



บทที่ 1

แนวความคิด (Concept) ประวัติความเป็นมาของการกินอากร  
และความสัมพันธ์กับมาตรการลดอุปสรรค  
ของการส่งออกอย่างอื่น ๆ

สืบเนื่องมาจากสภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทั่วโลก ภายหลังจากสงครามโลกครั้งที่ 2 เกือบทุกประเทศจำเป็นต้องเร่งบูรณะฟื้นฟูฐานะทางเศรษฐกิจ ตลอดจนการกินที่อยู่ดีของประชาชนให้กลับสู่สภาพปกติ การเร่งบูรณะฟื้นฟูทางเศรษฐกิจนี้ จำเป็นต้องใช้เครื่องจักร อุปกรณ์ วัตถุดิบ และผลิตภัณฑ์อื่น ๆ อีกมากมาย ซึ่งหากเป็นประเทศที่ไม่มีสิ่งเหล่านี้อยู่ หรือมีอยู่แต่ไม่เพียงพอ เช่น ประเทศไทย ก็จำเป็นต้องซื้อหาเข้ามาสนองความต้องการอย่างเร่งด่วน และจำเป็นต้องจ่ายค่าสินค้าด้วยเงินตราต่างประเทศเป็นจำนวนมหาศาล

ประกอบกับยุคต่อ ๆ มา ประเทศอุตสาหกรรมพยายามใช้เทคโนโลยีเพิ่มทุนทรัพยากรที่ตนขาดให้มีครบวงจร และมีมากจนกระทั่งสามารถส่งสินค้าเกษตรมาขายแข่งในตลาดโลก ส่งผลกระทบโดยตรงต่อประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศผู้ส่งออกสินค้าเกษตรกรรมรายใหญ่รายหนึ่งทำให้รายได้จากการขายตกต่ำ จำนวนเงินตราต่างประเทศที่ได้จึงน้อยลงในขณะที่ยังจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศเพื่อซื้อสินค้าที่จำเป็นต่าง ๆ เป็นผลให้เกิดภาวะขาดดุลการค้าหนักยิ่งขึ้น

การส่งออก เป็นหนทางหนึ่งที่จะนำมาซึ่งเงินตราต่างประเทศ รัฐบาลได้ให้ความสำคัญกับการส่งออกเป็นอย่างมาก โดยได้ทำการปรับปรุงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ โดยเริ่มเน้นหนักในด้านการส่งเสริมการส่งออกอย่างชัดเจนและจริงจัง ปรากฏในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 3-4 เป็นต้นมา โดยอาศัยแนวทางพัฒนาเศรษฐกิจของไต้หวัน เกาหลีใต้ และสิงคโปร์ ที่สามารถใช้ "การพัฒนาอุตสาหกรรม" ฟื้นฟูเศรษฐกิจให้รุ่งโรจน์ได้ภายในเวลาอันสั้น<sup>1</sup>

อย่างไรก็ตาม การจะพัฒนาอุตสาหกรรมเพื่อส่งออกให้ได้ผลและมีประสิทธิภาพจำเป็นต้องมีวิธีการและการวางแผนที่ดีเพื่อให้สามารถส่งออกไปแข่งขันกับตลาดโลกได้

<sup>1</sup> วารสารผู้ส่งออก ปีที่ 2 ฉบับที่ 34 บัณฑิตแรก มกราคม 2532 หน้า 84

วิธีที่จะทำให้บรรลุจุดประสงค์ดังกล่าว ก็จำเป็นต้องมีการขจัดอุปสรรคของการส่งออกให้หมดไป หรือให้เหลือน้อยที่สุด ในขณะที่ต้องเพิ่มรัศมีการแข่งขัน (Competitive edge) ของสินค้าไทยให้มากที่สุด

การมุ่งผลิตเพื่อส่งออกมีความจำเป็นต้องทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำเพื่อว่าสินค้าที่ส่งออกไปขายต่างประเทศจะได้แข่งขันกับสินค้าที่ผลิตจากประเทศอื่นได้ วิธีหนึ่งที่ประเทศทั้งหลายใช้ในการลดต้นทุนการผลิต ก็โดยการขจัดภาษีที่ฝังอยู่ในต้นทุนการผลิตออกให้หมด (Remove Tax Content) กล่าวคือ สินค้าที่ส่งออกไปขายต่างประเทศจะต้องไม่มีค่าภาษีติดตัวสินค้าไปด้วย<sup>2</sup> แนวความคิด (Concept) เรื่องการคืนอากรสำหรับสินค้าส่งออก จึงเกิดขึ้น

การทำให้สินค้าส่งออกปลอดจากภาษี<sup>3</sup> อาศัยหลักเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งมีอยู่ 2 หลัก คือ หลักต้นทาง (Original Principle) และหลักปลายทาง (Destination Principle) โดยหลักต้นทางจะเก็บภาษีจากการส่งออก ไม่เก็บจากการนำเข้า ส่วนหลักปลายทางจะไม่เก็บภาษีจากการส่งออก แต่เก็บภาษีจากการนำเข้า<sup>3</sup> แนวความคิด (Concept) ที่จะขจัดภาษีออกจากตัวสินค้าส่งออกโดยวิธีคืนอากร จึงอยู่บนรากฐานของหลักปลายทาง ทำให้สินค้าส่งออกปลอดภาระภาษี จึงมีความสามารถในการแข่งขันกับสินค้าในต่างประเทศสูงขึ้น นอกจากนี้รัฐบาลจะมีวิธีการคืนอากรแล้ว ยังมีมาตรการอื่น ๆ อีก เช่น มาตรการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาล (Board of Investment หรือ B.O.I.) มาตรการด้านคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า (Bonded Warehouse Manufacturing) หรือมาตรการด้านการกำหนดเป็นเขตนิคมอุตสาหกรรมส่งออก (Export Processing Zone หรือ E.P.Z.) เป็นต้น ซึ่งแต่ละมาตรการต่างก็ช่วยลดยุทธศาสตร์ของการส่งออกในจุดต่าง ๆ ซึ่งจะได้กล่าวถึงรายละเอียดต่อไป

การคืนเงินอากร จะมีความหมายอย่างไร มีขอบเขตจำกัดอย่างไร และมีประวัติวิวัฒนาการอย่างไร จะได้กล่าวถึงดังต่อไปนี้

<sup>2</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย พิมพ์ครั้งที่ 3 บริษัทพิมพ์ดี จำกัด พ.ศ. 2533 หน้า 31

<sup>3</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย หน้า 32

ความหมายและขอบเขตของการคืนอากร (Duty Drawback)

การคืนเงินอากร ก็คือ การคืนเงินภาษีอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำของเข้าที่นำเอาวัตถุดิบ หรือวัสดุ (ตามกฎหมายใช้คำว่า "ของ") จากต่างประเทศเข้ามาทำการผลิต หรือผสม หรือ ประกอบ หรือบรรจุ เป็นสินค้าแล้วส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลือง ในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ กำหนดไว้ในมาตรา 19 ทวิ\* แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร<sup>4</sup> การคืนอากร (Duty Drawback)

\* มาตรา 19 ทวิ บัญญัติว่า ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของ ใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ว่า ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงิน อากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

- (ก) ของที่นำเข้ามานั้นมีชื่อของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร
- (ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็น ของส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด
- (ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่า หรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า
- (ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ เป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออกเข้ามาในราชอาณาจักร และ
- (จ) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะ ขยายเวลาออกไปตามที่เหมาะสมก็ได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออก การจัดทำและยื่น เอกสารต่าง ๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่น ๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้"

<sup>4</sup> ภูมิจิตต์ บุญประยูร การขอคืนภาษีอากรสำหรับการนำวัตถุดิบเข้ามาผลิตสินค้า ส่งไปต่างประเทศ, โรงพิมพ์โพสท์พับลิชชิ่ง จำกัด, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์



จึงมีความหมายเฉพาะการคืนเงินค่าภาษีอากรศุลกากร สำหรับของนำเข้าไปที่ผู้นำเข้าได้เสีย  
ไว้แล้วในขณะที่นำเข้าไปให้แก่ผู้นำเข้าเมื่อได้มีการใช้ของที่นำเข้าไป ผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ  
เป็นสินค้าส่งออกไปยังต่างประเทศแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ ต้องปฏิบัติให้ครบเงื่อนไขของมาตรา 19  
ทวิ ในข้อ (ก)-(จ) ด้วย

การคืนภาษีอากรในกรณีอื่น ๆ นอกเหนือจากนี้ เช่น การคืนอากรเนื่องจากได้ส่ง  
ของนำเข้ามาแล้วออกไปยังต่างประเทศอีกตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9)  
พ.ศ.2482 หรือการคืนอากรกรณีเสียภาษีไว้เกินจำนวนอันพึงต้อง เสีย จะไม่อยู่ในความหมาย  
ของการวิจัยในครั้งนี้

สำหรับทางด้านภาษีการค้านั้น เนื่องจากเป็นภาษีที่กรมศุลกากรได้รับมอบหมายให้  
เป็นผู้จัดเก็บแทนกรมสรรพากร ในการคืนภาษีการค้าจึงได้มอบให้กรมศุลกากรเป็นผู้คืนแทนกรม  
สรรพากรด้วย โดยกำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 78 ณว ดังนี้

"ในกรณีที่มีการส่งออกหรือนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักร และมีการส่งสินค้าที่ผลิต  
หรือผสม หรือประกอบ ด้วยสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักร ให้คืนภาษีการค้าที่เก็บไว้จากสินค้านั้น  
นั้นตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมาย  
ว่าด้วยศุลกากร ฯลฯ" การคืนภาษีการค้าในกรณีข้างต้น จึงมิได้อยู่ในขอบเขตของการวิจัยครั้งนี้  
แต่ประการใด

#### ประวัติและวิวัฒนาการของการคืนอากร

การคืนอากรเริ่มครั้งแรก เมื่อปี พ.ศ.2482 โดยกำหนดขึ้นตามมาตรา 19 แห่ง  
พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482<sup>5</sup> แต่ในครั้งแรกนั้น มิได้คืนอากรให้กับวัตถุดิบ  
ที่นำเข้ามาเพื่อผลิตส่งออก แต่ครอบคลุมเฉพาะการคืนอากรของที่ส่งกลับไปยังเมืองท่าต่าง  
ประเทศ หรือส่งกลับออกไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศเท่านั้น  
มิได้เป็นการคืนอากรตามความหมายของการวิจัยดังที่กล่าวมาข้างต้นแต่ประการใด เห็นได้จาก

<sup>5</sup> มาตรา 19 คั้งเดิมที่ยังไม่มีการแก้ไขที่ภาคผนวก ก.



(ข) ในมาตราดังกล่าว ซึ่งระบุว่า "ของนั้นมีได้ใช้ หรือมิได้ทำด้วยประการใด ๆ....."

เงื่อนไขที่สำคัญในการคืนอากร มีว่า

- ต้องส่งของนั้นกลับออกไปภายใน 2 ปี นับแต่วันที่น่าเข้า
- ส่งกลับไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า
- ได้รับความคืนเงินอากร 7/8 ส่วน<sup>6</sup>

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีได้เป็นการคืนอากรตามความหมายที่กล่าวถึง แต่การคืนอากรตามมาตรา 19 นี้ ก็เป็นแนวทางของการคืนอากรตามความหมายที่ได้ทำการวิจัย กล่าวคือ เมื่อได้มีการแก้ไขมาตรการดังกล่าวโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ.2499 โดยให้มีการเพิ่มเป็นมาตรา 19 ทวิ<sup>7</sup> ก็ยังคงมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการให้คืนบางประการเหมือนเดิม ซึ่งมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่สำคัญ ดังนี้

"ของที่ต้องเสียอากรขาเข้าซึ่งผู้นำเข้านำเข้าเฉพาะเพื่อใช้ในการประกอบกิจการอุตสาหกรรมอย่างใด ๆ แล้ว จะส่งของทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งของที่ได้ผลิตขึ้น หรือผสมหรือประกอบด้วยของดังกล่าวออกไปเมืองต่างประเทศ หากผู้นำเข้าสามารถพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจ อดิบัติว่าของที่ส่งออกไปนั้นได้ผลิตหรือผสมหรือประกอบด้วยของที่น่าเข้ามาดังกล่าว ก็ให้อธิปไตยคืนเงินอากรขาเข้าให้ 7 ใน 8 ส่วนของเงินอากรขาเข้าที่ได้เสียไว้แล้วโดยคำนวณตามปริมาณของที่ส่งออกไปตามเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด (สูตรการผลิต) แต่การคืนเงินอากรนั้นต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า "ของนั้นส่งกลับออกไปทางท่าเรือหรือที่สำหรับการส่งออก ซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า ของนั้นส่งกลับออกไปภายในกำหนดสองปีนับแต่ที่น่าเข้า และเงินอากรที่พึงได้คืนจะต้องเป็นจำนวนไม่ต่ำกว่ายี่สิบบาท"

เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ "เนื่องด้วยปัจจุบันนี้การอุตสาหกรรมในประเทศได้ขยายตัวขึ้น โรงงานอุตสาหกรรมภายในประเทศสามารถผลิตสินค้าส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศได้ แต่การผลิตสินค้าเหล่านี้อาจต้องใช้วัตถุดิบทั้งหมดหรือบางส่วนที่น่าเข้ามาจากต่างประเทศโดยเสียอากรขาเข้า วัตถุดิบส่วนที่ไม่ได้ใช้บริโภคภายในประเทศนี้

<sup>6</sup> ภูมิจิตต์ บุญประยูร การขอคืนภาษีอากรสำหรับการนำวัตถุดิบเข้ามาผลิตสินค้าส่งไปต่างประเทศ โรงพิมพ์โพสท์พับลิชชิ่ง จำกัด ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์

<sup>7</sup> โปรดดูที่ภาคผนวก ข.

จึงควรได้รับคืน เงินอากรขาเข้า แต่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรในปัจจุบัน กรมศุลกากรไม่อาจ  
จะคืนให้ได้ จึงสมควรแก้ไขให้มีการคืนเงินอากรในกรณีได้ เพื่อความเป็นธรรมและส่งเสริม  
การประกอบกิจการอุตสาหกรรมภายในประเทศอันจะยังประโยชน์ในด้านอื่น ๆ ตามมา"<sup>8</sup>

ต่อมาในปี พ.ศ.2503 ได้มีการออกพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการ  
อุตสาหกรรม พ.ศ. 2503 ขึ้น ซึ่งมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบต่อกรคืนอากร กล่าวคือ ใน  
พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ.2503 ได้แบ่งประเภทของบัตร  
ส่งเสริมออกเป็นประเภท ก. ประเภท ข. และประเภท ค. ในแต่ละประเภทได้กำหนดสิทธิ  
และผลประโยชน์ที่ผู้ได้รับบัตรส่งเสริมจะได้รับการยกเว้นในเรื่องภาษีอากรสำหรับเครื่องจักร  
และวัตถุดิบที่จะนำเข้ามาจากต่างประเทศว่ามีอะไรบ้าง อาทิเช่น ผู้ที่ได้รับบัตรส่งเสริมประเภท  
ก. จะได้ยกเว้นไม่ต้องชำระภาษีอากรสำหรับการนำเข้าเครื่องจักรและวัตถุดิบทุกชนิด ที่คณะ  
กรรมการฯ ได้พิจารณาเห็นชอบแล้วทั้งหมดเป็นระยะเวลา 5 ปี กล่าวคือ ทั้งเครื่องจักรและ  
วัตถุดิบทุกชนิดที่คณะกรรมการได้อนุมัติไว้ในบัตรส่งเสริมแล้วไม่ต้องเสียภาษีอากรในขณะนำเข้า  
แต่อย่างใดทั้งสิ้น (แต่ก็จะต้องมีหนังสือค้ำประกันของธนาคารวางค้ำประกันไว้ในขณะนำเข้าด้วย  
และจะคืนให้เมื่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ตรวจสอบรับรองบัญชีชนิดของเครื่องจักรและ  
วัตถุดิบที่นำเข้ามาว่าถูกต้องเสียก่อน) สำหรับบัตรส่งเสริมประเภท ข. เฉพาะรายการ  
วัตถุดิบ ซึ่งตามเงื่อนไขของบัตรฯ ได้รับการยกเว้นภาษีอากรในขณะนำเข้า 1 ใน 3 ของภาษี  
อากรที่ต้องชำระ ที่เหลือ 2 ใน 3 ผู้นำเข้าที่ได้รับการยกเว้นนั้นจะต้องชำระอากรเป็นเงินสด  
และตรงนี้เองก็มาถึงความสัมพันธ์ระหว่างพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนกับพระราชบัญญัติ  
ศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ได้มาพบกัน ทั้งนี้ ก็เพราะว่าภาษีอากรที่ผู้นำเข้าจะต้อง  
ชำระเป็นเงินสด 2 ใน 3 นั้น ถ้าหากผู้นำเข้ารายใดมีความประสงค์ที่จะผลิสินค้าโดยใช้วัตถุดิบ  
ที่นำเข้ามาเหล่านั้นออกไปจำหน่ายต่างประเทศเพื่อเป็นการขยายตลาดสินค้าและกำลังการผลิตของ  
ตัวเองแล้ว ก็จะสามารถนำเอาเครื่องมือทางศุลกากร คือมาตรา 19 ทวิ เข้ามาใช้ได้เลยทันที  
โดยปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับของมาตรา 19 ทวิ ที่ใช้ในระยะนั้น<sup>9</sup>

<sup>8</sup> จากเหตุผลในการประกาศใช้ ตามที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 74  
ตอนที่ 8 (22 มกราคม 2500)

<sup>9</sup> ภูมิจิตต์ บุญประยูร เรื่องเดียวกับ หน้า 3

จนกระทั่งถึงปี พ.ศ.2514 ได้มีประกาศของกระทรวงการคลังที่ ศก.5/2514<sup>10</sup> ลดอัตราอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำเข้าวัตถุดิบเพื่อผลิตเป็นสินค้าส่งออกโดยมีเงื่อนไขว่าของที่นำเข้ามาและได้รับการลดอัตราอากรตามประกาศฯ นี้ จะต้องใช้ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นสินค้าส่งออกภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ศุลกากรได้ตรวจปล่อยของ (ไม่ใช่ผู้นำเข้า) เงินอากรที่ไถลด 9 ใน 10 ให้วางประกันเป็นเงินสด หรือพันธบัตรรัฐบาล หรือใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคาร กรณีที่ใช้พันธบัตรรัฐบาลหรือใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารจะต้องวางประกันให้คุ้มเงินเพิ่มที่อาจจะต้องเสียในกรณีที่ไม่ผลิตส่งออกจำนวนร้อยละ 13 ของค่าอากรที่ไถลดลง (คือ 9/10 ) อีกด้วย ปริมาณของผู้นำเข้าที่ใช้ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นสินค้าและส่งออกให้ถือตามหลักเกณฑ์การคืนเงินอากรขาเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ซึ่งมีสาระสำคัญและมีผลกระทบต่ออากรขาเข้าให้แก่ผู้นำเข้าวัตถุดิบเพื่อผลิตเป็นสินค้าส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ กล่าวคือ ผู้นำเข้าที่จะนำวัตถุดิบเข้ามาเพื่อผลิตเป็นสินค้าส่งออก จะได้รับการลดอัตราอากรลง 9/10 ส่วน คงชำระอากรด้วยเงินสดเพียง 1/10 ส่วนเท่านั้น ส่วนที่เหลือ 9/10 ให้ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรไว้ได้ หากไม่มีการผลิตส่งออกภายในเงื่อนไขที่กำหนดต้องเสียอากรเพิ่มให้ครบถ้วนภายใน 1 เดือนนับแต่วันครบกำหนดส่งออก ส่วนเงื่อนไขอื่นที่สำคัญ ได้แก่

- ต้องผลิตส่งออกภายใน 1 ปี นับแต่วันตรวจปล่อย
- ขอคืนอากรได้ 7/8 ของอากรที่ชำระไว้ (คือ 1/10)
- อายุความในการขอคืนมีกำหนด 10 ปี<sup>11</sup>

จนกระทั่งปลาย พ.ศ.2515 รัฐบาลเห็นสมควรปรับปรุงการคืนภาษีอากรใหม่เพราะรัฐบาลเห็นว่า แม้จะประกาศลดอัตราอากรแล้วก็ยังไม่อาจลดได้ทั้งหมด (เนื่องจากพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 มิได้ให้อำนาจลดได้ทั้งหมด) และเห็นว่า การให้คืนอากรเฉพาะ 7/8 ส่วน โดยรัฐเก็บไว้ส่วนหนึ่ง (เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บและคืนภาษี) นั้น ทำให้ลดต้นทุนการผลิตได้ไม่หมด ผู้นำเข้ายังมีภาระภาษีอยู่ เมื่อเปรียบเทียบผลดี-ผลเสีย และ

<sup>10</sup> โปรตคฤที่ภาคผนวก ก.

<sup>11</sup> ภูมิจิตต์ บุญประยูร เรื่องเดียวกับ หน้า 4



ประโยชน์ที่รัฐได้รับจากภาษีจำนวนดังกล่าว กับประโยชน์ของผู้นำเข้าในการประกอบอุตสาหกรรมส่งออกในสภาวะการณ์ตลาดโลกในขณะนั้นแล้ว เห็นว่ารัฐบาลได้รับผลประโยชน์เพียงน้อยนิด หากไม่มีการจัดเก็บภาษีไว้แล้วรัฐจะได้ประโยชน์มากกว่าอย่างมหาศาล เพราะเปิดโอกาสให้สินค้าส่งออกแข่งขันกับตลาดโลกได้มากขึ้น และต้องการที่จะส่งเสริมนโยบายอุตสาหกรรมการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศให้มีความเหมาะสมกับสภาวะการเร่งรัดพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ<sup>12</sup> จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 19 ทวิ โดยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515<sup>13</sup>

ซึ่งได้มีการแก้ไขหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของมาตรา 19 ทวิ บางประการโดยมีสาระสำคัญสรุปได้ ดังนี้

- ผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอคืนอากรขาเข้า ตามมาตรา 19 ทวิ จะต้องชำระอากรขาเข้าเต็มจำนวน และจะขอคืนอากรได้เต็มจำนวน (100%) ตามส่วนที่ผลิตส่งออก
- มีสิทธิขอใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรในขณะนำเข้าตามนัยมาตรา 19 ทวิ ของกฎหมายฉบับเดียวกัน
- ต้องผลิตสินค้าส่งออกภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า
- ต้องขอคืนอากรภายใน 6 เดือนนับแต่วันส่งออก

การแก้ไขดังกล่าว ปรากฏอยู่ในมาตรา 19 ทวิ ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้

#### สาระสำคัญของมาตรา 19 ทวิ

การคืนอากรขาเข้าสำหรับของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ นอกจากจะต้องพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าของส่งออกดังกล่าวได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขอื่น ๆ อีก ดังนี้

<sup>12</sup> ภูมิจิตต์ บุญประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 4

<sup>13</sup> โปรดดูที่ภาคผนวก ง.

1. จำนวนค่าภาษีที่ดินให้ ตามมาตรา 19 ทวิ ไม่มีข้อจำกัดอัตราส่วนของเงินค่าอากรที่ดินให้ แต่ใช้ข้อความว่า "ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า" ดังนั้น จึงหมายความว่าต้องคืนให้จนเต็มจำนวน แต่ไม่มีดอกเบี้ยให้เว้นแต่ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากร เพราะเหตุที่ได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ตามมาตรา 112 จัตวา\* การให้คืนจนหมดสิ้นเช่นนี้ เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่จะส่งเสริมอุตสาหกรรมเพื่อการส่งออกดังกล่าวข้างต้นให้เต็มที่ โดยมุ่งต่อผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมอันเป็นหลักการให้เกิดบทบาทอัน

2. ของที่นำเข้ามานั้นมีชื่อของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร ซึ่งเป็นเงื่อนไขในข้อ (ก) ของมาตราดังกล่าว

หมายความว่า กระทรวงการคลังอาจออกกฎกระทรวงระบุชนิดของที่ห้ามคืนเงินอากรได้ เงื่อนไขข้อนี้กำหนดขึ้นเพื่อให้สามารถคุ้มครองป้องกันการผลิตในประเทศได้ กล่าวคือ ถ้าสิ่งซึ่งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมนำเข้ามาใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ นั้น เป็นของที่ผลิตได้เพียงพอในประเทศและรัฐบาลเห็นสมควร ก็จะสามารถส่งเสริมให้ใช้ของที่ผลิตในประเทศนั้นได้ โดยกีดกันการนำมาจากต่างประเทศด้วยการห้ามคืนค่าอากรให้แก่ของชนิดเดียวกันนั้นที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมนำมาจากต่างประเทศ เมื่อห้ามคืนเงินอากรเช่นนี้แล้ว ต้นทุนของวัตถุดิบหรือส่วนผสม หรือส่วนประกอบจากต่างประเทศก็จะสูงขึ้น เป็นโอกาสที่จะหันเหผู้ใช้ให้เปลี่ยนมาใช้ของในประเทศแทน

\* มาตรา 112 จัตวา พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 วรรคท้ายบัญญัติว่า "ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรเพราะเหตุที่ได้เรียกเก็บไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าอากรหรือวางประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายเงิน ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้าประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก การคำนวณดอกเบี้ยสำหรับจำนวนเงินประกันที่ต้องคืน ให้นับตั้งแต่วันเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนการค้าประกันจนถึงวันที่อนุมัติให้จ่ายเงินการคำนวณดอกเบี้ยตามวรรคนี้ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายนี้ให้ถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน"

ในขณะนี้ ยังไม่มีกฎกระทรวงระบุห้ามคั้นเงินอากรแก่ของประเภทใด ดังนั้น หากมีการนำของเข้ามาเพื่อผลิตภายใต้เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ข้ออื่น ๆ ครบถ้วนแล้ว ก็จะสามารถขอคืนอากรสำหรับของดังกล่าวได้

อย่างไรก็ตาม แม้จะไม่มีกฎกระทรวงระบุห้ามคั้นเงินอากร แต่ก็ได้มีประกาศกรมศุลกากรที่ 16/2528 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2528 ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19 ทวิ ได้กำหนดให้ของบางชนิดที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าส่งออก แต่มิได้เป็นของที่ติดไปกับตัวสินค้าที่ส่งออก ไม่อาจขอคืนอากรได้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง ของดังกล่าวส่วนใหญ่จะเป็นของที่ใช้ในการผลิตทางอ้อมนั่นเอง ได้แก่

1. เชื้อเพลิงที่ใช้ในการผลิต เช่น น้ำมัน ไม้ฟืน ถ่านหิน เป็นต้น
2. เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ในการผลิต เช่น ลูกกลิ้งบดแร่ (Grinding Ball) ที่ใช้ในการผลิตแร่ เครื่องมือเครื่องใช้ที่ทำจากทังสเตนคาร์ไบด์ (Tungsten Carbide)

ซึ่งใช้ในการผลิตนาฬิกา เป็นต้น

3. แม่แบบ แม่พิมพ์ ชนิดต่าง ๆ เช่น แม่แบบหรือแม่พิมพ์ทำด้วยกระดาษ (Release Paper) ที่ใช้ในผลิตภัณฑ์ประเภทหนังเทียม แม่แบบทุกชนิดที่ใช้ในผลิตภัณฑ์ประเภทเครื่องปั้นดินเผา เป็นต้น

4. ของที่ใช้ในการผลิตทางอ้อม เช่น กระดาษทราย ผงขัด น้ำยาขัดเงา ลักกะทลาด น้ำยาผสมในการขัด สิ่งที่ใช้ในการขัดต่าง ๆ ซอส์ค และกระดาษคาร์บอน เป็นต้น<sup>14</sup>

นอกจากนี้ ประกาศกรมศุลกากรที่ 16/2528 ยังได้ระบุประเภทของที่อาจเกิดปัญหาในการพิจารณาให้คืนอากรไว้ด้วยว่า ของเหล่านี้สามารถคืนอากรให้ได้ถ้าปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขข้ออื่น ๆ ตามที่ได้ระบุไว้ในมาตรา 19 ทวิ ซึ่งได้แก่ประเภทของ ดังต่อไปนี้

ก. วัตถุดิบที่เห็นได้ชัดเจนว่ามีอยู่ในของที่ผลิตเพื่อส่งออก เช่น ผ้า กระดุม ชิป ด้าย ในผลิตภัณฑ์ประเภทเสื้อผ้าสำเร็จรูป เม็ดพลาสติก แผ่นพลาสติก ในผลิตภัณฑ์ประเภทพลาสติก เป็นต้น

<sup>14</sup> ประกาศกรมศุลกากรที่ 16/2528 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2528 ข้อ 1 (โปรดดูที่ภาคผนวก จ)



ข. วัตถุประสงค์ที่ใช้ในการผลิตโดยตรงที่มีอยู่ในของที่ผลิตเพื่อส่งออก แต่ไม่ปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจน เช่น เคมีภัณฑ์ที่ทำให้เส้นด้ายเหนียว (Sizing Material) เคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการซักฟอก (Bleaching Agent) ในผลิตภัณฑ์ประเภทสิ่งทอ เคมีภัณฑ์ที่ใช้รักษาสภาพอาหาร ในผลิตภัณฑ์ประเภทอาหารกระป๋อง เคมีภัณฑ์ชนิดสเปรย์ที่ใช้ฉีดคอเสื้อให้แข็ง ในผลิตภัณฑ์ประเภทเสื้อผ้าสำเร็จรูป ตัวทำละลาย (Solvent) ที่ใช้ผสมกาวในผลิตภัณฑ์ประเภทเซลโลเฟน (Cellophane) น้ำยากันสนิมในผลิตภัณฑ์ประเภทวงจรไฟฟ้า (I.C.) เป็นต้น

3. ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด ซึ่งเป็นเงื่อนไขในข้อ (ข) ของมาตราดังกล่าว

การหาปริมาณของที่ใช้ไปในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเป็นของที่ส่งออก เป็นเรื่องสำคัญในการคืนเงินอากรมิให้รั่วไหล หรือเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงค่าภาษีเพราะของที่นำเข้ามาและใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุแล้ว ส่วนมากย่อมเปลี่ยนแปลงสภาพหรือรูปลักษณะไป มองไม่เห็นโดยชัดเจน ผู้ส่งออกอาจแจ้งปริมาณของของที่ผสม หรือประกอบ อยู่ในของที่ส่งออกเกินกว่าความจริง เพื่อแอบแฝงใช้ส่วนที่ความจริงมิได้ใช้ในการผลิตหาประโยชน์โดยทุจริตโดยมิได้ส่งออก ดังนั้น จะต้องมีหลักเกณฑ์หรือสูตรในการหาปริมาณตามที่อธิบดีเห็นชอบ หรือประกาศกำหนด ซึ่งจะได้อ้างถึงรายละเอียดในบทต่อไป

4. ของนั้นได้ส่งกลับออกไปทางท่า หรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า ซึ่งเป็นเงื่อนไขในข้อ (ค) ของมาตราดังกล่าว

การจำกัดข้อนี้เกี่ยวกับการควบคุม เพราะเหตุว่าการกำหนดให้สิทธิคืนอากรเช่นนี้เป็นทางรั่วไหลของเงินภาษีอากรได้ทางหนึ่ง หากมิได้มีการควบคุมให้รัดกุม ทางหรือท่าอนุมติสำหรับการนำของเข้าหรือส่งออกโดยชอบด้วยกฎหมายศุลกากรสำหรับของต่าง ๆ นั้นมีหลายทาง แต่ช่องทางเหล่านั้น ซึ่งศุลกากรกำหนดหรืออนุมติมีสภาพและความเหมาะสมต่างกันทั้งในด้านตัวพนักงานเจ้าหน้าที่และสภาพแวดล้อมอย่างอื่น

นอกจากนี้ ในการกำหนดท่าหรือที่อนุมติเพื่อเป็นทางนำของเข้าหรือส่งออก กระทรวงการคลังจะระบุขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่ของท่าหรือที่อนุมตินั้นด้วย ดังนั้น หากผู้ส่งออกปฏิบัติพิธีการ ณ ท่าหรือที่ซึ่งกฎกระทรวงมิได้ตั้งให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืน

อาคารฯ เข้า พิจารณานั้นก็ไม่สมบูรณ์ตามกฎหมาย ถือได้ว่ามิได้มีการส่งออกโดยถูกต้องตามเงื่อนไขของมาตรา 19 ทวิ จึงผิดเงื่อนไขที่จะได้ประโยชน์ในการคืนเงินอากร

5. ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออกเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งเป็นเงื่อนไขในข้อ (ง) ของมาตราดังกล่าว

เงื่อนไขจำกัดข้อนี้มีเหตุผล เช่น เกี่ยวกับการที่กฎหมายกำหนดอายุความไว้ ทั้งนี้ เพราะของที่นำเข้ามาเกินสมควรแล้วย่อมยิ่งยากแก่การตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นการพิสูจน์ตัวของหรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง และระยะเวลา 1 ปีนี้ จะเป็นระยะเวลาให้ผู้นำเข้าได้มีเวลาผลิตหรือผ่านกระบวนการต่าง ๆ เช่น ผสม หรือประกอบ ฯลฯ เป็นของส่งออก และการกำหนดระยะเวลาเอาไว้เช่นนี้ ยังเป็นทางที่จะป้องกันมิให้ผู้นำเข้าประวิงหรือหลีกเลี่ยงการชำระอากร โดยการอ้างว่าจะนำไปผลิต ผสม ประกอบหรือบรรจุเพื่อส่งออกด้วย เพราะการนำเข้ากรณีนี้อาจใช้ธนาคารค้ำประกันแทนได้ทำให้ไม่ต้องชำระค่าภาษี เมื่อนำของไปจากอารักขาของศุลกากร

6. ต้องขอคืนภายในกำหนดหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้ ซึ่งเป็นเงื่อนไขในข้อ (จ) ของมาตราดังกล่าว

เงื่อนไขจำกัดข้อนี้มีเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การตรวจสอบเอกสารหลักฐาน ทั้ง มิให้ต้องคืนเงินภาษีที่เก็บไว้นานเกินไปแล้วด้วย แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายก็ได้ให้อำนาจอธิบดีขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรได้ ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถยืดหยุ่นผ่อนปรนในเรื่องเวลาแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม เพราะการขอคืนเงินอากรที่ใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุนั้นไม่อาจคิดง่าย ๆ ตรง ๆ แต่จะต้องคำนวณตามสูตร ตามปริมาณการส่งออกและการนำเข้า ต้องคิดบัญชียุ่งยากบ้าง การหาตัวเลขแน่นอนจึงกระทำมิได้รวดเร็วนัก หากไม่มีช่องทางให้อธิบดีมีอำนาจขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรแล้ว ระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็อาจบีบรัดให้ผู้เกี่ยวข้องเกิดความเดือดร้อนเสียผลประโยชน์ที่กฎหมายมีเจตนารมณ์ให้

ความสัมพันธ์ระหว่างการคืนอากรกับมาตรการลดอุปสรรคของการส่งออกแบบอื่น ๆ

นอกจากมาตรการคืนอากรแล้ว รัฐบาลยังได้นำเอามาตรการลดอุปสรรคของการส่งออกอย่างอื่นมาใช้ด้วย ได้แก่

1. การชดเชยอากร
2. การส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาล (Board of Investment หรือ B.O.I.)
3. การจัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า (Bonded Manufacturing Warehouse)
4. การจัดตั้งเป็นเขตอุตสาหกรรมส่งออก (Export Processing Zone หรือ E.P.Z.)

ซึ่งในแต่ละมาตรการดังกล่าวข้างต้นต่างก็สามารถลดอุปสรรคของการส่งออกได้ แต่จะลดได้ที่จุดไหน และ Procedure ของรัฐแตกต่างกันอย่างไร เมื่อเทียบกับการคืนอากร จะได้อีกต่อไป ดังนี้

#### 1. ความสัมพันธ์ระหว่างการคืนอากรกับการชดเชยอากร

การชดเชยอากรของส่งออกที่ผลิตในอาณาจักร หมายถึง การที่รัฐบาลจ่ายเงินให้แก่ผู้ส่งออกในรูปของบัตรภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ซึ่งคลุมถึงการขายสินค้าให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้ หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ และคลุมถึงการขายสินค้าให้แก่องค์การระหว่างประเทศ หรือหน่วยงานที่มีสิทธินำสินค้าเข้ามาโดยได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เป็นการทดแทนค่าภาระภาษีอากร ที่ผู้ผลิตได้เสียไปในทุกขั้นตอนของการผลิต อันได้แก่ บรรดาภาษีอากรที่มีอยู่ในมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ อะไหล่ เครื่องจักร เชื้อเพลิง พลังงานอย่างอื่นที่ใช้ในการผลิตสินค้า แต่ไม่รวมถึงภาษีเงินได้ ค่าภาคหลวง ภาษีอากรที่ได้ขอคืนตามกฎหมายอื่นแล้ว ภาษีอากรท้องถิ่น และภาษีอากรตามที่คณะกรรมการพิจารณาชดเชยค่าภาษีอากรกำหนด

การจ่ายเงินชดเชยค่าภาษีอากร พิจารณาจ่ายตามอัตราเงินชดเชยที่กำหนดตามประกาศคณะกรรมการพิจารณาชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร ซึ่งอาจกำหนดเป็นอัตราตามสภาพ หรือตามราคาก็ได้ สำหรับอัตราตามราคาได้กำหนดเป็นอัตราทั่วไป ตามบัญชีอัตราเงินชดเชยท้ายประกาศคณะกรรมการพิจารณาชดเชยค่าภาษีอากรฯ ซึ่งกำหนดตามประเภทสินค้าที่จำแนกไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรฯ เข้าภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 และได้กำหนดอัตราเงินชดเชยไว้เป็น 2 อัตรา ดังนี้คือ



1. กรณีการส่งสินค้าออก ถ้าผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตไม่ได้รับหรือไม่ได้ใช้สิทธิคืนหรือยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีอากรตามกฎหมายอื่น นอกจากได้รับยกเว้นภาษีอากรเครื่องจักรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ให้ได้รับเงินชดเชยในอัตรา ก.

2. กรณีการส่งสินค้าที่ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตได้รับหรือได้ใช้สิทธิคืน หรือยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีอากรตามกฎหมายอื่น นอกจากได้รับยกเว้นภาษีอากรเครื่องจักรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนแล้ว แต่ยังมีภาระภาษีแอบแฝงอยู่ ให้ได้รับเงินชดเชยในอัตรา ข. ซึ่งจะมีอัตราการชดเชยต่ำกว่าอัตรา ก.<sup>15</sup>

เงินส่วนที่จะนำมาจ่ายเป็นเงินชดเชย ได้มาจากการที่รัฐกันเงินภาษีอากรที่ส่วนราชการ กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต จัดเก็บหรือรับไว้ไม่เกินร้อยละสอง เพื่อจ่ายเป็นเงินชดเชยให้แก่ผู้ทำการส่งสินค้าออก หรือถือว่าทำการส่งสินค้าออก ซึ่งมีสิทธิได้รับเงินชดเชยในรูปของบัตรภาษี\*

การชดเชยอากร มีวัตถุประสงค์เพื่อลดต้นทุนการผลิตโดยลดภาระภาษีอากรทางอ้อมที่มีอยู่ในต้นทุนการผลิต แต่มีเหตุผลในการจ่ายเนื่องจากวัตถุประสงค์ที่นำเข้ามาภาษีอยู่ในตัวไม่ว่าจะเป็นการเสียภาษีอากรโดยตรง หรือในรูปของการเสียภาษีในทางอ้อมก็ตาม ทางราชการ

<sup>15</sup> ส่วน ปางสุข คู่มือปฏิบัติงานเกี่ยวกับการคืนอากรและส่งเสริมการส่งออก, บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งกรุ๊ป จำกัด, พ.ศ.2531 หน้า 306

\* มาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ.2524 มาตรา 15 บัญญัติว่า "ให้กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต กันเงินภาษีอากรที่ส่วนราชการนั้นได้จัดเก็บหรือรับไว้เพื่อจ่ายเงินชดเชย โดยไม่ต้องนำส่งเข้าเป็นรายได้แผ่นดินตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณและกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีกำหนด

การกันเงินภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง จะต้องไม่เกินร้อยละหนึ่งของภาษีอากรที่ได้จัดเก็บหรือรับไว้ วันแต่กรณีมีเหตุอันควร รัฐมนตรีจะสั่งให้กันเพิ่มเกินร้อยละหนึ่งก็ได้ แต่จะต้องไม่เกินร้อยละสอง"

ไม่อาจจะจ่ายชดเชยให้แก่ผู้เสียหายอากรโดยตรงทุก ๆ ขั้นตอนได้ จึงใช้วิธีจ่ายชดเชยทั้งหมดให้แก่ผู้ส่งออกแทน เนื่องจากมูลค่าของสินค้าที่ส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศได้รวมค่าภาษีอากรต่าง ๆ ที่ต้องเสียไว้แล้ว ผู้ส่งออกต้องชำระมูลค่าของสินค้าที่รวมค่าภาษีไว้ด้วย จึงได้มีการจ่ายชดเชยให้แก่ผู้ส่งออกซึ่งเป็นบุคคลสุดท้าย โดยที่มิได้เป็นผู้เสียหายอากรโดยตรง

สินค้าส่งออกแต่ละชนิดจะได้ชดเชยในอัตราเท่าใด เป็นไปตามประกาศคณะกรรมการพิจารณาชดเชยค่าภาษีอากร ซึ่งเดิมได้คำนวณสูตรการชดเชย โดยอาศัยสัมปหัตถิจาก INPUT - OUTPUT TABLE ซึ่งมีปัญหาว่าตาราง INPUT - OUTPUT TABLE ได้แยกรายการสินค้าออกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ทำให้การชดเชยภาษีไม่ได้ถูกต้องตรงตามความจริง ขณะนี้ได้มีการดำเนินการเพื่อปรับปรุงสูตรชดเชย โดยได้สร้างสัมปหัตถิจำจายการผลิต (Physical Input Coefficient หรือ PhIC) ขึ้นเพื่อใช้เป็นฐานสำหรับคำนวณสูตรชดเชย การใช้สัมปหัตถิจำจายการผลิตจะทำให้ชดเชยภาษีได้ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงได้ดีกว่าเดิม<sup>16</sup>

ลักษณะของการชดเชยอากรคล้ายกับการคืนอากร คือ เป็นวิธีชดเชยเพื่อให้สินค้าส่งออกปลอดภาษีเช่นกัน แต่มีความแตกต่างกันในรายละเอียด ดังนี้

การชดเชยภาษีอากร	การคืนภาษีอากร
1. ไม่ใช่มาตรการทางศุลกากร คือ ให้ชดเชยตามประกาศกระทรวงการคลัง ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติชดเชยอากรของส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524	1. เป็นมาตรการทางศุลกากร คือ ให้คืนโดยบัญญัติเป็นกฎหมาย ตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482
2. ชดเชยให้กับผู้ส่งออกหรือถือว่าส่งออก	2. คืนให้กับผู้นำเข้า
3. ไม่จำเป็นต้องมีการนำของเข้า	3. ต้องมีการนำของเข้าเพื่อใช้ผลิตเป็นสินค้าส่งออกเสมอ

<sup>16</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย หน้า 23

การชดเชยภาษีอากร	การคืนภาษีอากร
4. ไม่มีการใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่จะชดเชยให้	4. มีการใช้ธนาคารค้ำประกันได้ตามมาตรา 19 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482
5. ต้องมีอัตราชดเชยสำหรับสินค้าส่งออกที่กระทรวงการคลังประกาศกำหนดเสียก่อน จึงยื่นคำขอชดเชยรับบัตรภาษีได้	5. ต้องมีการยื่นความจำนงขออนุมัติในหลักการและสูตรการผลิตเสียก่อน จึงยื่นคำขอคืนเงินอากรได้
6. ใช้ใบขนสินค้ามูลค่าเงินและหลักฐานการรับเงินของธนาคาร เป็นเอกสารประกอบการพิจารณาให้ชดเชย	6. ใช้ใบขนสินค้าขาเข้าและขาออก หรือใบแนบ เป็นเอกสารประกอบการพิจารณาให้คืน
7. ต้องยื่นคำขอรับบัตรภาษีภายใน 1 ปี นับแต่วันส่งออกหรือวันประกาศอัตราชดเชย แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง	7. ต้องยื่นคำขอคืนเงินอากรภายใน 6 เดือน นับแต่ส่งออก
8. ไม่มีเงื่อนไขเวลากำหนดให้ส่งออก ถ้ามีการนำวัตถุดิบเข้ามาทำการผลิตส่งออก	8. มีเงื่อนไขเวลากำหนดให้นำวัตถุดิบเข้ามาทำการผลิตและส่งออกภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า
9. สินค้าที่ส่งออกไม่จำเป็นต้องผลิตด้วยของที่นำเข้า จึงไม่มีการชกตัวอย่างสินค้าเพื่อการวิเคราะห์	9. สินค้าที่ส่งออกต้องพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจว่าผลิตด้วยของที่นำเข้า จึงมีการชกตัวอย่างสินค้าเพื่อการวิเคราะห์
10. ต้องประทับตราสำแดงข้อความในใบขนสินค้ามูลค่าเงินว่า "ขอชดเชยตามอัตราปกติ" หรือ "ขอชดเชยตามอัตราเต็มจำนวน" แล้วแต่กรณี	10. ต้องประทับตราสำแดงข้อความในใบขนสินค้าขาเข้าและขาออกหรือใบแนบว่า "ขอคืนอากร" ตามมาตรา 19 ทวิ



<p>11. ให้ชดเชยเพื่อเป็นการช่วยเหลือ ปลดเปลื้องภาระค่าภาษีอากรที่แฝงอยู่ ตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่มีอยู่ในมูลค่าสินค้า</p>	<p>11. ให้คืนเพราะของที่นำเข้ามาได้ใช้บริโภค ภายในประเทศและให้สินค้าส่งออก ปลอดภาษี ตามหลักการเก็บภาษีที่ ปลายทาง (Destination Principle)</p>
<p>12. ให้ชดเชยค่าภาษีอากรทุกชนิดรวมทั้งค่า ธรรมเนียมต่าง ๆ ที่มีอยู่ในมูลค่าการ ผลิตสินค้านั้น</p>	<p>12. ให้คืนค่าภาษีอากรที่ได้เสียไว้เมื่อนำของ เข้า คือ อากรขาเข้า ภาษีการค้า และ ภาษีท้องถิ่น</p>
<p>13. ให้ชดเชยโดยง่ายเป็นบัตรภาษี</p>	<p>13. ให้คืนโดยง่ายเป็นเช็ค เงินสดหรือคืน หนังสือค้ำประกันให้</p>
<p>14. เงินที่ให้ชดเชยเป็นเงินจากงบประมาณ แผ่นดิน</p>	<p>14. เงินที่คืนให้เป็นเงินภาษีอากรที่ได้เรียก เก็บไว้เมื่อนำของเข้า</p>

สินค้าส่งออกที่ผลิตจากวัตถุดิบนำเข้ามา นอกจากจะได้รับคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แล้ว ยังสามารถขอชดเชยอากรได้ด้วย แต่จะได้รับการชดเชยในอัตราปกติ (อัตรา ข.) เท่านั้น ซึ่งจะน้อยกว่าอัตราเต็มจำนวน (อัตรา ก.) ทั้งนี้ เพราะหากได้คืนภาษีไปแล้ว ยังคงเหลือค่าภาษีแอบแฝงอยู่อีกบางส่วน จึงให้ชดเชยภาษีในส่วนดังกล่าวได้น้อยกว่าสินค้าส่งออกที่มีขอคืนอากร (ทั้งที่เป็นสินค้าส่งออกที่ผลิตจากวัตถุดิบนำเข้ามา หรือมิได้ผลิตจากวัตถุดิบนำเข้ามา) ซึ่งจะได้รับชดเชยอากรในอัตราเต็มจำนวน

ดังนั้น ในการส่งออกครั้งหนึ่ง (ตามใบขนสินค้าขาออก 1 ฉบับ) อาจจะได้รับทั้งชดเชยอากรด้วยและคืนอากรด้วยก็ได้ เอกสารที่ใช้ประกอบการพิจารณาแต่ละประเภทจะจัดทำพร้อม ๆ กัน คือ จะมีใบขนสินค้าขาออก 1 ชุด ซึ่งจะประกอบด้วยใบแนบใบขนสินค้าขาออกใช้สำหรับคืนอากร และใบขนสินค้าขาออกม้วนน้ำเงินใช้สำหรับขอชดเชยอากรไปพร้อม ๆ กัน ซึ่งหน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการขอคืนอากรและขอชดเชยอากรเป็นหน่วยงานเดียวกัน ได้แก่

กองค้ำอาคาร โดยแยกเป็นฝ่ายค้ำอาคารการผลิตเพื่อส่งออก รับผิดชอบเกี่ยวกับการขอค้ำอาคาร และฝ่ายชดเชยอาคาร รับผิดชอบเกี่ยวกับการขอชดเชยอาคาร

## 2. ความสัมพันธ์ระหว่างการค้ำอาคารกับการส่งเสริมการลงทุน

การส่งเสริมการลงทุน เป็นระบบที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจูงใจให้มีการลงทุนภายในประเทศ ผู้ลงทุนจะประกอบด้วยเอกชนทั้งภายในและภายนอกประเทศ ลักษณะจึงเป็นระดมทุนจากภาคเอกชนเข้าร่วมกันประกอบกิจการในหลาย ๆ ประเภท เช่น ประเภทอุตสาหกรรม เกษตรกรรม หรือประเภทบริการ เป็นต้น

การส่งเสริมการลงทุน จึงเป็นระบบการที่รัฐกำหนดให้สิทธิและประโยชน์ที่เหมาะสมด้านภาษีอากร โดยยกเว้นอากรหรือลดหย่อนอากรให้ และอื่น ๆ ตลอดจนการให้หลักประกันและการคุ้มครองกิจการและบุคคลที่รัฐให้การส่งเสริมนั้น เพื่อจูงใจและเร้ารักให้มีการลงทุนในกิจการที่รัฐให้ความสำคัญและประสงค์จะส่งเสริม ตามสภาพและความต้องการทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ เพื่อประโยชน์ในด้านการสร้างงาน การเพิ่มรายได้ และการกระจายรายได้ให้แก่ประชาชนได้คือพอ<sup>17</sup>

สิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลจะได้รับ มักจะเป็นสิทธิพิเศษนอกเหนือจากบทบัญญัติกฎหมายโดยทั่วไปที่ใช้กับบุคคลภายในรัฐที่รัฐให้กับผู้นั้นโดยเฉพาะ เช่น

2.1 สิทธิและประโยชน์ทางด้านการอนุญาตให้คนต่างด้าวเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อศึกษาลู่ทางหรือกระทำการอื่นใดที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุนแม้จะเกินอัตรา จำนวน หรือระยะเวลาให้อยู่ในประเทศไทยตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองก็ตาม

2.2 สิทธิประโยชน์ทางด้านที่ดิน ซึ่งให้สิทธิผู้ได้รับการส่งเสริมคือกรรมสิทธิ์ในที่ดินได้แม้เป็นคนต่างด้าวตามจำนวนที่คณะกรรมการจะเห็นสมควรแม้จะเกินกำหนดที่จะพึงมีได้ตามกฎหมายอื่น

<sup>17</sup> ชัช มหาตมวดี บทความเรื่อง การส่งเสริมการลงทุน วารสารศุลกากร  
ปีที่ 1 ฉบับที่ 6 ประจำเดือนพฤษภาคม-มิถุนายน 2531 หน้า 20

2.3 สิทธิและประโยชน์ทางด้านภาษีเงินได้ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการ มีกำหนดเวลาตั้งแต่ 3 ปี แต่ไม่เกิน 8 ปี\*

2.4 สิทธิและประโยชน์ทางด้านกรณำหรือส่งเงินออกนอกราชอาณาจักร (มาตรา 37 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน)

2.5 สิทธิและประโยชน์ทางด้านศุลกากร

ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จะได้รับสิทธิและประโยชน์ทางด้านภาษีอากร ทั้งทางด้านการยกเว้นอากร หรือลดหย่อนภาษีอากร สำหรับเครื่องจักรตามมาตรา 28 และ 29 และวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น ตามมาตรา 30 ซึ่งเป็นเรื่องการยกเว้นภาษีอากร สำหรับการนำเข้าโดยตรง แต่ในส่วนของการยกเว้นภาษีอากร มีบัญญัติไว้โดยตรงในมาตรา 36 ซึ่งตามมาตรา นี้ได้บัญญัติไว้หลายเรื่องด้วยกัน มิใช่กล่าวถึงภาษีอากรขาออกโดยเฉพาะ แต่เป็นการกล่าวถึงภาษีอากรขาเข้าด้วย โดยกฎหมายบัญญัติไว้ ดังนี้

"มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างดังต่อไปนี้ด้วย

(1) การยกเว้นทั้งอากรขาเข้าและภาษีการค้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลเฉพาะที่ใช้ในการส่งออกในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมซื้อวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักร ให้ผู้ผลิตหรือผู้ขายของดังกล่าว ได้แก่ ผู้รับการส่งเสริมเป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษีการค้าสำหรับของนั้น

(2) การยกเว้นทั้งอากรขาเข้าและภาษีการค้าสำหรับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับไป

(3) การยกเว้นทั้งอากรขาออกและภาษีการค้าสำหรับผลิตภัณฑ์ หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ

(4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน จากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัย และค่าขนส่งนอกประเทศ ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

\*สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีเงินได้นี้ ยังมีรายละเอียดซึ่งอาจศึกษาเพิ่มเติมได้จากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 31, 32, 33 และ 34, 35



2.6 สิทธิและประโยชน์ทางการสร้าง ความมั่นใจและให้หลักประกันการคุ้มครองแก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริม เพื่อให้เป็นที่แน่ชัดว่าผู้ได้รับการส่งเสริมนั้น จะไม่สูญเสียประโยชน์หรือเป็นหลักประกันได้ว่าจะไม่ประสบกับการขาดทุนอันเนื่องมาจากการแข่งขันทางการค้าหรือการแทรกแซงของรัฐในทางการค้า ซึ่งหลักประกันและการคุ้มครองนี้มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนตั้งแต่มาตรา 43-53 เช่น การจะไม่โอนกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริมมาเป็นของรัฐ การกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์เดียวกัน หรือคล้ายคลึงกันกับผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ<sup>18</sup> หรือการห้ามนำผลิตภัณฑ์ลักษณะดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>19</sup> เป็นต้น

2.7 สิทธิและประโยชน์ทางการอำนวยความสะดวกอื่น ๆ เช่น กรณีนำเครื่องจักร วัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่เป็นของพียงได้รับการยกเว้น หรือลดหย่อนอากรเข้ามาในราชอาณาจักร หากผู้นำเข้าต้องการนำไปใช้ด่วน ไม่อาจรอผลการพิจารณาของคณะกรรมการได้ก็สามารถจะใช้ศุลกากรค้าประกันและนำของออกไปก่อนได้<sup>20</sup> และเครื่องจักรเหล่านี้สามารถนำไปจำนอง, จำหน่ายจ่ายโอน, ให้เช่า หรือนำไปใช้ในทางอื่นหรือให้บุคคลอื่นใช้ได้ด้วย<sup>21</sup> ภายใต้การอนุญาตของคณะกรรมการ

ลักษณะของการส่งเสริมการลงทุน จึงแตกต่างจากการขจัดอุปสรรคของการส่งออก โดยวิธีการกีดกันอากรตามมาตรา 19 ทวิ ซึ่งให้คืนภาษีเฉพาะที่ได้เสียไว้เท่านั้น และคืนให้เฉพาะวัตถุดิบที่ใช้ผลิตเป็นสินค้าส่งออกเท่านั้น แต่การส่งเสริมการลงทุนมีทั้งการลดหย่อนหรือยกเว้นอากรทั้งในด้านวัตถุดิบประเภททุน ซึ่งได้แก่ เครื่องจักร และวัตถุดิบจำเป็นต่าง ๆ แล้ว ยังได้ช่วยเหลือด้านอื่น ๆ อีกด้วย

<sup>18</sup> มาตรา 19 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

<sup>19</sup> มาตรา 50 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

<sup>20</sup> มาตรา 38 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

<sup>21</sup> มาตรา 41, 42 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

นอกจากนี้ ผู้ได้รับการส่งเสริมยังสามารถใช้วิธีการคืนภาษีตามมาตรา 19 ทวิ ได้อีกด้วย ในกรณีที่มิได้รับยกเว้นภาษีอากรขาเข้าและ/หรือภาษีการค้า รวมทั้งค่าธรรมเนียมพิเศษอื่น ๆ ซึ่งจะได้รับสิทธิพิเศษกว่าผู้ขอคืนอากรรายอื่น ๆ อีก คือ จะได้รับอนุมัติให้ใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันแทนการชำระอากรขาเข้าด้วยเงินสด<sup>22</sup> ภายใต้เงื่อนไขของการผลิตส่งออก ไม่น้อยกว่า 80% เป็นต้น

### 3. ความสัมพันธ์ระหว่างการคืนอากรกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า (Bonded Manufacturing Warehouse)

โดยทั่วไป ระบบคลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse System) เป็นการกำหนดที่สำหรับเก็บรักษาของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรเป็นเวลานาน และมีต้องตรวจปล่อยจากศุลกากรเมื่อนำเข้าในทันทีทันใด โดยมีหลักการประหนึ่งว่า ของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นยังไม่มีภาระภาษีอากร นำเข้าเก็บโดยที่เจ้าของคลังสินค้าได้ทำทัณฑ์บนไว้กับศุลกากรว่าจะไม่กระทำผิดกฎหมายและระเบียบข้อบังคับของทางราชการ สามารถส่งออกต่างประเทศได้โดยปลอดภาษีอากรทั้งขาเข้าและขาออก หากนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อใช้ภายในประเทศต้องเสียภาษีอากร ในหลักสากลใช้การคำนวณภาษีอากรตามสภาพและราคาของของตอนนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นเกณฑ์ ระบบคลังสินค้าทัณฑ์บนจัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์หลายประการ เช่น ช่วยผ่อนคลายภาระภาษีอากรแก่ผู้นำเข้า เพื่อส่งเสริมสินค้าผ่านแดน เพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศ และสินค้าขาออก ตลอดจนเพื่อระบายสินค้าจากโรงพักสินค้าเบื้องต้น เพื่อประโยชน์ในด้านการท่าเรือ เป็นต้น ตามจุดมุ่งหมายอาจเน้นหนักไปในบางด้านและตามความเหมาะสมของสถานการณ์ทั่วไปในแต่ละประเทศ

คลังสินค้าทัณฑ์บนในประเทศไทยมีหลายประเภท เช่น คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทเก็บของ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร และคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เป็นต้น

ในที่นี้ จะกล่าวถึงเฉพาะคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า (Bonded Manufacturing Warehouse) เท่านั้น

<sup>22</sup> ประกาศกรมศุลกากรที่ 46/2530 ลงวันที่ 30 กันยายน 2530

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เป็นมาตรการในการส่งเสริมอุตสาหกรรมในประเทศและสินค้าส่งออก ทั้งนี้ สามารถนำวัตถุดิบจากต่างประเทศโดยยังมีได้ชำระค่าภาษีอากรเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ ในโรงงานที่ได้รับอนุมัติ เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านี้ โดยเจ้าของคลังสินค้าได้ทำทัณฑ์บนไว้กับทางราชการว่า จะไม่ละเมิดกฎหมายและระเบียบข้อบังคับของทางราชการ หากผลิต ผสม และประกอบ แล้วส่งออกนอกราชอาณาจักร ก็จะได้รับยกเว้นการเก็บภาษีอากร แต่ถ้านำออกใช้ภายในประเทศต้องชำระภาษีอากรในสภาพและราคาของที่เป็นวัตถุดิบในเวลานำเข้า เช่นนี้ก็เป็นกรช่วยเหลืออุตสาหกรรมส่งออกที่ไม่ต้องเสียทั้งภาษีอากรในการนำเข้าและภาษีอากรในการส่งออก เป็นการผ่อนคลายเป็นทางการเงินแก่อุตสาหกรรมที่ผลิตเพื่อขายในประเทศโดยไม่ต้องเสียภาษีอากรทันทีที่นำเข้า แต่สามารถนำของมาผลิต ผสม ประกอบเสร็จแล้วส่วนที่เหลือมีได้ผลิตส่งออก จึงจะเสียภาษีอากรให้กับรัฐ

การขออนุมัติจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้ขออาจจะต้องมีคุณสมบัติครบถ้วนตามที่กำหนด เช่น มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่ต่ำกว่า 10 ล้านบาท เป็นกิจการที่ผลิตเพื่อส่งออกร้อยละ 80 ขึ้นไป และต้องเป็นการผลิตที่ใช้เทคโนโลยีในการผลิตสูง มีระบบบัญชีที่ดี ตลอดจนมีความเหมาะสมทางด้านอื่น ๆ เช่น การใช้สิทธิโควตา หรือระบบสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรเป็นการทั่วไป เป็นต้น\*

เมื่อผู้ขอได้รับอนุมัติให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้ว ก็จะต้องมาทำสัญญาประกันต่อกรมศุลกากร พร้อมทั้งวางหนังสือธนาคารค้ำประกันในวงเงิน 25% ของค่าภาระภาษีอากรวัตถุดิบนำเข้า ที่คาดว่าจะมีอยู่ในคลัง จำนวนสูงสุดในขณะใดขณะหนึ่งเพื่อเป็นการประกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่กรมศุลกากร และเพื่อผูกพันให้ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับที่กรมศุลกากรกำหนดขึ้นและเมื่อเริ่มดำเนินการแล้ว หากในการตรวจสอบบัญชี ปรากฏว่า 25% ของค่าภาระภาษีอากรสำหรับของนำเข้าที่คงเหลืออยู่ในคลัง เกินกว่าวงเงินประกันที่วางไว้ ก็จะต้องวางประกันเพิ่มให้ครบ

การควบคุมจะทำโดยผู้ได้รับการจัดตั้ง ต้องยื่นสูตรการผลิตสินค้าเพื่อให้กรมศุลกากรอนุมัติและใช้สูตรดังกล่าวคำนวณวัตถุดิบคงเหลือในคลัง (ซึ่งหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบบัญชีวัตถุดิบ

\* ศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมได้ในประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ. 2530



คงเหลือน้เป็นไปตามประมวลระเบียบปฏิบัติการมศุลกากร ข้อ 14 10 19) หากปรากฏว่าวงเงินค้ำประกันในช่วงเวลาใดไม่คุ้มค่าภาษีอากรที่พึงเรียกเก็บแก่วัตถุดิบและสินค้าที่ผลิตแต่ยังไม่ส่งออก ก็พิจารณาเพิ่มวงเงินค้ำประกันตามเกณฑ์ที่กำหนด (25% ของค่าภาระภาษีอากรสำหรับของนำเข้าไปที่คงเหลืออยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า) การตรวจสอบและควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ประเภทนี้จึงจำเป็นต้องมีระบบบัญชีที่ดี เพื่อให้สามารถตรวจสอบได้ตลอดเวลา

ลักษณะของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า จึงแตกต่างจากการคืนอากรในหลักสำคัญคือ จะยังไม่มี การเก็บภาษีนำเข้าไว้แต่แรก (แต่จะเก็บภาษีต่อเมื่อมิได้ทำการผลิตส่งออก หรือผลิตแต่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า มาบริโภคภายในประเทศ) หากนำเข้าเพื่อผลิตส่งออก หากมิได้ผลิตส่งออกก็จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีให้

นอกจากนี้ ยังมีลักษณะการตัดบัญชีวัตถุดิบไม่เหมือนกัน กล่าวคือ การคืนอากรจะตัดบัญชีวัตถุดิบตามที่กำหนดในสูตรการผลิตเท่านั้น แต่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตัดบัญชีวัตถุดิบตามสูตรได้แล้วยังมีการยกเว้นอากรให้สำหรับส่วนสูญเสียนอกสูตรการผลิต หรือของค้อยคุณภาพอีกด้วย และสามารถขยายเวลาเก็บวัตถุดิบไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้ด้วย

ตามปกติ วัตถุดิบที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าถึง 1 ปีนับแต่วันนำเข้า จะต้องเสียภาษีอากรหรือส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร แต่กรมศุลกากรได้ผ่อนผันให้ขยายเวลาการเก็บวัตถุดิบหรือของที่ผลิตแล้วไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าต่อไปได้ในกรณี que เห็นว่ามีความจำเป็นโดยยังไม่ต้องชำระภาษีอากร<sup>23</sup>

นอกจากนี้ ของที่นำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ และ 19 ตรี ยังไม่เกิน 1 ปี และของที่นำเข้าโดยได้รับการยกเว้นภาษีอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 หากนำเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า จะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าเมื่อมีการส่งออกไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมหรือในสภาพที่ผลิตแล้ว กรณีนี้จะเป็นการช่วยเหลือผู้นำเข้าที่ไม่

<sup>23</sup> ประมวลระเบียบปฏิบัติการมศุลกากร ข้อ 14 10 20

สามารถผลิตส่งออกได้ทันตามกำหนดเวลาที่เงื่อนไขกฎหมายเดิมกำหนดไว้<sup>24</sup>

การจัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า แม้ว่าจะทำให้เกิดประโยชน์แก่ผู้นำเข้าส่งออกก็ตาม แต่การจะอนุมัติให้เอกชนรายใดเป็นคู่สัญญาของรัฐ โดยรัฐต้องคำนึงถึงประโยชน์และการควบคุม ตลอดจนอัตราค่าจ้างเจ้าหน้าที่ที่จะใช้อีกด้วย จึงมิใช่จะขอแล้วได้รับอนุมัติทุกราย แม้จะครบหลักเกณฑ์ที่กำหนดก็ตาม ซึ่งแตกต่างจากการอนุมัติในหลักการให้ขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ ซึ่งไม่มีข้อจำกัดทางด้านการควบคุมและอัตราค่าจ้างเจ้าหน้าที่ ในขณะที่จำนวนผู้ขออนุมัติหลักการเพื่อคืนอากรจึงมีมากประมาณ 4,000 ราย ในขณะที่รัฐอนุมัติให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า แล้วมีเพียงประมาณ 120 ราย<sup>25</sup> เท่านั้น

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจำนวนของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะมีจำนวนน้อยกว่าผู้ใช้วิธีการคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ตาม แต่มูลค่าของการส่งออก (Volume of Export) ของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าก็มีสูงกว่าการคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ เนื่องจากกิจการที่จะได้รับการอนุมัติให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าส่วนใหญ่ต้องเป็นกิจการใหญ่ มีมูลค่าการส่งออกหลายล้านบาท ในขณะที่ผู้ขอคืนอากรไม่จำกัดมูลค่าและประเภทสินค้าที่จะทำการส่งออกแต่ประการใด

#### 4. ความสัมพันธ์ระหว่างการคืนอากรกับเขตอุตสาหกรรมส่งออก (Export Processing Zone) หรือ EPZ

ระบบเขตอุตสาหกรรมส่งออกในประเทศไทย (Export Processing Zone System) มีจุดประสงค์หลักเช่นเดียวกับนานาประเทศ คือ เพื่อส่งเสริมการส่งออก บางประเทศใช้คำว่า Foreign Trade Zone หรือ Free Trade Zone หรือ Export Processing Zone ซึ่งลักษณะของกิจการเหล่านี้คล้ายคลึงกันมาก เพียงแต่จะมีจุดประสงค์ย่อยแตกต่างกันออกไป เช่น ในสหรัฐให้มีเขตดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการผลิตและนำเข้าบริโภคภายในประเทศ สิงคโปร์มุ่งส่งเสริมการส่งกลับ (Entrepot Trade) ส่วนไต้หวันมุ่งให้มี

<sup>24</sup> ตามประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.1/2531 ข้อ 2.3.5 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประกาศกรมศุลกากรที่ 62/2531

<sup>25</sup> สถิติจากกองคืนอากร ณ วันที่ 24 ตุลาคม 2533

การผลิตส่งออกมากกว่าส่งเสริมให้นำเข้าภายในประเทศ และยังไม่ให้มีอุตสาหกรรมนี้แข่งขันกับที่มีอยู่แล้วภายในประเทศ<sup>26</sup>

สำหรับประเทศไทย มีพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรม ทั้งที่เป็นการทั่วไปและเขตอุตสาหกรรมส่งออกซึ่งได้กำหนดความหมาย เป็นเขตพื้นที่ที่กำหนดไว้ สำหรับการประกอบอุตสาหกรรมและกิจการอื่นที่เป็นประโยชน์ เกี่ยวกับการประกอบอุตสาหกรรมเพื่อส่งผลิตภัณฑ์ออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ

สิทธิประโยชน์พิเศษที่จะได้รับจากการประกอบกิจการในนิคมอุตสาหกรรมจะเป็นการได้สิทธิเป็นพิเศษเหนือกว่าผู้ประกอบการธุรกิจทั่ว ๆ ไป ทำนองเดียวกับการได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาล (B.O.I.) เช่น อาจได้รับอนุญาตให้ถือกรรมสิทธิในที่ดินได้ตามจำนวนที่คณะกรรมการเห็นสมควร แม้จะเกินกำหนดที่จะพึงมีได้ตามกฎหมายอื่น\* หรือให้นำคนต่างด้าวซึ่งเป็นช่างฝีมือ และผู้ชำนาญการดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรได้ แม้จะเกินจำนวนหรือระยะเวลาที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง\*\* เป็นต้น

หลักการทั่วไปของเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็คือ ผู้ประกอบการในเขตนี้จะได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อาคารเช่าและภาษีการค้า สำหรับเครื่องจักรอุปกรณ์ เครื่องมือ และเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของสิ่งดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าและของที่ใช้ในการสร้าง ประกอบ หรือติดตั้งเป็นโรงงาน หรืออาคารในเขตอุตสาหกรรมส่งออก นอกจากนี้วัตถุดิบที่นำเข้าไปเพื่อทำการผลิตสินค้าในเขตส่งออกนี้ จะได้รับการยกเว้นอากรขาออกและภาษีการค้า แต่การนำเข้ามาจำหน่ายภายในประเทศ ต้องเสียภาษีอากรตามสภาพที่นำออกจากเขตดังกล่าวเข้ามาภายในประเทศ หากมีการนำของภายใน

---

<sup>26</sup> ชัยวิทย์ วรคุณพิณิจ การส่งเสริมการส่งออกในทางภาษี โรงพิมพ์เจริญศิลป์ พ.ศ. 2524 หน้า 37

\* มาตรา 44 พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522

\*\* มาตรา 45 พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522



ประเทศเข้าไปในเขตดังกล่าว ก็ถือว่าเป็นการส่งออก ซึ่งหากเป็นกรณีขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็จะได้รับพิจารณาคืนภาษีอากร และชดเชยค่าภาษีอากรได้ในทันที แม้ว่าของนั้นยังมิได้ส่งออกไปต่างประเทศจริงจากเขตดังกล่าว\*

จากหลักการข้างต้นจะเห็นได้ว่าแม้วิธีการจัดตั้งให้เป็นเขตนิคมอุตสาหกรรมจะช่วยเหลือผู้ประกอบการส่งออกได้หลายประการดังกล่าว แต่ก็ยังมีข้อเสียอยู่บ้างเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการลดอุปสรรคของการส่งออกวิธีอื่น เช่น

1. การนำของจากเขตส่งออกเพื่อเข้าจำหน่ายในประเทศ ตามกฎหมายให้ต้องเสียอากร ในสภาพที่นำออกจากเขตฯ เข้าสู่ประเทศ เช่น กรณีนำวัตถุดิบเข้ามาผลิตเป็นเสื้อผ้าสำเร็จรูป หากนำเสื้อผ้าสำเร็จรูปเข้าจำหน่ายในประเทศจากเขตดังกล่าว ก็ต้องเสียภาษีอากร ในสภาพของเสื้อผ้า ซึ่งเสียเปรียบคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า หากมีการนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจำหน่ายในประเทศ ให้เสียภาษีอากรในสภาพวัตถุดิบในขณะนำเข้า เช่น กรณีดังกล่าวข้างต้น ก็ต้องเสียภาษีอากรในสภาพเป็นผ้า

2. ของภายในประเทศที่ส่งเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกนี้ หากนำไปผสมประกอบกับของต่างประเทศแล้วส่งมาจำหน่ายในประเทศ ก็จะต้องเสียภาษีอากรในสภาพที่นำเข้ามาภายในประเทศจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก ฉะนั้น ค่าของของภายในประเทศก็รวมอยู่ในมูลค่าของของสำเร็จรูปนั้น ซึ่งต้องเสียภาษีอากรด้วย ก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและไม่ส่งเสริมให้ใช้วัตถุดิบในประเทศเพื่อใช้ผลิตในเขตดังกล่าวแล้วนำกลับเข้ามา เป็นต้น

จากที่กล่าวมาแล้วทั้งหมดนี้ จะเห็นได้ว่ามาตรการลดอุปสรรคของการส่งออกแต่ละอย่างมีทั้งข้อดี ข้อเสีย และสามารถลดอุปสรรคของการส่งออกได้ในจุดที่แตกต่างกัน รัฐบาลเข้ามามีบทบาทเพื่อช่วยเหลืออย่างไรบ้าง สรุปได้ดังนี้

---

\* มาตรา 48-52 พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522

	คินอากร	ชดเชย	B.O.I.	Bonded Manufacturing Warehouse	E.P.Z.
1. การขอใช้มาตรการ	ผู้ประกอบการทุกราย	ผู้ส่งออกทุกราย	เฉพาะรายที่มีคุณสมบัติ	เฉพาะรายที่มีคุณสมบัติ	เฉพาะรายที่มีคุณสมบัติ
2. สิทธิและประโยชน์ที่ได้รับ	คินภาษีเฉพาะในส่วนของวัตถุดิบที่ใช้ผลิตฯ ส่งออกโดยไม่คิดดอกเบี้ยให้และไม่ครอบคลุมถึงวัตถุดิบประเภททุน เช่น เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	ให้ชดเชยภาษี แอบแฟงตามมูลค่าของสินค้า ส่งออกตามสูตรการคำนวณแบบ PhIC ในรูปของบัตรภาษีซึ่งจะนำไปใช้ชำระภาษีต่าง ๆ ที่กำหนดในมาตรา 18 พระราชบัญญัติชดเชยอากรของส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 ได้	ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีวัตถุดิบและเครื่องจักร และให้ความคุ้มครองจากรัฐให้ปราศจากการแข่งขันทางการค้าภายในประเทศ นอกจากนี้ยังให้สิทธิพิเศษเกี่ยวกับการถือครองกรรมสิทธิ์ในที่ดินและการอนุญาตให้นำคนต่างด้าวเข้ามาเป็นพิเศษและได้รับสิทธิ	วัตถุดิบที่นำเข้าไปผลิตในคลัง จะได้รับยกเว้นภาษีหากผลิตและส่งออกนอกราชอาณาจักร หากมิได้ส่งออกแต่นำออกจากคลังฯ เพื่อใช้บริโภคภายในประเทศจะเสียภาษีตามสภาพที่นำเข้าจากต่างประเทศครั้งแรก	คล้าย Bonded Manufacturing Warehouse แตกต่างกันตรงที่หากนำจาก E.P.Z. เข้ามาบริโภคภายในประเทศต้องเสียภาษีตามสภาพที่นำเข้าออกจากเขตดังกล่าว

	คืนอากร	ชดเชย	B.O.I.	Bonded Manufacturing Warehouse	E.P.Z.
3. วิธีการควบคุม	ต้องเสียภาษีนำเข้าไว้ก่อนด้วยเงินสดหรือวางหนังสือค้ำประกันของธนาคารเมื่อส่งออกแล้วจะคำนวณวัตถุดิบที่ใช้ผลิตในสูตรการผลิตที่กำหนดเพื่อคำนวณค่าภาษีที่จะได้รับคืนต่อไป (ตาม มาตรา 19 พ.ร.บ.ศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482	ผู้ผลิตได้เสียภาษีทางอ้อมไปแล้วในขั้นตอนต่าง ๆ ของการผลิต จึงชดเชยภาษีส่วนี้ให้ผู้ส่งออกเมื่อส่งสินค้าดังกล่าวออกนอกราชอาณาจักร (หรือถือว่าได้ส่งออกตามความหมายใน พ.ร.บ.ชดเชยอากรของส่งออกผลิตในราชอาณาจักร พุทธศักราช 2524) ตาม หลักฐานการนำเงินค่าสินค้าเข้ามาในประเทศ	พิเศษในการคำนวณเมื่อเสียภาษีเงินได้ควบคุมโดย พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Board of Investment) ซึ่งจะเป็นผู้ทำหน้าที่พิจารณาอนุญาตให้ผู้ประกอบการดำเนินการต่าง ๆ ได้ตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ขอนำเครื่องจักรไปจำหน่าย เป็นต้น	ผู้ได้รับการจัดตั้งเป็นคลังฯ จะต้องวางค้ำประกัน 25% ของภาระภาษีที่คาดว่าจะมีอยู่ในคลังฯ จำนวนสูงสุดขณะใดขณะหนึ่งและต้องมีการตรวจสอบบัญชีวัตถุดิบตลอดเวลาหากเงินประกันในช่วงใดไม่คุ้ม 25% ก็จะต้องเรียกเก็บเพิ่ม (โดยมาตรา 8, 8 ทวิ(2) พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2482	ควบคุมโดย พ.ร.บ. การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 คือให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการนำของเข้า, ส่งของออก, และการเก็บของในคลังสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้โดยอนุโลมและใช้วิธีการควบคุมทางระบบบัญชี



	kin aar	Chat Chai	B.O.I.	Bonded Manufacturing Warehouse	E.P.Z.
4. บทบาท ของรัฐ	กำหนดให้กรม ศุลกากร เป็น ผู้พิจารณาวาง หลักเกณฑ์ขึ้น ภาษีอากรทั้ง ในเรื่องการ ตรวจสอบ พิสูจน์และใน เรื่องการ คำนวณสูตร การผลิต	ให้กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรม สรรพสามิตกัน เงินภาษีอากร ไว้ไม่เกินร้อยละ 1 ของภาษี ที่ได้จัดเก็บหรือ รับไว้ วันแต่ กรณีมีเหตุอันควร จะให้กันเพิ่ม เกินร้อยละ 1 ก็ได้แต่ไม่เกิน ร้อยละ 2 เพื่อ เก็บไว้จ่ายชด เชยแก่ผู้ส่งออก อัตราการชดเชย มอบให้คณะกรรมการ พิจารณาชด เชยค่าภาษีอากร (ตาม ม.5 พ.ร.บ.ชดเชย) เป็นผู้กำหนด	มอบหมายให้ สำนักงานคณะ กรรมการส่งเสริม การลงทุน เป็นผู้พิจารณา คุณสมบัติของผู้ ขอรับการส่งเสริม ตลอดจน กำหนดหลักเกณฑ์ และพิจารณา เกี่ยวกับการให้ สิทธิที่กำหนดไว้ โดย พ.ร.บ. ส่งเสริมการ ลงทุนในด้านของ การยกเว้น, ลด อัตราอากร, การถือกรรมสิทธิ์ ที่ดิน, การอนุญาต ให้นำคนต่างด้าว เข้ามาในราชอาณาจักร, การ ได้รับยกเว้นภาษี เงินได้บุคคล และสิทธิอื่น ๆ	ให้กรมศุลกากร เป็นผู้พิจารณา และกำหนด หลักเกณฑ์ใน การขอจัดตั้งเป็น Bonded Warehouse รวมทั้งให้กำหนด วิธีการควบคุม ทางบัญชีและวิธี การควบคุมการ ขนย้ายวัตถุดิบ, การนำเข้า- ส่งออกและการ ขอทำลายวัตถุดิบที่เสื่อม คุณภาพและอื่น ๆ ตลอดจนควบคุม การวางหลัก ประกันที่ค้ำประกัน ให้คุ้มกับค่าภาษี วัตถุดิบที่คง เหลือในคลังฯ (25%)	จะให้มีการ กำหนดเขตพื้นที่ ใดพื้นที่หนึ่ง เป็น เขตนิคม อุตสาหกรรม ซึ่งในเขต ดังกล่าวรัฐจะ เตรียมการด้าน สาธารณูปโภค ต่าง ๆ ไว้ และ เปิดโอกาสให้ผู้ ประกอบการที่มี คุณสมบัติเข้าไป ดำเนินการใน เขตดังกล่าวโดย มีเงื่อนไขในการ ควบคุมตาม พ.ร.บ.การนิคม อุตสาหกรรม แห่งประเทศไทย พ.ศ.2522

	คินอากร	ชดเชย	B.O.I.	Bonded Manufacturing Warehouse	E.P.Z.
5. ข้อดี	<p>- เพิ่ม Comptitive edge</p> <p>- ช่วยลดอุปสรรคของการส่งออกให้ปราศจากภาษีเกือบ 100% ซึ่งเป็นไปตามหลักการเก็บภาษีที่ปลายทาง (Destination Principle) จึงไม่ถูกควบคุมได้โดยมาตรการกีดกันการนำเข้าของสหรัฐ เพราะไม่ใช่การอุดหนุนการส่งออกและจ่ายให้ลูกค้าผู้เสียภาษี</p>	<p>- ช่วยปลดเปลื้องภาษีที่แอบแฝงอยู่ในขั้นตอนต่าง ๆ ของการผลิตได้</p>	<p>- มีสิทธิพิเศษต่าง ๆ ทางภาษีอากรและทางการคุ้มครองจากรัฐสหรัฐ จึงถือเป็นการอุดหนุนการส่งออกที่อาจถูกใช้มาตรการตอบโต้ได้</p>	<p>- ไม่ต้องมีภาระภาษีในคอนำเข้า จึงสามารถนำเงินส่วนนี้ไปใช้ในกิจการอย่างอื่นก่อนได้และการวางหลักประกันไม่ต้องใช้เงินสด ใช้แต่หนังสือธนาคารค้าประกันเท่านั้น</p>	<p>- ได้รับการช่วยเหลือด้านสาธารณูปโภคจากรัฐและได้รับสิทธิพิเศษคล้ายกับ B.O.I. นอกจากนี้ยังได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีหากนำวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตในเขตฯ แล้วส่งออกไปจำหน่ายนอกราชอาณาจักรคล้ายกับ Bonded Manufacturing Warehouse</p>

	คนอากร	ชดเชย	B.O.I.	Bonded Manufacturing Warehouse	E.P.Z.
6. ข้อเสีย	<p>- มีขั้นตอนที่ค่อนข้างยุ่งยากซับซ้อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพิสูจน์ของและการจัดทำเอกสารต่าง ๆ</p>	<p>- ไม่สามารถขจัดภาษีออกได้ทั้งหมด เพราะการซ้ำซ้อนของภาษีทำให้ไม่สามารถคำนวณมูลค่าของภาษีที่ฝังอยู่ในตัวสินค้าได้ว่ามีจำนวนเท่าไรแน่นอนและจ่ายชดเชยให้ผู้ส่งออกซึ่งบางครั้งไม่ถูกต้องกับตัวผู้เสียภาษีจริง</p>	<p>- จะได้สิทธิต่าง ๆ ได้เฉพาะบางกิจการเท่านั้น และการขอรับการส่งเสริมมีขั้นตอนที่ยุ่งยากและใช้เวลาพิจารณานานมาก</p>	<p>- การควบคุมของรัฐค่อนข้างยุ่งยาก/ไม่สะดวก/ทำได้ล่าช้า</p> <p>- ผู้ขอต้องมีคุณสมบัติต่าง ๆ มากและประเภทกิจการที่จะได้รับการจัดตั้งเป็นคลังมีจำกัด การอนุมัติหรือไม่เป็นดุลพินิจของรัฐด้วย แม้ว่าจะมีคุณสมบัติครบถ้วนก็ตาม</p>	<p>- การควบคุมของรัฐค่อนข้างยุ่งยากตั้งแต่ขั้นตอนการขนของเข้าไปใน E.P.Z. และการส่งออกในทุกขั้นตอนต้องได้รับอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ควบคุมคลังฯ ก่อน ทำให้ไม่สะดวกและไม่คล่องตัวเท่าที่ควร</p>



## สรุป

แนวความคิดเรื่องการคืนอากรเพื่อลดต้นทุนการผลิตสินค้าให้ต่ำลง เป็นวิธีการทางภาษีย่างหนึ่งที่รัฐบาลมุ่งมั่นที่จะส่งเสริมสนับสนุนให้มากขึ้นมานานแล้ว และได้มีการปรับปรุงแก้ไขวิธีการดังกล่าวให้ดีขึ้นตลอดมา จากอดีตที่ผ่านมาพบว่าในบางช่วง การคืนอากรพบปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้การคืนอากรล่าช้าและแก้ไขไม่ตก จึงได้เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรการอื่น ๆ แทนบ้าง โดยมีเหตุผลเช่นเดียวกันคือ จะลดต้นทุนการผลิตสินค้าให้ต่ำที่สุด มาตรการดังกล่าวที่สำคัญได้แก่ การจัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า (Bonded Manufacturing Warehouse) มาตรการชดเชยอากร, การจัดตั้งเป็นเขตอุตสาหกรรมส่งออก และการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

มาตรการต่าง ๆ ที่กล่าวถึงนี้ ต่างมีข้อดีที่สามารถแก้ไขความบกพร่องของมาตรการคืนอากรได้ ในขณะที่เดียวกันก็มีข้อเสียที่ทำให้ด้อยกว่าการคืนอากร เช่น

- การจัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ไม่ต้องเสียภาษีไว้แต่แรก แต่ต้องวางหนังสือค้ำประกันไว้จำนวนหนึ่ง จึงลดปัญหาในการหาเงินทุนหมุนเวียนเพื่อเป็นค้ำภาษี และลดขั้นตอนการมาขอคืนภาษีอากรไปได้ หากได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า แต่ก็จะต้องมีการควบคุมที่เคร่งครัด และมีระบบบัญชีที่ตรวจสอบได้ตลอดเวลา จึงเป็นปัญหาทั้งทางรัฐบาลที่ต้องจัดสรรงบประมาณและกำลังคนในการควบคุมตรวจสอบ และเป็นปัญหาทั้งทางด้านผู้ประกอบการเองที่ต้องมีคุณสมบัติครบถ้วนตามที่กำหนด ซึ่งผู้ประกอบการบางรายก็จะถูกจำกัดสิทธิโดยคุณสมบัติต่าง ๆ นี้ ตั้งแต่แรกแล้ว

- การชดเชยอากร มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อชดเชยภาษีที่แอบแฝงอยู่ในขั้นตอนการผลิตต่าง ๆ ซึ่งยังมีได้รับการคืนให้โดยวิธีการคืนอากรหรือวิธีอื่น ๆ ดังนั้น จึงเป็นเพียงมาตรการ "ແຜມ" ให้กับผู้ประกอบการที่ได้ทำการส่งออก หรือถือว่าส่งออกตามความหมายของพระราชบัญญัติชดเชยอากรฯ พ.ศ.2524 เท่านั้น และอัตราชดเชยอากรที่ยังต้องมีการกำหนดโดยวิธี PHIC ซึ่งบางครั้งอาจคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงได้ จึงมิได้เป็นการ "สกัด" ค่าภาษีออกจากตัวสินค้าได้อย่างถูกต้องเหมือนกับการคืนอากร และยังเป็นภาระอุดหนุนการส่งออก ซึ่งอาจถูกตอบโต้จากประเทศลูกค้า เช่น สหรัฐอเมริกาได้

- การตั้งเป็นเขตอุตสาหกรรมส่งออก ซึ่งมีลักษณะคล้าย ๆ การจัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ก็มีข้อเสียตนเองเดียวกันกับข้อเสียของการจัดตั้งคลังสินค้า

ทัศน์ และยังมีข้อเสียในตัวเองหลายอย่าง เช่น การประกอบกิจการใด ๆ ก็ตาม ในเขต  
ดังกล่าว ต้องขออนุมัติจากเจ้าหน้าที่เสียก่อน ตามที่พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่ง  
ประเทศไทย พ.ศ.2522 กำหนดไว้ ซึ่งการประกอบธุรกิจบางอย่างหากต้องมาขออนุญาตในแทบ  
ทุก ๆ ขั้นตอนไม่เป็นการเอื้ออำนวยความสะดวกนัก และไม่สอดคล้องกับการค้าในปัจจุบัน ซึ่ง  
อาศัยความได้เปรียบทางด้านเวลาอยู่มาก

- การส่งเสริมการลงทุน เป็นวิธีการช่วยเหลืออุตสาหกรรมบางอย่างเท่านั้น  
มิใช่อุตสาหกรรมทุกประเภท และส่วนใหญ่จะเป็นการช่วยเหลือทางการได้รับสิทธิอื่น ๆ  
นอกเหนือจากผู้ประกอบธุรกิจทั่ว ๆ ไป จึงทำให้ขาดแรงจูงใจที่จะพัฒนาการผลิตให้ดีขึ้นเหมือน  
กรณีปกติ นอกจากนี้ ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ก็จะถูกจำกัดสิทธิขอรับการช่วยเหลือโดยประเภท  
ของอุตสาหกรรมอยู่แล้ว และการขอรับการส่งเสริมการลงทุนก็ยังมีวิธีการและขั้นตอนที่ยุ่งยาก  
ล่าช้ากว่าการคืนอากรมาก เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม มาตรการเหล่านี้ก็อาจแก้ไขข้อขัดข้องของการคืนอากรไปได้บ้าง  
แต่ก็ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคอย่างใหม่ ๆ ขึ้นแทน ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการคืนอากร  
แล้ว ยังมีจุดเด่นที่เหนือกว่ามาตรการอื่น ๆ จึงได้มีการส่งเสริมให้ใช้มาตรการคืนอากรมากขึ้น  
ในขณะเดียวกัน ก็ได้ปรับปรุงแก้ไขเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ของการขอคืนอากรให้เหมาะสมขึ้นตาม  
ลำดับ ดังนี้

ยุคแรก (พ.ศ.2499 - พ.ศ.2514)

ได้กำหนดเงื่อนไขในการคืนค่าภาษีอากรขาเข้าแก่ผู้นำเข้าเมื่อได้ใช้วัตถุดิบที่นำเข้า  
นั้นผลิตเป็นสินค้าส่งออกไปต่างประเทศแล้ว ดังนี้

- ต้องชำระอากรขาเข้าเต็มจำนวนด้วยเงินสดขณะนำเข้า
- ต้องผลิตเป็นสินค้าส่งออกไปภายใน 2 ปี นับแต่วันนำเข้า
- อายุความในการขอคืนไม่ได้กำหนด จึงใช้อายุความ 10 ปี
- ได้คืนอากร 7/8 ส่วน

ยุคที่สอง (พ.ศ.2514 - พ.ศ.2515)

ได้ออกประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.5/2514 เรื่อง ลดอัตราอากรโดยอาศัย  
อำนาจตามความในมาตรา 11 แห่งพระราชกฤษฎีกาตัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2503 ให้ลดอัตรา

อาหารขาเข้าสำหรับของ (วัตถุดิบ) ที่นำเข้ามาเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบ เป็นสินค้าส่งออก  
ลงเหลือหนึ่งในสิบของอัตราที่กำหนด และในการขอคืนอากรจะต้อง

- ใช้วัตถุดิบดังกล่าวผลิต ผสม หรือประกอบเป็นสินค้าส่งออกภายใน 12 เดือน  
นับจากวันที่ศุลกากรได้ตรวจปล่อยของ
- อายุความในการขอคืนไม่ได้กำหนดไว้ จึงใช้อายุความ 10 ปี
- ได้คืนอากร 7/8 ส่วน

ยุคที่สาม (พ.ศ. 2515 - ปัจจุบัน)

ได้มีการแก้ไขเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ของมาตรา 19 ทวิ โดยประกาศคณะปฏิวัติ  
ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2515 ดังนี้

- ต้องชำระอาหารขาเข้าเต็มจำนวน และได้คืนเต็มจำนวน
- สามารถขอใช้หนังสือค้ำประกันแทนการชำระอากรได้โดยอาศัยมาตรา 19 ทรี
- ต้องผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าส่งออกภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า
- ต้องขอคืนอากรภายใน 6 เดือน นับแต่วันส่งออก

จะเห็นได้ว่า วิวัฒนาการของมาตรการการคืนอากรในช่วงยุคที่สามนี้ มีมาตั้งแต่ปี 2515  
โดยยังมีได้มีการเปลี่ยนแปลงปรับปรุงแต่ประการใด เป็นเวลาถึงเกือบ 20 ปีแล้ว จะมีข้อบกพร่อง  
ที่ควรแก้ไขเพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะการณ์ในปัจจุบันหรือไม่ อย่างไร จะได้กล่าวถึงในรายละเอียด  
ต่อไป