Korea Legislation research institute. Customs Act [Online]. 2010. Available from: http://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawTotalSearch.do [2010, November 20]

Laws & Regulations Database of The Republic of China. Law [Online]. 2010. Available from: <http://law.moj.gov.tw/Eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0350001> [2010, November 20]

World Trade Organization. The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947) [Online]. 2010. Available from:

http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_02_e.htm#articleXXIV

[2010, November 20]

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวน.สุไฮดา สุไลมาน เกิดเมื่อวันที่ 15 กรกฎาคม 2524 ที่จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2547 ปัจจุบันดำรงตำแหน่งนิติกร สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษี อากร กรมศุลกากร กระทรวงการคลัง