

บทที่ 6

ปัญหาการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากาศ ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรของประเทศไทยและแนวทางแก้ไข

การส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากาศศุลกากรของประเทศไทยนั้นมีปรากฏอยู่ในระบบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรหลายระบบซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายต่างๆ หลายฉบับ กล่าวคือ ปรากฏตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรฉบับต่างๆ ระบบหนึ่ง ปรากฏตามพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 อีกระบบหนึ่ง ปรากฏตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 อีกระบบหนึ่ง ปรากฏตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 อีกระบบหนึ่ง และปรากฏตามพระราชบัญญัติเขตเศรษฐกิจพิเศษการค้าเสรีที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 อีกระบบหนึ่ง

ในบทนี้จะกล่าวถึงระบบสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เพื่อทราบข้อดี และข้อเสียของระบบ และเพื่อเสนอแนะการปรับปรุงระบบสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายศุลกากร โดยนำข้อดีจากระบบสิทธิประโยชน์อื่น ตลอดจนกฎหมายศุลกากรต่างประเทศ ประกาศกระทรวงการคลัง อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) มาใช้ในการปรับปรุงระบบสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายศุลกากรให้เปิดกว้างและเชื่อมระบบสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายศุลกากรเข้าไปสู่ระบบสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายอื่นด้วย

กฎหมายศุลกากรฉบับแรกคือ “พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469” ในชั้นแรกกฎหมายนี้มิได้มีบทบัญญัติเพื่อส่งเสริมการส่งออก ต่อมาเมื่อมีการตรากฎหมายศุลกากรขึ้นอีกหลายฉบับแต่ก็มิได้มีบทบัญญัติเรื่องการส่งเสริมการส่งออก จนกระทั่งได้มีการตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2499 มาตรา 3 แห่งกฎหมายฉบับนี้ให้เพิ่มความขึ้นใหม่เป็นมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 โดยให้คืนอากรเจ็ดในแปดส่วนสำหรับของนำเข้ามาผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของส่งออก กฎหมายฉบับนี้แสดงให้เห็นนโยบายส่งเสริมการส่งออกที่ชัดเจน มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และนับจากนั้นมาได้มีการแก้ไขกฎหมายว่าด้วยศุลกากรฉบับต่างๆ โดยบัญญัติมาตรการส่งเสริมการส่งออกไว้ มาตรการส่งเสริมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรฉบับต่างๆ ขอบริบายไว้ในบทที่ 6 ข้อ 1. ข้อ 2. และข้อ 3. เพื่อเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจ เมื่อกล่าวถึงปัญหาการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทาง

อาการตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและข้อเสนอนี้ในบทที่ 6 ข้อ 4. ต่อไป ในบทที่ 6 ข้อ 5 จะได้กล่าวถึงข้อเสนอนี้ในการปรับปรุงมาตรการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย โดยพิจารณาจากอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) และกฎหมายต่างประเทศ ส่วนบทที่ 6 ข้อ 6 จะได้นำข้อเสนอนี้ต่างๆ ที่ผู้เขียนเสนอแก้ไข ปัญหาการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรของประเทศไทย มาเสนอในรูปของร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. และท้ายที่สุดคือ บทที่ 6 ข้อ 7 เพื่อให้เกิดความเข้าใจยิ่งขึ้น ผู้เขียนได้จัดทำตารางเปรียบเทียบกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย ในส่วนที่เกี่ยวกับการส่งเสริมการส่งออก ด้วยมาตรการทางอากรศุลกากรที่มีปัญหาเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

1. คลังสินค้าทัณฑ์บน

กฎหมายว่าด้วยศุลกากรประกอบด้วยพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และกฎหมายศุลกากรฉบับต่างๆ ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ในมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง มาตรา 87 มาตรา 88 มาตรา 97 มาตรา 97 อัญญา มาตรา 97 นว นอกจากนี้ยังมีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 มาตรา 19 จัตวา

ผู้เขียนจะได้ยกบทมาตราต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นมาอธิบาย เพื่ออธิบายความหมายของบทมาตราเหล่านั้น อันจะทำให้ทราบเนื้อหาของบทบัญญัติเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทต่างๆ สิทธิประโยชน์ทางด้านอากรศุลกากรตลอดจนข้อบกพร่องของบทบัญญัติเหล่านั้น เพื่อหาทางแก้ไข ข้อบกพร่องดังกล่าวต่อไป

1.1 คลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8

มาตรา 8 บัญญัติว่า “อธิบดีมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(2) ประกาศกำหนดประเภทหรือชนิดของของที่จะนำเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการนำของเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนและของออกตามวรรคหนึ่ง อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน”

การจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

1.1.1 อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของ ซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้

1.1.2 อธิบดีอาจกำหนดวิธีการและข้อจำกัดเกี่ยวกับการเก็บของ ตลอดจนข้อบังคับเพื่อการดำเนินการ และตรวจตราควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร

1.1.3 เพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรหรือค่าชดเชยอย่างอื่นซึ่งกรมศุลกากรอาจเรียกร้องได้ตามกฎหมายหรือข้อตกลง อธิบดีอาจเรียกประกันจากเจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยให้ทำทัณฑ์บนและหรืออย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

1.1.4 เจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประจำปี ตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยกฎกระทรวง

มีผู้อธิบายถึงความมุ่งหมายในการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 นี้ว่า “เพื่อแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีสินค้าที่นำเข้าเก็บในโรงพักสินค้าหรือที่มันคง ผู้นำของเข้าจะต้องเสียอากรเต็มตามจำนวนที่ปรากฏอยู่ในใบตราส่ง จึงจะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้ ส่วนที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ถึงแม้จะได้ยื่นใบขนสินค้านำของเข้าเก็บเต็มตามจำนวนในใบตราส่ง แต่ก็ยังไม่ต้องเสียอากรขณะที่ยื่นใบขน อากรจะเรียกเก็บต่อเมื่อยื่นใบประทวนเป็นของใช้ภายในบ้านเมือง เพื่อนำของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนและใบประทวนนั้นจะแยกขอยกจำนวนของออกได้ตามกำลังเงินที่จะเสียอากร มีข้อแม้เพียงว่าจะต้องนำของออกทั้งหีบห่อเท่านั้น นอกจากนี้การเก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้สิทธิและประโยชน์อย่างอื่น ๆ อีก เช่น เก็บไว้ได้นานกว่าเก็บของในโรงพักสินค้า”¹

¹ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ศึกษาสัมพันธ์, 2520), น. 111-115.

1.2 คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น และคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุหรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น

“มาตรา 8 ทวิ อธิปไตยมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(2) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนตาม (1) และ (2) อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน”

1.2.1 คลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิ (1) เป็นที่รู้จักกันในนามคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

1.2.2 คลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิ (2) เป็นที่รู้จักกันในนามคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

1.3 การเก็บของในคลังสินค้า

1.3.1 เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้า และได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดยรายละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ก็ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว (มาตรา 87)

1.3.2 บรรดาของที่เก็บในคลังสินค้านั้น ต้องเก็บไว้ในหีบห่อเดิมตามที่ได้นำเข้ามา เว้นแต่ของซึ่งเมื่อได้ขนขึ้นแล้ว ได้รับอนุญาตให้ย้ายหีบห่อได้ ณ ที่นั่นหรืออนุญาตให้เอาเข้ารวมให้คัดเลือก ให้แบ่งแยกกอง ให้บรรจุ หรือกลับบรรจุใหม่ในคลังสินค้า ในกรณีเช่นนี้ให้เก็บของนั้นไว้ในหีบห่อตามที่เป็นอยู่เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่จดยรายการนั้น หากของมิได้เก็บไว้ดังกล่าว หรือในภายหลังมีการเปลี่ยนแปลงทำลงแก่ของ หรือหีบห่อที่เก็บไว้ นั้น เปลี่ยนแปลงในการบรรจุเข้า หีบห่อในคลังสินค้า หรือเปลี่ยนแปลงเครื่องหมายและเลขหมาย หีบห่อก็ดี หรือถ้า

ได้ขนย้ายไปจากห้องในคลังสินค้าซึ่งได้เก็บไว้แล้ว จะต้องทำต่อหน้าและได้รับอนุญาตของพนักงานเจ้าหน้าที่ หากมิได้ทำต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องเป็นไปเพื่อส่งมอบของตามใบอนุญาตหรือคำสั่งหรืออำนาจอันถูกต้องสำหรับการนั้น หากมิได้เป็นไปดังกล่าว กฎหมายให้ ธิบของและหีบห่อที่เสียหาย (มาตรา 89)

1.3.3 ผู้ปกครองคลังสินค้าต้องเก็บของในคลังสินค้า ให้มีทางเข้าถึงหีบห่อของทุกห่อได้โดยสะดวก (มาตรา 90)

1.3.4 ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าที่ยังมิได้ตรวจและส่งมอบถูกต้อง ผู้ปกครองคลังสินค้าต้องแสดงของนั้นในเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรร้องขอ (มาตรา 91)

1.3.5 ของที่ได้ยื่นใบขนเพื่อเก็บในคลังสินค้า ต้องเก็บไว้ในคลังสินค้าและเก็บให้ถูกต้องตามใบขน (มาตรา 92)

1.3.6 อธิบดีไม่ต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้นำของเข้าหรือเจ้าของ หรือผู้รับตราส่งในเหตุที่เกิดความเสียหายขึ้นแก่ของระหว่างที่เก็บอยู่ในคลังสินค้า เพราะเหตุเกิดเพลิงไหม้หรือเพราะอุบัติเหตุอย่างอื่นอันมีอาจหลีกเลี่ยงเสียได้ หรือเพราะเหตุเสียหายไม่ว่าอย่างใด ๆ เว้นแต่การเสียหายนั้นจะเกิดจากความจงใจ ละเลย หรือการกระทำ หรือละเว้นกระทำของพนักงานในเวลากระทำตามหน้าที่ (มาตรา 94)

1.3.7 ของใดที่เก็บไว้ในคลังสินค้าแห่งหนึ่งนั้น จะย้ายไปเก็บในคลังสินค้า แห่งอื่นใดในพระราชอาณาจักก็ได้ โดยปฏิบัติตามข้อบังคับสำหรับกรมอันอธิบดีจะได้ตั้งขึ้นไว้ (มาตรา 97)

1.3.8 ข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับหมวด 10 เก็บของในคลังสินค้า

1.3.8.1 ในปัจจุบันนี้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 หมวด 10 เก็บของในคลังสินค้า ประกอบไปด้วย มาตรา 87 ถึง มาตรา 97 ทวิ

1.3.8.2 หมวด 10 ใช้บังคับกับคลังสินค้า “คลังสินค้า” มีบทนิยามไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสี่ที่ว่า คำว่า “คลังสินค้า” หมายความว่า โรงพักสินค้าที่มีนั้งคงและคลังสินค้าที่นั้งคง แต่มาตรา 97 ทวิ ใช้บังคับกับคลังสินค้าที่นั้งคงเท่านั้น

1.4 การจัดเก็บภาษีและการคำนวณค่าภาษีสำหรับของในคลังสินค้าที่ขนส่งที่ปล่อยออกมาภายในประเทศ

ในข้อนี้จะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีและการคำนวณค่าภาษีสำหรับของในคลังสินค้าที่ขนส่งที่ปล่อยออกมาภายในประเทศ โดยนำหลักกฎหมายตามบทบัญญัติต่างๆ ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมาอธิบายถึงการจัดเก็บภาษีของ ในคลังสินค้าที่ขนส่งที่ปล่อยออกมาภายในประเทศ

1.4.1 บทบัญญัติหลักของการเสียหรือการจัดเก็บภาษีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

1.4.1.1 การจัดเก็บอากรต้องเป็นไปตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวประกอบกัน (คำพิพากษาฎีกาที่ 3788/2528 และ 2088/2532)

1.4.1.2 กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน คือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

1.4.1.3 ความหมายของคำว่า “ให้เก็บ”

ตามมาตรา 10 วรรคหนึ่ง คำว่า “ให้เก็บ” ย่อมหมายถึงเก็บตามบทบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เมื่อพิจารณาบทบัญญัติเหล่านี้แล้ว “ให้เก็บ” หมายความว่า การเก็บ (ส่วนที่ขาดจนครบตามมาตรา 10 วรรคสอง) การงดเว้นการเก็บ (อากรขาเข้า และอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าที่ขนส่งเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 88 วรรคสอง) การคืนอากรที่เก็บไป (เพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงตามมาตรา 10 วรรคห้า) และการยกเว้นอากร (สำหรับของที่สูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุ อันมิอาจหลีกเลี่ยงเสียได้ตามมาตรา 95)

1.4.1.4 นอกจากนี้การเก็บอากรศุลกากรยังต้องดำเนินการตามบทบัญญัติต่างๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย คือ มาตรา 10 ทวิ มาตรา 10 ตริ มาตรา 12 มาตรา 13 มาตรา 14 มาตรา 38 มาตรา 40 มาตรา 41 มาตรา 45 มาตรา 46 มาตรา 49 มาตรา 54 มาตรา 63 มาตรา 67 มาตรา 68 มาตรา 69 มาตรา 81 มาตรา 82 มาตรา 87 มาตรา 110 มาตรา 111 มาตรา 112 มาตรา 112 ทวิ มาตรา 112 ตริ มาตรา 112 จัตวา มาตรา 112 เบญจ มาตรา 116

1) ตัวอย่างของบทบัญญัตินี้ดังกล่าว เช่น มาตรา 13 บัญญัติว่า “บรรดาการขังของ การสอบ การตีราคาของ ฯลฯ เพื่อประเมินค่าภาษี หรือเพื่อประโยชน์อย่างอื่นในราชการนั้น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรเป็นผู้ทำ”

คำพิพากษาฎีกาที่ 7355/2542 ตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 112 ในกรณีที่มีปัญหาค่าอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าสามารถนำหนังสือค้ำประกันของธนาคารมาวางแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันก็ได้ และนำสินค้าไปจากอากรขาของศุลกากร ทั้งนี้ ก็เพื่อความสะดวกแก่ผู้นำเข้าเองโดยไม่ต้องนำของนั้นไปยัง ศุลกสถานหรือเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใด ส่วนการที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะชักตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาเพื่อเปรียบเทียบราคาตลาดกับสินค้าที่มีขนาด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนักอย่างเดียวกัน เจ้าหน้าที่จะต้องพิสูจน์ให้ได้ความว่า จำเลยที่ 1 สำแดงราคาสินค้าพิพาทต่ำกว่าราคาตลาด หากมีผลทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นไปโดยมิชอบไม่

2) คำพิพากษาฎีกาที่ 2088/2532 จำเลยนำสินค้าคาร์บอนสตริล รวาร์ บาร์ล โลหะเหล็กกล้าชนิดแอลลอย ประเภทพิกัดที่ 73.15 ง. เข้ามาในราชอาณาจักรเมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2517 เจ้าหน้าที่ของโจทก์ได้ผ่านใบขนสินค้าและรับชำระอากรขาเข้าภาษีการค้ากับภาษีบำรุงเทศบาลแล้ว ต่อมาในปี พ.ศ. 2518 จำเลยนำสินค้าโลหะเหล็กกล้า ชนิดแอลลอยที่มีชื่ออย่างเดียวกันเข้ามาในราชอาณาจักรอีก เจ้าหน้าที่โจทก์ได้ชักตัวอย่างสินค้าที่นำเข้ามาตรวจสอบวิเคราะห์สินค้านี้แล้วเรียกเก็บอากรขาเข้าในประเภทพิกัด 73.10 โจทก์จะเอาผลการวิเคราะห์สินค้าที่จำเลยนำเข้าในปี พ.ศ. 2518 ไปเรียกให้จำเลยชำระอากรเพิ่มเติมในพิกัดที่ 73.10 สำหรับสินค้าที่จำเลยนำเข้าเมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2517 หาได้ไม่ เพราะไม่ปรากฏว่ามีกรวิเคราะห์สินค้านี้แต่อย่างใด

3) คณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยว่า กรณีสินค้าที่อยู่ในโรงพักสินค้าของการท่าเรือแห่งประเทศไทยเป็นสินค้าที่กรมศุลกากรยังไม่ปล่อยคืนให้แก่เจ้าของสินค้า โดยให้รอผลการตรวจสอบเรื่องการชำระค่าอากร เนื่องจากกรมศุลกากรเห็นว่าเจ้าของสินค้าชำระไว้ไม่ถูกต้อง เมื่อปรากฏว่าเจ้าของสินค้ามิได้กระทำความผิดหรือมีความบกพร่องใดๆ ด้วยตนเอง กรมศุลกากรจึงได้ปล่อยสินค้าให้แก่เจ้าของสินค้าไป ซึ่งกรมศุลกากรมีอำนาจกระทำได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469²

² คณะกรรมการกฤษฎีกา, “การยกเว้นค่าเช่าที่พักระหว่างสินค้าของการท่าเรือแห่งประเทศไทยตามข้อตกลงระหว่างกรมศุลกากรกับการท่าเรือแห่งประเทศไทย” อ้างถึงใน คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (พ.ศ. 2483 - พ.ศ. 2534) และคณะกรรมการวินิจฉัย ร้องทุกข์ (พ.ศ. 2524 - พ.ศ. 2534) เกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร, รวบรวมและจัดพิมพ์โดย

1.4.1.5 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง เป็นบทบัญญัติหลักของการจัดเก็บอากรว่าต้องจัดเก็บโดยใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรวรรคต่อๆมาของมาตรา 10 และบทมาตราค่อยๆมาที่เกี่ยวข้องล้วนสะท้อนการดำเนินการไปตามหลักการของมาตรา 10 วรรคหนึ่งว่าหากมิได้เป็นไปตามวรรคหนึ่ง คือ เก็บหรือเสียอากรขาดหรือเกิน ผู้เกี่ยวข้องจะมีสิทธิดำเนินการอะไร อย่างไร

1.4.2 ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาเข้า

1.4.2.1 ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาเข้าเกิดขึ้นเมื่อใด

มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่ยกเข้าสำเร็จ”³

เวลาที่นำของเข้าสำเร็จมีอธิบายในมาตรา 41 ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการนำของใดๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง”

สำหรับของที่นำเข้ามาโดยทางไปรษณีย์นั้น ทางปฏิบัติกรมศุลกากรถือตามอนุสัญญาว่าด้วยการไปรษณีย์สากล ซึ่งกระทำ ณ กรุงโตเกียว เมื่อ ค.ศ. 1964 และตามความตกลงกับการสื่อสารแห่งประเทศไทยว่า ทุ่งเมล์ที่บรรจุพัสดุไปรษณีย์จากต่างประเทศนั้นให้นำมาเปิดตรวจเพื่อคัดแยกส่วนกันระหว่างเจ้าหน้าที่ของการสื่อสารฯ และเจ้าพนักงานศุลกากร โดยให้ถือว่าภาระค่าภาษีสำหรับของนำเข้าเกิดขึ้นในวันเปิดทุ่งเมล์

อุทิศ ธรรมวาทีน, ชูชาติ อัสวโรจน์, ศักดิ์วุฒดี วงษ์มณฑา, และชัยวิทย์ วรคุณพิณีจ, (กรุงเทพมหานคร:บริษัท ฉลองรัตน์ จำกัด, 2535), น. 178.

³ มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันตราขึ้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 5 ให้ยกเลิกความในมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และให้ใช้ความใหม่แทน ซึ่งมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ที่ถูกยกเลิกไปและมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ที่ใช้บังคับในปัจจุบันมีเนื้อความเหมือนกันทุกประการ ดังนี้คำอธิบายมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ตลอดจนคำพิพากษาฎีกาที่มีก่อนมีพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) ก็ใช้อธิบายมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่งใหม่ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันได้.

1) คำพิพากษาฎีกา 902/2525 พิพากษาตรงตามเนื้อหาของมาตรา 10 วรรคหนึ่งว่า ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะนำเข้าสำเร็จ

2) มีกรณีข้ออธิบติออกข้อบังคับให้คืนอากรหรือลดหย่อนอากรให้ ในกรณีของนำเข้ามาแตกหักเสียหายบางส่วน ดังคำพิพากษาฎีกาที่ 4176/2533 การขอคืนเงินอากรของโจทก์เป็นกรณีที่โจทก์ชำระเงินอากรถูกต้องตรงตามจำนวนของที่ปรากฏในใบขนสินค้าขาเข้าและตามพิกัดที่ถูกต้อง แต่เนื่องจากสินค้าของโจทก์ตามที่ปรากฏในใบขนคือกระจก มีบางส่วนแตกหักเสียหายซึ่งโจทก์ได้รับประโยชน์ตามประมวลข้อบังคับศุลกากร พ.ศ. 2481 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2514 ข้อ 1052 ที่จะได้รับพิจารณาคืนเงินอากรหรือลดหย่อนอากรให้ มิใช่เป็นกรณีที่โจทก์ขอคืนเงินอากรที่โจทก์เสียไว้เกินจากจำนวนที่พึงต้องเสียจริงตามใบขนตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคท้ายกำหนดไว้ สิทธิเรียกร้องของโจทก์ในกรณีนี้จึงไม่อยู่ในบังคับอายุความ 2 ปี แต่เมื่อประมวลข้อบังคับศุลกากรดังกล่าวไม่มีกฎหมายบัญญัติเรื่องอายุความไว้เป็นอย่างอื่น จึงต้องใช้อายุความ 10 ปีตาม ป.พ.พ. มาตรา 164

เมื่อโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลย จำเลยมิได้โต้แย้งหรือแจ้งโจทก์ทราบว่าจะต้องปฏิบัติตามแบบพิธีอย่างไร จำเลยกลับยกแบบพิธีการขึ้นมาเป็นข้อกล่าวอ้างในชั้นศาลโดยที่ไม่มีกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่ออกตามกฎหมายให้อำนาจกำหนดไว้ ข้ออ้างในการปฏิบัติไม่คืนเงินอากรไม่อาจรับฟังได้ และต้องถือว่าจำเลยตกเป็นผู้ผิดนัดตั้งแต่โจทก์ขอ คือจำเลยต้องรับผิดชำระดอกเบี้ยให้โจทก์

ข้อวิเคราะห์ของผู้เขียน

(1) ในเบื้องต้นจะต้องพิจารณาก่อนว่าประมวลข้อบังคับที่กำหนด การคืนอากรหรือลดหย่อนอากรนั้นอาศัยบทกฎหมายศุลกากรบทใด หากมีกฎหมายดังกล่าว แต่มิได้กำหนดอายุความไว้จึงจะต้องด้วยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 164 (เดิม) ซึ่งบัญญัติว่า “อันอายุความนั้น ถ้าไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ท่านให้มีกำหนดสิบปี” หากไม่มีบทกฎหมายหลักที่จะตราประมวลข้อบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายนั้น ประมวลข้อบังคับข้อนั้นย่อมไม่มีผลใช้บังคับ

(2) ที่ศาลฎีกาเห็นว่า “เมื่อประมวลข้อบังคับศุลกากรดังกล่าว ไม่มีกฎหมายบัญญัติเรื่องอายุความไว้เป็นอย่างอื่น จึงต้องใช้อายุความ 10 ปี” แสดงว่าศาลฎีกาเห็นว่าประมวลข้อบังคับนั้นก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้อง ซึ่งผู้เขียนไม่เห็นพ้องด้วย เพราะประมวลข้อบังคับเป็นการตราขึ้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 3 ซึ่งอธิบดี “...มีอำนาจออกข้อบังคับ

สำหรับกรมฯตามที่เห็นว่าจำเป็น เพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดยเรียบร้อย และบังคับการให้เป็นไปตามนั้น” มาตรา 3 นี้เองเป็นที่มาแห่งการตราข้อบังคับวิธีการศุลกากรเพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดยเรียบร้อยตามบทกฎหมายต่างๆ ของกฎหมายศุลกากร มาตรา 3 มิได้ก่อให้เกิดสิทธิใดๆ เกินไปกว่าบทบัญญัติหลักของกฎหมายศุลกากรนั้น ดังนั้นหากจะคืนอากรหรือลดหย่อนอากรได้ จะต้องมียกกฎหมายกำหนดไว้ มิใช่ก่อให้เกิดขึ้นโดยข้อบังคับศุลกากร มิฉะนั้นประมวลข้อบังคับจะกำหนดบทบังคับต่างๆ นอกเหนือหรือเกินไปจากขอบเขตของกฎหมายศุลกากร เป็นการกำหนดบทบัญญัติใหม่ๆ ขึ้นมา มีผลเป็นการตราบทกฎหมายใหม่ๆ ขึ้นมาได้โดยไม่มีข้อจำกัดโดยไม่ต้องผ่านรัฐสภาซึ่งไม่ชอบที่จะตีความเช่นนั้นได้ ผู้เขียนจึงไม่เห็นพ้องด้วยกับคำพิพากษาศาลฎีกาในส่วนนี้

(3) ในเรื่องนี้จะเห็นได้ว่าการนำของเข้าสำเร็จแล้ว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง (เทียบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 902/2525 ประกอบกับมาตรา 41) ดังนั้นเมื่อมีการนำของเข้าสำเร็จแล้ว และโจทก์มีภาระค่าภาษีสำหรับของนำเข้าแล้ว โจทก์ต้องเสียไปตามนั้น จะเสียพิศดประเภทใด ราคาใด ย่อมเป็นไปตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิศดอัตราศุลกากร หากที่ชำระไว้ครบถ้วนถูกต้องตามกฎหมายแล้ว โจทก์ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามจำนวนนั้น หากชำระเกินไปจากจำนวนที่พึงต้องเสียจริง ก็จะต้องให้อายุความตามมาตรา 10 วรรคห้าบังคับ

(4) ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ว่า “เมื่อโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลย จำเลยมิได้โต้แย้งหรือแจ้งโจทก์ทราบว่าจะต้องปฏิบัติตามแบบพิธีอย่างไร จำเลยกลับยกแบบพิธีการขึ้นมาเป็นข้อกล่าวอ้างในชั้นศาลโดยที่ไม่มีกฎหมายหรือ ระเบียบข้อบังคับที่ออกตามกฎหมายให้อำนาจกำหนดไว้ ข้ออ้างในการปฏิเสธไม่คืนเงินอากรไม่อาจรับฟังได้” ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อโจทก์มีภาระค่าภาษีสำหรับของนำเข้าเพราะการนำเข้าสำเร็จแล้ว และไม่มีบทกฎหมายใดที่จะให้คืนค่าภาษีที่ได้เสียแล้วแก่โจทก์ได้ ประเด็นที่ศาลพิพากษานี้จึงไม่มีผลเปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของโจทก์แต่อย่างใด และไม่อาจคืนค่าภาษีให้แก่โจทก์ได้ด้วยเหตุผลดังกล่าวแล้วข้างต้น

3) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4301/2534 พ.ร.บ. ศุลกากรฯ มาตรา 10 ทวิ วรรคแรก บัญญัติว่า ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอชำระค่าอากร และมาตรา 41 บัญญัติว่า การนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง เรือ ล. นำของที่โจทก์ตั้งชื่อเข้ามาในเขตท่าเรือกรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 17 กรกฎาคม 2531 ซึ่งเป็นท่าเรือที่มีชื่อส่งของถึงและจะถ่ายของจากเรือ ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่โจทก์นำเข้าจึงเกิดขึ้นในวันที่ 17

กรกฎาคม 2531 เมื่อโจทก์ชำระค่าอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาสำเร็จแล้ว แม้ว่าจะยังไม่ได้รับการตรวจปล่อยของไป และของนั้นได้ถูกไฟไหม้หมดขณะที่อยู่บนเรือ ล. ก็ไม่มีกฎหมายให้สิทธิแก่โจทก์ที่จะเรียกค่าอากรขาเข้าที่ได้ชำระไปแล้วคืนได้

4) คำพิพากษาฎีกาที่ 7261/2538 การที่กรมศุลกากรจำเลยได้อนุมัติให้ยกเว้นอากรสำหรับเครื่องเอกซเรย์ที่จำเลยนำเข้า เนื่องจากจำเลยได้รับหนังสือขอยกเว้นภาษีอากรขาเข้าจากกระทรวงมหาดไทย แต่ต่อมาจำเลยได้รับแจ้งจากกรมตำรวจผู้ที่จะรับเครื่องเอกซเรย์ไว้ใช้จากสำนักงานปลัดกระทรวงการคลังผู้ซื้อจากโจทก์ว่า เครื่องเอกซเรย์ไม่ตรงตามคุณลักษณะที่กำหนดไว้ในสัญญาซื้อขายและโจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีอากรขาเข้าให้จำเลยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 41, 10 ทวิ วรรคหนึ่ง การที่โจทก์ได้ส่งเครื่องเอกซเรย์คืนให้แก่บริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศ โดยมีได้ใช้ประโยชน์อย่างใดในราชอาณาจักรไม่ทำให้ความรับผิดของโจทก์ที่จะต้องเสียภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไปเพราะเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังการนำเข้าสำเร็จ ซึ่งโจทก์มีสิทธิจะจัดการกับสินค้าของโจทก์อย่างไรก็ได้ ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้โจทก์หลุดพ้นจากความรับผิดที่จะต้องเสียภาษีอากรให้จำเลย

1.4.2.2 การคำนวณค่าภาษีขาเข้า

มาตรา 10 ทวิ วรรคสองและวรรคสาม บัญญัติว่า

“ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

ในกรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร ให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร แต่ในกรณีที่ได้นำของที่มีอยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด”

1) มาตรา 10 ทวิ ซึ่งเดิมมีสองวรรค เป็นบทบัญญัติมีขึ้นโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พุทธศักราช 2515 ข้อ 5 ต่อมาพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 5 ให้ยกเลิกความในมาตรา 10 ทวิ และให้ใช้ความที่บัญญัติขึ้นใหม่แทน โดยวรรคหนึ่งใหม่มีเนื้อความเหมือนวรรคหนึ่งเดิม วรรคสองใหม่มีเนื้อความที่ต่างไป

จากเดิมเล็กน้อย โดยวรรคสองเดิมกล่าวถึงการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือ “ในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น” แต่วรรคสองใหม่กล่าวถึงการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือ “ในสภาพอื่น” ส่วนการคำนวณค่าภาษีทั้งวรรคสองเดิมและวรรคสองใหม่ใช้ถ้อยคำเหมือนกันไม่ต่างกัน

2) มาตรา 10 ทวิ ใหม่ ได้เพิ่มวรรคสามขึ้นมา ซึ่งเป็นบทบัญญัติใหม่ที่กล่าวถึงการคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร

การคำนวณค่าภาษีจึงแยกได้เป็นสามกรณี คือกรณีของที่มีได้เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และกรณีของที่มีได้เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และกรณีของนำเข้าไปในเขตปลอดอากร

(1) กรณีของที่มีได้เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน

สำหรับของที่มีได้เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น มีข้อสังเกตว่ามาตรา 10 ทวิ วรรคสอง มิได้บัญญัติว่าราคาของมีความเกี่ยวข้องกับอัตราแลกเปลี่ยนอย่างไร แต่ยอมเข้าใจได้ว่า ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ดังนี้ เวลาที่ใช้บังคับกับราคาของและอัตราแลกเปลี่ยนจึงเป็นเวลาเดียวกัน

(2) กรณีของที่มีเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน

สำหรับความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีหรือไม่ อย่างไร ตลอดจนวิธีดำเนินการนั้นมีบัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง และวรรคสอง มาตรา 87 และมาตรา 88 ดังนี้

มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่งและวรรคสอง บัญญัติว่า “ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่มีเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไป ในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพอื่น

มาตรา 87 บัญญัติว่า “เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จรรยาการละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มี

การปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว”

มาตรา 88 บัญญัติว่า “รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคสาม ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

จากบทบัญญัติต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น แยกได้เป็น ก) ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนมิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แต่นำออกจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ภายในประเทศ และ ข) ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ดังนี้

ก. ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนมิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แต่นำออกจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ภายในประเทศ

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

ในข้อนี้จะกล่าวถึงของที่นำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนต่อมาได้นำออกเพื่อจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ภายในประเทศ

ก) “รายการละเอียดแห่งของ ย่อมหมายความว่าความถึง

(ก) “ปริมาณของของ” เพราะแม้จะมีได้บัญญัติไว้ชัดเจน ก็เห็นได้จากมาตรา 88 ที่บัญญัติให้ประเมินอากรแก่ของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและใช้ของนั้นในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภท ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด ดังนี้ การจดยการละเมิดแห่งของจึงต้องจดปริมาณของไว้ด้วย เหตุผลที่ต้องมีการจดปริมาณของไว้เพราะหากมีการส่งของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนออกไปนอกราชอาณาจักร มาตรา 88 วรรคสอง กำหนดให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของนั้น ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น ดังนี้ การจดปริมาณของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทำให้ทราบว่าของที่ส่งออกไปครบถ้วนตามจำนวนที่นำเข้าเก็บในคลังฯ หรือไม่ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนหากมิได้ส่งออกยอมมิได้รับยกเว้นอากรขาเข้าแก่ของนั้น ส่วนจะเก็บอากรแก่ของนั้นได้หรือไม่ ในอัตราใด ต้องพิจารณาจากพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 อีกชั้นหนึ่ง

(ข) “สภาพของ ราคาของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น” เหตุผลของการตีความว่ารายการละเมิดแห่งของต้องมีรายการข้างต้น เพราะมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง บัญญัติถึงการคำนวณค่าภาษีให้ดำเนินการให้ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ทั้งสองประการ ดังนี้

(ข) - 1 การคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ในราชอาณาจักรต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 87 กล่าวคือ ต้องจดยการละเมิดแห่งของ (มาตรา 87) ส่วนการประเมินอากร แห่งของนั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 88 วรรคหนึ่ง คือ “รายการละเมิดแห่งของที่ได้จดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด”

ในกรณีดังกล่าวนี้ ความรับผิดชอบในการที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของนั้นจะมีอยู่หรือไม่เพียงใดสำหรับของนำเข้า จะต้องพิจารณาจากพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งกำหนดอัตราอากรสำหรับของไว้

เมื่อมีการนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องมีการจดยการละเมิด “สภาพของ” และ “ราคาของ” ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น คือ ในเวลานำเข้าสำเร็จ คือ ในเวลาที่เรือเข้ามาในเขตท่า เวลาดังกล่าวกับเวลาจดยการละเมิดแห่งของเป็นต่างเวลากัน ในทางปฏิบัติก็จดยสภาพของที่เห็นในขณะนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน

ส่วนราคาไม่เป็นปัญหายอมใช้ราคาและอัตราแลกเปลี่ยนที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น

(ข) - 2 “แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้า ทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

จะเห็นได้ว่าหากมีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน (มิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร) การคำนวณค่าภาษีต้องใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของนั้น พิกัดอัตราศุลกากรนี้อาจเป็นพิกัดอัตราศุลกากรเดิม คือไม่เปลี่ยนแปลงก็ได้ หรือมีการแก้ไขกฎหมาย มีผลให้การจัดพิกัดอัตราศุลกากรเปลี่ยนแปลงไป หรือไม่มีการแก้ไขกฎหมาย แต่เนื่องจากขณะนำของเข้าคลังเป็นวัตถุดิบ เมื่อปล่อยของออกจากคลังเป็นสินค้าสำเร็จรูป พิกัดอัตราศุลกากรจึงเปลี่ยนแปลงไปดังนี้ เป็นต้น

อย่างไรก็ตามมีกรณีที่มีได้มีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่วัตถุดิบที่นำเข้ามาสูญสลายไป เช่น นำน้ำยาเคมีเข้ามาเพื่อใช้ในการฟอกย้อมผ้า หรือวัตถุดิบที่เป็นสารระเหยได้ เมื่อวัตถุดิบนั้นระเหยหมดสิ้นไป จึงไม่มีการปล่อยของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีการคำนวณค่าภาษีจึงใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ดังนั้นในขณะที่น่าจะของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงต้องจดยรายละเอียดเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรดังกล่าวไว้ด้วย เพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากร

ข. ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรไม่ว่าจะส่งออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพอื่น มาตรา 88 วรรคสองบัญญัติให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปนั้น ในกรณีนี้มีข้อควรวิเคราะห์ดังนี้

ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภททั่วไปตามมาตรา 8 ต้องปฏิบัติตามมาตรา 88 วรรคสอง คือ “ส่งออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า”

มาตรา 88 วรรคสอง บังคับเพียงว่าต้องส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าเท่านั้น มิได้บังคับว่าต้อง ส่งของที่นำเข้าออกไปทั้งหมด ดังนี้ ของปริมาณใดที่ส่งออกยอมได้รับการยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก ของปริมาณใดที่ปล่อยออกจากคลังฯ เพื่อจำหน่ายหรือใช้ประโยชน์ในประเทศก็ต้องเสียค่าภาษีอากร

กรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และแบ่งของดังกล่าวเพื่อบรรจุส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยมิได้เปลี่ยนสภาพเดิมของของที่นำเข้า เช่นนี้ของนี้จะได้รับยกเว้นการเก็บอากรตามมาตรา 88 วรรคสอง หรือไม่ ในข้อนี้เห็นได้ชัดเจนจากมาตรา 88 วรรคสอง ว่าของนั้นได้รับยกเว้นการเก็บอากรด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น

ในเรื่องนี้กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ด่วนมาก ที่ กค 0604/00043 ลงวันที่ 3 มกราคม 2534 ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่ากรมศุลกากรมีดำริที่จะให้มีการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน สำหรับบรรจุหรือแบ่งบรรจุของเพื่อการส่งออกโดยไม่เปลี่ยน สภาพเดิมของของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ และสนับสนุนให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้าในย่านเอเชียตามนโยบายของรัฐบาล กรณีมีปัญหาว่าผู้ที่จะได้รับอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนดังกล่าวเมื่อมีการนำของเข้ามาบรรจุหรือแบ่งบรรจุใหม่แล้วส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศจะได้รับยกเว้นการเก็บอากรตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้วปรากฏว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มี 3 ประเภท คือ คลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามมาตรา 8 ทวิ (1) และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามมาตรา 8 ทวิ (2) สำหรับการเก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น มาตรา 87 กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่จัดรายละเอียดแห่งของ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว และมาตรา 88 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ใช้รายละเอียดแห่งของที่จัดไว้ดังกล่าวสำหรับประเมินอากรแห่งของนั้น เว้นแต่กรณีคลังสินค้า ทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้คำนวณปริมาณของที่ใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่นตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรืออธิบดีประกาศกำหนด ในกรณีที่ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ปล่อยออกไปเพื่อส่งไปนอกราชอาณาจักรนั้น มาตรา 88 วรรคสอง กำหนดไว้ชัดเจนว่าให้งดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น ซึ่งพิจารณาแล้วเห็นได้ว่า ถ้าเป็นของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทใดประเภทหนึ่งดังกล่าวแล้ว และได้ปล่อยออกไปเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรย่อมได้รับยกเว้นการเรียกเก็บอากรทั้งสิ้น

ประกอบกับเมื่อพิจารณามาตรา 89 แล้วเห็นว่า แม้ว่ามาตราดังกล่าวได้บัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเก็บของในคลังสินค้าว่าบรรดาของที่เก็บในคลังสินค้านั้นต้องเก็บไว้ในหีบห่อเดิมตามที่ได้นำเข้ามา แต่ได้บัญญัติข้อยกเว้นว่าในกรณีของที่ได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ย้ายหีบห่อ ณ ทำเนียบท่าเรือ หรือให้เอาเข้ารวม ให้คัดเลือก ให้แบ่งแยกกอง ให้บรรจุ หรือกลับบรรจุใหม่ในคลังสินค้าก็สามารถทำได้ ด้วยเหตุผลดังกล่าวคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงเห็นว่า ผู้ที่จะได้รับอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับบรรจุหรือแบ่งบรรจุของเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยไม่เปลี่ยนสภาพเดิมของของที่นำเข้า เมื่อมีการนำของเข้ามาบรรจุหรือแบ่งบรรจุใหม่แล้วส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศย่อมได้รับงดเว้นการเก็บอากรตามมาตรา 88 วรรคสอง⁴

ข้อวิเคราะห์ของผู้เขียน

สำหรับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกานี้ ผู้เขียนเห็นพ้องด้วย ส่วนเหตุผลนั้นน่าจะเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 6 (4) เข้าไปประกอบการตีความข้อกฎหมายด้วย เพราะมีหลักกฎหมายทำนองเดียวกันกับมาตรา 89 มาตรา 6 (4) บัญญัติว่า “ของที่ยังไม่ได้ตรวจมอบนั้น ห้ามมิให้เคลื่อนย้ายที่ หรือเอาเข้ารวม หรือคัดเลือก หรือแบ่งแยกกองหรือบรรจุ หรือกลับบรรจุใหม่ ณ ทำเนียบท่าเรือ หรือโรงพักสินค้าใดๆ นอกจากจะได้รับอนุญาตและพนักงานกำกับตรวจตราอยู่ด้วย”

อนึ่ง มีข้อสังเกตว่าบทกฎหมายที่ใช้บังคับขณะคณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยข้างต้นนี้คือมาตรา 8 ทวิ (1) และ (2) และมาตรา 88 วรรคหนึ่ง ในปัจจุบันมาตรา 8 ทวิ และมาตรา 88 วรรคหนึ่งและวรรคสองได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 4 และมาตรา 6 ตามลำดับ แม้จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมเนื้อหาของมาตรา 8 ทวิ และมาตรา 88 วรรคหนึ่งและวรรคสอง แต่หลักกฎหมายของบทมาตราดังกล่าวที่มีเจตนารมณ์ยกเว้นอากรแก่ของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรมิได้

⁴ คณะกรรมการกฤษฎีกา, “ปัญหาข้อกฎหมายตามมาตรา 8 และมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 (การงดเว้นการเก็บอากรแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร),” อ้างถึงใน อุทิศ ธรรมวาทีน, และคณะ, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 2, น. 188-189.

เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาและข้อวิเคราะห์ของผู้เขียนย่อมนำมาใช้กับมาตรา 8 ทวิและมาตรา 88 วรรคหนึ่งและวรรคสอง ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันได้

1.4.3 การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน

มาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักรหรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง กล่าวถึงรูปแบบต่างๆ ของการนำของออกจากเขตปลอดอากรด้วยวัตถุประสงค์ต่างๆ ทั้งนี้มาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง บัญญัติให้นำของออกจากเขตปลอดอากรเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้

1.4.4 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเข้าไปในเขตปลอดอากร

มาตรา 97 อัฐ บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากรให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่น่าจะเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 97 อัฐ เป็นบทบัญญัติที่ส่งเสริมการส่งออก โดยบัญญัติไว้กว้างๆ โดยไม่ระบุว่าเป็นกรณีใดบ้าง กล่าวถึง มาตรา 97 อัฐ ใช้บังคับ “ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากร เมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร” กรณีตามมาตรา 97 อัฐ คือกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 วรรคสอง และกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 และมาตรา 19 ทวิ

ในปัจจุบันนี้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 วรรคสอง บัญญัติ “ให้ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

ส่วนกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ของได้รับการคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร คือกรณีตามมาตรา 19 และมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482

มาตรา 19 บัญญัติว่า “ของใดที่พิศุจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าเป็นของรายเดียวกันกับที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและเสียอากรแล้ว ถ้าส่งกลับออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ให้คืนเงินอากรเข้าให้แก่ผู้นำของเข้าไว้ในสิบส่วนหรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทของจำนวนที่ได้เรียกเก็บไว้ โดยคำนวณตามใบขนสินค้าขาออกแต่ละฉบับ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ระหว่างที่อยู่ในราชอาณาจักร ของนั้นมีได้ใช้ประโยชน์ด้วยประการใดๆ เว้นแต่เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งของนั้นกลับออกไป และมีได้เปลี่ยนแปลงรูปลักษณะใด ๆ

(ข) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ค) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้า และ

(ง) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไป

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิศุจน์ของ การส่งของกลับออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

มาตรา 19 ทวิ บัญญัติว่า “ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิศุจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิตหรือผสมหรือประกอบหรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ของที่นำเข้ามานั้นมิใช่ของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร

(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสมหรือประกอบ หรือบรรจุ เป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากร ขาเข้า

(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้าของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออกไปในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ

(จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามความเห็นสมควรก็ได้
 อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

2. เขตปลอดอากร

2.1 เขตปลอดอากรมิได้เป็นบทบัญญัติที่มีมาแต่เดิมในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

เขตปลอดอากรเป็นเรื่องใหม่ที่บัญญัติขึ้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ได้แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18)ฯ มาตรา 3 ได้เพิ่มบทนิยาม “เขตปลอดอากร” ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสี่ห้า และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18)ฯ มาตรา 8 ให้เพิ่มความที่บัญญัติขึ้นเป็นหมวด 10 ทวิ เขตปลอดอากร มาตรา 97 ตริ มาตรา 97 จัตวา มาตรา 97 เบญจ มาตรา 97 ฉ มาตรา 97 สัตต มาตรา 97 ฉัฐ มาตรา 97 นว มาตรา 97 ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

2.2 เจตนารมณ์ของการจัดตั้งเขตปลอดอากร

เจตนารมณ์ของการจัดตั้ง “เขตปลอดอากร” พ.ศ. 2543 มีว่า “เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่ในปัจจุบันการค้าขายระหว่างประเทศได้มีการแข่งขันกันอย่างมากระชับสนุนและส่งเสริมการส่งออก จึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญ เนื่องจากเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันกับประเทศต่างๆ ด้วยเหตุนี้จึงสมควรกำหนดให้มีการจัดตั้งเขตปลอดอากรขึ้นในประเทศไทย เพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับสินค้านั้นเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร อันเป็นการส่งเสริมการส่งออกอีกวิธีหนึ่ง ซึ่งการจัดตั้งเขตปลอดอากรสามารถกระทำได้โดยขออนุมัติต่อกรมศุลกากรเท่านั้น จึงมีความสะดวก รวดเร็ว และเป็นหลักการที่มีความสอดคล้องกับหลักสากลดังที่มีบัญญัติไว้ในอนุสัญญาเกี่ยวโตขององค์การศุลกากรโลก จึงเป็นการเพิ่มทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่สามารถเลือกใช้ให้เหมาะสมกับกิจการของตนได้และสมควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อให้มีขอบเขตการดำเนินงานได้

ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น รวมทั้งสมควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติอื่นให้มีความยืดหยุ่นและ
เอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้ประกอบการเพิ่มขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

2.3 บทนิยามของเขตปลอดอากร

“เขตปลอดอากร” มีบทนิยามตามมาตรา 2 วรรคสี่บัพว่า “เขตพื้นที่ที่กำหนดไว้สำหรับ
การประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ
โดยของที่นำเข้าไปในเขตดังกล่าวจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ”

2.3.1 บทนิยามกำหนดกิจการที่จะดำเนินการในเขตปลอดอากรอย่างกว้างขวาง คำว่า
“กิจการอื่น” ย่อมหมายถึงกิจการอื่นใดนอกจากการประกอบอุตสาหกรรมและการประกอบพาณิช
ยกรรม

2.3.2 การประกอบกิจการในเขตปลอดอากรจำเป็นต้องใช้ของ เช่น ต้องใช้เครื่องจักร
ดังนั้น บทนิยามจึงกำหนดว่าของที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากรจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากร
ตามที่กฎหมายบัญญัติ ปัจจุบันสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมีบัญญัติไว้ในหมวด 10 ทวิ เขตปลอด
อากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ
ศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

2.4 อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจอนุมัติจัดตั้งเขตปลอดอากร

มาตรา 97 ตรี บัญญัติว่า ให้อธิบดีมีอำนาจอนุมัติจัดตั้งเขตปลอดอากรสำหรับการ
ประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ
และให้อำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยื่นคำขอและการอนุมัติให้จัดตั้งเขต
ปลอดอากร

ผู้ซึ่งได้รับอนุมัติให้จัดตั้งเขตปลอดอากรต้องเสียค่าธรรมเนียมประจำปีตามที่รัฐมนตรี
กำหนดโดยกฎกระทรวง”

2.4.1 มาตรา 97 ตรี วรรคแรกได้นำบทนิยาม “เขตปลอดอากร” ในส่วนที่บอกว่ากิจการ
อะไรที่จะดำเนินการในเขตปลอดอากรได้บ้างมาบัญญัติไว้ นอกจากนี้มาตรา 97 ตรี ยังบัญญัติถึง
การยื่นคำขอจัดตั้งเขตปลอดอากรหรือการอนุมัติให้จัดตั้งเขตปลอดอากรก็คืออธิบดี
กรมศุลกากร มีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวได้

2.4.2 เมื่อได้รับอนุมัติให้จัดตั้งเขตปลอดอากร ผู้ได้รับอนุมัติต้องเสียค่าธรรมเนียมประจำปีตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดในกฎกระทรวง

2.5 อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจประกาศกำหนดประเภทหรือชนิดของของที่จะนำเข้าไปในหรือปล่อยออกจากเขตปลอดอากร

มาตรา 97 จัตวา บัญญัติว่า “ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดประเภทหรือชนิดของของที่จะนำเข้าไปในหรือปล่อยออกจากเขตปลอดอากร และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการนำของเข้าไปในหรือปล่อยออกจากเขตปลอดอากร”

2.6 การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร เพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร

มาตรา 97 เบญจ บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามที่อธิบดีอนุมัติ

(2) ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตปลอดอากร สำหรับใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือ

(3) ของที่ปล่อยออกมาจากเขตปลอดอากรอื่น

ให้ยกเว้นอากรขาออกสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร”

2.6.1 การยกเว้นอากรตามมาตรา 97 เบญจ มีได้เฉพาะของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากรเท่านั้น หากเป็นของนำเข้ามาในราชอาณาจักรแต่มิได้เพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ก็ต้องพิจารณาบทกฎหมายมาตราอื่นต่อไป และหากต่อมาภายหลังจะหวนกลับมาเพื่อใช้มาตรา 97 เบญจ ก็จะทำไม่ได้

2.6.2 ของที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 97 เบญจ (1) ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากร หากมิได้รับอนุมัติย่อมนำเข้าในเขตปลอดอากรมิได้

2.6.3 ของตามมาตรา 97 เบญจ (2) มิใช่ของตามมาตรา 97 เบญจ (1) ดังนี้ แม้กฎหมายจะมีได้บังคับว่าต้องได้รับอนุมัติของอธิบดี แต่ของนั้นจะต้องเป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หากไม่เป็นประโยชน์ต่อการเศรษฐกิจของประเทศก็จะนำเข้าในเขตปลอดอากรมิได้ กรณีนี้จึงต้องวินิจฉัยเป็นกรณีๆ ไป

2.6.4 ของที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากรมีกรณีตามมาตรา 97 นว และกรณีตามมาตรา 97 เบญจ (3) หากมิได้บัญญัติมาตรา 97 เบญจ (3) ไว้ ของที่ปล่อยจากเขตปลอดอากรอื่นก็ต้องเป็นไปตามมาตรา 97 นว เท่านั้น จะนำเข้าเขตปลอดอากรมิได้ ของที่นำเข้าเขตปลอดอากรย่อมได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 97 เบญจ (1) หรือ (2) อยู่แล้ว เมื่อบัญญัติ (3) ขึ้นมา จึงตัดปัญหาว่าเมื่อของนี้มีได้ส่งออก จะยังได้รับยกเว้นอากรขาเข้าอยู่หรือไม่ และของที่ปล่อยมาจากเขตปลอดอากรอื่นมาเข้าเขตปลอดอากรนี้ ย่อมได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของนั้นตามมาตรา 97 เบญจ (3) ดังนี้ปัญหาว่าของนั้นจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าหรือไม่จึงหมดไป

2.6.5 ตามมาตรา 97 เบญจ วรรคสอง ย่อมหมายความว่า ของที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรย่อมได้รับยกเว้นอากรขาออก โดยกฎหมายมิได้จำกัดว่าของนั้นได้แปรสภาพจากของที่นำเข้าไปในเขตปลอดแล้วหรือไม่ ดังนี้ของที่ส่งออก ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือสภาพอื่น ของนั้นย่อมได้รับยกเว้นอากรขาออก

2.7 การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในเขตปลอดอากรได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต

มาตรา 97 ฉ บัญญัติว่า “การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต”

การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีสุรา การปิดแสตมป์และค่าธรรมเนียม ตามกฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ และกฎหมายว่าด้วยไฟ โดยให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นและการจัดเก็บตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตมาใช้บังคับโดยอนุโลมกับการยกเว้นภาษีสุรา การปิดแสตมป์ และค่าธรรมเนียมดังกล่าว

2.8 การยกเว้นไม่อยู่ภายในบังคับของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมมาตรฐานหรือคุณภาพ การประทับตราหรือเครื่องหมายใดๆ แก่ของที่ส่งจากเขตปลอดอากรไปนอกราชอาณาจักร

มาตรา 97 สัตต บัญญัติว่า “ในกรณีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำวัตถุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ของนั้นได้รับยกเว้นไม่อยู่ภายในบังคับของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมมาตรฐานหรือคุณภาพ การประทับตราหรือเครื่องหมายใดๆ แก่ของนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

2.8.1 มาตรา 97 สัตต ให้นำวัตถุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรได้ซึ่งหมายถึงวัตถุดิบที่มีถิ่นกำเนิดในประเทศไทย

2.8.2 “ระเบียบที่อธิบดีกำหนด” นี้ย่อมาหมายความว่าอธิบดีกำหนดระเบียบเกี่ยวกับมาตรา 97 สัตต จึงอาจเป็นระเบียบเกี่ยวกับการนำวัตถุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร หรือระเบียบอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 97 สัตต

2.9 การนำของที่ได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร

มาตรา 97 อัฐ บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

2.9.1 มาตรา 97 อัฐ บัญญัติไว้กว้างๆ ว่า “ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติ....” โดยมีได้ระบุชื่อกฎหมายไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นจะเป็นกฎหมายใดก็ได้ที่บัญญัติไว้ ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร เช่น ของตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากรของนั้นย่อมได้รับยกเว้นอากร โดยถือว่าของนั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร หากมีการนำของดังกล่าวออกจากปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร กรณีต้องบังคับตามมาตรา 97 นว

2.9.2 การนำของเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 97 วรรค 2 ต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

2.10 การนำของออกจากเขตปลอดอากรโดยมิได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร

มาตรา 97 นว บัญญัติว่า การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนเข้าไปภายในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การนำของในเขตปลอดอากรไปใช้เพื่อการบริโภคหรือใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรตามวรรคหนึ่ง เว้นแต่จะเป็นการกำจัดหรือทำลายเศษวัสดุ ของที่เสียหาย ของที่ใช้อย่างไม่ได้ใช้ หรือของที่ไม่ได้ใช้ซึ่งอยู่ในเขตปลอดอากร โดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”

2.10.1 มาตรา 97 นว บัญญัติถึงการนำของออกจากเขตปลอดอากรด้วยวัตถุประสงค์ใน 5 กรณีเท่านั้น 4 กรณีแรกคือกรณีตามวรรคหนึ่ง คือเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร เพื่อโอนเข้าไปภายในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ และเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรไม่ว่าตามกฎหมายฉบับใด ส่วนกรณีที่ 5 คือกรณีตามวรรคสอง คือ การนำของในเขตปลอดอากรไปใช้เพื่อการบริโภคหรือใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่นนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร

2.10.2 การนำของออกจากเขตปลอดอากรทั้ง 5 กรณีดังกล่าวนี้ มาตรา 97 นว ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรตามมาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง ซึ่งวรรคหนึ่งนี้ ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร แต่การนำของออกนั้นต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

2.10.3 การนำของออกจากเขตปลอดอากรนอกเหนือจากกรณีทั้ง 5 ย่อมไม่เข้ามาตรา 97 นว เช่น การนำของออกจากเขตปลอดอากร เพื่อเข้าไปในอีกเขตปลอดอากรหนึ่งเป็นกรณีต้องบังคับตามมาตรา 97 เบญจ(3)

2.10.4 มาตรา 97 นว วรรคสอง ได้บัญญัติข้อยกเว้นของการนำของออกจากเขตปลอดภัยที่ไม่ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดภัยตามวรรคหนึ่ง คือ ไม่ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะเชื่อว่านั้นออกจากเขตปลอดภัย ผลคือของนั้นไม่มีภาระค่าภาษีศุลกากรเข้าแต่อย่างใด กรณีตามข้อยกเว้นดังกล่าว คือ กรณี “การกำจัดหรือทำลายเศษวัสดุ ของที่เสียหาย ของที่ใช้ไม่ได้ หรือของที่ไม่ได้ใช้ ซึ่งอยู่ภายในเขตปลอดภัย โดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”

2.11 ให้นำบทบัญญัติในหมวด 10 และบทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้องใช้บังคับการนำเข้าของนำเข้าฯ ในเขตปลอดภัย และอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 97 ทศ บัญญัติว่า "ให้นำบทบัญญัติในหมวด 10 เกือบของในคลังสินค้า และบทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติดังกล่าวมาใช้บังคับกับการนำเข้า การเก็บรักษา การส่งของออก การควบคุม การขนย้ายของในเขตปลอดภัย และอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยอนุโลม"

2.11.1 หมวด 10 เกือบของในคลังสินค้า คือ มาตรา 87 มาตรา 88 มาตรา 89 มาตรา 90 มาตรา 91 มาตรา 92 มาตรา 93 มาตรา 94 มาตรา 95 มาตรา 96 มาตรา 97 มาตรา 97 ทวิ

2.11.2 บทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้องกับหมวด 10 เช่น กรณีตามมาตรา 96 ที่ให้ใช้บทบัญญัติมาตรา 27 บังคับ ดังนี้จึงต้องนำโทษตามมาตรา 27 มาใช้กับกรณีตามมาตรา 96 ด้วย

2.11.3 การนำหมวด 10 และบทกำหนดโทษมาใช้กับเขตปลอดภัยและอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ “โดยอนุโลม” หมายความว่า ใช้บังคับเท่าที่จะใช้บังคับได้ การที่ต้องบัญญัติว่า “โดยอนุโลม” เพราะกรณีใดจะใช้บังคับไม่ได้ก็ต้องดูข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป

2.12 การคำนวณค่าภาษี

กรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยนำเข้าไปในเขตปลอดภัย ต่อมาปล่อยของนั้นออกไปจากเขตปลอดภัย จะต้องมีการคำนวณค่าภาษีเข้าตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

มาตรา 10 ทวิ วรรคสาม บัญญัติว่า “ในกรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร ให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากเขตปลอดอากร แต่ในกรณีที่ได้นำของที่มิได้อยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด”

2.12.1 เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติให้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ในกรณีที่บัญญัติไว้ในมาตรา 97 เบญจ วรรคหนึ่ง (1) (2) หรือ (3) และมาตรา 97 เบญจ วรรคสอง บัญญัติให้ยกเว้นอากรขาออกสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ดังนี้ มาตรา 10 ทวิ วรรคสาม ที่บัญญัติให้มีการคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร จึงหมายความว่าของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรมิใช่ เพื่อส่งออกนอกนอกราชอาณาจักร แต่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้ประโยชน์หรือเพื่อดำเนินการอย่างใด ๆ ในราชอาณาจักร

2.12.2 มาตรา 10 ทวิ วรรคสาม กำหนดให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากเขตปลอดอากร

2.12.2.1 สภาพของที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากเขตปลอดอากร ย่อมหมายความว่าสภาพของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรอาจเหมือนกับสภาพของที่เป็นอยู่ในขณะนำเข้าไปในเขตปลอดอากรหรือไม่ก็ได้ เพราะของนั้นอาจมีการนำไปใช้ในการผลิตหรือดำเนินการอื่นใด

2.12.2.2 ให้คำนวณค่าภาษีอากรตามพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากเขตปลอดอากร ย่อมหมายความว่าพิกัดศุลกากรและอัตราอากรสำหรับของ ขณะนำเข้าไปในเขตปลอดอากรอาจต่างกับพิกัดศุลกากรและอัตราอากรสำหรับของ ขณะปล่อยออกจากเขตอากรได้ ไม่ว่าจะโดยของนั้นได้นำไปผลิตหรือดำเนินการอื่นใด ทำให้พิกัดศุลกากรและอัตราอากรเปลี่ยนไปโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายที่ใช้จำแนกพิกัดศุลกากรและกำหนดอัตราอากรแก่นั้น หรือเนื่องจากมีการแก้ไขพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้พิกัดศุลกากรและอัตราอากรของของนั้นเปลี่ยนแปลงไป การจำแนกพิกัดศุลกากรย่อมต้องดูสภาพของตาม 1) ข้างต้นด้วย มิฉะนั้นการจำแนกประเภทพิกัดศุลกากรอาจคลาดเคลื่อนไม่ถูกต้องได้

2.12.2.3 ให้คำนวณค่าภาษีตามราคาของที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากเขตปลอดอากร มีปัญหาว่า “ราคา” ดังกล่าวหมายความว่าอย่างไร เนื่องจากในปัจจุบันราคาที่ใช้ในการประเมินราคาสำหรับของนำเข้าย่อมบังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 และกฎกระทรวง (ฉบับที่ 132) พ.ศ. 2543 ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2543 ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร ตามกฎกระทรวงข้อ 8 กำหนดว่า “ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร” ดังนั้นราคาที่ใช้ในการคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากร จึงต้องเป็นราคาของตามกฎกระทรวง ข้อ 8 ดังกล่าว เนื่องจากประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิกขององค์การการค้าโลก จึงมีพันธกรณีที่จะต้องนำมาตรา 7 ของความตกลงดังกล่าวมาใช้ จึงต้องมีการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังกล่าวและการออกกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 ก็เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 อย่างไรก็ตามเนื่องจากของที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากรสู่การค้าในราชอาณาจักร ภายใต้การนำเข้าในราชอาณาจักรโดยแท้ ดังกรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยแท้ ดังกรณีของนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยตรง ดังนี้ ราคาที่จะใช้คำนวณค่าอากร แม้กฎหมายจะให้ใช้ “ราคาของ...ที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากเขตปลอดอากร” แต่จะหาราคาของนั้นได้อย่างไร โดยใช้หลักเกณฑ์ใด จะหาราคาดังกล่าวโดยใช้บทบัญญัติของกฎหมายที่มีอยู่ในเรื่องราคาศุลกากร (ราคาเกดต์) จะได้หรือไม่ ซึ่งเป็นปัญหาในการตีความข้อกฎหมาย ผู้เขียนจึงเห็นว่าน่าที่จะแก้ไขมาตรา 10 ทวิ วรรคสาม ให้มีความชัดเจน

2.12.2.4 ตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสาม ในส่วนแรกเห็นได้ว่าการคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากร ของนั้นย่อมเป็นของนำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าในเขตปลอดอากรซึ่งได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 97 เบญจวรรคหนึ่ง ดังกล่าว ใน ก) ข้างต้น ส่วนมาตรา 10 ทวิ วรรคสาม ในส่วนหลังที่กล่าวถึงของที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากรที่ไม่มีสิทธิได้รับการคืนอากรหรือยกเว้นอากร คือของนั้นเป็นของนำเข้ามาที่ไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมาย หรือเป็นของที่เสียอากรขาเข้าและของนั้นไม่มีสิทธิได้รับการคืนอากรตามกฎหมาย เช่น เป็นของนำเข้ามาเสียอากรขาเข้าและไม่เข้าเกณฑ์ที่จะขอคืนอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 มาตรา 19 ทวิ ของดังกล่าวนี้เมื่อออก

จากเขตปลอดอากร มาตรา 10 ทวิ วรรคสาม บัญญัติว่าไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณภาษีอากร

3. การคืนอากรหรือหลักประกันแก่นำเข้า และการโอนของตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร

3.1 การคืนอากรแก่นำเข้าที่ส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร

มาตรา 19 บัญญัติว่า “ของใดที่พิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าเป็นของรายเดียวกันกับที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและเสียอากรแล้ว ถ้าส่งกลับออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ให้คืนเงินอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำของเข้าเก่าในสิบส่วน หรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทของจำนวนที่ได้เรียกเก็บไว้ โดยคำนวณตามใบขนสินค้าขาออกแต่ละฉบับ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ระหว่างที่อยู่ในราชอาณาจักร ของนั้นมีได้ใช้ประโยชน์ด้วยประการใด ๆ เว้นแต่เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งของนั้นกลับออกไป และมีได้เปลี่ยนแปลงรูปลักษณะใด ๆ

(ข) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ค) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้า และ

(ง) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไป

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งของกลับออกไป การจัดทำและยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

มาตรา 19 มีประเด็นที่น่าสนใจดังนี้

3.1.1 เมื่อผู้นำของเข้าปฏิบัติครบถ้วนตามมาตรา 19 แล้ว กรมศุลกากรต้องคืนอากรให้

3.1.1.1 คำพิพากษาฎีกาที่ 1551/2522 ห้างเซ็งฮวด-โจทก์ ได้เสียภาษีอากรสำหรับสินค้าปลากะป๋องเที่ยวที่ 8 ตามใบขนสินค้าขาเข้า คืออากรขาเข้า ภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาล รวม 227,046.41 บาท ให้กรมศุลกากรจำเลยไว้แล้ว สินค้าปลากะป๋องเที่ยวนี้โจทก์ได้ส่งกลับออกไปจำหน่ายยังประเทศสิงคโปร์ทั้งหมดและได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรดังกล่าว

จากจำเลยแล้ว ซึ่งในกรณีเช่นนี้จำเลยจะต้องคืนเงินอากรขาเข้าให้แก่โจทก์ไว้ในสิบส่วน หรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทของจำนวนที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 ข้อ 18 ฉะนั้น จำเลยจึงต้องคืนเงินภาษีอากรให้โจทก์ 224,670.94 บาท จำเลยจะอ้างว่าโจทก์ต้องชำระภาษีตามที่จำเลยเรียกเก็บเพิ่มจากโจทก์สำหรับสินค้าปลากะปองทั้ง 8 เทียบให้จำเลยเสียก่อนจึงจะคืนเงินภาษีอากรให้โจทก์ตามมาตรา 112 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 ข้อ 15 หาได้ไม่ เพราะมาตราดังกล่าวเป็นเรื่องให้อำนาจอธิบดีกักของไว้จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างครบถ้วนเป็นคนละเรื่องกัน และจำเลยต้องเสียดอกเบี้ยให้โจทก์ในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี นับแต่วันที่โจทก์ขอคืนและจำเลยไม่คืนให้ ซึ่งถือว่าเป็นวันที่จำเลยผิดนัด ส่วนเงินที่โจทก์วางประกันค่าอากรเพิ่มนี้ค้ำค่าอากรที่จำเลยประเมินเพิ่ม จำเลยเรียกเก็บเงินประกันค่าอากรเพิ่มเป็นค่าอากรได้ทันที ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ ส่วนที่เรียกเกินไว้ จำเลยต้องคืนให้โจทก์พร้อมดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน (ร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี) ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา

3.1.1.2 คำพิพากษาฎีกาที่ 4625/2533 พ.ร.บ. ศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แก้ไขเพิ่มเติมตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 ข้อ 18 มาตรา 19 (1) กำหนดเวลาไว้เฉพาะการขอคืนเงินอากรว่าจะต้องขอภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไป โดยมีได้มีบทบัญญัติว่าจะต้องคืนเมื่อใด หรือกรณีที่จะไม่ให้คืนจะต้องแจ้งให้ผู้ขอคืนทราบในเวลาเท่าใด ในกรณีเช่นนี้จะต้องพิจารณาตามการที่ควรจะพึงปฏิบัติโดยปกติธรรมดา คือจะต้องคืนหรือแจ้งให้ผู้ขอทราบว่าจะคืนให้ไม่ได้ในเวลาอันควร โจทก์ฟ้องคดีนี้หลังจากโจทก์ยื่นคำร้องขอถึง 6 ปีเศษ และเมื่อโจทก์ยื่นฟ้องคดีนี้แล้ว จำเลยก็ยังอ้างว่าอยู่ในระหว่างการพิจารณาว่าจะคืนให้หรือไม่ จึงเป็นที่เห็นได้ว่าจำเลยบ่ายเบี่ยงไปเสมือนไม่รับรู้สิทธิของโจทก์ ถือได้ว่าโจทก์ถูกโต้แย้งสิทธิตามที่บัญญัติไว้ใน ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 แล้ว โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง

3.1.1.3 คำพิพากษาฎีกาที่ 2704/2536 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 วรรคท้ายก่อนถูกยกเลิกโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 บัญญัติว่า “ให้อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับศุลกากรว่าด้วยวิธีการพิสูจน์ของ การส่งของกลับออกไป การยื่น

สมุดเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นเกี่ยวกับการยื่นคำร้องขอคืนเงิน และห้ามมิให้รับพิจารณาคำร้องขอคืนเงินอากรรายใดๆ เว้นไว้แต่จะได้อปฏิบัติตามแล้วตาม ข้อบังคับที่กล่าวนั้น” แต่พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 วรรคท้าย ที่บัญญัติขึ้นใหม่โดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 มีได้มีบทบัญญัติห้ามมิให้พิจารณาคำขอคืนเงินอากรในกรณีที่ไม่ได้อปฏิบัติตามแล้ว ครั้นแล้ว แสดงว่าการขอคืนเงินอากรตามมาตรา 19 ที่บัญญัติขึ้นใหม่นี้ กฎหมายมิได้ถือเอาการปฏิบัติตามข้อบังคับของอธิบดีกรมศุลกากรโดยถูกต้องครบถ้วนเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการพิจารณาคืนเงินอากรให้แก่ผู้นำเข้าเหมือนที่เคยบัญญัติไว้เดิม ดังนั้นหากโจทก์ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 19 (ก) ถึง (ง) แล้ว กรมศุลกากรจำเลยจะยกเอาเหตุที่โจทก์ยื่น คำขอคืนเงินอากรโดยใช้แบบพิมพ์ผิดไปจากแบบที่อธิบดีของจำเลยได้กำหนดไว้มาเป็นข้ออ้างในการปฏิเสธไม่คืนเงินอากรให้แก่โจทก์หาได้ไม่ แม้โจทก์ยื่นคำขอคืนเงินอากรตามแบบที่ 226 ง. ซึ่งเป็นแบบที่ใช้ขอคืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ แทนที่จะยื่นคำขอคืนเงินอากรตามแบบที่ 226 แต่โจทก์ก็ยื่นคำขอดังกล่าวภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไปยังเมืองต่างประเทศ ถือได้ว่าโจทก์ได้ขอคืนเงินอากรภายในกำหนดเวลาตามเงื่อนไขในมาตรา 19 (ง) แล้ว จำเลยจึงต้องคืนเงินภาษีอากรให้แก่โจทก์

3.1.2 กรมศุลกากรจะต้องคืนอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำของเข้าหรือไม่ หากมิได้มีการปฏิบัติตามมาตรา 19 วรรคหนึ่ง (ก) ถึง (ง) โดยครบถ้วน

3.1.2.1 คำพิพากษาฎีกาที่ 3838/2531 โจทก์ได้ยื่นหนังสือขออนุมัติอธิบดีกรมศุลกากร เพื่อส่งสินค้าที่ผิดแบบกลับคืนออกไป (Re-Export) ตั้งแต่วันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2528 และโจทก์ได้ชำระภาษีอากรต่างๆ ที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยทำการประเมินเพิ่มเมื่อวันที่ 22 เมษายน 2528 ซึ่งหากนับแต่วันที่โจทก์ชำระค่าภาษีอากรต่างๆ เพิ่มดังกล่าวถึงวันที่ครบกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่โจทก์นำสินค้าผิดแบบเข้ามาแล้ว เจ้าพนักงานฝ่ายต่างๆ ของจำเลยมีเวลาดำเนินการถึง 8 เดือนเศษ แสดงให้เห็นชัดว่าการที่โจทก์ยื่นคำร้องขอส่งสินค้าผิดแบบกลับคืนออกไปต่อกองตรวจสินค้าขาออกเกินกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่โจทก์นำสินค้าผิดแบบเข้ามา เป็นเพราะเจ้าพนักงานฝ่ายและกองต่างๆ ของจำเลยปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเอง จำเลยต้องคืนเงินภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ยแก่โจทก์ตามฟ้อง

ข้อวิเคราะห์ของผู้เขียน

ผู้เขียนไม่เห็นพ้องกับคำพิพากษาศาลฎีกา โดยเห็นว่า กรณีดังกล่าวไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 19 จึงไม่อาจคืนอากรให้แก่จำเลยได้ ส่วนที่ศาลฎีกาพิพากษาเช่นนั้น เห็นได้ว่าเพื่อความเป็นธรรม แต่เมื่อไม่มีกฎหมายรองรับ ผู้เขียนจึงเห็นว่า การคืนเงินภาษีดังกล่าวขัดกับมาตรา 19

3.1.2.2 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6837/2538 โจทก์ได้ยื่นใบขนสินค้าขาออก แบบบริเอ็กซ์พอร์ต ต่อกกรมศุลกากร จำเลยที่ 1 ภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้เปิดตรวจสอบสินค้าแล้วมีความเห็นว่าเป็นของที่โจทก์นำเข้าและขอส่งออกมิใช่ของรายเดียวกันจึงแจ้งขอหาโจทก์ว่าสำแดงเท็จเพื่อขอคืนอากรและยึดผ้าไว้ โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์ในชั้นศาลฎีกา ได้มีการตรวจวิเคราะห์สินค้า ปรากฏว่าเป็นของรายเดียวกันจึงระงับคดีอาญาแก่โจทก์ ดังนั้น การที่โจทก์ไม่สามารถส่งสินค้ากลับออกไปยังเมืองต่างประเทศภายใน 1 ปี จึงมิใช่ความผิดของโจทก์ แต่เป็นเพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 กักยึดผ้าไว้เท่ากับเป็นการไม่อนุญาตให้โจทก์ส่งออก โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนเงินอากรขาเข้าจากจำเลยที่ 1 ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 ได้

การฟ้องเรียกค่าเสียหายในมูลละเมิดอันเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบของพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจำเลยที่ 1 ซึ่งมีหน้าที่จะต้องปฏิบัติให้ผู้ขอคืนเงินภาษีอากรได้รับการคืนเงินภาษีโดยชอบเป็นคดีเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องต่อศาลภาษีอากร

จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ซึ่งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจำเลยที่ 1 ได้ปฏิบัติงานไปตามขั้นตอน มิได้จงใจหรือประมาทเลินเล่อ แต่เนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 มีความเห็นในตอนแรกว่า ผ้าที่โจทก์ขอส่งออกมิใช่ของรายเดียวกับที่นำเข้า เพราะตรวจพบว่ามีการติดอยู่ที่เนื้อผ้า แต่ใบขนสินค้าขาเข้าระบุว่าไม่มีตราจึงมีเหตุอันควรสงสัยดังกล่าว ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 มีอำนาจกักยึดผ้าของโจทก์ไว้และส่งดำเนินคดีอาญาแก่โจทก์ได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 99 และ 60 การกระทำของจำเลยทั้งสี่จึงไม่เป็นการละเมิดต่อโจทก์

โจทก์ฟ้องเรียกค่าเสียหายตัวผ้าซึ่งอ้างว่าเสื่อมคุณภาพไม่สามารถนำมาใช้ได้และไม่เป็นที่ต้องการของตลาด ซึ่งถือว่าไร้ประโยชน์ทั้งหมด ค่าเสียหายเนื่องจากไม่สามารถส่งผ้ากลับออกไปตัดเย็บได้ทันกำหนดค่าเสียหายที่โจทก์ต้องเสื่อมเสียชื่อเสียงขาดประโยชน์ทางการค้าของโจทก์สืบเนื่องมาจากการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจำเลยที่ 1 กักยึดผ้าของโจทก์ไว้ ตาม

คำฟ้องไม่ได้กล่าวอ้างว่าผ้าของโจทก์เสียหาย เพราะจำเลยทั้งสี่ตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อในการเก็บรักษาไว้ไม่ดี เมื่อการกระทำของจำเลยทั้งสี่ที่กักยัดผ้าไว้ไม่เป็นการละเมิดต่อโจทก์ จำเลยทั้งสี่จึงไม่ต้องรับผิดชอบในค่าเสียหายตามฟ้องโจทก์

ข้อวิเคราะห์ของผู้เขียน

1) ย่อมเป็นที่ชัดเจนตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 วรรคหนึ่ง (ค) ว่า การที่ผู้นำของเข้าจะได้รับคืนอากรจะต้องปฏิบัติตามที่บัญญัติดังกล่าว หากไม่ปฏิบัติตามนั้น ผู้นำของเข้าย่อมไม่ได้รับการคืนอากรก็เพราะการมิได้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติบังคับไว้ ส่วนการที่ของมิได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้าจะเป็นเพราะความผิดของฝ่ายใดก็แล้วแต่ข้อเท็จจริง หากเป็นความผิดของผู้นำของเข้า นอกจากผู้นำของเข้าจะไม่ได้รับการคืนอากรตามมาตรา 19 ดังกล่าวแล้ว ผู้นำของเข้ายังฟ้องกรมศุลกากรมิได้ เพราะกรมศุลกากรมิได้กระทำละเมิดต่อผู้นำของเข้า หากเป็นความผิดของกรมศุลกากร ผู้นำของเข้าย่อมไม่ได้รับการคืนอากรตามมาตรา 19 เพราะมิได้มีการส่งของออกภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย และมาตรา 19 มิได้บัญญัติว่าหากของมิได้ส่งออกภายในกำหนดเป็นเพราะความผิดของกรมศุลกากร ให้ผู้นำของเข้าได้รับการคืนอากร ดังนี้หากเป็นความผิดของกรมศุลกากร ผู้นำของเข้าต้องชี้บทบัญญัติเรื่องละเมิด

2) การที่ศาลฎีกาว่าโจทก์ (ผู้นำของเข้า) ไม่สามารถส่งสินค้ากลับออกไปยังเมืองต่างประเทศภายใน 1 ปี มิใช่ความผิดของโจทก์ แต่เป็นเพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 (กรมศุลกากร) กักยัดผ้าไว้เท่ากับเป็นการไม่อนุญาตให้โจทก์ส่งออก โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนเงินอากรขาเข้าจากจำเลยที่ 1 ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 ได้ แต่ศาลฎีกากลับเห็นว่าจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ซึ่งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากร ได้ปฏิบัติตามขั้นตอนมิได้ จึงใจหรือประมาทเลินเล่อ เนื่องจากมีความเห็นในตอนแรกว่าผ้าที่โจทก์ขอส่งออกมิใช่ของรายเดียวกับที่นำเข้า เพราะตรวจพบว่ามิตราติดอยู่ที่เนื้อผ้า แต่ไปขนสินค้าระบุว่ามีตราจึงมีเหตุอันควรสงสัย พนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าวจึงมีอำนาจกักยัดผ้าของโจทก์ไว้ได้

ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นพ้องกับศาลฎีกาว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าวมิได้กระทำละเมิด เนื่องจากกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ของกฎหมายศุลกากรและในกรณีนี้จำเลย (ผู้นำของเข้า) ล้ำแดงเท็จเนื่องจากไปขนสินค้าระบุว่ามีตรา แต่ที่เนื้อผ้ามีตรา จึงถูกพนักงานเจ้าหน้าที่กักยัดผ้าไว้ เพราะหากผ้าดังกล่าวมิใช่ของรายเดียวกับที่นำเข้า จะส่งกลับออกไปเพื่อ ขอคืนอากรตามมาตรา 19 มิได้ การที่ของไม่สามารถส่งกลับออกไปภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายเป็นเพราะ

ความผิดของโจทก์ (ผู้นำของเข้า) เอง และเมื่อการมิได้เป็นไปตามมาตรา 19 โจทก์ (ผู้นำเข้า) จึงไม่มีสิทธิขอคืนอากรได้ และจะฟ้องกรมศุลกากรและพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้ เพราะบุคคลดังกล่าวมิได้กระทำละเมิดต่อโจทก์แต่อย่างใด

3) คำพิพากษาฎีกาที่ 921/2541 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 บัญญัติไว้ใจความว่า ของใดที่พิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าเป็นของรายเดียวกับที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและเสียอากรแล้ว ถ้าส่งกลับออกไปยังต่างประเทศหรือส่งกลับออกไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือซึ่งเดินทางไปต่างประเทศ ให้คืนเงินอากรขาเข้าแก่ผู้นำของเข้านั้นเท่าในสิบส่วน หากของนั้นได้ส่งกลับออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้า เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าโจทก์นำสินค้าเข้าและได้ยื่นคำร้องขอส่งสินค้าดังกล่าวกลับออกไปยังต่างประเทศ แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยตรวจพบว่าซื้อหรือสินค้านำเข้าที่โจทก์นำเข้ามา และขอส่งกลับไม่ตรงตามที่สำแดง ซึ่งเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยื่นคำร้องขออันเกี่ยวกับของอันเป็นเท็จ ทำให้โจทก์หมดสิทธิที่จะได้รับคืนเงินค่าอากร ดังนั้นแม้โจทก์จะยื่นคำร้องขอส่งสินค้ากลับออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้า แต่ไม่สามารถส่งสินค้าออกไปได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของจำเลยกักสินค้านั้นไว้เพื่อดำเนินการตามกฎหมาย โจทก์จึงไม่มีสิทธิคืนเงินอากรขาเข้าตามบทบัญญัติดังกล่าว

ข้อวิเคราะห์ของผู้เขียน

ผู้เขียนเห็นพ้องกับคำพิพากษาฎีกาที่ 921/2541 นี้ คำพิพากษานี้ตัดสินว่าโจทก์ไม่มีสิทธิขอคืนเงินอากรขาเข้า เพราะไม่สามารถส่งสินค้าออกไปได้ภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้า เหตุผลดังกล่าวเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 วรรค 1 (ค)

3.1.3 ระยะเวลาตามมาตรา 19 นับอย่างไร

ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ที่กำหนดให้คืนเงินอากรภายใต้เงื่อนไขของนั้นได้ส่งกลับออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้า เป็นการนับระยะเวลาเป็นปี หากกฎหมายศุลกากรมิได้บัญญัติวิธีการนับระยะเวลาไว้เป็นประการอื่น ก็จะต้อง

นับระยะเวลาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งมิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลา นั้น (วันนำเข้า) เข้าไปด้วย⁵

กำหนดระยะเวลาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 กฎกระทรวงการคลังออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชกำหนดพิทักษ์ศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดไว้เป็นการกำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือน หรือปี จึงต้องเป็นไปตามหลักทั่วไปคือ มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่วันที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำงานกันตามประเพณี ส่วนการที่กฎหมายใช้ถ้อยคำว่า “นับแต่” “นับตั้งแต่” หรือ “นับจาก” แล้วแต่กรณี เป็นการบัญญัติวิธีการนับระยะเวลาตามหลักกฎหมายทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 มิใช่เป็นการบัญญัติให้มีวิธีการนับระยะเวลาเป็นอย่างอื่น ตามนัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/1 เพราะหากกฎหมายกำหนดวิธีการนับระยะเวลาเป็นอย่างอื่นแล้ว จำต้องบัญญัติวิธีการนับให้ชัดเจนดังที่บัญญัติไว้ในกฎหมายบางฉบับ อาทิ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 21 เป็นต้น⁶

3.1.4 การวางเงินเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากร มิใช่กรณีการชำระอากรตามมาตรา 19 จึงจะขอส่งของกลับออกไปตามมาตรา 19 มิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4049/2535 โจทก์นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงอากาศยานจำนวน 7,197,397 ลิตร จากประเทศสิงคโปร์เข้ามาในราชอาณาจักร แต่ไม่สามารถทำใบขนที่สมบูรณ์และปฏิบัติการเสียภาษีได้ทันที จึงทำเรื่องขอผ่อนผันนำน้ำมันออกไปก่อนและเสียภาษีอากรภายหลัง จำเลยอนุญาตโดยให้โจทก์วางเงินสดจำนวนหนึ่งไว้เพื่อเป็นประกันภาษีและอากรขาเข้า ต่อมาปรากฏว่าน้ำมันที่โจทก์นำเข้ามามีคุณภาพไม่ได้มาตรฐานตามที่กำหนดไว้ โจทก์จึงไม่ได้

⁵ คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุดที่ 168/2528 เรื่อง นับระยะเวลา อ้างถึงในกรมศุลกากร, มติ กพพ. คำพิพากษาศาลฎีกา คำวินิจฉัยของกระทรวงการคลัง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุด คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท นพรัตน์การพิมพ์ จำกัด, ม.ป.ป.), น.164.

⁶ คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุดที่ 5/2538 เรื่อง การนับระยะเวลาตามกฎหมายเกี่ยวกับศุลกากร อ้างถึงในกรมศุลกากร, เพ็ญอ้าง, น.204.

สูบถ่ายน้ำมันจากเรือที่นำเข้ามาขึ้นไปเก็บในถังบนบก และโจทก์ได้รับอนุมัติจากจำเลยให้ส่งน้ำมันดังกล่าวคืนไปยังผู้ขายที่ประเทศสิงคโปร์ ดังนั้นถือว่าโจทก์ได้นำน้ำมันเข้ามาในราชอาณาจักรสำเร็จตั้งแต่ขณะที่เรือน้ำมันดังกล่าวเข้ามาในเขตท่าที่จะสูบถ่ายน้ำมันจากเรือไปเก็บในถังบนบก โจทก์มีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีอากรให้จำเลย แต่เงินประกันที่โจทก์วางไว้กับจำเลยดังกล่าวมิใช่เงินค่าภาษีอากรขาเข้า จึงไม่อยู่ในเงื้อมมือของมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ทั้งมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดว่าในการวางเงินประกันเช่นนี้ พนักงานศุลกากรจะต้องทำการประเมินและแจ้งให้โจทก์ผู้นำของเข้านำภาษีอากรไปชำระเสียก่อน ดังนั้น โจทก์จึงไม่ต้องขอคืนเงินภาษีอากรภายใน 6 เดือน นับแต่วันส่งของนั้นกลับออกไปตามบทบัญญัติดังกล่าว

ข้อวิเคราะห์ของผู้เขียน

3.1.4.1 เรื่องนี้ได้มีการนำน้ำมันเข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว การวางประกันค่าภาษีอากรเพื่อรับของไปก่อน ผู้นำของเข้าจะต้องปฏิบัติชำระค่าภาษีอากรและปฏิบัติการต่างๆ ตามกฎหมายให้ครบถ้วนในภายหลัง (พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรคสอง)

3.1.4.2 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรคสอง บัญญัติถึงการรับของไปก่อนได้ โดยไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อน แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย มาตรา 40 วรรคหนึ่งบัญญัติว่าจะต้องมีการยื่นใบขนสินค้า เสียภาษีอากรจนครบถ้วนและปฏิบัติตามกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับศุลกากร นอกจากนี้เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่าไม่มีบทกฎหมายใดให้ส่งของกลับออกไปได้โดยยังมีได้ชำระอากรและปฏิบัติตามมาตรา 40 วรรคหนึ่ง ให้ครบถ้วนก่อน ยิ่งไปกว่านั้น มาตรา 19 เอง ยังบัญญัติถึงการคืนเงินอากรแก่ของที่ส่งกลับออกไป ทำให้เห็นได้ชัดเจนว่าการส่งของกลับออกไปจะทำได้ต่อเมื่อชำระภาษีอากรและปฏิบัติการต่างๆ ครบถ้วนตามมาตรา 40 วรรคหนึ่งแล้ว มาตรา 19 เป็นเรื่องการขอคืนอากร แต่กรณีตามคำพิพากษาเป็นเรื่องการขอคืนเงินประกัน จึงเป็นเรื่องที่ต่างกัน ดังนี้ การที่กรมศุลกากรอนุมัติให้จำเลยส่งน้ำมันกลับออกไปยังประเทศสิงคโปร์ การอนุมัติดังกล่าวไม่มีบทกฎหมายสนับสนุน และยังเป็นการขัดต่อพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 ด้วย

3.1.4.3 ส่วนที่ศาลฎีกาเห็นว่า การวางเงินประกันของจำเลยเป็นกรณีตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น ผู้เขียนไม่เห็นพ้องด้วย เพราะมาตรา 112 ทวิ เป็น

เรื่อง “การวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112” ซึ่งตามมาตรา 112 บัญญัติว่า เพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าสำแดงไว้ในใบขนสินค้า และให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น และมาตรา 112 เป็นเรื่อง “มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร” แต่เรื่องนี้จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวปรากฏว่า เป็นการวางเงินประกันทั้งหมด ไม่ใช่กรณีชำระอากรตามจำนวนที่สำแดงในใบขนสินค้าบวกด้วยการวางเงินประกันเพิ่มเติมตามมาตรา 112 ทวิ แต่อย่างไรก็ตาม นอกจากนั้น “ข้อเท็จจริงที่โจทก์จำเลยนำสืบรับฟังกันได้ว่า... โจทก์ไม่สามารถทำใบขนที่สมบูรณ์และปฏิบัติพิธีการเสียภาษีได้ทัน โจทก์จึงทำเรื่องขอผ่อนผันนำสินค้านำเข้าดังกล่าวออกไปก่อนและเสียภาษีอากรภายหลัง” กรณีจึงเห็นได้ว่าไม่ใช่เรื่องมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากร ดังนั้นการวางประกันค่าอากรของจำเลยจึงมิใช่กรณีตามมาตรา 112 ทวิ แต่อย่างไรก็ตาม จึงนำมาตรา 112 ทวิ มาใช้บังคับกับกรณีนี้ได้ กรณีตามคำพิพากษาเป็นเรื่องมาตรา 40 วรรคสอง ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามให้ครบถ้วนตามกฎหมายต่อไป จะส่งของกลับออกไปโดยอ้างมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มิได้ เพราะตามมาตรา 19 ต้องเป็นการชำระอากรให้ครบถ้วนก่อนต่อมาส่งของกลับออกไปและขอคืนอากร กรณีตามมาตรา 19 จึงมิใช่กรณีรับของไปก่อนปฏิบัติพิธีการให้สมบูรณ์ในภายหลัง ตามมาตรา 40 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

3.2 การคืนอากรแก่ของส่งออกที่ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

มาตรา 19 ทวิ บัญญัติว่า “ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ ด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำเข้า ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (ก) ของที่นำเข้านั้นมิใช่ของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร
- (ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ เป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด
- (ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า
- (ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต หรือ

ผสมหรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ

- (จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออก การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้

3.2.1 การแก้ไขมาตรา 19 ทวิ วรรคหนึ่ง (ง)

3.2.1.1 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 9 ให้ยกเลิกความใน (ง) วรรคหนึ่งของมาตรา 19 ทวิ และให้ใช้ความที่บัญญัติขึ้นใหม่แทน โดยมีข้อความเหมือนเดิมเพียงแต่เพิ่มข้อความว่า เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนด เวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน

3.2.1.2 คำว่า “เหตุสุดวิสัย” ตามมาตรา 19 ทวิ วรรคหนึ่ง (ง) นี้ กฎหมายศุลกากรไม่ว่าฉบับใดก็มีได้ให้บทนิยามไว้ จึงต้องหมายความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 8 ที่บัญญัติว่า “คำว่า “เหตุสุดวิสัย” หมายความว่า เหตุใดๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกันได้แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้น จะได้จัดการระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้น”

3.2.1.3 คำว่า “อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้ไม่เกินหกเดือน” ย่อมยืดเวลาหกเดือนเป็นสำคัญ ดังนี้จึงขยายเวลาก็ครั้งก็ได้ ครั้งละกี่เดือนก็ได้ แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกินหกเดือน

3.2.2 กรณีที่คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าต้องด้วยมาตรา 19 ทวิ

3.2.2.1 กระทรวงการคลังหรือคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า การเลี้ยงไก่ด้วยอาหารสัตว์ที่ผลิตจากวัตถุดิบอาหารสัตว์ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วส่งเนื้อไก่ออกไปนอกราชอาณาจักรจะถือว่าเนื้อไกื่อดังกล่าวได้ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 หรือไม่ ในข้อนี้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 8) ได้พิจารณาข้อหารื้อดั่งกล่าวแล้ว เห็นว่า เนื่องจากไม่มีการให้คำจำกัดความไว้โดยเฉพาะ “ผลิต” “ผสม” “ประกอบ” หรือ “บรรจุ” ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 19 ทวิ นี้มีความหมายอย่างไร กรณีจึงต้องถือว่าถ้อยคำดังกล่าวมีความหมายตามปกติธรรมดาอันเป็นที่เข้าใจกันอยู่โดยทั่วไป ซึ่งเป็นที่เห็นได้ว่าการเลี้ยงไก่นี้ ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “ผสม” “ประกอบ” หรือ “บรรจุ” จึงมีปัญหาแต่เพียงว่าจะอยู่ในความหมายของคำว่า “ผลิต” หรือไม่เท่านั้น ซึ่งคำว่าผลิตนี้ตามที่เข้าใจกันอยู่โดยทั่วไปก็ได้แก่ การที่มนุษย์ได้ใช้ความคิดและแรงงานกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด อันเป็นการเปลี่ยนแปลงสิ่งที่มีอยู่ตามธรรมชาติเพื่อให้ได้ผลดังที่ตนต้องการ ดังนั้น ในกรณีของการเลี้ยงไก่ หากเป็นการเลี้ยงโดยการปล่อยให้ไก่หากินเองตามธรรมชาติเป็นส่วนใหญ่ กรณีนั้นก็คงจะถือเป็นการ “ผลิต” ไม่ได้ เพราะเป็นเรื่องที่มนุษย์ไม่ได้ใช้แรงงานหรือความคิดเข้าไปเปลี่ยนแปลงสภาพที่เป็นอยู่ตามธรรมชาติของไก่ให้เป็นไปอย่างที่ตนต้องการ หากการเลี้ยงไก่นั้นได้กระทำโดยใช้วิธีการในทางวิทยาศาสตร์ อันเป็นที่ยอมรับกัน เช่น มีการคัดเลือกพันธุ์ที่จะเลี้ยง ปลูกสร้างสถานที่เพื่อใช้ในการเลี้ยง โดยเฉพาะ จัดหาอาหารให้เหมาะสมกับพันธุ์ไก่ภายในระยะเวลาที่เลี้ยง เพื่อให้ได้ขนาด น้ำหนัก และคุณภาพตามที่ต้องการ ฯลฯ ดังนี้ การเลี้ยงไก่ในลักษณะดังกล่าวก็เป็นการผลิตตามมาตรา 19 ทวิ ส่วนเนื้อไก่ที่ได้จากการผลิตดังกล่าวหากมีการส่งออกต่างประเทศจะได้รับคืนอากรสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตเป็นอาหารเลี้ยงไก่หรือไม่นั้น ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจของอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายได้ว่าเนื้อไก่นั้นเป็นเนื้อไก่ที่ได้เลี้ยงด้วยอาหารสัตว์ที่ผลิตจากวัตถุดิบอาหารสัตว์ที่นำเข้า ก็ย่อมจะได้รับคืนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบดังกล่าว⁷

3.2.2.2 สำนักงาน ป.ป.ป. ได้มีหนังสือลับ ด่วน ที่ นร 0704/3286 ลงวันที่ 11 มีนาคม 2528 ขอรื้อปัญหาข้อกฎหมายมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า บริษัท ทาโฮสชิปปิง แอนด์ เอเยนซี จำกัด ซึ่งเป็นตัวแทนเรือของประเทศรัสเซียเป็นผู้ยื่น INVOICE ประกอบใบขนสินค้าขาเข้าระบุว่า SPAN SET SLING เป็นของที่นำเข้ามาเพื่อใช้มัดกระสอบแป้งมันสำปะหลังที่จะส่งออกจากประเทศไทยไปยังเมืองท่าในรัสเซีย จึงมีลักษณะเป็นของใช้บนเรือ ถ้าไม่ขนลงจากเรือ

⁷ หนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ด่วนมาก ที่ นร 0601/79 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 เรื่อง การคืนอากรขาเข้าวัตถุดิบอาหารสัตว์และการชดเชยค่าภาษีสำหรับเนื้อไก่ส่งออก, (กรุงเทพมหานคร : ม.ป.ท., 2538), น.2.

ของนี้ก็คงเป็นของใช้บนเรืออยู่ตลอดเวลาจนเรือออกไปจากน่านน้ำไทยโดยไม่ต้องเสียอากร แต่ถ้าขนลงจากเรือของนี้ก็ขาดจากสภาพเป็นของใช้บนเรือ ตลอดเวลาที่มีได้อยู่บนเรือ หากนำกลับไป ในสภาพเดิมภายในเวลา หนึ่งปีโดยมิได้นำไปใช้ในการอื่น ก็ขอคืนอากรได้เท่าในสลิปส่วนตาม มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ในเรื่องนี้ปรากฏว่า SPAN SET SLING ที่ขนลงจากเรือได้นำไปเก็บไว้ในตู้คอนเทนเนอร์ในโรงพักสินค้าของการท่าเรือแห่งประเทศไทยโดยตลอด เมื่อบริษัทเรือได้ส่งเรือเข้ามารับมันสำปะหลัง ผู้นำเข้าได้ปฏิบัติตามพิธีการ ส่งของกลับไปยังเมืองต่างประเทศแล้ว บริษัทฯ ได้แกะกล่องออกบางส่วนและนำ SLING ไปผูกมัด สินค้าบนเรือ SLING นี้จึงกลายเป็นของใช้บนเรือตามสภาพเดิม แม้จะใช้ผูกมัดสินค้าส่งออกก็ใช้ เมื่ออยู่บนเรือ ก่อนที่จะนำขึ้นเรือหาได้นำของนี้ไปใช้ไม่ จึงต้องด้วยเงื่อนไขตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482

อนึ่ง แม้จะได้แย้ง SLING ที่นำเข้ามาและเก็บไว้ที่โรงพักสินค้าของการท่าเรือแห่งประเทศไทย ได้นำไปใช้ผูกมัดกระสอบแป้งมันสำปะหลังบนเรือก่อนที่เรือจะออกไปนอก ราชอาณาจักร จึงไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 19 เพราะเหตุว่าได้นำไปใช้ประโยชน์แล้วก็ตาม ก็ยัง ถือได้ว่าเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติที่กล่าวแล้วข้างต้น เพราะ SLING นี้เป็นของที่นำเข้ามาแล้วส่งกลับออกไป โดยผูกมัดกับกระสอบแป้งมันสำปะหลังอันเป็นสินค้าที่ ส่งออก ถือได้ว่า SLING เป็นส่วนประกอบของสินค้าที่ส่งออกตามความหมายในมาตรา 19 ทวิ ซึ่ง ถ้าได้มีการปฏิบัติตามขั้นตอนต่างๆ ตามกฎหมายและระเบียบของกรมศุลกากรแล้ว ผู้นำเข้าซึ่ง ของที่ส่งกลับออกไปย่อมได้รับคืนอากรเต็มจำนวน⁸

3.2.2.3 คำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับมาตรา 19 ทวิ มีดังนี้

1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 379/2530 ในกรณีที่ผู้นำของเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าจะเป็น ผู้ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรให้คืนเงินอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 ทวิ หรือไม่ก็ตาม จะนำของไปจากอาคารขาของศุลกากรก็มีหน้าที่ ต้องเสียภาษีอากรจนครบถ้วนเสียก่อน เว้นแต่จะได้วางประกันค่าอากรไว้ต่ออธิบดีกรมศุลกากร

⁸ คณะกรรมการกฤษฎีกา, “การคืนเงินอากรขาเข้ากรณีส่งของกลับออกไปต่างประเทศ ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศ ของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515,” อ้างถึงใน อุทิศ ธรรมวาทีน, และคณะ, อ้างแล้ว เที่ยงธรรมที่ 2, น. 154-155.

ตามมาตรา 40 และมาตรา 112 ซึ่งกระทำได้ 2 วิธีคือ วิธีหนึ่งวางเงินไว้เป็นประกัน อีกวิธีหนึ่งนำหนังสือค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารมาวางเป็นประกัน

ในการวางเงินเป็นประกัน ถ้าผู้นำของเข้าไม่ชำระค่าอากรขาเข้า ภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินและแจ้งให้ทราบภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งและเงินประกันที่วางไว้ค้ำค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินแล้ว ก็ให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าได้ชำระเงินอากรที่ได้แจ้งภายในเวลาที่กำหนดดังกล่าวข้างต้นแล้วตามมาตรา 112 ทวิ วรรคสอง

กรณีการนำหนังสือค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือธนาคาร มาวางเป็นประกันมิได้มีบทบัญญัติมาตราใดแห่งพระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติไว้ว่า ถ้าผู้นำของเข้าไม่ชำระค่าอากรขาเข้า ภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาลตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินแจ้งให้ทราบแล้วภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ก็ให้เรียกเก็บเงินจากผู้ค้ำประกันได้ทันทีและให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าได้ชำระเงินอากรที่ได้แจ้งภายในเวลาที่กำหนดข้างต้นแล้ว

จำเลยนำของเข้ามาผลิต ผสม หรือประกอบเพื่อส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปต่างประเทศเพื่อขอคืนอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 ทวิ ได้นำหนังสือค้ำประกันของธนาคารไปวางเป็นประกันและรับของมาจากศุลกากรยังถือไม่ได้ว่าจำเลยได้ชำระค่าอากรขาเข้า ภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาลแล้ว การที่ศุลกากรปล่อยหรือมอบของให้จำเลยมาโดยยอมรับหนังสือค้ำประกันของธนาคารเป็นประกันก็เป็นเพียงผ่อนผันการชำระค่าอากรขาเข้าให้แก่จำเลย เมื่อจำเลยมิได้ผลิต ผสม หรือประกอบของที่นำเข้ามาส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศภายในกำหนด 1 ปี ตามบทกฎหมายดังกล่าว จำเลยก็ไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนอากรขาเข้าตามมาตรา 19 ทวิ (ง) และเป็นหน้าที่ของจำเลยที่จะนำอากรขาเข้าตามที่เจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้ไปชำระ มิใช่เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินจะต้องติดตามทวงถามให้จำเลยชำระค่าอากรดังกล่าว และตามพระราชบัญญัติศุลกากรก็ดี ประมวลรัษฎากรก็ดี ก็ได้กำหนดระยะเวลาให้เจ้าหน้าที่ประเมินติดตามทวงถามไว้แต่อย่างใด ดังนั้นเจ้าหน้าที่ประเมินจะเรียกให้จำเลยหรือผู้ค้ำประกันชำระค่าอากรขาเข้าเมื่อใดก็ได้ภายในอายุความ เมื่อจำเลยไม่ชำระค่าอากรที่ต้องเสียก็ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา

2) คำพิพากษาฎีกาที่ 4172/2530 จำเลยนำเข้าซึ่งสินค้าเส้นด้ายใยประดิษฐ์ โดยแสดงว่าจะใช้ผลิตหรือผสมหรือประกอบส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศเพื่อขอคืนอากร โดยจำเลยได้สำแดงรายการเสียภาษีอากรไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าแล้วว่า ต้องเสียภาษีอากรประเภทใด

โดยมีธนาคารทำหนังสือค้ำประกันระบุจำนวนเงินไว้ต่อโจทก์ เพื่อขอรับของที่นำเข้าไปจากโจทก์ ยังถือไม่ได้ว่าจำเลยได้ชำระภาษีอากรแล้ว เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินมิได้หักทวงเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่จำเลยสำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าว่าไม่ถูกต้องอย่างไร จึงไม่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าภาษีอากรสำหรับของที่จำเลยนำเข้า เมื่อจำเลยไม่ใช้ของที่นำเข้ามาผลิตหรือผสมหรือประกอบส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศภายใน 1 ปี จึงเป็นหน้าที่ของจำเลยต้องชำระภาษีอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมด้วยเงินเพิ่ม และมีใช้หน้าที่ของโจทก์จะต้องติดตามทวงถามหรือแจ้งให้จำเลยนำค่าภาษีอากรไปชำระและมีได้มีบทบัญญัติมาตราใดแห่งพระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินเรียกเก็บเงินจากธนาคารผู้ค้ำประกันทันที ดังนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินจะเรียกให้จำเลยหรือผู้ค้ำประกันชำระค่าภาษีอากรเมื่อใดก็ได้ภายในอายุความ

จำเลยนำของเข้ามาในราชอาณาจักร เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2518 แต่จำเลยมิได้ใช้ของที่นำเข้ามานั้นผลิต หรือผสม หรือประกอบสินค้าส่งออกไปยังต่างประเทศภายใน 1 ปี ดังนี้ โจทก์เกิดสิทธิเรียกร้องให้จำเลยชำระภาษีอากรตามจำนวนที่จำเลยสำแดงไว้นับถัด จากวันที่ครบ 1 ปี คือ วันที่ 1 มิถุนายน เป็นต้นไป เมื่อนับถึงวันฟ้องคือวันที่ 30 พฤษภาคม 2529 ยังไม่เกิน 10 ปี ฟ้องโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ

3) คำพิพากษากฎีกาที่ 4162/2533 จำเลยนำสิ่งของเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อส่งออกไปยังต่างประเทศภายใน 1 ปี ตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 19 ทวิ โดยมีธนาคารค้ำประกันการชำระหนี้ภาษีอากร ดังนั้นระหว่าง 1 ปี ดังกล่าวโจทก์ยังไม่มีสิทธิเรียกร้องบังคับให้จำเลยชำระภาษีอากร สิทธิเรียกร้องให้ชำระภาษีอากรจะเกิดขึ้นเมื่อครบ 1 ปีแล้ว ตาม ป.พ.พ. มาตรา 169 ที่บัญญัติให้เริ่มนับอายุความตั้งแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป เมื่อจำเลยนำสินค้าเข้ามาระหว่างวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2516 ถึงวันที่ 8 มกราคม 2517 และมีได้ใช้สินค้านี้ผลิต ผสม ประกอบหรือบรรจุเป็นสินค้าส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศภายใน 1 ปี อายุความเริ่มนับถัดจากวันที่ครบ 1 ปี คือ วันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2517 เป็นต้นไป ถึงวันฟ้อง คือวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2527 ยังไม่เกิน 10 ปี คดีโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ

4) คำพิพากษากฎีกาที่ 676/2536 ในกรณีที่ผู้นำของเข้ามาในราชอาณาจักร นำของไปจากอารักขาของศุลกากร โดยนำหนังสือค้ำประกันของธนาคารวางเป็นประกันนั้น มิได้มีบทบัญญัติมาตราใดแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติให้มีผลเช่นเดียวกับการวางเงินประกัน ดังนั้นในกรณีที่จำเลยซึ่งเป็นผู้นำเข้าไม่นำสินค้าที่นำเข้ามาทั้งหมด ไปใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศภายในกำหนด 1 ปี ตามที่

บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 19 ทวิ (ง) ซึ่งไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนอากรขาเข้าตามมาตราดังกล่าว จำเลยยังมีหน้าที่ที่จะต้องนำอากรขาเข้าตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ไปชำระด้วย มิใช่เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะต้องติดตามทวงถามให้จำเลยชำระค่าอากรดังกล่าว ทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ก็ได้บัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บเงินจากธนาคารผู้ค้าประกันทันทีและมีได้กำหนดระยะเวลาให้พนักงานเจ้าหน้าที่ติดตามทวงถามแต่อย่างใด พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรใจทกที่ 1 ย่อมเรียกให้ธนาคารผู้ค้าประกันชำระเงินได้ภายในอายุความ ดังนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ของใจทกที่ 1 จึงมีอำนาจเรียกเก็บเงินจากธนาคารหลังจากแจ้งการประเมินให้จำเลยทราบแล้วได้ ไม่เป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต

ข้อวิเคราะห์ของผู้เขียน

คำพิพากษานี้ตัดสินตามมาตรา 19 ทวิ (ง) ก่อนมีการแก้ไขมาตรา 19 ทวิ (ง) หากคดีดังกล่าวเกิดขึ้นในปัจจุบัน ตามมาตรา 19 ทวิ (ง) ใหม่หากมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกได้ภายใน 1 ปี อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจขยายเวลาการส่งออกไปอีกไม่เกินหกเดือน

5) คำพิพากษานี้ที่ 2473/2542 แม้มาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 ประกอบมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยข้อ 19 และข้อ 9 แห่งประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 จะเพียงแต่บัญญัติให้ผู้นำเข้าต้องส่งสินค้าที่ผลิตด้วยของที่นำเข้าดังกล่าวออกไปยังเมืองต่างประเทศภายในกำหนด 1 ปี นับแต่วันนำเข้า จึงจะได้รับคืนเงินอากรขาเข้าก็ตาม แต่การส่งออกดังกล่าวต้องเป็นการส่งออกโดยชอบตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติให้ผู้ส่งออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรและยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้องด้วย การที่บริษัท ว. ส่งสินค้าของใจทกไปยังประเทศสหรัฐอเมริกาโดยไม่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพาณิชย์ ทั้งยังระบุในใบกำกับสินค้าว่าส่งออกไปยังเมืองฮ่องกงนั้น ถือเป็น การส่งออกที่ไม่ชอบด้วยมาตรา 45 ซึ่งการกระทำดังกล่าวผูกพันใจทกด้วย ใจทกจะอ้างว่าตนไม่ทราบถึงการกระทำของบริษัทดังกล่าวหาได้ไม่ ใจทกจึงไม่มีสิทธิขอให้จำเลยคืนเงินอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9)ฯ มาตรา 19 ทวิ

6) คำพิพากษานี้ที่ 2420/2545 จำเลยนำของเข้ามาในราชอาณาจักรและแสดงความประสงค์จะขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 โดยใช้วิธีค้าประกันค่าภาษีอากรตามมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แต่ปรากฏว่าจำเลยมิได้ปฏิบัติตามมาตรา 19 ทวิ กล่าวคือจำเลยมิได้นำของที่นำเข้า

มาใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไปภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้าเป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 19 ทวิ ต่อมาโจทก์ที่ 1 ตรวจพบจึงได้ประเมินราคาสินค้าและแจ้งการประเมินให้จำเลยทราบแล้ว แต่จำเลยมิได้เสียภาษีตามที่โจทก์ที่ 1 ประเมิน เห็นว่าการเสียภาษีของจำเลยดังกล่าวเป็นการเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ และจำเลยมีหน้าที่ที่จะต้องเป็นผู้ประเมินภาษีด้วยตนเอง ตามวิธีการและตามเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายแล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องชำระ หากจำเลยประเมินไม่ถูกต้องและเจ้าพนักงานของโจทก์ตรวจพบ ก็จะทำการประเมินใหม่และมีอำนาจประเมินให้จำเลยซึ่งเป็นผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่ม นอกเหนือจากภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายได้ด้วย ดังนั้นการเสียภาษีจึงมิได้เกิดจากข้อสัญญาระหว่างโจทก์กับจำเลย โจทก์เป็นเพียงผู้ตรวจสอบการเสียภาษีของจำเลยเท่านั้น แม้โจทก์จะใช้เวลาตรวจสอบเนิ่นนานไปในกรณีนี้ก็ยังมีพฤติการณ์ที่แสดงให้เห็นว่าโจทก์ใช้สิทธิโดยไม่สุจริต เพราะจำเลยมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้ถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ และเมื่อเสียภาษีไม่ถูกต้องก็ต้องชำระเงินเพิ่มตามกฎหมายอีกด้วย ดังนั้นการที่โจทก์ตรวจสอบภาษีดังกล่าว จึงมิใช่เป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต โจทก์มีอำนาจฟ้องจำเลยให้ชำระภาษีอากรและเงินเพิ่มแก่โจทก์ได้

3.3 การค้าประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารหรือการใช้หลักประกันอื่นแทนอากรที่ต้องเสียสำหรับของตามมาตรา 19 ทวิ

มาตรา 19 ตริ บัญญัติว่า “เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้รับการค้าประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารหรือหลักประกันอื่นแทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่ได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร”

มาตรา 19 ตริ ได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 10 ให้ยกเลิกความในมาตรา 19 ตริ เดิมและให้ใช้ความที่บัญญัติขึ้นใหม่แทนบทกฎหมายใหม่มีเนื้อความเหมือนเดิมทุกประการ ยกเว้น 2 กรณีคือ บทกฎหมายใหม่ได้เพิ่มคำว่า “หรือหลักประกันอื่น” และคำว่า “คืนประกัน” ตามกฎหมายเดิมก็แก้ไขเป็น “คืนหลักประกัน”

3.4 การโอนของที่นำเข้ามาตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร

พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 มาตรา 11 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482

มาตรา 19 จัตวา ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ ในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

3.4.1 ของที่นำเข้ามาตามมาตรา 19 ทวิ เมื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร มาตรา 19 จัตวา หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร มาตรา 19 จัตวา วรรคหนึ่ง ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ ผลคือ กรณีดังกล่าวย่อมขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ หรือขอคืนหลักประกันตามมาตรา 19 ตรีได้

3.4.2 มาตรา 19 จัตวา วรรคสอง ย่อมหมายความว่า การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ของนั้นยังมีภาวะภาษีอยู่ เพราะวรรคสองมิได้บัญญัติว่าของนั้นปลอดจากค่าภาษีอากร ซึ่งต่างจากมาตรา 97 เบญจ (3) บัญญัติไว้ชัดเจนว่าให้ยกเว้นอากรแก่ของปล่อยออกมาจากเขตปลอดอากรอื่น

3.4.3 เมื่อรับโอนของตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ของนั้นต้องอยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 87 มาตรา 88 และมาตรา 10 ทวิ ด้วย เช่นเดียวกับของที่นำเข้ามาเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนแต่แรก

4. ปัญหาการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรของประเทศไทยและแนวทางแก้ไข

จากเนื้อหาในบทที่ 6 นี้ ข้อ 1. คลังสินค้าทัณฑ์บน ข้อ 2. เขตปลอดอากร ข้อ 3. การคืนอากรหรือหลักประกันแก่ของนำเข้าและการโอนของตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปในคลังสินค้า

ทัศน์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร ทำให้ทราบเนื้อหาสาระทั่วไปตลอดจน สิทธิประโยชน์ทางด้านอากรของเรื่องกล่าว ยิ่งเมื่อพิจารณาบทที่ 1 ข้อ 1. ซึ่งกล่าวถึงปัญหาการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรของประเทศไทย ซึ่งมีความเกี่ยวพันถึงพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และกฎหมายส่งเสริมการส่งออกตามระบบสิทธิประโยชน์อื่น คือ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 ก็จะทำให้ทราบทั้งเนื้อหาสาระของการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยและกฎหมายอื่น ตลอดจนปัญหาของการส่งเสริมการส่งออกดังกล่าว

เนื่องจากระบบสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังกล่าว ในข้อ 1. และข้อ 2. และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พุทธศักราช 2482 ดังกล่าวในข้อ 3. มีความเกี่ยวพัน แต่ยังมีข้อบกพร่องดังกล่าวแล้ว ซึ่งผู้เขียนได้ชี้ถึงปัญหาโดยสังเขปไว้แล้วในบทที่ 1 ข้อ 1. สำหรับในบทที่ 6 ข้อ 4. จะได้นำมากล่าวเป็นรูปธรรมในรูปของบทบัญญัติที่มีสาระเพื่อผู้เขียนจะได้นำบทบัญญัติเหล่านี้เสนอในรูปของร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ในข้อ 6. ต่อไป

จากเนื้อหาสาระในบทที่ 1 ข้อ 1. และบทที่ 6 ข้อ 1. ข้อ 2. และข้อ 3. ผู้เขียนขอเสนอการวิเคราะห์และบทบัญญัติที่แก้ไขปัญหาของการส่งเสริมการส่งออกดังนี้

4.1 กรณีคลังสินค้าทัณฑ์บน

4.1.1 รูปแบบของคลังสินค้าทัณฑ์บนแบบไป

การกำหนดรูปแบบของคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้อย่างเจาะจงตามมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ ทำให้จำกัดการดำเนินกิจกรรมในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น คือดำเนินการกับของนำเข้า มาในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุด้วยของนำเข้าแล้วส่งออก หรือดำเนินการด้วยประการใดๆ กับของนำเข้านั้น แต่ต้องส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร จึงจะได้รับยกเว้นการเก็บอากรขาออกแก่ของนั้น (มาตรา 88 วรรคสอง) แต่การบริการเพื่อส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศ เช่น ผลิตเรือเพื่อขนส่งของส่งออกมิได้มีบัญญัติไว้ แม้การจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิตเรือจะทำได้ แต่ก็ต้องส่งเรื่อนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร การที่นำเรือออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบรรทุกสินค้าส่งออก เป็นการนำเรือในฐานะยานพาหนะหรือเป็นสิ่งที่บรรจุของส่งออก เรือจึงมิใช่สินค้าส่งออกโดยตรง ปัญหาการตีความข้อกฎหมายของการดำเนิน

กิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวเป็นไปได้ เพราะนักกฎหมายย่อมมีความคิดเห็นทางกฎหมายแตกต่างกัน จึงควรแก้ไขกฎหมายศุลกากรในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนให้กว้างพอและชัดเจนเพื่อขจัดปัญหาการตีความข้อกฎหมายดังกล่าวและแก้ไขปัญหาค้างคาอื่นๆ เกี่ยวกับการกำหนดรูปแบบของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่กำหนดไว้แคบไปดังกล่าวแล้วในบทที่ 1 ข้อ 1.1.1 โดยยกเลิกมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ และบัญญัติมาตรา 8 ขึ้นใหม่เพียงมาตราเดียว มีเนื้อความดังนี้

“มาตรา 8 อธิบดีมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(2) ประกาศกำหนดประเภทหรือชนิดของของที่จะนำเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการนำของเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนและของตามวรรคหนึ่งอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน”

4.1.1.1 การยกเลิกมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ โดยบัญญัติมาตรา 8 ขึ้นใหม่ตามที่ผู้เขียนเสนอนี้มิใช่ความคิดใหม่ เพราะเคยมีผู้เสนอความคิดทำนองนี้มาก่อนแล้วว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนมีหลายรูปแบบ เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นและสอดคล้องกับสถานการณ์ทางการค้าระหว่างประเทศที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว จึงควรให้อธิบดีมีอำนาจจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นการทั่วไป โดยกำหนดรูปแบบคลังสินค้าประเภทต่างๆ ได้ และกำหนดเรื่องเขตปลอดอากรขึ้น โดยให้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 และยกเลิกมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังนี้

“มาตรา 8 อธิบดีมีอำนาจอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือเขตปลอดอากรโดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

เพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรหรือค่าชดใช้เป็นอย่างอื่น ซึ่งกรมศุลกากรอาจเรียกครองได้ตามกฎหมายหรือข้อตกลง อธิบดีอาจเรียกประกันจากเจ้าของหรืออย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

เจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือเขตปลอดอากร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประจำปี ตามที่รัฐมนตรีกำหนดในกฎกระทรวง”⁹

4.1.1.2 เป็นการให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนตามวัตถุประสงค์ต่างๆ ได้อย่างกว้างขวาง ไม่จำกัด โดยมาตรา 8 ใหม่ใช้คำว่า “หรือกิจการอื่น” ซึ่งแปลความว่ากิจการอื่นนอกจากการประกอบอุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรม ดังนี้ กิจการอื่นอาจเป็นอะไรก็ได้ เช่น การบริการ ดังกล่าวอย่างการผลิตเรือเพื่อบริการส่งสินค้าออก ดังนี้มาตรา 8 ใหม่ จึงกว้างกว่าบทบัญญัติมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ ซึ่งจำกัดรูปแบบของคลังสินค้าทัณฑ์บน

4.1.1.3 ได้เพิ่มมาตรา 8 (2) ขึ้น โดยนำสาระมาจากเรื่องเขตปลอดอากรตาม มาตรา 97 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ผลของการเพิ่ม (2) นี้ทำให้อธิบดีกำหนดให้ของใดๆ เข้าและออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ ไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบที่นำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักร วัตถุดิบภายในประเทศ ของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้ในการประกอบกิจการใดๆ ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการนำของเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ส่วนของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหากเป็นของนำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักร และหากต่อมาปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรไม่ว่าปล่อยออกในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น มาตรา 88 วรรคสอง ซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของนั้น

การที่ผู้เขียนเพิ่มมาตรา 8 ใหม่ (2) แม้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ของและเครื่องจักรฯลฯ ที่นำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักรโดยตรงสามารถนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ แต่กฎหมายศุลกากรก็ไม่มีข้อความให้อธิบดีมีอำนาจ “กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการนำของเข้าไปหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน” ดังนี้ ผู้เขียนจึงเสนอข้อความดังกล่าวไว้ในมาตรา 8 ใหม่ (2) ดังนี้จากมาตรา 8 ใหม่ (2) จึงมีความชัดเจนว่าอธิบดีมีอำนาจที่จะดำเนินการดังกล่าวได้ โดยไม่ต้องมีปัญหาในการตีความบทกฎหมายอีกต่อไป

⁹ ชัยวิทย์ วรคุณพิณีจ, “วิเคราะห์มาตรการทางศุลกากรเพื่อส่งเสริมการส่งออก,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), น. 159–160.

4.1.2 การนำของเข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนและการดำเนินการต่างๆ กับของนั้น

4.1.2.1 ของตามมาตรา 19 ทวิ และมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรยังไม่เกินหนึ่งปี จะนำเข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนได้หรือไม่

มีกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิภักดิ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกาศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ข้อ 3 (3.5) (3.5.1) ให้ยกเว้นอากรแก่ของดังนี้

“(3.5) ของซึ่งนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ไม่ว่าในสภาพเดิมหรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุแล้ว และภายหลังได้มีการส่งออก หรือนำออกนอกราชอาณาจักรไม่ว่าในสภาพเดิมหรือสภาพที่ผลิต ผสม หรือประกอบแล้ว ดังต่อไปนี้

(3.5.1) ของที่นำเข้ามาใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเพื่อการส่งออกนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 19 ทวิ และมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรยังไม่เกินหนึ่งปี”

จากประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้นข้อ 3 (3.5) (3.5.1) พอวิเคราะห์ได้ดังนี้

1) กรณีตามประกาศกระทรวงการคลังเป็นกรณีตามมาตรา 19 ทวิ และมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ซึ่งมีสาระดังนี้ กล่าวคือ มาตรา 19 ทวิ บัญญัติถึงกรณีที่มีการนำของเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ และเสียอากรขาเข้าแล้ว ต่อมาได้ส่งของนั้นออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ย่อมได้เงินอากรขาเข้าคืนตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 19 ทวิ¹⁰

¹⁰มาตรา 19 ทวิ บัญญัติว่า “ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือ ผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิตหรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ของที่นำเข้ามานั้นมีไซของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร

ส่วนมาตรา 19 ตี เป็นกรณีของตามมาตรา 19 ทวิ อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย อาจให้วางหลักประกันแทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสียได้¹¹

2) ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวกำหนดให้ของที่นำเข้ามาตามมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตี ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรยังไม่เกินหนึ่งปีเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรได้ (ซึ่งหมายถึงพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469) และของที่นำเข้านั้นอาจอยู่ในสภาพเดิมหรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุแล้วก็ได้ หากภายหลังได้มีการส่งออกของนั้น หรือนำของนั้นออกนอกราชอาณาจักร ของนั้นย่อมได้รับยกเว้นอากรตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพราะประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวออกโดยพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร แม้จะมีบทมาตรา เช่น มาตรา

(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไป ได้อีกไม่เกินหกเดือน และ

(จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของการส่งออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

¹¹มาตรา 19 ตี บัญญัติว่า “เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้การค้าประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารหรือหลักประกันอื่นแทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร

12 ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี “มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใดๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใดๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใดๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น” ก็ต้องจัดเก็บให้สอดคล้องกับกฎหมายอื่นที่บัญญัติไว้ด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร” ดังนี้เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ บัญญัติเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้สำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยตรงเท่านั้น กล่าวคือมาตรา 8 บัญญัติว่า “อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้” ส่วนมาตรา 8 ทวิ “อธิบดีมีอำนาจ (1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด (2) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ถือปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด” แต่เมื่อของเข้ามาในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วอาจมีการปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยโอนเข้าไปสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นได้ตามมาตรา 88 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 หรืออาจย้ายของที่เก็บในคลังสินค้าแห่งหนึ่งไปเก็บในคลังสินค้าแห่งอื่นได้ โดยปฏิบัติตามข้อบังคับสำหรับกรมศุลกากรที่อธิบดีจะได้กำหนดไว้ตามมาตรา 97 หรือหากเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2482 ก็สามารถโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดดังบัญญัติไว้ในมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 ซึ่งเพิ่มเติมขึ้นโดยมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

จะเห็นได้ว่าแม้แต่พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายควบคุมการเคลื่อนที่ของของนำเข้ามาว่าจะดำเนินการได้ในแบบใดก็ได้บัญญัติว่ารูปแบบการเคลื่อนที่ของของจะเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้โดยตรง หรือเมื่อเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วอาจโอนไปเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นได้ นอกจากนี้ก็มีกรณีตามมาตรา 19 ทวิ เท่านั้นที่ของนั้นจะโอนเข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนได้ ส่วนของที่นำเข้ามากรณีอื่นๆนั้น ดังกรณีของตามมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 นั้นพระราชบัญญัติศุลกากร

พระพุทธศักราช 2469 และกฎหมายศุลกากรฉบับอื่นๆ ก็มีได้บัญญัติให้ของดังกล่าวเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ ดังนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าประกาศกระทรวงการคลังซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่กำหนดให้ของนำเข้ามาตามมาตรา 19 ตรี ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรยังไม่เกินหนึ่งปี โดยให้นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนและภายหลังได้มีการส่งของนั้นออกหรือนำของนั้นออกนอกราชอาณาจักร ได้รับการยกเว้นอากรนั้นเป็นประกาศที่น่าจะออกเกินอำนาจของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพราะประกาศกระทรวงการคลังจะต้องไม่ขัดแย้งกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และกฎหมายศุลกากรฉบับอื่นๆ ด้วย ยิ่งเมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ในกรณีของนำเข้าทั่วไป คือนำเข้ามาแล้วเสียภาษีเพื่อตรวจปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากรเลย ดังเช่นกรณีนำเข้ามาตามมาตรา 19 ตรี นี้ การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น ซึ่งมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 41 กำหนดว่า “การนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง” ดังนี้พิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของตามมาตรา 19 ตรี คือพิกัดอัตราศุลกากรขณะนำเข้าสำเร็จดังกล่าวซึ่งความรับผิดชอบในค่าภาษีเกิดขึ้นแล้ว จึงเห็นได้ว่าประกาศกระทรวงการคลังตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งใช้สำหรับของนำเข้านับแต่มีประกาศเป็นต้นไป และต้องใช้ในทางที่ไม่ขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังกล่าว ด้วยเหตุผลดังกล่าวเมื่อประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวออกมาโดยมีผลทำให้บทบัญญัติต่างๆ ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่มีผลใช้บังคับ ประกาศกระทรวงการคลังนั้นจึงน่าจะออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่มีผลใช้บังคับ อย่างไรก็ตามหากมีผู้ตีความว่าพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 สามารถออกประกาศกระทรวงการคลังเช่นนั้นได้โดยกฎหมายพิกัดแตกต่างกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ในข้อนี้ผู้เขียนขอยกพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 120 มาเป็นข้อโต้แย้ง ทั้งนี้มาตรา 120 บัญญัติว่า “เมื่อใดบทพระราชบัญญัตินี้แตกต่างกับบทกฎหมาย พระราชบัญญัติหรือประกาศอื่นที่ใช้อยู่ ณ บัดนี้ ท่านว่าในเรื่องอันเกี่ยวแก่ศุลกากรนั้น ให้ยกเอาบทพระราชบัญญัตินี้ขึ้นบังคับ และกฎหมาย พระราชบัญญัติ หรือประกาศใดซึ่งจะได้ให้ในภายหน้านั้น มิให้ถือว่าเพิกถอน จำกัด เปลี่ยนแปลง หรือถอน ไปเสียซึ่งอำนาจและบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นไว้แต่ในกฎหมาย พระราชบัญญัติ หรือประกาศใหม่นั้นจะแสดงไว้โดยชัดแจ้งว่ามีประสงค์จะให้

เป็นเช่นนั้น” ดังนี้หากมีผู้ตีความว่าพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 สามารถออกประกาศกระทรวงการคลังให้ขัดแย้งกับบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้ ผู้เขียนก็ยังคงมีความเห็นว่าทำเช่นนั้นไม่ได้อยู่ดี เพราะมาตรา 120 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ก็บัญญัติไว้ชัดเจนว่าให้ใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บังคับ เว้นไว้แต่กฎหมายใหม่นั้น (พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530) จะแสดงไว้ชัดแจ้งว่ามีประสงค์จะให้เป็นอย่างนั้น คือบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าให้กฎหมายศุลกากร อยู่ภายใต้บังคับของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หรือบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าให้พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ออกประกาศกระทรวงการคลังให้มีผลเป็นการเพิกถอนการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้ แต่เมื่อตรวจดูพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ก็มิได้มีบทบัญญัติใด ที่จะให้อำนาจดำเนินการใดๆ เพื่อขัดหรือแย้งกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้ ดังนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้น ข้อ 3 (3.5) (3.5.1) น่าจะไม่มีผลใช้บังคับเพราะเป็นการออกเกินกรอบอำนาจของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และขัดแย้งกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังกล่าวแล้ว จึงควรยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังข้อดังกล่าวเสีย

อนึ่ง กรณีที่ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวให้ของตามมาตรา 19 ทวิ ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรยังไม่เกินหนึ่งปีเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ด้วยนั้น ผู้เขียนเห็นว่าประกาศกระทรวงการคลังในส่วนนี้ใช้บังคับไม่ได้ เพราะมีบทบัญญัติตามกฎหมายศุลกากรใช้บังคับกับการโอนของตามมาตรา 19 ทวิ เข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนได้อยู่แล้ว กล่าวคือมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 (ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543) อนุญาตให้ของตามมาตรา 19 ทวิ โอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด อย่างไรก็ตามเจตนารมณ์ของประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวเอื้อต่อการส่งเสริมการส่งออก จึงควรแก้ไขมาตรา 19 จัตวา ให้คลุมถึงกรณีของตามมาตรา 19 ตริ ตามประกาศกระทรวงการคลัง นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรขยายขอบเขตของมาตรา 19 จัตวา ให้คลุมถึงของตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 ด้วย กรณีบทที่ 6 ข้อ 4.1.2.1 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่นำเสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.2.1

มาตรา 19 จัตวา มีสองวรรค แต่ในบทที่ 6 ข้อ 4.1.3.1 1) ที่จะกล่าวต่อไป ผู้เขียนเสนอเพิ่มวรรคสามของมาตร 19 จัตวา ขึ้น โดยสรุปมาตรา 19 จัตวา จะมีทั้งสิ้นสามวรรค

4.1.2.2 ของที่จะนำเข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนยังมีปัญหาว่าของจากระบบสิทธิประโยชน์อื่น คือของตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 หรือของตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 จะนำเข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนได้หรือไม่

มีกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวง การคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ประกาศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ข้อ 3 (3.5) (3.5.2) ให้ยกเว้นอากรแก่ของดังนี้

3.5 ของซึ่งนำไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ไม่ว่าจะในสภาพเดิมหรือในสภาพที่ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุแล้ว และภายหลังได้มีการส่งออก หรือนำออกนอกราชอาณาจักร ไม่ว่าจะในสภาพเดิมหรือสภาพที่ผลิต ผสม หรือประกอบแล้ว ดังต่อไปนี้

(3.5.1)

(3.5.2) ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากร ขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

การยกเว้นอากรรวมทั้งการกำหนดให้ของได้รับการยกเว้นอากรตาม (3.5) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(ก)

(ข) ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ต้องจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกโดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิม

(ค) ของตาม (ก) และ (ข) ต้องส่งหรือนำออกนอกราชอาณาจักรภายในระยะเวลาหนึ่งปีนับตั้งแต่วันนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่อธิบดี กรมศุลกากร อาจชะยาระยะเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

(ง) ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด

จากบทบัญญัติข้างต้นเห็นได้ว่าประกาศกระทรวงการคลังตามพระราชกำหนดพิทักษ์ศุลกากรขัดแย้งกับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 จึงน่าจะใช้บังคับมิได้ กล่าวคือ

1) ตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้นข้อ 3 (3.5) (3.5.2) ที่ว่า “ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน” คือกรณีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 36 (1) และ (2) ที่บัญญัติว่า

มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการฯ อาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย

(1) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก

(2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป

จะเห็นได้ว่าของตามมาตรา 36 (1) และ (2) ต้องดำเนินการให้เป็นไปตามที่ผู้ได้รับการส่งเสริมคือปฏิบัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 การที่ประกาศกระทรวงการคลังข้างต้น ข้อ 3 (3.5) (3.5.2) (ข) กำหนดว่า ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ต้องจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกโดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิมนั้น เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ก็มีได้มีบทบัญญัติใดให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนหรือเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน หรือสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนยินยอมให้ของตามมาตรา 36 (1) และ (2) จำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกได้ โดยมีผลใช้บังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แต่อย่างไรก็ตาม เพราะหากจะให้ผลใช้บังคับแก่กรมศุลกากรได้ ก็จะต้องมีบทบัญญัติดังมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งบัญญัติว่า “บรรดาเครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นซึ่งเป็นของที่สั่งหรือนำเข้ามาในราชอาณาจักร และเป็นของที่พึงได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัตินี้ คณะกรรมการมีอำนาจสั่งกรมศุลกากรส่งมอบของนั้นให้แก่ผู้ขอรับการส่งเสริมซึ่งขอรับการส่งเสริมตามมาตรา 21 แล้ว หรือผู้ได้รับการส่งเสริม แล้วแต่

กรณีโดยถือเอาการค้าประกันของธนาคารพาณิชย์ในราชอาณาจักรแทนการวางเงินเป็นประกัน การชำระอากรขาเข้าได้”

2) ที่ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้น ข้อ 3.5 (3.5.2) (ข) ให้ของนำเข้ามาที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนต้องจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกนั้น จะเห็นได้ว่าประกาศกระทรวงการคลังที่ออกตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 นี้กระทำมิได้เพราะขัดต่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ดังกล่าวแล้วข้างต้น คือมิได้ใช้ผลิต ผสม หรือ ประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เฉพาะที่ใช้ในการส่งออกตามมาตรา 36 (1) แต่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือมิได้เป็นไปตามมาตรา 36 (2) ที่เป็นกรณีนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป แต่กลับเป็นการจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บน จึงเป็นการขัดกับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวจึงใช้บังคับมิได้ นอกจากนี้ ประกาศกระทรวงการคลังยังขัดต่อพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วย เพราะคลังสินค้าทัณฑ์บนใช้สำหรับของนำเข้ามา เว้นแต่เป็นกรณีตามมาตรา 88 วรรคสาม ซึ่งเป็นการนำของเข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บน โดยโอนมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นหรือกรณีตามมาตรา 97 นว ที่เป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ที่ว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนใช้กับของที่นำเข้ามา ก็เพราะมาตรา 8 วรรคหนึ่งบัญญัติว่า “อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้” มาตรา 8 ทวิ อธิบดีมีอำนาจ (1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด (2) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด จากที่กล่าวมานี้เห็นได้ชัดเจนว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนใช้กับของที่นำเข้ามาครั้งแรกเท่านั้น เว้นแต่กรณีตามมาตรา 88 วรรคสามดังกล่าว ดังนี้ ของที่นำเข้ามาแล้วตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 จึงไม่อาจนำเข้ามาคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ เป็นการขัดต่อพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังกล่าวแล้ว อนึ่ง กฎหมายศุลกากรดังกล่าวมีบัญญัติไว้ในมาตรา 10 วรรคหนึ่งว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร” จึงต้องตีความการใช้บังคับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรไปในทางสอดคล้องไม่ขัดแย้งกัน กล่าวคือจะใช้พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ไปในทางขัดแย้งกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มิได้ ซึ่งจากที่วิเคราะห์มาเห็นได้

ว่าประกาศกระทรวงการคลังออกตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ดังกล่าว ขัดแย้งกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง มาตรา 8 มาตรา 8 ทวิ มาตรา 88 วรรคสาม และมาตรา 97 นว ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว จึงออกมาโดยมิชอบด้วยกฎหมายและไม่มีผลใช้บังคับ จึงควรยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังข้อ 3 (3.5) (3.5.2) อย่างไรก็ตามเนื่องจากประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 3 (3.5) (3.5.2) มีแนวความคิดที่ดี จึงควรแก้ไขบทบัญญัติเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้สอดคล้องกับประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้น หนึ่งในข้อที่ได้รับความเห็นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยก็ไม่อาจนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้ ด้วยเหตุผลในข้อกฎหมายทำนองเดียวกับข้อที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 ให้ครอบคลุมถึงทั้งสองกรณีดังกล่าว โดยเพิ่มวรรคใหม่ให้เป็นวรรคสอง และปรับปรุงถ้อยคำในมาตรา 88 ให้สอดคล้องกัน กรณีบทที่ 6 ข้อ 4.1.2.2 นี้ เป็นการแก้ไขปัญหาที่นำเสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.2.2

4.1.2.3 กรณีมีปัญหาว่าเครื่องจักร ส่วนประกอบ และอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว จะนำเข้ามาเพื่อใช้ทำการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าโดยได้รับการยกเว้นอากรได้หรือไม่

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 บัญญัติว่า “อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้” จึงมีปัญหาว่าของที่เก็บนั้นจะนำมาบรรจุใหม่หรือแบ่งบรรจุได้หรือไม่ คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาปัญหานี้แล้วเห็นว่าทำได้ โดยพิจารณาจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 89 และมาตรา 88 วรรคสอง กล่าวคือ ตามมาตรา 89 แม้ของจะต้องเก็บในหีบห่อเดิมที่นำเข้ามา แต่พนักงานเจ้าหน้าที่อนุญาตให้ย้ายหีบห่อได้ ให้แบ่งแยกกองให้บรรจุ หรือกลับบรรจุใหม่ในคลังสินค้าได้ และมาตรา 88 วรรคสอง กำหนดให้แจ้งดำเนินการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น¹² ในการดำเนินการบรรจุหรือแบ่งบรรจุ ผู้เขียนเห็นว่าอาจต้องใช้เครื่องจักร

¹² คณะกรรมการกฤษฎีกา, “ปัญหาข้อกฎหมายตามมาตรา 8 และมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 (การงดเว้นการเก็บอากรแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร),” อ้างถึงใน คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าวที่ใช้ทำการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บน จึงมีปัญหาวางของดังกล่าวจะนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนได้หรือไม่ และของดังกล่าวจะได้รับยกเว้นอากรหรือไม่

ในเรื่องเครื่องจักร ส่วนประกอบ และอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว มีกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกาศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ข้อ 3 (3.9) ให้ยกเว้นอากรแก่ของดังนี้

“(3.9) เครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นของตามพิกัดประเภทใดที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุญาตให้นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

การยกเว้นอากรรวมทั้งการกำหนดให้ของได้รับการยกเว้นอากรตาม (3.9) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(ก) ของที่จะได้รับยกเว้นอากรต้องมีความจำเป็นใช้ในการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเท่านั้น

(ข) กรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรไม่อนุมัติให้เปิดดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า หรือยกเลิกคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้การยกเว้นอากรสิ้นสุดลง และให้ปฏิบัติตามบทบัญญัติตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

(ค) กรณีที่พบว่ามีการนำของที่ได้รับการยกเว้นอากรไปใช้ประโยชน์ในการอื่นซึ่งไม่เป็นไปตามประกาศนี้ หรือมีการสำแดงในหลักฐานเอกสารที่ยื่นไว้เป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริงอันพึงบอกให้แจ้งแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ถือเป็นความผิดและพึงต้องรับโทษตามกฎหมาย

กฤษฎีกา (พ.ศ. 2483 - พ.ศ. 2534) และคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ (พ.ศ. 2524 - พ.ศ. 2534) เกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร, รวบรวมและจัดพิมพ์โดย อุตติศ ธรรมวาทีน, ชูชาติ อัสวโรจน์, ศักดิวิฑูฒิ วงษ์มณฑา, และชัยวิทย์ วรคุณพิณิจ, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ฉลองรัตน์ จำกัด, 2535), น. 186 - 189.

(ง) ผู้นำของเข้าจะต้องปฏิบัติตามระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการนำของเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าและระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด”

ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้นให้ยกเว้นอากรแก่ “เครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นของตามพิกัตประเภทใดที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุญาตให้นำเข้ามาเพื่อใช้ทำการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร” ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มิได้จำกัดว่าของนำเข้ามาโดยตรงจากนอกราชอาณาจักรอะไรบ้างที่นำเข้ามาคลังสินค้าทัณฑ์บนมิได้ ตรงกันข้ามมาตรา 87 กลับบัญญัติว่า “เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จัดรายละเอียดแห่งของนั้นไว้” จากมาตรา 87 จึงเห็นได้ว่าของต่างๆไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบหรือไม่ คืออาจเป็นเครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเครื่องจักร รวมถึงเครื่องมือและเครื่องใช้ที่ใช้กับเครื่องจักรดังกล่าวเพื่อใช้ทำการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ก็ยอมนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ ความข้อนี้ยังได้รับการยืนยันตามมาตรา 88 ซึ่งบัญญัติว่า “รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่นั้น” ดังนั้นของนั้นไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบหรือเครื่องจักรที่ใช้ผลิตวัตถุดิบต่างๆ ฯลฯ ที่นำเข้ามา ก็ต้องใช้รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 มาประเมินอากรแก่นั้น แต่ถ้าใช้ของที่นำเข้ามา ผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการ อื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ก็ต้องคำนวณปริมาณที่ใช้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบ หรือที่อธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา 88 วรรคหนึ่ง และหากมีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรไม่ว่าในสภาพเดิมที่นำเข้ามา (ซึ่งอาจเป็นเครื่องจักรหรือวัตถุดิบ) หรือ ในสภาพอื่น (คือสภาพที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น เปลี่ยนจากวัตถุดิบเป็นของสำเร็จรูป) มาตรา 88 วรรคสอง ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของดังกล่าวที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร

จากบทกฎหมายดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าเครื่องจักร ฯลฯ ที่นำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักรโดยตรงยอมนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ และได้รับยกเว้นอากรตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังกล่าวแล้ว ประกาศกระทรวงการคลังที่ออกโดยอาศัยอำนาจแห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ให้ยกเว้นอากรแก่เครื่องจักรฯลฯ ที่นำเข้าไปผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า จึงไม่มีความจำเป็นที่จะออกประกาศกระทรวงการคลังเช่นนั้น เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มีบทบัญญัติในมาตรา 8 ทวิ (2) และมาตรา 87 ให้ของ

ดังกล่าวเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้ โดยได้รับการยกเว้นอากรอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามเนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มีบทบัญญัติให้ดำเนินการดังกล่าวได้อยู่แล้ว ประกาศกระทรวงการคลังที่ให้ดำเนินการดังกล่าวจึงขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 จึงไม่มีผลใช้บังคับ ใช้บังคับมิได้ จึงควรยกเลิกประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 3 (3.9) ดังกล่าวเสีย และควรปรับปรุงบทบัญญัติเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยยกเลิกมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และบัญญัติเป็นมาตรา 8 ใหม่ ให้อำนาจอธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ของใดนำเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ ส่วนเนื้อหาของมาตรา 8 ใหม่

ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 6 ข้อ 4.1.1 ซึ่งจะมีผลให้ของนั้นได้รับยกเว้นอากรกรณีข้อ 4.1.2.3 นี้ เป็นการตอบปัญหาที่นำเสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.2.3

4.1.2.4 กฎหมายศุลกากรไม่มีบทบัญญัติให้ของที่ได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

ของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนย่อมมีได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 มาตรา 8 ทวิ มาตรา 88 วรรคสาม ซึ่งเป็นการโอนของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น มาตรา 88 วรรคสามนี้บัญญัติไว้ทำนองเดียวกันกับที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 ที่บัญญัติให้ของใดที่เก็บในคลังสินค้าแห่งหนึ่งนั้น จะย้ายไปเก็บในคลังสินค้าแห่งอื่นใดในราชอาณาจักรก็ได้ โดยปฏิบัติตามข้อบังคับสำหรับกรมอันอธิบดีจะได้ตั้งขึ้นไว้ นอกจากนี้ยังมีมาตรา 97 นว ซึ่งบัญญัติถึงการนำของจากเขตปลอดอากรโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน นอกจากนี้ยังมีการโอนของตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 มาตรา 19 จัตวา อนึ่ง ตามข้อ 4.1.2.1 ข้างต้น ผู้เขียนเสนอแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 19 จัตวา ให้คลุมถึงกรณีของตามมาตรา 19 และมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 ด้วย

อย่างไรก็ตามยังมีกรณีอื่นอีกที่ควรบัญญัติเพื่อให้ของตามกรณีดังกล่าวเข้าสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนได้ แบบอย่างที่เหมาะสมนำมาใช้คือบทบัญญัติในเรื่องเขตปลอดอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 อัฐ ซึ่งบัญญัติว่า “มาตรา 97 อัฐ ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรหากนำ ของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรโดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้

ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด” ตามมาตรา 97 รัฐธรรมนูญที่มีกฎหมายยกเว้นอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร คือกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า “ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น” ส่วนกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้คืนเงินอากรเมื่อส่งของนั้นออกนอกราชอาณาจักร คือ กรณีตามมาตรา 19 และมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 ส่วนกรณีตามมาตรา 19 ตริ แห่งกฎหมายดังกล่าว เป็นกรณี “เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร หรือหลักประกันอื่นแทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร” จะเห็นได้ว่าตามมาตรา 19 ตริ เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติว่าให้ “ถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร” ดังนี้หากตีความโดยเคร่งครัดแล้ว กรณีตามมาตรา 19 ตริ ไม่ต้องด้วยมาตรา 97 รัฐธรรมนูญ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรแก้ไขมาตรา 97 รัฐธรรมนูญ ให้คลุมถึงกรณีตามมาตรา 19 ตริ ด้วย และเมื่อแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 97 รัฐธรรมนูญดังกล่าวแล้ว ก็ควรเพิ่มความเป็นบทบัญญัติใหม่ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 คือเพิ่มความเป็นมาตรา 88/5 ให้สอดคล้องกับมาตรา 97 รัฐธรรมนูญ ที่ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว

จะเห็นได้ว่าของตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 เมื่อส่งออกย่อมได้รับคืนอากร ซึ่งมาตรา 19 จัตวา ก็ได้นำกรณีมาตรา 19 ทวิ มาบัญญัติไว้ในกรณีโอนเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ ซึ่งทำให้ได้รับการคืนอากร นอกจากนี้ที่ผู้เขียนเสนอในข้อ 4.1.2.2 ข้างต้นให้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 19 จัตวา ให้คลุมถึงกรณีของตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ตริ ด้วย ดังนี้กรณีตามมาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ ในมาตรา 19 จัตวา ที่แก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว ก็จะต้องด้วยบทบัญญัติใหม่ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังกล่าวข้างต้น

กรณีตามข้อ 4.1.2.4 นี้ เป็นการแก้ไขปัญหาที่นำเสนอไว้ในบทที่ 1 ข้อ 1.1.2.4

4.1.2.5 การนำบทบัญญัติในเรื่องเขตปลอดอากรตามมาตรา 97 ข และมาตรา 97 สัตต มาใช้กับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

จะเห็นได้ว่าเขตปลอดอาคารตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มีบทบัญญัติหลายมาตราในการส่งเสริมการส่งออก คือมาตรา 97 ข และมาตรา 97 สัตต มาตรา 97 ข บัญญัติให้การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในเขตปลอดอาคารได้รับยกเว้นภาษีศุรา ยกเว้นการปิดแสตมป์และค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยศุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ และกฎหมายว่าด้วยไฟ¹³ ส่วนมาตรา 97 สัตต บัญญัติถึงการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือการดำเนินการอื่นใดกับของในเขตปลอดอาคารเพื่อส่งออกป็นอกราชอาณาจักร ไม่ต้องอยู่ในบังคับของกฎหมายภายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมมาตรฐานหรือคุณภาพ การประทับตราหรือเครื่องหมายใดๆ แก่ของนั้น¹⁴

จากมาตรา 97 ข และมาตรา 97 สัตต เห็นได้ว่าเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมการส่งออก แต่หลักกฎหมายดังกล่าวมิได้มีบัญญัติไว้ในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บน จึงควรนำหลักกฎหมายดังกล่าวไปบัญญัติไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นมาตรา 88/3 และมาตรา 88/4 ซึ่งมีเนื้อความดังนี้

มาตรา 88/3 บัญญัติว่า “การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ได้รับยกเว้นภาษีศุรา การปิดแสตมป์และค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยศุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ และ

¹³ มาตรา 97 ข บัญญัติว่า “การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในเขตปลอดอาคาร ให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในเขตปลอดอาคารให้ได้รับยกเว้นภาษีศุรา การปิดแสตมป์และค่าธรรมเนียม ตามกฎหมายว่าด้วยศุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ และกฎหมายว่าด้วยไฟ โดยให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นและการจัดเก็บตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตมาใช้บังคับโดยอนุโลมกับการยกเว้นภาษีศุรา การปิดแสตมป์และค่าธรรมเนียมดังกล่าว”

¹⁴ มาตรา 97 สัตต บัญญัติว่า “ในกรณีการนำเข้าเข้ามาในราชอาณาจักรหรือ นำวัตถุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอาคารเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกป็นอกราชอาณาจักรให้ของนั้นได้รับยกเว้นไม่อยู่ภายในบังคับของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมมาตรฐานหรือคุณภาพ การประทับตราหรือเครื่องหมายใดๆ แก่ของนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

กฎหมายว่าด้วยไฟ โดยให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นและการจัดเก็บตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตมาใช้บังคับโดยอนุโลมกับการยกเว้นภาษีสุรา การปิดแสตมป์ และค่าธรรมเนียมดังกล่าว”

มาตรา 88/4 บัญญัติว่า “ในกรณีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำวัตถุดิบภายในราชอาณาจักรเพื่อเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ของนั้นได้รับยกเว้นไม่อยู่ภายในบังคับของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมมาตรฐานหรือคุณภาพ การประทับตราหรือเครื่องหมายใดๆ แก่ของนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ข้อ 4.1.2.5 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่นำเสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.2.5

4.1.2.6 การทำลายเศษวัตถุ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า โดยได้รับยกเว้นอากร จะทำได้หรือไม่

เศษวัตถุ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า จะทำลายในคลังสินค้านี้ดังกล่าว โดยได้รับยกเว้นอากรได้หรือไม่ ในเรื่องนี้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกาศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549

ข้อ 3 (3.6) ให้ยกเว้นอากรแก่ของดังนี้

“(3.6) เศษวัตถุ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ทำลายตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด ไม่ว่าจะการทำลายดังกล่าวจะได้กระทำก่อนหรือหลังวันที่ประกาศนี้มีผลใช้บังคับ

การยกเว้นอากรรวมทั้งการกำหนดให้ของได้รับยกเว้นอากรตาม (3.6) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ของที่ได้รับยกเว้นอากรต้องไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์อื่นใดได้อีก

(ข) ต้องเป็นของที่มีสภาพหรือเหตุสมควรทำลาย

(ค) ผู้ประกอบการคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด”

ของที่จะได้รับการยกเว้นอากรตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้อ 3 (3.6) พอลิบายได้ดังนี้ กล่าวคือของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเมื่อผลิต ผสม ประกอบ แล้ว หากมีเศษวัสดุหรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบ ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ของนั้นจะได้รับการยกเว้นอากรได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 3 (3.6) ดังต่อไปนี้

(1) ของที่จะทำลายโดยได้รับการยกเว้นอากรต้องไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์อื่นใดได้อีก

(2) ต้องเป็นของที่มีสภาพหรือเหตุสมควรทำลาย

(3) ของดังกล่าวต้องทำลายตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด โดยผู้ประกอบการคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องขอทำลายของนั้นโดยปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด สำหรับกรณีตามข้อ ค. นี้มีประกาศกรมศุลกากรที่ 117/2549 ลงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ข้อ 32 (2) และ (3) กำหนดไว้ว่า

“(2) ผู้ขอทำลายต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการ ดังนี้

(2.1) เศษวัสดุคืบ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ต้องเกิดหรือเป็นของที่ใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบ ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเท่านั้น

(2.2) ก่อนการนำเศษหรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ผู้ขอทำลายยื่นคำร้องขอยกเว้นอากรต่อสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรควบคุม กำกับในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า นั้น

(3) ให้ผู้ขอทำลายจัดทำคำร้องขอทำลาย โดยประเภทของเอกสารหลักมีค่าเป็น “F” ก่อนการทำลายเศษหรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ โดยบันทึกในแต่ละรายการของข้อมูล คำร้องขอทำลายในช่องสิทธิพิเศษ ระบุเป็น “308” และบันทึกข้อมูลการแจ้งผลการพิจารณาอนุมัติการให้ยกเว้นอากรศุลกากรในแต่ละรายการของข้อมูลใบขนสินค้าในส่วนใบอนุญาตด้วย”

ประเภทของเอกสาร หลักมีค่าเป็น “F” เป็นไปตามประกาศกรมศุลกากรที่ 116/2549 ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ที่กำหนดให้เลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าทางอิเล็กทรอนิกส์ไว้เป็นจำนวน 14 หลัก โดยประเภทเอกสารหลักที่มีค่าเป็น “F” คือ คำร้องขอทำลายของ

ในการแก้ปัญหาตามประกาศกระทรวงการคลังข้อ 3 (3.6) นี้ เนื่องจากเนื้อความตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวไม่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายศุลกากร เรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่อย่างไรก็ตาม มีบทกฎหมายที่มีแนวความคิดใกล้เคียงกันกับประกาศกระทรวงการคลังข้อ

3 (3.6) ซึ่งควรนำมาบัญญัติไว้ในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บน คือพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 นว วรรคสอง¹⁵ และพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 มาตรา 54¹⁶

แม้ประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 3 (3.6) ข้างต้นจะมีเจตนารมณ์ที่ดีเพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า แต่ประกาศกระทรวงการคลัง ดังกล่าว ข้างต้นขัดกับหลักกฎหมาย เรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวจึงใช้บังคับมิได้ กล่าวคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติถึงของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ในสาระสำคัญสามประการ คือ ของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน เมื่อปล่อยออกไปจาก

¹⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 นว วรรคสอง บัญญัติว่า “การนำของในเขตปลอดอากรไปใช้เพื่อการบริโภคหรือใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรตามวรรคหนึ่ง เว้นแต่จะเป็นการกำจัดหรือทำลายเศษวัสดุ ของที่เสียหาย ของที่ใช้ไม่ได้ หรือของที่ไม่ได้ใช้ ซึ่งอยู่ภายในเขตปลอดอากรโดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีและปฏิบัติ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”

¹⁶ พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 มาตรา 54 บัญญัติว่า ของที่ไม่ใช้หรือใช้ไม่ได้ซึ่งอยู่ในเขตประกอบการเสรีในกรณีและผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบการพาณิชย์กรรมขออนุญาตเป็นหนังสือต่อ กนอ. เพื่อทำลาย หรือในกรณีที่ กนอ. เห็นสมควรสั่งให้ทำลายของดังกล่าว ให้ กนอ. แจ่งเป็นหนังสือให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการพาณิชย์กรรม แล้วแต่กรณี หรือตัวแทนของบุคคลดังกล่าว และอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายทราบ และให้อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายสั่งดำเนินการทำลายของนั้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

ในกรณีที่ กนอ. ไม่อาจแจ่งให้บุคคลตามวรรคหนึ่งทราบได้ เมื่อ กนอ. ได้ปิดประกาศไว้ ณ สำนักงานของบุคคลดังกล่าวที่อยู่ในเขตประกอบการเสรีเป็นเวลาเจ็ดวัน ให้ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับแจ่งแล้ว

ของที่ได้ถูกทำลายตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวในวรรคหนึ่งให้ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต”

คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของนั้น (มาตรา 87 และมาตรา 88 วรรคสอง) ส่วนการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด (มาตรา 88 วรรคสาม) ซึ่งมีผลให้ของนั้นได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกตามมาตรา 88 วรรคสอง ส่วนของที่ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเข้าในประเทศต้องเสียอากรขาเข้าตามสภาพของราคาของที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น และตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน (มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง) ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้กำหนดไว้ชัดเจนแล้วว่าของนำเข้ามาคลังสินค้าทัณฑ์บนถ้าส่งออกนอกราชอาณาจักร ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าและขาออก ถ้าไม่ส่งออกโดยตรงก็ต้องโอนไปสู่คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือดำเนินการอย่างอื่นตามมาตรา 88 วรรคสาม จึงจะถือเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักร มิฉะนั้นก็ต้องส่งเข้าภายในประเทศ โดยต้องเสียค่าภาษี จะทำลายเสียภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อเลี่ยงการเสียภาษีย่อมทำไม่ได้ เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มิได้บัญญัติให้ทำเช่นนั้นได้ ดังนี้แม้ประกาศกระทรวงการคลังจะประกาศให้ทำได้ ก็ขัดต่อบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บน

ในการออกประกาศกระทรวงการคลังนี้แม้ว่าจะขัดกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 จึงใช้บังคับมิได้ ซึ่งควรยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังข้อ 3 (3.6) เสีย แต่ผู้เขียนเห็นว่าเจตนารมณ์ของประกาศกระทรวงการคลังนี้เพื่อส่งเสริมการส่งออก คือ ผู้ประกอบกิจการคลังสินค้าทัณฑ์บนถ้าต้องเสียภาษีสำหรับวัตถุดิบหรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้ว ย่อมทำให้ผู้ประกอบการต้องรับต้นทุนในส่วนนี้โดยไม่จำเป็น ทำให้ขีดความสามารถในการแข่งขันกับผู้ส่งออกของประเทศอื่นๆ ลดลง ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นพ้องกับเจตนารมณ์ของประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว แต่ในข้อกฎหมายการออกประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวทำมิได้ จึงควรสนับสนุนเจตนารมณ์ดังกล่าวโดยทำให้ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะสอดคล้องกับกฎหมายอื่นดังกล่าวแล้ว คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 นว วรรคสอง ในเรื่อง

เขตปลอดอาคารและสอดคล้องกับพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 มาตรา 54 ดังนี้ผู้เขียนจึงเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ในเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้เหมาะสมกับสถานการณ์ ตามแนวประกาศกระทรวงการคลังฯ ข้อ 3 (3.6) ดังกล่าว โดยเพิ่มความเป็นมาตรา 88/2 แห่ง พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 อย่างไรก็ดีเนื่องจากประกาศกระทรวงการคลังข้อ 3 (3.6) กล่าวถึง “เศษวัสดุ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า” ซึ่งวัตถุประสงค์แคบไป เพราะในมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ก็ยังกว้างกว่าประกาศ กระทรวงการคลังดังกล่าว โดยมาตรา 8 ทวิ (2) คลุมถึง “...ดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวกับของ” ด้วย ดังนั้นมาตรา 88/2 ก็จะมีบัญญัติให้ครอบคลุมถึงดำเนินการอื่นใดด้วย

ข้อ 4.1.2.6 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่เสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.2.6

4.1.2.7 ของที่นำเข้ามาเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจะทำลายโดยได้รับ ยกเว้นอากรได้หรือไม่

ของที่นำเข้ามาเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 แห่งพระราช บัญญัติ ศาลการ พระพุทธศักราช 2469 จะทำลายโดยได้รับยกเว้นอากรได้หรือไม่ กรณีนี้รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากร ศาลการตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศาลการ พ.ศ. 2530 ประกาศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ข้อ 3 (3.7) ให้ยกเว้นอากรแก่ของดังนี้

“(3.7) ของที่นำเข้ามาเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พุทธศักราช 2515 ซึ่งเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพที่ทำลายตามระเบียบ พิธีการที่กรมศาลการกำหนด

การยกเว้นอากรรวมทั้งการกำหนดให้ของได้รับการยกเว้นอากรตาม (3.7) ให้เป็นไป ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(ก) ของที่ได้รับการยกเว้นอากรต้องไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ เดิมที่นำเข้ามาได้

(ข) ต้องเป็นของที่มีสภาพสมควรทำลาย

(ค) ผู้ประกอบการคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด”

ของตามประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 3 (3.7) ที่จะได้รับการยกเว้นอากรนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

“ (ก) ของที่ได้รับการยกเว้นอากรต้องไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ตามวัตถุประสงค์เดิมที่นำเข้ามาได้

(ข) ต้องเป็นของที่มีสภาพสมควรทำลาย

(ค) ผู้ประกอบการคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด”

สำหรับกรณีตาม (ค) ผู้ประกอบการคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 117/2549 ลงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ข้อ 33 (2) และ (3) ซึ่งกำหนดไว้ว่า

“(2) ผู้ขอทำลายต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการ ดังนี้

(2.1) ของเสียหรือเสื่อมคุณภาพที่ขอทำลายต้องนำเข้ามาเก็บรักษาในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยการผ่านพิธีการศุลกากร

(2.2) ก่อนการนำของเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ผู้ขอทำลายยื่นคำร้องขอยกเว้นอากรต่อสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรควบคุมกำกับในคลังสินค้าทัณฑ์บน นั้น

(3) ให้ผู้ขอทำลายจัดทำคำร้องขอทำลาย โดยประเภทของเอกสารหลักมีค่าเป็น “F” ก่อนการทำลายเศษหรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ โดยบันทึกในแต่ละรายการของข้อมูลคำร้องขอทำลายในช่องสิทธิพิเศษ ระบุเป็น “309” และบันทึกข้อมูลการแจ้งผลการพิจารณาอนุมัติการให้ยกเว้นอากรศุลกากรในแต่ละรายการของข้อมูลใบขนสินค้าในส่วนใบอนุญาตด้วย”

ประเภทของเอกสารหลักมีค่าเป็น “F” เป็นไปตามประกาศกรมศุลกากรที่ 116/2549 ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ที่กำหนดเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าทางอิเล็กทรอนิกส์ไว้เป็นจำนวน 14 หลัก โดยประเภทเอกสารหลักที่มีค่าเป็น “F” คือคำร้องขอทำลายของ

1) การออกประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 3 (3.7) โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 ของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ให้ยกเว้นอากรแก่ของที่นำเข้ามาเก็บรักษาไว้

ในคลังสินค้าภัณฑ์บนตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งเสียหรือเสื่อมคุณภาพที่ทำลายตามระเบียบวิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าประกาศกระทรวงการคลังขัดแย้งกับบทบัญญัติแห่งคลังสินค้าภัณฑ์บนและหลักการจัดเก็บอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ด้วยเหตุผลเช่นเดียวกับที่กล่าวไว้ ในบทที่ 6 ข้อ 4.1.2.6 ข้างต้น อนึ่ง เมื่อพิจารณาบทบัญญัติเรื่องเขตปลอดอากร มาตรา 97 นว วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 ประกอบกับประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 3 (3.6) และประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 3 (3.7) ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าควรเพิ่มบทบัญญัติเป็นมาตรา 88/2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เพื่อแก้ไขปัญหาของการออกประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้นด้วย ดังนี้

“มาตรา 88/2 ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าภัณฑ์บนซึ่งเสียหรือเสื่อมคุณภาพหรือเศษวัสดุดิบ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบหรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าภัณฑ์บนที่จะทำลาย ต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดี และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

ของที่ได้ถูกทำลายตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวตามวรรคหนึ่ง ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต”

2) มาตรา 88/2 มีข้อความพิจารณาดังนี้

(1) จากมาตรา 88/2 เป็นการแก้ไขปัญหาของการออกประกาศกระทรวง การคลังฯ ข้อ 3 (3.6) และข้อ 3 (3.7) ที่ออกมาโดยมิชอบด้วยกฎหมาย โดยรวมสาระของประกาศกระทรวงการคลังฯ ทั้งสองข้อดังกล่าวไว้ในมาตรา 88/2 นี้

(2) คำว่า “คลังสินค้าภัณฑ์บน” ตามมาตรา 88/2 นี้ ย่อมหมายความว่าคลังสินค้าภัณฑ์บนตามมาตรา 8 ใหม่ เพราะทั้งมาตรา 88/2 และมาตรา 8 ใหม่ จะอยู่ในร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ที่ผู้เขียนจะเสนอในบทที่ 6 นี้ ข้อ 6. ดังนั้นมาตรา 88/2 จึงไม่ต้องระบุประเภทของคลังสินค้าภัณฑ์บน เพราะคลังสินค้าภัณฑ์บนประเภทใดย่อมเป็นไปตามมาตรา 8 (1) ใหม่ได้ทั้งสิ้น ถ้าเป็นคลังสินค้าภัณฑ์บนที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ

(3) ตามมาตรา 88/2 นี้ เมื่อนำแนวทางของประกาศกระทรวงการคลังฯ ข้อ 3 (3.6) ที่ให้ยกเว้นอากรแก่เศษวัสดุ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิด หรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าภัณฑ์บนประเภทโรงผลิตมาใช้ ผู้เขียนจึงได้เพิ่มคำว่า

“ดำเนินการอื่นใด” ไว้ซึ่งย่อมครอบคลุมกิจการต่างๆ ทั้งหมดหรือกิจการใดๆ ที่เป็นประโยชน์แก่ การเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้เป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 (1) ที่ผู้เขียนเสนอขึ้นใหม่ ดังกล่าวแล้ว

กรณีตามข้อ 4.1.2.7 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่นำเสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.2.7

4.1.3 การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

4.1.3.1 การลดอัตราอากรสำหรับของที่นำเข้ามาใช้ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีแล้วขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482

กรณีตาม 4.1.3.1 เป็นการกล่าวถึงมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งเมื่อวิเคราะห์ต่อไปจะพบว่ามาตรา 19 ทวิ มีข้อบกพร่อง ซึ่งจะต้องแก้ไขโดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 19 จัตวา และแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 19 ทวิ เองด้วย ใน ข้อ 4.1.3.1 เป็นการแก้ไขปัญหาที่นำเสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.3.1

1) การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482

ของที่นำเข้ามาใช้ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับตั้งแต่วันนำเข้าแล้วขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 จะได้รับการลดอัตราอากรได้หรือไม่ ในเรื่องนี้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกาศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ข้อ 2 (10) ให้ลดอัตราอากรสำหรับของในภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2549 ดังต่อไปนี้

“(10) ของไม่ว่าจะจัดอยู่ในพิกัดประเภทใดที่นำเข้ามาใช้ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับตั้งแต่วันนำเข้าแล้วขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ให้ลดอัตราอากร ดังต่อไปนี้

(10.1) ลดลงเหลือกึ่งหนึ่งของอัตราอากรที่เรียกเก็บเป็นการทั่วไป โดยผู้นำของเข้าต้องเป็นนิติบุคคล ไม่มีหนี้สินค้างชำระต่อกรมศุลกากร และไม่มีประวัติที่กรมศุลกากรว่าเคยทุจริตในการขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และต้องมีคุณสมบัติอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ด้วย

(ก) เป็นบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(ข) เป็นบริษัทมหาชนจำกัด

(ค) เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยและได้รับการรับรองจากสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยว่ามีฐานะการเงินมั่นคงเป็นที่น่าเชื่อถือได้ตามหลักเกณฑ์ที่สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(ง) เป็นสมาชิกสภาหอการค้าแห่งประเทศไทยและได้รับการรับรองจากสภาหอการค้าแห่งประเทศไทยว่ามีฐานะการเงินมั่นคงเป็นที่น่าเชื่อถือได้ตามหลักเกณฑ์ที่สภาหอการค้าแห่งประเทศไทยกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(จ) ได้นำส่งงบการเงินต่อกระทรวงพาณิชย์ตามข้อกำหนดของกระทรวงพาณิชย์ ซึ่งผู้ตรวจสอบบัญชีได้รับรองว่าเป็นกิจการที่มีกำไรย้อนหลังไม่ต่ำกว่าสองปีบัญชีติดต่อกัน และไม่เคยได้รับการปฏิเสธการรับรองฐานะการเงินจากสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยหรือสภาหอการค้าแห่งประเทศไทยไทย

(10.2) ลดลงเหลือร้อยละ 5 ของอัตราอากรที่เรียกเก็บเป็นการทั่วไป โดยผู้นำของเข้าต้องเป็นผู้ได้รับการคัดเลือกให้เป็นผู้นำเข้าระดับบัตรทองของกรมศุลกากร

ในการลดอัตราอากรสำหรับของตามประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 2 (10) (10.1) และ (10.2) นั้น ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติตามประกาศกรมศุลกากรที่ 117/2549 ลงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ด้วย กล่าวคือ

กรณีตามประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 2 (10) (10.1) ที่ให้ลดอัตราอากรลงเหลือกึ่งหนึ่งของอัตราอากรที่เรียกเก็บเป็นการทั่วไปนั้น ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติตามประกาศกรมศุลกากรที่ 117/2549 ข้อ 18 (1) (1.2) โดยผู้นำของเข้าต้องจัดทำข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า โดยบันทึกในแต่ละรายการของข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า ในช่องสิทธิพิเศษ ระบุเป็น “226”

ส่วนกรณีตามประกาศกระทรวงการคลัง ข้อ 2 (10.2) ที่ให้ลดอัตราอากรลงเหลือร้อยละ 5 ของอัตราอากรที่เรียกเก็บเป็นการทั่วไปนั้น ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติตามประกาศกรมศุลกากรที่ 117/2549 ข้อ 18 (2) วรรคสอง โดยผู้นำของเข้าจัดทำข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า โดยบันทึกในแต่ละรายการของข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า ในช่องสิทธิพิเศษ ระบุเป็น “227” และบันทึกข้อมูลเลขที่อนุมัติหลักการเพื่อขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ ในข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าด้วย

ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้นข้อ 2 (10) ที่ให้ลดอัตราอากรแก่ “ของไม่ว่าจะจัดอยู่ในพิกัดประเภทใดที่นำเข้ามาใช้ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำเข้ามาแล้วขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543” นั้น ขัดต่อหลักการจัดเก็บอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เพราะมาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งกฎหมายดังกล่าวบัญญัติว่า “ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ” “เวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ” คือเวลาที่เรือซึ่งนำของนั้นเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469¹⁷ ดังนั้นในขณะที่นำเข้ามาสำเร็จนั้น การจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปตามมาตรา 10 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติว่า “บรรดาค่าภาษีนั้นให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร...” ดังนั้นในส่วนพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 การจัดเก็บต้องเป็นไปตามบทบัญญัติในกฎหมายศุลกากรดังกล่าว คือตามมาตรา 10 วรรคหนึ่ง มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ดังกล่าวแล้ว และตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง สำหรับการนำของเข้ามาชำระอากรแล้วขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ เป็นการนำเข้ามาซึ่งต้องเสียอากรตามปกติแล้วจึงขอคืนภายหลังตามมาตรา 19 ทวิ ดังนั้นการนำเข้ามาเพื่อขอคืนอากรภายหลังตามมาตรา 19 ทวิ จึงเป็นกรณีตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า “การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น...” และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นคือในเวลา

¹⁷ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 “ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการนำของใดๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้รู้ ท่านให้ถือว่า การนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง”

นำเข้าสำเร็จนั้นต้องดูพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ตลอดจนประกาศกระทรวงการคลังที่ออกตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ใช้บังคับ แต่ประกาศกระทรวงการคลังที่ออกนั้นต้องไม่ขัดกับมาตราต่างๆ ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ด้วย ดังนั้นการที่ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้างต้นข้อ 2 (10) (10.1) ให้ลดอัตราอากรลงเหลือกึ่งหนึ่งของอัตราที่เรียกเก็บเป็นการทั่วไป โดยต้องมีคุณสมบัติตามที่ระบุใน (10.1) กิติ หรือลดลงเหลือ ร้อยละ 5 ของอัตราที่เรียกเก็บเป็นการทั่วไป โดยต้องมีคุณสมบัติตามที่ระบุใน (10.2) กิติ เป็นการออกประกาศกระทรวงการคลังขัดกับบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังกล่าวแล้ว ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวข้อ 2 (10) จึงใช้บังคับมิได้ และควรยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังข้อ 2 (10) (10.1) เสีย ดังนั้นหากจะดำเนินการ ดังนั้นได้จะต้องแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 จัตวา โดยเพิ่มวรรคสามขึ้น ให้สอดคล้องกับประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว และควรให้ครอบคลุมกรณี มาตรา 19 และมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ด้วย

สำหรับการเพิ่มวรรคสามของมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 จะเป็นดังนี้ “ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตาม มาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตรี อาจได้รับการลดอัตราอากร หรือยกเว้นอากร ทั้งนี้ ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

2) การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482

มาตรา 19 ทวิ ใช้กับของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้ สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่า ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากร ขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้าตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้

จะเห็นได้ว่ามาตรา 19 ทวิ ก็คือการผลิตเพื่อส่งออกเหมือนกับกรณี คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และบทบัญญัติก็เหมือนกันทั้งหมดในส่วนของกิจกรรมในการดำเนินการ กล่าวคือ กรณีมาตรา 8 ทวิ (2) เป็นเรื่องการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับทำการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นๆ ส่วน กรณีตามมาตรา 19 ทวิ เป็นเรื่องการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาใน

ราชอาณาจักรนั้น จึงเห็นได้ว่ากิจกรรมตามมาตรา 19 ทวิ แคบกว่ากิจกรรมตามมาตรา 8 ทวิ (2) โดยกิจกรรมตามมาตรา 19 ทวิ มีเหมือนกับกิจกรรมตามมาตรา 8 ทวิ (2) คือกิจกรรมการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ ส่วนกิจกรรมของมาตรา 8 ทวิ (2) คือดำเนินการอย่างอื่นกับของนั้น ไม่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 19 ทวิ จึงควรแก้ไขมาตรา 19 ทวิ ให้การดำเนินการต่างๆ ให้งว้าง เหมือนกับกรณีตามมาตรา 8 ทวิ (2) ซึ่งมาตรา 8 ทวิ (2) จะกลายเป็นมาตรา 8 ใหม่

เนื้อหาของมาตรา 19 ทวิ ที่ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อแก้ไขแล้วจะเป็นดังนี้

“มาตรา 19 ทวิ ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้ สลับเปลี่ยนในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่า ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (ก) ของที่นำเข้ามานั้นมิใช่ของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร
- (ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้เป็นของที่ส่งออกไปให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด
- (ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า
- (ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออกไป หรือใช้บรรจุของที่ส่งออกไป หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้เป็นของที่ส่งออกไปเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกไปภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ
- (จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เหมาะสมก็ได้

รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวง ลดอัตราอากรสำหรับของตามวรรคหนึ่ง โดยอาจกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ก็ได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้ ตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง”

4.1.3.2 การปล่อยของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่มีการนำวัตุดิบ ภายในราชอาณาจักรเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือดำเนินการอื่นใด กับของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรไม่มีบทบัญญัติดังบทบัญญัติของ พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 มาตรา 52/1 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีของ รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตในเขตประกอบการเสรี ที่นำออกจากเขตประกอบการเสรีเป็นของที่ต้องเสียภาษีอากร ในการคำนวณค่าภาษีอากร หาก มีกรณีที่น่าวัตุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตประกอบการเสรีเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น โดยที่วัตุดิบที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือ ยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาวัตุดิบดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษีอากร ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด” จึงควรเพิ่มบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 อีกมาตราหนึ่งคือมาตรา 88/1 ต่อท้ายมาตรา 88 โดยนำมาตรา 52/1 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 มาปรับใช้กับคลังสินค้า ทัณฑ์บน โดยเพิ่มกรณีการคืนหลักประกันตามมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ด้วย โดยสรุปมาตรา 88/1 จะมีเนื้อความดังนี้ “มาตรา 88/1 ในกรณีของรวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บน ที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นของที่ต้องเสียภาษีอากรในการคำนวณค่าภาษีอากร หากมี กรณีที่น่าวัตุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้นโดยวัตุดิบที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นหรือ คืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากรไม่ต้องนำราคาวัตุดิบ ดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษีอากร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

ที่ผู้เขียนเสนอมาตรา 88/1 ในข้อ 4.1.3.2 นี้ จะเป็นการแก้ไขปัญหาที่ผู้เขียน เสนอในข้อ 1.1.3.2 ดังกล่าวแล้ว

4.1.3.3 การปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสู่ระบบสิทธิประโยชน์อื่น

การปล่อยของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น มีบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 วรรคสอง คือปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่กรณีที่มีได้ปล่อยออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 วรรคสาม ซึ่งบัญญัติว่า “การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตาม มาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด” นอกจากกรณีตามมาตรา 88 วรรคสาม ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนยังนำเข้าไปในเขตปลอดอากรได้ เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 อัญญา บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากรให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด” จากมาตรา 97 อัญญา เห็นว่า ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรย่อมได้รับยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออกตามมาตรา 88 วรรคสอง กรณีจึงต้องด้วยมาตรา 97 อัญญา ดังกล่าว ดังนี้ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนจึงนำเข้าไปในเขตปลอดอากรได้ตามมาตรา 97 อัญญา ดังกล่าว

จากกรณีมาตรา 97 อัญญา และมาตรา 88 วรรคสาม ที่บัญญัติถึงกรณีปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร นั้น จะเห็นได้ว่าการปล่อยของจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ทำไม่ได้ เพราะมาตรา 88 วรรคสาม บัญญัติไว้เฉพาะกรณีจำหน่ายของให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ เท่านั้น โดยมีได้บัญญัติให้ใช้บังคับแก่การจำหน่ายของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ตริ ด้วย จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 88 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้คลุมถึงกรณีการปล่อยของจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ด้วย

มีข้อพึงสังเกตว่าหากมีการแก้ไขมาตรา 88 วรรคสาม ดังผู้เขียนเสนอแล้ว มาตรา 88 วรรคสาม ย่อมใช้บังคับได้กับกรณีตามมาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ และมาตรา 19 ตริ และ มาตรา 88 วรรคสาม จะกลายเป็นมาตรา 88 วรรคสี่ เพราะมีการเสนอในบทที่ 6 ข้อ 4.1.2.2 ให้ เพิ่มเนื้อความใหม่เข้าไปเป็นมาตรา 88 วรรคสอง อนึ่ง สำหรับมาตรา 97 อัญฐู นี้ ผู้เขียนเห็นว่าไม่ คลุมถึงกรณีตามมาตรา 19 ตริ เพราะมาตรา 19 ตริ เป็นกรณีที่ถูกกฎหมายให้ “คืนหลักประกันโดย ถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร” ส่วนกรณีมาตรา 97 อัญฐู บัญญัติถึงกรณีกฎหมาย บัญญัติให้คืนเงินอากร ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรแก้ไขมาตรา 97 อัญฐู ให้คลุมถึงกรณีตามมาตรา 19 ตริ ด้วย การที่ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขมาตรา 88 วรรคสาม และมาตรา 97 อัญฐู ดังกล่าว เพื่อให้ การให้สิทธิประโยชน์ด้วยมาตรการทางอากรตามบทมาตราต่างๆ ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เป็นไปโดยสอดคล้องกับกรณีดังกล่าว

กรณีตามข้อ 4.1.3.3 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่นำเสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.3.3

4.2 กรณีเขตปลอดอากร

4.2.1 รูปแบบการนำเข้าของเข้าไปในเขตปลอดอากรครบเกินไป

มาตรา 97 เบญจ บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ได้นำเข้ามาใน ราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของของ ดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์ แก่การเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามที่ อธิบดีอนุมัติ

(2) ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และนำเข้าไปในเขตปลอดอากร สำหรับใช้ในการ ประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือ

(3) ของที่ปล่อยออกมาจากเขตปลอดอากรอื่น

“ให้ยกเว้นอากรขาออกสำหรับของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกนอก ราชอาณาจักร”

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 เบญจ บัญญัติถึงกรณีของที่ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรที่จะนำไปในเขตปลอดอากรได้โดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า ซึ่งตามมาตรา 97 เบญจ กล่าวไว้เพียงสามกรณีดังกล่าวข้างต้น

อนึ่ง ยังมีกรณีที่มาตรา 97 อัญญา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติให้มีกรณีที่นำของเข้าในเขตปลอดอากรได้โดยบัญญัติไว้ดังนี้ “มาตรา 97 อัญญา ในกรณีที่มิใช่กฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากรให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

เมื่อพิจารณามาตรา 97 อัญญา แล้ว เห็นว่ายังมีข้อบกพร่องอยู่ดังนี้คือ

4.2.1.1 มาตรา 97 อัญญา ใช้กับกรณีที่มิใช่กฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งหมายถึงกรณีของปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งกฎหมายให้ยกเว้นอากร หรือของตามมาตรา 19 และมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 ซึ่งหากส่งออกจะได้รับการคืนอากร ดังนี้มาตรา 97 อัญญา จึงไม่คลุมถึงการคืนหลักประกันตามมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พระพุทธศักราช 2482 ผู้เขียนจึงเสนอให้ยกเลิกความในมาตรา 97 อัญญา และบัญญัติความขึ้นใหม่ให้คลุมถึงการคืนหลักประกันตามมาตรา 19 ตริ ดังกล่าวด้วย (มาตรา 97 อัญญา วรรคหนึ่ง)

4.2.1.2 ของที่นำเข้ามาตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 หรือนำเข้ามาตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 ไม่มีกฎหมายให้นำเข้าเขตปลอดอากรได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีบทบัญญัติให้ของดังกล่าวเข้าเขตปลอดอากรได้ โดยเพิ่มความเป็นวรรคสองของมาตรา 97 อัญญา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

จากที่กล่าวใน 4.2.1.1 และ 4.2.1.2 ข้างต้น เนื้อหาของมาตรา 97 อัญญา ที่เสนอให้แก้ไขจะเป็นดังนี้

“มาตรา 97 อัญญา ในกรณีที่มิใช่กฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร เมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น หากนำเข้าเขตปลอดอากร โดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิม และอธิบดีอนุญาตก็นำเข้าเขตปลอดอากรได้ โดยให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ข้อ 4.2.1 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่เสนอในบทที่ 1 ข้อ 1.1.4

4.2.2 รูปแบบการนำของออกจากเขตปลอดอากรครบเกินไป

การนำของออกจากเขตปลอดอากรมีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธ ศักราช 2469 มาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักรหรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

จากมาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง พอมีข้อวิเคราะห์ว่า

4.2.2.1 แม้มาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง มิได้บัญญัติให้นำของจากเขตปลอดอากรเข้าเขตปลอดอากรอื่นได้ กรณีดังกล่าวก็ทำได้เพราะมาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง มิได้บัญญัติห้ามไว้ ประกอบกับมาตรา 97 เบญจ วรรคหนึ่ง (3) บัญญัติให้ปล่อยของจากเขตปลอดอากรแห่งหนึ่งไปสู่เขตปลอดอากรอื่นได้

4.2.2.2 มาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง บัญญัติถึงการนำของออกจากเขตปลอดอากรไปสู่ระบบการให้สิทธิประโยชน์ระบบอื่น กล่าวคือ “เพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น” แต่ตามมาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง ไม่อาจปล่อยของออกจากเขตปลอดอากร เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ตริ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ได้ จึงควรแก้ไขโดยเพิ่มกรณีตามมาตรา 19 และมาตรา 19 ตริ เข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของมาตรา 97 นว วรรคหนึ่ง ด้วย

4.2.2.3 นอกจากนี้มาตรา 97 นว ไม่อาจปล่อยของออกจากเขตปลอดอากรให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามระบบสิทธิประโยชน์อื่น คือตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 จึงควรยกเลิกมาตรา 97 นว และบัญญัติความขึ้นใหม่ให้ดำเนินการดังกล่าวได้ และให้การดำเนินการตามกรณีดังกล่าว ได้รับการยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย แล้วแต่กรณี มาตรา 97 นว ที่บัญญัติขึ้นใหม่ เนื้อความที่กล่าวในข้อนี้จะเป็นวรรคสอง ส่วนวรรคสองเดิมก็จะกลายเป็นวรรคสาม

มาตรา 97 นว ทั้งสามวรรคจะมีเนื้อความดังนี้

“มาตรา 97 นว การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การปล่อยของออกจากเขตปลอดอากรให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านอากรตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น ให้ทำได้หากอธิบดีอนุญาต โดยมีหลักฐานยืนยันจากหน่วยงานที่รับผิดชอบเรื่องสิทธิประโยชน์นั้น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด กรณีดังกล่าวให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านอากรตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย แล้วแต่กรณี

การนำของในเขตปลอดอากรไปใช้เพื่อการบริโภคหรือใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรตามวรรคหนึ่ง เว้นแต่จะเป็นการกำจัดหรือทำลาย เศษวัสดุ ของที่เสียหาย ของที่ใช้ไม่ได้ หรือของที่ไม่ได้ใช้ ซึ่งอยู่ภายในเขตปลอดอากรโดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”

มาตรา 97 นว วรรคสาม คือ มาตรา 97 นว วรรคสองซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

4.3 กรณีมาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ มาตรา 19 ตริ และมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482

4.3.1 กรณีมาตรา 19 ทวิ และมาตรา 19 ตริ

กรณีตามข้อ 4.3.1.1

4.3.1.1 กรณีมาตรา 19 ทวิ

มาตรา 19 ทวิ ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้าตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ของที่นำเข้ามานั้นมีใช้ของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร

(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือ บรรจุเป็น

ของที่ส่งออกไปให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิตหรือผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออกไป หรือใช้บรรจุของที่ส่งออกไป เข้ามาในราชอาณาจักร และ

(จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออกไปการจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอ คืนเงินอากรนี้"

บทบัญญัติของมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ยังมีข้อบกพร่องอยู่

1) ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 6 ข้อ 4.1.3.1 1) ว่าการออกประกาศกระทรวงการคลังข้อ 2 (10) โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ที่กำหนดให้ของตามภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัตตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดพิกัตตราศุลกากร (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2543 ที่นำเข้ามาใช้ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรภายในหนึ่งปี นับตั้งแต่วันนำเข้าแล้ว ขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ได้รับ

ลดอัตราอากรนั้น ผู้เขียนไม่เห็นพ้องด้วย โดยผู้เขียนเห็นว่าการออกประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว ขัดกับบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง และวรรคสอง และมาตรา 41 ดังนี้ ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว ข้อ 2 (10) จึงใช้บังคับมิได้ และควรยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังข้อดังกล่าวเสีย และจะต้องแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 จัตวา ให้สอดคล้องกับประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรเพิ่มความเป็นวรรคสามของมาตรา 19 จัตวา ให้ “ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ อาจได้รับการลดอัตราอากร หรือยกเว้นอากร ทั้งนี้ ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

2) นอกจากนี้ผู้เขียนยังเสนอไว้ในบทที่ 6 ข้อ 4.1.3.1 2) ดังกล่าวว่ มาตรา 19 ทวิ ยังมีข้อบกพร่องอีก เพราะใช้กับการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุด้วยของนำเข้ามา ซึ่งแคบกว่าบทบัญญัติในทำนองเดียวกันตามมาตรา 8 ทวิ (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งคลุมถึงกิจกรรมเหมือนกับกิจกรรมตามมาตรา 19 ทวิ คือ การผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุด้วยของนำเข้ามา แต่มาตรา 8 ทวิ (2) ยังบัญญัติให้กว้างครอบคลุมถึง “การดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น” ซึ่งบทบัญญัติในส่วนหลังของมาตรา 8 ทวิ (2) ไม่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 19 ทวิ ผู้เขียนจึงเสนอว่า ควรแก้ไขมาตรา 19 ทวิ ให้การดำเนินการต่างๆ ให้กว้างเหมือนกับกรณีตามมาตรา 8 ทวิ (2) (อย่างไรก็ตาม มาตรา 8 ทวิ (2) ก็จะกลายเป็นมาตรา 8 ใหม่ ซึ่งยังดำเนินการได้เหมือนมาตรา 8 ทวิ (2))

เมื่อแก้ไขมาตรา 19 ทวิ วรรคหนึ่ง ให้คลุมถึงการดำเนินการอื่นใดกับของนั้นก็จะต้องแก้ไขเนื้อความในมาตรา 19 ทวิ (ข) และ (ง) ให้สอดคล้องกันโดยมีเนื้อความ การดำเนินการอื่นใดกับของนั้นไว้ใน (ข) และ (ง) ด้วย จากบทมาตรา 19 ทวิ ใหม่ ข้างต้นมีข้อพึงสังเกตว่า มาตรา 19 ทวิ วรรคหนึ่ง ได้เพิ่มบทบัญญัติที่ว่า “หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น”

กรณีตามข้อ 4.3.1.1 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่กล่าวในบทที่ 1 ข้อ 1.1.6

4.3.1.2 กรณีมาตรา 19 ตริ

ดังได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 1 ข้อ 1.1.7 ว่า มาตรา 19 ตริ ใช้บังคับกับของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ “ที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร” จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวแคบไปเมื่อเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 ทวิ (2) อธิปไตยมีอำนาจตาม (2) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับทำการผลิต

ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรแก้ไขมาตรา 19 ตรี ทำนองเดียวกับมาตรา 8 ทวิ (2) คือเพิ่มถ้อยคำว่า “หรือดำเนินการอื่นใด” อย่างไรก็ตามผู้เขียนได้เสนอยกเลิกมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ และบัญญัติความขึ้นใหม่เป็นมาตรา 8 ซึ่งเนื้อหาของมาตรา 8 ใหม่ ครอบคลุมเนื้อหาของมาตรา 8 ทวิ (2) อยู่แล้ว

ผู้เขียนจึงเสนอแก้ไขมาตรา 19 ตรี¹⁸ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 เป็นดังนี้

“มาตรา 19 ตรี เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใด เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร หรือหลักประกันอื่น แทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร”

กรณีตามข้อ 4.3.1.2 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่กล่าวในบทที่ 1 ข้อ 1.1.7

4.3.2 กรณีมาตรา 19 จัตวา

มีการออกประกาศกระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 12 แห่ง พระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ข้อ 3 (3.5) (3.5.1) ให้ยกเว้นอากรแก่ของตามมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตรี ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรยังไม่เกิน 1 ปีโดยให้เข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้

¹⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 ตรี ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 บัญญัติว่า “มาตรา 19 ตรี เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดเพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร หรือหลักประกันอื่น แทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร”

กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าการออกประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวทำไม่ได้ ขัดต่อกฎหมายศุลกากร จึงควรแก้ไขมาตรา 19 วรรค 1¹⁹ ดังนี้ในบทที่ 6 ข้อ 4.3.2 นี้ ผู้เขียนจึงเสนอแก้ไขมาตรา 19 วรรค 1 ให้คลุมถึงมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ตรีด้วย เพราะในปัจจุบันมาตรา 19 วรรค 1 คลุมถึงกรณีของ มาตรา 19 ทวิ อยู่แล้ว ที่ให้โอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดี กำหนด ปัจจุบันมาตรา 19 วรรค 1 มีสองวรรค เมื่อยกเลิกความในมาตรา 19 วรรค 1 และบัญญัติ ความขึ้นใหม่ ส่วนที่เสนอให้มาตรา 19 วรรค 1 คลุมถึงกรณีตามมาตรา 19 และมาตรา 19 ตรี จะอยู่ในมาตรา 19 วรรคหนึ่ง ส่วนมาตรา 19 วรรคสอง มีเนื้อความคงเดิม และมี วรรคสามเพิ่มขึ้นมา

เนื้อความของมาตรา 19 วรรค 1 ใหม่ ทั้งสามวรรคจะเป็นดังนี้

“มาตรา 19 วรรค 1 ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือ มาตรา 19 ตรี หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกในเวลาที่ยื่น หรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาใน ราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยื่นหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบ ที่อธิบดีกำหนด

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตรี อาจได้รับการลดอัตราอากร หรือยกเว้นอากร ทั้งนี้ ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

กรณีตามข้อ 4.3.2 นี้เป็นการแก้ไขปัญหาที่กล่าวในบทที่ 1 ข้อ 1.1.8

¹⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 วรรค 1 ซึ่งแก้ไข เพิ่มเติมโดยมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 บัญญัติว่า “มาตรา 19 วรรค 1 ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือ จำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตาม กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ ในเวลาที่ยื่นหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยื่นหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดี กำหนด”

5. ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงมาตรการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากาศ
ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย โดยพิจารณาจากอนุสัญญาเกียวโต
(ฉบับแก้ไข) และกฎหมายต่างประเทศ

จากบทที่ 2 ได้กล่าวถึงการดำเนินการส่งเสริมการส่งออกของประเทศต่างๆ และจากบทที่ 3 ได้กล่าวถึงการส่งเสริมการส่งออกตามอนุสัญญาเกียวโต จะเห็นได้ว่าอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999 ก็พัฒนามาจากอนุสัญญาเกียวโต ค.ศ. 1974 ซึ่งในอนาคตก็คงจะมีการพัฒนาต่อไปอีก จึงควรมีบทกฎหมายบัญญัติไว้เป็นหลักการเรื่องการส่งเสริมการส่งออก เพื่อนำมาตรการต่างๆ ตามอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999 มาใช้ และเพื่อรองรับการแก้ไขอนุสัญญาดังกล่าวในอนาคต โดยไม่ต้องไปตามแก้กฎหมายศุลกากรอีก

อนึ่ง จากบทที่ 2 จะเห็นได้ว่ากฎหมายต่างประเทศในเรื่องการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากาศ ก็ไม่มีอะไรแปลกใหม่ไปจากอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ค.ศ. 1999 ผู้เขียนจึงขอเสนอให้เพิ่มความเป็นมาตรา 121/1 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ก็จะครอบคลุมอนุสัญญาดังกล่าวและเป็นการอุดช่องว่างที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตด้วย

มาตรา 121/1 มีเนื้อความดังนี้

“มาตรา 121/1 เพื่อส่งเสริมการส่งออกไม่ว่าจะด้วยมาตรการทางอากาศ หรือมาตรการอื่น รัฐมนตรีมีอำนาจ

(1) ออกประกาศให้ของใดได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่เกี่ยวข้องทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ หรือออกประกาศให้ของใดผ่านพิธีการศุลกากรในแบบใดแตกต่างไปจาก หรือปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพิ่มเติมจากพิธีการศุลกากรที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศสำหรับกรณีดังกล่าวนั้นด้วยก็ได้

(2) ออกประกาศให้ของใดได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากาศไม่ว่าจะเป็นอากรศุลกากร หรือไม่เพิ่มเติมจากที่กฎหมายใดให้ไว้ หรือกำหนดให้ของใดได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากาศใดชิ้นใหม่ ไม่ว่าจะ เป็นอากรศุลกากรหรือไม่ ทั้งนี้ จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศนั้นด้วยก็ได้

สิทธิประโยชน์ทางอากาศอาจจะเป็นอากรโดยตรงหรือการผ่านพิธีการของของไปสู่ระบบพิธีการอื่นที่ทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากาศก็ได้

ของตาม (1) และ (2) หมายถึงของนำเข้า ของนำเข้ามาแล้วส่งกลับออกไปของที่ส่งออก ไปชั่วคราวเพื่อผ่านกระบวนการผลิตนอกราชอาณาจักรแล้วนำกลับเข้ามาหรือของอื่นใดที่รัฐมนตรีออกประกาศกำหนด ทั้งนี้จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศนั้นด้วยก็ได้

ประกาศนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้”

6 ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

จากกรรณที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ปัญหาการส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรของประเทศไทยและเสนอแก้ไขบทบัญญัติต่างๆ ของกฎหมายศุลกากรดังกล่าวข้างต้น จึงขอนำบทบัญญัติต่างๆ มาเสนอในรูปของร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ดังนี้

ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร

(ฉบับที่ ..) พ.ศ.

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ พ.ศ.

เป็นปีที่ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่..) พ.ศ.”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 8 อธิบดีมีอำนาจ

(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(2) ประกาศกำหนดประเภทหรือชนิดของของที่จะนำเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการนำของเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนและของตามวรรคหนึ่ง อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน”

มาตรา 4 ให้ยกเลิกความในมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 88 รายละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบ หรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น หากโอนหรือจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิมและอธิบดีอนุญาต ก็ให้นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือสภาพอื่น

การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้จากการโอนหรือจำหน่ายตามวรรคสองและวรรคสี่ ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำเข้าสำเร็จในเวลาปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 5 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/1 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 88/1 ในกรณีของ รวมทั้งผลิตภัณฑ์สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นของที่ต้องเสียอากร ในการคำนวณค่าภาษีอากร หากมีกรณีที่น่าวัสดุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น โดยวัสดุดิบที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร ไม่ต้องนำราคาวัสดุดิบดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษีอากร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด”

มาตรา 6 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 88/2 ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งเสียหรือเสื่อมคุณภาพ หรือเศษวัสดุดิบ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่จะทำลาย ต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดี และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

ของที่ได้ถูกทำลายตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามวรรคหนึ่ง ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต”

มาตรา 7 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 88/3 บัญญัติว่า “การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในคลังสินค้า ทัณฑ์บน ให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ได้รับยกเว้นภาษีสุรา การปิดแสดมภ์และค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ และกฎหมายว่าด้วยไฟ โดยให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นและการจัดเก็บตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตมาใช้บังคับโดยอนุโลมกับการยกเว้นภาษีสุรา การปิดแสดมภ์ และค่าธรรมเนียมดังกล่าว”

มาตรา 8 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 88/4 บัญญัติว่า “ในกรณีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำวัตถุภายในราชอาณาจักรเพื่อเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ของนั้นได้รับยกเว้นไม่อยู่ภายในบังคับของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมมาตรฐานหรือคุณภาพ การประทับตราหรือเครื่องหมายใด ๆ แก่ของนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 9 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 88/5 ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร เมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 10 ให้ยกเลิกความในมาตรา 97 อัญสุ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติขึ้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน

“มาตรา 97 อัญสุ ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร เมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลัก ประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากรโดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น หากนำเข้าเขตปลอดอากร โดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิม และอธิบดีอนุญาต ก็ให้นำเข้าเขตปลอดอากรได้โดยให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 11 ให้ยกเลิกความในมาตรา 97 นว แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติขึ้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน

“มาตรา 97 นว การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นว่านั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การปล่อยของออกจากเขตปลอดอากรให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านอากรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น ให้ทำได้หากอธิบดีอนุญาต โดยมีหลักฐานยืนยันจากหน่วยงานที่รับผิดชอบเรื่องสิทธิประโยชน์นั้น โดยให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด กรณีดังกล่าวให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านอากรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย แล้วแต่กรณี

การนำของในเขตปลอดอากรไปใช้เพื่อการบริโภคหรือใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรตามวรรคหนึ่ง เว้นแต่จะเป็นการกำจัดหรือทำลาย เศษวัสดุ ของที่เสียหาย ของที่ใช้ไม่ได้ หรือของที่ไม่ได้ใช้ ซึ่งอยู่ภายในเขตปลอดอากรโดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”

มาตรา 12 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 121/1 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 121/1 เพื่อส่งเสริมการส่งออกไม่ว่าจะด้วยมาตรการทางอากรหรือมาตรการอื่น รัฐมนตรีมีอำนาจ

(1) ออกประกาศให้ของใดได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่เกี่ยวข้องทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ หรือออกประกาศให้ของใดผ่านพิธีการศุลกากรในแบบใดแตกต่างไปจาก หรือปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพิ่มเติมจาก พิธีการศุลกากรที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศสำหรับกรณีดังกล่าวได้ด้วยก็ได้

(2) ออกประกาศให้ของใดได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรไม่ว่าจะเป็นอากรศุลกากรหรือไม่ เพิ่มเติมจากที่กฎหมายใดให้ไว้ หรือกำหนดให้ของใดได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรใดชิ้นใหม่ไม่ว่าจะเป็นอากรศุลกากรหรือไม่ ทั้งนี้ จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศนั้นด้วยก็ได้

สิทธิประโยชน์ทางอากรอาจจะเป็นอากรโดยตรงหรือการผ่านพิธีการของของไปสู่ระบบพิธีการอื่นที่ทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรก็ได้

ของตาม (1) และ (2) หมายถึงของนำเข้า ของนำเข้ามาแล้วส่งกลับออกไปของที่ส่งออกไปชั่วคราวเพื่อผ่านกระบวนการผลิตนอกราชอาณาจักรแล้วนำกลับเข้ามาหรือของอื่นใดที่รัฐมนตรีออกประกาศกำหนด ทั้งนี้จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศนั้นด้วยก็ได้

ประกาศนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

มาตรา 13 ให้ยกเลิกความในมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 19 ทวิ ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิตหรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้าตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ของที่นำเข้ามานั้นมีไซของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร

(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้เป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้เป็นของที่ส่งออกเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกไปในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ

(จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงิน อากรนี้ตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง”

มาตรา 14 ให้ยกเลิกความในมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 19 ตริ เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะใน การผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใด เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย จะอนุญาตให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร หรือหลักประกันอื่น แทนการชำระ อากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่ จะ ได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร”

มาตรา 15 ให้ยกเลิกความในมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 19 จัตวา ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิ ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออก ในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาใน ราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบ ที่อธิบดีกำหนด

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ อาจได้รับการลดอัตราอากร หรือยกเว้นอากร ทั้งนี้ ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา 16 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

นายกรัฐมนตรี

7. ตารางเปรียบเทียบกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย ในส่วนที่เกี่ยวกับการส่งเสริม
การส่งออกด้วยมาตรการทางอากรศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันที่มีปัญหาเกี่ยวกับร่าง
พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนขอเสนอตารางเปรียบเทียบบทบัญญัติ
ของกฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันที่มีการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมเปรียบเทียบกับร่าง
พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ที่แก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิกความในบทบัญญัติของ
กฎหมายศุลกากรฉบับปัจจุบันดังกล่าวและบัญญัติความใหม่ขึ้นใช้แทน นอกจากนี้ร่างพระราชบัญญัติ
ศุลกากรฯ ยังมีบทบัญญัติใหม่ที่ไม่อยู่ในกฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันด้วย

ตารางที่ 6 ตารางเปรียบเทียบกฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน
กับร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทศักราช 2469</p> <p>พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทศักราช 2482 -----</p> <p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทศักราช 2469 -----</p> <p>มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้ให้ เรียกว่า พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทศักราช 2469 และให้ใช้เป็น กฎหมายเมื่อพ้นวันประกาศใน ราชกิจจานุเบกษาไปแล้ว 3 เดือน</p>	<p>ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. -----</p> <p>ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร. ให้ไว้ ณ วันที่ พ.ศ. เป็นปีที่ ในรัชกาลปัจจุบัน</p> <p>พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายว่าด้วยศุลกากร จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภาดังต่อไปนี้</p> <p>มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่..) พ.ศ.”</p> <p>มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป</p> <p>มาตรา 3 ให้ยกเลิกมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติศุลกากร</p>	

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>มาตรา 8 อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้ โดยอาจกำหนดวิธีการและข้อจำกัดเกี่ยวกับการเก็บของ ตลอดจนข้อบังคับเพื่อการดำเนินการและตรวจตราควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร</p> <p>เพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรหรือค่าขาดใช้อย่างอื่นซึ่งกรมศุลกากรอาจเรียก้องได้ตามกฎหมายหรือข้อตกลง อธิบดีอาจเรียกประกันจากเจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยให้ทำทัณฑ์บน และหรืออย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ</p> <p>เจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประจำปีตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยกฎกระทรวง</p> <p>มาตรา 8 ทวิ อธิบดีมีอำนาจ</p> <p>(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>(2) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้า</p>	<p>(ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469</p> <p>มาตรา 8 อธิบดีมีอำนาจ</p> <p>(1) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>(2) ประกาศกำหนดประเภทหรือชนิดของของที่จะนำไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการนำของเข้าไปในหรือปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน</p> <p>เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนและของตามวรรคหนึ่ง อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 แก้ไขเพิ่มเติมตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515</p> <p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 8 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543</p>

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>ทัศนทัศน์นั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนตาม (1) และ (2) อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน</p> <p>มาตรา 88 รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบ หรือที่อธิบดีประกาศกำหนด</p> <p>ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น</p> <p>การปล่อยของออก ไป จากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9)</p>	<p>มาตรา 4 ให้ยกเลิกความในมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน</p> <p>“มาตรา 88 รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบ หรือที่อธิบดีประกาศกำหนด</p> <p>ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น หากโอนหรือจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิมและอธิบดีอนุญาต ก็ให้นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ ทั้งนี้ โดยให้</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 88 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พุทธศักราช 2543</p>

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ยกเว้นของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคสาม ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเว้นของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p>	<p>ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้า ทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือสภาพอื่น</p> <p>การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ยกเว้นของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้า ทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>การรับของที่ได้จากการโอนหรือจำหน่ายตามวรรคสองและวรรคสี่ ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเว้นของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”</p>	

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
	<p>มาตรา 5 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/1 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469</p> <p>“มาตรา 88/1 ในกรณีของรวมทั้งผลิตภัณฑ์สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นของที่ต้องเสียอากร ในการคำนวณค่าภาษีอากร หากมีกรณีที่น่าวัตุดิบภายในราชอาณาจักรเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น โดยวัตุดิบที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร ไม่ต้องนำราคาวัตุดิบดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษีอากร ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด”</p> <p>มาตรา 6 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469</p> <p>“มาตรา 88/2 ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งเสียหรือเสื่อมคุณภาพ หรือเศษวัตุดิบ หรือของที่เสียหายหรือใช้ไม่ได้ ที่เกิดหรือที่จะใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่จะทำลาย ต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดี</p>	

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
	<p>และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด</p> <p>ของที่ได้ถูกทำลายตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามวรรคหนึ่ง ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต”</p> <p>มาตรา 7 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469</p> <p>“มาตรา 88/3 บัญญัติว่า “การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต</p> <p>การนำเข้าและการผลิตของที่กระทำในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ได้รับยกเว้นภาษีสุรา การปิดแสตมป์ และค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ และกฎหมายว่าด้วยไฟ’ โดยให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นและการจัดเก็บตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตมาใช้บังคับโดยอนุโลมกับการยกเว้นภาษีสุรา การปิดแสตมป์ และค่าธรรมเนียมดังกล่าว”</p> <p>มาตรา 8 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469</p>	

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
	<p>“มาตรา 88/4 บัญญัติว่า “ในกรณีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำวัตถุดิบภายในราชอาณาจักรเพื่อเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ของนั้นได้รับยกเว้นไม่อยู่ภายในบังคับของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมมาตรฐานหรือคุณภาพ การประทับ ตราหรือเครื่องหมายใด ๆ แก่ของนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”</p> <p>มาตรา 9 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 88/5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469</p> <p>“มาตรา 88/5 ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร เมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”</p> <p>มาตรา 10 ให้ยกเลิกความในมาตรา 97 อัญญา แห่งพระราชบัญญัติ</p>	

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>มาตรา 97 ัญญู ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรเมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรโดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร</p> <p>ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p>	<p>ศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติขึ้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และให้ใช้ความต่อไปนั้แทน</p> <p>“มาตรา 97 ัญญู ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ของใดได้รับยกเว้นหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร เมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นอากรหรือคืนเงินอากรหรือคืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น หากนำเข้าเขตปลอดอากร โดยมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิม และอธิบดีอนุญาต ก็ให้นำเข้าเขตปลอดอากรได้ โดยให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร ในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 ัญญู บัญญัติเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543</p>

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>มาตรา 97 นว การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักรหรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จ</p> <p>ในเวลาที่น่าของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>การนำของในเขตปลอดอากรไปใช้เพื่อการบริโภคหรือใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่นนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรตามวรรคหนึ่ง เว้นแต่จะเป็นการกำจัดหรือทำลายเศษวัสดุ ของที่เสียหาย ของที่ใช้ไม่ได้ หรือของที่ไม่ได้ใช้ ซึ่งอยู่ภายในเขตปลอดอากรโดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดี</p>	<p>มาตรา 11 ให้ยกเลิกความในมาตรา 97 นว แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติขึ้นโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน</p> <p>“มาตรา 97 นว การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>การปล่อยของออกจากเขตปลอดอากรให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านอากรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพเดิมหรือสภาพอื่น ให้ทำได้หากอธิบดีอนุญาต โดยมีหลักฐานยืนยันจากหน่วยงานที่รับผิดชอบ เรื่องสิทธิประโยชน์นั้น โดยให้ถือว่าเป็นการนำเข้า</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 97 นว บัญญัติเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543</p>

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
ประกาศกำหนด	<p>มาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะเห็นว่านั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด กรณีดังกล่าวให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านอากรตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย แล้วแต่กรณี</p> <p>การนำของในเขตปลอดอากรไปใช้เพื่อการบริโภคหรือใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่นนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเขตปลอดอากร ให้ถือว่าเป็นการนำของออกจากเขตปลอดอากรตามวรรคหนึ่ง เว้นแต่จะเป็นการกำจัดหรือทำลาย เศษวัสดุของที่เสียหาย ของที่ใช้ไม่ได้ หรือของที่ไม่ได้ใช้ ซึ่งอยู่ภายในเขตปลอดอากร โดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”</p> <p>มาตรา 12 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 121/1 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469</p> <p>“มาตรา 121/1 เพื่อส่งเสริมการส่งออกไม่ว่าจะด้วยมาตรการทางอากรหรือมาตรการอื่น รัฐมนตรีมีอำนาจ</p> <p>(1) ออกประกาศให้ของใดได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ หรือออกประกาศให้</p>	

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p style="text-align: center;">พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482</p>	<p>ของใดผ่านพิธีการศุลกากรในแบบใดแตกต่างไปจากหรือปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพิ่มเติมจาก พิธีการศุลกากรที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศสำหรับกรณีดังกล่าวนั้นด้วยก็ได้</p> <p>(2) ออกประกาศให้ของใดได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรไม่ว่าจะเป็นอากรศุลกากรหรือไม่ เพิ่มเติมจากที่กฎหมายใดให้ไว้หรือกำหนดให้ของใดได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรใดขึ้นใหม่ ไม่ว่าจะ เป็นอากรศุลกากรหรือไม่ ทั้งนี้ จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศนั้นด้วยก็ได้</p> <p>สิทธิประโยชน์ทางอากรอาจจะ เป็นอากรโดยตรงหรือการผ่านพิธีการของของไปสู่ระบบพิธีการอื่นที่ทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรก็ได้</p> <p>ของตาม (1) และ (2) หมายถึง ของนำเข้า ของนำเข้ามาแล้วส่งกลับออกไป ของที่ส่งออกไปชั่วคราวเพื่อผ่านกระบวนการผลิตนอกราชอาณาจักรแล้วนำกลับเข้ามา หรือของอื่นใดที่รัฐมนตรีออกประกาศกำหนด ทั้งนี้จะกำหนดเงื่อนไขไว้ในประกาศนั้นด้วยก็ได้</p> <p>ประกาศนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้</p> <p>มาตรา 13 ให้ยกเลิกความใน มาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน</p>	

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>มาตรา 19 ทวิ ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่าง ประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่าง ประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิตหรือผสมหรือประกอบหรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้</p> <p>(ก) ของที่นำเข้ามานั้นมิใช่ของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร</p> <p>(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสมหรือประกอบ หรือบรรจุ เป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด</p> <p>(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า</p> <p>(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต ผสมหรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ</p> <p>(จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้</p>	<p>“มาตรา 19 ทวิ ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้</p> <p>(ก) ของที่นำเข้ามานั้นมิใช่ของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร</p> <p>(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้เป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด</p> <p>(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า</p> <p>(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก หรือดำเนินการอื่นใดกับของนั้น ให้เป็นของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยาย</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 19 ทวิ บัญญัติเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติ ศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543</p>

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออก การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้</p> <p>มาตรา 19 ตรี เมื่อผู้นำของเข้า แสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้การรับประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร หรือหลักประกันอื่น แทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่ได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร</p>	<p>เวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ</p> <p>(จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้</p> <p>อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออก การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้ตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง”</p> <p>มาตรา 14 ให้ยกเลิกความในมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน</p> <p>“มาตรา 19 ตรี เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใด เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้การรับประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร หรือหลักประกันอื่น แทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนหลักประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร”</p> <p>มาตรา 15 ให้ยกเลิกความใน</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 19 ตรี บัญญัติเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติ ศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543</p>

กฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน	ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	หมายเหตุ
<p>มาตรา 19 จัตวา ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ ในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลา ที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p>	<p>มาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน</p> <p>“มาตรา 19 จัตวา ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับ ยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออก ในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>การรับของที่ได้ โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลา ที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด</p> <p>ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตาม มาตรา 19 มาตรา 19 ทวิ หรือมาตรา 19 ตริ อาจได้รับการลดอัตราอากร หรือยกเว้นอากร ทั้งนี้ ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”</p> <p>มาตรา 16 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้</p> <p>ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ</p> <p>นายกรัฐมนตรี</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 19 จัตวา บัญญัติเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543</p>

