

บันทึก

เรื่อง การส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงของผู้นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิง
ที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน

กรมศุลกากร ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๖๐๕/๑๔๗๖๗ ลงวันที่ ๒๖ สิงหาคม ๒๕๔๑ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า กรมศุลกากรมีปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงตามข้อ ๙ แห่งคำสั่งนายกรัฐมนตรี ที่ ๑/๒๕๔๐ เรื่อง กำหนดมาตรการเพื่อแก้ไขและป้องกันภาวะการขาดแคลนน้ำมันเชื้อเพลิง ลงวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๐ ความว่า

“ข้อ ๙ ในกรณีที่คณะกรรมการกำหนดให้มีการส่งเงินเข้ากองทุนสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงที่นำเข้า ให้ผู้นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงเพื่อใช้ในราชอาณาจักรส่งเงินเข้ากองทุนตามปริมาณน้ำมันเชื้อเพลิงที่นำเข้าเพื่อใช้ในราชอาณาจักรในอัตราที่คณะกรรมการกำหนด

การส่งเงินเข้ากองทุนตามวรรคหนึ่ง ให้ส่งแก่ผู้รับชำระอากรขาเข้าพร้อมกับการชำระค่าภาษีอากรสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น (ถ้ามี) ทั้งนี้ ตามระเบียบที่กรมศุลกากรกำหนด”

อนึ่ง อัตราเงินส่งเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงดังกล่าวที่กำหนดโดยประกาศคณะกรรมการพิจารณานโยบายพลังงานจะมีการเปลี่ยนแปลงเป็นช่วงๆ และการส่งเงินเข้ากองทุนตามวรรคสองให้ส่งแก่ผู้รับชำระอากรขาเข้าพร้อมกับการชำระค่าภาษี แต่เงื่อนไขของผู้ชำระอากรขาเข้ามีเงื่อนไขเวลาการชำระค่าภาษีแตกต่างกันตามเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์แห่งบทบัญญัติแต่ละมาตราของกฎหมายศุลกากร กล่าวคือ ของที่นำเข้าทั่วไป การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น และความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ การนำของเข้าสำเร็จเกิดขึ้นแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ตามมาตรา ๑๐ ทวิ^๑ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๔ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓

^๑ มาตรา ๑๐ ทวิ ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๘ การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นแต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากร ที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น

อันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ และมาตรา ๔๑^๒ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ แต่ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง^๓ มาตรา ๘๗^๔ และมาตรา ๘๘^๕ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๓๒๙ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๑๕ จึงเป็นเหตุให้เงื่อนไขเวลาและเงื่อนไขของการชำระค่าภาษีตามข้อ ๙ วรรคสอง แห่งคำสั่งนายกรัฐมนตรี ที่ ๑/๒๕๔๐ ที่บัญญัติไว้ในกรณี “การส่งเงินเข้ากองทุนตามวรรคหนึ่ง ให้ส่งแก่ผู้รับชำระอากรขาเข้าพร้อมกับการชำระค่าภาษีอากรสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น (ถ้ามี) ...” แตกต่างกันไปตามเงื่อนไขของกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ดังนั้น การบังคับใช้กฎหมายของหน่วยงานผู้ปฏิบัติกรณีการส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับน้ำมันที่นำเข้ามาในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน (คสน.) ควรใช้อัตราเงินส่งเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง ณ วันนำเข้า หรือ ณ วันนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน

กรมศุลกากรพิจารณาแล้วเห็นว่า ตามข้อ ๙ วรรคสอง แห่งคำสั่งนายกรัฐมนตรี ที่ ๑/๒๕๔๐ กำหนดให้การส่งเงินเข้ากองทุนตามวรรคหนึ่ง ให้ส่งแก่ผู้รับชำระอากรขาเข้าพร้อมกับการชำระค่าภาษีอากรสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น (ถ้ามี) ฉะนั้น น้ำมันเชื้อเพลิงที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน มีเงื่อนไขให้ใช้อัตราที่ใช้ในวันซึ่งได้ขนย้ายของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน การส่งเงินเข้ากองทุนฯ ดังกล่าวจึงควรใช้อัตรา ณ วันนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันด้วย ซึ่งสอดคล้องกับเงื่อนไขในวรรคหนึ่งของคำสั่งดังกล่าว ที่กำหนดให้ผู้นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงเพื่อใช้ในราชอาณาจักรส่งเงินเข้ากองทุนฯ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกรณีดังกล่าวกระทบต่อรายได้จำนวนมาก กรมศุลกากรจึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาปัญหาข้างต้นว่า ในทางกฎหมายควรจะดำเนินการอย่างไร

^๒ มาตรา ๔๑ ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใด ๆ เข้ามา จะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ ถ้าท่าที่มีชื่อส่งของถึง

^๓ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

^๔ มาตรา ๘๗ เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้า และได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้พนักงานเจ้าหน้าที่จัดรายละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว

^๕ มาตรา ๘๘ รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา ๘๗ ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้อำนาจดังกล่าวในการผลิต หรือผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ไปตามสูตรที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้งดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้ผลิตเพื่อผสมหรือประกอบเป็นของอื่น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าวโดยได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร) และผู้แทนสำนักนายกรัฐมนตรี (สำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติ) แล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า

เดิมการส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงที่กำหนดให้ส่งพร้อมกับการชำระภาษีนั้น ใช้อัตราเงินส่งเข้ากองทุนฯ ตามประกาศคณะกรรมการพิจารณานโยบายพลังงานซึ่งประกาศอยู่ ณ วันที่เรื่อน้ำมันเชื้อเพลิงเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงถึงแม้ว่าอัตราเงินส่งเข้ากองทุนฯ ตามประกาศดังกล่าวจะมีการเปลี่ยนแปลงไปเช่นใด ก็จะไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติ ทั้งนี้ เพราะผู้นำเข้าซึ่งนำของเข้ามาในเวลานั้น ๆ จะส่งเงินเข้ากองทุนฯ ในอัตราเดียวกัน ต่อมาเมื่อได้มีการตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันขึ้น ทำให้ผู้นำเข้าซึ่งนำน้ำมันเชื้อเพลิงไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันจะต้องส่งเงินเข้ากองทุนฯ ตามอัตราเงินส่งเข้ากองทุนฯ ซึ่งประกาศอยู่ ณ วันที่ได้ปล่อยน้ำมันเชื้อเพลิงจำนวนนั้น ๆ ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน แต่กรณีดังกล่าวก็ยังไม่เป็นปัญหาเพราะนับแต่นั้นมา ยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราเงินส่งเข้ากองทุนฯ แต่อย่างใด ดังนั้น ผู้นำเข้าตามปกติและผู้นำเข้าที่นำสินค้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันยังคงนำส่งเงินเข้ากองทุนฯ ในอัตราเดียวกัน

ต่อมาคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๙ ให้ลดอัตราเงินส่งเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับน้ำมันดีเซลลงลิตรละ ๓ สตางค์ คณะกรรมการฯ จึงได้เปลี่ยนแปลงอัตราเงินส่งเข้ากองทุนฯ จากเดิมที่กำหนดให้ใช้อัตรา ๐.๒๓๕ บาทต่อลิตร หักด้วยอากรขาเข้า เป็นอัตรา ๐.๒๐๕ บาทต่อลิตร หักด้วยอากรขาเข้าจึงทำให้มีบริษัทนำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงบางบริษัทอยู่ในช่วงคาบเกี่ยวระหว่างทั้งสองอัตรา กล่าวคือกรณีของบริษัทสยามเมมโม จำกัด (มหาชน) และบริษัทเจริญมั่นคง จำกัด สำหรับการส่งเงินเข้ากองทุนฯ จำนวนรวม ๒๙ ชุด เนื่องจากการส่งเงินทั้ง ๒๙ ชุดนั้น ได้ส่งโดยใช้อัตรา ณ วันที่นำน้ำมันออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน คือ ๐.๒๐๕ บาทต่อลิตร หักด้วยอากรขาเข้า ทั้งที่น้ำมันเชื้อเพลิงในกรณีดังกล่าวได้นำเข้ามาในเขตท่าในขณะที่ยังใช้อัตราเดิม คือ ๐.๒๓๕ บาทต่อลิตร หักด้วยอากรขาเข้า เมื่อเป็นเช่นนี้ จึงเกิดปัญหาว่าการนำส่งเงินกองทุนฯ ในกรณีดังกล่าวจะใช้อัตราใด

ส่วนบัญชีและอากร สังกัดสำนักงานศุลกากรนำเข้าท่าเรือกรุงเทพกรมศุลกากร จึงได้ตรวจสอบระเบียบและคำสั่งต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และพบว่า ตามที่ข้อ ๙ วรรคสอง แห่งคำสั่งนายกรัฐมนตรี ที่ ๑/๒๕๔๐ เรื่อง กำหนดมาตรการเพื่อแก้ไขและป้องกันภาวะการขาดแคลนน้ำมันเชื้อเพลิง ลงวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๐ ได้กำหนดให้การส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงให้ส่งแก่ผู้รับชำระอากรขาเข้าพร้อมกับการชำระค่าภาษีอากรสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น (ถ้ามี) ทั้งนี้ ตามระเบียบที่กรมศุลกากรกำหนด นั้น ระเบียบดังกล่าวหมายความว่าความถึง ระเบียบว่าด้วยการชำระเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงและการขอรับเงินชดเชย ตามหมวดที่ ๐๖ บทที่ ๒๐ ข้อ ๐๒ (๓) วรรคสอง แห่งประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๔๑ ที่กำหนดให้อัตราเงินส่งเข้ากองทุนฯ เป็นไปตามประกาศคณะกรรมการพิจารณานโยบายพลังงานซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงเป็น

ช่วงๆ ส่วนการจะใช้อัตราช่วงใดให้ถือวันนำของเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเป็นหลักแต่งงาน นิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง สังกัดสำนักงานศุลกากรภาคที่ ๑ กรมศุลกากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบตรวจสอบการส่งเงินโดยตรงกลับมีความเห็นตามบันทึกของงานนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง ที่ กค ๐๖๐๙ (ส.๑)/๐๕๙๕ ลงวันที่ ๑๖ มีนาคม ๒๕๔๑ ว่าผู้ค้าน้ำมันทุกรายที่ผ่านพิธีการที่งานนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบังจะนำน้ำมันเข้ามาเก็บที่คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันที่เกาะสีชังก่อน ภายหลังจึงทยอยนำออกเพื่อใช้ในราชอาณาจักรโดยจะต้องชำระค่าภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากร ณ วันปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา ๑๐ ทวิ^๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ กรณีจึงไม่อาจใช้อัตราเงินส่งเข้ากองทุนฯ ในวันนำของเข้ามาในราชอาณาจักรได้ แต่ต้องใช้อัตราในวันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน เช่นเดียวกับการชำระค่าภาษีซึ่งต้องสอดคล้องกัน เพราะอัตราเงินส่งเข้ากองทุนดังกล่าวจะต้องหักด้วยอากรขาเข้าที่ได้จ่ายจริงในการนำเข้าด้วย

ดังนั้น เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับอัตราเงินส่งเข้ากองทุนดังกล่าว ส่วนบัญชีและอากรจึงได้ส่งเรื่องให้สำนักกฎหมาย กรมศุลกากรพิจารณาว่า ตามข้อ ๙ แห่งคำสั่งนายกรัฐมนตรีฯ ควรจะแปลความหมายเช่นใด หากแปลความหมายแตกต่างไปจากถ้อยคำในระเบียบดังกล่าวแล้วจะได้เสนอให้มีการแก้ไขระเบียบฯ ให้สอดคล้องกันต่อไป

สำนักกฎหมายมีความเห็นว่า การส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับน้ำมันที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน ต้องใช้อัตรา ณ วันนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน

รองอธิบดีฝ่ายปฏิบัติการเห็นด้วยกับความเห็นของสำนักกฎหมาย แต่มีความเห็นเพิ่มเติมเสนอต่ออธิบดีว่า เนื่องจากเรื่องดังกล่าวเป็นปัญหาข้อกฎหมายสำคัญกระทบรายได้จำนวนมาก จึงเห็นควรให้หารือปัญหาข้อกฎหมายนี้ต่อคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อจะได้ถือเป็นแนวปฏิบัติต่อไป ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรเห็นด้วยกับความเห็นดังกล่าวจึงได้ส่งเรื่องมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณา

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวจะต้องพิจารณาว่าความรับผิดของผู้นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงที่ต้องส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงตามข้อ ๙ วรรคสอง แห่งคำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ ๑/๒๕๔๐ ๖ นั้น จะเกิดขึ้นเมื่อใด ระหว่าง “ณ วันที่นำของเข้าสำเร็จ” หรือ “ณ วันที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน” เนื่องจากความในข้อ ๙ มิได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนแต่กำหนดให้การส่งเงินเข้ากองทุนฯ จะต้องส่งพร้อมกับการชำระค่าภาษีอากรสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงเท่านั้น

เมื่อพิจารณาข้อ ๒ แห่งคำสั่งนายกรัฐมนตรี ที่ ๑/๒๕๔๐ ๖ ปรากฏว่าได้มีนิยามคำว่า “ภาษี” ไว้ว่า หมายความว่า “ภาษีสรรพสามิต และภาษีอื่นๆ ที่เรียกเก็บจากน้ำมันเชื้อเพลิง” ซึ่งจากการตรวจสอบพบว่า ความรับผิดและการชำระภาษีของผู้นำเข้าซึ่งนำของไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับภาษีต่างๆ ทั้งภาษีสรรพสามิต และภาษีอื่นๆ ที่เรียกเก็บจาก

^๖ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

น้ำมันเชื้อเพลิง นั้น มีรายละเอียดดังนี้

๑. มาตรา ๑๐ (๓)^๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้กำหนดให้ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตในกรณีทั่วไปเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร แต่ในกรณีสินค้านำเข้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรให้ถือว่าความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น

๒. มาตรา ๑๐ ทวิ^๘ ประกอบกับมาตรา ๔๑^๙ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ได้กำหนดให้ความรับผิดในการเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ ซึ่งก็คือในขณะที่เรือซึ่งนำของเข้าได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง แต่อย่างไรก็ตามการคำนวณภาษีสำหรับของดังกล่าวแม้โดยทั่วไปแล้วจะคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่มีความรับผิดได้เกิดขึ้นก็ตามแต่ในกรณีของนำเข้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ดังนั้น การชำระค่าภาษีศุลกากรของสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องใช้อัตราที่มีอยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

๓. มาตรา ๗๘/๒ (๑)^{๑๐} แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นจากของนำเข้าเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้าก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งการชำระอากรขาเข้าในที่นี้ย่อมหมายความว่า การชำระภาษีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ดังนั้น การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องเป็นไปในคราวเดียวกับการชำระภาษีศุลกากรตามมาตรา

^๗ มาตรา ๑๐ ภายใต้อำนาจมาตรา ๑๑ วรรคสอง และมาตรา ๑๒ วรรคสองความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีมัตถังนี้

๗๑๑

๗๑๑

(๓) ในกรณีสินค้านำเข้า ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้านำเข้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น

^๘ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

^๙ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

^{๑๐} มาตรา ๗๘/๒ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) การนำเข้าจากที่อยู่นอกเขตปลอดอากร (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้าก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

๗๑๑

๗๑๑

๑๐ ทวิ วรรคสอง^{๑๑} แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ นั้นเอง

ดังนั้น ในกรณีที่ผู้นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงเพื่อใช้ในราชอาณาจักรได้นำน้ำมันเชื้อเพลิงไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน การชำระภาษี ซึ่งได้แก่ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน โดยจะต้องชำระค่าภาษีอากรแต่ละประเภทในอัตราภาษีแต่ละประเภทตามที่กำหนดไว้ ณ วันนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน

เมื่อการชำระภาษีจะเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันแล้ว ความรับผิดของผู้นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงในกรณีดังกล่าวก็ย่อมเกิดขึ้นในขณะให้นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันด้วย และต้องนำเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงตามอัตราที่ประกาศกำหนด ณ วันนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน เพราะฉะนั้นการดำเนินการของกรมศุลกากรที่ให้ผู้ประกอบการในกรณีที่หารือมานี้ส่งเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงตามอัตราที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมัน จึงถูกต้องแล้ว

ส่วนปัญหาวาระเบียบว่าด้วยการชำระเงินเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงและการขอรับเงินชดเชยตามหมวดที่ ๐๖ บทที่ ๒๐ ข้อ ๐๒ (๓) วรรคสอง แห่งประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๔๑ ที่กำหนดให้ใช้อัตราในวันนำของเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเป็นหลัก โดยมีได้กล่าวถึงในกรณีที่ผู้นำเข้าน้ำมันเชื้อเพลิงนำน้ำมันเชื้อเพลิงไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปสำหรับเก็บน้ำมันว่าให้ใช้อัตรา ณ วันนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วย นั้น ย่อมเป็นแต่เพียงปัญหาในทางปฏิบัติเท่านั้น เพราะกรมศุลกากรย่อมมีอำนาจแก้ไขระเบียบให้สอดคล้องกับกรณีที่เกิดขึ้นได้

(ลงชื่อ) อัคราทร จุฬารัตน

(นายอัคราทร จุฬารัตน)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มีนาคม ๒๕๕๒

^{๑๑} โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น