

บทที่ 4

การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า สำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็น ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าแก่ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร นอกจากจะกำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิภคัตตราศุลกากร พ.ศ.2530 ดังที่กล่าวมาแล้ว ยังมีกำหนดไว้ในกฎหมายฉบับอื่น ๆ ด้วย เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ.2522 เป็นต้น ซึ่งกฎหมายแต่ละฉบับย่อมมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าแตกต่างกันไป

สำหรับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าให้แก่ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน นั้น โดยทั่วไปจะเป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนให้แก่ของที่จำเป็นในการดำเนินงานอุตสาหกรรมอันได้แก่ เครื่องจักร วัตถุดิบ และวัสดุจำเป็น ส่วนผู้นำของเข้าที่มีสิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า ได้แก่ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติฉบับนี้

ลักษณะทั่วไปของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อจูงใจและส่งเสริมให้มีการลงทุนในประเทศไทย โดยวิธีการกำหนดมาตรการต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการให้สิทธิประโยชน์หลักประกัน ความคุ้มครอง ตลอดจนการผ่อนผันหรือยกเว้นหลักกฎหมายอื่น ๆ ให้แก่ผู้ที่ได้รับการส่งเสริม มาตรการส่งเสริมการลงทุนที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มี 3 ลักษณะคือ

ก. หลักประกันและความคุ้มครอง เป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ทั้งในด้านความปลอดภัยในกิจการและทรัพย์สินของผู้ได้รับการส่งเสริม การถอนทุนและการแสวงหากำไรจากกิจการที่ลงทุน หลักประกันและความคุ้มครองที่ให้แก่ผู้ได้รับ

การส่งเสริม ซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ได้แก่

1. หลักประกันต่อกิจการและทรัพย์สินของผู้ได้รับการส่งเสริม

ก.) รัฐจะไม่โอนกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริมมาเป็นของรัฐ (มาตรา 43)

ข.) รัฐจะไม่ประกอบกิจการขึ้นใหม่แข่งขัน (มาตรา 44)

ค.) รัฐจะไม่ผูกขาดการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันกับของผู้ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 45)

ง.) รัฐจะไม่ควบคุมราคาผลิตภัณฑ์ของผู้ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 46)

จ.) รัฐจะอนุญาตให้ส่งออกเสมอ (มาตรา 47)

ฉ.) รัฐจะไม่อนุญาตให้ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจ นำผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกับที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตได้ เข้ามาโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า (มาตรา 48)

2. การคุ้มครองกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริม

ก.) การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษ สำหรับการนำเข้าซึ่งผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกัน คล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตได้ (มาตรา 49)

ข.) ห้ามการนำเข้าผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกัน คล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตได้ (มาตรา 50)

ค.) ประธานกรรมการมีอำนาจสั่งให้ช่วยเหลือหรือแก้ไขวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นอุปสรรคต่อกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 51, มาตรา 52)

ข. สิทธิประโยชน์ที่ใหม่เกี่ยวกับภาษีอากร เป็นวิธีการที่รัฐใช้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในฐานะกฎหมายพิเศษ เป็นเครื่องมือในการผ่อนคลายความเข้มงวดที่มีอยู่ในกฎหมายภายในประเทศบางฉบับที่เป็นอุปสรรคต่อการลงทุนทั่วไป ทั้งนี้เพื่ออำนวยความสะดวก ทำให้นักลงทุนเกิดความคล่องตัว และยังเป็นการชดเชยความไม่พร้อมทางปัจจัยพื้นฐานทางการลงทุนในด้านอื่น ๆ เช่น ด้านกฎหมายภายใน โครงสร้างระบบภาษี หรือระบบสาธารณสุขเป็นต้น เป็นต้น¹ สิทธิประโยชน์ที่ใหม่เกี่ยวกับภาษีอากรที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้แก่

1. สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการเข้าเมืองของคนต่างด้าว
 - ก.) การอนุญาตให้คนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษาสู่ทางการลงทุน (มาตรา 24)
 - ข.) การอนุญาตให้คนต่างด้าวซึ่งเป็นช่างฝีมือ ผู้ชำนาญการ รวมทั้งคู่สมรส และบุคคลซึ่งอยู่ในอุปการะของบุคคลดังกล่าว เข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 25)
2. สิทธิประโยชน์ในการทำงานของคนต่างด้าว โดยการอนุญาตให้คนต่างด้าว ช่างฝีมือ หรือผู้ชำนาญการ ทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 26)
3. สิทธิประโยชน์ในการถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินของคนต่างด้าว โดยการอนุญาตให้ ผู้ได้รับการส่งเสริมที่เป็นคนต่างด้าวถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน เพื่อประกอบกิจการ ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน
4. สิทธิประโยชน์ในการนำหรือส่งออกเงินตราต่างประเทศ โดยการอนุญาตให้ ผู้ได้รับการส่งเสริมนำหรือส่งออกสำหรับ เงินตราต่างประเทศที่เป็น เงินทุนที่นำ เข้ามารวมทั้งเงินปันผลหรือประโยชน์อื่นที่เกิดจากเงินทุนนั้น เงินกู้ต่าง ประเทศ หรือเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีข้อผูกพันกับต่างประเทศตามสัญญา เกี่ยวกับการใช้สิทธิและบริการต่าง ๆ (มาตรา 37)

ค. สิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีอากร เป็นวิธีการที่รัฐใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือ ในการส่งเสริมการลงทุน โดยการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม สาเหตุที่ต้องมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสำหรับการลงทุนของเอกชน โดยเฉพาะ การลงทุนจากต่างประเทศ เนื่องมาจากเหตุผลสำคัญ 2 ประการ คือ

1. ความแตกต่างในโครงสร้างทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในเรื่องระบบภาษี กล่าวคือ ในประเทศที่พัฒนาหรือก้าวหน้าทางอุตสาหกรรมจะมีโครงสร้าง ในการจัดเก็บภาษีทางตรงจากรายได้ของบุคคล หรือคณะบุคคลเป็นหลัก ในขณะที่ประเทศกำลัง พัฒนา รวมทั้งประเทศไทยยังคงจัดเก็บภาษีหลักจากภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีโภคภัณฑ์ (Commodity

¹ โภทศ ฉันทิกุล, กฎหมายเกี่ยวกับการลงทุน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), หน้า 40.

Tax) ภาษีสินค้าขาเข้าและขาออก (Taxation on Imports and Exports) ซึ่งในลักษณะดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นอุปสรรคต่อการที่จะทำการผลิตขึ้นมายกภายในประเทศ เพราะเมื่อนำภาษีดังกล่าวบวกเข้าไปกับต้นทุนการผลิตแล้ว จะทำให้ราคาของผลิตภัณฑ์นั้นสูงมากจนไม่อาจจะขายหรือแข่งขันกับราคาในตลาดโลกได้

2. ความไม่พร้อมในโครงสร้างพื้นฐานทางการลงทุนอื่น ๆ เช่น ความไม่สะดวกและขาดแคลนในเรื่องการคมนาคม การขนส่ง การพลังงาน ขนาดและกำลังตลาดผู้บริโภค ซึ่งความไม่พร้อมเหล่านี้ เป็นสาเหตุให้การลงทุนในประเทศกำลังพัฒนารวมทั้งประเทศไทยเกิดความใช้จ่ายในการลงทุนที่สูงขึ้น โอกาสและเวลาในการถอนทุนและกำไรของผู้ลงทุนมีจำกัด สิ่งจูงใจทางภาษีจึงได้ถูกกำหนดขึ้น เพื่อแทนความไม่พร้อมในปัจจุบันดังกล่าว เพื่อสร้างบรรยากาศการลงทุนให้น่าสนใจขึ้น²

สิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้แก่สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ และสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร (เดิมพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้บัญญัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิประโยชน์โดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการค้าด้วย ต่อมาได้มีการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนภาษีการค้า (ซึ่งเริ่มมีผลตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535) ทำให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 โดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 ยกเลิกการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีการค้าแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปแล้วในรูปของภาษีซื้อสำหรับสินค้าทุนประเภทเครื่องจักร และวัตถุดิบทั้งที่ซื้อภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศแต่อย่างใดก็ได้ มีข้อยกเว้นสำหรับโครงการที่ได้รับอนุมัติให้การส่งเสริมไปก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 และได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการค้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา 28 หรือมาตรา 29 จะยังคงได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการค้าต่อไปตามเดิม แต่ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้สิทธิยกเว้นหรือ

²โกศล ฉันทิกุล, "การให้สิ่งจูงใจและปัญหาของกฎหมายสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศในประเทศไทยและประเทศกำลังพัฒนาอื่น ๆ," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2520), หน้า 43.

ลดหย่อนภาษีการค่าสำหรับเครื่องจักรไปแล้ว หากต่อมาปรากฏว่ามีการยกเลิกหรือเพิกถอนใด ๆ ทำให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีการค่าถูกระงับไป ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียภาษีการค่า ย้อนหลังโดยถือสภาพของสินค้า และอัตราภาษีการค่าที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า)

1. สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ แยกออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

ก) สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ได้แก่

(1) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 31)

(2) การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลและการหักค่าใช้จ่ายในการ

คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 35)

(3) การหักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีนิติบุคคลสำหรับรายได้

ในการส่งออกที่เพิ่มขึ้น (มาตรา 36 (4))

ข) สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ที่ให้แก่บุคคลอื่น ได้แก่

(1) เงินค่าสิทธิ (Royalties) ที่ได้รับจากผู้ได้รับการส่งเสริม

ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้ (มาตรา 33)

(2) เงินปันผลจากกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นไม่ต้อง

รวมคำนวณภาษีเงินได้ (มาตรา 34)

2. สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร ได้แก่

ก) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร (มาตรา 28)

ข) การลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร (มาตรา 29)

ค) การลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ใช้ในการผลิต
ผสมหรือประกอบในกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 30)

ง) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ใช้ในการผลิต
ผสมหรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก (มาตรา 36 (1))

จ) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่ง
กลับออกไป (มาตรา 36 (2))

ฉ) การยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริม
ผลิตหรือประกอบ (มาตรา 36 (3))

สิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า

การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เป็นสิทธิประโยชน์ที่สำคัญอย่างหนึ่งในการส่งเสริมการลงทุนของรัฐ ของที่จะได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ โดยทั่วไปจะเป็นของที่จำเป็นในการดำเนินงานอุตสาหกรรม ยันได้แก่ เครื่องจักร วัตถุดิบ และวัสดุจำเป็นที่ใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในกิจการของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และนอกจากนี้ ยังรวมตลอดถึงการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไปอีกด้วย

ก. การยกเว้นและการลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 28 บัญญัติเรื่องการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมในการได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมไว้ว่า

"ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามที่คณะกรรมการพิจารณาอนุมัติ แต่เครื่องจักรนั้นต้องไม่เป็นเครื่องจักรที่ผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่ผลิตในต่างประเทศและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้"

การให้สิทธิประโยชน์ โดยการให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรนั้น เป็นดุลพินิจของคณะกรรมการที่จะให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมหรือไม่ก็ได้ แต่อย่างไรก็ดี แม้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา 28 ดังกล่าวก็ตาม ก็อาจจะได้รับสิทธิประโยชน์โดยการได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรได้ ตามบทบัญญัติมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังนี้

"เมื่อคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การให้การส่งเสริมแก่กิจการใดหรือแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมรายใดไม่สมควรให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 28 คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมแก่กิจการนั้นหรือผู้ขอรับการส่งเสริมรายนั้น และรายต่อ ๆ ไป โดยให้ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรเพียงกึ่งหนึ่ง หรือจะไม่ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรเลยก็ได้"

บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าว ให้อำนาจคณะกรรมการในการพิจารณาอนุมัติ ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เฉพาะ เครื่องจักรที่ไม่มีผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่ผลิตในต่างประเทศและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

สาเหตุที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขดังกล่าว ก็เพื่อเป็นการสนับสนุนให้มีการใช้ สิ่งของที่ผลิตภายในประเทศ เป็นการป้องกันมิให้ผู้ได้รับการส่งเสริมใช้สิทธิประโยชน์ตามกฎหมาย ส่งเสริมการลงทุนมากจนเกินความจำเป็น³

1. เครื่องจักรที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า

ในการพิจารณาอนุมัติให้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าแก่ เครื่องจักรตาม บทบัญญัติมาตรา 28 และมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนี้ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้กำหนดแนวทางการ พิจารณาไว้ 6 ประการ ดังนี้⁴

1. จะต้องเป็น เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ไม่มีผลิตหรือประกอบได้ในภายใน ประเทศ ตามบัญชีรายการแนบท้ายประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 46/2534 หากมี เครื่องจักรที่สามารถผลิตได้ในประเทศเพิ่มเติม สำนักงานจะได้ประกาศให้ทราบ เป็นคราว ๆ ไป

2. เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี-อากรจะต้อง เป็น เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในกระบวนการผลิตโดยตรงที่ใช้ในโครงการที่ได้รับการ ส่งเสริม โดยเริ่มตั้งแต่การออกแบบผลิตภัณฑ์ การผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ การตรวจสอบและ ควบคุมคุณภาพผลิตภัณฑ์ ตลอดจนการขนส่งผลิตภัณฑ์ขึ้นยานพาหนะ โดยพิจารณาตามการติดตั้งใช้ จริงเท่านั้น

สำหรับ เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ไม่ได้ใช้ในกระบวนการผลิตโดยตรง แต่มีความจำเป็นต้องใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เช่น เครื่องจักรที่ใช้ในการก่อสร้างโรงงาน การติดต่อสื่อสาร เครื่องใช้ภายในสำนักงาน การกำจัดมลพิษ การวิจัยและพัฒนา การประหยัด

³ ภิศกล ฉันทิกุล, กฎหมายเกี่ยวกับการลงทุน, หน้า 251

⁴ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประเทศที่ 46/2534 เรื่อง แนวทางพิจารณา ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับ เครื่องจักรและอุปกรณ์, 10 พฤศจิกายน 2537

พลังงาน การซ่อมบำรุง การให้ความปลอดภัยแก่พนักงาน และรักษาความปลอดภัยภายในโรงงาน เป็นต้น ให้นำถือว่าเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร โดยพิจารณาตามการติดตั้งใช้จริงเท่านั้น

3. ส่วนประกอบและอุปกรณ์ของเครื่องจักร เช่น นี้อต สกรู สายไฟฟ้า ภายในเครื่องที่มีลักษณะการซื้อขาย เครื่องจักรครบชุดและไม่สามารถแยกออกจากกันได้ให้ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรได้ เช่นเดียวกับตัว เครื่องจักรที่นำ เข้า

4. การพิจารณาขนาดของกำลังผลิตจะไม่คำนึงถึงรายละเอียดในเบื้องต้น เมื่อมีการติดตั้งแล้วในขั้นพิจารณาอนุญาตให้เปิดดำเนินการ หากพบว่า เครื่องจักรในขั้นตอนใดมี กำลังผลิต เกินจากโครงการที่ได้รับการส่งเสริม ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระภาษีอากรในส่วนที่เกินปริมาณกำลังผลิตนั้น ทั้งนี้ สำนักงานจะให้ตลาดเคลื่อนได้ไม่เกินร้อยละ 20 ของปริมาณ กำลังผลิตที่ได้รับการส่งเสริม เว้นแต่ในกรณีที่ระบุกำลังผลิต เป็นจำนวน เครื่องจักร

5. เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำ เครื่องจักร เข้ามาแล้ว จะต้องยื่น บัญชีรายการ เครื่องจักร ซึ่งแสดงรายละเอียดของ เครื่องจักรที่ได้รับการอนุมัติให้ยก เว้นหรือลดหย่อน ภาษีอากรต่อสำนักงาน เมื่อยื่น เรื่องขออนุญาต เปิดดำเนินการ

6. การอนุมัติยก เว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับอะไหล่ของ เครื่องจักร จะพิจารณาให้ยก เว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับอะไหล่ เครื่องจักรที่นำ เข้าพร้อมกับ เครื่องจักร ในคราวเดียวกันเท่านั้น ยก เว้นกิจการที่ได้รับการสิทธิและประโยชน์ด้าน เครื่องจักรและวัตถุดิบ เป็น การตลอดไป และให้ได้รับการยก เว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร เครื่องจักรที่นำ เข้ามาทดแทน เครื่องจักร เดิม รวมทั้งอะไหล่ของ เครื่องจักรในส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตเท่านั้น

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เครื่องจักรที่จะได้รับยก เว้น หรือลดหย่อนอากรขาเข้า จะต้อง เป็น เครื่องจักรที่ใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการอนุมัติ ซึ่งในทางปฏิบัติของสำนักงาน ถ้า เครื่องจักรที่นำ เข้าเป็น เครื่องจักรใหม่ก็จะได้ รับอนุมัติให้ยก เว้นหรือลดหย่อนขณเข้า เพราะไม่มีปัญหาเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการใช้งาน แต่ถ้าเป็น เครื่องจักรเก่า ก็จะไม่ได้รับอนุมัติให้ยก เว้นอากรขาเข้าในขณะนำเข้าจนกว่าผู้ได้รับ การส่งเสริมได้ติดตั้ง เครื่องจักร และสำนักงานได้ตรวจสอบการทำงานและประสิทธิภาพของ เครื่องจักรนั้นจน เป็นที่พอใจก่อน ทั้งนี้ เว้นแต่ เครื่องจักรดังกล่าวจะมีหนังสือรับรองประสิทธิภาพ จากสถาบันในต่างประเทศ

2. ความหมายของคำว่า "เครื่องจักร"

ความหมายของคำว่า "เครื่องจักร" ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้กำหนดไว้ในมาตรา 4 ซึ่งมีความหมายกว้างกว่าความหมายของคำว่า "เครื่องจักร" โดยทั่วไป*

"เครื่องจักร" ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ หมายความว่า เครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม และ เครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในการก่อสร้างโรงงานซึ่งรวมถึงส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ และ โครงโรงงานสำเร็จรูปที่นำมาติดตั้งเป็นโรงงานด้วย

ในการพิจารณาว่าของใดเป็น เครื่องจักรที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า จะต้องพิจารณาตามความเหมาะสมและจำเป็นของแต่ละกิจการ โดยคำนึงถึงกระบวนการผลิต (Production Process) ซึ่งโดยทั่วไปจะประกอบด้วย เครื่องจักรหลัก (Main Machinery) และ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ด้วย การที่ของใดจะเป็น อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้หรือไม่ ก็โดยพิจารณาว่าของนั้นมีความจำเป็นแก่ เครื่องจักรหลักหรือไม่ เช่น หากไม่มีของดังกล่าวแล้ว จะทำ

*"เครื่องจักร" ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 หมายความว่า กล อุปกรณ์ต่าง ๆ ที่ประกอบกันขึ้นเป็นเครื่องเพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตสิ่งใดสิ่งหนึ่ง

"MACHINERY" ตามหนังสือ WEBSTER'S NEW WORLD DICTIONARY OF THE AMERICAN LANGUAGE SECOND COLLEGE EDITION หมายความว่า

- (1) MACHINES COLLECTIVELY
- (2) THE WORKING PARTS OF A MACHINE.
- (3) ANY COMBINATION OF THING OR PERSONS BY WHICH SOMETHING IS KEPT IN ACTION OR A DESIRED RESULT IS OBTAINED (THE MACHINERY OF GOVERNMENT)
- (4) APPARATUS USED TO PRODUCE STAGE EFFECTS.
- (5) LITERARY DEVICES INVOLVING THE INTRODUCTION OF SUPERNATURAL BEINGS OF FORCES, AS IN EPIC POETRY.

ให้กระบวนการผลิตเครื่องจักรหลักไม่มีประสิทธิภาพตามที่ควรจะเป็น ซึ่งของเหล่านี้มีตั้งแต่ของที่
เป็นอุปกรณ์ไฟฟ้า เฟอร์นิเจอร์ เครื่องจักร รวมทั้งอุปกรณ์อื่น ๆ เช่น เสื้อกันความเย็นสำหรับ
พนักงานในกิจการห้องเย็น หรือหน้ากาก แวนตา ถุงมือสำหรับพนักงานในอุตสาหกรรมเชื่อมโลหะ
ประกอบด้วยนิยามของ คำว่า "เครื่องจักร" ในมาตรา 4 ดังกล่าว ให้หมายความรวมถึง
ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ด้วย⁵

การพิจารณาและตีความว่า ของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้าเข้ามาใช้ในการ
ประกอบกิจการเป็นของที่จัดอยู่ในคำนิยามของคำว่า "เครื่องจักร" ตามมาตรา 4 แห่งพระราช
บัญญัติส่งเสริมการลงทุน หรือไม่นั้น ย่อมอยู่ในดุลพินิจของคณะกรรมการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จ
จริงในแต่ละราย

ตัวอย่างที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า เป็น "เครื่องจักร" เช่น

ผ้าชนิด Teijin Selguard Polyester Fiber ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริม
ในกิจการผลิตหรือประกอบผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์ นำเข้ามาเพื่อใช้ตัด เป็น เสื้อคลุมสำหรับ
พนักงานในห้องปราศจากฝุ่นละออง (Clean Room) ในการประกอบ INTERGRATED CIRCUITS
(IC) ถือว่าเป็น "เครื่องจักร" ตามนิยามของมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน
ทั้งนี้เพราะผ้าดังกล่าวเป็นผ้าชนิดพิเศษฝุ่นละอองไม่จับ และมีเส้นด้ายที่ทำด้วยวัสดุเพื่อเก็บประจุ
ไฟฟ้าอยู่ในเนื้อผ้าการใช้ผ้าชนิดดังกล่าวนี้เป็นสิ่งจำเป็นในการผลิต IC ซึ่งมีคุณภาพและมาตรฐาน
ตามความต้องการของผู้ใช้ และยังไม่มีการผลิตในประเทศไทย ดังนั้นเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า
ในการผลิต IC หากมีฝุ่นละอองและประจุไฟฟ้าจะทำให้เกิดการสูญเสียในการผลิต แต่เมื่อมีการ
ใช้ผ้าดังกล่าวตัดเป็นเสื้อคลุมสำหรับพนักงานที่ทำงานอยู่ในห้องผลิต จะทำให้เกิดการสูญเสียน้อย
ลงและทำให้การผลิตได้ผลดีขึ้น คณะกรรมการจึงถือว่าเป็นเครื่องใช้อย่างหนึ่งที่จำเป็นต้องใช้
เพื่อให้การผลิตมีคุณภาพสูงขึ้น และอยู่ในข่ายที่จะยกเว้นอากรขาเข้าให้ตามมาตรา 28 วรรค⁶

⁵คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง
การขอยกเว้นอากรขาเข้าและภาษีการค้าสำหรับผ้า Teijin Selguard," 28 กุมภาพันธ์
2528. (ยึดสำเนา)

⁶ เรื่องเดียวกัน

ตัวอย่างที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า ของดังต่อไปนี้ไม่ถือว่าเป็น

"เครื่องจักร" เช่น

1. พอพันธุ์และแม่พันธุ์โค ที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในกิจการผลิตน้ำมันดิบและนมสด ไม่ถือว่าเป็น "เครื่องจักร" เนื่องจากคำว่า "เครื่องจักร" ตามคำนิยาม มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จะต้องเป็นวัตถุที่เกี่ยวกับเครื่องกลไก เครื่องมือ ตัวจักรต่าง ๆ ที่ประกอบกันเป็นเครื่องจักร เป็นต้น สิ่งที่มีชีวิต เช่น คน หรือสัตว์ จึงไม่อาจถือว่าเป็นเครื่องจักรได้ ดังนั้น ถึงแม้ว่าพอพันธุ์และแม่พันธุ์โคจะเป็นสิ่งที่จำเป็นต้องใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมก็ตาม ก็ไม่อาจนับได้ว่าเป็นเครื่องจักรตามกฎหมายดังกล่าวได้⁷

2. โครงโรงงานไม่สำเร็จรูป ได้แก่ CUT TEE, H-BEAM หรือ เหล็ก CHANNEL ซึ่งนำเข้ามาเป็นท่อน ๆ โดยนำเข้ามาตัดแต่ง เจาะรูสำหรับใส่บ๊อต เพื่อประกอบเป็นโครงโรงงานต่อไป ไม่ถือว่าเป็น "เครื่องจักร" เนื่องจาก ตามคำนิยามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า โครงโรงงานที่จะถือว่าเป็นเครื่องจักร จะต้องเป็นโครงโรงงานสำเร็จรูปที่นำมาติดตั้งเป็นโรงงาน เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏชัดว่า ของที่นำเข้ามาเป็นโครงโรงงานไม่สำเร็จรูป ก็ไม่อาจที่จะถือว่าเป็นเครื่องจักรตามคำนิยามได้⁸

3. แบบจำลองโรงกลั่นน้ำมัน แบบแปลน พิมพ์เขียว เอกสารกำกับหรือคู่มือการใช้เครื่องจักร มิใช่ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ ของเครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในการก่อสร้างโรงงานจึงไม่อาจนับได้ว่าเป็นเครื่องจักรตามความหมายของคำนิยามตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนได้⁹

4. เหล็ก W.F. เพื่อประกอบเป็น (TRUSS T-1) เหล็กโครงสร้างส่วนประกอบของสระว่ายน้ำซึ่งนำเข้ามาใช้ก่อสร้างสระว่ายน้ำในกิจการโรงแรม มิใช่โครงโรงงาน

⁷คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกความคณะอนุกรรมการกฎหมาย เรื่อง การตีความคำว่า "เครื่องจักร," 14 กรกฎาคม 2530. (ยึดสำเนา)

⁸คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะอนุกรรมการกฎหมาย เรื่อง การตีความคำว่า "เครื่องจักร," 11 เมษายน พ.ศ.2531. (ยึดสำเนา)

⁹ เรื่องเดียวกัน

สำเร็จรูปหรือเป็นส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ของโรงงาน เป็นเพียงเหล็กที่นำมาใช้เป็นโครงสร้างเพื่อให้การก่อสร้างสะดวกง่ายได้สะดวกรวดเร็วขึ้นเท่านั้นจึงไม่อยู่ในความหมายของคำว่า "เครื่องจักร" ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน¹⁰

3. การนำเข้าเครื่องจักร

ในการจัดซื้อเครื่องจักรเพื่อใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมจะจัดซื้อด้วยตัวเอง หรือมอบอำนาจให้ผู้อื่นเป็นตัวแทนในการจัดซื้อก็ได้ และแม้เครื่องจักรนั้นจะซื้อในนามของตัวแทน ก็ย่อมได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามมาตรา 28 หรือมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ด้วย¹¹ แต่หากผู้ได้รับการส่งเสริมไม่นำเครื่องจักรเข้ามาในนามของตนเองหรือตัวแทน กลับใช้วิธีให้บริษัทในเครือส่งเครื่องจักรเข้ามาเพื่อขายให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม เช่นนี้บริษัทในเครือไม่อาจอ้างสิทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมในการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าได้

นอกจากนี้ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในเครื่องจักรนั้น ทั้งนี้เพราะกฎหมายบัญญัติแต่เพียงว่า "ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามที่คณะกรรมการพิจารณาอนุมัติ" ดังนั้นหากผู้ได้รับการส่งเสริมเช่า หรือ ยืมเครื่องจักรเข้ามาใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เครื่องจักรนั้นก็ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าด้วย เพียงแต่มีเงื่อนไขว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำเข้ามา

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁰คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง เหล็ก W.F. (STEEL WIDE FLANGE BEAMS GRADE BS 4360 SSC) เป็นเครื่องจักรตาม มาตรา 4 หรือไม่," 11 มกราคม 2534. (คัดสำเนา)

¹¹คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การยกเว้นภาษีการค้าสำหรับเครื่องจักร," 27 ตุลาคม 2529. (คัดสำเนา)

นามของคนเองเท่านั้น¹²

ข. การลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มาตรา 30 ได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมโดยการลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อใช้ผลิต ผสมหรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ความว่า

"ในกรณีที่มีเหตุอันสมควร คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าไม่เกินร้อยละเก้าสิบของอัตราปกติ สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิต ผสมหรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีกำหนดเวลาคราวละไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด แต่วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต้องไม่ เป็นของที่ผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักรซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกับชนิดที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

ทั้งนี้ตาม ชนิด ปริมาณ ระยะเวลา เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด"

วัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ก็เป็นสิ่งจำเป็นที่อยู่ในช่วงจะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เช่นเดียวกับเครื่องจักร ทั้งนี้เพราะวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นบางอย่างไม่สามารถหาได้ภายในประเทศจึงต้องมีการนำเข้า ดังนั้นหากมีการเก็บภาษีวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเสียตั้งแต่ตอนนำเข้าแล้ว ย่อมทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้าสูงจนอาจจะไม่เหมาะสมที่จะขยายตลาดภายในประเทศหรือแข่งขันกับตลาดต่างประเทศได้ นอกจากนี้การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้ายังทำให้ผู้ผลิตมีโอกาสเลือกวัตถุดิบที่ดี มีคุณภาพเหมาะสมที่จะนำไปผลิตสินค้าสำเร็จรูปที่มีคุณภาพดีได้

วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่จะได้รับการลดหย่อนอากรขาเข้าตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน นั้น กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขไว้ท่านเองเดียวกับเครื่องจักร

¹²กนกพรธ อุคมอิทธิพงศ์, "กฎหมายภาษีอากรกับการส่งเสริมการลงทุน,"

(วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536), หน้า 94

กล่าวคือ วัตถุประสงค์ หรือวัตถุประสงค์ เป็นนั้นต้องไม่ เป็นของที่ผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้ เหตุผลที่กฎหมายกำหนดเช่นนั้น ก็เป็นเหตุผลเดียวกันกับเงื่อนไขของเครื่องจักรตามมาตรา 28 และ มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

1. ความหมายของคำว่า "อัตราปกติ"

ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ให้อำนาจคณะกรรมการในการลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุประสงค์ หรือวัตถุประสงค์ เป็นได้ไม่เกินร้อยละ 90 ของอัตราปกติ คำว่า "อัตราปกติ" ดังกล่าวมีความหมายว่าอย่างไร กล่าวถึง หากอัตราอากรใดมีการประกาศโดยรัฐมนตรี กระทรวงการคลัง "อัตราปกติ" ตามมาตรา 30 จะหมายถึงอัตรา ก่อนลดหรือหลังลดแล้ว ในเรื่องที่มีความเห็นแยกออกเป็น 2 แนว คือ

ความเห็นแรก เป็นความเห็นของคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการ¹³ เห็นว่า "อัตราปกติ" คืออัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร ทั้งนี้เพราะอัตราอากรที่รัฐมนตรี กระทรวงการคลังประกาศและใช้บังคับ เป็นการทั่วไปตามกฎหมาย ว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เป็นอัตราที่ลดจากที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรมิใช่เป็นอัตรามาตรฐาน ซึ่งตามเจตนารมณ์ของกฎหมายประกอบกับแนวทางปฏิบัติที่ทางราชการถือปฏิบัติมา รัฐมนตรีจะใช้อำนาจประกาศลด หรือ เพิ่มอัตราอากร เป็นการชั่วคราว เมื่อมีเหตุการณ์ตามกรณีที่กฎหมายระบุไว้เกิดขึ้นและ เมื่อ เหตุการณ์ดังกล่าวได้ผ่านพ้นไปแล้ว รัฐมนตรีก็จะพิจารณายกเลิกประกาศเหล่านั้น ดังนั้น อัตราอากรตามประกาศของรัฐมนตรีจึงถือได้ว่า "มิได้เป็นอัตราปกติ"

ความเห็นที่สอง เป็นความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา¹⁴

¹³คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การตีความคำว่า "อัตราปกติ" ในมาตรา 30 แห่ง พ.ร.บ. ส่งเสริมฯ พ.ศ.2520," 5 เมษายน 2522 และ "คำวินิจฉัยโดยสรุปที่ 2/2522 เรื่อง การตีความคำว่า "อัตราปกติ" ในมาตรา 30, 35," 28 มีนาคม 2522. (ัดสำเนา)

¹⁴สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "หนังสือที่ สร.0601/1064 เรื่อง การตีความปัญหาตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520," 12 มีนาคม 2525

เห็นว่า อัตราปกติ หมายถึง อัตราที่ได้มีการใช้เป็นการทั่วไป กล่าวคือเป็นอัตราที่ได้มีการลดตามประกาศแล้ว หากยังไม่มีประกาศของกระทรวงการคลังให้ลดอัตราอากรขาเข้า อัตราปกติก็คือ อัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร ทั้งนี้เพราะมาตรา 30 ใช้คำว่า "อัตราปกติ" มิได้ใช้คำว่า "อัตราตามที่กำหนดในพระราชกำหนด"

ผู้เขียนมีความเห็น เช่นเดียวกับความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เนื่องจากเจตนารมณ์ของกฎหมายส่งเสริมการลงทุนก็เพื่อช่วยเหลือโดยการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมให้ได้ประโยชน์มากกว่าผู้นำเข้าทั่วไป ดังนั้น หากยึดถือตามแนวทางของคณะกรรมการกฤษฎีกาของคณะกรรมการแล้ว หากปรากฏว่ามีการลดอัตราอากรขาเข้าตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในอัตราที่ต่ำมาก จะทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริม จะต้องเสียอากรโดยคำนวณจากอัตราอากรที่ยังไม่มีการประกาศลด อาจต้องเสียอากรขาเข้ามากกว่าผู้นำเข้าทั่วไป ซึ่งดูจะเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

2. การลดหย่อนอากรขาเข้า

ในการลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อใช้ผลิต ผลผลิต หรือประกอบในกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนั้น มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน บัญญัติให้อำนาจแก่คณะกรรมการสามารถพิจารณาลดหย่อนอากรขาเข้าให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ไม่เกินร้อยละ 90 ของอัตราปกติ กล่าวคือคณะกรรมการจะลดหย่อนมากน้อยเพียงใดก็ได้แล้วแต่ดุลพินิจของคณะกรรมการ แต่ทั้งนี้การลดหย่อนจะต้องไม่เกินร้อยละ 90 ของอัตราปกติ

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการในการลดหย่อนอากรขาเข้าได้ไม่เกินร้อยละ 90 ของอัตราปกติ มิได้บัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการกำหนดอัตราอากรขาเข้า ดังนั้น คณะกรรมการจึงไม่มีอำนาจลดหย่อนอากรขาเข้าโดยวิธีการกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียอากรขาเข้าในอัตราใดอัตราหนึ่ง แม้อัตราที่กำหนดนั้น เมื่อคำนวณแล้วจะเป็นการลดหย่อนไม่เกินร้อยละ 90 ของอัตราปกติก็ตาม¹⁵

¹⁵คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การลดหย่อนอากรขาเข้าและภาษีการค้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น," 7 กันยายน 2526.

ค. การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น

การลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นั้น เป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั่วไป แต่สำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการผลิตเพื่อการส่งออก จะได้รับสิทธิประโยชน์พิเศษกว่าผู้ได้รับการส่งเสริมทั่วไป คือ ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อใช้ผลิตเพื่อส่งออก ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งบัญญัติว่า

"เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างดังต่อไปนี้ด้วย

(1) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก

(2) ...

(3) ...

(4) ...

ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการและระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด"

1. การนำเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น

เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ว่า "วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต้องไม่ เป็นของที่ผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักรซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหา มาใช้ได้" ดังเช่นบทบัญญัติมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังนั้นวัตถุดิบและ วัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์ หรือ ผลิตผลเพื่อการส่งออกนั้น แม้จะเป็นของชนิดเดียวกับที่มีการผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักรซึ่ง มีคุณภาพใกล้เคียงกันและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหาเข้ามาใช้ได้ก็ตามก็ย่อมอยู่ในหลัก เกณฑ์ที่จะได้รับ การยกเว้นอากรขาเข้า ตามมาตรา 36(1) ดังกล่าวไว้

2. ความหมายของคำว่า "ส่งออก"

ความหมายของคำว่า "ส่งออก" ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราช บัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นั้น เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มิได้ให้คำนิยามไว้ เป็นพิเศษ เหมือนเช่นคำว่า "เครื่องจักร" ดังนั้นจึงต้องถือเป็นคำที่มีความหมายธรรมดา คือได้แก่การนำหรือส่งออกไปยังต่างประเทศซึ่งสินค้า และมีอาจตีความโดยขยายความให้หมายความรวม

ถึงการขายสินค้าที่โดยลักษณะของตัวเองมิใช่ เป็นการส่งออก เพราะหากกฎหมายประสงค์จะให้คลุมถึงกรณีการขายที่มิใช่ เป็นการส่งออก เช่น การขายสินค้าให้กับส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ กฎหมายก็คงจะบัญญัติให้ความหมายไว้เป็นพิเศษ¹⁶ แต่อย่างไรก็ดี หากมีข้อเท็จจริงปรากฏชัดแจ้งว่า ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจผู้นั้น ได้นำสินค้าที่ซื้อไปจากผู้ได้รับการส่งเสริม ไปใช้ในกิจการระหว่างประเทศ หรือในต่างประเทศ โดยมีหลักฐานการส่งออกจากกรมศุลกากร เช่น ใบขนสินค้าขาออก หรือหลักฐานอื่นที่กรมศุลกากรรับรองว่าเป็นการส่งออก ก็ย่อมถือได้ว่าเป็น การส่งออก และอยู่ในเกณฑ์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผู้ขายสินค้า จะได้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 เช่นเดียวกัน¹⁷

การส่งออกตามมาตรา 36 (1) นอกจากจะมีความหมายดังกล่าวข้างต้น แล้ว ยังหมายความรวมถึง การส่งผลิตภัณฑ์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตได้ไปจำหน่ายให้แก่ ผู้ผลิตในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ตามมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ.2522* ด้วย ทั้งนี้ เนื่องจาก ตามมาตรา 52 ดังกล่าว ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษว่า ของที่นำเข้าไปใน เขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับยกเว้น หรือคืนภาษีอากร โดยถือเสมือนว่าได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ดังนั้น การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ส่งผลิตภัณฑ์

¹⁶ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การยกเว้นภาษีอากร สำหรับวัตถุดิบของบริษัท เอื้อวิทยา เครื่องอุปกรณ์ จำกัด," 4 พฤษภาคม 2527. (จัดสำเนา)

¹⁷ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การขอรับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36," 14 กรกฎาคม 2530. (จัดสำเนา)

* มาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย บัญญัติว่า "ของที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้ได้รับยกเว้นหรือคืนค่าภาษีอากร เมื่อได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แม้มิได้ส่งออกแต่ได้นำเข้าไปใน เขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ตามมาตรา 48 หรือมาตรา 49 ให้ได้รับยกเว้นหรือคืนค่าภาษีอากรโดยถือเสมือนว่าได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในวันให้นำเข้าไปใน เขตอุตสาหกรรมส่งออก"

ให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ใน เขตนิคมอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ในการผลิต จึงถือเสมือนว่าเป็น การส่งออก เช่นกัน¹⁸

3. เงื่อนไขการส่งออก

การกำหนดเงื่อนไขการส่งออกให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัตินั้น คณะกรรมการ สามารถกำหนดได้โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 36 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ฯ ทั้งนี้เงื่อนไขการส่งออกดังกล่าว คณะกรรมการอาจจะกำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมของผู้ได้รับการ ส่งเสริมแต่ละรายหรือในประกาศฉบับต่าง ๆ ของสำนักงานก็ได้

โดยทั่วไป การกำหนดเงื่อนไขการส่งออก คณะกรรมการจะกำหนดตาม หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศบัญชีประเภทกิจการที่จะให้การส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเงื่อนไขที่ กำหนดในประกาศดังกล่าวถือเป็น เงื่อนไขขั้นต่ำของกิจการประเภทนั้น ๆ แต่ทั้งนี้คณะกรรมการ อาจกำหนดเงื่อนไขไว้สูงกว่านั้นก็ได้แล้วแต่ดุลพินิจของคณะกรรมการ แต่อย่างไรก็ตาม หาก เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติ เป็น เงื่อนไขขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในประกาศ บัญชีประเภทกิจการที่จะให้การส่งเสริมแล้ว คณะกรรมการย่อมไม่มีอำนาจที่จะพิจารณาผ่อนผัน การปฏิบัติตามเงื่อนไขให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมรายหนึ่งรายใด เป็นการเฉพาะได้ เพราะเงื่อนไข ดังกล่าว เป็น เงื่อนไขการส่งออกขั้นต่ำที่กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการนั้น ๆ ทุกรายจะ ต้องปฏิบัติตาม¹⁹

สำหรับเงื่อนไขในเรื่องระยะเวลาการส่งออกนั้น ปัจจุบันคณะกรรมการ ได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 36 วรรคท้าย ออกประกาศกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้อง

¹⁸คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การนำมาตรา 52 ของพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ.2522 มาใช้ กับมาตรา 36(1) ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520," 30 ตุลาคม 2533, (จัดสำเนา)

¹⁹คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การปฏิบัติตามเงื่อนไขการส่งออกและการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ของบริษัท," 22 มกราคม 2529. (จัดสำเนา)

ส่งออกผลิตภัณฑ์ หรือผลผลิตที่ผลิต ผสม หรือประกอบจากวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น ออกไปต่างประเทศ ภายใน 6 เดือน นับแต่วันสิ้นสุดระยะเวลาการนำเข้า หากผู้ได้รับการส่งเสริมรายใดไม่ส่งออก ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุ จำเป็นตามปริมาณที่คงเหลือนั้น²⁰

4. ส่วนสูญเสียของวัตถุดิบ

การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำวัตถุดิบจากต่างประเทศไปทำการผลิตสินค้า เพื่อส่งออก มักจะเกิดกรณีพิเศษวัตถุดิบ หรือวัตถุดิบเกิดชำรุด ก่อนหรือระหว่างการผลิต หรือ ผลิตแล้วผลิตภัณฑ์ไม่ได้มาตรฐาน จึงมีการส่งคืนกลับต่างประเทศ โดยในการส่งคืนอาจเป็น ไปในรูปของวัตถุดิบผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป หรือไม่สำเร็จรูป ซึ่งเดิมในเรื่องนี้คณะกรรมการเห็นว่า กรณีดังกล่าวผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับการยกเว้นภาษีอากรกรณีเดียวคือ กรณีมีการส่งออก ไปในลักษณะ เป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ส่วนกรณีอื่นๆ ไม่ว่าจะ เป็นการส่งออกเศษวัตถุดิบ วัตถุดิบชำรุด หรือถูกทำลาย หรือผลิตแล้วไม่ได้คุณภาพแต่ส่งออกไปในลักษณะ เป็นผลิตภัณฑ์ไม่สำเร็จรูปไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีอากร เพราะยังไม่ถือว่าเป็นการผลิตและส่งออกตามเจตนารมณ์ของมาตรา 36(1)²¹

ต่อมาคณะอนุกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการมีความ เห็นว่ากรณีดังกล่าว คณะกรรมการมีอำนาจยกเว้นค่าภาษีอากรให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ โดยเห็นว่าวัตถุประสงค์ ของมาตรา 36 ก็เพื่อส่งเสริมการส่งออกเพื่อแข่งขันกับสินค้าของต่างประเทศได้ กรณีตาม ปัญหาดังกล่าวย่อม เห็นได้ชัดว่าเป็น เรื่องที่อยู่นอกเหนืออำนาจของผู้ได้รับการส่งเสริมที่จะป้องกัน ได้ ซึ่งมีข้อความผิดของผู้ได้รับการส่งเสริม การที่ขอส่งของดังกล่าวกลับออกไปต่างประเทศก็ มิได้ เป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของมาตรา 36 และการอนุมัติให้ส่งวัตถุดิบกลับออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีภาระภาษีอากรก็มิได้ทำให้รัฐ เสียประโยชน์หรือ เสียหายแต่ประการใด ดังนั้นคณะกรรมการ

²⁰สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศที่ 8/2536 เรื่องกำหนดระยะเวลาการใช้สิทธิประโยชน์ตาม มาตรา 36(1)," 24 เมษายน 2536.

²¹คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะอนุกรรมการกฎหมาย เรื่อง การส่งคืนวัตถุดิบฯ เศษวัตถุดิบฯ ที่เกิดจากการผลิต หรือผลิตภัณฑ์ที่ไม่ได้คุณภาพกลับต่างประเทศ," 29 ธันวาคม 2532. (ขัดสำเนา)

ส่งเสริมการลงทุนจึงมีอำนาจตามมาตรา 36 วรรคท้าย ที่จะกำหนดเงื่อนไข วิธีการ ในการอนุมัติให้ส่งของดังกล่าวกลับไปต่างประเทศโดยไม่มีภาระภาษีอากรได้ นอกจากนั้น เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 8 (1) ที่ให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน และมาตรา 88 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติให้งดเว้นการเก็บอากรเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ได้ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของอื่นจะเห็นได้ว่าที่มีวัตถุประสงค์จะส่งเสริมการส่งออกซึ่งเป็นนโยบายที่สำคัญของรัฐ เช่นกัน เพราะโดยผลของบทบัญญัติดังกล่าว แม้แต่ผู้ส่งออกซึ่งมิได้เป็นผู้ได้รับการส่งเสริมก็ยังได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านอากรขาเข้าและอากรขาออก ดังนั้น จึงย่อมเป็นเหตุผลที่สนับสนุนเจตนารมณ์ของมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ด้วยอีกทางหนึ่งว่าผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งเป็นผู้ส่งออกก็ควรได้รับสิทธิประโยชน์ในลักษณะท่านองเดียวกันด้วย²²

จากความเห็นดังกล่าวต่อมาคณะกรรมการจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 36 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 10/2536 ลงวันที่ 6 พฤษภาคม พ.ศ. 2536 เรื่องวิธีปฏิบัติในการตัดบัญชีวัตถุดิบสำหรับส่วนสูญเสียที่เกิดจากการผลิต โดยครอบคลุมถึงของที่ชำรุด เสียหาย ใช้นำได้ เสื่อมสภาพหรือด้อยคุณภาพที่

- บริจาคให้ส่วนราชการ หรือองค์การสาธารณกุศล ที่สำนักงานเห็นชอบหรือ
- ทิ้งได้

แต่ต่อมา คณะกรรมการเห็นว่า ประกาศฉบับดังกล่าวยังไม่ครอบคลุมเท่าที่ควร จึงได้ออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.11/2537 เรื่องวิธีปฏิบัติสำหรับส่วนสูญเสียของวัตถุดิบตามมาตรา 36(1) ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2537 ให้มีมาตรการที่รัดกุม และครอบคลุมมากยิ่งขึ้น โดยมีหลักการที่สำคัญดังนี้

²²คณะกรรมการการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่องการส่งคืนวัตถุดิบต่างประเทศ," 22 มีนาคม 2534. (คัดสำเนา)



(1) "วัตถุดิบ" ให้ความหมายรวมถึงวัสดุจำเป็นด้วย

(2) "ส่วนสูญเสีย" หมายถึง

(2.1) วัตถุดิบก่อนที่จะใช้ ที่ใช้ หรือส่วนที่เหลือในการผลิต ที่ไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ตามวัตถุประสงค์เดิมที่นำเข้ามาได้

(2.2) เศษวัตถุดิบ หรือของที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต

(2.3) ผลิตภัณฑ์ หรือชิ้นส่วนของผลิตภัณฑ์ หรือของที่ผลิตจากวัตถุดิบดังกล่าว ซึ่งมีค่าหามีคุณภาพไม่ได้มาตรฐานหรือไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ตามวัตถุประสงค์เดิมได้

(3) ส่วนสูญเสียที่จะอนุมัติให้ตัดบัญชีวัตถุดิบโดยไม่มีภาวะภาษีอากรได้ จะต้องมามีปริมาณตามที่สำนักงานเห็นชอบ และเป็นส่วนสูญเสียที่

(3.1) ทาลายตามวิธีที่สำนักงานเห็นสมควร

(3.2) ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

(3.3) บริจาคให้ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือองค์การสาธารณกุศล ที่สำนักงานเห็นชอบ

(3.4) สำนักงานเห็นว่า ไม่มีมูลค่าเชิงพาณิชย์ และไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม

ดังนั้นผลแห่งประกาศฉบับนี้ ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 36 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน หากวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์เพื่อการส่งออก ตามมาตรา 36(1) เกิดมีส่วนสูญเสียขึ้น ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในขณะนำเข้า ก่อนหรือระหว่างการผลิต ตลอดจนจนผลิตเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปแล้ว ต่อมาเกิดการชำรุดเสียหาย หรือไม่ได้มาตรฐาน หากเป็นส่วนสูญเสียที่เข้าตามหลักเกณฑ์ตามประกาศนี้ ย่อมสามารถนำไปตัดบัญชีวัตถุดิบโดยไม่มีภาวะภาษีอากรได้แต่หากไม่เข้าหลักเกณฑ์ ผู้ได้รับการส่งเสริมก็จะต้องเสียภาษีอากรสำหรับส่วนสูญเสียขึ้น

ง. การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป

สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไปนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 36(2) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนซึ่งมีความว่า

" เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างดังต่อไปนี้

(1) ...

(2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป

(3) ...

(4) ...

ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด"

มาตรา 36(2) นี้ ใช้อย่างกรณีที่เป็นของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาโดยมีเจตนาในขณะนำเข้าว่าจะส่งของนั้นกลับออกไป และของที่ส่งกลับออกไปจะต้องเป็นของที่มีลักษณะสภาพเดียวกันกับที่นำเข้า²³ กล่าวคือต้องไม่มีการเปลี่ยนแปลงรูปลักษณะ ดังนั้น ของนั้นจะต้องไม่เป็นของใช้สิ้นเปลือง เพราะของใช้สิ้นเปลือง ย่อมจะสิ้นสภาพไปเมื่อมีการใช้ของนั้นจึงไม่มีของอยู่สำหรับส่งกลับออกไป หรือไม่สามารถส่งกลับออกไปในสภาพเดียวกับที่นำเข้ามาได้ กฎหมายจึงต้องแยกบัญญัติของประเภทนี้ไว้ต่างหากจากมาตรา 36(1) ตัวอย่างเช่น เครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการซ่อมแซม เครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตในกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริม เครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่ยืมหรือเข้ามาจากต่างประเทศ เพื่อใช้ในการทดลอง หรือวิจัยในกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริม เป็นต้น ซึ่งเมื่อใช้ประโยชน์เสร็จแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องส่งกลับออกไป ตามเงื่อนไขของมาตรา 36(2) หากไม่ส่งกลับ ก็จะต้องถือว่าเป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไข คณะกรรมการมีอำนาจเพิกถอนสิทธิประโยชน์ได้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²³ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมายเรื่องปัญหาการใช้กฎหมายมาตรา 36(1) และ (2)," 21 ธันวาคม 2527. (จัดสำเนา)

หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม

ก. หลักเกณฑ์ในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า

ในปัจจุบัน เพื่อให้การส่งเสริมสามารถสนองต่อวัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และนโยบายของรัฐบาลที่มุ่งเร่งรัดการส่งเสริมการลงทุนในภูมิภาค โดยเฉพาะในพื้นที่ที่ประกาศเป็นเขตส่งเสริมการลงทุน คณะกรรมการจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ตามเขตที่ตั้งของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ดังนี้²⁴

1. เขต 1 โครงการที่ประกอบการหรือตั้งโรงงานในกรุงเทพมหานคร สมุทรปราการ สมุทรสาคร ปทุมธานี นนทบุรี และนครปฐม

ก. ให้ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรกึ่งหนึ่ง เฉพาะรายการที่ไม่อยู่ในประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.13/2533 ลงวันที่ 18 กันยายน 2533 เว้นแต่รายการเครื่องจักรที่มีอากรขาเข้าต่ำกว่าร้อยละ 10 จะไม่ได้รับการลดหย่อน สำหรับโครงการต่อไปนี้

1. ส่งออกไม่น้อยกว่าร้อยละ 80 ของมูลค่ายอดขาย หรือ
2. ตั้งแหล่งประกอบการในนิคมอุตสาหกรรม หรือในเขตอุตสาหกรรม

ที่ได้รับการส่งเสริมจากคณะกรรมการ

ข. ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี สำหรับโครงการที่ส่งออกไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของมูลค่ายอดขาย

2. เขต 2 โครงการที่ประกอบการหรือตั้งโรงงานในจังหวัดสมุทรสงคราม ราชบุรี กาญจนบุรี สุพรรณบุรี อ่างทอง พระนครศรีอยุธยา สระบุรี นครนายก ฉะเชิงเทรา และชลบุรี

²⁴ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศที่ 1/2536 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน," 9 เมษายน 2536.

ก) ๑ ให้ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับ เครื่องจักรกึ่งหนึ่ง เฉพาะรายการที่ไม่อยู่ในประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.13/2533 ลงวันที่ 18 กันยายน 2533 เว้นแต่รายการเครื่องจักรที่มีอากรขาเข้าต่ำกว่าร้อยละ 10 จะไม่ได้รับการลดหย่อน

ข) ๑ ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี สำหรับโครงการที่ส่งออกไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของมูลค่ายอดขาย

3. เขต 3 โครงการที่ประกอบการหรือตั้งโรงงานในเขตส่งเสริมการลงทุน* (รวมทั้งนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง)

ก) ๑ ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับ เครื่องจักร

ข) ๑ ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 5 ปี สำหรับโครงการที่ส่งออกไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของมูลค่ายอดขาย ๑ ให้ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้า ร้อยละ 75 ของอัตราปกติสำหรับวัตถุดิบหรือ

ค) ๑ ให้ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าร้อยละ 75 ของอัตราปกติสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาผลิตเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักรเป็นระยะเวลา 5 ปี โดยคณะกรรมการจะอนุมัติให้คราวละ 1 ปี แต่วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต้องไม่เป็นของที่ผลิต หรือมีกำเนิดในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกับกับชนิดที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักร และมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

นอกจากนี้ หากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เป็นกิจการที่คณะกรรมการจัดอยู่ในประเภทกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ ยันได้แก่ โครงการที่ได้รับการส่งเสริมในกิจการประเภทระบบขนส่งพื้นฐาน กิจการสาธารณสุขโรค กิจการที่เกี่ยวข้องกับการรักษาหรือฟื้นฟูสภาพ

* เขตส่งเสริมการลงทุน ได้แก่พื้นที่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบังและห้องที่จังหวัดทุกจังหวัด ยกเว้น กรุงเทพมหานคร สมุทรปราการ สมุทรสาคร ปทุมธานี นนทบุรี นครปฐม สมุทรสงคราม ราชบุรี กาญจนบุรี สุพรรณบุรี อ่างทอง พระนครศรีอยุธยา สระบุรี นครนายก ฉะเชิงเทรา และชลบุรี

แวดล้อม กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการพัฒนาเทคโนโลยี และกิจการอุตสาหกรรมพื้นฐาน จะได้รับสิทธิประโยชน์ ดังนี้

1. โครงการที่ตั้งอยู่ในเขต 1 หรือเขต 2 ให้ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรกึ่งหนึ่ง เฉพาะรายการที่ไม่อยู่ในประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.13/2533 ลงวันที่ 18 กันยายน 2533 เว้นแต่เครื่องจักรที่มีอากรขาเข้าต่ำกว่าร้อยละ 10 จะไม่ได้รับลดหย่อน
2. โครงการที่ตั้งอยู่ในเขต 3 ให้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร

ข. วัตถุประสงค์ในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า

การที่รัฐบาลมีนโยบายส่งเสริมการลงทุนโดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมในการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็น ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้า นั้น นอกจากจะมีวัตถุประสงค์หลักคือ ต้องการให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าต่ำลง เพื่อจูงใจให้มีการลงทุนในประเทศไทยแล้ว รัฐบาลยังมุ่งหมายที่จะใช้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าดังกล่าว เป็นเครื่องมือให้เกิดการพัฒนาทางด้านการค้าและอุตสาหกรรมของประเทศ ตลอดจนการคุ้มครองผู้บริโภคภายในประเทศ อีกด้วย รายละเอียดดังนี้

1. เพื่อให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าต่ำลงอันเป็นการจูงใจให้มีการลงทุนในประเทศไทย

เนื่องจากประเทศไทยยังต้อง แสวงหารายได้จากการจัดเก็บอากรขาเข้าเป็นหลักอยู่ ทำให้ผู้ผลิตสินค้าซึ่งจำเป็นจะต้องนำเครื่องจักรวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นบางอย่างเข้ามาในประเทศไทย เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าต้องรับภาระในค่าภาษีส่วนนี้ ทำให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าสูงขึ้น เมื่อต้นทุนในการผลิตสูง ราคาสินค้าย่อมต้องสูงขึ้นไปด้วย เป็นเหตุให้ผู้ผลิตเพื่อจำหน่ายในประเทศไทยไม่สามารถนำสินค้าของตนไปขายแข่งกับสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศได้ หรือในกรณีผลิตเพื่อการส่งออกก็ไม่สามารถแข่งขันกับราคาในตลาดโลกได้ จึงยากที่จะมีผู้มาลงทุนในประเทศไทย ด้วยเหตุนี้รัฐบาลจึงต้องแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบ และวัสดุจำเป็น เพื่อใช้ผลิตสินค้า เพื่อให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง เนื่องจากไม่ต้องรับภาระค่าภาษีราคาสินค้าที่ผลิตได้จึงลดต่ำลง ทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถขายแข่งกับสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศหรือขายแข่งขันในตลาดโลกได้ ส่งผลให้สามารถดึงดูดการลงทุนโดยเฉพาะ

จากต่างประเทศให้เข้ามาใช้ประเทศไทย เป็นฐานการผลิต เพื่อส่งออก

2. เพื่อพัฒนาการผลิตของอุตสาหกรรมไทย

เมื่อมีการให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงเป็นเหตุให้ค่าใช้จ่ายในการนำเข้าลงจำเป็นทำขึ้นการผลิตสินค้าลดลง ย่อมมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถสั่งซื้อเครื่องจักร เครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่มีการพัฒนาทางเทคโนโลยีระดับสูงรวมทั้งวัตถุดิบที่มีคุณภาพดีจากต่างประเทศ เข้ามาเพื่อใช้ในอุตสาหกรรมการผลิตได้ เป็นผลทำให้กระบวนการผลิตมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สามารถผลิตสินค้าในปริมาณมาก มีคุณภาพดีและราคาถูกลงจนสามารถขายแข่งกับผลิตภัณฑ์ต่างประเทศได้ และส่งผลในระยะยาวให้เกิดการพัฒนากระบวนการผลิตที่ดีขึ้นเรื่อย ๆ อันเป็นการเพิ่มศักยภาพของอุตสาหกรรมไทย

3. เพื่อลดดุลการค้าระหว่างประเทศ

แม้ว่าการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะเป็นเหตุ ทำให้มีสินค้าประเภทเครื่องจักรวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเข้ามาจากต่างประเทศมากขึ้น ซึ่งมีผลทำให้เกิดปัญหาดุลการค้าของไทยก็ตาม ก็เป็นเพียงระยะสั้น แต่ในระยะยาวเมื่ออุตสาหกรรมของไทย มีการปรับปรุงประสิทธิภาพ และลดต้นทุนการผลิตลงได้จนมีขีดความสามารถในการผลิตแข่งขันกับผลิตภัณฑ์ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และผลิตส่งออกไปขายแข่งขันในตลาดโลกได้แล้ว จะทำให้คนไทยหันมาบริโภคสินค้าที่ผลิตได้ในประเทศมากขึ้นแทนที่จะบริโภคสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศ เท่ากับเป็นการสงวนเงินตราต่างประเทศ และเมื่อมีการส่งออกสินค้าได้มาก ย่อมเป็นทางให้ได้มาซึ่งเงินตราต่างประเทศ ส่งผลให้ดุลการค้าของประเทศดีขึ้น

4. เพื่อคุ้มครองผู้บริโภค

เมื่อการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรวัตถุดิบ และวัสดุจำเป็น ส่งผลทำให้อุตสาหกรรมของไทยมีการพัฒนาจนมีขีดความสามารถในการผลิตสินค้าคุณภาพดี แต่ต้นทุนการผลิตต่ำ ทำให้ขายได้ในราคาต่ำกว่าสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศ ย่อมส่งผลให้ผู้บริโภคภายในประเทศได้รับประโยชน์โดยมีโอกาสเลือกบริโภคสินค้าที่มีคุณภาพดีทัดเทียมกับสินค้าจากต่างประเทศ แต่มีราคาถูกกว่า

พิธีการศุลกากร สำหรับผู้นำของ เข้าที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

การปฏิบัติพิธีการศุลกากร สำหรับผู้นำของ เข้าที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยทั่วไป มีหลักเกณฑ์ ระเบียบ และข้อบังคับ เช่นเดียวกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากรของผู้นำของ เข้าทั่วไป กล่าวคือ ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรและต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง แต่เนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมเป็นผู้ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้าสำหรับ เครื่องจักรและวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นตามพระราชบัญญัติส่งเสริม ฯ ดังนั้นจึงต้องมีพิธีการศุลกากรแตกต่างกับผู้นำของ เข้าทั่วไปในบางส่วน

พิธีการศุลกากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถแยกออกเป็นขั้นตอนต่าง ๆ ได้ดังนี้

ก. กรณีคณะกรรมการมีคำสั่งยก เว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้าให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมแล้ว

เป็นกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ยื่นขออนุมัติยก เว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้าสำหรับ เครื่องจักรวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่จะนำ เข้ามาต่อสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนโดยแนบ เอกสารบัญชีราคาสินค้า บัญชีบรรจุหีบห่อ เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาก่อนการนำเข้า เมื่อคณะกรรมการได้พิจารณาและอนุมัติให้ยก เว้นอากรขา เข้า เครื่องจักรวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นแล้ว สำนักงานจะมีหนังสือแจ้งการอนุมัติให้กรมศุลกากรทราบโดยแนบ เอกสารบัญชีราคาสินค้าและ เอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งกำหนดเงื่อนไข ระยะเวลาการนำเข้า และเงื่อนไขอื่น ๆ หากมีมาด้วยในขณะเดียวกันก็จะส่งสำเนาการอนุมัติให้ยก เว้นอากรขา เข้าให้ผู้ได้รับการส่งเสริมทราบด้วย

ในการดำเนินการพิธีการศุลกากร เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสำเนาหนังสืออนุมัติยก เว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้าจากสำนักงานแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องทำใบขนสินค้าขาเข้า (เรียกว่า ใบขนสินค้าส่งเสริมอุตสาหกรรม) พร้อมแนบสำเนาหนังสืออนุมัติยื่นต่อกรมศุลกากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะทำการตรวจสอบสิทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริม โดยตรวจสอบชนิด ปริมาณ น้ำหนักของ เครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมสำแดงในใบขนสินค้า กับ เอกสารบัญชีราคาสินค้าที่สำนักงานส่งมาให้ พร้อมทั้งตรวจสอบเงื่อนไขระยะเวลาการนำเข้า เมื่อได้ตรวจสอบถูกต้องแล้ว กรมศุลกากรจะพิจารณาอนุมัติยก เว้นอากร และให้ผู้ได้รับการส่งเสริมนำใบขนสินค้าไปผ่านพิธีการศุลกากรตามปกติ และดำเนินการตรวจสอบปล่อยสินค้าต่อไป

อนึ่ง ในปัจจุบันกรมศุลกากรได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้นำของ เข้าซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยได้ออกคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 6/2534 มีเนื้อหาโดยสรุปคือ การตรวจ

สอบใบขนสินค้าส่ง เสริมอุตสาหกรรมซึ่งคณะกรรมการฯ อนุมัติให้ยกเว้นอากรขาเข้าทั้งหมด จะตรวจสอบด้านพิธีการเพียงอย่างเดียวโดยไม่ต้องตรวจสอบราคา หรือตรวจสอบการคำนวณแต่อย่างใด

ข. กรณีสำนักงาน อนุมัติให้ผู้ได้รับการส่ง เสริมใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันค่าอากรขาเข้า

เป็นกรณีที่ผู้ได้รับการส่ง เสริมยื่นคำขออนุมัติยก เว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้าสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นต่อสำนักงาน แต่คณะกรรมการยังอยู่ระหว่างการพิจารณาอนุมัติ และผู้ได้รับการส่ง เสริมจำเป็นจะต้องนำ เครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นไปใช้ในกิจการของตนก่อน ผู้ได้รับการส่ง เสริมสามารถยื่นคำขอต่อสำนักงานขอใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันค่าอากรขาเข้าได้ เมื่อสำนักงานเห็นว่า เครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นดังกล่าวอยู่ในข่ายที่อาจได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า สำนักงานก็จะอนุมัติในขั้นต้นให้ผู้ได้รับการส่ง เสริมสามารถนำ เครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นไปใช้ในกิจการของตนก่อนได้ โดยให้วางหนังสือธนาคารค้ำประกันค่าอากรขาเข้าไว้กับกรมศุลกากร ขณะเดียวกันสำนักงานจะมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรทราบโดยจะกำหนดเงื่อนไขไว้ว่า หากภายในเวลาที่กำหนดผู้ได้รับการส่ง เสริมยังไม่ได้รับอนุมัติให้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า หรือสำนักงานไม่ได้ขยายเวลาให้ กรมศุลกากรสามารถเรียกเก็บอากรขาเข้า และเงิน เพิ่มตามกฎหมายศุลกากรไปก่อนได้

เมื่อผู้ได้รับการส่ง เสริมได้รับอนุมัติให้ใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันอากรขาเข้าแล้ว ผู้ได้รับการส่ง เสริมก็ต้องจัดทำใบขนสินค้าขาเข้ายื่นต่อกรมศุลกากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะทำการตรวจสอบพิธีการ ประเมินราคาและค่าภาษีอากร พร้อมทั้งกำหนดวงเงินประกันอากรขาเข้า และตรวจสอบสิทธิประโยชน์ เช่นเดียวกับกรณีคณะกรรมการมีคำสั่งยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เมื่อกรมศุลกากรพิจารณาอนุมัติให้หนังสือธนาคารค้ำประกันแล้ว ผู้ได้รับการส่ง เสริมจะต้องนำหนังสือธนาคารมาวางค้ำประกันค่าอากรขาเข้าในวงเงินที่กรมศุลกากรกำหนดก่อนจึงจะสามารถนำใบขนสินค้าไปดำเนินการตรวจสอบปล่อยต่อไปได้

ค. กรณีสำนักงานอนุมัติถอนการใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันอากรขาเข้า

ภายหลัง เมื่อสำนักงานได้อนุมัติให้ผู้ได้รับการส่ง เสริมใช้หนังสือธนาคารค้ำประกันอากรขาเข้าแล้ว หากต่อมาคณะกรรมการพิจารณาและมีมติอนุมัติให้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า

จ. กรณีสำนักงานอนุมัติบัญชีวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นแล้ว

ในการขออนุมัติยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมอาจยื่นคำขอได้ 2 วิธีคือ

ก. ยื่นคำขออนุมัติตามบัญชีราคาสินค้า (INVOICE) ที่นำเข้ามาในแต่ละครั้ง เช่นเดียวกับเครื่องจักร

ข. ขออนุมัติตามบัญชีรายการวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนำเข้าสูงสุด (MAX STOCK)

วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่จะขออนุมัติตามข้อ ข. จะต้องเป็นวัสดุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ต้องใช้เป็นประจำ ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถยื่นคำขอต่อสำนักงาน พร้อมแนบสูตรการผลิตให้พิจารณาด้วย เมื่อสำนักงานพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นวัตถุดิบที่ใช้ในโครงการที่คณะกรรมการอนุมัติสำนักงานก็จะออกบัญชีรายการวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นและแจ้งให้กรมศุลกากรทราบ ว่า ภายในระยะเวลาที่กำหนด (ปกติจะกำหนดไว้ 6 เดือน) ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับอนุญาตให้นำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเข้ามาได้ตามชนิดและจำนวนที่กำหนดในบัญชีโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า และเมื่อครบกำหนดเวลา ให้กรมศุลกากรแจ้งยอดปริมาณการนำเข้าให้สำนักงานทราบ เพื่อสำนักงานจะได้ใช้ประกอบการพิจารณาอนุมัติบัญชีวัตถุดิบในงวดต่อไป

ในการปฏิบัติพิธีการศุลกากร เมื่อมีการนำเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น ตามชนิดและจำนวนที่กำหนดไว้ในบัญชีรายการวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องมายื่นใบขนสินค้าต่อกรมศุลกากร เพื่อทำการตรวจสอบสิทธิประโยชน์และตัดบัญชีวัตถุดิบ ส่วนการปฏิบัติพิธีการอื่น ๆ จะกระทำเช่นเดียวกับกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับอนุมัติยกเว้นอากรขาเข้า

ฉ. กรณีการเรียกเก็บอากรเศษโลหะ

ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำวัตถุดิบ เข้ามาในการผลิตซึ่งในขบวนการผลิตย่อมเกิดเศษโลหะ เหลือจากการผลิต เศษโลหะเหล่านี้หากไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีอากรทางสำนักงานจะสั่งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระค่าภาษีอากรในสภาพ เศษโลหะและมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากร เรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามจำนวนที่แจ้งมา เมื่อกรมศุลกากรได้รับแจ้งดังกล่าวแล้ว จะทำการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อตรวจสอบสภาพพร้อมทั้งประเมินราคาและค่าภาษีอากร และเรียกเก็บอากรในลักษณะปากระวาง โดยผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องจัดทำใบขนสินค้าแต่ประการใด

สำหรับเครื่องจักร วัสดุคืบ หรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเข้ามา สำนักงานก็จะมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรทราบเพื่อถอนการใช้ธนาคารค่าประกัน เมื่อกรมศุลกากรได้รับแจ้งแล้วก็จะทำการตรวจสอบรายละเอียด เครื่องจักร วัสดุคืบหรือวัสดุจำเป็นที่ปลอดจนเงื่อนไข สิทธิประโยชน์ว่าตรงกับสินค้าที่นำเข้ามาหรือไม่ หากตรวจสอบแล้วเห็นว่าถูกต้องตรงกัน กรมศุลกากรจะพิจารณาอนุมัติให้ส่งคืนหนังสือธนาคารค่าประกันต่อไป

ในกรณีที่คณะกรรมการอนุมัติให้ยกเว้นอากรขาเข้าเพียงบางส่วน กรมศุลกากร จะทำการคำนวณค่าภาษีอากรส่วนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระพร้อมเงินเพิ่มและออกแบบแจ้งการเรียกเก็บอากรให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมาชำระค่าภาษีอากรส่วนที่ต้องเสีย เมื่อชำระถูกต้องแล้ว กรมศุลกากรจึงจะอนุมัติส่งคืนหนังสือธนาคารค่าประกันต่อไป หากออกแบบแจ้งการเรียกเก็บอากรแล้ว ภายในเวลาที่กำหนดผู้ได้รับการส่งเสริมยังไม่มาชำระค่าภาษีอากร กรมศุลกากรจะมีหนังสือแจ้งให้ธนาคารผู้ค้ำประกันมาชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด หากธนาคารผู้ค้ำประกันยังไม่มาชำระ กรมศุลกากรก็จะดำเนินการในด้านคดีต่อไป

ง. กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขอชำระอากรขาเข้า และขอสงวนสิทธิที่จะขอคืนในภายหลัง

เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุน นำเข้าเครื่องจักร วัสดุคืบ หรือวัสดุจำเป็นที่เข้ามาโดยยังไม่ได้รับอนุมัติให้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า แต่ผู้ได้รับการส่งเสริมคาดว่าจะได้รับอนุมัติให้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าจากคณะกรรมการ จึงใช้วิธีขอชำระอากรขาเข้าไปก่อน และแจ้งสงวนสิทธิที่จะขอคืนในภายหลังที่ได้รับอนุมัติให้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าจากคณะกรรมการแล้ว

ในการปฏิบัติพิธีการศุลกากรกรณีนี้ จะปฏิบัติ เช่นเดียวกับผู้นำของเข้าทั่วไป เพียงแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องลงทะเบียนสงวนสิทธิที่จะขอคืนอากรขาเข้าไว้กับกรมศุลกากรด้วย และเมื่อคณะกรรมการได้พิจารณาอนุมัติให้สินค้ารายนี้ได้รับอนุมัติยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า และทางสำนักงานได้มีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรทราบแล้ว กรมศุลกากรจะทำการตรวจสอบเมื่อเห็นว่าถูกต้องก็จะพิจารณาอนุมัติให้คืนเงินอากรขาเข้าที่รับชำระไว้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมต่อไป