

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง ความหมายของอัตราปกติตามมาตรา ๓๐ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

พ.ศ. ๒๕๒๐

กรมศุลกากร ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๕๐๓/๒๐๑๘ ลงวันที่ ๒๔ มีนาคม ๒๕๔๖ ถึงเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ด้วยบริษัท เอ็ม เอ็ม ซี สิทธิผล จำกัด ได้นำเข้าชิ้นส่วนและอุปกรณ์รถยนต์เพื่อผลิตเป็นยานยนต์ โดยสำแดงรายการชำระอากรขาเข้าในประเภทพิกัดที่ ๘๗๐๘.๙๙๐ ซึ่งต้องชำระอากรในอัตราร้อยละ ๓๓ ตามประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. ๑/๒๕๔๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. ๑๙/๒๕๔๒ และบริษัทฯ ได้ใช้สิทธิลดหย่อนอากรตามมาตรา ๓๐ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าไม่เกินร้อยละ ๙๐ ของอัตราปกติสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อใช้ผลิต ผสมหรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมด้วย บริษัทฯ จึงชำระอากรในอัตราร้อยละ ๑๐ ของอัตราอากรร้อยละ ๓๓ ซึ่งด่านศุลกากรแหลมฉบังตรวจสอบแล้วเห็นว่า การชำระอากรของบริษัทฯ ในอัตราร้อยละ ๑๐ ของอัตราอากรร้อยละ ๓๓ นั้นไม่ถูกต้อง เนื่องจากอัตราอากรร้อยละ ๓๓ ไม่ใช่อัตราปกติ แต่อัตราปกติของประเภทพิกัดที่ ๘๗๐๘.๙๙๐ คือ อัตราร้อยละ ๔๒ จึงให้บริษัทฯ ชำระอากรที่ชำระไว้ขาดให้ครบถ้วน ซึ่งบริษัทฯ ได้มีหนังสือโต้แย้งคำสั่งดังกล่าว

กรมศุลกากรได้ตั้งคณะทำงานเพื่อพิจารณาว่า อัตราปกติตามมาตรา ๓๐ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ควรเป็นอัตราใด ซึ่งคณะทำงานพิจารณาแล้วมีความเห็นว่า การลดอัตราอากรโดยประกาศกระทรวงการคลังในปัจจุบันมี ๒ ลักษณะ คือ การลดอัตราอากรโดยกำหนดชนิดของที่ได้รับการลดอัตราอากรไว้ในบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง และการลดอัตราอากรให้แก่สินค้าที่นำเข้ามาเพื่อประโยชน์หรือวัตถุประสงค์เฉพาะบางกรณีโดยการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการได้รับสิทธิลดอัตราอากรไว้โดยเฉพาะ โดยคณะทำงานเห็นว่า การลดอัตราอากรโดยกำหนดชนิดของที่ได้รับการลดอัตราอากรไว้ท้ายประกาศกระทรวงการคลังนั้นถือเป็น "อัตราปกติ" เนื่องจากเป็นการลดแก่ผู้นำเข้าทุกรายเป็นการทั่วไป ส่วนการลดอัตราอากรโดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการลดอัตราอากรนั้น "ไม่ถือเป็นอัตราปกติ" เนื่องจากหากกรมศุลกากรตรวจสอบพบว่าผู้นำเข้าปฏิบัติผิดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ กรมศุลกากรสามารถยกเลิกการอนุมัติให้ลดอัตราอากรนั้นได้ สำหรับกรณีบริษัท เอ็ม เอ็ม ซี สิทธิผล จำกัด นั้น เนื่องจากการลดอัตราอากรลงเหลือร้อยละ ๓๓ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก. ๑๙/๒๕๔๒ เป็นการลดอัตราอากรโดยมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไข

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ ๐๙๐๑/๐๗๐๒ ลงวันที่ ๑๗ กรกฎาคม ๒๕๔๖ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

การลดอัตราอากรดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นอัตราปกติ ดังนั้น การคำนวณการลดหย่อนอากรขาเข้าของบริษัทฯตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ จึงต้องคำนวณจากอัตราร้อยละ ๔๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก. ๑/๒๕๔๒

ต่อมา บริษัท เอ็ม เอ็ม ซี ลิทิผล จำกัด ได้มีหนังสือขอความเห็นจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวและสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีหนังสือ๑แจ้งไปยังบริษัทฯ ว่า คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้ว่า คำว่า "อัตราปกติ" ในมาตรา ๓๐ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ หมายถึง อัตราที่ได้มีการใช้ทั่วไป กล่าวคือ อัตราที่ได้มีการลดตามประกาศหรือพระราชกฤษฎีกาแล้ว หากยังไม่มีประกาศกระทรวงการคลังหรือพระราชกฤษฎีกาให้ลดอัตราอากรขาเข้า อัตราปกติก็คืออัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรหรือประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณาจากความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาข้างต้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงเห็นว่า กรณีของบริษัทฯ เนื่องจากกระทรวงการคลังได้มีประกาศลดอัตราอากรขาเข้าลงเหลือร้อยละ ๓๓ แล้ว ดังนั้น การคำนวณการลดหย่อนอากรขาเข้าจึงต้องคำนวณจากอัตราร้อยละ ๓๓

กรมศุลกากรจึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาการจัดเก็บอากรดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง เพื่อจะได้ถือเป็นแนวทางปฏิบัติต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖) ได้รับฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร) และสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า บริษัท เอ็ม เอ็ม ซี ลิทิผล จำกัด ได้นำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้าจำนวน ๔^๐ ฉบับ ในช่วงระหว่างเดือนกรกฎาคมถึงเดือนกันยายน ๒๕๔๓ โดยปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก. ๑๙/๒๕๔๒ อย่างครบถ้วนและชำระอากรในอัตราร้อยละ ๑๐ ของอัตราอากรร้อยละ ๓๓ แก่กรมศุลกากรไปแล้ว ต่อมา ศุลกากรแหลมฉบังได้ตรวจสอบพบว่าการชำระอากรของบริษัทฯ ไม่ถูกต้องจึงมีหนังสือจำนวน ๔๑ ฉบับ ในช่วงระหว่างวันที่ ๑๙ กันยายน ๒๕๔๓ ถึงวันที่ ๓ ตุลาคม ๒๕๔๓ แจ้งให้บริษัทฯ ชำระอากรที่ขาดไว้ให้ครบถ้วน และขณะนี้อยู่ระหว่างการพิจารณาของกรมศุลกากรว่าบริษัทฯ ต้องชำระอากรเพิ่มเติมหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมศุลกากรประกอบกับคำชี้แจงของผู้แทนหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแล้วเห็นว่า มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าอัตราอากรที่ได้ลดตามประกาศกระทรวงการคลังที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการลดอัตราอากรเป็นอัตราปกติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ด้วยหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาประกาศกระทรวงการคลังที่ให้ลดอัตราอากรจะเห็นได้ว่าประกาศดังกล่าวออกตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ อันเป็นกฎหมายทั่วไปที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดอัตราอากรและการชำระอากร ในขณะที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

^๑ หนังสือสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ นร ๑๒๐๗/๐๐๗๓๙ ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๕

เป็นกฎหมายเฉพาะที่มีวัตถุประสงค์ในการกำหนดสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้ได้รับสิทธิประโยชน์ยิ่งกว่าบุคคลทั่วไปที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ดังนั้น การพิจารณาความหมายคำว่า “อัตราปกติ” ตามมาตรา ๓๐^๒ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ จึงต้องพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ เป็นหลัก นอกจากนี้ พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ หรือประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับการลดอัตราอากรก็ได้บัญญัติว่า “อัตราปกติ” หมายถึงอัตราใด และการลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังมีวัตถุประสงค์เพื่อลดอัตราอากรให้แก่บุคคลทั่วไปที่เข้าชายแดนตามปกติที่กำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่ก็ตาม

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖) เห็นว่า คำว่า “อัตราปกติ” หมายถึงอัตราอากรที่ผู้ประกอบการต้องชำระในกรณีที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งอัตราดังกล่าวโดยปกติจะเป็นไปตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัตอัตราศุลกากรตามมาตรา ๔^๓ แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ บัญญัติไว้ และเนื่องจากมาตรา ๑๒^๔ มาตรา ๑๓^๕ มาตรา ๑๔^๖

^๒ มาตรา ๓๐ ในกรณีที่มีเหตุอันสมควร คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าไม่เกินร้อยละเก้าสิบของอัตราปกติ สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิต ผสมหรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาคราวละไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด แต่วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต้องไม่เป็นของที่ผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

ทั้งนี้ ตามชนิด ปริมาณ ระยะเวลา เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

^๓ มาตรา ๔ ของที่นำหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัตอัตราอากรท้ายพระราชกำหนดนี้

ในการคำนวณเงินอากรที่ต้องเสียหรือจ่ายคืนแต่ละรายการ เศษของหนึ่งบาทให้ปัดทิ้ง

^๔ มาตรา ๑๒ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัตอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใด ๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัตอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๕ มาตรา ๑๓ ในกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นว่าของใดที่นำเข้ามา เป็นของที่ได้รับการช่วยเหลือจากประเทศหรือบุคคลใดโดยวิธีอื่นนอกจากการคืนหรือชดเชยเงินค่าภาษีอากรอันก่อหรืออาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเกษตรหรือการอุตสาหกรรมในประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศให้เรียกเก็บอากรพิเศษแก่ของนั้นในอัตราตามที่เห็นสมควร นอกเหนือไปจากอากรที่พึงต้องเสียตามปกติ แต่อากรพิเศษที่เรียกเก็บนี้จะต้องไม่เกินจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นว่าได้มีการช่วยเหลือดังกล่าวข้างต้น

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๖ มาตรา ๑๔ เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมี

และมาตรา ๑๔ ทวิ^๓ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ได้บัญญัติให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลด ยกเว้น หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ได้ และในการออกประกาศตามมาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๔ รัฐมนตรีจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ในประกาศด้วยก็ได้ ดังนั้น อัตราปกติที่ผู้นำเข้าทั่วไปต้องชำระในกรณีที่มีการออกประกาศ คือ อัตราที่ได้มีการลด ยกเว้น หรือเพิ่มขึ้นตามที่กำหนดไว้ในประกาศ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๖) ได้เคยวินิจฉัยในปัญหาทำนองเดียวกันนี้เป็นบรรทัดฐานไว้แล้วในเรื่องเสร็จที่ ๒/๒๕๒๕^๔ ทั้งนี้ ไม่ว่าประกาศดังกล่าวจะกำหนดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขไว้ด้วยหรือไม่ก็ตาม

โดยสรุป การลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังเป็นคุณละกรณีกับการลดหย่อนอากรของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา ๓๐ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมเป็นการเฉพาะ ดังนั้น กรณีของบริษัท เอ็ม เอ็ม ซี สิทธิพล จำกัด ซึ่งเจ้าหน้าที่กระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร) ได้แจ้งข้อเท็จจริงว่า บริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก. ๑๙/๒๕๔๒ บริษัทฯ จึงมีสิทธิใช้อัตราอากรในอัตราร้อยละ ๓๓ ตามที่ประกาศกระทรวงการคลังฯ กำหนดเป็นฐานอัตราปกติในการคำนวณส่วนที่ต้องชำระตามสิทธิที่ได้รับลดหย่อนอากรร้อยละเก้าสิบของอัตราปกติตามมาตรา ๓๐ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

ลงชื่อ พรทิพย์ จาละ

(นางสาวพรทิพย์ จาละ)

รองเลขาธิการฯ

อำนาจประกาศยกเว้น ลดหรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือการเปลี่ยนแปลงประกาศตามวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๓ มาตรา ๑๔ ทวิ เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามอนุสัญญาระบบฮาร์โมนิซ์ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศยกเลิก เพิ่ม หรือแก้ไขเพิ่มเติมความในภาค ๑ หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร และภาค ๒ พิกัดอัตราอากรขาเข้าท้ายพระราชกำหนดนี้ได้ โดยในการนี้ให้มีอำนาจประกาศยกเลิก เพิ่ม หรือแก้ไขเพิ่มเติมอัตราอากรในช่องอัตราอากรขาเข้าให้เท่ากับหรือไม่สูงกว่าอัตราเดิมตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ขณะที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้ด้วย

ประกาศตามวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๔ บันทึก เรื่อง การตีความมาตรา ๓๐ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ (คำว่า “อัตราปกติ” และอำนาจของคณะกรรมการในการลดหย่อนอากรขาเข้าและภาษีการค้า) ส่งถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี พร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ สร. ๐๖๐๑/๑๐๖๓ ลงวันที่ ๑๒ มีนาคม ๒๕๒๕

รักษาราชการแทน เลขานุการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กรกฎาคม ๒๕๕๖