



บทความโดย : วรรณชุลี เอื้อกุลสมบูรณ์
นักวิชาการศุลกากรชำนาญการพิเศษ
รักษาการนักวิชาการศุลกากรระดับเชี่ยวชาญ (ผู้เชี่ยวชาญด้านการค่าน้ำภาษี)
กองสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

การค่าน้ำภาษีตามมาตรา 29 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 กับการอุดหนุน

โลกได้ก้าวเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจเสรีไร้พรมแดน จะเห็นได้ว่า มีการจัดทำความตกลงเขตการค้าเสรีโดยการลดอัตราอากรศุลกากรเป็นศูนย์กลางรวมถึงมีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศเพื่อสร้างอำนาจการต่อรองทางการค้าให้มากขึ้น ดังนั้น มาตรการทางการค้าด้านภาษีต่างๆ จึงลดความสำคัญลงเรื่อยๆ โดยมาตรการที่มีใช้ภาษี (Non-Tariff Measure: NTM) จะเพิ่มบทบาทมากขึ้น แต่อย่างไรก็ตามนั้น มาตรการทางภาษีถือได้ว่าเป็นเครื่องมือที่ดีและมีประโยชน์อย่างมากในการช่วยส่งเสริม สนับสนุน และคุ้มครองผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมภายในประเทศให้สามารถแข่งขันได้ในตลาดโลก

ประเทศไทยได้ใช้นโยบายการค้าเสรีมุ่งเน้นการผลิตเพื่อการส่งออกในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยมีกลไกตลาดเป็นเครื่องชี้ประสิทธิภาพและความสามารถในการแข่งขัน ภารกิจหลักของกรมศุลกากรนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีอากร คือ การสนับสนุน เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันโดยอาศัยมาตรการทางภาษีอากร ตลอดจนการอำนวยความสะดวกทางการค้า การใช้มาตรการทางภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นอาจจะเป็น

การละเมิดต่อความตกลงว่าด้วยการอุดหนุน (Subsidy) ภายใต้กรอบขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) ที่ไทยเป็นภาคีด้วย ดังนั้น การที่รัฐบาลไทยในฐานะเป็นผู้ให้การสนับสนุนดังกล่าวอาจถูกประเทศสมาชิกอื่นๆ ที่เป็นผู้นำเข้าสินค้าไทยตอบโต้ว่าเป็นการละเมิดข้อตกลงในเรื่องนี้ เนื่องจากการอุดหนุนของรัฐบาลถือว่าการนำไปสู่การแข่งขันทางการค้าที่ไม่เป็นธรรม (Distorted Competition) เพราะการอุดหนุนเป็นการจัดสรรทรัพยากรที่ไม่ถูกต้อง (Disallocation of Resources) และก่อให้เกิดการได้เปรียบในการแข่งขันทางด้านราคาแก่ผู้ส่งออกของประเทศที่ให้การอุดหนุน

สำหรับบทความนี้ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์ที่จะชี้ให้เห็นถึงความหมายและหลักการของการอุดหนุน (Subsidy) เพื่อสร้างความเข้าใจให้กับผู้เกี่ยวข้องในเรื่องมาตรการสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันโดยเฉพาะการคืนอากรตามมาตรา 29 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 กับ การอุดหนุน เพื่อเป็นข้อพึงระวังในการปฏิบัติหน้าที่

1. การอุดหนุน (Subsidies) คืออะไร¹

การอุดหนุน คือ การที่รัฐให้ความช่วยเหลือสนับสนุนต่อภาคเอกชนทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อเพิ่มปริมาณการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ หรือลดปริมาณการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ซึ่งตามความหมายของความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้การอุดหนุน (Subsidy & Countervailing Measure: SCM) ระบุว่า การอุดหนุนจะต้องประกอบด้วยปัจจัยดังต่อไปนี้

1.1 การอุดหนุนทางการเงิน (Financial Contribution) อาจมีหลายรูปแบบดังต่อไปนี้

- การให้การสนับสนุนเงินทุนโดยตรงในรูปแบบของเงินกินเปล่า (Grants) เงินกู้ในอัตราดอกเบี้ยพิเศษ และการที่รัฐถือหุ้นในกิจการของบริษัท

- การให้การสนับสนุนทางด้านทุนทางอ้อม ซึ่งประกอบด้วยการยกเว้นภาษีอากร หรือการลดหย่อนภาษี (ภาษีรายได้นิติบุคคล หรือภาษีนำเข้า เป็นต้น)

- การให้สินค้าหรือบริการที่นอกเหนือไปจากสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐาน เช่น รัฐสร้างถนนตัดตรงไปยังโรงงาน

- การซื้อ/การจัดหาสินค้าโดยรัฐบาล

- การสนับสนุน/การอุดหนุนทางด้านราคา

1.2 การอุดหนุนที่มาจากหน่วยงานของรัฐหรือองค์กรที่รัฐมอบหมาย (by a Government or any Public Bodies)

ตามความตกลงฯ ได้ระบุว่าแหล่งที่มาของการอุดหนุนทางการเงินนั้นอาจมาจากหน่วยงานของรัฐบาลโดยตรง หรือหน่วยงานเอกชนที่รัฐได้มอบหมายให้ดำเนินการแทนเช่น รัฐบาลจากประเทศผู้ผลิตได้ให้ธนาคารเอกชนรายหนึ่งเป็นผู้ให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ด้วยการให้กู้ยืมอัตราดอกเบี้ยต่ำก็ถือว่าเป็นการอุดหนุนจากรัฐบาลเช่นเดียวกัน หรือรัฐบาลกลางมอบหมายให้รัฐบาลส่วนท้องถิ่นให้การช่วยเหลือทางการเงิน ทั้งนี้ตามความตกลงฯ ก็ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการให้ความช่วยเหลือทางการเงินของรัฐบาล

1.3 การก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ได้รับการอุดหนุน (Benefit)

ตามความตกลงฯ คำว่าผล “ประโยชน์” หมายถึง การที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือต่ออุตสาหกรรมนอกเหนือไปจากประโยชน์ที่บริษัทเอกชนพึงได้ตามกลไกของตลาด เช่น ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาดเงินกู้คือ อัตราร้อยละ 10 และรัฐบาลให้ภาคเอกชนกู้ในอัตราดอกเบี้ย 6 จากตัวอย่างนี้ “ประโยชน์” คือส่วนต่างระหว่างดอกเบี้ยในตลาดเงินกู้กับอัตราดอกเบี้ยที่รัฐให้เอกชนกู้คือร้อยละ 4

1.4 การให้ที่เฉพาะเจาะจง (Specificity)

เกณฑ์สุดท้ายในการพิจารณาว่ามาตรการของรัฐเป็นการอุดหนุนหรือไม่ คือการให้แบบเฉพาะเจาะจงมี 5 รูปแบบด้วยกัน คือ



- การให้เฉพาะเจาะจงต่อบริษัท เช่น รัฐระบุว่าบริษัท ก. ควรจะได้รับการช่วยเหลือ

- การให้เฉพาะเจาะจงต่ออุตสาหกรรม (Industry) เช่น การให้ประโยชน์แก่อุตสาหกรรมเหล็กปิโตรเคมี ก็ถือว่าเป็นการให้เฉพาะเจาะจงต่ออุตสาหกรรม

- การให้เฉพาะเจาะจงต่อภูมิภาค (Regional) เช่น การที่รัฐมีมาตรการส่งเสริมให้เฉพาะแก่บริษัทในภาคเหนือและไม่ได้ให้ภาคอื่น ๆ ด้วย

- การให้เฉพาะเจาะจงเพื่อการส่งออก คือการที่รัฐกำหนดเงื่อนไขในการส่งออก หากบริษัทประสงค์จะได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาล เช่น รัฐบาลตั้งข้อแม้ในการให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นการเก็บภาษีนิติบุคคล ถ้าบริษัทนั้นทำการส่งออก

- การให้การอุดหนุนเพื่อการใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า คือ การที่รัฐให้การ

สนับสนุนโดยตั้งข้อแม้ว่าจะต้องซื้อสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ เช่น ซื้ออะไหล่หรือชิ้นส่วนที่ผลิตในประเทศไทย เกณฑ์ที่กล่าวมาในเบื้องต้นนั้นถือว่าเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการช่วยเหลือของรัฐเข้าข่ายการอุดหนุนหรือไม่ ทั้งนี้สามารถแบ่งประเภทของการอุดหนุนได้ 3 แบบ คือ

-การอุดหนุนที่ไม่อนุญาตให้กระทำ (Red Light Subsidy or Prohibited Subsidy) คือ การให้การอุดหนุนเพื่อการส่งออก (Export Subsidy) และการอุดหนุนให้มีการใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า เนื่องจาก 2 ประเด็นดังกล่าวสร้างความไม่เป็นธรรมให้กับการค้าระหว่างประเทศและสามารถก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศผู้นำเข้าได้

-การอุดหนุนที่อาจจะถูกตอบโต้ได้ (Yellow light Subsidy or Actionable Subsidy) การอุดหนุนประเภทนี้ต่างจากประเภทที่ 1 คือ การอุดหนุน

สามารถกระทำได้อาจถูกใช้มาตรการตอบโต้ทั้งในรูปแบบของการเก็บภาษีอากรพิเศษหรือนำไปสู่กระบวนการฟ้องร้องใน WTO หากพิสูจน์ได้ว่าการอุดหนุนนั้นก่อให้เกิดผลเสีย (Adverse Affect) ต่อประเทศสมาชิก

- การอุดหนุนที่สามารถกระทำได้ (Green Light Subsidy) การอุดหนุนประเภทนี้สามารถกระทำได้โดยจะไม่ก่อให้เกิดการตอบโต้ได้ กล่าวคือ การให้การอุดหนุนเพื่อการวิจัย การอุดหนุนในภูมิภาคที่ด้อยพัฒนา การให้การอุดหนุนในการปรับโครงสร้างของอุตสาหกรรมแต่อย่างใดก็ตามแต่แต่ละรูปแบบ แต่ละประเทศที่ให้การอุดหนุนต้องมีเกณฑ์ในการให้อย่างชัดเจน

อย่างไรก็ตามความตกลงดังกล่าวข้างต้นมิได้ห้ามประเทศสมาชิกให้การอุดหนุน เพราะเล็งเห็นว่าการให้การอุดหนุนนั้นก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้บริโภคในประเทศผู้นำเข้าสินค้าจากสินค้าที่มีราคาถูก ดังนั้นความตกลงในเรื่องการตอบโต้การอุดหนุน จึงมุ่งเน้นเฉพาะการอุดหนุนที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนและสร้างความเสียหายเท่านั้น แต่ไม่รวมถึงการอุดหนุนทั่วไปอันไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อภาคสมาชิกอื่นๆ (General Subsidies)

2. อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกับหรืออนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข)²

ได้นิยามการคืนอากร หมายถึง พิธีการศุลกากรเพื่อการคืนอากรขาเข้าทั้งหมดหรือบางส่วนเมื่อได้มีการส่งออกของที่ผลิตโดยใช้วัตถุดิบนำเข้า หรือวัตถุดิบนำเข้าประกอบอยู่ในสินค้าส่งออก หรือมีการใช้วัตถุดิบนั้นในกระบวนการผลิตสินค้าดังกล่าว (Consumed in their production) การใช้วัตถุดิบเพื่อดำเนินการบางอย่างในกระบวนการผลิต เช่น การเร่งปฏิกิริยา (Catalysis) หรือการทำปฏิกิริยาทางเคมี (Chemical reaction) ก็สามารถคืนอากรให้แก่วัตถุดิบที่ใช้ได้เช่นเดียวกับส่วนสูญเสียหรือเกิดขึ้นจากการผลิต แต่หากเป็นการใช้วัตถุดิบบางอย่างในกระบวนการผลิตของที่ส่งออกเพื่อการอำนวยความสะดวกต่อการผลิต เช่น เพื่อประโยชน์ในการหล่อลื่น

เครื่องจักรอาจไม่คืนอากรให้ และเพื่อให้ศุลกากรสามารถดำเนินการควบคุมดูแลที่เหมาะสมปกติผู้ประกอบการจะต้องแจ้งจุดประสงค์ว่า จะขอคืนอากรไว้ตั้งแต่แรก ทั้งนี้เพื่อให้สามารถแยกสินค้าที่จะใช้เพื่อผลิตส่งออกได้อย่างไรก็ตามศุลกากรต้องไม่ขัดสิทธิในการคืนอากร เพียงเพราะเหตุว่าไม่มีการแจ้งความประสงค์ไว้ตั้งแต่ขณะนำเข้า เพราะในบางสถานการณ์ผู้ประกอบการเองมิได้มีเจตนาจะส่งออกตั้งแต่แรก แต่มีเหตุการณ์เปลี่ยนไปหลังจากมีการนำเข้ามาแล้ว ดังนั้นจึงควรให้คืนอากรได้เมื่อมีการปฏิบัติครบเงื่อนไขของการคืนอากรแล้ว

3. การคืนอากรตามมาตรา 29

สิทธิประโยชน์สำหรับการคืนอากรตามมาตรา 29 ซึ่งเป็นมาตรการตามกฎหมายศุลกากร กำหนดขึ้นเพื่อส่งเสริมการส่งออกและเพิ่มศักยภาพให้แก่อุตสาหกรรมขนาดย่อมจนถึงขนาดใหญ่ให้สามารถแข่งขันในเวทีโลกโดยการคืนเงินค่าภาษีอากรหรือหนังสือค่าประกันค่าภาษีอากรสำหรับของที่ได้นำเข้ามาและชำระอากรหรือวางประกันค่าภาษีอากรไว้แล้ว เมื่อได้นำไปผลิตสินค้าและส่งออกตามมาตรา 29 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

3.1 ผู้มีสิทธิขอคืนอากรคือ ผู้นำของเข้า ซึ่งผู้นำเข้าเพื่อขอคืนอากรตามมาตรา 29 ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ผลิตหรือผู้ส่งออกอาจมอบของที่นำเข้าให้ผู้อื่นทำการผลิตหรือส่งออก แต่ในการส่งออกจะต้องระบุในเอกสารการส่งออกว่าโอนสิทธิให้ผู้นำของเข้าเป็นผู้ขอคืนอากร

3.2 ขณะนำวัตถุดิบเข้ามา จะต้องชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน เมื่อส่งออกจึงขอคืนอากรขาเข้าส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถไปเครดิตภาษีคืนในเดือนถัดจากที่ชำระไว้จากกรมสรรพากร การชำระอากรขาเข้าสามารถวางหนังสือธนาคารค้ำประกันแทนได้ แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถวางเงินค้ำประกันได้ ต้องชำระด้วยเงินสดเท่านั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 ไม่บัญญัติให้สามารถค้ำประกันภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับของนำเข้าตามมาตรา 29

3.3 วัตถุดิบที่นำเข้ามาต้องใช้เพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าแล้วส่งออก ภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า เว้นแต่กรณีเหตุสุดวิสัยไม่อาจส่งออก ได้ภายในกำหนดเวลา 1 ปี ได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน

3.4 ก่อนส่งสินค้าออกต้องยื่นสูตรการผลิต ต่อกรมศุลกากร สูตรการผลิตเป็นการแสดงปริมาณ วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตต่อหน่วยของสินค้าสำเร็จรูป เพื่อประโยชน์ให้ทราบปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ไปทั้งหมดในการส่งสินค้าออก และคำนวณเป็นค่าอากรที่จะได้รับคืน

3.5 ถ้าขณะนำเข้าได้วางหนังสือค้ำประกันไว้ หากไม่ส่งออกภายในกำหนดเวลาตามข้อ 3.3 ต้องชำระ ค่าภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน นับจากวันที่รับของไปจากกรมศุลกากร

3.6 ต้องขอคืนอากรภายในกำหนดหกเดือนนับแต่วันที่ยื่นของออกไปนอกราชอาณาจักร เว้นแต่อธิบดี จะขยายระยะเวลาให้แต่ต้องไม่เกินหกเดือน

4. บทวิเคราะห์

จากอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) ได้นิยาม การคืนอากร หมายถึง พิธีการศุลกากรเพื่อการคืนอากร ขาเข้าทั้งหมดหรือบางส่วนเมื่อได้มีการส่งออกของที่ผลิต โดยใช้วัตถุดิบนำเข้า หรือวัตถุดิบนำเข้าประกอบอยู่ใน สินค้าส่งออก หรือมีการใช้วัตถุดิบนั้นในกระบวนการ ผลิตสินค้านั้น (Consumed in their production) สามารถคืนอากรให้แก่วัตถุดิบที่ใช้ได้เช่นเดียวกับ ส่วนสูญเสียหรือเกิดขึ้นจากการผลิต นั้นหมายความว่า การคืนอากรสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาเพื่อผลิต ผสม ประกอบเป็นสินค้าส่งออกเป็นที่ยอมรับของภาคีสมาชิก องค์การศุลกากรโลกเป็นพิธีการที่เป็นสากลสามารถ ดำเนินการได้ ประกอบกับแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์

ในระดับสากลที่มีหลักการ “ผู้ใช้เป็นผู้จ่าย (User Pays Principle)” เป็นที่ยอมรับและได้รับการแนะนำในหลายๆ เขตอำนาจศาลซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงปรัชญาง่าย ๆ ที่ว่า ผู้บริโภคต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการที่พวกเขาบริโภค สินค้าที่นำเข้ามาเป็นวัตถุดิบเมื่อผลิต ผสม ประกอบเป็น สินค้าเพื่อส่งออกมิได้ใช้ประโยชน์ในประเทศอีกทั้ง ผู้ผลิต สินค้าก็มีผู้ใช้สินค้านั้นๆ ดังนั้น ภาระค่าภาษีอากร สำหรับวัตถุดิบที่นำเข้าจึงควรคืนให้กับผู้นำเข้า ซึ่งถือเป็นหลักการที่ยุติธรรมและมีประสิทธิภาพในการจัดสรร ทรัพยากร

5. สรุป

การคืนอากรตามมาตรา 29 จะคำนวณค่าอากร จากปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตต่อหน่วยของสินค้า สำเร็จรูป (สูตรการผลิต) จึงเป็นค่าภาษีอากรที่ไม่เกินกว่า ภาระภาษีอากรที่มีอยู่ในผลิตภัณฑ์ส่งออกจริงอีกทั้ง ยังเป็นการให้สิทธิประโยชน์เป็นการทั่วไปกับทุก อุตสาหกรรมมิได้ให้เป็นการเฉพาะเจาะจงไม่เป็นไป ตามเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการช่วยเหลือของรัฐ เข้าข่ายการอุดหนุน ดังนั้น สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ด้านมาตรการการคืนอากรตามมาตรา 29 จึงเป็น การอุดหนุนทั่วไปอันไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อภาคี สมาชิกอื่นๆ (General Subsidies)

ทั้งนี้ หากเกิดเหตุพิพาท WTO ตั้งคณะกรรมการ พิจารณาคดี (Panel) ในการไต่สวนหากเป็นสินค้าส่งออก ที่ใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรการคืนอากรตามมาตรา 29 จะพิจารณาเรื่องการอุดหนุนทางการเงิน ฉะนั้นผู้เกี่ยวข้อง กับการดำเนินมาตรการการคืนอากรตามมาตรา 29 ทั้งผู้ปฏิบัติงานและผู้ขอคืนอากรพึงต้องระมัดระวัง ในการพิจารณากำหนดปริมาณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตต่อ หน่วยของสินค้าสำเร็จรูป (สูตรการผลิต) ให้สอดคล้องกับ การใช้วัตถุดิบจริงหากมากเกินไปจริงจะเป็นการอุดหนุนแก่ ผู้ส่งออกว่าขัดกับความตกลงของ WTO

เอกสารอ้างอิง

1. กองปกป้องและตอบโต้ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ. มาตรการตอบโต้การอุดหนุน (Countervailing Duty). สืบค้นเมื่อ 5 กุมภาพันธ์ 2564 จาก https://www.thaitr.go.th/en/measure_info/cvd/info
2. REVISED KYOTO CONVENTION 1999 : Guideline to Specific Annex F Chapter 3 Drawback