



บทที่ 2

ขั้นตอนการยื่นขอการและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง

เมื่อผู้ประกอบการธุรกิจส่งออกได้ทราบถึงลักษณะและขอบเขตของการยื่นขอการ และประสงค์จะใช้วิธีการดังกล่าวเพื่อช่วยลดต้นทุนการผลิตแล้ว ขั้นตอนต่อไปก็คือขั้นตอนของการยื่นขอการ ซึ่งมีระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ ซึ่งกำหนดไว้โดยกรมศุลกากร ดังนี้

2.1 ขั้นตอนการขออนุมัติหลักการ

การขออนุมัติหลักการ เป็นการแสดงความจำนงของผู้นำเข้าว่าจะขอยื่นขอการวัตถุดิบที่นำเข้า เมื่อได้ปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขของมาตรา 19 ทวิ แล้ว การขออนุมัติหลักการ เป็นการแจ้งให้กรมศุลกากรทราบว่า ผู้นำของเข้ารายใดบ้างที่จะขอยื่นขอการ และอยู่ในเงื่อนไขที่จะขอยื่นขอการหรือไม่ ซึ่งกรมศุลกากรจะพิจารณาตรวจสอบ จากเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ผู้นำเข้ายื่นต่อกรมศุลกากรเพื่อชี้แจงและแสดงให้เห็นว่าจะขอนำเข้าวัตถุดิบประเภทใด และจะนำมาใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าประเภทใด เพื่อส่งออก หากอยู่ในเงื่อนไขของมาตรา 19 ทวิ แล้ว กรมศุลกากร ก็จะพิจารณาอนุมัติในหลักการให้ผู้นำเข้าสามารถนำวัตถุดิบดังที่แสดงความจำนงไว้เข้ามาเพื่อขอยื่นขอการได้

คุณสมบัติของผู้ขออนุมัติหลักการ

ผู้ประกอบการทุกรายที่มีความสามารถในการสั่งซื้อวัตถุดิบนำเข้าจากต่างประเทศ และสามารถนำวัตถุดิบดังกล่าวมาผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศได้ ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์การประกอบธุรกิจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลต่าง ๆ เช่น บริษัทจำกัด ก็สามารถขอใช้สิทธิขอยื่นขอการตามมาตรา 19 ทวิ ได้โดยในเบื้องต้นจะต้องมาขออนุมัติหลักการขอยื่นขอการ ณ กองยื่นขอการ กรมศุลกากร

เอกสารที่ใช้ประกอบการพิจารณา

เอกสารที่ผู้ขออนุมัติหลักการ จะต้องยื่นต่อกรมศุลกากร เพื่อประกอบการพิจารณาอนุมัติ มีดังนี้

1. หนังสือแสดงความจำนงขอยื่นขอการตามมาตรา 19 ทวิ ตามแบบฟอร์มที่กรม

ศุลกากรกำหนด (ตามแบบแนบท้ายประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ในภาคผนวก) จำนวน 2 ชุด

2. หลักฐานการประกอบอุตสาหกรรม จำนวนอย่างละ 2 ชุด ได้แก่

2.1 ใบทะเบียนการค้า

2.2 ใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนนิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วน จำกัด ถ้าเป็นห้างร้าน ให้ใบทะเบียนพาณิชย์แทน

2.3 หนังสือรับรองกระทรวงพาณิชย์ ซึ่งแสดงถึงวัตถุประสงค์ของนิติบุคคล ผู้มีอำนาจทำการแทน ที่ตั้งสถานการค้า

2.4 ใบอนุญาตตั้งโรงงาน (ร.ง.2)

2.5 ใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงาน (ร.ง.4) ที่ยังไม่หมดอายุ

เอกสารดังกล่าวข้างต้นทุกฉบับใช้สำเนาภาพถ่าย ซึ่งรับรองถูกต้องตรงตามต้นฉบับ โดยต้องประทับตราและลงลายมือชื่อผู้มีอำนาจ ตามหนังสือรับรองของกระทรวงพาณิชย์ หรือลงลายมือชื่อผู้รับมอบอำนาจโดยแสดงใบมอบอำนาจด้วย แล้วแต่กรณี เอกสารดังกล่าวจะใช้ในการพิจารณาว่าผู้นำของเข้าและประสงค์จะขอคืนอากรดังกล่าวมีฐานะเป็นบริษัท หรือห้างร้าน หรือเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งได้ประกอบกิจการอุตสาหกรรม และเพื่อพิจารณาว่าลักษณะกิจการที่ประกอบนั้นอยู่ในเงื่อนไขของการนำวัตถุดิบมาผลิต หรือผสม หรือประกอบ ฯลฯ หรือไม่ นอกจากนี้ ยังเป็นเอกสารขั้นต้นที่ชี้ให้เห็นว่าผู้ขอแสดงความจำนง จะสามารถประกอบกิจการดังกล่าวได้หรือไม่ เช่น กรณีที่มี ร.ง.2 หรือ ร.ง.4 แล้ว ก็อาจได้รับการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นผู้มีความสามารถจะประกอบกิจการได้ทันที เป็นต้น

ตามความในมาตรา 19 ทวิเอง มิได้ระบุว่า การผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เป็นสินค้าส่งออกโดยใช้วัตถุดิบจากการนำเข้านี้ ต้องเป็นการผลิตโดยผู้นำเข้าเอง บัญญัติไว้แต่เพียงว่า ถ้าสามารถพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีได้ว่าสินค้าที่ส่งออกนั้น ได้ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ก็ให้คืนเงินอากรขาเข้าแก่ผู้นำของเข้าได้

ดังนั้น ในกรณีที่ผู้นำเข้ามิได้เป็นผู้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยตนเอง แต่ได้ทำการว่าจ้าง (ไม่ว่าจะเป็นการจ้างแรงงาน หรือจ้างทำของ) ให้ผู้อื่นทำการผลิตสินค้าดังกล่าวแทน ก็สามารถขอคืนอากรขาเข้าได้ แต่จะต้องแนบหนังสือสัญญาว่าจ้างผลิตหรือว่าจ้างทำของ หรือสัญญาซื้อขาย แล้วแต่กรณีด้วย นอกจากนี้ ยังต้องแนบบใบ ร.ง.2 และ ร.ง.4

ของผู้รับจ้าง หรือผู้ผลิต ประกอบการพิจารณาด้วย

ในกรณีที่ใบอนุญาตสหกรณ์ในครัวเรือน ไม่มีใบอนุญาตตั้งโรงงาน (ร.ง.2) หรือใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงาน (ร.ง.4) กรณีนี้ จะต้องรับเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบสถานที่ผลิตและตรวจสอบกรรมวิธีผลิตว่า ผู้แสดงความจำนงรายนั้นจะสามารถทำการผลิตได้จริงตามที่ขอไว้หรือไม่

เพื่อเป็นการช่วยเหลือผู้ประกอบการทางด้านภาวะภะภะที่จะต้องเสียไว้แต่แรก ในประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 จึงได้เพิ่มเติมความในมาตรา 19 ตรี ขึ้นอีกหนึ่งมาตรา* เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการที่จะทำการนำเข้าวัตถุดิบที่จะนำมาผลิตเพื่อส่งออกและขอคืนอากรสามารถที่จะใช้หนังสือของธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรขาเข้าด้วยเงินสดขณะนำเข้าได้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย กำหนดไว้

ดังนั้น ผู้นำเข้าทั้งที่กำลังขออนุมัติในหลักการ และผู้นำเข้าที่ได้รับอนุมัติในหลักการ ให้สามารถใช้สิทธิขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิได้แล้ว จะมีสิทธิใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้าด้วยเงินสดได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482

* มาตรา 19 ตรี เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่า ของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะอนุญาตให้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสียโดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร

หลักเกณฑ์การขออนุมัติใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรด้วยเงินสด

ในเรื่องดังกล่าว อธิบดีได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการขอใช้หนังสือค้ำประกัน
 แทนการชำระอากรด้วยเงินสดไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 46/2530 ลงวันที่ 30 กันยายน 2530
 เรื่องระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการขอใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้า¹
 สรุปได้ดังนี้

1. ผู้นำของเข้าที่จะได้รับอนุญาตให้ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระ
 อากรขาเข้าไม่มีเงื่อนไข จะต้องอยู่ในหลักเกณฑ์ดังนี้

1.1 ประเภทที่ 1

- มีโรงงานผลิตเป็นของตนเอง
- มีผลงานการส่งออกมาก โดยผู้นำของเข้าต้องมีหนังสือรับรองว่า
 ผลิตส่งออกได้ไม่ต่ำกว่า 80% ของผลผลิตที่ผลิตได้ทั้งหมด
- มีฐานะการเงินมั่นคง โดยผู้นำของเข้าต้องยื่นงบแสดงฐานะ
 การเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตรวจสอบรับรองแล้ว ไปประกอบการพิจารณาด้วย

1.2 ประเภทที่ 2

- เป็นผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยผลิตส่งออกไม่ต่ำกว่า 80%
 ของผลผลิตที่ผลิตได้ทั้งหมด
- มีฐานะการเงินที่มั่นคง โดยผู้นำของเข้าต้องยื่นงบแสดงฐานะ
 การเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตรวจสอบรับรองแล้ว ไปประกอบการพิจารณาด้วย

1.3 ประเภทที่ 3

- เป็นบริษัทการค้าระหว่างประเทศ
- มีฐานะการเงินมั่นคง โดยผู้นำของเข้าต้องยื่นงบแสดงฐานะการ
 เงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตรวจสอบรับรองแล้ว ไปประกอบการพิจารณาด้วย

¹ โปรดดูที่ภาคผนวก ฉ.

2. ผู้นำของเข้าที่จะได้รับอนุญาตให้ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้า โดยมีเงื่อนไขให้ผู้นำของเข้าต้องนำหลักฐานการสั่งซื้อของจากต่างประเทศมาแสดงต่อกรมศุลกากร จะต้องอยู่ในหลักเกณฑ์ดังนี้

- กรณีไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ตามข้อ 1 แต่
- มีฐานะการเงินมั่นคง โดยผู้นำของเข้าต้องยื่นงบแสดงฐานะการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตรวจสอบแล้ว ไปประกอบการพิจารณาด้วย

3. ผู้นำของเข้าที่มีได้รับอนุญาตให้ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้า นอกจาก 1 และ 2 ให้ผู้นำของเข้านำหลักฐานการสั่งซื้อจากต่างประเทศมาแสดง และให้ธนาคารค้ำประกันค่าอากรขาเข้าโดยบวกเพิ่มอีก 20% ของค่าอากรขาเข้า

4. ผู้นำของเข้ารายใดประสงค์จะขอใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้าตามข้อ 1 ถึงข้อ 3 ให้ยื่นคำร้องขอได้ที่กองศุลกากร

การชำระอากรขาเข้า นอกจากจะชำระด้วยเงินสดและใช้ธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรด้วยเงินสดแล้ว ยังสามารถชำระอากรด้วยบัตรภาษี (ซึ่งได้มาจากการขอชดเชยอากรตามพระราชบัญญัติชดเชยของส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ.2524) ได้ด้วย จึงอาจสรุปได้ว่า

ผู้นำเข้าสามารถชำระอากรขาเข้าโดยวิธีดังต่อไปนี้

- ชำระด้วยเงินสด
- ชำระด้วยเช็คของธนาคาร
- ชำระด้วยบัตรภาษี
- ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารวางประกันไว้แทนการชำระอากรด้วยเงินสด

การชำระอากรด้วยบัตรภาษี ผู้นำของเข้าจะขอชำระภาษีด้วยบัตรภาษีที่ระบุชื่อผู้นำเข้าเท่านั้น จะใช้บัตรภาษีของผู้อื่นไม่ได้ และบัตรภาษีจะไม่มีการทอนหรือแลกเปลี่ยนเป็นเงินสด หากมีบัตรภาษีชนิดที่ระบุราคาไว้แต่ค่าภาษีที่ต้องชำระมีเพียงเล็กน้อย หากประสงค์จะใช้บัตรภาษีจะต้องขอเปลี่ยนบัตรภาษีต่อกองศุลกากร เช่น มีบัตรภาษีราคาฉบับละ 100,000 บาท แต่ประสงค์จะใช้ชำระอากรเพียง 50,000 บาท ก็จำเป็นต้องขอเปลี่ยนชนิดบัตรภาษีเป็นราคาฉบับ 10,000

บาท จำนวน 5 ฉบับแทน (ฉบับละ 50,000 บาท ไม่มี) เป็นต้น

ในกรณีที่ผู้ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรขาเข้าด้วยเงินสด และได้นำวัตถุดิบนำเข้านั้นมาผลิตส่งออกไปแล้ว มาตรา 19 ตรี ตอนท้ายได้บัญญัติให้คืนประกันไปได้โดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนอากร ซึ่งในข้อเท็จจริงแล้วจะยังไม่อาจตัดหลักประกันตามสัดส่วนที่ควรได้รับคืนอากรไปได้เพราะหนังสือค้ำประกันที่วางไว้จะค้ำประกันยกภาษีทั้งหมดในการนำเข้ามาในครั้งนั้น ๆ จะคืนประกันไปได้ก็ต่อเมื่อได้ใช้วัตถุดิบนำเข้านั้นผลิตส่งออกไปหมดแล้วเท่านั้น อย่างไรก็ตาม กรมศุลกากรได้หาวิธีแก้ไขเพื่อให้สามารถตัดยอดค้ำประกันคืนไปที่ละส่วนได้โดยวิธี "ลดยอดวงเงินค้ำประกัน"

การลดยอดวงเงินค้ำประกัน

ในกรณีที่ผู้นำเข้าใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรด้วยเงินสด หากภายหลังมีการใช้วัตถุดิบที่นำเข้างดกล่าวผลิตเป็นสินค้าและส่งออกแล้ว ก็สามารถจะมาขอลดยอดวงเงินค้ำประกันลงได้ตามส่วนของวัตถุดิบที่ใช้ไปแล้ว

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของวิธีการขอลดยอดวงเงินค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์ เป็นไปตามประกาศกรมศุลกากรที่ 53/2530 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2530 เรื่อง การลดยอดวงเงินค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์* ซึ่งสรุปได้ว่า

1. ผู้นำของเข้าที่ได้รับอนุมัติจากกรมศุลกากรให้ดำเนินการตามมาตรา 19 ตรี หากประสงค์จะลดยอดวงเงินค้ำประกันที่ได้ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์แทนการชำระอากรขาเข้าในกรณีที่ได้นำของเข้ามาผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ และได้ส่งของออกไปบางส่วนแล้ว ให้ผู้นำของเข้าดังกล่าวยื่นคำร้องขอลดยอดวงเงินค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์ (ตามแบบ กศก.9 ซึ่งแนบท้ายประกาศกรมศุลกากรที่ 53/2530 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2530) และทำใบสรุปลดยอดวงเงินค้ำประกัน (ตามแบบ กศก.10) ยื่นต่อกองคืนอากร
2. เมื่อกรมศุลกากรได้คำนวณวงเงินค้ำประกันและสั่งค้ำประกันไว้แล้ว จะแจ้งให้ผู้นำของเข้าทราบ

*โปรดดูที่ภาคผนวก ซ.

3. เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแจ้งตามข้อ 2 แล้ว ให้ผู้นำของเข้านำหนังสือค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์ฉบับใหม่ซึ่งมียอดค้ำประกันลดลงนั้นไปยื่นต่อกองเก็บอากร กรมศุลกากร เพื่อเปลี่ยนหนังสือค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์ฉบับเก่าได้

การใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรด้วยเงินสด เป็นการขอค้ำประกันหนี้เงิน ซึ่งตามปกติจะต้องมีดอกเบี้ยอยู่แล้ว การที่ให้นำเข้าสามารถชำระค่าภาษีอากรโดยการนำหนังสือค้ำประกันของธนาคารมาวางแทนดังกล่าว ผู้นำเข้าย่อมได้รับประโยชน์หลายอย่าง เช่น

- ไม่จำเป็นต้องมีเงินสดอยู่ในมือเต็มจำนวนค่าภาษีที่ต้องเสีย
- สามารถนำเงินสดที่มีอยู่ไปใช้ในกรณีที่เร่งด่วนกว่าได้

แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการใช้วัตถุค่านำเข้าผลิตส่งออกไม่หมด หรือผลิตไม่ทันตามกำหนดในเงื่อนไขเวลาตามมาตรา 19 ทวิ ในส่วนนี้ จะต้องเสียภาษีจะไม่ได้รับคืนอากร

ที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ เป็นขั้นตอนของการขออนุมัติในหลักการ หรือการแสดงความจำนงว่าผู้นำเข้าประสงค์จะขอคืนอากรตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด รวมทั้งสิทธิของผู้ขออนุมัติในหลักการในอันที่จะขออนุมัติใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรด้วยเงินสด ซึ่งสิทธิดังกล่าวเกิดขึ้นทันทีที่ผู้ขออนุมัติในหลักการไว้แล้วแม้ว่าจะยังไม่ได้รับอนุมัติในหลักการก็ตาม ดังนั้น ในทางปฏิบัติ ผู้ขออนุมัติหลักการจึงมักจะขออนุมัติใช้ธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรด้วยเงินสดไปในคราวเดียวกัน ทั้งนี้ กองคืนอากรจะได้พิจารณาตามหลักเกณฑ์การให้ใช้ธนาคารค้ำประกันตามที่กำหนด และแจ้งให้ผู้ขออนุมัติทราบต่อไป เมื่อผ่านขั้นตอนการขออนุมัติหลักการมาแล้ว จึงจะมาถึงขั้นตอนการนำเข้า ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

2.2 การนำเข้า

เมื่อได้รับอนุมัติในหลักการให้ขอคืนอากรได้แล้ว ผู้นำเข้ารายดังกล่าวจึงจะสามารถ "นำของเข้า" มาได้ ซึ่งการนำเข้าวัตถุค่านำเข้าที่จะขอคืนอากรในภายหลังนี้ จะต้องมีการจัดทำใบขนสินค้าขาเข้า ตลอดจนดำเนินการผ่านวิธีการใบขนสินค้าขาเข้า ซึ่งลักษณะการจัดทำใบขนสินค้าขาเข้า และการผ่านพิธีการกรณีดังกล่าว มีข้อแตกต่างจากกรณีปกติ ดังนี้

การจัดทำใบขนสินค้าขาเข้า

การจัดทำใบขนสินค้าตามมาตรา 19 ทวิ ได้มีกำหนดรายละเอียดไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527² ข้อ 4 ซึ่งพอจะสรุปสาระสำคัญของ การทำใบขนสินค้าขาเข้า และ การผ่านพิธีการใบขนสินค้าดังกล่าวได้ ดังนี้

1. สินค้าหรือของที่นำเข้ามาตามใบขนสินค้า จะต้องเป็นของเฉพาะที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตส่งออกและมีสิทธิขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ เท่านั้น
2. ใบขนสินค้าขาเข้าตามมาตรา 19 ทวิ หากได้รับการอนุมัติให้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีแทนการชำระอากรด้วยเงินสดด้วย จะต้องเป็นการได้รับอนุมัติทุกรายการของของที่นำเข้ามาตามใบขนสินค้าขาเข้าดังกล่าว หากมีรายการใดรายการหนึ่งเป็นของที่ยังมิได้รับอนุมัติให้ใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันได้ จะต้องแยกรายการดังกล่าวออกมา แล้วทำใบขนสินค้าใหม่เพิ่มเติม (เรียกว่าการจัดทำใบขนสินค้า PACK IN CASE) จึงจะใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันของธนาคารได้ แต่หากผู้นำเข้าไม่ประสงค์จะแยกของรายการดังกล่าวออกมาก็สามารถชำระค่าภาษีอากรสำหรับของทุกรายการได้ปกติ (ด้วยการชำระเป็นเงินสด)
3. ใบขนสินค้าขาเข้าตามมาตรา 19 ทวิ ทุกฉบับต้องมี "ใบแนบใบขนสินค้าขาเข้า" พร้อมสำเนาตามแบบฟอร์มที่กำหนดในประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 นอกจากนี้ ยังต้องมีบัญชีการบรรจุหีบห่อ (PACKING LIST) และบัญชีราคาสินค้า (INVOICE) ด้วยเสมอ
4. ต้องสำแดงข้อความว่า "ขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ" หรือ "ขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ โดยวิธีค้ำประกัน" แล้วแต่กรณี ด้วยอักษรสีแดงขนาดเขียนไว้ตรงมุมบนขวาของใบขนสินค้าขาเข้า ใบแนบใบขนสินค้าขาเข้า และสำเนาทุกฉบับ การละเว้นไม่สำแดงข้อความดังกล่าวไว้ตามตำแหน่งที่กำหนดจะทำให้ใบขนสินค้าฉบับดังกล่าวไม่มาผ่านพิธีการที่กองคืนอากร ซึ่งจะส่งผลให้ผู้นำเข้าอาจเสียสิทธิที่จะมาขอคืนอากรในภายหลังได้ เนื่องจากทางราชการยังไม่รับรู้ถึงการนำเข้าเพื่อจะขอคืนอากรจึงมิได้ใช้มาตรการพิสูจน์ของแก่ของชนิดนั้น ดังนั้น จึงไม่มีข้อที่จะพิสูจน์ได้ว่าของนำเข้ามาตามใบขนสินค้าขาเข้าฉบับนั้น ได้ใช้เป็นวัตถุดิบเพื่อผลิตเป็นสินค้าและส่งออกไปแล้ว นอกจากนี้ ยังส่งผลให้ไม่มีการเก็บข้อมูลการนำเข้าไว้ในสารบบคอมพิวเตอร์ของการคืนอากรอีกด้วย

² โปรดดูที่ภาคผนวก ช.

5. ผู้นำเข้าต้องสำแดงรายละเอียดในใบแนบบนสินค้าให้ครบถ้วน และถูกต้อง เนื่องจากใบแนบบนสินค้าเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับชนิดของสินค้า ชื่อผู้นำเข้า ปริมาณวัตถุดิบที่นำเข้า ตลอดจนรายละเอียดอื่น ๆ โดยวิธีลงเลขรหัสแทนตัวอักษร เช่น รหัสบริษัท รหัสวัตถุดิบที่นำเข้า เป็นต้น การสำแดงรหัสต่าง ๆ ให้สำแดงตามที่ได้รับแจ้งจากกรมศุลกากร ซึ่งรหัสเหล่านี้ กรมศุลกากรจะให้กองศุลกากรเป็นผู้ออกรหัสให้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนด เช่น บริษัทที่ประกอบกิจการประเภทสิ่งทอ จะได้รับรหัสบริษัทขึ้นต้นด้วยเลข 11 ประเภทพลาสติกจะขึ้นต้นด้วยเลข 07 เป็นต้น

6. สินค้านำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ จะนำเข้าทางท่า หรือด่านศุลกากรใดก็ได้ (ประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ 1) ที่อนุญาตให้นำของชนิดดังกล่าวเข้ามาได้ อย่างไรก็ตาม สินค้าบางอย่าง การนำเข้าอาจมีข้อจำกัดบางอย่าง เช่น เป็นของต้องห้ามต้องจำกัด ก็จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขในการนำเข้าซึ่งของชนิดนั้นให้ครบถ้วนก่อนจึงจะนำเข้าได้ เช่น การนำเข้าสารเคมีบางประเภทต้องมีใบอนุญาตจากกระทรวงอุตสาหกรรมก่อน หรือนำเข้าหุ้ดลามดับ ต้องมีใบรับรองสารกัมมันตภาพรังสีจากประเทศผู้ขายด้วย เป็นต้น

7. ตัวอย่างใบขนสินค้าขาเข้า และเอกสารที่เกี่ยวข้อง มีลักษณะตามที่แนบท้ายในภาคผนวก

เมื่อได้จัดทำใบขนสินค้าขาเข้าแล้ว ขั้นตอนต่อไปก็คือ การ "ผ่านพิธีการ" ใบขนสินค้า ซึ่งจะมีรายละเอียดอย่างไรบ้าง จะได้กล่าวต่อไปนี้

การผ่านพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าตามมาตรา 19 ทวิ

การผ่านพิธีการใบขนสินค้าขาเข้า หมายถึง การดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ของศุลกากรตั้งแต่ต้นจนถึงขั้นตอนการนำของออกจากอาคารักขาของศุลกากร โดยจะต้องผ่านการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องว่ามีความครบถ้วน ถูกต้อง หรือไม่ การนำของเข้ามาในราชอาณาจักร จะต้องผ่านการตรวจสอบของกรมศุลกากรเพื่อเสียภาษีอากรขาเข้า โดยทั่ว ๆ ไป ผู้นำเข้าก็ต้องจัดทำใบขนสินค้าขาเข้า พร้อมทั้งกรอกข้อความในช่องต่าง ๆ ให้ครบถ้วน รวมทั้งคำนวณค่าภาษีที่จะพึงต้องเสียไว้ด้วย โดยสามารถตรวจสอบพิกัดของสินค้าเพื่อคุ้ตรภาษีได้ที่กองพิธีการและประเมินอากร เมื่อกรอกข้อความต่าง ๆ เรียบร้อยแล้ว จึงนำมายื่นให้เจ้าหน้าที่ในกรณีที่เป็นตัวแทนหรือผู้รับมอบอำนาจ ให้แสดงบัตรและหลักฐานต่าง ๆ ด้วย เมื่อเจ้าหน้าที่ได้

ทำการประเมินอากรแล้ว ก็จะเรียกเก็บภาษีจากผู้นำของเข้ารายดังกล่าวต่อไป

แต่หากเป็นการนำเข้าเพื่อขอกินอากร มีขั้นตอนการผ่านพิธีการใบขนสินค้านอกเหนือจากกรณีปกติ คือ เมื่อจัดทำใบขนสินค้าขาเข้าเรียบร้อยแล้ว ต้องนำมายื่นที่กองกินอากรก่อน³ เพื่อตรวจสอบว่าผู้นำของเข้ารายนั้นได้มีการขออนุมัติหลักการไว้แล้วหรือไม่ และของที่นำเข้าถูกต้องตรงตามประเภทและชนิดที่ขอหลักการหรือไม่ หากยังมีได้รับอนุมัติหลักการหรือเป็นของที่อยู่นอกเหนือจากที่ได้รับอนุมัติไว้ ก็จะได้แนะนำให้ขอหลักการเพิ่มเติมต่อไป

นอกจากจะตรวจสอบการขออนุมัติหลักการแล้ว กองกินอากรยังต้องทำการตรวจสอบว่าผู้นำของเข้ารายดังกล่าวได้รับอนุมัติให้ใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรด้วยเงินสดหรือไม่ และมีเงื่อนไขการใช้หนังสือค้ำประกันประเภทใดโดยพิจารณาจากแฟ้มประวัติของผู้ขอรายดังกล่าว หากสามารถใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันได้อย่างไม่มีเงื่อนไขก็จะระบุไว้ในใบขนสินค้า ข้อความว่า "กองกินอากรตรวจสอบแล้วให้ค้ำประกันได้" หรือ ในกรณีที่ไม่มีเงื่อนไขของการให้ใช้ธนาคารค้ำประกันก็จะระบุเงื่อนไขไว้ เช่น "ให้ใช้ค้ำประกันได้โดยให้วางประกันให้ค้ำค่าภาษีอากรบวกเงินเพิ่มอีก 20%" เป็นต้น หรือหากเป็นกรณีมีเงื่อนไขที่จะต้องแสดงหลักฐานการสั่งซื้อจากต่างประเทศด้วย ก็จะเรียกหลักฐานดังกล่าวจากผู้นำเข้าก่อนที่จะระบุข้อความ "ให้ใช้ค้ำประกันได้" ไว้ในใบขนสินค้า เพื่อให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากร กองพิธีการและประเมินอากร ทราบและดำเนินการต่อไป

กองพิธีการและประเมินอากรจะปฏิบัติแก่ใบขนสินค้าขาเข้าตามมาตรา 19 ทวิ ดังนี้⁴

1. ตรวจสอบ ประเมินภาษีอากร และสั่งการตรวจเช่นเดียวกับใบขนสินค้าธรรมดา
2. ในกรณีเป็นใบขนสินค้าที่ขอใช้ธนาคารค้ำประกันผ่านฝ่ายกินอากร แล้วให้ค้ำประกันได้ ก็จะให้ชำระค่าภาษีตามจำนวนค่าประกันที่สำแดงโดยปกติเป็นเลขกลมเท่านั้น โดยไม่ต้องกำหนดวงเงินประกันเพิ่ม แต่ยังเป็นใบขนสินค้าวางประกันราคา

³ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ (5)

⁴ ประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ.2530 ข้อ 15 04 06

เมื่อกองพิธีการและประเมินอากรได้ประเมินค่าภาษีอากรเรียบร้อยแล้ว ผู้นำของเข้า ก็จะไปเสียภาษี หรือวางหนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากร ณ กองเก็บอากรเสร็จแล้วจึงจะนำใบขนสินค้าฉบับดังกล่าว มาประทับตราสมบูรณ์ และดำเนินการ "ออกของ"^{*} ที่กองตรวจสินค้าขาเข้าต่อไป

เมื่อได้นำของที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศเข้ามาแล้ว ก็จะมาถึงขั้นตอนการผลิตเป็นสินค้าตามสูตรการผลิต ซึ่งในขั้นตอนนี้จะมีระเบียบกฎเกณฑ์อย่างไรบ้าง จะได้กล่าวถึง ดังต่อไปนี้

2.3 การผลิตและการยื่นสูตรการผลิต

เมื่อผู้นำเข้าที่ได้รับอนุมัติในหลักการให้ขอกินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ได้นำวัตถุดิบที่จะใช้ในการผลิตสินค้าเข้ามาเรียบร้อยแล้ว ก็จะเริ่มทำการผลิตสินค้าโดยมีเงื่อนไขและระยะเวลาในการผลิตและส่งออกอยู่ว่า "ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออกเข้ามาในราชอาณาจักร....."⁵ นั่นคือ จะต้องใช้ของนำเข้ามาผลิตเป็นสินค้าส่งออกภายในกำหนดเวลาไม่เกิน 1 ปี นับแต่วันที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักร

การผลิตสินค้า ผู้ผลิตจะต้องผลิตโดยกรรมวิธีเดียวกัน หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าต้องใช้สูตรการผลิตสูตรเดียวกันตลอด หากเปลี่ยนกรรมวิธีผลิตหรือเปลี่ยนสูตรการผลิต จะต้องแจ้งให้กรมศุลกากรทราบ เพื่อประโยชน์ทางด้านการคำนวณวัตถุดิบที่ใช้ผลิต และตัดบัญชีคืนค่าอากรวัตถุดิบส่วนนั้นให้แก่ผู้นำเข้าต่อไป

ดังนั้น ทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนสูตรการผลิต ก็จะต้องยื่นสูตรการผลิตพร้อมทั้งกรรมวิธีผลิตและปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ ต่อกรมศุลกากรทราบเสมอ ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ผลิตเองหรือจะจ้างให้ผู้อื่นผลิตแทนก็ตาม ซึ่งอาจจำแนกรายละเอียดได้ ดังนี้

^{*}"ออกของ" เป็นภาษาทางศุลกากร หมายถึง ขบวนการนำของที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศซึ่งผ่านพิธีการทางศุลกากรเรียบร้อยแล้ว ออกมาจากอารักขาของศุลกากร

⁵มาตรา 19 ทวิ (ง)

ผู้มีหน้าที่ยื่นสูตรการผลิต

โดยหลักการ ผู้นำเข้าจะเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นสูตรการผลิต (ประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ 2) ไม่ว่าจะเป็นผู้ผลิตหรือไม่ก็ตาม แต่ในบางกรณี ผู้นำเข้าไปว่าจ้างผู้อื่นผลิตในลักษณะของการจ้างแรงงาน หากผู้รับจ้างมีสูตรการผลิตที่ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติจากกรมศุลกากรไว้แล้ว และใช้สูตรดังกล่าวผลิตให้แก่ผู้ว่าจ้าง (หรือผู้นำเข้า) กรณีเช่นนี้ก็ไม่จำเป็นต้องยื่นสูตรการผลิตอีก เพียงแต่ผู้นำเข้าจะต้องแจ้งต่อกรมศุลกากรว่าจะขอใช้สูตรการผลิตร่วมกับสูตรของผู้รับจ้าง เมื่อกรมศุลกากรรับทราบและอนุมัติแล้ว ก็สามารถนำใช้สูตรการผลิตนั้น ผลิตสินค้าส่งออกได้ เช่น กรณีการผลิตสินค้าของบริษัทในเครือต่าง ๆ เป็นต้น

หากผู้นำเข้า นำวัตถุดิบไปว่าจ้างให้ผู้อื่นผลิตแทน ในลักษณะของการจ้างทำของ ผู้นำเข้าก็อาจไม่ต้องยื่นสูตรการผลิตได้ หากเป็นลักษณะเช่นเดียวกับที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

ถ้าผู้ผลิต มิได้มีการยื่นสูตรไว้ก็จะต้องเป็นหน้าที่ของผู้นำเข้าที่จะต้องยื่นสูตรการผลิตต่อกรมศุลกากร โดยผู้นำเข้าอาจจะยื่นเองโดยขอสูตรการผลิตนั้นมาจากผู้ผลิตนั้นก็ได้ อย่างไรก็ตาม ผู้ที่จะยื่นสูตรการผลิตได้จะต้องเป็นผู้ที่ได้รับอนุมัติหลักการให้ขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ ได้แล้วเท่านั้น หากผู้ยื่นสูตรการผลิตมิได้รับอนุมัติในหลักการก็จะไม่อาจยื่นสูตรการผลิตได้

เงื่อนไขในการยื่นสูตรการผลิต

การยื่นสูตรการผลิต มีประโยชน์ทางด้านการคำนวณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต ซึ่งในมาตรา 19 ทวิ(ข) กำหนดไว้ว่า "ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด....." ซึ่งก็คือการเห็นชอบหรือประกาศกำหนดเป็นสูตรการผลิตนั่นเอง อาจกล่าวได้ว่า "หลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด" ได้แก่การกำหนดสูตรการผลิตหรือการกำหนดสูตรการผลิตมาตรฐาน นั้นเอง ซึ่งจะได้อธิบายรายละเอียดต่อไป

กรมศุลกากรได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นสูตรไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ 2 กล่าวคือ ภายในระยะเวลาอันควรก่อนวันยื่นใบขนสินค้าขาออก ให้ผู้นำเข้ายื่นรายชื่อวัตถุดิบ รายชื่อสินค้าที่ผลิต กรรมวิธีการผลิต และสูตรการผลิตสินค้าต่อกรมศุลกากร

จากประกาศกรมศุลกากรดังกล่าวข้างต้น เห็นได้ว่า ผู้นำเข้าจะต้องยื่นสูตรการผลิต พร้อมทั้งตัวอย่างวัตถุค่านำเข้าและตัวอย่างสินค้าที่ผลิตได้และจะส่งออก ในระยะเวลาก่อนที่จะ ยื่นใบขนสินค้าขาออก ซึ่งอาจจะเป็นระยะเวลาเพียงแค่ 1 วัน ก่อนวันยื่นใบขนสินค้าขาออกก็ได้

การยื่นสูตรการผลิตในปัจจุบัน ให้ยื่นต่อกองศันอากร เพื่อพิจารณาอนุมัติต่อไป⁶ (เคมียื่นสูตรการผลิตที่กองวิเคราะห์สินค้ากรณีที่เป็นสินค้าทั่ว ๆ ไป ที่ไม่ใช่เครื่องไฟฟ้า และที่ กองวิเคราะห์ราคา เฉพาะกรณีที่เป็นสินค้าประเภทเครื่องไฟฟ้า)

สูตรการผลิตมาตรฐาน

ตามมาตรา 19 ทวิ (ข) อธิบดีอาจจะประกาศกำหนดปริมาณของที่นำเข้า ซึ่งใช้ ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ เป็นของส่งออกได้โดยการกำหนดเป็นสูตรการผลิตมาตรฐาน

หากอธิบดีกรมศุลกากรพบว่า สินค้าชนิดใดมีการผลิตกันอย่างกว้างขวาง และปริมาณ วัตถุดิบที่ใช้ผลิตจะไม่แตกต่างกัน ก่อนข้างตายตัว ก็จะมีการสำรวจและวิเคราะห์ปริมาณวัตถุดิบ ที่ใช้โดยเฉลี่ยสำหรับการผลิตสินค้าชนิดนั้น ๆ ขึ้นมา กำหนดให้เป็นสูตรการผลิตมาตรฐานสินค้า นั้น ๆ ขึ้น เช่น สูตรมาตรฐานเสื้อผ้าสำเร็จรูปชนิดถัก สูตรมาตรฐานหนังสือ สิ่งพิมพ์ประเภท ต่าง ๆ เป็นต้น

ผู้นำเข้าทุกรายที่ทำการผลิตสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่มีสูตรมาตรฐานประกาศ กำหนดไว้ สามารถยื่นคำร้องขอให้สูตรมาตรฐานได้ โดยแนบตัวอย่างสินค้าที่ผลิตเสร็จเรียบร้อยแล้ว ไปด้วย 2-3 ตัวอย่าง เพื่อเจ้าหน้าที่จะได้นำสินค้านั้นไปวิเคราะห์ที่อยู่ในเกณฑ์ที่จะให้ใช้สูตร มาตรฐานหรือไม่ หากพบว่าปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้น ๆ เท่ากับหรือใกล้เคียง กับที่สูตรกำหนดไว้ ก็จะอนุมัติให้ผู้นั้นใช้สูตรมาตรฐานดังกล่าวได้

การไม่ต้องยื่นสูตรการผลิต

โดยหลักการแล้ว ผู้นำเข้าทุกรายจะต้องมีสูตรการผลิต และจะต้องยื่นสูตรการผลิต

⁶ เริ่มยื่นสูตรการผลิตที่กองศันอากร ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2533

ดังกล่าวให้กรมศุลกากรเห็นชอบและอนุมัติ หรือไม่ก็ต้องยื่นคำร้องขอใช้สูตรมาตรฐานที่อธิบดีประกาศกำหนด

แต่การผลิตบางอย่างเห็นได้ชัดเจนในตัวเอง ไม่จำเป็นต้องมีสูตรการผลิตที่ซับซ้อนยุ่งยาก สามารถคำนวณปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ได้ทันที เช่น กรณีที่นำวาล์วถังแก๊สเข้ามาประกอบกับถังแก๊สแล้วส่งออก หรือกรณีที่นำกล่องสำเร็จรูปเข้ามาบรรจุของใช้ต่าง ๆ เป็น Set แล้วส่งออก จะเห็นได้ว่าเราสามารถคำนวณปริมาณวาล์วหรือปริมาณกล่อง ซึ่งเป็นวัตถุดิบที่นำเข้ามาได้ว่ามีปริมาณเท่าใด โดยไม่ต้องใช้สูตร กล่าวคือ หากเป็นสินค้าที่สามารถคำนวณวัตถุดิบที่ใช้ได้ว่ามีเท่าใดต่อหน่วยของที่ส่งออก ซึ่งส่วนใหญ่จะต้องเป็น 1:1 หน่วย ก็อาจจะไม่ต้องยื่นสูตรการผลิตก็ได้ แต่ต้องยื่นคำร้องขอไม่ต้องมีสูตรการผลิตต่อกรมศุลกากร เพื่อรับทราบและอนุมัติให้ไม่ต้องมีสูตรการผลิต การคำนวณปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ จะคำนวณโดยคิดเป็นอัตราส่วนกับของที่ส่งออก เช่น 1:1 เป็นต้น

เมื่อผ่านขั้นตอนการผลิตและยื่นสูตรการผลิตมาแล้ว ก็จะมีการส่งออก ซึ่งในการส่งออกจะต้องปฏิบัติอย่างไรบ้าง มีระเบียบข้อบังคับและกฎเกณฑ์อะไรบ้าง จะได้กล่าวถึงเป็นขั้นตอนต่อไป ดังนี้

2.4 การส่งออก

เมื่อได้ทำการผลิตสินค้าเพื่อเตรียมจะส่งออก พร้อมทั้งได้ยื่นสูตรการผลิตไว้เสร็จเรียบร้อยแล้ว ขั้นตอนต่อไปที่ผู้ส่งออกจะต้องดำเนินการก็คือ การจัดทำใบขนสินค้า การผ่านพิธีการใบขนสินค้า และการส่งออกซึ่งตามมาตรา 47 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดว่า "ก่อนจะขนของใด ๆ ลงเรือถ้าย้ายขนไปเพื่อบรรทุกลงเรือส่งออกไปนอกพระราชอาณาจักร ให้ทำใบขนสินค้าเป็นสองฉบับมีข้อความต้องกันตามแบบที่กำหนดไว้ (ใบแบบ 5) ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้รับไว้"

การจัดทำใบขนสินค้าขาออกตามมาตรา 19 ทวิ

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ 6 ได้กำหนดลักษณะของใบขนสินค้าขาออกตามมาตรา 19 ทวิ ไว้ดังนี้

1. ต้องมีใบแนบใบขนสินค้าขาออก (ตามแบบแนบท้ายประกาศนี้) รายการในใบแนบช่องรหัสผู้ส่งออกและเลขที่สูตรการผลิต หรือวัน เดือน ปี ที่ยื่นสูตรการผลิต (ในกรณีที่สูตรการผลิตยังไม่อนุมัติ) ให้สำแดงตามที่ได้แจ้งไว้ในสูตรการผลิตและแยกสำแดงปริมาณสินค้าแต่ละชนิด
2. ต้องมีบัญชีบรรจุหีบห่อ และบัญชีราคาสินค้าติดกับใบแนบ
3. ต้องสำแดงเครื่องหมายในช่อง "ขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ" ที่มุมบนของใบขนสินค้าและในใบแนบทั้งต้นฉบับและสำเนา"
4. ถ้าผู้ส่งออกมิใช่ผู้นำเข้า ต้องสำแดงชื่อผู้นำของเข้าไว้ด้วย⁷

ตัวอย่างใบขนสินค้าขาออกและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

แต่เดิมรูปแบบใบขนสินค้าขาออกมีขนาดใหญ่และไม่สอดคล้องกับรูปแบบมาตรฐานสากล คณะอนุกรรมการพัฒนาการส่งออก ได้ทำการพิจารณาปรับปรุงรูปแบบใบขนสินค้าขาออกเสียใหม่เพื่อให้มีรูปแบบและข้อความที่เหมาะสมได้มาตรฐานสากล (UN LAY-OUT KEY) โดยมี Mr. G.E. Roos ผู้เชี่ยวชาญจากสำนักงาน FALPRO UNCTAD/GATT ร่วมให้คำแนะนำ ผลการพิจารณาได้ปรับปรุงรูปแบบมีลักษณะดังที่ปรากฏในปัจจุบัน⁸ (โปรดดูตัวอย่างที่ภาคผนวก)

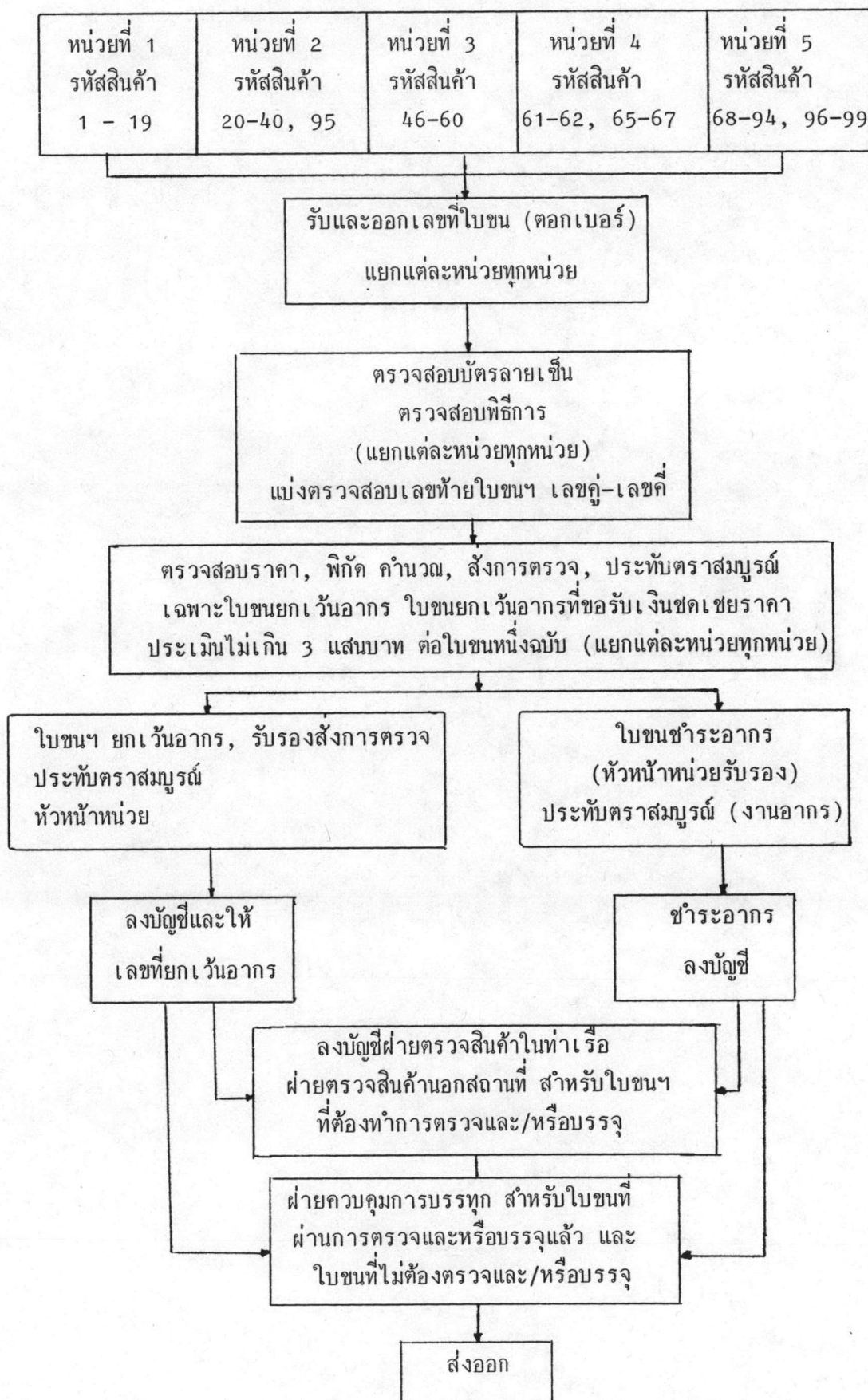
การผ่านพิธีการใบขนสินค้าขาออกโดยทั่วไป มีขั้นตอนดังนี้⁹

⁷ เรื่องการสำแดงชื่อผู้นำเข้า จะได้กล่าวถึงรายละเอียดดังกล่าวในหัวข้อ "ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากร" ต่อไป

⁸ ล้วน ปางสุข การปฏิบัติพิธีการศุลกากรเกี่ยวกับการส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งกรุ๊ป จำกัด พ.ศ.2533 หน้า 13

⁹ ล้วน ปางสุข เรื่องเดียวกัน หน้า 7

ขั้นตอนการผ่านพิธีการการไบชนสินค้าขาออก



การผ่านพิธีการใบขนสินค้าขาออกตามมาตรา 19 ทวิ จะมีขั้นตอนพิเศษเพิ่มขึ้น

ดังนี้¹⁰

1. ให้กองตรวจสินค้าขาออกแยกรับและให้เลขหมายใบขนสินค้าโดยใช้เลข 3 นำหน้า และให้ประทับตราหรือเขียนเลขดังกล่าวลงในใบแนบด้วย
2. สั่งการตรวจให้ส่งตัวอย่าง เว้นแต่เป็นของที่กองศุลกากรแจ้งหรือมีประกาศแจ้งว่าเป็นของไม่ต้องส่งตัวอย่าง (เพื่อให้เจ้าหน้าที่กองตรวจสินค้าขาออกปฏิบัติต่อไป) การชักตัวอย่างจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป
3. ให้มีการปฏิบัติต่อใบแนบ เช่นเดียวกับต้นฉบับใบขนสินค้า

เมื่อได้จัดทำใบขนสินค้าขาออกและผ่านพิธีการใบขนสินค้าขาออกเรียบร้อยแล้ว ก่อนจะได้รับอนุมัติให้ส่งออก จะต้องมีการชักตัวอย่างสินค้าเก็บไว้เพื่อตรวจสอบก่อน วิธีการชักตัวอย่างจะเป็นอย่างไร จะได้กล่าวถึงต่อไป

การชักตัวอย่างสินค้าและการรับรองสูตรการผลิต

เหตุที่ต้องมีการชักตัวอย่างไว้ตรวจสอบและรับรองสูตรการผลิต ก็เพื่อทำการพิสูจน์ว่าสินค้านั้นได้ผลิตจากของที่นำเข้ามาและเพื่อคำนวณปริมาณของที่ใช้ผลิตโดยอาศัยสูตรการผลิตที่กรมศุลกากรเห็นชอบหรือประกาศกำหนด*

และประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ได้กำหนดเรื่องการชักตัวอย่างสินค้าไว้ตรวจสอบในข้อ 7 ดังนี้

¹⁰ ประมวลระเบียบปฏิบัติกรมศุลกากร พ.ศ.2530 ข้อ 15 04 12

* เป็นเงื่อนไขในการขอคืนอากร ตามมาตรา 19 ทวิ(ข) การชักตัวอย่างสินค้านี้มีหลักเกณฑ์ตามที่กำหนด เช่น ชักจากที่บ่อที่เหมือนกัน ฯลฯ หากผู้ส่งออกได้รับการจัดระดับเป็น "ผู้ส่งออกระดับพิเศษ" กรมศุลกากรอาจยอมรับตัวอย่างที่ผู้ส่งออกเตรียมมาให้ได้ โดยไม่ต้องชักตัวอย่างจากกล่องที่ปิดผนึกเรียบร้อยแล้ว ซึ่งจะได้อีกกล่าวในรายละเอียดต่อไป

"ในการนำของเข้าก็ตี ส่งของที่ผลิต ฯลฯ แล้วส่งออกไปที่ ผู้นำของเข้าและผู้ส่งของออก ต้องยินยอมให้กรมศุลกากรซักตัวอย่างเก็บไว้ตรวจสอบตามที่เห็นสมควร"

การซักตัวอย่างสินค้า เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ทำการตรวจปล่อยของที่จะส่งออก ซึ่งได้แก่ เจ้าหน้าที่กองตรวจสินค้าขาออกหรือเจ้าหน้าที่ ณ ด่านศุลกากรที่จะส่งออกที่ทำหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้านั้น ๆ อนึ่ง เจ้าหน้าที่กองพิธีการและประเมินอากร จะเป็นผู้สั่งการตรวจให้ส่งตัวอย่าง เว้นแต่เป็นของที่กองศุลกากรมีประกาศแจ้งว่าเป็นของไม่ต้องซักตัวอย่าง* ซึ่งโดยหลักปฏิบัติ เจ้าหน้าที่จะให้ซักตัวอย่างสินค้าที่ส่งออกนั้นอย่างละ 1-2 ตัวอย่าง เก็บไว้ โดยจะซักจากกล่องใด หีบห่อใดก็ได้แล้วแต่จะเห็นสมควร อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งผู้ส่งออกทำการบรรจุมาในปริมาณที่จำกัดตามคำสั่งซื้อของลูกค้าต่างประเทศแล้ว หากซักไปส่ง 1-2 ตัวอย่าง อาจทำให้เสียหายในทางการค้า จึงยินยอมให้ผู้ส่งออกเตรียมตัวอย่างไว้ให้นอกเหนือจากที่ส่งออก ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่จะต้องตรวจของหรือสินค้านั้น ๆ ก่อนว่าของที่ส่งออก กับตัวอย่างสินค้าที่เตรียมมาให้มีความเหมือนกันทั้งชนิด คุณภาพ และสีสรร ฯลฯ เมื่อเก็บตัวอย่างไว้แล้ว ก็จะจัดให้ศุลกากรรักษุมส่งมายังกองศุลกากรเพื่อตรวจสอบต่อไป (ยกเว้นส่งออกที่ด่านศุลกากรนอกกรุงเทพฯ ก็จะจัดส่งมาทางไปรษณีย์ หรือทางอื่นที่เห็นสมควร)

หากเจ้าหน้าที่พบว่า ตัวอย่างสินค้านั้นดังกล่าวตรงตามสูตรการผลิตทั้งชนิดของวัตถุดิบที่ใช้ปริมาณของวัตถุดิบที่ใช้ ก็จะรับรองโดยบันทึกลงไปในใบขนสินค้าฉบับดังกล่าวว่า "ตัวอย่างตรงตามสูตรการผลิต เลขที่...." หรือในกรณีที่สูตรการผลิตมีวัตถุดิบให้เลือกใช้หลายอย่าง เมื่อตรวจสอบแล้ว นอกจากจะต้องรับรองเลขที่สูตรแล้ว ยังต้องรับรองชนิดของวัตถุดิบที่ใช้ผลิตด้วยว่า สินค้าในใบขนสินค้าฉบับนั้น ผลิตจากวัตถุดิบประเภทอะไร

* กองศุลกากร อาศัยอำนาจตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 9/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ 11.2 สามารถออกประกาศให้ของหรือสินค้านั้นบางชนิดได้รับการผ่อนผันไม่ต้องซักตัวอย่างไว้ตรวจสอบได้ ซึ่งจะกำหนดวิธีการอื่น ๆ เป็นพิเศษแทนการซักตัวอย่าง เช่น ให้เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจปล่อยของที่จะส่งออกรับรองรูปถ่ายที่จะใช้แทนตัวอย่างสินค้าว่าของจริงตรงตามรูปถ่าย เป็นต้น

กรณีสูตรการผลิตอยู่ระหว่างเสนอรรม อนุมัติให้ตรวจสอบเช่นเดียวกับกรณีข้างต้น แต่การบันทึกการตรวจสอบ ยังมีอาจะระบุเลขที่สูตรการผลิตได้ จึงให้บันทึกการตรวจสอบว่า "ตัวอย่างตรงตามสูตรการผลิตที่เสนอเมื่อวันที่....เดือน.....ปี....." และบันทึกรายละเอียดของตัวอย่างสินค้าให้ชัดเจน ตามสูตรการผลิตที่เสนอ¹¹

เมื่อได้ชักตัวอย่างสินค้าเก็บไว้แล้ว หรือเมื่อได้ดำเนินการเป็นอย่างอื่นแทนการชักตัวอย่างสินค้าแล้ว จึงจะทำการส่งออกได้ ซึ่งจะส่งออกได้เฉพาะท่าหรือท่าที่กำหนดเท่านั้น

ท่าหรือที่ ที่ทำการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้าได้

เงื่อนไขตามมาตรา 19 ทวิ (ค) ได้กำหนดไว้ว่า

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออก ซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

ดังนั้น หากประสงค์จะได้รับคืนค่าภาษีอากรขาเข้า ผู้นำเข้าก็จะต้องทำการส่งออก ณ ท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้าเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ทางด้าน การเตรียมกำลังคน และสถานที่ ตลอดจนเครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการตรวจของและส่งตัวอย่าง ของ หากให้ส่งออกได้ทุกที่ ทุกด่านฯ หรือทุกท่า ก็อาจจะทำให้เกิดความไม่รัดกุม จึงได้กำหนด ไว้เฉพาะเพียงบางท่าที่มีความพร้อมเพียงทั้งทางด้านอุปกรณ์และกำลังคน เท่านั้น

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 4(3) ได้ระบุวิธีกำหนดให้ด่าน หรือท่าที่จะทำการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้าไว้ ดังนี้

"มาตรา 4 เพื่อความประสงค์แห่งการนำของเข้าหรือส่งของออก หรือนำของเข้า และส่งออก และการศุลกากร ให้รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวง

(1) กำหนดท่าหรือที่ใด ๆ ในราชอาณาจักร ให้เป็นท่าเรือสำหรับการนำเข้าหรือ ส่งออก ซึ่งของประเภทใด ๆ หรือทุกประเภท ทางทะเล หรือทางบก หรือให้เป็นท่าหรือที่สำหรับ การส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้าหรือของที่มีทัณฑ์บน ทั้งนี้ โดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

¹¹ คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 9/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 เรื่อง ข้อบังคับ เกี่ยวกับการขอคืนอากรขาเข้าแก่ของที่นำมาผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าส่งออก ข้อ 14 (โปรดดูที่ภาคผนวก ญ.)

(2) กำหนดสนามบินใด ๆ ในราชอาณาจักร ให้เป็นสนามบินศุลกากรโดยมีเงื่อนไขตามแต่จะเห็นสมควร

(3) ระบุเขตศุลกากร ณ ท่าใด หรือที่ใด หรือสนามบินใด ซึ่งได้กำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้น"

ซึ่งเท่าที่ผ่านมา รัฐมนตรีได้ออกกฎกระทรวงเกี่ยวกับการกำหนดท่า ที่ และสนามบินศุลกากร ซึ่งนำของเข้าได้ทุกประเภท และส่งออกได้ทุกประเภท รวมทั้งของที่ขอคืนอากรขาเข้า และที่มิทัณฑ์บน ทั้งหมด 28 แห่ง ได้แก่

1. ท่ากรุงเทพ	กรุงเทพมหานคร
2. ท่ากรุงเทพ (สถานีรถไฟหัวลำโพง และศุลกากรสถาน)	"
3. สนามบินศุลกากรดอนเมือง	"
4. ท่าสงขลา	จังหวัดสงขลา
5. ท่าปากดงเบซาร์	"
6. ท่าสะเดา	"
7. ท่าตากใบ	จังหวัดนราธิวาส
8. ท่าสุโขทัย-ลก	"
9. ท่าปัตตานี	จังหวัดปัตตานี
10. ท่าเบตง	จังหวัดยะลา
11. ท่าภูเก็ต	จังหวัดภูเก็ต
12. ท่ากันตัง	จังหวัดตรัง
13. ท่าระนอง	จังหวัดระนอง
14. ท่าอรัญประเทศ	จังหวัดปราจีนบุรี
15. ท่าคลองใหญ่	จังหวัดตราด
16. ท่าหนองคาย	จังหวัดหนองคาย
17. ท่านครพนม	จังหวัดนครพนม
18. ท่ามุกดาหาร	จังหวัดมุกดาหาร
19. ท่าพิจิตรมั่งสาหาร	จังหวัดอุบลราชธานี

20. สนามบินสุลการปากเกร็ด	จังหวัดนนทบุรี
21. สนามบินสุลการทาดใหญ่	จังหวัดสงขลา
22. สนามบินสุลการภูเก็ต	จังหวัดภูเก็ต
23. สนามบินสุลการ เชียงใหม่	จังหวัดเชียงใหม่
24. สนามบินสุลการอุครธานี	จังหวัดอุครธานี
25. ท่าปากพ้ง	จังหวัดนครศรีธรรมราช
26. ท่าสตัทีบ	จังหวัดชลบุรี
27. ค่านแม่กลอง	จังหวัดสมุทรสงคราม
28. ค่านเกาะหลัก	จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ ¹²

ทั้งหมดที่กล่าวมานี้ เป็นขั้นตอนของการนำเข้า ผลิต และส่งออก เมื่อสินค้าได้ส่งออกไปแล้วทางท่า ค่านสุลการ หรือสนามบินสุลการใด ๆ ที่ได้ทำการส่งออก ก็จะส่งใบขนสินค้าและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการคืนอากร กลับมาที่กองคืนอากรเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาคืนอากรต่อไป สำหรับรายที่ประสงค์จะขอคืนอากรในส่วนกลาง ส่วนรายที่ไม่ประสงค์จะขอคืนอากรที่ส่วนกลาง ในปัจจุบันนี้ สามารถมาขอคืนอากรในส่วนภูมิภาคได้เช่นกัน * จะได้กล่าวถึงการขอคืนอากรในรายละเอียดต่อไป

¹² กฎกระทรวงฉบับที่ 38 (พ.ศ.2533) ประกาศเมื่อ 23 มีนาคม 2533 ซึ่งเป็นค่านล่าสุคที่ประกาศให้เป็นท่าหรือที่ที่นำของเข้าได้ทุกประเภท และส่งของออกได้ทุกประเภทในปัจจุบัน

* กรมสุลการเริ่มขยายให้มีการขอคืนอากรในส่วนภูมิภาคได้ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2534 โดยในขั้นแรก อนุมัติให้เฉพาะค่านสุลการในส่วนภูมิภาค 8 แห่ง ทั้งนี้ เป็นไปตามประกาศกรมสุลการที่ 30-31/2533 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2533 (โปรดดูในภาคผนวก ฎ. และ ฏ.)

2.5 การขอคืนอากร

เมื่อได้มีการนำวัตถุดิบเข้ามาเพื่อผลิตเป็นสินค้าและได้ส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศเรียบร้อยแล้ว ก็จะมาถึงขั้นตอนการขอคืนอากร ผู้ใดจะมีสิทธิขอคืนอากรได้อย่างไร จะได้อีกกล่าวในรายละเอียด ต่อไปนี้

ผู้มีสิทธิขอคืนอากร

ตามมาตรา 19 ทวิ วรรคแรกบัญญัติไว้ว่า "...ให้คืนอากรขาเข้าสำหรับของ ดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า...."

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า "ผู้นำของเข้า" ไม่ว่าจะ เป็นบริษัท, ห้างหุ้นส่วนสามัญ, ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบุคคลธรรมดา ก็สามารถเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนอากรได้ หากเป็น "ผู้นำของเข้า"

ตามมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้ให้ความหมายของ "ผู้นำของเข้า" ไว้ดังนี้

"คำว่า "ผู้นำของเข้า" หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของอาณานิคมอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครอง อาณานิคมได้เสียชั่วคราวหนึ่ง ในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้นำส่งมอบให้ไปโดยถูกต้อง พ้นจากความอารักขาของพนักงานศุลกากร....."

จากคำจำกัดความดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ความหมายของ "ผู้นำของเข้า" ค่อนข้างกว้างขวาง เพื่อประโยชน์ทางด้านความรับผิดชอบในคำภาระภาษี แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้ว คำจำกัดความดังกล่าวจะถูกจำกัดโดยอัตโนมัติเนื่องจากผู้นำของเข้าที่จะมีสิทธิได้รับคืนอากรนั้นยังจะต้องประกอบด้วยเงื่อนไขข้ออื่น ๆ อีก เช่น ในการตัดบัญชีวัตถุดิบเพื่อคืนอากรจะต้องใช้เอกสารต่าง ๆ ที่สำคัญที่สุด ได้แก่ใบขนสินค้าขาเข้าและใบขนสินค้าขาออก หากรายละเอียดในใบขนสินค้าขาเข้ามิได้มีชื่อผู้นำเข้าเป็นชื่อเดียวหรือรายละเอียดกับผู้ส่งออก และไม่สามารถอ้างถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ส่งออกและผู้นำเข้าได้ แม้จะปรากฏว่าผู้นำเข้าดังกล่าวเคยครอบครองหรือมีส่วนได้เสียขณะใดขณะหนึ่ง (ซึ่งจะอยู่ในความหมายของ "ผู้นำของเข้า" ตามคำจำกัดความข้างต้น) ก็ไม่อาจเป็นผู้ขอคืนอากรได้ ยกเว้นแต่จะพิสูจน์ความสัมพันธ์ระหว่างผู้นำเข้าและผู้ส่งออกได้ หรืออาจกล่าวได้ว่า ผู้นำของเข้าที่จะมีสิทธิขอคืนอากรในความหมายแรกนี้ จะต้องเป็นผู้ที่ได้ชำระอากรไว้ และได้ใช้ของนำเข้างดังกล่าวผลิตเป็นสินค้าส่งออกไปต่างประเทศนั่นเอง

(อนึ่ง การชำระอากรขาเข้านี้ รวมความถึงชำระด้วยเงินสดและโดยใช้หนังสือธนาคารค้า
ประกันด้วย)

ผู้ขอคืนอากรอาจมิใช่ผู้ผลิตหรือผู้ส่งออก แต่เป็นผู้นำเข้าที่ได้รับการระบุให้ขอคืนอากร

ดังได้กล่าวมาแล้วว่า หากผู้นำเข้าได้ชำระอากรขาเข้าไว้และเป็นผู้ผลิตและส่งออก
ก็จะเป็นผู้มีสิทธิขอคืนอากรขาเข้า แต่บางกรณีผู้นำเข้าอาจจะไม่ได้ทำการผลิต หรือส่งออกเอง
ซึ่งพอจะจำแนกได้เป็น 5 กรณีใหญ่ ๆ ดังนี้

- ก. ผู้นำเข้าว่าจ้างผู้อื่นผลิตและส่งออกในนามผู้อื่น
- ข. ผู้นำเข้าว่าจ้างผู้อื่นผลิตแต่เมื่อผลิตเสร็จแล้ว ผู้นำเข้าจะเป็นผู้ส่งออกเอง
- ค. ผู้นำเข้าขายวัตถุดิบดังกล่าวให้กับผู้อื่นไปทำการผลิตส่งออก
- ง. ผู้นำเข้าขายวัตถุดิบดังกล่าวให้กับผู้อื่นไปผลิตเป็นสินค้าแล้วรับซื้อสินค้าดังกล่าว
คืน เพื่อทำการส่งออก
- จ. ผู้นำเข้าทำการผลิตเป็นสินค้าชั้นปฐมภูมิ (หรือสินค้าสำเร็จรูป) แล้วขาย
สินค้านั้นให้กับผู้อื่นนำไปใช้ผลิตสินค้าชั้นทุติยภูมิ (หรือสินค้าสำเร็จรูป) เพื่อส่งออกไป

ผู้นำเข้าเหล่านี้ จะมีสิทธิขอคืนอากรหรือไม่ ฎูได้จากบทบัญญัติของมาตรา 19 ทวิ
วรรคแรก ซึ่งบัญญัติว่า

"ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ....ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดี....ว่าได้ผลิต
....ด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียก
เก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า....."

จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าว จึงเห็นได้ว่า กฎหมายมิได้พูดถึงรายละเอียดของการ
ผลิตและการส่งออกเอาไว้ เพียงแต่บอกว่า หากของนั้นได้ผลิต ฯลฯ จากวัตถุดิบนำเข้างดแล้ว
แล้ว และได้ส่งออกไปยังต่างประเทศแล้ว ให้คืนภาษีแก่ผู้นำของเข้า

บทบัญญัตินี้จึงมีเจตนามุ่งส่งเสริมให้มีการส่งออก เป็นบทที่มุ่งช่วย
เหลือการส่งออกในทุกกรณี ดังนั้น จึงมีความเห็นที่ว่า ไม่ว่าจะทำการผลิตโดยผู้นำเข้าหรือไม่
หรือจะส่งออกโดยผู้นำเข้าหรือไม่ย่อมมีสิทธิได้คืนอากรในทุกกรณี แต่การคืนอากรจำเป็นต้องคืน
ให้กับผู้เสียภาษีไว้แต่แรก เพราะหากจะคืนอากรให้แก่ผู้ส่งออกย่อมไม่สมกับเหตุผลและความเป็น

จริง เนื่องจากผู้ส่งออกมิได้เสียเงินไว้ จึงไม่ควรได้รับเงินดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้ส่งออกยังอาจมีสิทธิได้รับเงินชดเชย (ในรูปของบัตรภาษี) อยู่แล้ว การขยายให้ครอบคลุมถึงการผลิตและการส่งออกในทุกรณีดังกล่าวข้างต้นนี้ นอกจากจะเป็นการสนองนโยบายได้อย่างเต็มที่แล้วยังเป็นการส่งเสริมให้มีการพัฒนาการผลิตที่ซับซ้อน ส่งเสริมการจ้างแรงงานและส่งเสริมให้มีการขยายกิจการอุตสาหกรรมที่ต่อเนื่องภายในประเทศอีกด้วย เนื่องจากในการผลิตสินค้าขึ้น ในแต่ละขั้นตอนของการผลิตแต่ละประเภทสินค้า ย่อมมีผู้มีความชำนาญในการผลิตแตกต่างกันไป ผู้หนึ่งอาจชำนาญในการผลิตเส้นใยประดิษฐ์ ในขณะที่อีกผู้หนึ่งชำนาญในการผลิตเส้นด้าย, ผ้าผืน หรือเสื้อผ้าสำเร็จรูป โดยที่ผู้ผลิตแต่ละรายก็ได้นำเข้าวัตถุดิบจากต่างประเทศเพื่อผลิตสินค้าของตนเองและมีการซื้อขายสินค้ากันจนท้ายที่สุดได้เกิดเป็นสินค้า เช่น เสื้อผ้าสำเร็จรูปส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ

เมื่อทำการส่งออก หากผู้ส่งออกใช้ชื่อส่งออกรายเดียวกับผู้นำเข้า ย่อมไม่มีปัญหาทางด้านเอกสาร แต่หากเป็นกรณีที่ส่งออกโดยผู้รับจ้างผลิตหรือตัวแทนส่งออกทั่ว ๆ ไป ที่รับซื้อสินค้าเพื่อส่งออกโดยเฉพาะย่อมจะเป็นการยากแก่การพิสูจน์และอ้างอิงว่าได้มีการนำวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตเป็นสินค้าส่งออกแล้ว ดังนั้น จึงได้เกิดระเบียบปฏิบัติในการทำเอกสารให้มีความสอดคล้องและสัมพันธ์กันระหว่างเอกสารการนำเข้ากับเอกสารการส่งออก นั่นคือ

อธิบดี โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19 ทวิ ได้มอบให้กองคินอากร ออกข้อบังคับว่าด้วยการจัดทำและยื่นเอกสารต่าง ๆ เกี่ยวกับการสำแดงข้อความในใบขนสินค้าขาออก กรณีที่ผู้ส่งออกไม่ใช่ผู้นำเข้า หรือสินค้าที่ส่งออกไปใช้วัตถุดิบจากผู้นำเข้าหลายรายรวมกัน ซึ่งผู้นำเข้าแต่ละรายย่อมมีสิทธิขอคืนอากรในส่วนค่าภาษีวัตถุดิบของตน ฯลฯ จะต้องสำแดงข้อความแสดงให้เห็นว่าให้ใครขอคืนอากรวัตถุดิบอะไรบ้าง หากมีผู้ขอคืนหลายรายก็ต้องระบุได้ครบถ้วนถูกต้องตั้งแต่แรก ดังรายละเอียดตามประกาศกองคินอากรที่ 10/2527 ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2527* เรื่องการสำแดงใบขนสินค้า กรณีผู้ส่งออกมิใช่ผู้นำเข้า (ข้อ 1) ดังนี้

ให้ผู้ส่งออกสำแดงข้อความ "ให้ผู้ยื่นขอคืนอากรทั้งฉบับ" กรณีที่ผู้ส่งออกมิได้เป็นผู้นำวัตถุดิบเข้าเลย และให้สำแดง "ให้ผู้ยื่นขอคืนอากรบางส่วน" กรณีที่ผู้ส่งออคนำวัตถุดิบเข้ามา

*โปรดดูที่ภาคผนวก ส.๕.

บางส่วน และให้สำแดงชื่อ บริษัท/ห้าง พร้อมทั้งรหัสบริษัท/ห้าง ซึ่งเป็นผู้นำวัตถุดิบเข้ามาพร้อม
ทั้งระบุวัตถุดิบที่จะขอคืนอากร ในใบขนสินค้าขาออก ใบแนบใบขนสินค้าขาออก ดังนี้

ให้ผู้ยื่นขอคืนอากรทั้งฉบับ

บริษัท/ห้าง.....รหัส.....ขอคืนอากรวัตถุดิบ.....

บริษัท/ห้าง.....รหัส.....ขอคืนอากรวัตถุดิบ.....

หรือ ให้ผู้ยื่นขอคืนอากรบางส่วน

บริษัท/ห้าง.....รหัส.....ขอคืนอากรวัตถุดิบ.....

.....

ผู้ส่งออกเองขอคืนอากรวัตถุดิบ.....

สิทธิของผู้นำของเข้าที่เป็น "ผู้ส่งออกระดับพิเศษ"

ผู้นำของเข้าทั่ว ๆ ไป ที่มีสิทธิขอคืนอากรในขณะนี้มีประมาณ 4,000 ราย* ปริมาณ
งานที่เสนอให้กองคืนอากรในแต่ละเดือนจึงมีมาก ในการพิจารณาคืนอากรจะได้พิจารณาเป็น
ราย ๆ ไป ตามลำดับที่ยื่นเรื่องไว้ก่อนหลัง แต่หากผู้นำของเข้ารายใด ได้รับการจัดลำดับให้
เป็นผู้ส่งออกระดับพิเศษแล้ว จะได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษกว่าผู้นำของเข้าทั่ว ๆ ไป หลาย
อย่าง เช่น สามารถเตรียมตัวอย่างมาให้เจ้าหน้าที่แทนการชั่งตัวอย่างจากสินค้าที่ส่งออกได้
เรื่องการขอใช้ธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรด้วยเงินสด และเรื่องการได้รับการพิจารณา
คืนอากรภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันยื่นคำร้อง ดังนั้น ผู้นำของเข้าทั่ว ๆ ไป จึงประสงค์
จะได้รับการจัดลำดับให้เป็นผู้ส่งออกระดับพิเศษบ้าง

เหตุผลที่กรมศุลกากร ให้มีการจัดลำดับให้ผู้นำเข้าบางรายเป็น "ผู้ส่งออกระดับพิเศษ"
ก็เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้ส่งออกปฏิบัติพิธีการ และปฏิบัติตามระเบียบปฏิบัติของกรมศุลกากรอย่างครบ
ถ้วนถูกต้อง และไม่พยายามกระทำความผิดทางศุลกากร เพื่อผลทางด้านการจัดเก็บภาษี การ
ปราบปรามการลักลอบหรือหลีกเลี่ยงศุลกากร และการบริหารงานทั่ว ๆ ไป ให้เกิดประสิทธิภาพ
สะดวก คล่องตัว และไม่ก่อให้เกิดปัญหาทางคดีที่จำต้องดำเนินการต่อไป

* สถิติ วันที่ 12 ตุลาคม 2533 ที่มา กองคืนอากร

การจ้กระคับให้เป็นผู้ส่งออกกระคับพิเศษ จะทำให้สิทธิพิเศษในกรณีต่าง ๆ แก่ผู้ได้รับการจ้กระคับโดยที่ผู้ขอให้จ้กระคับจะต้องเป็นผู้ส่งออกที่มีคุณสมบัติครบถ้วนตามที่กำหนด ผู้ส่งออกทุกรายไม่ว่าจะเป็นผู้ส่งออกแต่เพียงอย่างเดียว หรือเป็นผู้นำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ ด้วย ก็จะได้รับ การจ้กระคับโดยอาศัยหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่เหมือนกัน ทั้งนี้ เป็นไปตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 24/2530 ลงวันที่ 22 เมษายน 2530 *

การยื่นคำร้องขอคืนอากร

ตามมาตรา 19 ทวิ (จ) ใ้บัญญัติไว้ว่า "ต้องขอคืนอากรภายในหกเดือนนับแต่วัน ที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้"

ตามมาตราดังกล่าว กำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนอากรต้องมาขอใช้สิทธิภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป "เงื่อนไขจำกัดข้อนี้มีเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การตรวจสอบเอกสาร หลักฐานเช่นเดียวกัน ทั้งมิต้องให้คืนเงินภาษีที่เก็บไว้นานเกินไปด้วย สำหรับเงื่อนไขข้อ (จ) นั้น ".....ให้อำนาจอธิบดีขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรได้" ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถยืดหยุ่น ผ่อนปรนในเรื่องเวลาแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเพราะการขอคืนเงินอากรที่ใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุนั้น ไม่อาจคิดง่าย ๆ ตรง ๆ แต่จะต้องคำนวณตามสูตรตามปริมาณการส่งออก และการนำเข้า ต้องคิดบัญชียุ่งยากบ้าง การหาตัวเลขแน่นอนจึงกระทำมิได้รวดเร็วนัก หากไม่มีช่องทางให้อธิบดีมีอำนาจขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรแล้ว ระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็อาจ บังคับให้ผู้เกี่ยวข้องเกิดความเดือดร้อนเสียผลประโยชน์ที่กฎหมายมีเจตนารมณ์ให้"¹³

ตลอดจนบางครั้งผู้ส่งออกอาจจะใช้วัตถุดิบที่นำเข้าจากผู้นำเข้าหลายราย ซึ่งเรียก ตามภาษาศุลกากรว่า "การคืนอากรร่วม" ซึ่งหมายถึง การที่มีผู้นำเข้าหลายรายขอคืนอากรเข้า โดยใช้ใบขนสินค้าขาเข้าฉบับเดียวกันโดยที่ผู้นำเข้าแต่ละรายย่อมมีผู้มีความชำนาญในการผลิต แตกต่างกันไป ผู้หนึ่งอาจชำนาญในการผลิตเส้นใยประดิษฐ์ ในขณะที่อีกผู้หนึ่งชำนาญในการผลิต เส้นด้าย, ผ้าผืน หรือเสื้อผ้าสำเร็จรูป โดยที่ผู้ผลิตแต่ละรายก็ได้นำเข้าวัตถุดิบจากต่างประเทศ

*โปรดดูในภาคผนวก พ.

13 มานิต วิทยาเต็ม ภาษีและกฎหมายศุลกากร (พิมพ์ครั้งที่ 5) พ.ศ. 2532, โรงพิมพ์บูรพาศิลป์

เพื่อผลิตสินค้าของตนเอง และมีการซื้อขายสินค้ากันจนท้ายที่สุดก็เกิดเป็นสินค้า เช่น เสื้อผ้าสำเร็จรูป ส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ¹⁴

ดังนั้น สินค้าที่ส่งออกชนิดหนึ่งอาจประกอบด้วยวัตถุดิบจากผู้นำเข้าหลายรายก็ได้ คงจะยกตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก นำเข้าเส้นด้ายชนิดต่าง ๆ มาทำการทอเป็นผ้าผืนขายต่อให้กับบริษัท ข เพื่อนำไปพิมพ์ ย้อมสี ตามที่ลูกค้าต้องการ เมื่อพิมพ์แล้ว ก็จะขายต่อให้บริษัท ค ผลิตเป็นเสื้อผ้าสำเร็จรูปส่งออก ในการผลิตเสื้อนี้ บริษัท ค จะซื้อชิป กระดุม ฟองน้ำหนุนแขน เสื้อมาจากบริษัท ง ซึ่งเป็นผู้นำเข้าวัตถุดิบเหล่านี้

จะเห็นได้ว่า เสื้อผ้าสำเร็จรูปที่บริษัท ค ทำการผลิตและส่งออกนั้น ใช้วัตถุดิบนำเข้าจากต่างประเทศโดยบริษัท ก (เส้นด้าย) บริษัท ข (สีย้อมผ้า) และบริษัท ง (ส่วนประกอบอื่น ๆ)

ในเรื่องดังกล่าว อธิบดีได้มอบหมายให้กองคินอากรเป็นผู้ให้ดุลยพินิจในการขยายระยะเวลาในกรณีดังกล่าวออกไป ตามที่เห็นสมควร ซึ่งกองคินอากรได้กำหนดเงื่อนไขการใช้ดุลยพินิจของเรื่องดังกล่าวไว้ในประกาศกองคินอากรที่ 8/2532 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2532 เรื่อง การผ่อนผันการยื่นคำร้องขอคินอากรเกินกำหนด 6 เดือน ซึ่งมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2532 เป็นต้นไป สรุปรายละเอียดได้ดังนี้

1. ผู้ส่งออกที่ไม่สามารถยื่นคำร้องขอคินอากรได้ภายในกำหนด เนื่องจากเอกสารยังมิได้ส่งมาถึงกองคินอากร หรือกรณีอื่นอันมิใช่ความผิดพลาดบกพร่องของผู้ขอคินอากร ให้หัวหน้างานเอกสารและข้อมูลเป็นผู้พิจารณาคำร้องขอผ่อนผัน
2. ผู้ส่งออกที่ไม่ยื่นคำขอคินอากรภายในกำหนด เนื่องจากกรณีอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้ว ให้ยื่นคำร้องขอผ่อนผันพร้อมเหตุผลหรือหลักฐานของเหตุอันต้องยื่นขอคินอากรเกิน 6 เดือน ต่อหัวหน้าฝ่ายคินอากรพิจารณา

¹⁴ คู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการคินอากรและส่งเสริมการส่งออก บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งกรุ๊ป จำกัด (พ.ศ.2531) หน้า 18

การตัดบัญชีวัตถุดิบที่จะขอคืนอากร

นอกจากจะต้องยื่นคำร้องขอคืนอากรตามแบบที่กำหนด ภายใน 6 เดือน นับแต่วันส่งออกแล้วในการขอคืนอากรขาเข้าหรือขอคืนอากรประกันของธนาคารแล้วแต่กรณี ผู้นำของเข้าต้องยื่นใบขอคืนอากรเงินอากร ตามจำนวนรายการและปริมาณที่กำหนดไว้ในสูตรการผลิตและใบขนสินค้าขาออกอย่างครบถ้วนในคราวเดียวกัน¹⁵ โดยยื่นคำร้องต่อกองคืนอากร

ซึ่งหมายความว่าในการส่งออกแต่ละครั้ง (ตามใบขนสินค้าขาออกแต่ละฉบับ) หากมีสินค้ารายการใดเข้าเงื่อนไขที่จะขอคืนอากรวัตถุดิบได้จะต้องขอคืนอากรพร้อมกัน จะขอคืนอากรสำหรับวัตถุดิบแต่ละอย่างทีละครั้งไม่ได้ ซึ่งผิดกับการตัดบัญชีวัตถุดิบใบขนสินค้าขาเข้า ซึ่งไม่จำเป็นจะต้องตัดบัญชีทีละใบขนสินค้า แต่สามารถตัดบัญชีไปที่ละส่วน ๆ ตามปริมาณ และชนิดของวัตถุดิบที่ใช้ผลิตเป็นสินค้าส่งออกตามความเป็นจริงได้

แต่การตัดบัญชีตามใบขนสินค้าขาเข้าแต่ละฉบับ จะต้องเรียงลำดับวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตตามหลัก "FIRST IN FIRST OUT" หรือ "FIFO" หรือ "เข้าก่อนออกก่อน" มิฉะนั้น จะถือว่าวัตถุดิบที่นำเข้ามาก่อนหน้านี้ ได้ใช้ไปในกิจการอื่น ซึ่งต้องชำระภาษีอากรโดยทันที¹⁶

เมื่อกองคืนอากรได้รับคำร้องขอคืนอากรแล้ว ก็จะทำเนิการตรวจสอบตามระเบียบ และเมื่อตรวจสอบรายละเอียดการจัดทำรายงานการคืนอากรด้วยคอมพิวเตอร์พบว่าถูกต้องแล้ว ก็จะอนุมัติให้คืนอากรไปได้

ซึ่งการอนุมัติคืนเงินอากรนี้ อธิบดีกรมศุลกากรได้มอบอำนาจให้ผู้อำนวยการกองคืนอากร หัวหน้าฝ่าย และหัวหน้างาน เป็นผู้พิจารณาอนุมัติ ภายใต้เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ คือ ให้กองคืนอากรมีอำนาจอนุมัติคืนเงินอากรและจ่ายเงินชดเชยค่าภาษีอากรได้ต่อหนึ่ง คำร้องขอค้างต่อไปนี้

¹⁵ ประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ (8)

¹⁶ ประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2527 ข้อ (8)

การคืนเงินอากรผลิตเพื่อส่งออก

- 1.1 ผู้อำนวยการกองหรือผู้รักษาราชการแทน อนุมัติคืนเงินอากรได้ไม่จำกัดจำนวน
- 1.2 หัวหน้าฝ่ายคืนอากรการผลิตเพื่อส่งออก อนุมัติคืนเงินอากรได้ภายในวงเงินไม่เกิน 3,000,000 บาท
- 1.3 หัวหน้างานเอกสารและข้อมูล อนุมัติคืนเงินอากรได้ภายในวงเงินไม่เกิน 1,000,000 บาท
- 1.4 หัวหน้างานตรวจสอบ อนุมัติคืนอากรได้ภายในวงเงินไม่เกิน 1,000,000 บาท¹⁷

กรณีที่เป็นกรณีการชำระอากรไว้ด้วยเงินสด เมื่อกรมศุลกากรพิจารณาให้คืนอากรได้ ผู้นำเข้าก็สามารถรับเงินจำนวนดังกล่าว (ที่กองเก็บอากร) ไปได้ทันทีตามจำนวนที่ได้คืน (ไม่มีคอกเบี้ย) แต่หากเป็นกรณีการชำระอากรโดยวางหนังสือค้ำประกันของธนาคารเอาไว้ เมื่อได้รับการพิจารณาให้คืนอากรได้แล้ว ผู้นำเข้าต้องยื่นใบสรุปยอดอากรที่ค้าง เพื่อให้กรมศุลกากรตรวจสอบว่ายังมีอากรที่ยังคงต้องชำระหรือไม่ หากมีอากรบางส่วนที่ต้องชำระจะต้องนำเงินสดมาชำระก่อนแล้วกรมศุลกากรจึงจะคืนหนังสือค้ำประกันให้ ทั้งนี้ เป็นไปตามประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร ข้อ 15 04 20 วรรค 2 ซึ่งกำหนดไว้ว่า

"เมื่อตรวจสอบแล้ว ปรากฏว่าไม่มีเงินอากรค้างชำระ ก็ให้ประทับตราในต้นฉบับใบขนสินค้าขาเข้า 19 ทวิ กับสำเนาและใบสรุปยอดอากรที่ค้าง สั่งการให้คืนหนังสือค้ำประกันได้โดยบันทึกในใบสรุปยอดอากรที่ค้างและต้นฉบับใบขนสินค้าขาเข้า 19 ทวิ ด้วยว่าได้ใช้วัตถุประสงค์หมดแล้ว ไม่ต้องเก็บอากร แล้วส่งไปกองเก็บอากร

ให้กองเก็บอากรคืนหนังสือค้ำประกันไปโดยเก็บใบสรุปยอดอากรที่ค้างไว้เป็นหลักฐาน ส่วนต้นฉบับใบขนสินค้าขาเข้าส่งไปยังกองศุลกากรการ สำเนาใบขนสินค้าขาเข้าส่งกองวิชาการ"

ซึ่งหากมีการต้องเสียภาษีในกรณีดังกล่าว จะต้องเสียเงินเพิ่มอัตร้อยละ 1 ต่อเดือน โดยไม่คิดทบต้นด้วย ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 112 จัตวา วรรค 1 ถึงวรรค 3 บัญญัติว่า

"เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก นำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่

¹⁷ คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 7/2531 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2531 (โปรดดูที่ภาคผนวก ข.)

วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่ต้องคิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการค้ำประกัน แต่ในกรณีที่เงินประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากร ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มค่าเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย

ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง เกษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้ถือเป็นเงินอากร"

ในกรณีที่ต้องมีการชำระเงินเพิ่มจะต้องตรวจสอบเพิ่มเติมโดยเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร ดังนี้

"ในกรณีที่ใบสรุปยอดอากรที่ค้าง แสดงว่ายังมีอากรค้างชำระให้ฝ่ายคืนอากรตรวจสอบและคำนวณภาษีอากรและเงินเพิ่มที่ต้องเรียกให้ชำระแล้วบันทึกจำนวนเงินลงในใบขนสินค้าขาเข้าและใบสรุปยอดอากรที่ค้างแยกตามประเภทภาษีอากรส่งไปยังกองเก็บอากร

ให้กองเก็บอากรรับชำระภาษีอากรและเงินเพิ่มตามจำนวนที่ฝ่ายคืนอากรบันทึกไว้ โดยไม่ต้องให้ทำใบขนเพิ่มเติม แล้วแยกต้นฉบับใบขนสินค้า ใบสรุปยอดอากรที่ค้าง ส่งฝ่ายคืนอากร ส่วนสำเนาใบขนสินค้าขาเข้าส่งกองวิชาการ"

เมื่อฝ่ายคืนอากรตรวจสอบว่ามีการชำระภาษีอากรและเงินเพิ่มครบถ้วนถูกต้องแล้ว และบันทึกในใบขนสินค้าและใบสรุปยอดอากรที่ค้างว่า "ให้คืนหนังสือค้ำประกันได้" ก็ให้กองเก็บอากรคืนหนังสือค้ำประกันให้ผู้นำของ เข้าไปโดยเก็บใบสรุปยอดอากรที่ค้างไว้เป็นหลักฐานแล้วส่งใบขนสินค้าขาเข้าให้กองศุลกากร¹⁸ เพื่อดำเนินการเก็บรักษาและตรวจสอบความถูกต้อง (Re-Check) ต่อไป

¹⁸ ประมวลระเบียบปฏิบัติการศุลกากร พ.ศ.2530 ข้อ 15 04 22

2.6 สรุปทางเดินเอกสารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

เมื่อได้กล่าวถึงขั้นตอนและวิธีปฏิบัติรวมทั้งระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการยื่นอากรมาแล้ว จะเห็นได้ว่าว่าจะถึงขั้นตอนการยื่นอากร เอกสารต่าง ๆ ต้องผ่านขั้นตอนการตรวจสอบพิจารณาจากหลายหน่วยงาน ทำให้บางครั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องแต่ละชุดใบขนสินค้ามีเป็นจำนวนมากถึงเกือบ 20 แผ่น ในแต่ละขั้นตอนที่ทำให้มีเอกสารเพิ่มจำนวนขึ้นนั้น บางครั้งก็จำเป็นต้องใช้เวลาในการดำเนินการด้วย ซึ่งลักษณะขั้นตอนงานเอกสาร (Paper Work) เช่นนี้ พอสรุปให้ชัดเจนและง่ายขึ้นได้ ดังนี้

1. ขั้นตอนการนำเข้าเพื่อขอคืนอากร

เอกสารที่เกี่ยวข้อง	หน่วยงานผู้รับผิดชอบ
1. การขออนุมัติหลักการ <ul style="list-style-type: none"> - หนังสือแสดงความจำนงขอคืนอากร - ใบทะเบียนการค้า - ใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล - หนังสือรับรองของกระทรวงพาณิชย์ซึ่งแสดงถึงวัตถุประสงค์ของนิติบุคคล - ใบอนุญาตตั้งโรงงาน (ร.ง.2) - ใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงาน (ร.ง.4) - งบการเงินและผลงานการส่งออกตลอดจนหลักฐานการสั่งซื้อจากลูกค้า (Order) สำหรับกรณีขออนุมัติใช้ธนาคารค้าประกันแทนการชำระอากรด้วยเงินสด 	กองคืนอากรเป็นผู้พิจารณาและจัดทำเป็นแฟ้มประวัติแต่ละราย
หมายเหตุ เอกสารข้างต้นใช้เฉพาะการขออนุมัติหลักการครั้งแรกเท่านั้น	

เอกสารที่เกี่ยวข้อง	หน่วยงานผู้รับผิดชอบ
<p>2. การนำเข้า</p> <ul style="list-style-type: none"> - ใบขนสินค้าขาเข้า (แบบที่ 153 ก, ข.) ซึ่งประกอบด้วย <ol style="list-style-type: none"> 1. ตันฉบับ (ตัวอักษรพิมพ์สีน้ำเงิน) 2. สำเนา, ใบแนบใบขนสินค้าขาเข้า 3. ใบส่งปล่อย (ตัวแดง) - ใบตราส่งสินค้า (B/L) - ใบสุทธิการชำระเงิน E.C. หรือ Exchange Control - บัญชีราคาสินค้า (Invoice) - อื่น ๆ ที่จำเป็น เช่น ใบอนุญาตสำหรับของต้องจำกัด 	<p>กองพิธีการและประเมินอากร จะประเมินค่าภาษีแล้วส่งไปเก็บเงินที่กองเก็บอากร และจะคืนตันฉบับและตัวแดงให้ผู้นำเข้าเพื่อนำเอกสารที่เหลือทั้งหมดไปตรวจและปล่อยของที่กองตรวจสินค้าขาเข้า เมื่อนำของออกให้นำใบส่งปล่อย (ที่ผ่านการรับรองจากเจ้าหน้าที่แล้ว) ยื่นต่อกองควบคุมและตรวจสินค้าขาเข้าที่ 1 ก่อนจะนำของออกมาได้</p>
<p>3. การขอคืนอากร</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตันฉบับใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมเอกสารประกอบที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เช่น ใบขนสินค้าขาออกฉบับที่ส่งออกซึ่งของที่ผลิตจากวัตถุดิบนำเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าฉบับดังกล่าว 	<p>กองตรวจสินค้าขาเข้าจะส่งใบขนสินค้าและเอกสารประกอบมาที่กองคืนอากร</p>

2. ขั้นตอนการส่งออกเพื่อขอกันอากร

เอกสารที่เกี่ยวข้อง	หน่วยงานผู้รับผิดชอบ
<p>1. การส่งออก</p> <ul style="list-style-type: none"> - ใบขนสินค้าขาออก - ใบแนบใบขนสินค้าขาออก - ใบสำเนาใบขนสินค้าขาออก - E.C. 61 - Packing List - อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ใบอนุญาตส่งออก 	<p>กองตรวจสินค้าขาออกจะตรวจและบันทึกการตรวจของไว้หลังใบขนสินค้า สำเนาและใบแนบแล้วแยกใบแนบและเอกสารที่เกี่ยวข้องส่งกองศันอากร ส่วนสำเนาส่งกองวิชาการ ใบขนสินค้าต้นฉบับส่งกำกับไปกับการขนของส่งออกโดยกองควบคุมและตรวจสินค้าเข้าที่ 1 เสร็จแล้วจึงส่งให้กองศุลกากรเก็บรักษา</p>
<p>2. การยื่นสูตรการผลิต</p> <ul style="list-style-type: none"> - สูตรการผลิตและกรรมวิธีผลิต - คำขอรับเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบสูตรการผลิตที่โรงงาน - ตัวอย่างสินค้า 	<p>กองศันอากรจะพิจารณาสูตรการผลิตที่ยื่นพร้อมทั้งตัวอย่างสินค้า ในกรณีที่จะต้องวิเคราะห์สูตรการผลิตว่าผลิตได้จริงตามปริมาณและน้ำหนักของวัตถุดิบที่ระบุในสูตรให้ไปตรวจสอบกรรมวิธีผลิตที่โรงงานของผู้ผลิตด้วย</p>

เอกสารที่เกี่ยวข้อง	หน่วยงานผู้รับผิดชอบ
<p>3. การขอกินอากร</p> <ul style="list-style-type: none"> - ใบคำร้องขอกินอากร (Claims) - ใบแนบใบขนสินค้าขาออกและเอกสารที่เกี่ยวข้อง - รายละเอียดแนบใบขอกิน - คำรับรองของผู้ส่งออก - ใบสรุปยอดอากรที่ค้างชำระ 	<p>กองกินอากรพิจารณาและ ตรวจสอบรับรองสูตรการผลิต แล้วจึงพิจารณาขอกินอากรตาม สัดส่วนของการส่งออก</p>
<p>4. การรับคืนอากร หรือการคืนหนังสือค้ำประกัน ของธนาคาร</p> <ul style="list-style-type: none"> - กรณีชำระอากรด้วยเงินสด - กรณีชำระอากรโดยใช้หนังสือธนาคารค้ำประกัน 	<p>กองกินอากรจะตรวจสอบว่ามี ภาระภาษีเหลืออยู่หรือไม่ ถ้า ไม่มีก็จะส่งให้กองเก็บอากรจ่าย เช็คให้ตามจำนวนต่อไป</p> <p>กองกินอากรจะส่งใบขนสินค้าไป กองพิธีการและประเมินอากร หากมีภาระภาษีอยู่เพื่อประเมิน อากรแล้วจึงส่งให้กองเก็บอากร คืนหนังสือค้ำประกันให้ต่อไป</p>

เมื่อได้ทราบขั้นตอนการขอคืนอากรของไทย และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง ดังได้กล่าวมาแล้ว จะได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกับการคืนอากรของประเทศเกาหลีใต้ และไต้หวัน โดยสรุป¹⁹ ดังนี้

ลักษณะการคืนอากรของประเทศอื่น ๆ เปรียบเทียบกับประเทศไทย

ลักษณะงาน	ไต้หวัน	เกาหลีใต้	ไทย
1. กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการคืนอากร			
1.1 การยื่นขออนุมัติหลักการและสูตรการผลิต	1.1 ผู้ประกอบการที่จะขอคืนอากรจะต้องยื่นขออนุมัติหลักการและยื่นสูตรการผลิต	1.1 ผู้ประกอบการที่จะขอคืนอากรไม่ต้องยื่นขออนุมัติหลักการและสูตรการผลิต	1.1 ลักษณะเช่นเดียวกับไต้หวัน
1.2 การกำหนดระยะเวลาที่ส่งส่งออกที่จะได้รับการคืนอากร	1.2 ผู้ประกอบการที่นำวัตถุดิบเข้ามาผลิตแล้วส่งออกภายใน 1 ½ ปี นับจากวันนำเข้าจะได้รับการคืนอากร	1.2 ลักษณะเช่นเดียวกับไต้หวัน	1.2 ผู้ประกอบการที่นำวัตถุดิบเข้ามาผลิตแล้วส่งออกภายใน 1 ปี นับจากวันนำเข้าจะได้รับการคืนอากร

¹⁹ จากรายงานการศึกษาของเจ้าหน้าที่ศุลกากรไทย ระหว่างวันที่ 29 พฤศจิกายน 2530 ถึง 12 ธันวาคม 2530 ณ ประเทศเกาหลีใต้ (โดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรเกาหลีใต้พาชมการปฏิบัติงานที่ The Drawback Division of Office of Customs Administration ณ กรุงโซล) และประเทศเกาหลี (โดยการพาชมการปฏิบัติงานที่ The Drawback Division of the Inspectorate General of Customs ณ กรุงไทเป โดยคณะศุลกากรเกาหลี)

ลักษณะงาน	ไต้หวัน	เกาหลีใต้	ไทย
<p>2. พิธีการในด้านเอกสารการนำเข้าและส่งออกสำหรับของที่คืนอากร</p> <p>2.1 การปฏิบัติพิธีการในการนำเข้าและส่งออก</p> <p>2.2 การชำระค่าภาษีอากร</p>	<p>2.1 ผู้ประกอบการจะปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรตั้งแต่การยื่นเอกสารการนำเข้าและส่งออก การประเมินอากรและการตรวจปล่อยสินค้า</p> <p>2.2 การชำระค่าภาษีอากรมี 2 วิธี คือ</p> <p>1) การชำระค่าภาษีอากรด้วยเงินสด</p> <p>2) การใช้ธนาคารค้ำประกัน</p>	<p>2.1 ลักษณะเช่นเดียวกัน</p> <p>2.2 ลักษณะเช่นเดียวกัน</p>	<p>2.1 ลักษณะเช่นเดียวกัน</p> <p>2.2 ลักษณะเช่นเดียวกัน</p>
<p>3. การใช้สูตรการผลิตในการคืนอากร</p> <p>3.1 หน่วยงานในการกำหนดสูตรการผลิต</p>	<p>3.1 กระทรวงอุตสาหกรรมจะเป็นผู้พิจารณาสูตรการผลิตที่ผู้ประกอบการได้ยื่นสูตรไว้แล้วกำหนดการใช้วัตถุดิบในสูตรการ</p>	<p>3.1 สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรม, สำนักงานส่งเสริมการเกษตร, สำนักงานประมง ฯลฯ จะเป็นผู้กำหนดสูตร</p>	<p>3.1 กองคืนอากรของกรมศุลกากรจะเป็นผู้พิจารณาสูตรการผลิตที่ผู้ประกอบการได้ยื่น</p>

ลักษณะงาน	ไต้หวัน	เกาหลีใต้	ไทย
	ผลิตที่จะคืนอาคารและจัดส่งสูตรดังกล่าวไปยังสำนักงานศุลกากรเพื่อใช้ในการคืนอาคาร	มาตรฐานในการคืนอาคารเอง ในการใช้วัตถุดิบในสินค้าแต่ละประเภทที่จะได้รับการคืนอาคารแล้วจัดส่งมายังสำนักงานศุลกากรเพื่อใช้พิจารณาคืนอาคาร	สูตรไว้แล้วกำหนดการใช้วัตถุดิบในสูตรการผลิตที่จะคืนอาคารและจัดส่งมายังฝ่ายคืนอาคารเพื่อใช้ในการคืนอาคาร
3.2 ปัญหาการใช้สูตรการผลิต	3.2 มีความยุ่งยากอยู่บ้างพอสมควรสำหรับสินค้าบางชนิดที่ขอคืนอาคารซึ่งใช้วัตถุดิบหลายชนิดในการผลิตสินค้าชนิดนั้น เช่น สินค้าประเภทเครื่องไฟฟ้า ประเภทสิ่งทอ เป็นต้น	3.2 ลักษณะเช่นเดียวกับไต้หวันและยังมีปัญหาอีกในด้านการคืนอาคารสำหรับสินค้าที่ไม่ได้อยู่ในประกาศของทางราชการในการกำหนดสูตรมาตรฐานที่จะคืนอาคาร	3.2 ลักษณะเช่นเดียวกับไต้หวัน
4. การใช้คอมพิวเตอร์ในการคืนอาคาร 4.1 ใช้คอมพิวเตอร์ในการออกรายงานการคืนอาคาร	4.1 เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะเป็นผู้คำนวณเงินที่จะคืนอาคารแล้วออกรายงานการคืนอาคารคอมพิวเตอร์หรือผู้ขอคืนอาคารจัดทำรายงานการคืนอาคารยื่นต่อกรมศุลกากรเพื่อตรวจสอบ	4.1 ผู้ประกอบการที่ขอคืนอาคารจะเป็นผู้คำนวณเงินที่จะได้รับคืนอาคารแล้วออกรายงานการคืนอาคารคอมพิวเตอร์เอง	4.1 ลักษณะเช่นเดียวกับไต้หวัน

ลักษณะงาน	ไต้หวัน	เกาหลีใต้	ไทย
4.2 การใช้คอมพิวเตอร์	4.2 ใช้คอมพิวเตอร์ทั้งระบบ	4.2 ใช้คอมพิวเตอร์บางส่วน	4.2 ใช้คอมพิวเตอร์บางส่วน
5. ขั้นตอนในการพิจารณาคืนอาคาร	5.1 ผู้ประกอบการที่จะขอคืนอาคารต้องยื่นคำร้องขอคืนอาคาร	5.1 ผู้ประกอบการที่จะขอคืนอาคารต้องยื่นคำร้องขอคืนอาคาร	5.1 ลักษณะเช่นเดียวกับไต้หวัน
5.1 การยื่นคำร้องขอคืนอาคาร	5.1 ผู้ประกอบการที่จะขอคืนอาคารต้องยื่นคำร้องขอคืนอาคาร	5.1 ผู้ประกอบการที่จะขอคืนอาคารต้องยื่นคำร้องขอคืนอาคาร พร้อมรายงานการคืนอาคารคอมพิวเตอร์ที่จะคืนอาคาร	5.1 ลักษณะเช่นเดียวกับไต้หวัน
5.2 เอกสารที่ใช้ในการพิจารณาคืนอาคาร	5.2 เจ้าหน้าที่จะพิจารณาจากเอกสารใบขนสินค้าทั้งขาเข้าและขาออก, คำร้องที่ขอคืนอาคาร รายงานการคืนอาคารและสูตรการผลิต	5.2 ลักษณะเช่นเดียวกัน	5.2 ลักษณะเช่นเดียวกัน
5.3 การพิจารณาความผิดในการคืนอาคาร เช่น สำแดงชื่อสินค้าในใบขนสินค้าขาออกคลาดเคลื่อน, การสำแดงสูตรการผลิตคลาดเคลื่อน เป็นต้น	5.3 ไม่พิจารณาความผิด	5.3 ไม่พิจารณาความผิด	5.3 พิจารณาความผิด

จากตารางเปรียบเทียบข้างต้น สามารถวิเคราะห์เปรียบเทียบกับการคั้นอากรของไทยได้ ดังนี้

1. การกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการคั้นอากร

ประเทศไต้หวันและประเทศเกาหลีใต้ มีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการคั้นอากร โดยจะคั้นอากรให้แก่ผู้ประกอบการที่นำวัตถุดิบเข้ามาผลิตแล้วส่งออกภายใน 1½ ปี นับจากวันนำเข้า ในประเทศไต้หวัน ผู้ประกอบการที่จะขอคั้นอากรจะต้องยื่นขออนุมัติหลักการและสูตรการผลิต แต่ในประเทศเกาหลีใต้ไม่ต้องยื่นขออนุมัติหลักการและสูตรการผลิต

สำหรับประเทศไทย มีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการคั้นอากร โดยผู้ประกอบการที่จะขอคั้นอากรจะต้องยื่นขออนุมัติหลักการและสูตรการผลิต และผู้ประกอบการที่นำวัตถุดิบเข้ามาผลิตแล้วส่งออกภายใน 1 ปี นับจากวันนำเข้าจึงจะได้รับการคั้นอากร

2. พิธีการในด้านเอกสารการนำเข้าและส่งออกสำหรับของที่ขอคั้นอากร

ในประเทศไต้หวันและประเทศเกาหลีใต้ ในด้านพิธีการเอกสารการนำเข้าและส่งออกคล้ายคลึงกับประเทศไทย คือมีการนำเอกสารมาผ่านพิธีการ, ประเมินอากรและตรวจปล่อยสินค้า โดยเฉพาะในเรื่องของการชำระค่าภาษีอากรนั้น แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. การชำระค่าภาษีอากรด้วยเงินสด
2. การใช้ธนาคารค้ำประกัน

3. การใช้สูตรการผลิตในการคั้นอากร

ในประเทศไต้หวัน ผู้ประกอบการที่จะขอคั้นอากรต้องยื่นสูตรการผลิตที่กระทรวงอุตสาหกรรม ซึ่งจะเป็นผู้พิจารณาการใช้วัตถุดิบในสูตรการผลิตที่จะคั้นอากรแล้วส่งสูตรการผลิตดังกล่าวมาให้กรมศุลกากรเพื่อใช้ในการพิจารณาคั้นอากร สำหรับสูตรการผลิตในประเทศไต้หวันก็มีความยุ่งยากอยู่บ้าง สำหรับสินค้าบางประเภทที่ใช้วัตถุดิบหลายชนิดในการผลิต ส่วนประเทศเกาหลีใต้ ผู้ประกอบการที่จะขอคั้นอากรไม่ต้องยื่นสูตรการผลิตเนื่องจากหน่วยงานของรัฐบาลจะเป็นผู้กำหนดสูตรมาตรฐาน ได้แก่ สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรม (OFFICE OF INDUSTRIAL PROMOTION), สำนักงานส่งเสริมการเกษตร (OFFICE OF AGRICULTURAL PROMOTION), สำนักงานประมง (OFFICE OF FISHERIES) เป็นต้น และมีปัญหาการใช้สูตรการผลิตเช่น

เกี่ยวกับไต้หวัน และยังมีปัญหาสินค้าบางชนิดที่ไม่มีในประกาศของทางราชการในการกำหนดศุลกากรมาตรฐาน

สำหรับประเทศไทย ผู้ประกอบการที่ขอคืนอากรจะต้องยื่นสูตรการผลิตที่กองคืนอากรกรมศุลกากร ซึ่งจะเป็นผู้พิจารณาสูตรการผลิตเพื่อใช้ในการพิจารณาคืนอากร สำหรับปัญหาในเรื่องสูตรการผลิตมีปัญหาลักษณะเช่นเดียวกับประเทศไต้หวัน

4. การใช้คอมพิวเตอร์ในการคืนอากร

ในประเทศไต้หวันนั้น ได้นำคอมพิวเตอร์มาช่วยในการคืนอากรโดยใช้คอมพิวเตอร์ทั้งระบบ ตั้งแต่เมื่อผู้ประกอบการนำวัตถุดิบเข้ามาหรือส่งสินค้าที่จะขอคืนอากรออกไปต่างประเทศ เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ทำหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้าจะเก็บข้อมูลในเครื่องคอมพิวเตอร์แล้วออนไลน์มายังหน่วยงานคืนอากรซึ่งมีคอมพิวเตอร์อยู่ และเมื่อผู้ประกอบการต้องการขอคืนอากรก็จะยื่นคำร้องขอคืนอากร เจ้าหน้าที่ก็จะนำคำร้องพร้อมเอกสารใบขนสินค้าขาเข้าและขาออกมาตรวจสอบข้อมูลกับเครื่องคอมพิวเตอร์อีกครั้ง เมื่อข้อมูลถูกต้อง เจ้าหน้าที่จะออกรายงานการคืนอากรคอมพิวเตอร์แล้วส่งไปให้หน่วยงานตรวจสอบพิจารณาเพื่ออนุมัติคืนอากร

ส่วนประเทศเกาหลีใต้ นั้น ได้นำคอมพิวเตอร์มาใช้ในระบบการคืนอากรบางส่วนเท่านั้น เนื่องจากผู้ประกอบการที่จะขอคืนอากรจะเป็นผู้ออกรายงานการคืนอากรเอง ในเกาหลีได้นำคอมพิวเตอร์มาช่วยในการออกไปส่งจ่าย และการเก็บข้อมูลตลอดจนสถิติของการคืนอากร

สำหรับประเทศไทยนั้น ได้นำคอมพิวเตอร์มาช่วยในการคืนอากรบางส่วน โดยใช้ในการออกรายงานการคืนอากร, การเก็บข้อมูลตลอดจนสถิติการคืนอากร เป็นต้น

5. ขั้นตอนในการพิจารณาคืนอากร

ในประเทศไต้หวันนั้น เมื่อผู้ประกอบการยื่นคำร้องขอคืนอากร เจ้าหน้าที่ที่สามารถที่จะออกรายงานการคืนอากรคอมพิวเตอร์ได้รวดเร็ว เนื่องจากได้เก็บข้อมูลตั้งแต่ที่ได้มีการตรวจปล่อยสินค้าแล้ว และเมื่อออกรายงานการคืนอากรคอมพิวเตอร์แล้ว เจ้าหน้าที่จะนำคำร้องพร้อมเอกสารใบขนสินค้าขาเข้าและขาออกที่ส่งมายังหน่วยงานคืนอากรพร้อมรายงานการคืนอากรคอมพิวเตอร์ส่งไปยังหน่วยงานตรวจสอบพิจารณาเพื่ออนุมัติคืนอากรต่อไป

ส่วนประเทศเกาหลีใต้ นั้น เมื่อผู้ประกอบการต้องการที่จะขอกินอากร จะยื่นคำร้อง ขอกินอากรพร้อมรายงานการกินอากรที่ผู้ประกอบการเป็นผู้คำนวณและจัดทำมาเอง เจ้าหน้าที่กินอากรจะนำคำร้องและรายงานการกินอากรมาพิจารณาพร้อมเอกสารใบขนสินค้าขาเข้าและขาออก โดยเจ้าหน้าที่กินอากรจะมีหน้าที่ในการตรวจสอบจำนวนเงินกินอากรที่ผู้ประกอบการทำ รายงานการกินอากรมาว่าถูกต้องหรือไม่ เมื่อตรวจสอบแล้วจึงจะพิจารณาอนุมัติกินอากรต่อไป นอกจากนี้ ผู้ขอกินอากรรายที่มีขีดความสามารถในการจัดทำรายงานคอมพิวเตอร์ สามารถยื่น รายงานกินอากรด้วยคอมพิวเตอร์ เพื่อให้กรมศุลกากรตรวจสอบได้ด้วย จึงเป็นการลดขั้นตอนและระยะเวลาไปได้

ผู้ที่ไปศึกษาดูงาน ได้ให้ความเห็นเพิ่มเติม ดังนี้

ในการศึกษาดูงานด้านการกินอากรการผลิตเพื่อส่งออก ทั้งประเทศไต้หวันและประเทศเกาหลีใต้ ส่วนใหญ่มีลักษณะคล้ายกับประเทศไทย เช่น การกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ในการกินอากร, พิธีการในด้านเอกสารการนำเข้าและส่งออก, ขั้นตอนในการพิจารณาการกินอากร ฯลฯ แต่ก็มีความแตกต่างกันในวิธีการดำเนินงานกินอากรอยู่ ข้อแตกต่างมีดังนี้

1. การใช้คอมพิวเตอร์ในการกินอากร

ในประเทศไต้หวัน มีการพัฒนาระบบการกินอากรด้วยคอมพิวเตอร์ ซึ่งก้าวหน้ามาก สามารถนำคอมพิวเตอร์มาใช้ควบคุมการเก็บข้อมูลการกินอากรในใบขนสินค้าขาเข้าและขาออก ตั้งแต่การตรวจปล่อยสินค้าที่กองตรวจสินค้า โดยเก็บข้อมูลการกินอากรเข้าเครื่องคอมพิวเตอร์แล้วออนไลน์มายังเครื่องคอมพิวเตอร์ในหน่วยงานกินอากร ซึ่งทำให้เกิดความรวดเร็วใน ข้อมูลที่จะกินอากร และเมื่อผู้ประกอบการมายื่นคำร้องขอกินอากร เจ้าหน้าที่ก็สามารถนำคำร้อง มาพิจารณากับข้อมูลในคอมพิวเตอร์พร้อมกับใบขนสินค้าขาเข้าและขาออกที่ส่งมายังหน่วยงานกินอากร ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลว่าถูกต้องก็สามารถออกรายงานการกินอากรได้เลย ซึ่งจะช่วยให้ขั้นตอนการกินอากรเกิดความรวดเร็วยิ่งขึ้น ส่วนในประเทศเกาหลีใต้ นั้น ระบบการกินอากรต่างจากประเทศไต้หวัน คือ ประเทศเกาหลีใต้จะใช้คอมพิวเตอร์เพียงบางส่วน แต่ที่ระบบการกินอากรของเกาหลีใต้รวดเร็วไต้หวัน เนื่องจากการให้ผู้ประกอบการที่จะขอกินอากรเป็นผู้คำนวณเงินกินอากร ตลอดจนการออกรายงานการกินอากรเอง เจ้าหน้าที่กินอากรของเกาหลีใต้มีหน้าที่เพียง ตรวจสอบความถูกต้องและอนุมัติกินอากรเท่านั้น

สำหรับประเทศไทย ระบบการค้ำอากรนั้นใช้คอมพิวเตอร์บางส่วน ซึ่งใช้ใน เรื่องของการออกรายงานการค้ำอากร การเก็บข้อมูลตลอดจนสถิติการค้ำอากร ระบบการค้ำอากรของประเทศไทยคล้ายคลึงกับประเทศไต้หวัน คือ เจ้าหน้าที่ค้ำอากรจะเป็นผู้คำนวณเงินค้ำอากรตลอดจนการออกรายงานการค้ำอากร แต่สาเหตุที่การค้ำอากรของประเทศไทยล่าช้ากว่าประเทศไต้หวัน เนื่องจากไม่ได้ใช้คอมพิวเตอร์ทั้งระบบ และล่าช้ากว่าประเทศเกาหลีใต้อยู่บ้างในเรื่องของการออกรายงานการค้ำอากร ตลอดจนการพิจารณาการค้ำอากรของประเทศไทยนั้นเข้มงวดกว่า 2 ประเทศแต่อย่างไรก็ตาม การให้ผู้ประกอบการคำนวณเงินและออกรายงานการค้ำอากรเองแบบประเทศเกาหลีใต้ อาจเกิดความผิดพลาดได้ ประกอบกับสำเนาใบขนสินค้า ที่ผู้ประกอบการนำมาคำนวณเงินค้ำอากรอาจไม่ตรงกับต้นฉบับใบขนสินค้า ที่ทางกรมศุลกากรใช้ในการพิจารณาการค้ำอากร และผู้ประกอบการบางรายยังไม่เข้าใจวิธีการในการคำนวณเงินในการค้ำอากรดีพอ และบางรายก็ไม่สามารถออกรายงานการค้ำอากรคอมพิวเตอร์ด้วยตนเองได้ แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าสามารถแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวได้ และผู้ประกอบการสามารถออกรายงานการค้ำอากรได้ถูกต้อง ก็จะช่วยทำให้ระบบการค้ำอากรสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น ส่วนการใช้คอมพิวเตอร์ทั้งระบบแบบไต้หวันจะต้องใช้งบประมาณค่อนข้างสูง เนื่องจากต้องใช้เครื่องคอมพิวเตอร์เป็นจำนวนมาก และต้องอาศัยเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความเข้าใจในระบบคอมพิวเตอร์ แต่หากสามารถทำได้ก็จะช่วยทำให้ระบบการค้ำอากรเกิดความรวดเร็วและรัดกุมกว่าระบบการค้ำอากรของประเทศเกาหลีใต้

2. ระบบพิจารณาการค้ำอากร

ในเรื่องการพิจารณาการค้ำอากรในประเทศไต้หวันและประเทศเกาหลีใต้ ในกรณีของผู้ขอค้ำอากรสำแดงรายละเอียดในใบขนสินค้าขาออกคลาดเคลื่อน เช่น สำแดงสูตรการผลิตคลาดเคลื่อน, สำแดงชื่อสินค้าคลาดเคลื่อน เป็นต้น ทั้งสองประเทศจะผ่อนผันโดยไม่พิจารณาความผิดเนื่องจากการส่งเสริมการส่งออก ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้ขอค้ำอากรไม่ได้มีเจตนาทุจริต หรือส่งผลกระทบต่อการค้าการค้ำอากร เพียงแต่การพิมพ์ผิดพลาด แต่หากว่าผู้ขอค้ำอากรสำแดงผิดพลาดในลักษณะที่สื่อเจตนาทุจริตหรือส่งผลกระทบต่อการค้าการค้ำอากร เจ้าหน้าที่ที่พิจารณาการค้ำอากรของทั้งสองประเทศก็จะพิจารณาความผิดแก่ผู้ประกอบการเช่นเดียวกัน

สำหรับประเทศไทย ระบบการค้ำอากรในกรณีดังกล่าวค่อนข้างละเอียด ซึ่งบางครั้งผู้ขอค้ำอากรสำแดงคลาดเคลื่อนไปบ้าง ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่ได้มีเจตนาทุจริตหรือส่งผล

กระทบต่อการคืนอากรที่ทำให้เจ้าหน้าที่พิจารณาคืนอากรผิดพลาดได้ แต่เจ้าหน้าที่ยังถือเป็นความผิดส่งให้กองคดีพิจารณา ซึ่งปัญหานี้จำเป็นต้องมีส่วนสำคัญอย่างยิ่งที่ทำให้ระบบการคืนอากรล่าช้า ถ้าจะพัฒนาปรับปรุงระบบการคืนอากรให้เกิดความสะดวกรวดเร็วและเป็นการช่วยเหลือผู้ประกอบการทางกรมศุลกากรเองควรมีนโยบายปรับปรุงการพิจารณาคืนอากรในการพิจารณาความผิดดังกล่าวให้เหมาะสมมากขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายส่งเสริมการส่งออกของรัฐบาล

สรุป

เมื่อได้ทราบบทบาทและวิวัฒนาการของการคืนอากรมาแล้วในบทที่ 1 ในบทที่ 2 นี้ จึงได้กล่าวถึงรายละเอียด ขั้นตอน และเงื่อนไขต่างๆ ของการคืนอากรและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

1. ผู้ประกอบการทุกรายที่ประสงค์จะใช้มาตรการคืนอากร จะต้องมาขออนุมัติในหลักการที่กองคืนอากร ไม่ว่าจะผู้นั้นจะเป็นผู้นำเข้า และผลิตส่งออกเอง หรือจะเป็นผู้นำเข้าอย่างเต็มตัวได้ผลิตเอง หรือผลิตเองไม่ทั้งหมด และไม่ว่าจะเป็นเพียงผู้ส่งออกที่ซื้อสินค้าที่ผลิตจากวัตถุดิบนำเข้ามาจากผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอคืนอากรก็ตาม
2. ผู้นำเข้าทุกรายจะต้องเสียภาษีนำเข้าสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้าเต็ม 100% ซึ่งอาจจะชำระภาษีด้วยเงินสด หรือขอใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารก็ได้ หากเข้าเงื่อนไขในประกาศกรมศุลกากร (ปัจจุบันคือประกาศกรมศุลกากรที่ 46/2530) และในกรณีที่ใช้วัตถุดิบผลิตส่งออกไปแล้วบางส่วน อาจมาขอลดหยอดหนังสือค้ำประกันของธนาคารลงได้ เนื่องจากความรับผิดชอบในยอดภาษีที่มีอยู่ลดลงแล้ว โดยปฏิบัติตามประกาศกรมศุลกากรที่ 53/2530
3. ในการผ่านพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าและขาออกที่จะขอคืนอากรในภายหลังนี้มีพิธีการนอกเหนือจากเกณฑ์ปกติคือ ต้องมาผ่านพิธีการที่กองคืนอากรก่อน และต้องมี "ใบแนบใบขนสินค้า" เพิ่มขึ้นอีก 1 ฉบับ เพื่อประโยชน์ในการคืนอากร และในการสำแดงข้อความต่าง ๆ ในเอกสารการนำเข้าและ/หรือส่งออก ต้องสำแดงให้ถูกต้องครบถ้วน ตามที่กรมศุลกากรกำหนด (เช่น กำหนดไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 23/2527, ประกาศกองคืนอากรที่ 10/2527 เป็นต้น)
4. ก่อนส่งออก ต้องยื่นสูตรการผลิตที่แสดงกรรมวิธีผลิตและวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตต่อกรมศุลกากรพร้อมตัวอย่าง เพื่อกรมศุลกากรจะได้ทำการพิสูจน์สูตรการผลิตและอนุมัติให้ใช้สูตรดังกล่าวเป็นเกณฑ์ในการคิดจำนวนและปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ เพื่อคำนวณเงินค่าอากรที่พึงคืนให้ตามส่วน

ต่อไป การยื่นสูตรอาจไม่จำเป็นในกรณีที่ทำการผลิตสินค้าโดยวิธีง่าย ๆ ไม่ต้องคำนวณโดยสูตร เช่น ใช้วัตถุดิบ 1 : 1 หน่วย เป็นต้น

5. การส่งออก ต้องส่งออกเฉพาะค่าน หรือท่า หรือที่ที่กฎกระทรวงระบุให้เป็น ค่าน หรือท่า หรือที่ทำการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้าได้เท่านั้น ซึ่งปัจจุบันมี 28 ค่าน และต้องยอมให้กรมศุลกากรซักตัวอย่างเก็บไว้พิสูจน์ว่า ของส่งออกดังกล่าวตรงตามสูตรการผลิตหรือไม่ เพื่อจะได้คำนวณวัตถุดิบที่ใช้ และค่าภาษีที่จะได้คืนต่อไป และเมื่อส่งออกแล้ว ต้องยื่น คำร้องขอคืนอากร (Claim) ภายใน 6 เดือนนับแต่ส่งออก พร้อมรายละเอียดการใช้วัตถุดิบ และการตัดบัญชีตามระบบ "FIFO"

6. ผู้ยื่นคำร้องขอคืนอากรต้องเป็นผู้นำเข้าที่เสียภาษีไว้แต่แรก หากมีการโอน วัตถุดิบที่นำเข้าไปให้กับผู้ประกอบการรายอื่น เพื่อผลิตและ/หรือส่งออก ผู้ผลิตและ/หรือส่งออกจะ ต้องมีการสำแดงข้อความให้ชัดเจน ให้เข้าใจว่าได้ใช้วัตถุดิบชนิดใด ชื่อมาจากผู้ใด เพื่อจะให้ ผู้ยื่นคำร้องขอคืนอากร รายละเอียดเป็นไปตามประกาศกองศุลกากรที่ 10/2527

ในขั้นตอนต่าง ๆ ที่กล่าวถึงนี้ บางครั้งต้องใช้เวลามาก บางครั้งต้องผ่านขั้นตอน ของหลายหน่วยงาน ซึ่งได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศเกาหลีใต้และไต้หวัน ซึ่งเป็น ประเทศที่มีมาตรการคืนอากรเช่นเดียวกัน พบว่ามีลักษณะสำคัญคล้ายของประเทศไทย ส่วนที่ แตกต่างเป็นรายละเอียดเท่านั้น เช่น มีขั้นตอนเหมือนกัน กล่าวคือ วิธีพิสูจน์สินค้าว่าใช้วัตถุดิบ อะไรไปเท่าไร ซึ่งเป็นหัวใจในการควบคุมการคืนค่าภาษีอากรนั้น ใช้การตรวจสอบจากตัวอย่าง และคำนวณโดยสูตรการผลิตเช่นกัน แต่รายละเอียดแตกต่างกันตรงที่ผู้จัดทำสูตรการผลิตของ ประเทศไทย คือ กรมศุลกากร แต่ของประเทศไต้หวันและเกาหลีใต้ จะเป็นหน่วยงานอื่น ๆ เช่น กระทรวงอุตสาหกรรม หรือสำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรม ฯลฯ เป็นต้น