

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง ทบทวนข้อหาหรือเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรกรณีการจำหน่ายเครื่องจักร
ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยได้มีหนังสือ ที่ อก ๐๘๐๓/๒๒๗๓ ลงวันที่ ๒๓ เมษายน ๒๕๔๔ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เพื่อขอให้พิจารณาทบทวนปัญหาข้อหาหรือของกรมศุลกากรตามหนังสือ ที่ กค ๐๖๐๑/๑๐๐๑๑ ลงวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา กรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออกได้จำหน่ายเครื่องจักรที่ได้รับการยกเว้นค่าภาษีอากรตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ ให้กับบริษัทลีสซิงในประเทศไทยซึ่งไม่ได้เป็นผู้ได้รับสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากร แล้วทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกลับมา (sale and lease back) ทั้งนี้ เป็นการซื้อขายโดยมิได้มีการเคลื่อนย้ายเครื่องจักร และเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า ผู้ประกอบอุตสาหกรรมก็จะทำสัญญาซื้อเครื่องจักรแบบเศษเหล็กกลับมา โดยกรมศุลกากรได้ขอหาหรือว่า กรณีดังกล่าวจะตกอยู่ในบังคับของมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ อันผู้ประกอบการจะต้องมีหน้าที่ในการเสียค่าอากรด้วยหรือไม่ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา(คณะที่ ๓) ได้วินิจฉัยว่า การที่ผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกได้นำเครื่องจักรเข้ามาในราชอาณาจักร โดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ และต่อมาได้จำหน่ายเครื่องจักรให้กับบริษัทลีสซิงในประเทศไทยซึ่งมิใช่ผู้ได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้านั้น เป็นการโอนของที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าไปให้บุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรขาเข้า อันอยู่ในข่ายตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ และมีผลเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องจักรนั้นไปเป็นของบริษัทลีสซิงแล้ว แม้ว่าจะมิได้มีการเคลื่อนย้ายเครื่องจักรก็ตาม ประกอบกับพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ มิได้มีบทบัญญัติกำหนดเรื่องนี้ไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรมาใช้บังคับ ดังนั้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงมีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

ในการขอให้พิจารณาทบทวนปัญหา การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยได้มีความเห็นแย้งในประเด็นข้อกฎหมายโดยสรุป ๒ ประการ คือ

๑. บทบัญญัติมาตรา ๔๘ และมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติการนิคม

อุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ มีเจตนารมณ์เพื่อส่งเสริมการลงทุน โดยประสงค์จะให้พื้นที่เขตอุตสาหกรรมส่งออกถือเสมือนเป็นเขตแดนนอกราชอาณาจักร ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งในการกำหนดสิทธิที่จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก แต่ไม่ได้กำหนดว่าตัวผู้นำเข้าคือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออก จะต้องเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในของที่นำเข้า ดังนั้น การนำของที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ ออกไปจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร ที่จะต้องเสียอากรขาเข้าตามมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงว่า ได้มีการเคลื่อนย้ายตัวของที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก โดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกหรือไม่

กรณีตามข้อหารือของกรมศุลกากรนั้น เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าโดยเฉพาะ แม้ต่อมาจะมีการจำหน่ายของนั้นให้แก่บริษัทในในประเทศไทยแล้วทำสัญญาเช่ากลับมา ก็เพื่อใช้ในกิจการเดิมของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเอง และใช้เพื่อประโยชน์ในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกโดยเฉพาะ จึงเป็นเพียงการโอนกรรมสิทธิ์ไปโดยมิได้นำของนั้นไปใช้ในกิจการอื่น และมิได้มีการเคลื่อนย้ายของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกซึ่งจะถือเสมือนได้ว่าได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ อันมีผลทำให้ต้องเสียค่าอากร และการจำหน่ายและเช่าเครื่องจักรกลับคืนเป็นเพียงธุรกรรมอย่างหนึ่งโดยยังมิได้นำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก กรณีจึงยังไม่เข้าองค์ประกอบของกฎหมายที่ต้องเสียค่าอากรตามมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ แต่อย่างใด

๒. พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ เป็นกฎหมายเฉพาะที่ให้สิทธิประโยชน์ด้านต่าง ๆ รวมถึงการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร แก่ผู้ประกอบการและผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออกในเขตอุตสาหกรรมส่งออกด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลเหล่านี้มาลงทุนในนิคมอุตสาหกรรม ดังนั้น เมื่อมีกฎหมายบัญญัติเป็นการเฉพาะแล้ว จึงไม่ต้องนำบทบัญญัติของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรมาใช้บังคับแก่กรณีดังกล่าว

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นสมควรจัดให้มีการประชุมร่วมกันของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) และคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๔) เป็นการประชุมพิเศษ เพื่อพิจารณาทบทวนปัญหาดังกล่าว ตามข้อ ๑๐ วรรคสาม^๑ แห่งระเบียบ

^๑ ข้อ ๑๐

ฯลฯ

ฯลฯ

กระทรวง ทบวง กรม รัฐวิสาหกิจ หรือผู้ขอความเห็นอาจขอให้ทบทวนปัญหาที่กรรมการกฤษฎีกาคณะใดคณะหนึ่งได้วินิจฉัยไปแล้วอีกครั้งหนึ่งก็ได้ ในกรณีนี้ให้เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาจัดให้มีการประชุมร่วมกันของกรรมการกฤษฎีกาสองหรือสามคณะเป็นการประชุมพิเศษ หรือจัดให้มีการประชุมใหญ่กรรมการกฤษฎีกาเพื่อพิจารณาปัญหานั้นได้ตามที่เห็นสมควร

คณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการรับปรึกษาให้ความเห็นทางกฎหมายของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒

ที่ประชุมร่วมคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓ และคณะที่ ๕) ได้พิจารณาข้อหารือข้างต้นแล้ว มีความเห็นโดยมติเสียงข้างมากเห็นพ้องกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ว่า ต้องนำบทบัญญัติของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ อันเป็นบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการกำหนดพิกัดอัตราอากรมาใช้บังคับเพื่อกำหนดความรับผิดในการเสียอากร ดังนั้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมตามข้อหารือจึงมีหน้าที่เสียอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร เมื่อได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

ต่อมา เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาเห็นว่า ข้อหารือนี้เป็นปัญหาสำคัญ จึงขอให้กรรมการกฤษฎีกาจำนวน ๔๐ ท่าน ประกอบกันเป็นคณะพิเศษ เพื่อพิจารณาทบทวนข้อหารือนี้อีกครั้ง ตามนัยข้อ ๑๑^๒ ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการประชุมของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) ได้พิจารณาทบทวนข้อหารือนี้แล้วมีความเห็นโดยมติเสียงข้างมากกว่า พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ บัญญัติยกเว้นภาษีอากรให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก^๓

^๒ ข้อ ๑๑ ในกรณีจำเป็นที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านหรือต้องปฏิบัติราชการโดยรีบด่วน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจขอให้กรรมการกฤษฎีกาจากคณะต่าง ๆ ประกอบเป็นกรรมการกฤษฎีกาคณะพิเศษเป็นการชั่วคราว เพื่อประชุมปรึกษาหารือกันเฉพาะเรื่องหนึ่งเรื่องใดก็ได้

ในการประชุมตามวรรคหนึ่ง ให้กรรมการกฤษฎีกาเลือกกรรมการกฤษฎีกาคนใดคนหนึ่งซึ่งมาประชุมเป็นประธานในที่ประชุม และให้นำความในข้อ ๔ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

^๓ มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

“นิคมอุตสาหกรรม” หมายความว่า เขตอุตสาหกรรมทั่วไปหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก

“เขตอุตสาหกรรมทั่วไป” หมายความว่า เขตพื้นที่ที่กำหนดไว้สำหรับการประกอบอุตสาหกรรมและกิจการอื่นที่เป็นประโยชน์หรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบอุตสาหกรรม

“เขตอุตสาหกรรมส่งออก” หมายความว่า เขตพื้นที่ที่กำหนดไว้สำหรับการประกอบอุตสาหกรรมการค้าหรือการบริการ เพื่อส่งสินค้าออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ และกิจการอื่นที่เป็นประโยชน์หรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบอุตสาหกรรม การค้าหรือการบริการเพื่อส่งสินค้าออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ

“ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ประกอบอุตสาหกรรมในนิคมอุตสาหกรรม

“การค้าเพื่อส่งออก” หมายความว่า การค้าหรือการบริการเพื่อส่งสินค้าออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ

“ผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออก” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ประกอบการค้าหรือการบริการ เพื่อส่งสินค้าออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

สำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก โดยไม่คำนึงว่ากรรมสิทธิ์ของนั้นจะเป็นของผู้ใด และพระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติการจัดเก็บภาษีอากรเป็นพิเศษ จึงไม่ต้องนำพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรศุลกากรมาใช้บังคับแก่กรณีตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ อีก

อย่างไรก็ดี คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า ข้อหาหรือเรื่องนี้เป็นปัญหาสำคัญที่ควรวินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่กรรมการกฤษฎีกา เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา จึงจัดให้มีการประชุมใหญ่กรรมการกฤษฎีกา เพื่อพิจารณาวินิจฉัยข้อหาหรือเรื่องนี้ตามนัยข้อ ๑๓^๔ ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการประชุมของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมใหญ่) พิจารณาข้อหาหรือข้ออ้างโดยมีผู้แทนสำนักนายกรัฐมนตรี(สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) ผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานปลัดกระทรวงและกรมศุลกากร) ผู้แทนกระทรวงอุตสาหกรรม(สำนักงานปลัดกระทรวง) และผู้แทนการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นดังนี้

พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ เป็นกฎหมายเฉพาะที่กำหนดระบบการจัดเก็บภาษีอากรเป็นพิเศษแตกต่างจากกฎหมายว่าด้วยศุลกากรซึ่งเป็นกฎหมายปกติทั่วไป โดยบัญญัติให้ของที่นำเข้ามาในเขตอุตสาหกรรมส่งออกได้รับยกเว้นภาษีอากรเสมือนหนึ่งเป็นบริเวณนอกราชอาณาจักร เพราะของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกจะได้รับยกเว้นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า (ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต) ไม่ว่าจะเป็นอุปกรณ์ในการผลิต (มาตรา ๔๘) ^๕ หรือเป็นวัตถุดิบ (มาตรา ๔๙)

^๔ ข้อ ๑๓ เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาต้องจัดให้มีการประชุมใหญ่กรรมการกฤษฎีกาในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) เมื่อคณะรัฐมนตรี นายกรัฐมนตรี หรือรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายได้มีมติหรือคำสั่งหรือขอให้กรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยปัญหาโดยที่ประชุมใหญ่

(๒) เมื่อกรรมการกฤษฎีกาคณะใดคณะหนึ่งเห็นว่า มีปัญหาสำคัญที่ควรวินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่

^๕ มาตรา ๔๘ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมและผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออกในเขตอุตสาหกรรมส่งออก จะได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต สำหรับของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของสิ่งดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าหรือการค้าเพื่อส่งออก แล้วแต่กรณี และของที่ใช้ในการสร้างประกอบหรือติดตั้งเป็นโรงงานหรืออาคารในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ทั้งนี้ เเท่าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามที่คณะกรรมการอนุมัติ และต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด

^๖ และของต่าง ๆ เหล่านี้หากต่อมาส่งออกป้อนราชอาณาจักรจริง ๆ ก็จะได้รับยกเว้นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องการส่งออกอีกด้วย (มาตรา ๕๐) ^๗ อันเป็นการถือปฏิบัติเสมือนว่าของนั้นมีการส่งออกไปตั้งแต่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกแล้ว แม้แต่ของที่มีกฎหมายยกเว้นหรือคืนค่าอากรให้เมื่อได้ส่งออกป้อนราชอาณาจักร หากได้นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกก็ยังมีสิทธิได้รับยกเว้นหรือคืนค่าอากรเสมือนได้ส่งออกป้อนราชอาณาจักรในวันที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก (มาตรา ๕๒) ^๘ บรรดาของที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกจะมีภาระภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าเฉพาะเมื่อได้นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกนั้นจริง ๆ เพื่อการใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร โดยกฎหมายถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกดังกล่าวเท่านั้น (มาตรา ๕๑) ^๙ แม้แต่ของที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยได้รับยกเว้นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า หากของนั้นไม่ใช่หรือใช้ไม่ได้และต้องทำลายไปโดยไม่มีการนำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกก็ยังคงได้รับยกเว้นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าต่อไป (มาตรา ๕๔ วรรคสาม) ^{๑๐}กฎหมายเพียงแต่กำหนดมาตรการ

^๖ มาตรา ๔๙ ของที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออกนำเข้ามาในราชอาณาจักร และนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้ในการผลิตสินค้า หรือเพื่อการค้าเพื่อส่งออก ให้ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ให้รวมถึงของที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกแห่งหนึ่งไปยังเขตอุตสาหกรรมส่งออกอีกแห่งหนึ่งด้วย

^๗ มาตรา ๕๐ ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา ๔๙ รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตในเขตอุตสาหกรรมส่งออก หากส่งออกป้อนราชอาณาจักรให้ได้รับยกเว้นอากรขาออกและภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต

^๘ มาตรา ๕๒ ของที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้ได้รับยกเว้นหรือคืนค่าภาษีอากร เมื่อได้ส่งออกป้อนราชอาณาจักร แม้มิได้ส่งออกแต่ได้นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ตามมาตรา ๔๘ หรือมาตรา ๔๙ ให้ได้รับยกเว้นหรือคืนค่าภาษีอากรโดยถือเสมือนว่าได้ส่งออกป้อนราชอาณาจักรในวันที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

^๙ มาตรา ๕๑ ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๙ และของตามมาตรา ๕๒ รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตในเขตอุตสาหกรรมส่งออก หากนำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

^{๑๐} มาตรา ๕๔ ของที่ไม่ใช่หรือใช้ไม่ได้ซึ่งอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออกในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออกขออนุญาตเป็นหนังสือต่อ กนอ. เพื่อทำลาย หรือในกรณีที่ กนอ. เห็นสมควรสั่งให้ทำลายของดังกล่าว ให้ กนอ. แจ่งเป็นหนังสือให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการค้าเพื่อส่งออก แล้วแต่กรณี หรือตัวแทนของบุคคลดังกล่าว และอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายทราบ และให้อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายสั่งดำเนินการทำลายของนั้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

ในกรณีที่ กนอ. ไม่อาจแจ้งให้บุคคลตามวรรคหนึ่งทราบได้ เมื่อ กนอ. ได้ปิดประกาศไว้ ณ

ควบคุมให้มีการทำลายจริงเพื่อมิให้มีการลักลอบส่งออกเท่านั้น (มาตรา ๕๔ วรรคหนึ่ง) ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า กฎหมายได้ถือปฏิบัติให้เขตอุตสาหกรรมส่งออกมีสภาพเสมือนบริเวณนอก ราชอาณาจักรสำหรับภาระภาษีอากรที่เกี่ยวข้องทุกประเภท อันเป็นการยึดหลัก “เขตพื้นที่” เป็น สำคัญ

อนึ่ง การได้รับยกเว้นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกนี้ เมื่อพิจารณาถ้อยคำที่ ใช้ในมาตรา ๕๔ มาตรา ๕๙ และมาตรา ๕๐ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่ง ประเทศไทยฯ แล้ว จะเห็นเจตนารมณ์ได้ว่ายึดหลักยกเว้นให้แก่ของที่นำเข้าไปในเขต อุตสาหกรรมส่งออกโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้ประกอบการค้าเพื่อการส่งออกเป็นสำคัญ มิได้มุ่งเน้นว่ากรรมสิทธิ์ในของจะเป็นของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการค้าเพื่อ ส่งออกนั้นหรือไม่ ของที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกแม้มิได้เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคล ดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า กรณีย่อมทำให้เห็นชัดเจนยิ่งขึ้นถึงการ ถือหลัก “เขตพื้นที่” ในการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเขตอุตสาหกรรมส่งออก

ส่วนการเรียกชำระอากรศุลกากรตามมาตรา ๑๐^{๑๑} แห่งพระราชกำหนดพิกิต อัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ นั้น เป็นบทบัญญัติทั่วไปที่ใช้บังคับแก่กรณีที่มีได้มีกฎหมายอื่น

สำนักงานของบุคคลดังกล่าวที่อยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเป็นเวลาเจ็ดวัน ให้ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับแจ้ง แล้วของที่ได้อุททำลายตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวในวรรคหนึ่งให้ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตาม กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต

^{๑๑} มาตรา ๑๐ ของใดซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรเพราะเหตุที่นำเข้ามา เพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่น นอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพ ของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือ ลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจาก ที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่พึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นนั้น ทั้งนี้ ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่การ ศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่ม อันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงการ เสียอากร แต่มิให้นำมาตรา ๑๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ มาใช้บังคับใน กรณีที่ของนั้นได้ออนไปโดยสุจริต

การชำระอากรหรืออากรเพิ่มตามความในวรรคแรก ให้เป็นความรับผิดชอบของผู้โอนของนั้นไป เป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรได้นำหรือ ยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่น หรือผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสิทธิลงในขณะที่เป็นเจ้าของ แล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้ ผู้จัดการมรดกหรือทายาท แล้วแต่กรณี เป็นผู้รับผิดชอบชำระอากรหรืออากรเพิ่ม โดยให้แจ้งขอชำระอากรหรือ อากรเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รู้ว่าของนั้นผู้ตายได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร

บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ สำหรับของซึ่งในเวลานำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรในสองเหตุ กล่าวคือ (๑) เป็นของที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือ (๒) เป็นของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ กรณีของนำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรนั้น เป็นเหตุอันเนื่องมาจากสถานะพิเศษของตัวบุคคลผู้นำเข้า เช่น ผู้ที่มีเอกสิทธิ์ทางการทูต เป็นต้น ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร สิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรจึงสิ้นสุดลงตามวัตถุประสงค์ที่ยกเว้นอากรขาเข้าไว้ ส่วนกรณีของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะอันทำให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า หากนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ วัตถุประสงค์การใช้ก็เปลี่ยนแปลงไป ของนั้นจึงต้องเสียอากรขาเข้า ทั้งนี้ โดยถือภาวะภาษีอากรตามสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น บทบัญญัติมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ จึงเป็นบทกฎหมายยกเว้นอากรขาเข้า เพราะเหตุ “คุณสมบัติบุคคลผู้นำเข้า” หรือ “วัตถุประสงค์ในการใช้ของ” เท่านั้น สภาพยกเว้นอากรขาเข้าจึงสิ้นสุดลงไม่ว่าจะอยู่ ณ พื้นที่ใดในราชอาณาจักร กรณีนี้ได้ยึดหลัก “เขตพื้นที่” เช่นอย่างพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ

นอกจากนั้น หากคำนึงวันที่เกิดภาวะอากรขาเข้าแล้ว จะเห็นได้ชัดเจนว่าการยกเว้นอากรขาเข้าตามหลักปกติสิ้นสุดลง ณ วันที่โอนกรรมสิทธิ์ในของให้แก่บุคคลอื่นหรือวันที่มีการเปลี่ยนการใช้ตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ แต่ของที่นำเข้ามาในเขตอุตสาหกรรมส่งออก การสิ้นสุดสภาพยกเว้นภาษีอากรจะพิจารณาในวันที่ของนั้นถูกส่งออกนอกเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักรเท่านั้นตามมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ การสิ้นสุดข้อยกเว้นภาวะภาษีจึงเป็นคนละหลักกัน หากจะตีความว่าการสิ้นสุดข้อยกเว้นภาวะภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในของที่อยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็จะขัดต่อบทบัญญัติมาตรา ๕๑ โดยแท้ ที่บัญญัติว่า “...หากนำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสีย...อากรขาเข้า...” เมื่อของที่จำหน่ายนั้นยังไม่มีการนำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกจึงย่อมไม่อาจเรียกเก็บอากรขาเข้าได้ตามบทบัญญัติมาตรา ๕๑ นี้

ส่วนการยกเว้นภาษีอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ นั้น เป็นสิทธิและประโยชน์ที่กำหนดให้แก่ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมตามพระราชบัญญัติดังกล่าว สำหรับของที่นำเข้ามาในประเทศเพื่อใช้ในกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน โดยมีได้ยึดหลักเรื่อง “เขตพื้นที่” เป็นเกณฑ์ อันแตกต่างจากหลักการของพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยฯ ด้วยเหตุนี้ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จึงจำเป็นต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับของที่ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร ในกรณีที่มีการโอนเครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรดังกล่าวไปให้แก่บุคคลอื่นไว้ในมาตรา ๔๑^{๑๒} และมาตรา ๔๒^{๑๓} แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นพิเศษ

^{๑๒} มาตรา ๔๑ คณะกรรมการมีอำนาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจำนอง จำหน่าย โอน ให้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมใหญ่) โดยมติเสียงข้างมากจึงเห็นพ้องกับ
คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) ว่า กรณีตามข้อหาหรือ การโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องจักรที่อยู่
ในเขตอุตสาหกรรมส่งออกไม่ต้องเสียค่าอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร เพราะเครื่องจักรมิได้นำ
ออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามที่มาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่ง
ประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่ง
ประเทศไทย (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๓๙ บัญญัติไว้

(ลงชื่อ) ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์
(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มิถุนายน ๒๕๕๕

เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรตามมาตรา ๒๘ หรือ
มาตรา ๒๙ หรือย้ายโรงงานหรือสถานที่ประกอบกิจการไปตั้งหรือดำเนินการในท้องที่อื่น

การอนุญาตจะเป็นหนังสือหรือแก้ไขบัตรส่งเสริม โดยระบุเงื่อนไขและรายละเอียดในการ
อนุญาตไว้ด้วยก็ได้

ห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับ
อนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรา ๖๖ เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น ในกรณีเช่นนี้ให้นำ
กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้ง

๑๓ มาตรา ๔๒ ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจำนองเครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน
ภาษีอากร และผู้รับจำนองซึ่งมิได้เป็นผู้ได้รับการส่งเสริมบังคับจำนองเครื่องจักรนั้น ก่อนพ้นกำหนดเวลาที่
คณะกรรมการกำหนดตามมาตรา ๔๐ ให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้รับจำนองโดยให้
ถือว่าผู้รับจำนองนั้นเป็นผู้นำของเข้าซึ่งสิ้นสิทธิในการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับเครื่องจักรนั้น
ในวันรับโอน