

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง สิทธิในการยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าจากประเทศภาคีความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) ซึ่งปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในราชอาณาจักร

กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๕๐๓/๐๕๕๖ ลงวันที่ ๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า บริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัดได้มีหนังสือขอหารือกรมศุลกากรเกี่ยวกับปัญหาการใช้สิทธิพิเศษลดอัตราอากรตามข้อตกลงทางการค้า AFTA สำหรับวัตถุดิบที่นำเข้าจากประเทศสมาชิก AFTA ซึ่งบริษัทฯ ได้นำเข้าไปผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่ได้รับอนุมัติจัดตั้งจากกรมศุลกากร โดยขณะนำวัตถุดิบเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน บริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขอใช้สิทธิพิเศษลดอัตราอากรตามข้อตกลงทางการค้า AFTA ไว้โดยถูกต้อง เมื่อผลิตได้เป็นของสำเร็จรูปแล้ว บริษัทฯ มิได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแต่นำออกมาบริโภคภายในประเทศ บริษัทฯ จะสามารถขอชำระภาษีอากรในอัตราเดียวกันกับที่ได้สิทธิพิเศษลดอัตราอากรเมื่อขณะนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนได้หรือไม่

หน่วยงานที่รับผิดชอบของกรมศุลกากรมีข้อพิจารณาและความเห็นเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวแตกต่างกัน โดยสำนักกฎหมาย เห็นว่า เมื่อบริษัทฯ ได้เลือกใช้สิทธิทางภาษีอากรนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตามมาตรา ๘ ทวิ (๒) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ ของหรือวัตถุดิบที่นำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนจะได้รับการยกเว้นอากรตามมาตรา ๘๘ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ แต่จะต้องเสียภาษีอากรหากนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายในประเทศ ซึ่งจะเสียภาษีตามสภาพเดิมที่นำเข้า โดยไม่คำนึงถึงสภาพที่เปลี่ยนแปลงไปและให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา ๑๐ ทวิวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ ดังนั้น เมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายในประเทศย่อมไม่ได้รับสิทธิพิเศษทางการค้า AFTA เพราะขณะนำเข้าได้ใช้สิทธิคลังสินค้าทัณฑ์บน (ยกเว้นอากร) ไปแล้ว อีกทั้งตามประกาศกระทรวงการคลัง ที่ ศก ๑/๒๕๓๑ เรื่อง การลดอัตราอากรศุลกากร และการกำหนดให้ของได้รับยกเว้นอากร ข้อ ๑.๗.๑๑

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๕๐๑/๐๕๔๕ ลงวันที่ ๑๑ เมษายน ๒๕๔๘ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

กำหนดว่า “ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการนำวัตถุดิบเข้ามาผลิต ผสม หรือประกอบในเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วนำออกจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ให้ลดอัตราลงเหลือในอัตราที่ปรากฏต่ำที่สุดเท่าที่ได้ให้สิทธิพิเศษแก่ผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันกับที่นำเข้า” กล่าวคือ มิได้ให้ลดอัตราอากรสำหรับผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการนำวัตถุดิบเข้ามา ผลิต ผสม หรือประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วยแต่อย่างใด

สำนักสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรซึ่งมีหน้าที่ดูแลรับผิดชอบเกี่ยวกับงานคลังสินค้าทัณฑ์บน เห็นว่า

๑. การใช้สิทธิทางภาษีอากรตามมาตรา ๘๘ นั้น อยู่ภายใต้เงื่อนไขว่า จะต้องเป็นของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้สิทธิยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก สำหรับของที่ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเท่านั้น หากเป็นกรณีที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายภายในประเทศ บริษัทฯ ยังคงต้องชำระภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง ซึ่งกำหนดไว้ให้คำนวณภาษีตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ได้ปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

๒. สำหรับการขอใช้สิทธิลดอัตราอากรตามข้อตกลงทางการค้า AFTA นั้น หากบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า และระเบียบปฏิบัติในการออกหนังสือรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (FORM D) ภายใต้ข้อตกลงทางการค้า AFTA ตามประกาศกรมศุลกากรที่ ๙๒/๒๕๔๖ และคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ ๓๘/๒๕๔๖ บริษัทฯ ควรได้รับสิทธิลดอัตราอากรสำหรับวัตถุดิบหรือของที่ผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วนำออกจำหน่ายภายในประเทศ

๓. แม้ว่าการใช้สิทธิลดอัตราอากรสำหรับวัตถุดิบหรือของที่ผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วนำออกจำหน่ายภายในประเทศ ยังไม่ได้มีประมวลระเบียบปฏิบัติกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ แต่ก็เป็นเรื่องที่กรมศุลกากรสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ เพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมได้

ดังนั้น เพื่อให้การพิจารณามีความถูกต้องและเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการ รวมทั้งได้ข้อยุติในการปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บค่าภาษีอากร กรมศุลกากรจึงขอหารือคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า กรณีดังกล่าวข้างต้น บริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัด จะต้องเสียภาษีอากรสินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจำหน่ายภายในประเทศอย่างไร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าว โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลังและกรมศุลกากร) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า กรณีตามข้อหารือ บริษัท ราฟลาแทค (ประเทศไทย) จำกัด ได้นำเข้าวัตถุดิบที่ใช้สำหรับผลิตสติกเกอร์เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อผลิตเป็นสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

ตามมาตรา ๘ ทวิ (๒)^๑ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๔๓ และตามมาตรา ๘๘ วรรคสอง^๒ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๔๓ กำหนดให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรเท่านั้น ดังนั้น เมื่อต่อมาปรากฏข้อเท็จจริงว่า สินค้าดังกล่าวมิได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรทั้งหมด โดยมีส่วนหนึ่งได้นำออกจำหน่ายในราชอาณาจักร ของในส่วนที่จำหน่ายในราชอาณาจักรจึงต้องเสียอากรศุลกากร

อย่างไรก็ดี โดยที่การผลิตสินค้าได้ใช้วัตถุดิบที่นำเข้าจากประเทศมาเลเซีย ซึ่งเป็นประเทศภาคีความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรรวมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) และได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังตามความในมาตรา ๑๔^๓ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไข

^๑ มาตรา ๘ ทวิ อธิบดีมีอำนาจ

(๑) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(๒) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนตาม (๑) และ (๒) อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน

^๒ มาตรา ๘๘ รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา ๘๗ ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคสาม ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

^๓ มาตรา ๑๔ เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศยกเว้น ลด หรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ได้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิก หรือการเปลี่ยนแปลงประกาศตามวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ (ฉบับที่ ๑) พ.ศ. ๒๕๓๗ เพื่อยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรให้แก่ของที่นำเข้าจากประเทศที่เป็นภาคีความตกลง โดยมีได้กำหนดเงื่อนไขไว้ว่า หากได้มีการนำของเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนมิให้ยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรสำหรับของนั้น ดังนั้น เมื่อผู้นำของเข้าปฏิบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนดไว้ ของดังกล่าวย่อมต้องได้รับยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากร โดยการคำนวณอากรเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง^๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๔๓ ที่กำหนดให้ผู้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าภาษีโดยคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในขณะปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๕๔

^๔มาตรา ๑๐ ทวิ ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๘ การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น