



## บทนำ

การคืนอากร (Duty Drawback) ตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 เป็นวิธีการทางศุลกากรที่นำมาตรการทางภาษีมาใช้เพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการธุรกิจส่งออกให้ได้รับประโยชน์ด้านการลดต้นทุนการผลิตให้ต่ำที่สุด เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าไปแข่งขันกับตลาดโลกได้ อันจะนำมาซึ่งเงินตราต่างประเทศเป็นอันดับแรก และส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจภายในประเทศ กล่าวคือ มีการลงทุนในประเทศเพิ่มขึ้น จึงมีการจ้างงานมากขึ้น และเกี่ยวพันถึงความสงบเรียบร้อยภายในประเทศในทางอ้อม เนื่องจากปัญหาการว่างงานลดลง ปัญหาอาชญากรรมซึ่งเป็นผลสะท้อนของการว่างงานจึงลดลงด้วย เมื่อเศรษฐกิจส่วนรวมดีขึ้นรัฐบาลก็สามารถเก็บภาษีได้มากขึ้น และนำเงินภาษีดังกล่าวมาพัฒนาประเทศชาติได้ตามจุดประสงค์ที่ตั้งไว้

การส่งเสริมนโยบายส่งออกโดยมาตรการทางภาษีนี้ ปราบฏตั้งแต่เริ่มประกาศใช้พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ.2499 ซึ่งได้แก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 โดยเพิ่มเติมมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เหตุผลของการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว เนื่องมาจากสภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำทั่วโลก อันเป็นผลจากสงครามโลกครั้งที่ 2 ทุก ๆ ประเทศจึงจำเป็นต้องพยายามฟื้นฟูภาวะเศรษฐกิจภายในประเทศให้ดีขึ้น การให้คืนอากรซึ่งเงินตราต่างประเทศโดยการขายสินค้าอุปโภค บริโภคต่าง ๆ เป็นหนทางหนึ่งที่จะช่วยให้บรรลุจุดประสงค์ดังกล่าว แต่การจะให้สินค้าที่ส่งออกสามารถแข่งขันกับตลาดโลกได้ จำเป็นต้องมีราคาต่ำที่สุด การลดต้นทุนการผลิตโดยการลดภาระด้านภาษีขาเข้าจึงเป็นหนทางช่วยเหลืออย่างหนึ่ง ประกอบกับในขณะนั้นอุตสาหกรรมภายในประเทศได้ขยายตัวขึ้นมาก โรงงานอุตสาหกรรมภายในประเทศสามารถผลิตสินค้าส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศได้มากขึ้น แต่การผลิตสินค้าเหล่านี้อาจต้องใช้วัตถุดิบทั้งหมดหรือบางส่วน ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ โดยเสียอากรขาเข้า วัตถุดิบส่วนที่ไม่ได้ใช้บริโภคภายในประเทศนี้จึงควรได้รับคืนอากรขาเข้า แต่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรในขณะนั้น ยังไม่อาจคืนให้ได้ จึงสมควรให้มีการคืนเงินอากรในกรณีนี้ได้ เพื่อความเป็นธรรมและส่งเสริมการประกอบกิจการอุตสาหกรรมภายในประเทศอัน

จะยังประโยชน์ด้านอื่น ๆ\* ตามมา

เงื่อนไขของการคืนอากร แต่ดั้งเดิมนั้น จะคืนให้เพียงเจ็ดในแปดส่วนของเงินอากรที่ได้เสียไว้แล้ว โดยจะต้องพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีว่า สินค้าที่ส่งออกไปนั้นผลิตขึ้น หรือ ผสม หรือประกอบด้วยของ (วัตถุดิบ) ที่นำเข้าดังกล่าว ต่อมาได้มีการแก้ไขปรับปรุงมาตรา 19 ทวิ อีกครั้งโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 (พ.ศ.2515) ได้แก้ไขในหลักการที่สำคัญคือ จะคืนอากรให้ทั้งหมด และเพิ่มเติมเงื่อนไขบางประการ ตลอดจนสามารถใช้หนังสือ คำประกันของธนาคารแทนการชำระอากรด้วยเงินสดได้ตามมาตรา 19 ทวิ ซึ่งเพิ่มเติมโดย ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับเดียวกัน การแก้ไขครั้งดังกล่าวปรากฏอยู่จนถึงปัจจุบันนี้ ซึ่งบัญญัติไว้ ดังนี้

มาตรา 19 ทวิ ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลือง ในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากรขาเข้า สำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้าตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

- ก. ของที่นำเข้ามานั้นมีชื่อของที่กฎกระทรวงระบุนำคืนเงินอากร
- ข. ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ เป็นของที่ส่งออกไปให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด
- ค. ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า
- ง. ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร และ
- จ. ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้

\* เป็นเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ.2499

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออกไป การจัดทำและยื่น เอกสารต่าง ๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่น ๆ เกี่ยวกับการขอคืนอากรนี้

แม้ว่ามาตรการคืนอากรจะมีมาตั้งแต่ปี 2500 ซึ่งถึงปัจจุบันเป็นเวลาเกือบ 34 ปี แล้ว แต่ภาพรวมของการคืนอากรในปัจจุบันก็ยังล่าช้า ทั้ง ๆ ที่ภาครัฐบาลและภาคเอกชนก็ได้ พยายามร่วมกันแก้ไขมาหลายครั้ง โดยการสัมมนา อบรม และเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการพบปะ พูดคุยปัญหาและให้ข้อเสนอแนะกันเป็นประจำ ก็ยังไม่อาจแก้ไขปัญหาล่าช้า และอุปสรรค ทางด้านความซับซ้อนของระเบียบปฏิบัติบางอย่างไปได้ตามจุดประสงค์ที่ต้องการ แม้ว่าทางภาค รัฐบาลโดยกรมศุลกากร จะได้แก้ไขระเบียบปฏิบัติ ปรับปรุงขั้นตอนการดำเนินงาน ตลอดจน พิจารณาใช้มาตรการอื่น ๆ ช่วยเหลือ เช่น การจัดระดับผู้ส่งออกบางรายที่มีคุณสมบัติครบถ้วน ให้เป็น "ผู้ส่งออกระดับพิเศษ" ซึ่งจะมีสิทธิพิเศษเหนือกว่าผู้ส่งออกรายอื่น ๆ ทั้งทางด้านการ ไม่ต้องปฏิบัติพิธีการบางอย่าง และทางด้านการได้รับการพิจารณาคืนอากรได้รวดเร็วกว่าแล้ว ก็ตาม ก็สามารถแก้ไขปัญหาก็ได้เป็นบางส่วน ในขณะที่ก่อให้เกิดปัญหาอื่น ๆ ตามมา โดยเฉพาะ อย่างยิ่งปัญหาเรื่องการใช้กฎหมายในทางที่ผิด (Abuse)

ผู้เขียนในฐานะที่เป็นนักศึกษาทางกฎหมายและเป็นผู้ที่ทำงานคลุกคลีอยู่กับการคืน อากรมาเป็นเวลา 5 ปี (ตั้งแต่ปี 2528 - 2533) ได้พบเห็นปัญหาและอุปสรรคในขั้นตอนของ การปฏิบัติงานอยู่เสมอ ๆ พบว่าเมื่อเกิดปัญหาอย่างใดขึ้น กรมศุลกากรก็จะหาวิธีที่จะขจัดปัญหา ดังกล่าวออกไป หากวิธีดังกล่าวสามารถแก้ไขได้ในส่วนนั้นได้ แต่ก่อให้เกิดปัญหาอื่น ๆ ตามมา ก็จะยกเลิกวิธีดังกล่าวและหาวิธีอื่น ๆ ต่อไป ซึ่งจุดนั้นนอกจากจะทำให้เกิดระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งต่าง ๆ ของกรมศุลกากรที่มากมายจนยากที่จะทราบได้ว่าปัจจุบันใช้ระเบียบใดบังคับ อยู่แล้ว ยังทำให้ระเบียบต่าง ๆ นั้นดูไม่ศักดิ์สิทธิ์และก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้ปฏิบัติได้อีกด้วย

เมื่อบทบาทของกรมศุลกากรทางด้านการลดอุปสรรคของการส่งออกโดยมาตรการ ทางภาษียังคงค่อนข้างไม่ประสบความสำเร็จทางปฏิบัติ แม้ว่าจะจะเป็นมาตรการที่เหมาะสมและถูก ต้องทางภาคทฤษฎี จึงควรมีการศึกษาวิเคราะห์สาเหตุที่แท้จริง ตลอดจนเสนอแนะวิธีแก้ไขอย่าง เป็นระบบ เพื่อให้มาตรการคืนอากรเป็นมาตรการลดอุปสรรคของการส่งออก โดยการขจัดภาษี ที่มีอยู่ในตัวสินค้าส่งออกให้หมด เพื่อให้สินค้าส่งออกปราศจากภาษี ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ ปลายทาง (Destination Principle) ให้จงได้ ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของวิทยา นิพนธ์ฉบับนี้



ก่อนหน้าที่คุณเขียนจะตัดสินใจเขียนวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ ผู้เขียนได้พยายามศึกษาข้อมูล รวมทั้งรวบรวมประเภทของปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นไว้เป็นข้อมูลเบื้องต้น เมื่อรวบรวมได้พอสมควรแล้ว ผู้เขียนจึงได้ตัดสินใจที่จะเขียนวิทยานิพนธ์โดยอาศัยข้อมูลที่นำมาเป็นแนวทาง (Guide Line) ที่จะทำการวิจัยให้ลึกซึ้งต่อไป ของเขตของการวิจัยในครั้งนี้ จึงครอบคลุมถึงการคืนอากรตาม มาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 คือ การคืนภาษีวัตถุดิบที่ นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าและส่งไปจำหน่ายต่างประเทศแล้ว เท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงการคืนอากรในกรณีอื่น ๆ เช่น การคืนอากรตามมาตรา 19 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 หรือการคืนอากรที่ได้เสียไว้เกิดจำนวนที่จะต้อง เสีย เป็นต้น ระยะเวลาที่ทำการวิจัยจำกัดเฉพาะระยะเวลาตั้งแต่ต้นปี 2530 ถึงกลางปี 2533 เท่านั้น ซึ่งเป็นช่วงที่รัฐบาล และกรมศุลกากรเองพยายามศึกษาและให้ความสนในกับปัญหาด้าน การคืนอากรเป็นอย่างมาก (เห็นได้จากการกำหนดนโยบายไว้ในแผนพัฒนา เศรษฐกิจและสังคม แห่งชาติ ฉบับที่ 5-6) และได้ใช้วิธีการแก้ไขหลายอย่างในช่วงเวลาดังกล่าว วิธีแก้ไขบางอย่าง ก็ปรากฏให้เห็นก่อนที่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเสร็จสิ้นสมบูรณ์ เช่น การแก้ไขโดยให้มีการคืนอากรใน ส่วนภูมิภาคได้ค้ำย และแก้ไขหน่วยงานผู้มีหน้าที่พิจารณาวิเคราะห์ และจัดทำสูตรการผลิต จาก เคมีคือ กองวิเคราะห์สินค้าและกองวิเคราะห์ราคา มาเป็นกองคืนอากรและส่งเสริมการส่งออก และได้แบ่งแยกกองคืนอากรและส่งเสริมการส่งออก ออกเป็น 2 หน่วยงาน คือ กองคืนอากร และกองอากรอุตสาหกรรมส่งออก ซึ่งปัจจุบันหน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการคืนอากรทั้งหมด คือ กองคืนอากร การปรับปรุงดังกล่าวมีผลเมื่อประมาณต้นปี พ.ศ.2534

วิธีดำเนินการวิจัยของผู้เขียน จะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบการคืนอากรของไทย กับหลักเกณฑ์และวิธีการของการคืนอากรของประเทศเกาหลีใต้ และไต้หวัน นอกจากนี้ยังได้ ออกแบบสอบถามความคิดเห็น และทัศนคติ ตลอดจนปัญหาและอุปสรรคที่ผู้ประกอบการได้ประสบ มา พร้อมทั้งขอให้แสดงข้อเสนอแนะและแนวทางแก้ไขมาด้วย โดยผู้เขียนได้ส่งแบบสอบถาม ดังกล่าวไปยังผู้ประกอบการจำนวน 300 ราย โดยวิธีคัดเลือกรายชื่อผู้ประกอบการ จากแฟ้ม รายชื่อผู้ประกอบการจำนวนทั้งสิ้น (ในขณะนั้น) 3,030 ราย วิธีคัดเลือกจะคัดเลือกโดยพิจารณา จากประเภทของกิจการ รูปแบบขององค์กรธุรกิจ และสถานที่ประกอบการ (ต่างจังหวัด, ส่วนกลาง) แต่ละประเภทกิจการ จะสุ่มตัวอย่างประมาณประเภทละ 2-20 ราย ตามความ มากน้อยของกิจการประเภทดังกล่าว ซึ่งจากแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมด 300 ราย นี้ ได้กรอก

ข้อความและส่งคืนผู้เขียนเกือบ 100 ราย แบบสอบถามบางส่วนส่งกลับมาหลังจากกรอกข้อความไปบางข้อ และบางส่วนส่งกลับคืนเนื่องจากไม่มีผู้รับตามเจ้าหน้าที่ และบางส่วนก็ไม่ได้กลับคืนมา โดยไม่ทราบสาเหตุ

วัตถุประสงค์ของการออกแบบสอบถามดังกล่าวของผู้เขียน มิได้มุ่งจะนำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามมาวิเคราะห์และถือเป็นใจความสำคัญที่สุด เป็นการวิจัยเพื่อสนับสนุนข้อสมมุติฐานของผู้เขียนเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง เพื่อเป็นการชี้ให้เห็นอย่างเป็นรูปธรรมมากขึ้นว่าปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ที่ผู้เขียนได้ตั้งประเด็นไว้นั้น มีความเป็นจริงที่สามารถพิสูจน์และสัมผัสได้

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจำนวนแบบสอบถามและจำนวนคำถามที่ผู้เขียนได้กำหนดขึ้น อาจจะน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนผู้ประกอบการที่ใช้มาตรการกีดกันอากาศ แต่ลักษณะของการออกแบบสอบถาม ผู้เขียนก็พยายามให้ถูกต้องตามหลักการสุ่มตัวอย่าง และหลักวิธีวิจัยให้มากที่สุด ข้อจำกัดของแบบสอบถามในส่วนของจำนวนและรายละเอียด นอกจากจะถูกจำกัดโดยลักษณะของวิทยานิพนธ์ ซึ่งเป็นวิทยานิพนธ์ทางนิติศาสตร์ ไม่อาจใช้วิธีวิจัยโดยการออกแบบสอบถามได้ทั้งหมดแล้ว ยังถูกจำกัดด้วยระยะเวลาของผู้เขียนเองอีกด้วย

ผู้เขียนได้ใช้ข้อมูลทั้งหมดข้างต้นวิเคราะห์ และสรุปผลโดยได้รับคำแนะนำจากผู้ทรงคุณวุฒิหลายสาขาที่เกี่ยวข้อง ทั้งทางศุลกากรเอง และผู้ทรงคุณวุฒิอื่น ๆ เช่น จากคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และจากสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตเทเวศร์ เป็นต้น

การวิเคราะห์ วิจัย และสรุปผลตลอดจนหาวิธีการแก้ไข ผู้เขียนได้พยายามให้อยู่บนพื้นฐานของทฤษฎีเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ปลายทาง (Destination Principle) เป็นสำคัญ เพราะหลักการนี้เป็นที่ยอมรับของนานาประเทศ ซึ่งจะมีผลทำให้วิธีการหรือมาตรการกีดกันอากาศ เป็นมาตรการที่ลดอุปสรรคของการส่งออก โดยทำให้สินค้าส่งออกปราศจากภาษีนี้ไม่ถูกตอบโต้จากประเทศคู่ค้าที่สำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ประเทศอเมริกา ซึ่งเป็นลูกค้าที่สำคัญที่สุด ทั้งนี้ เพราะการขจัดภาษีออกจากตัวสินค้าส่งออกโดยวิธีการดังกล่าว ไม่ได้เป็นการอุดหนุนการส่งออก จึงไม่ทำให้ถูกตอบโต้โดยวิธีการต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการเก็บภาษีตอบโต้การช่วยอุดหนุน (Countervailing Duty หรือ CVD.) ของประเทศอเมริกา

การวิจัยของผู้เขียนในครั้งนี้ มิได้มีจุดประสงค์ที่จะวิจารณ์ลักษณะการทำงาน ตลอดจนระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ ของกรมศุลกากร แต่มีจุดประสงค์ที่จะวิเคราะห์บทบาท ความเหมาะสม และช่องว่างที่อาจทำให้เกิดการใช้กฎหมายในทางที่ผิด (Abuse) ของกฎหมายมาตรา 19 ทวิ และอนุบัญญัติซึ่งออกโดยอาศัยมาตราดังกล่าวในทางวิชาการเท่านั้น โดยผู้เขียนมีความสุจริตใจ และมุ่งมั่นปรารถนาที่จะให้มาตรการทางศุลกากรดังกล่าว ช่วยลดอุปสรรคของการส่งออกอย่าง ได้ผลและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ประโยชน์ที่จะได้รับจากการวิจัยครั้งนี้ คาดว่าจะสามารถแก้ไขปัญหาความล่าช้า ความยุ่งยากซับซ้อนของการปฏิบัติพิธีการที่เกี่ยวข้องให้ลดลงได้ และคาดว่าปัญหาการใช้กฎหมาย ในทางที่ผิด (Abuse) ตลอดจนปัญหาการตรวจสอบพิสูจน์สินค้าบางอย่างที่ตรวจสอบได้ยาก ในทางปฏิบัติ จะลดลงและหมดไปในที่สุด และเมื่อนั้น การคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9 ) พ.ศ.2482 ก็จะเป็นมาตรการลดอุปสรรคของการส่งออก ได้ดีที่สุดวิธีหนึ่ง