

มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบ
ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

นายประสงค์ จำนงค์ทรัพย์

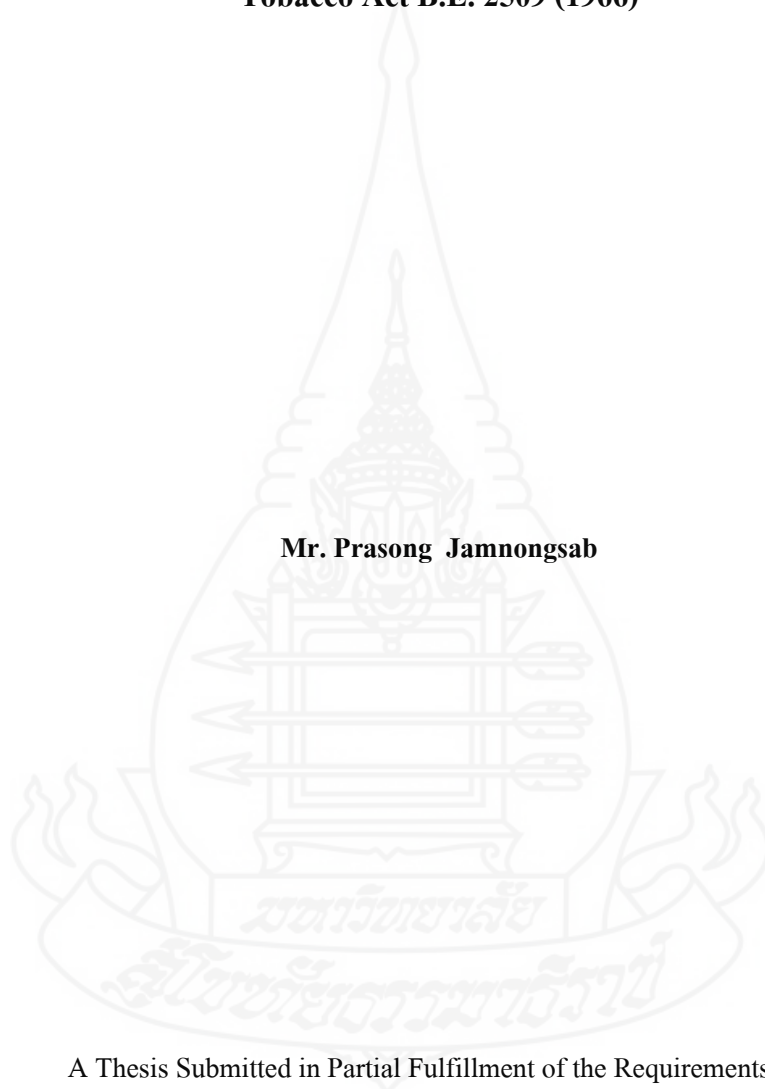


วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
วิชาเอกกฎหมายมหาชน สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ. 2555

**Legal Enforcement Measures for Tobacco Taxation: Case Study of
Tobacco Act B.E. 2509 (1966)**

Mr. Prasong Jamnongsab



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws in Public Law

School of Law

Sukhothai Thammathirat Open University

2012

หัวข้อวิทยานิพนธ์ มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบ ศึกษาเฉพาะกรณี
พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

ชื่อและนามสกุล นายประสงค์ จันทน์ทรัพย์


วิชาเอก กฎหมายมหาชน



สาขาวิชา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

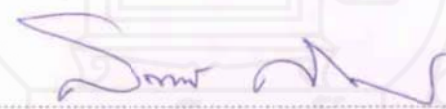
อาจารย์ที่ปรึกษา 1. รองศาสตราจารย์ภาณี กิจพ่อคำ
2. อาจารย์สุพจน์ สักดิ์พิบูลย์จิตต์


วิทยานิพนธ์นี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 25 กรกฎาคม 2556

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์สำเริง เมฆเกรียงไกร)

 
..... กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ภาณี กิจพ่อคำ)


..... กรรมการ
(อาจารย์สุพจน์ สักดิ์พิบูลย์จิตต์)


..... ประธานกรรมการบัณฑิตศึกษา
(ศาสตราจารย์ ดร. สิริวรรณ ศรีพหล)

ชื่อวิทยานิพนธ์ มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบ ศึกษาเฉพาะกรณี

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

ผู้วิจัย นายประสงค์ จำนงค์ทรัพย์ รหัสนักศึกษา 2524000052 ปริญญา นิติศาสตรมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษา (1) รองศาสตราจารย์ภานินี กิจพ่อคำ (2) อาจารย์สุพจน์ ศักดิ์พิบูลย์จิตต์

ปีการศึกษา 2555

บทคัดย่อ

การวิจัยเรื่องนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาโครงสร้างการจัดเก็บภาษียาสูบ (2) วิเคราะห์ปัญหาเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการใช้มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษี โดยเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีอื่นๆ ของไทย และกฎหมายภาษียาสูบของต่างประเทศ (3) เสนอแนะแนวทางกำหนดมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบสำหรับประเทศไทยต่อไป

การวิจัยเรื่องนี้เป็นการศึกษาทางกฎหมายโดยการวิจัยเชิงคุณภาพด้วยการวิจัยทางเอกสาร โดยการศึกษาค้นคว้า รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารต่างๆ

ผลการศึกษาพบว่า กฎหมายศุลกากร ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และกฎหมายยาสูบของประเทศออสเตรเลีย มีมาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีทางแพ่ง ได้แก่ การประเมินภาษี เบี้ยปรับเงินเพิ่ม การอุทธรณ์ภาษี การทูลลาภาษี การบังคับชำระภาษีค้าง และการคืนภาษี เมื่อมาเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่พบบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีในทางแพ่งดังกล่าวข้างต้น พบแต่มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีในทางอาญา แต่ไม่เป็นหลักประกันในการจัดเก็บได้ร้อยละเปอร์เซ็นต์ สมควรได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับคุณลักษณะของกฎหมายภาษีอากรที่ดีในระยะสั้น ให้ปรับปรุงพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ให้มีการประเมินภาษี เบี้ยปรับเงินเพิ่ม การอุทธรณ์ภาษี การทูลลาภาษี การบังคับชำระภาษีค้าง และการคืนภาษี ในระยะยาว ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 จัดทำประมวลสรรพสามิตโดยเทียบเคียงกับประมวลรัษฎากร โดยให้สินค้ายาสูบไปจัดเก็บภาษีในประมวลสรรพสามิต

คำสำคัญ ภาษียาสูบ

Thesis title: Legal Enforcement Measures for Tobacco Taxation: Case Study of Tobacco Act B.E. 2509 (1966)

Researcher: Mr. Prasong Jamnongsab; **ID:** 2524000052; **Degree:** Master of Law;

Thesis advisers: (1) Paninee Kitpoaka, Associate Professor;

(2) Mr. Supote Sakpiboonjit; **Academic Year:** 2012

Abstract

The purposes of this thesis are (1) to study the structures of the tobacco taxation; (2) to analyze and compare the legal issues related to the use of compulsory taxation measures with a comparison of principles in accord with other taxation laws of Thailand and of some foreign countries; and (3) to propose the guidance and measures for further enforcement of tobacco taxation of Thailand.

This research is the legal and qualitative research conducted based on documentary research. The data of this study are collected and analyzed from related documents such as legal documents, reports, and articles both from Thailand and some foreign countries.

The results showed that the custom laws, the revenue code, the Excise Act B.E. 2527 (1984) of Thailand and the tobacco taxation laws of Australia were legislated with the tax assessment, penalty, tax appeal, tax abatement, imposed payment of tax arrears and tax returns. By a comparison, the Tobacco Act B.E. 2509 (1966) of Thailand was not enforced with the civil taxation provisions but the criminal ones despite of the fact that such criminal provisions did not guarantee the full taxation availability. Hence, the Tobacco Act B.E. 2509 (1966) should have been revised in compliance with the proper tax laws. In the short term, the Tobacco Act B.E. 2509 (1966) should have been improved and amended by including the tax assessment, penalty, tax appeal, abatement of tax, imposing payment of tax arrears and tax returns. In the long term, the Tobacco Act B.E. 2509 (1966) should have been abolished whereas the taxes of tobacco products should have been collected and paid in accord with the excise taxation code.

Keyword: Tobacco Taxation

กิตติกรรมประกาศ

งานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านรองศาสตราจารย์ ภาณีณี กิจพ้อคำ อาจารย์ประจำสาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช และท่านสุพจน์ ศักดิ์พิบูลย์จิตต์ ผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่าอย่างยิ่งรับเป็น อาจารย์ที่ปรึกษาและให้คำชี้แนะแนวความคิดและให้คำปรึกษาทำให้ผู้เขียนมีความรู้ความเข้าใจในการเขียนวิทยานิพนธ์จนสำเร็จ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อรองศาสตราจารย์สำเรียง เมฆเกรียงไกร ซึ่งได้ให้ความช่วยเหลือผู้เขียนในการให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ ตลอดจนได้ให้ความกรุณาร่วมเป็น กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบคุณคุณวันชัย ตั้งวิจิตร คุณเพิ่มศักดิ์ กองเพิ่มพูล ตลอดจนผู้บังคับบัญชา พี่ๆ เพื่อนๆ ข้าราชการกรมสรรพสามิตทุกท่านที่มีโอกาสเฝ้านามในที่นี้ที่ได้ให้ความเมตตาแนะนำและช่วยเป็นกำลังใจรวมทั้งเจ้าหน้าที่ห้องสมุดกรมสรรพสามิต ที่ให้ความช่วยเหลือในการค้นคว้าข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้

ประสงค์ จันททรัพย์

กรกฎาคม 2556

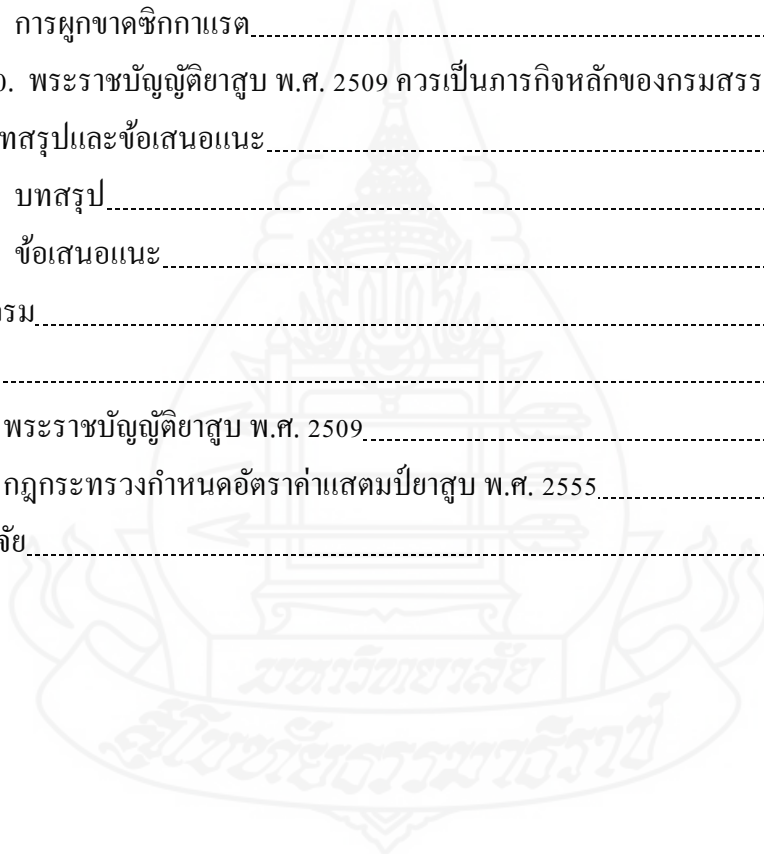


สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ฅ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	2
3. ประเด็นปัญหาการวิจัย.....	2
4. ขอบเขตของการวิจัย.....	2
5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
6. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง.....	3
7. ระเบียบวิธีวิจัย.....	3
บทที่ 2 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี ประวัติความเป็นมา ความหมาย และโครงสร้างการจัดเก็บภาษียาสูบ.....	4
บทที่ 3 เปรียบเทียบมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ในประเทศไทยและต่างประเทศ.....	16
1. มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย.....	17
1.1 ประมวลรัษฎากร.....	17
1.2 กฎหมายศุลกากร.....	42
1.3 พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527.....	90
1.4 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493.....	120
1.5 ภาษีสรรพสามิตบุหรี่ชิกาเรตประเทศออสเตรเลีย.....	121
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509	129
1. การไม่มีบทบัญญัติในการให้อำนาจในการประเมินภาษี โดยเจ้าพนักงาน.....	132
2. การไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการอุทธรณ์.....	133
3. การไม่มีบทบัญญัติกำหนดโทษทางแพ่ง.....	137

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4. ไม่มีบทบัญญัติการทุเลาการชำระภาษี.....	138
5. ไม่มีบทบัญญัติชำระภาษีค้าง.....	138
6. การใช้มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีอาสบ ที่เกี่ยวกับการสั่งพักใช้ใบอนุญาต และสั่งเพิกถอนใบอนุญาต.....	138
7. มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีอาสบที่เกี่ยวกับการลงโทษทางอาญา.....	139
8. การคืนภาษีอาสบ.....	138
9. การผูกขาดซีกกาเรต.....	140
10. พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ควรเป็นภารกิจหลักของกรมสรรพสามิต.....	140
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	141
1. บทสรุป.....	141
2. ข้อเสนอแนะ.....	143
บรรณานุกรม.....	147
ภาคผนวก.....	150
ก พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509.....	151
ข กฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าแสตมป์ยาสูบ พ.ศ. 2555.....	169
ประวัติผู้วิจัย.....	173



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 2.1 ผลการจัดเก็บรายได้ภาษีสรรพสามิต ภาษียาสูบ.....	14
ตารางที่ 2.2 แสดงผลการปราบปรามการกระทำผิดพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ประจำปีงบประมาณ 2550-2555.....	15
ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีสรรพสามิตยาสูบของประเทศออสเตรเลีย.....	128
ตารางที่ 4.1 วิเคราะห์ข้อดี ข้อเสีย พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509.....	131



บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีเป็นแหล่งรายได้หลักที่รัฐบาลนำไปพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าทั้งด้านเศรษฐกิจสังคม ความมั่นคงของประเทศ และในการพัฒนาประเทศไม่ว่าจะเป็นด้านใดๆ ก็ตาม กรมสรรพสามิตเริ่มจัดเก็บภาษีจากยาสูบทั้งที่ผลิตภายในประเทศและที่นำเข้าตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2481 จนถึงปัจจุบันยาสูบเป็นสินค้าที่มีกฎหมายให้อำนาจการบริหารจัดเก็บภาษีแยกเป็นการเฉพาะได้แก่ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เนื่องจากเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพ การบริหารจัดการเก็บภาษีจึงเน้นการกำกับควบคุมทุกขั้นตอนเริ่มตั้งแต่การเพาะต้นยาสูบ การผลิต จนกระทั่งถึงการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ยาสูบการเก็บภาษียาสูบกำหนดให้ใช้แสตมป์ของ กรมสรรพสามิตปิดบนปากซองเป็นเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีนอกจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตยาสูบ จึงมักเรียกลาภาษียาสูบว่า “ค่าแสตมป์ยาสูบ” การบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตยาสูบดำเนินการผ่านการใช้ระบบการอนุญาตหรือใบอนุญาต (License System) ควบคู่ไปกับการใช้ระบบแสตมป์ (Stamp System) ภายใต้การบริหารจัดเก็บภาษีที่แตกต่างไปจากการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าและบริการอื่นๆ ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สาเหตุสำคัญเพราะยาสูบเป็นสินค้าที่รัฐต้องการควบคุมอย่างเข้มงวด การบริโภคยาสูบก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพทั้งต่อผู้บริโภคยาสูบและผู้อื่นเป็นภาระต้นทุนต่อสังคมแต่อย่างไรปัญหาข้อขัดแย้งระหว่างผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษียังได้แย้งเกี่ยวกับเรื่องอัตราภาษีหรือจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงต้องใช้สิทธิทางศาลตัดสินข้อพิพาททำให้ความสัมพันธ์ไม่ดีต่อกันเกิดขึ้นและไม่สามารถบังคับชำระภาษีค้างได้ครบถ้วนหรือบางครั้งเจ้าหน้าที่คำนวณผิดพลาดอาจเกิดจากเจ้าหน้าที่เองหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีแจ้งเท็จหรือเข้าใจผิดพลาด แต่รัฐก็ไม่มีระบบตรวจสอบภาษีไม่มีมาตรการบังคับทางกฎหมายทางแพ่งที่จะลงโทษผู้กระทำผิด ไม่มีขั้นตอนการทบทวนในฝ่ายบริหารไม่มีหลักประกันความเป็นธรรมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2. วัตถุประสงค์

2.1 เพื่อทำการศึกษาหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับกระบวนการทางกฎหมาย ในการใช้มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษี การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน การอุทธรณ์การประเมินภาษี เบี้ยปรับเงินเพิ่ม การยึดทรัพย์ชำระภาษีค้าง การทะเลาะการชำระภาษี การคืนภาษี โดยเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีอื่นๆ ของไทย เช่น ประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และเปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศ

2.2 เพื่อรวบรวมศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นทางกฎหมายและทางปฏิบัติ รวมทั้งปัญหาของการใช้พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ในกรณีไม่มีมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบ

2.3 เพื่อเสนอแนะแนวทางกำหนดมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบ เพื่อนำมาปรับใช้กับพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

3. ประเด็นปัญหาการวิจัย

การบริหารจัดเก็บภาษียาสูบยังมีปัญหาอุปสรรคจากตัวบทกฎหมายดังนี้

- 3.1 ปัญหาเกี่ยวกับไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน การอุทธรณ์การประเมินภาษี เบี้ยปรับเงินเพิ่ม
- 3.2 ปัญหาเกี่ยวกับไม่มีบทบัญญัติการบังคับชำระภาษีค้าง
- 3.3 ปัญหาเกี่ยวกับไม่มีบทบัญญัติการทะเลาะการชำระภาษี
- 3.4 ปัญหาเกี่ยวกับไม่มีบทบัญญัติการคืนภาษี
- 3.5 ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการบังคับทางปกครอง
- 3.6 ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการบังคับทางอาญา

4. ขอบเขตการวิจัย

การศึกษาวิจัยนี้มุ่งศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ถึงกระบวนการทางกฎหมายของมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีและโทษทางแพ่งในการจัดเก็บภาษีจากหลักและกฎหมายอื่นๆ ของไทย และกฎหมายต่างประเทศ โดยนำมาเปรียบเทียบเพื่อนำไปกำหนดข้อเสนอแนะในการปรับปรุงพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 5.1 ทราบถึงกระบวนการทางกฎหมายของมาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีอากร
- 5.2 เจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตจะได้ทราบถึง อำนาจหน้าที่ ในการนำมาตรการบังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2493 ในการปฏิบัติงาน
- 5.3 เป็นแนวทางประกอบการพิจารณาแก้ไข ปรับปรุง พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

6. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

- 6.1 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี
- 6.2 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509
- 6.3 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
- 6.4 ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481
- 6.5 พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469
- 6.6 . การจัดเก็บภาษีสินค้ายาสูบ ประเทศออสเตรเลีย
- 6.7 คำพิพากษาศาลภาษีอากร คดีหมายเลขดำที่ 51/2554 คดีหมายเลขแดงที่ 58/2555

8. ระเบียบวิธีวิจัย

รายงานนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการค้นคว้าจากบทกฎหมาย ตำรา บทความ และเอกสารวิชาการที่เกี่ยวข้อง

บทที่ 2

ประวัติความเป็นมา ความหมาย และโครงสร้างการจัดเก็บภาษียาสูบ

คนไทยแต่เดิมเรียก “ยาสูบ” เป็นคำกลางๆ ว่า “ยา” และ ใช้คำว่ายาไปประกอบกับคำอื่นๆ ที่บ่งบอกลักษณะของยาสูบแต่ละประเภท เช่น ยาเส้น ยาฉุน ยาจืด ยามวน เป็นต้น คำว่า “ยา” ในความหมายที่เป็นยาสูบในระยะแรกเข้าใจว่าไม่มีความหมายในเชิงลบ เพราะคนไทยสมัยก่อนใช้ยาสูบในการบำบัดรักษาโรค เช่น ใช้ใบรักษาฝี ห้ามเลือด ใช้สูบเพื่อรักษาโรคหืด หรืออบใบยาสูบทำยาฆ่าแมลง เพราะสารนิโคตินในใบยาสูบมีคุณสมบัติในการฆ่าสิ่งมีชีวิต สามารถใช้ผสมยารักษาสัตว์ และที่สำคัญคือ ช่วยกระตุ้นระบบการทำงานต่างๆ ของร่างกายทำให้เกิดการผ่อนคลาย รู้สึกสบายใจในขณะสูบ

ต้นยาสูบเป็นวัชพืชมีชื่อทางพฤกษศาสตร์ว่า “นิโคเทียนา ทาแบกุ่ม” (Nicotiana Tabacum) เชื่อว่า ในอดีตกว่า 10,000 ปีแล้ว ในแถบทวีปอเมริกาเหนือและอเมริกากลาง มีชนเผ่ามายันใช้ยาสูบประกอบพิธีกรรมทางศาสนา นอกจากนี้ยังมีการใช้ยาสูบเพื่อสมานบาดแผล การใช้ยาสูบที่รู้จักกันมากคือ การมอมช่อใบยาสูบโดยคนเผ่าอินเดียนแดงในทวีปอเมริกาเหนือให้กับโคลัมบัส เพื่อเป็นสัญลักษณ์แห่งมิตรภาพในพิธีแลกสัตว์บ้านสันติภาพ เมื่อโคลัมบัสและชาวยุโรปอื่นๆ ทดลองสูบยาสูบและมีความพึงพอใจในรสชาติ จึงนำใบยาสูบไปเผยแพร่เชิงพาณิชย์ในทวีปยุโรป ในปี พ.ศ. 2073 มีผู้นำพันธุ์ยาสูบมาปลูกที่ยุโรปบนเกาะฮิสเปนีโอลา (Hispaniola) เป็นครั้งแรก และเมื่อนักผจญภัยชาวสเปนไปพบชาวเม็กซิกันใช้เปลือกข้าวโพดหรือใบตาลอ่อนห่อใบยาสูบ จึงนำมาพัฒนากลายเป็นบุหรี่ซิการ์เรต หรือ “บุหรี่” คือยาสูบที่ใช้กระดาษมวน และถูกนำมาเผยแพร่ในยุโรปโดยทูตฝรั่งเศสประจำประเทศสเปนชื่อ “จอง นิโคต” (Jean Nicot) ซึ่งเป็นที่มาของคำว่า “นิโคติน” และเซอร์วอลเทอร์ ลาร์รี่ (Sir Walter Raleigh) นำบุหรี่จากทวีปอเมริกามาเผยแพร่ในอังกฤษ ปี พ.ศ. 2203 บุหรี่ถูกนำไปเผยแพร่ต่อไปในหลายประเทศ อาทิ อิตาลี เยอรมนี นอร์เวย์ สวีเดน รัสเซีย เปอร์เซีย อินโดจีน ญี่ปุ่น จีน เกาหลี มองโกเลีย และชายฝั่งตะวันตกทวีปแอฟริกา บุหรี่เริ่มแพร่หลายทั่วไปในระยะสงครามโลกครั้งที่ 1 เป็นต้นมา จนกระทั่งปัจจุบันการสูบบุหรี่เป็นที่นิยมทั่วโลก

สำหรับประเทศไทย แม้จะไม่มีหลักฐานแน่ชัดว่าคนไทยเริ่มบริโภคยาสูบมาตั้งแต่เมื่อใด แต่จากหลักฐานที่ค้นพบ เช่น หลักฐานกล้องยาสูบในสมัยสุโขทัย ทำให้เชื่อได้ว่าคนไทยมี

วัฒนธรรมที่เกี่ยวข้องกับการบริโภคยาสูบมาประมาณ 700 ปี โรงงานยาสูบสันนิษฐานว่า เริ่มมีการปลูกยาสูบในประเทศไทยประมาณปลายคริสต์ศตวรรษที่ 16 และต่อมาพัฒนากลายเป็นยาสูบพันธุ์พื้นเมือง หลักฐานทางลายลักษณ์อักษรเชื่อได้ว่าวัฒนธรรมการบริโภคยาสูบในประเทศไทยมีมานานกว่า 300 ปีแล้ว ในสมัยกรุงศรีอยุธยา (ราว พ.ศ. 2211) โดยชาวเปอร์เซียเป็นผู้นำเข้ามา บ้างก็ว่าเป็นต้นยาสูบพันธุ์เวอร์จิเนียที่มีพื้นเพอยู่ในทวีปอเมริกาใต้ และแพร่หลายมาทางตะวันออกในสมัยสมเด็จพระเอกาทศรถ ยาสูบพันธุ์พื้นเมืองของประเทศไทยในปัจจุบันเป็นยาสูบพันธุ์เวอร์จิเนียดั้งเดิมนั่นเอง แต่แปรสภาพไปตามดินฟ้าอากาศแถบนี้ นอกจากนี้ สมเด็จพระยาราชนาฎราชูปถัมภ์ที่ชื่อว่า มงซิเออร์ เดอลาลูแบร์ (Monsieur De La Loubere) ทูตพิเศษของพระเจ้าหลุยส์ที่ 14 แห่งประเทศฝรั่งเศส เขียนเล่าเรื่องประเทศสยาม (สมัยพระนารายณ์มหาราช ปี พ.ศ. 2230) ว่ามีการเพาะปลูกและนำใบยาสูบมาใช้ก่อนหน้านั้นแล้ว และคนไทยชอบใช้ยาสูบอย่างคนทั้งผู้ชายและผู้หญิง ใบยาสูบที่ใช้ได้นำมาจากเกาะมะนิลา เมืองจีน และที่ปลูกในเขตพื้นเมือง ลักษณะของยาสูบหรือบุหรี่ในสมัยนั้นจะกันแหลม มวนด้วยใบตองหรือใบจากตากแห้ง บันทึกของเซอร์จอห์น บาวริง (Sir John Bowring) ได้เขียนไว้ว่าประเทศสยามมีการส่งออกใบยาสูบก่อนปี พ.ศ. 2400 และชาวเมืองชอบที่จะบริโภคยาสูบที่นำเข้าจากต่างประเทศด้วย

ในสมัยของพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 4 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์) พระองค์เจ้าสิงหนาทวงศ์ทรงประดิษฐ์บุหรี่กันป้านขึ้นมา เพื่อสูบควัน และอมยากับหมากพร้อมกัน ครั้นถึงสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 5 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์) มีผู้ดัดแปลงบุหรี่กันป้าน โดยดัดยาเส้นให้พอดีกับวัสดุที่ใช้มวนคือใบตองแห้ง ใบตองอ่อนและใบบัวซึ่งได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก และในสมัยรัชกาลที่ 5 นี้เองที่เชื่อกันว่าประเทศไทยมีการผลิตบุหรี่ซิการ์เรต หรือ “บุหรี่” เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2448 โดยนายชิปปา ยาโนโปโกส ซึ่งเป็นชาวกรีก และเริ่มสร้างโรงงานมวนบุหรี่ซิการ์เรตด้วยมือ จนถึงสมัยรัชกาลที่ 6 จึงมีการนำเครื่องจักรจากประเทศเยอรมนีมาผลิตบุหรี่ซิการ์เรตซึ่งทำจากใบยาสูบพื้นเมืองผสมกับใบยาพันธุ์เตอร์กิชที่นำเข้าจากประเทศกรีก ใช้ชื่อ “ตราโรมันและทวิปัญญา” ภายหลังประเทศไทยสามารถส่งออกบุหรี่ไปจำหน่ายยังสิงคโปร์ ฮองกง เชียงไฮ้ และชวเถา ต่อมาโรงงานดังกล่าวต้องปิดกิจการไปในช่วงสงครามโลก ครั้งที่ 1 เพราะขาดแคลนวัตถุดิบ

ช่วงแรกประเทศไทยมีการนำเข้าใบยาสูบ และบุหรี่ต่างประเทศจำนวนมาก ในปี พ.ศ. 2462 บริษัทบูรพา ยาสูบ จำกัด ได้สร้างโรงงานมวนบุหรี่ซิการ์เรตแห่งที่สองขึ้น โดยมีบริษัทวางฮก จำกัด เป็นผู้ร่วมทุน ต่อมาปี พ.ศ. 2469 รัฐบาลจัดเก็บภาษียาสูบ (ภาษีศุลกากรนำเข้า) เพิ่มขึ้น โดยกำหนดให้อัตราภาษีใบยาสูบต่ำกว่าอัตราภาษีบุหรี่ส่งผลให้มีการก่อตั้งโรงงานผลิตบุหรี่เพิ่มขึ้นอีกหลายแห่ง ผู้ผลิตบุหรี่ที่สำคัญ ได้แก่ ชาวจีน และบริษัทยาสูบ อังกฤษ-อเมริกา (British

American Tobacco (BAT) : ก่อตั้ง พ.ศ. 2473) โดยสั่งซื้อวัตถุดิบหรือใบยาบ่มไอร้อนนำเข้าจากต่างประเทศ อาทิ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศจีน

ปี พ.ศ. 2472 กรมเกษตรเป็นผู้ริเริ่มทดลองปลูกใบยาสูบพันธุ์เวอร์จิเนียในจังหวัดเชียงใหม่เป็นครั้งแรกในประเทศไทย แต่ไม่ประสบผลสำเร็จ ต่อมาใน ปี พ.ศ. 2476 – 2480 บริษัทยาสูบอังกฤษ – อเมริกัน (ไทย) จำกัด หรือบริษัท BAT ได้ทดลองนำใบยาสูบพันธุ์เวอร์จิเนียมาปลูกที่จังหวัดเชียงรายและเชียงใหม่ประสบผลสำเร็จ บริษัท BAT จึงเริ่มผลิตใบยาสูบในประเทศไทยและขยายการปลูกยาสูบชนิดนี้ออกไปในหลายจังหวัดภาคเหนือของประเทศไทย

เดิมเอกชนสามารถทำการเพาะปลูก บ่มใบยา ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ และจำหน่ายยาสูบได้โดยมิได้อู่ในการควบคุมของรัฐบาล จนกระทั่งวันที่ 23 มีนาคม พ.ศ. 2481 รัฐบาลออกพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2481 (ฉบับแรก) เพื่อควบคุมการผลิตและจำหน่ายยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิต ในขณะนั้นรัฐบาลมีนโยบายที่จะผูกขาดกิจการบุหรี้เข้าเป็นของรัฐ จึงเริ่มติดต่อขอซื้อโรงงานยาสูบของเอกชนต่างๆ มาเป็นของรัฐ (ระหว่าง พ.ศ. 2482 – 2485) เช่น ห้างหุ้นส่วนบูรพา ยาสูบ บริษัททวงสก บริษัทฮอฟฟัน รวมถึงกิจการของบริษัท BAT ด้วย และรวมกิจการต่างๆ เหล่านี้เข้าด้วยกันโดยตั้งชื่อว่า “โรงงานยาสูบ กรมสรรพสามิต” (Thailand Tobacco Monopoly : TTM) เป็นวิสาหกิจภายใต้สังกัดกรมสรรพสามิต กระทรวงการคลังทำหน้าที่ควบคุมดูแลกิจการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ยาสูบ และในปี พ.ศ. 2486 รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2486 ให้การประกอบอุตสาหกรรมชิกาแรตเป็นอุตสาหกรรมผูกขาดของรัฐ

ในระยะแรกโรงงานยาสูบทำสัญญาผลิตบุหรี้ภายใต้ลิขสิทธิ์ของบริษัท BAT โรงงานยาสูบประสบกับปัญหาหลายประการในการดำเนินงาน เพราะอยู่ในช่วงสงครามมหาเอเชียบูรพาขาดแคลนวัตถุดิบ วัสดุ อุปกรณ์ในการผลิตและเจ้าหน้าที่ เจ้าหน้าที่ BAT บางส่วนหนีออกนอกประเทศไทยหรือถูกญี่ปุ่นควบคุมตัว การขนส่งใบยาสูบเป็นไปได้ยากระหว่างสงคราม จึงเกิดการขาดแคลนใบยาสูบ วัสดุและอุปกรณ์ ทำให้โรงงานยาสูบไม่สามารถผลิตบุหรี้ได้เพียงพอต่อความต้องการของตลาดเกิดการกักตุนบุหรี้ จนสุดท้าย พ.ศ. 2488 โรงงานยาสูบต้องปิดโรงงานที่สะพานเหลือง และเปิดการผลิตที่โรงงานบ้านใหม่เพียงแห่งเดียว

จนกระทั่งหลังสงครามมหาเอเชียบูรพาสิ้นสุด (พ.ศ. 2489) โรงงานยาสูบจึงกลับมาดำเนินกิจการใหม่ และทำสัญญาให้บริษัท BAT มาร่วมงาน ให้เป็นผู้แทนจำหน่ายใบยาสูบและวัตถุดิบต่างๆ ให้แก่โรงงานยาสูบแต่เพียงผู้เดียว อีกทั้งยังเป็นผู้กำหนดราคาวัตถุดิบด้วยโดยมีเงื่อนไขสัญญาที่สำคัญคือ การจ่ายเงินเดือนให้เจ้าหน้าที่ของบริษัท BAT ค่าป่วยการแก่บริษัท BAT เดือนละ 2,000 ปอนด์ และค่าธรรมเนียม 3 เพนนีต่อใบยาสูบที่ใช้ผลิตบุหรี้ทุกกิโลกรัม กิจการ

ยาสูบเริ่มเจริญรุ่งเรืองและขยายกำลังการผลิต จนกระทั่งปี พ.ศ. 2492 บริษัท BAT เจริญขอเพิ่มเงินเดือนให้เจ้าหน้าที่ของบริษัทฯ และขอส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาฝึกงาน โดยโรงงานยาสูบสามารถตกลงกันได้ บริษัท BAT จึงถอนเจ้าหน้าที่กลับไปหมดตั้งแต่วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2492 กิจการยาสูบจึงกลับมาเป็นของคนไทยทั้งหมดตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2492 เป็นต้นมา

หลังจากสงครามโลกครั้งที่ 2 กิจการของโรงงานยาสูบเริ่มขยายตัว ปริมาณการผลิตและการจำหน่ายเพิ่มขึ้นทุกปี มีการปรับปรุงคุณภาพและรสของบุหรี่ให้ตรงกับรสนิยมของประชาชน เช่น ยี่ห้อกรองทิพย์ ซึ่งเป็นบุหรี่ก้นกรองตราแรกที่ออกจำหน่าย ปรากฏว่าได้รับความนิยมจากผู้สูบทั่วไป เป็นต้น ในปี พ.ศ. 2497 โรงงานยาสูบได้เปลี่ยนจากสังกัดกรมสรรพสามิตเป็นสังกัดกระทรวงการคลังโดยตรง และขยายโรงงานเพิ่มกำลังการผลิตยาสูบสูงขึ้นตามลำดับ

โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง นอกจากเป็นผู้ผูกขาดการผลิตบุหรี่ชิกาแรตแล้วในอดีตยังเป็นผู้ผูกขาดการนำเข้าบุหรี่ชิกาแรตจากต่างประเทศตามนโยบายของรัฐบาลอีกด้วย กล่าวคือ ช่วงปี พ.ศ. 2486 – 2514 โรงงานยาสูบเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้นำเข้าบุหรี่แต่เพียงผู้เดียว ปริมาณการนำเข้าบุหรี่จากต่างประเทศมีไม่มากนัก แต่เนื่องจากอัตราภาษีสรรพสามิตและอากรขาเข้าของบุหรี่ยำนำเข้าค่อนข้างสูง จึงเกิดการลักลอบนำเข้าบุหรี่เป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะในช่วงสงครามเวียดนาม และโรงงานยาสูบไม่สามารถผลิตบุหรี่เพื่อจำหน่ายแข่งขันกับบุหรี่ยำลักลอบนำเข้าได้ ในที่สุดรัฐบาลไทยจึงประกาศห้ามนำเข้าบุหรี่จากต่างประเทศในปี พ.ศ. 2515

ปี พ.ศ. 2519 กระทรวงการคลังมีนโยบายให้โรงงานยาสูบนำเข้าบุหรี่เพื่อนำมาจำหน่ายแข่งขันกับบุหรี่ยำลักลอบตราละ 1 ล้านซอง เช่น ตรา 555 ตราวินสตัน (Winston) ตรามาร์ลโบโร (Marlboro) ตราเคนท์ (Kent) ฯลฯ อีกทั้งกำหนดให้ลดอัตราภาษีสรรพสามิตและอากรขาเข้าของบุหรี่ โดยจำกัดปริมาณนำเข้า และกำหนดสถานที่จำหน่าย เช่น โรงแรมชั้นหนึ่ง ห้างสรรพสินค้า และสโมสรต่างๆ ผลปรากฏว่ามียอดจำหน่ายค่อนข้างต่ำ ต่อมาจึงให้วางขายบุหรี่ยำนำเข้าตามร้านค้าทั่วไปได้ และในวันที่ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2519 กระทรวงการคลังได้ระงับการอนุญาตนำเข้าบุหรี่ต่างประเทศ และไม่ให้ผู้ที่มิได้อนุญาตก่อนหน้าต่อใบอนุญาตขายบุหรี่ต่างประเทศ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2520 อีกทั้งมอบนโยบายให้โรงงานยาสูบผลิตบุหรี่ที่มีคุณภาพคล้ายบุหรี่ต่างประเทศ ออกจำหน่ายเพื่อทดแทนบุหรี่ยำนำเข้า ตลอดช่วงปี พ.ศ. 2520 – 2534 ที่กระทรวงการคลังไม่อนุมัติให้มีการนำเข้าบุหรี่ชิกาแรต อย่างไรก็ตามยังคงมีบุหรี่ยำต่างประเทศลักลอบนำเข้ามาจำหน่ายอยู่ทั่วไป

ในปี พ.ศ. 2533 สมาคมผู้ส่งออกบุหรี่ชิกาแรตสหรัฐอเมริกา (United States Cigarette Export Association : USCEA) บีบบังคับให้ประเทศไทยต้องเปิดตลาดแก่บริษัทผู้ผลิตบุหรี่ต่างประเทศ ในวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ. 2533 คณะรัฐมนตรีจึงมีมติให้มีการนำเข้าบุหรี่ชิกาแรตได้ และกำหนดว่า

บุหรี่นำเข้าจากต่างประเทศต้องได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ บริษัทเอกชนจึงเริ่มนำเข้าบุหรี่ซิการ์แรกจากสหรัฐอเมริกาเป็นครั้งแรก ในวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2534 หลังจากนั้นปริมาณการนำเข้าบุหรี่ต่างประเทศได้เพิ่มขึ้นมาโดยตลอด กล่าวคือ ปีงบประมาณ 2534 ซึ่งเป็นปีแรกที่ประเทศไทยเปิดตลาดให้บุหรี่ต่างประเทศเข้ามาได้ สัดส่วนรายได้ภาษีบุหรี่นำเข้าต่อรายได้ภาษีบุหรี่โดยรวมคิดเป็นร้อยละ 1.38 เท่านั้น เมื่อเวลาผ่านไป 15 ปีในปีงบประมาณ 2549 สัดส่วนรายได้ภาษีบุหรี่นำเข้าต่อรายได้ภาษีบุหรี่โดยรวมเพิ่มสูงขึ้นเป็นร้อยละ 26.79

โดยรวมแล้ว อุตสาหกรรมยาสูบจัดเป็นอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ที่ทำรายได้ให้รัฐปีละจำนวนมาก ในปีงบประมาณ 2549 กรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษียาสูบได้ 35,657 ล้านบาท ทั้งนี้กฎหมายยาสูบกำหนดให้โรงงานยาสูบเป็นผู้ผูกขาดการผลิตบุหรี่ซิการ์แรกภายในประเทศ โดยมีจุดประสงค์เพื่อผลิตและจำหน่ายบุหรี่ให้เพียงพอต่อความต้องการบริโภคของประชาชนภายในประเทศ ทดแทนการนำเข้า สามารถส่งออกบุหรี่ไปจำหน่ายต่างประเทศอื่นทั้งรักษามาตรฐานคุณภาพของยาสูบ ส่งเสริมการเพาะปลูกยาสูบพันธุ์ต่างๆ ให้ได้ปริมาณและคุณภาพตลอดจนหารายได้ให้แก่รัฐเพื่อนำไปใช้พัฒนาประเทศ ในบางครั้งโรงงานยาสูบทำหน้าที่เป็นผู้ประกันราคาใบยาสูบให้แก่ชาวไร่ด้วย โดยการรับซื้อใบยาสูบเก็บไว้ในคลังสินค้าเพื่อไม่ให้ราคาใบยาสูบตกต่ำเกินไป¹

กรมสรรพสามิตมีหน้าที่จัดเก็บสินค้ายาสูบโดยใช้พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เป็นเครื่องมือในการบริหาร ซึ่งได้กำหนดนิยามของ “ยาเส้น” และยาสูบไว้ในมาตรา 4 คือ

“ต้นยาสูบ” หมายความว่า พืชนิโคติเยนาทาแบกุ่ม (NICOTIANATABACUM)

“พันธุ์ยาสูบพื้นเมือง” หมายความว่า ต้นยาสูบที่ปลูกในประเทศไทย มาแต่ดั้งเดิม และเมื่อบ่มด้วยแดดแล้วใบเป็นสีน้ำตาล

“ใบยา” หมายความว่า ใบยาสดหรือใบยาแห้งของต้นยาสูบ

“ยาอัด” หมายความว่า ส่วนใดส่วนหนึ่งของต้นยาสูบซึ่งได้ป่นหรือย่อยและทำเป็นแผ่นโดยมีวัตถุอื่นเจือปนอยู่หรือไม่ก็ตาม”

“ยาเส้น” หมายความว่า ใบยาหรือยาอัด ซึ่งได้หั่นเส้นและแห้งแล้ว

“ยาสูบ” หมายความว่า บุหรี่ซิการ์แรก บุรีซิการ์ บุหรี่อื่น ยาเส้นปรง และใช้รวมตลอดถึงยาเคี้ยวด้วย

“บุหรี่ซิการ์แรก” หมายความว่า ยาเส้นหรือยาเส้นปรง ไม่ว่าจะมียาแห้งหรือยาอัดเจือปนหรือไม่ ซึ่งมวนด้วยกระดาษหรือวัตถุที่สร้างขึ้นใช้แทนกระดาษ หรือใบยาแห้ง หรือยาอัด

¹ ชลธาร วิศรุตวงศ์ การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบุหรี่ซิการ์แรกเพื่อควบคุมการสูบบุหรี่ซิการ์แรก กรุงเทพมหานคร เจริญดีมีนกงการพิมพ์ 2550 หน้า 9-15

“บุหรืซิการ์” หมายความว่า ใบยาแห้งหรือยาอัด ซึ่งมวนด้วยใบยาแห้งหรือยาอัด

“บุหรือื่น” หมายความว่า ยาเส้นหรือยาเส้นปรุง ซึ่งมวนด้วยใบตอง กลิบบัว กาบหมาก ใบจาก หรือวัตถุอื่นที่มีใช้กระคายหรือวัตถุที่ทำขึ้นใช้แทนกระคายและที่มีใช้ใบยาแห้งหรือยาอัด

“ยาเส้นปรุง” หมายความว่า ใบยาซึ่งมีใช้ใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง หรือยาอัด ซึ่งได้หั่นเป็นเส้นและปรุงหรือปนด้วยวัตถุอื่นนอกจากน้ำ

“ยาเคี้ยว” หมายความว่า ส่วนใดส่วนหนึ่งของใบยาแห้งนอกจากใบยาแห้งพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง ซึ่งได้ปรุงหรือปนด้วยวัตถุอื่นนอกจากน้ำเพื่ออมหรือเคี้ยว

เป็นที่น่าสังเกตว่าพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มิได้มุ่งหมายเฉพาะเรื่องการจัดเก็บภาษีเท่านั้น แต่มุ่งที่จะควบคุมกระบวนการที่เกี่ยวกับยาเส้นหรือยาสูบทุกระดับ กล่าวคือ ควบคุมตั้งแต่การนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบไปเพาะปลูกจนกระทั่งนำไปผลิตเป็นยาเส้นหรือยาสูบ

หลักเกณฑ์ที่สำคัญของกฎหมายดังต่อไปนี้

(1) บุคคลผู้มีอำนาจและหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมาย พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ได้กำหนดบุคคลที่มีอำนาจบังคับใช้กฎหมายไว้ดังนี้

(1.1) รัฐมนตรี หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัติคือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (มาตรา 4 และมาตรา 5) ซึ่งรัฐมนตรีจะมีอำนาจออกกฎกระทรวง (มาตรา 5) ออกประกาศให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษี (ค่าแสตมป์ยาสูบ) เพื่อกรมสรรพสามิต สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 5 เบญจ) วินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์คำสั่งพักใช้ใบอนุญาตมีกำหนดไม่เกินหกเดือน หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาต ในกรณีที่ผู้ถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตได้อุทธรณ์คำสั่งของผู้มีอำนาจในเรื่องนั้น (มาตรา 34) และจัดให้มีขึ้น เปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกซึ่งแสตมป์ยาสูบ (มาตรา 41)

(1.2) อธิบดี หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพสามิต (มาตรา 4) กฎหมายได้กำหนดอำนาจและหน้าที่ของอธิบดีไว้หลายกรณีด้วยกันคือ

(ก) เรื่องการประกาศราคาขายยาเส้นหรือยาสูบ อธิบดีมีอำนาจประกาศราคาขายยาเส้นที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษี ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบมีหลายราคา โดยจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (มาตรา 5 ตรี (1) วรรคสอง) และอำนาจประกาศกำหนดราคาขายยาสูบที่ทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีและควบคุมมิให้มีการขายเกินราคาที่ประกาศ (มาตรา 5 ตรี (1) วรรคสามและมาตรา 27)

(ข) เรื่องเกี่ยวกับการอนุญาตและใบอนุญาต อธิบดีมีอำนาจอนุญาตให้ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบจำหน่ายใบยาสดให้แก่ผู้อื่นนอกจากผู้บ่มใบยาตามที่กำหนดไว้ในใบอนุญาต (มาตรา 8)

ออกใบอนุญาตให้ตั้งสถานีปั๊มไบกยา หรือสร้างโรงบ่มไบกยาเพิ่มจำนวนขึ้น (มาตรา 9) อนุญาตให้ผู้ปั๊มไบกยาจำหน่ายไบกยาแห้งให้แก่ผู้อื่นนอกจากผู้ซื้อไบกยาแห้งที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายแล้ว (มาตรา 11) ออกใบอนุญาตให้ตั้งโรงอบไบกยา หรือเพิ่มจำนวนเครื่องอบไบกยา (มาตรา 12) อนุญาตให้ทำการหั่นไบกยา (มาตรา 14) ออกใบอนุญาตให้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ (มาตรา 17) ใบอนุญาตให้ซื้อไบกยาแห้งจากผู้บ่มไบกยา (มาตรา 25) ออกใบแทนใบอนุญาตต่างๆ (มาตรา 29) และอนุญาตให้เปลี่ยนแปลงสถานที่ที่ระบุไว้ในใบอนุญาต (มาตรา 30)

นอกจากอำนาจออกใบอนุญาตแล้ว อธิบดียังมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์การออกใบอนุญาตและการผ่อนผันไม่ต้องขอใบอนุญาตอีกด้วย คือกำหนดหลักเกณฑ์การขอใบอนุญาตเพาะปลูกต้นยาสูบ (มาตรา 7 วรรคสอง) การสร้างสถานีปั๊มไบกยา หรือ โรงบ่มไบกยา (มาตรา 9) การรับซื้อไบกยาสด การบ่มไบกยา การเก็บรักษาไบกยาแห้ง ตลอดทั้งการทำบัญชี (มาตรา 10) การตั้งโรงอบไบกยา (มาตรา 12) การอบไบกยา (มาตรา 13) การออกใบอนุญาตให้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ (มาตรา 17) การขายยาเส้นหรือยาสูบ (มาตรา 21 วรรคสอง) การซื้อไบกยาแห้งจากผู้บ่มไบกยา (มาตรา 25) การนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้นยาสูบ ไบกยา ยาอัด ยาเส้นหรือยาสูบ เข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร (มาตรา 27) การผ่อนผันให้ผู้เดินทางนำยาเส้นหรือยาสูบติดตัวเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักร (มาตรา 28) การเปลี่ยนแปลงสถานที่ (มาตรา 30)

นอกจากนี้ อธิบดียังมีอำนาจอนุญาตให้ทำการโอนใบอนุญาต (มาตรา 31) ตลอดจนสั่งพักใช้ใบอนุญาตมีกำหนดไม่เกินหกเดือน หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาตได้ด้วย (มาตรา 33)

(ค) เรื่องที่เกี่ยวกับของกลาง อธิบดีมีอำนาจสั่งให้ขายทอดตลาด ยาเส้นหรือยาสูบรวมทั้งหีบห่อซึ่งเป็นของผู้กระทำความผิดหรือของผู้ที่มีเหตุอันควรสงสัยว่ากระทำความผิดที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ โดยจะขายทอดตลาดก่อนกำหนดเวลาที่สิ่งของนั้นจะตกเป็นของกรมสรรพสามิต (มาตรา 40)

(ง) เรื่องที่เกี่ยวกับเสตมปียาสูบ อธิบดีมีอำนาจกำหนดวิธีการในการปิดและขีดฆ่าเสตมปียาสูบ (มาตรา 42)

(จ) เรื่องที่เกี่ยวกับการเปรียบเทียบคดี อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบคดีหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นมีอำนาจเปรียบเทียบคดีสำหรับความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว (มาตรา 54)

(1.3) เจ้าพนักงานปฏิบัติการและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 55 บัญญัติว่า

“ให้อธิบดีมีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการกรมสรรพสามิตเป็นเจ้าพนักงานปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเป็นเจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

- (ก) เรื่องเกี่ยวกับใบอนุญาต
- (ข) เรื่องเกี่ยวกับการพักใช้หรือเพิกถอนใบอนุญาต
- (ค) เรื่องการตรวจสอบและสั่งการต่อผู้ได้รับใบอนุญาต

สำหรับอำนาจและหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจับกุมและปราบปรามผู้กระทำผิดนั้น เป็นการใช้อำนาจในฐานะพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจในการสืบสวน การค้น การจับตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กฎหมายใช้คำว่า “ค่าแสดมปี” ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ (มาตรา 4, 17 และ 18) และผู้นำยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 27)

(3) ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี กฎหมายมิได้กำหนดเรื่องความรับผิดชอบไว้โดยตรง แต่อาจสรุปได้ว่า ยาเส้นหรือยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าแสดมปียาสูบก่อนนำออกจากโรงงานอุตสาหกรรมยาสูบ (มาตรา 18 วรรคหนึ่ง) ส่วนยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าแสดมปียาสูบก่อนที่จะรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร เว้นแต่อธิบดีจะอนุญาตให้ปิดแสดมปียาสูบในภายหลัง (มาตรา 27 วรรคสี่)

(4) ฐานภาษี ฐานภาษีสำหรับยาเส้นที่ผลิตในราชอาณาจักรเป็นไปตามมาตรา 5 ตรี คือ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบบวกด้วยค่าแสดมปีที่พึงต้องชำระ (มาตรา 5 ตรี (1) ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมยาสูบหรือมีหลายราคา ฐานภาษีให้ถือตามราคาที่ประกาศตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวงบวกด้วยค่าแสดมปีที่พึงต้องชำระ (มาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสอง) แต่ถ้าอธิบดีประกาศโดยอนุมัติรัฐมนตรีกำหนดมูลค่าของยาเส้นที่ทำในราชอาณาจักรก็ให้ใช้มูลค่าดังกล่าวบวกด้วยค่าแสดมปีที่พึงต้องชำระเป็นฐานภาษี (มาตรา 5 ตรี (1) วรรคสอง ฐานภาษีสำหรับยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาต่ออธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา 23 โดยให้รวมค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระด้วย (มาตรา 5 ตรี (1) วรรคสาม)

ส่วนฐานภาษีสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 5 ตรี (2)) กำหนดให้ถือตามราคา C.I.F. + อากาศเข้า+ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน+ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) + ค่าแสดมปียาสูบที่พึงชำระ

(5) อัตราภาษี พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ได้กำหนดอัตราภาษีไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติซึ่งเป็นอัตราสูงสุด และมาตรา 5 ให้อำนาจรัฐมนตรีกำหนดอัตราค่าแสดมปีโดยออกเป็นกฎกระทรวง และมาตรา 5 ทวิ กำหนดว่าในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เสียค่าแสดมปียาสูบทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า

(6) ค่าธรรมเนียมต่างๆ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ได้กำหนดเรื่องค่าธรรมเนียมไว้ตามอัตราท้ายพระราชบัญญัติซึ่งเป็นอัตราสูงสุด (Ceiling Rate) และมาตรา 5 ให้อำนาจรัฐมนตรีกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมโดยออกกฎกระทรวง

(7) วิธีการเสียภาษี พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ได้กำหนดให้เสียภาษีโดยใช้วิธีปิดแสตมป์ยาสูบทั้งยาเส้นและยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักรและนำเข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 18 วรรคหนึ่ง และมาตรา 27 วรรคสี่) แสตมป์ยาสูบนั้นกฎหมายกำหนดให้หมายรวมตลอดถึงเครื่องหมายอย่างอื่นที่ชี้แทนแสตมป์ยาสูบ (มาตรา 4) และรัฐมนตรีเป็นผู้มีอำนาจจัดให้มีขึ้นเปลี่ยนแปลงหรือยกเลิกซึ่งแสตมป์ยาสูบ (มาตรา 41) ส่วนการปิดและขีดฆ่าแสตมป์ยาสูบจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามวิธีการที่อธิบดีกำหนดด้วย(มาตรา 42)

(8) การควบคุมการจัดเก็บภาษี พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนดเรื่องการควบคุมการจัดเก็บภาษีไว้ดังนี้

(8.1) การออกไปอนุญาต

(8.2) การกำหนดเงื่อนไขต่อผู้ได้รับใบอนุญาต

(8.3) การยกเว้นภาษี

(9) การยกเว้นภาษี พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนดให้ยกเว้นค่าแสตมป์ยาสูบสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่ได้รับอนุญาตให้ส่งออกไปขายนอกราชอาณาจักร โดยปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (มาตรา 18วรรคสอง)

(10) การคืนภาษีนั้น กฎหมายมิได้กำหนดไว้จึงไม่มีกรณีที่ได้รับการคืนภาษี

(11) เจ้าพนักงานปฏิบัติการและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 55 บัญญัติว่า “ให้อธิบดีมีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการกรมสรรพสามิต เป็นเจ้าพนักงานปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเป็นเจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่จับกุม และปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

(12) การเปรียบเทียบคดี อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบคดีหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นมีอำนาจเปรียบเทียบคดีสำหรับความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว (มาตรา 54) ส่วนของกลางต้องให้ผู้ต้องหายินยอมยกให้เป็นของกรมสรรพสามิต

(13) การประกอบอุตสาหกรรมบุหรีซ์ิกาแรตเป็นการผูกขาดของรัฐ (มาตรา 16)

(14) การประกอบอุตสาหกรรมยาสูบต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดี (มาตรา 17)

(15) ผู้นำเข้ายาเส้นหรือยาสูบ เข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดี หรือเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดี

(16) อธิบดีมีอำนาจสั่งพักใช้ใบอนุญาตมีกำหนดไม่เกินหกเดือนหรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาต เมื่อปรากฏว่าผู้ได้รับใบอนุญาต

(1) ไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ หรือกฎกระทรวงที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้

(2) ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัตินี้หรือ

(3) ต้องคำพิพากษาถึงที่สุดว่าได้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ (มาตรา 33)

(17) ผู้ถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งพักใช้ใบอนุญาตหรือคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตต่อรัฐมนตรีได้ โดยยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือเจ้าพนักงานผู้ออกใบอนุญาตภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้ทราบคำสั่ง คำวินิจฉัยชี้ขาดของรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด เป็นที่สุด ในฝ่ายบริหารเท่านั้น สามารถอุทธรณ์ต่อศาลปกครองภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้ทราบคำวินิจฉัยชี้ขาด (มาตรา 34)

(18) เรื่องการตรวจสอบและสั่งการต่อผู้ได้รับใบอนุญาต (มาตรา 37, 38, 39)

(19) โทษทางอาญาที่สำคัญ

(1) มาตรา 19 ห้ามมิให้ผู้ใดมียาสูบที่มีปิดแสดมปียาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ไว้ในครอบครองเกินกว่าห้าร้อยกรัม บทกำหนดโทษมาตรา 49 กำหนดค่าปรับสิบเท่าของค่าภาษี

(2) มาตรา 24 ห้ามมิให้ผู้ใดขายหรือมีไว้เพื่อขาย ซึ่งยาเส้นหรือยาสูบที่มีปิดแสดมปียาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ บทกำหนดโทษมาตรา 50 กำหนดค่าปรับสิบห้าเท่าของค่าภาษี

(20) บทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมิน การอุทธรณ์ การบังคับชำระภาษีค้างไม่มีผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบประเภทบุหรี่ซิการ์เรตในประเทศ มีจำนวน 1 ราย ได้แก่ โรงงานยาสูบ ผู้นำเข้ายาสูบประเภทบุหรี่ซิการ์เรต มีจำนวน 19 ราย ได้แก่ 1.บริษัท ฟิลลิป มอริส (ไทยแลนด์) จำกัด 2.บริษัท เจ ที อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด 3.บริษัท ร็อค อินเตอร์เนชั่นแนล โทแบคโค (ไทยแลนด์) จำกัด 4.บริษัท ลีคอน ดิสทริบิวชั่น (ประเทศไทย) จำกัด 5.บริษัท ยูไนเต็ด โปรดัคส์ มาร์เก็ตติ้ง จำกัด 6.บริษัท โอเรียนท์ แอนด์ เอท แสปิเนซ ซิการ์เรต (ประเทศไทย) จำกัด 7.บริษัท ดี.อี.เอส. มาร์เก็ตติ้ง จำกัด 8.บริษัท โทแบคโค (ไทยแลนด์) จำกัด 9.บริษัท เอ็นเนออี อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด 10.บริษัท เอ็กซ์เพรส เวิร์ล กรุ๊ป (ประเทศไทย) จำกัด 11.บริษัท แอสโตร โทแบคโค จำกัด 12.บริษัท หงส์ไทย อินเตอร์เนชั่นแนล เทรดิง จำกัด 13.บริษัท ไทยสุขสวัสดิ์ อินเตอร์เนชั่นแนล เทรดิง จำกัด 14.บริษัท บี เอ็ม ร็อค ดิสทริบิวเตอร์ จำกัด 15.บริษัท ซัมเน็ท คอร์ปอเรชั่น จำกัด

² พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

16.บริษัท เอส ดับบลิว ซี อิมพอร์ต เอ็กพอร์ต จำกัด 17.บริษัท บิ๊ก ไทเกอร์ จำกัด 18.บริษัท เคน แอนด์ เคน เอนเตอร์ไพรซ์ จำกัด 19.บริษัท ที เอ็น คอมเมอร์เชียล บิซิเนส จำกัด และผู้ประกอบการ อุตสาหกรรมยาเส้น มีจำนวน 298 ราย

ตารางที่ 2.1 ผลการจัดเก็บรายได้ภาษีสรรพสามิต ภาษียาสูบ³

ประจำปีงบประมาณ	เก็บได้จริง	เปรียบเทียบกับปีที่แล้ว
		ร้อยละ
2550	41,823.82	17.31
2551	41,832.10	0.02
2552	43,936.04	5.03
2553	53,359.16	21.45
2554	57,248.11	7.27
2555	59,915.38	4.75

ในปี พ.ศ. 2533 สมาคมผู้ส่งออกบุหรี่ซิการ์เรตสหรัฐอเมริกา (United States Cigarette Export Association : USCEA) บีบบังคับให้ประเทศไทยต้องเปิดตลาดแก่บริษัทผู้ผลิตต่างประเทศ ในวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ. 2533 คณะรัฐมนตรีจึงมีมติให้มีการนำเข้าบุหรี่ซิการ์เรตได้และกำหนดว่า บุหรี่นำเข้าจากต่างประเทศต้องได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกับบุหรี่ที่ผลิตในประเทศ บริษัทเอกชนต่างๆ จึงเริ่มนำเข้าบุหรี่ซิการ์เรตจากสหรัฐอเมริกาเป็นครั้งแรกในวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2534 หลังจากนั้นปริมาณการนำเข้าบุหรี่ต่างประเทศได้เพิ่มขึ้นมาโดยตลอด กล่าวคือ งบประมาณ 2534 ซึ่งเป็นปีแรกที่ประเทศไทยเปิดตลาดให้บุหรี่ต่างประเทศเข้ามาได้ สัดส่วนรายได้ภาษีบุหรี่นำเข้าต่อรายได้ภาษีบุหรี่โดยรวมคิดเป็นร้อยละ 1.38 เท่านั้น เมื่อเวลาผ่านไป 21 ปี ในงบประมาณ 2554 สัดส่วนรายได้ภาษีบุหรี่นำเข้าต่อรายได้ภาษีบุหรี่โดยรวมเพิ่มสูงขึ้นเป็นร้อยละ 23.97⁴

³ รายงานประจำปี 2550-2555 กรมสรรพสามิต

⁴ วารสาร ครบ 80 ปี กรมสรรพสามิต

ตารางที่ 2.2 แสดงผลการปราบปรามการกระทำผิดพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509
ประจำปีงบประมาณ 2550-2555⁵

ปีงบประมาณ	จำนวน (คดี)	ประเภทค่าปรับ			รวมค่าปรับ
		เปรียบเทียบปรับ	ค่าปรับคดี ฟ้อง ศาล	ค่าปรับคดีไม่มี ตัวผู้ต้องหา	
2550	7,979	122,451,362.04	17,531,208.32	4,018,339.50	144,001,509.86
2551	10,469	166,429,632.85	114,947,703.00	29,270,260.00	310,647,595.85
ปีงบประมาณ	จำนวน (คดี)	ประเภทค่าปรับ			รวมค่าปรับ
		เปรียบเทียบปรับ	ค่าปรับคดี ฟ้อง ศาล	ค่าปรับคดีไม่มี ตัวผู้ต้องหา	
2552	12,796	214,922,029.42	171,710,927.55	23,454,696.25	410,087,653.22
2553	9,483	147,180,891.53	28,656,109.44	21,230,948.40	197,067,949.37
2554	9,554	152,471,875.40	40,178,064.85	-	192,649,940.25
2555	14,448	225,600,957.32	825,788.54	-	226,426,745.86

⁵ เพิ่งอ้าง

บทที่ 3

เปรียบเทียบมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ในประเทศไทยและต่างประเทศ

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่คตินั้นมีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ลักษณะภาษีอากรที่ดี

1. คนในบังคับของรัฐทุกรัฐพึงจ่ายเงินค่าจุนรัฐบาลตามส่วนกับความสามารถของคน นั่นคือ ตามส่วนกับประโยชน์ที่ตนได้รับภายใต้การคุ้มครองของรัฐ
 2. ภาษีที่แต่ละคนต้องจ่ายพึงมีความแน่นอน ไม่ใช่กำหนดตามอำเภอใจ กำหนดเวลาชำระ วิธีชำระ และจำนวนที่ต้องชำระพึงมีความชัดเจน เข้าใจง่ายสำหรับผู้ชำระและทุกคน
 3. พึงเก็บภาษีทุกชนิดในเวลาหรือโดยวิธีที่น่าจะสะดวกที่สุดสำหรับผู้จ่าย
 4. พึงคิดหาวิธีที่สิ้นเปลืองน้อยที่สุดในการจัดเก็บภาษีทุกชนิดแก่ทั้งรัฐและผู้จ่ายภาษี
- ความสิ้นเปลืองนี้แบ่งได้เป็น 4 ประการ คือ

(1) ใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมาก หรือต้องตั้งรางวัล

(2) ภาษีอาจขัดขวางความอุตสาหกรรมของราษฎร พลอยทำให้การมีงานทำและรายได้

ลดลง

(3) การริบทรัพย์หรือปรับผู้ที่พยายามหลบเลี่ยงภาษีมักทำให้พวกเขาหมดตัว ทำให้กลายเป็นคนไร้ประโยชน์ต่อสังคม ภาษีที่เลวมักล่อใจให้คนลักลอบค้าของเถื่อน และโทษก็จะเพิ่มขึ้นตามแรงดึงดูดใจ ในขั้นแรกกฎหมายซึ่งขัดกับหลักยุติธรรมจะล่อใจให้ฮ้อยากละเมิด แล้วก็จะลงโทษอย่างรุนแรงในสถานการณ์ซึ่งควรลดแรงล่อใจให้ก่ออาชญากรรม

(4) การที่ราษฎรถูกเชื่อมโยงรายบ่อและถูกตรวจสอบอย่างน่ารังเกียจจะก่อความเดือดร้อน รบกวน และกดขี่อย่างมากโดยไม่จำเป็น แม้การรบกวนจะมีใช้ค่าใช้จ่าย แต่ทุกคนก็ยินดีจ่ายเพื่อไถ่ตนเองให้พ้นจากการรบกวนนี้⁶

⁶ <http://th.wikipedia.org/wiki/>

5. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ หมายความว่า ภาษีอากรจะต้องไม่กระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม ตลอดจนไม่ไปแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาด

6. อำนวยรายได้ ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐ กล่าวคือ จะต้องเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง และมีอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้า⁷

7. มีความยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว⁸

1. มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

1.1 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากร 4 ประเภทด้วยกัน คือ

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีเงินได้แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีนี้จัดเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง

ประเภทที่สอง ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภคทั่วไปทั้งสิ้น

ประเภทที่สาม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภค

ประเภทที่สี่ อากรแสตมป์ จัดเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง
ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษี ดังนี้

การประเมินภาษีอากร

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่ เป็นภาษีอากรประเมิน (มาตรา 14) ประเภทประเมินตนเอง กล่าวคือผู้เสียภาษีมียหน้าที่และความรับผิดชอบยื่นรายการและชำระภาษี

⁷สุพจน์ ศักดิ์พิบูลย์จิตต์ ข้อหลักกฎหมายภาษีอากร กรุงเทพมหานคร บีเจเพลท โปรเซสเซอร์ 2539 หน้า 2

⁸กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2544 กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์เรือนแก้ว การพิมพ์หน้า 2

อากรด้วยตนเอง เช่น การคำนวณภาษีอากร การยื่นแบบรายการภาษี และการชำระภาษีอากร ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยการประเมินตนเองแล้ว ถ้าเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบในภายหลังพบว่า การเสียภาษียังไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้ อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมีวิธีการดำเนินการได้ดังต่อไปนี้

1. การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ (มาตรา 18 ทวิ และ มาตรา 60 ทวิ)

2. การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลัง กำหนดเวลายื่นรายการ (มาตรา 18, 20 และ 24)

1. การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ ได้ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิ และ 60 ทวิ ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะออกบัตรการประเมินก็ได้

ภาษีที่จะประเมินเรียกเก็บตามนัยดังกล่าวข้างต้น ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

การใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้

(2) ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีในกรณีนี้จะออกบัตรการประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามนัยดังกล่าวข้างต้น ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

ข้อสังเกต ข้อความตามมาตรา 60 ทวิ และมาตรา 18 ทวิ มีหลักการคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 ทวิ ใช้ได้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และได้กำหนดเวลาให้ชำระภาษีภายใน 7 วัน

จะเกินกว่านี้ไม่ได้และกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะผ่อนชำระภาษีเป็น 3 งวด ก็ไม่ได้ นอกจากนี้เจ้าพนักงานจะสั่งให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการด้วยหรือไม่ก็ได้

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 60 ทวิ ใช้เฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเดียวเท่านั้น และการประเมินเรียกเก็บก็ไม่จำเป็นต้องกำหนดให้ชำระภาษีภายใน 7 วัน เจ้าพนักงานประเมินอาจกำหนดให้ชำระภายในกี่วันก็ได้ตามที่เห็นสมควร (ตามปกติ 30 วัน) และเมื่อผู้เสียภาษีได้รับการแจ้งประเมินแล้ว ยังมีสิทธิผ่อนชำระภาษีเป็น 3 งวด ตามนัยมาตรา 64 ถ้ามีจำนวนภาษีตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป

การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการแล้ว

เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อีกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าปรากฏว่ารายการที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินนั้น ไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเรียกมาตรวจสอบได้สวนหรือประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ คือ

การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ยื่น

ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 กำหนดว่า “รายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้นให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้นๆ และเมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่จะประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ในกรณีผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดกหรือไปยังทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองมรดก แล้วแต่กรณี

ถ้าเมื่อประเมินแล้ว ไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษีอากร การแจ้งจำนวนภาษีอากรเป็นอันคงไม่ต้องกระทำ แต่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินยังคงดำเนินการตามมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 ได้

การประเมินตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้นำมาตรา 27 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

การประเมินภาษีกรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินโดยตรวจรายการในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้ ซึ่งอาจมีข้อผิดพลาดในรายละเอียดต่างๆ เช่น จำนวนตัวเลข ผิด หักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อนผิด หรือการประเมินภาษีกรณีที่ต้องเฉลี่ยระหว่างหน่วยงานที่ออกภาษีให้กับเงินได้จากการอื่นซึ่งเป็นของส่วนตัว เป็นต้น การประเมินตามนัยข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินอาจเชิญผู้เสียภาษีมาสอบถามข้อเท็จจริงด้วยก็ได้

การประเมินภาษีกรณีนี้ จำกัดอยู่ในขอบเขตที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้เท่านั้น จะนำรายการอื่นนอกเหนือจากที่ได้แสดงไว้ในแบบมาประเมินไม่ได้ เมื่อประเมินแล้วมีภาษีที่จะต้องเสียภาษีเพิ่มก็ให้แจ้งการประเมินตามแบบ ภ.ง.ด.11 ให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบ สำหรับตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2525 เป็นต้นไป จะต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ด้วย

ทางปฏิบัติของกรมสรรพากรสำหรับการประเมินภาษีตามมาตรา 18 ก่อนปี พ.ศ. 2525 ถ้าผู้เสียภาษี ยื่นรายการและชำระภาษีผิดพลาดเสียน้อยไป เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินภาษีเพิ่มเติมตามแบบ ภ.ง.ด. 11 และจะเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ด้วย

การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

การเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนตรวจสอบอาจแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1 ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว

การเรียกตรวจสอบกรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วต้องเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์ ซึ่งตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า

เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ไต่สวนรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ไต่สวนรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร ให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร

เมื่อได้จัดการตามมาตรา 19 และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินได้ (มาตรา 20)

ถ้าผู้เสียหายอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียหายอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

การประเมินภาษีตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียหายต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก (มาตรา 22) เบี้ยปรับดังกล่าวอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด นอกจากนี้ผู้เสียหายยังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษี ที่ต้องเสียด้วย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ ทั้งนี้ สำหรับภาษีที่ถึงกำหนดเวลายื่นรายการตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2525 เป็นต้นไป

สรุป การประเมินภาษีเงินได้เนื่องจากการออกหมายเรียกตรวจสอบใต้วงสำหรับปีภาษี พ.ศ. 2525 เป็นต้นไป เมื่อประเมินภาษีจะต้องเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้

ก. เบี้ยปรับ ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระอีก เบี้ยปรับนี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ข. เงินเพิ่ม ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ เงินเพิ่มนี้เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

สำหรับการประเมินภาษีก่อนปีภาษี 2525 ยังคงต้องรับผิดชอบเฉพาะเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่เพิ่มขึ้นตามกฎหมายเดิม

กรณีที่ 2 ผู้มีเงินได้มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณีมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาใต้วง และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย

เมื่อได้จัดการตามมาตรา 23 และทราบข้อความแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียหายอากรในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียหายอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน (มาตรา 25)

เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ (มาตรา 26)

การประเมินภาษีอากรเนื่องจากการตรวจสอบไต่สวนกรณีไม่ยื่นรายการเงินได้ของเจ้าพนักงานประเมินอาจดำเนินการได้เช่นเดียวกับกรณีการยื่นรายการแล้ว กล่าวคือ การประเมินตามผลการตรวจสอบตามปกติและหากผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกก็อาจจะประเมินตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องได้ ส่วนการเรียกเก็บเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นรายการนี้ต้องเรียกเก็บ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเบี้ยปรับนี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด นอกจากนี้ผู้เสียหายยังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย

2. การส่งหมายเรียก

การส่งหมายเรียก ประมวลรัษฎากรมาตรา 8 บัญญัติวิธีการส่งไว้ ดังนี้

หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นที่มีถึงบุคคลใดตามลักษณะนี้ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นหรือพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ไ้

กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีในวรรคหนึ่งได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมายหนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ไ้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว

ความในมาตรา 8 ข้างต้น เป็นบทบัญญัติพิเศษกำหนดวิธีการส่งหมายเรียกหรือหนังสืออื่นซึ่งมีวิธีการละม้ายคล้ายคลึงกับวิธีการที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเกี่ยวกับการส่งหมาย อย่างไรก็ตามมาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการไว้โดยย่อ ซึ่งปฏิบัติได้ง่ายและใช้ได้กับหมายเรียกและหนังสืออื่น จะเป็นหนังสืออะไรก็ได้ที่ทางราชการต้องการส่งให้ถึงผู้เสียหาย รวมทั้งหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งเรียกเก็บภาษีอากรต่างๆ ด้วย

สรุป การส่งหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร มีวิธีการส่ง 4 วิธี

- (1) ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ
- (2) ส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากร

(3) ส่งโดยวิธีปิดหมาย

(4) โฆษณาในหนังสือพิมพ์

การส่งหมายเรียกตามวิธีดังกล่าวข้างต้น จะต้องดำเนินการส่งตามวิธีที่ (1) ที่ (2) ก่อน จะส่งโดยวิธีการที่ (3) หรือ (4) ก่อนไม่ได้

กรมสรรพากรกำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น ไม่ว่าจะกระบุงชื่อ การส่ง รวมทั้งการตั้งยอดหนี้ค้างของผู้ต้องปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น เป็นไปโดยมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายและเป็นมาตรฐานเดียวกัน ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0814/13027-8 ลงวันที่ 19 กันยายน 2540 ดังนี้

1. การกระบุงชื่อผู้ต้องปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่น

1.1 หมายเรียก หรือหนังสืออื่นใดที่ไม่ใช่หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรที่มีไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ระบุตำแหน่งกรรมการผู้จัดการหรือห้างหุ้นส่วนผู้จัดการก่อน แล้วจึงระบุชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลัง และถ้าสามารถทราบชื่อกรรมการผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ จะระบุชื่อไปพร้อมด้วยก็ได้

1.2 ถ้าสำหรับหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดรับผิดชอบชำระภาษีอากร ให้ระบุเพียงชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น

1.3 หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใดที่มีไปยังคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดำเนินการดังนี้

(1) กรณีทราบว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนาจการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ระบุชื่อตัวผู้เป็นผู้อำนาจการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ซึ่งปรากฏตามเอกสารหรือหลักฐานในการประกอบธุรกิจ หรือแบบแสดงรายการภาษีอากรต่างๆ

(2) กรณีไม่ทราบว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนาจการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ระบุในหมายเรียกหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใดไปยังคณะบุคคลนั้นโดยแยกเป็นรายบุคคลตามชื่อและที่อยู่ของบุคคลในคณะบุคคลนั้นทุกคน

1.4 หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใดที่มีไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ ไม่ว่าจะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอยู่ระหว่างการชำระบัญชี หรือจดทะเบียนเสร็จก่อนการชำระบัญชีแล้ว ให้ระบุชื่อผู้ชำระบัญชี และภูมิลำเนาหรือสำนักงานของผู้ชำระบัญชี ตามที่ได้แจ้งไว้กับกระทรวงพาณิชย์

2. การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น

2.1 การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น จะต้องปฏิบัติ ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 การส่งให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ยังไม่ได้จดทะเบียนเลิก ต้อง ส่งไปยังสำนักงานใหญ่อันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้น ตามมาตรา 68 แห่งประมวลกฎหมาย แห่งแพ่งและพาณิชย์ ไม่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะได้ประกอบกิจการอยู่ ณ สำนักงาน แห่งใหญ่อันเป็นภูมิลำเนาหรือไม่ และในกรณีไม่สามารถจะส่งให้กับสำนักงานใหญ่ดังกล่าวได้ ให้ส่งไปยังบ้านอันเป็นภูมิลำเนาของกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการก็ได้

2.3 การส่งให้กับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ดำเนินการดังนี้

(1) กรณีที่ทราบว่าคุณใดเป็นผู้อำนวยการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ส่งไปยังภูมิลำเนาของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลนั้น

(2) กรณีที่ไม่ทราบว่าคุณใดเป็นผู้อำนวยการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ส่งไปยังภูมิลำเนาแยกเป็นรายบุคคลตามชื่อของคุณใดในคณะบุคคลทุกคน

2.4 การส่งให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ ไม่ว่าบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น อยู่ระหว่างการชำระบัญชี หรือจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ให้ส่งไปยังผู้ชำระบัญชีตามที่อยู่ที่อยู่ตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น

3. การตั้งยอดหนี้ค้าง

3.1 การตั้งหนี้ค้างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ยังไม่จดทะเบียนเลิก ให้ตั้ง หนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

3.2 การตั้งหนี้ค้างคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ดำเนินการดังนี้

(1) กรณีที่ทราบว่าคุณใดเป็นผู้อำนวยการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ตั้ง หนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลทุกคน

(2) กรณีที่ไม่ทราบว่าคุณใดเป็นผู้อำนวยการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ตั้งหนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาของคุณใดในคณะบุคคลนั้นรายใดรายหนึ่งเพียงรายเดียว ดังนั้นเลขที่ใน หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรจะมีเลขเดียวกัน

3.3 การตั้งหนี้ค้างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการดำเนินการดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอยู่ในระหว่างการชำระบัญชี ให้ตั้ง หนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ดังนั้นเลขที่ในหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร อาจจะไม่สัมพันธ์กับภูมิลำเนาหรือสำนักงานของผู้ชำระบัญชี

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ให้ตั้งหนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักงานของผู้ชำระบัญชีตามที่แจ้งไว้กับกระทรวงพาณิชย์

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติในการส่งหมายเรียกหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใดตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ตามหนังสือที่ กค 0732/ว 5334 ลงวันที่ 14 มิถุนายน 2547 ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด โดยทางไปรษณีย์ตอบรับ หรือเจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือ สำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ ตามมาตรา 8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

(1.1) วิธีส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด โดยทางไปรษณีย์ตอบรับ หมายความว่ารวมถึง วิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับและวิธีส่งไปที่ผู้ไปรษณีย์ที่บุคคลนั้นเช่า และได้มารับหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นไปแล้ว โดยวิธีการส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับต้องเป็นไปตามที่กำหนดในไปรษณีย์นิตเทศ มาใช้บังคับขณะส่งจดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น

(1.2) วิธีส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด โดยให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น เจ้าพนักงานสรรพากรต้องจัดทำหลักฐานการส่งซึ่งปรากฏรายละเอียดชัดเจนว่า บุคคลซึ่งรับหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นนั้นบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏเป็นของผู้รับ

หากการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด เป็นกรณีเร่งด่วน ให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น

(2) กรณีไม่สามารถส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใดตามวิธีใน (1) ตามมาตรา 8 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากรได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดจดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นแล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้นหรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ได้ ตามมาตรา 8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เจ้าพนักงานสรรพากรต้องจัดทำหลักฐานการปิดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นแล้วแต่กรณี ซึ่งปรากฏรายละเอียดชัดเจนถึง

สาเหตุที่ไม่สามารถส่งหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือ โดยให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นได้

(2.1) วิธีส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด โดยวิธีปิดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ บ้านที่บุคคลนั้นมี ชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการลงทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย ไม่รวมถึงกรณีที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านกลาง

(2.2) วิธีส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นที่มีถึงบุคคลใด โดยโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น ใช้สำหรับกรณีไม่สามารถ ส่งหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นตามวิธีใน (1) ได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร หรือการส่งหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น ซึ่งมีถึงบุคคลซึ่งมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านกลาง

ข้อ 2 การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด ตามลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามวิธีการที่บัญญัติ มาตรา 8 วรรค หนึ่ง และวรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ถือว่าบุคคลนั้นได้รับหมาย หนังสือแจ้ง หรือ หนังสืออื่นแล้ว ตามมาตรา 8 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ไม่ว่าบุคคลนั้นจะได้รับทราบ หมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นแล้วหรือไม่

ข้อ 3 กรณีบุคคลได้รับหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมี บุคคลใด ณ หน่วยงานสรรพากร โดยปรากฏหลักฐานชัดเจนว่าบุคคลนั้น ได้รับหมายเรียก หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น ถือว่าบุคคลนั้นได้รับหมาย หนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่น ไว้โดยชอบ ด้วยกฎหมายแล้ว จึงไม่มีกรณีที่จะจัดส่งจดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณีตาม มาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร อีกแต่อย่างใด

ข้อ 4 แนวปฏิบัติใดขัดหรือแย้งกับหนังสือฉบับนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังไว้วางแนวทางปฏิบัติกรณีการแจ้งย้ายสำนักงานของนิติ บุคคล ตามหนังสือที่ กค 0732/ว 715 ลงวันที่ 7 มกราคม 2548 ดังต่อไปนี้

1. สำนักงานของนิติบุคคลต้องถือตามที่ตั้งสำนักงานตามที่ปรากฏในทะเบียนนิติ บุคคล ซึ่งจดทะเบียนไว้ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าหรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดครั้ง หลังสุดเป็นสำคัญ ดังนั้นการดำเนินการของกรมสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานนิติ บุคคลไม่ว่าจะเป็นการประเมินภาษีอากรหรือการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือ หนังสืออื่นตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร หรือการฟ้องคดีต่อศาล หรือการดำเนินการอื่นใด ต้องยึดถือที่ตั้งสำนักงานของนิติบุคคลตามหนังสือรับรองทะเบียนนิติบุคคลเป็นหลัก

2. กรณีนิติบุคคลแจ้งย้ายสำนักงาน หากหน่วยงานใดตรวจสอบพบว่า สำนักงานที่แจ้งย้ายเข้าไปอยู่มีลักษณะหรือมีสภาพไม่น่าจะเป็นสำนักงาน หรือไม่มีเลขที่บ้าน หรือมีเลขที่บ้านแต่บ้านถูกรื้อถอนแล้ว ซึ่งไม่มีการย้ายเข้าไปอยู่จริง ทำให้นิติบุคคลนั้นมีสำนักงานไม่ตรงตามที่จดทะเบียนไว้ให้หน่วยงานที่นิติบุคคลแจ้งย้ายเข้าไปอยู่ดังกล่าวแจ้งข้อมูลให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าหรือสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดทราบ เพื่อดำเนินการต่อไป

ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ถ้าคณะบุคคลมีภาษีค้างชำระ บุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง จำเลยจึงอาศัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้ เมื่อโจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลสำนักงานพีซีซีและเพื่อนซึ่งค้างชำระภาษีอากร จำเลยจึงมีอำนาจ ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

3. การตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชีเอกสาร

เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรให้อธิบดีใช้อำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสรรพากรเขตมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น

ทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น

บทบัญญัติเกี่ยวกับการตรวจค้น ยึดหรืออายัดเอกสารหรือหลักฐานต่างๆ เกี่ยวกับภาษีอากรนั้น เจ้าพนักงานจะกระทำได้ต่อเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีผู้เสียภาษีมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร โดยกฎหมายกำหนดให้บุคคลซึ่งมีตำแหน่งต่อไปนี้มีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดๆ เพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรได้ คือ

1. อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่กรุงเทพมหานครและจังหวัดอื่นทั่วราชอาณาจักร
2. สรรพากรเขต สำหรับท้องที่สรรพากรเขตนั้น
3. ผู้ว่าราชการจังหวัด สำหรับท้องที่จังหวัดนั้น

การกระทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดดังกล่าวข้างต้น ต้องกระทำในเวลาระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้นได้ด้วย

สรุป อำนาจเกี่ยวกับการตรวจค้น กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจค้นได้ ดังนี้

(1) อธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรเขต หรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี มีอำนาจตรวจค้นด้วยตนเองหรือจะสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจค้นได้

(2) การตรวจค้นนอกจากจะเข้าไปตรวจค้นในสถานประกอบการของผู้เสียภาษีได้แล้ว ยังมีอำนาจตรวจค้นในยานพาหนะใดๆ ได้อีกด้วย

(3) การตรวจค้นนอกจากจะมีอำนาจในการยึดเอกสารมาทำการตรวจสอบได้แล้วยังมีอำนาจอายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นได้ด้วย

(4) การเข้าไปตรวจค้นนั้น นอกจากกระทำได้ในเวลาระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกแล้ว ยังกระทำได้ในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการได้ด้วย

(5) การเข้าไปตรวจค้นในสถานที่ หรือยานพาหนะได้นั้น ต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การดำเนินการตามนัยข้างต้น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย เมื่อเจ้าพนักงานประเมินจะทำการไต่สวนผู้เสียภาษี จะต้องออกหมายเรียกก่อน จึงจะมีผลสมบูรณ์ยิ่ง

การตรวจสอบไต่สวน

การตรวจสอบไต่สวน อาจดำเนินการได้ 2 วิธีคือ

การตรวจสอบวิธีธรรมดา การตรวจสอบวิธีนี้คือ เมื่อดำเนินการออกหมายเรียกมาตรวจสอบหรือกรณีตรวจค้น ยึด หรืออายัดเอกสารมาแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะตรวจสอบหลักฐานทั้งที่ผู้เสียภาษีนำมามอบให้ หรือได้จากการตรวจค้น ยึด อายัดมา รวมทั้งหลักฐานที่เจ้าพนักงานประเมินมีอยู่หรือได้มาจากที่อื่น ซึ่งเป็นหลักฐานแสดงแหล่งที่มาของเงินได้ของผู้เสียภาษี เมื่อตรวจสอบได้หลักฐานแน่ชัดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะรวบรวมยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้นแยกเป็นแต่ละปีภาษี แล้วคำนวณภาษีที่ควรต้องเสียเพิ่มอันเป็นผลเนื่องมาจากการไต่สวนตรวจสอบจากเอกสารและพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษีนั้น แล้วแจ้งการประเมินเป็นคำสั่งไปยังผู้เสียภาษีให้ชำระภาษีตามจำนวนที่ตรวจสอบได้ภายในเวลาที่กำหนด (ปกติ 30 วัน) ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมิน ก็อาจอุทธรณ์การประเมินนั้นได้ เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

การตรวจสอบวิธีพิเศษ ใช้เฉพาะการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น จะใช้กับภาษีอากรประเภทอื่นๆ ไม่ได้ วิธีนี้กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น จึงอาจเรียกได้ว่าเป็นวิธีประเมินค่าสุทธิของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น บวกค่าใช้จ่ายไม่

เกี่ยวกับการหารายได้นำมาถือเป็นเงินได้สุทธิเพื่อคำนวณเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 49

การที่กฎหมายกำหนดให้นำมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้บังคับโดยอนุโลมนั้น หมายความว่า ก่อนที่จะดำเนินการตามนัยมาตรา 49 ดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจะต้องออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาได้สวนตรวจสอบตามนัยมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เสียก่อน และเมื่อตรวจสอบเสร็จโดยใช้วิธีการพิเศษตามนัยที่บัญญัติไว้ในมาตรา 49 กำหนดยอดเงินได้สุทธิขึ้นแล้ว ก็ดำเนินการประเมินเรียกเก็บ แจ่งไปยังผู้เสียภาษีตามนัยมาตรา 20 และมาตรา 21 หรือมาตรา 24 และมาตรา 25 แล้วแต่กรณี และถ้าเห็นสมควรอาจเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แล้วแต่กรณีได้ด้วย และในการดำเนินการกำหนดยอดเงินได้สุทธิขึ้นตามนัยดังกล่าวจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเป็นกรณีพิเศษก่อนจึงดำเนินการได้และมีผลสมบูรณ์

การดำเนินการตามมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร สรุปได้เป็นวิธีการหาค่าเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิ ของบุคคลนั้น บวกกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว ที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้ของบุคคลนั้น เพื่อถือเป็นยอดเงินได้ที่เพิ่มขึ้นระหว่างปีภาษีนั่นเอง

ข้อสังเกต กฎหมายกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน กำหนดยอดเงินขึ้นมิใช่ กำหนดยอดเงินได้พึงประเมิน ปัญหาจึงอาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับการคำนวณหักค่าลดหย่อน เมื่อคำนวณค่าสุทธิของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น ซึ่งถือเป็นเงินสุทธินั้นๆ แล้ว จะคำนวณหักลดหย่อนได้อีกหรือไม่ ปัญหานี้ยังไม่เคยมีคดีขึ้นศาล แต่ตามความหมายในมาตรา 49 อาจตีความได้ว่าเมื่อกฎหมายกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน กำหนดจำนวนเงินได้สุทธีย่อมแสดงความหมายในตัวว่าเป็นอันเสร็จสิ้น ไม่จำเป็นต้องคำนวณหักค่าลดหย่อนให้อีก หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ จะหักลดหย่อนอีกไม่ได้นั่นเอง และโดยนัยกลับกันอาจหมายความว่าในการกำหนดเงินได้สุทธิขึ้นนั้น เวลาคำนวณตัวเลขต่างๆ เจ้าพนักงานประเมินก็จะชอบหักค่าลดหย่อนไว้ในตัวก็ได้ เพราะเป็นวิธีการนำไปสู่ยอดเงินได้สุทธิ ทั้งนี้จึงขึ้นอยู่กับวิธีการกำหนดตัวเลขที่เป็นเงินได้สุทธิด้วยว่ามีแหล่งที่มาเป็นอย่างไรและมีวิธีการอย่างไร

การดำเนินการตรวจสอบได้สวนทั้งวิธีธรรมดาและวิธีพิเศษดังกล่าวข้างต้น ถ้าบรรดาบัญชีเอกสารและหลักฐานต่างๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้บุคคลใดที่มีหน้าที่รับผิดชอบจัดการแปลเป็นภาษาไทยให้เสร็จภายในเวลาที่สมควรก็ได้

การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ถ้ามิได้บัญญัติไว้เป็นกรณีพิเศษเฉพาะเรื่องแล้ว ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งกระทรวงการคลังประกาศเป็นคราวๆ (มาตรา 9) ขณะนี้กระทรวงการคลังได้ประกาศใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศตามอัตราถั่วเฉลี่ย

ประจำเดือนที่ล่วงมาแล้ว ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยของเดือนถัดไป

ในกรณีจะต้องตราค้ำทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงิน ถ้าไม่มีบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษเฉพาะเรื่องแล้ว ให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น (มาตรา 9 ทวิ) บทบัญญัติในเรื่องนี้เท่ากับให้เทียบมูลค่าตามราคาตลาดขณะที่ได้รับทรัพย์สินนั้นๆ มานั่นเองเมื่อจำเป็นจะต้องตราค้ำ

5. อำนาจการประเมิน

ตามปกติเมื่อเจ้าพนักงานตำแหน่งใด ได้รับแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ให้เป็นเจ้าพนักงานประเมิน (มาตรา 16) ย่อมมีอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีได้ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ ปัจจุบันนี้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) ข้อ 2 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ.2545 เป็นต้นไป โดยกำหนดให้ข้าราชการที่เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร และการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน

การใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงาน รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งนี้ จะต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ตามที่กล่าวมาแล้วในกรณีการประเมินตามมาตรา 18 , 18ทวิ, 20, 21, 22 และ 24, 25, 26 รวมถึงมาตรา 49 และ 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการใช้อำนาจประเมินก็ควรเป็นไปตามหลักฐานและข้อเท็จจริงตลอดจนต้องมีหลักเกณฑ์ที่สมควรและยุติธรรม

การประเมินเรียกเก็บของเจ้าพนักงานประเมิน บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับเงินเพิ่มภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.11 เป็นแบบแจ้งการประเมินภาษี ถ้าเงินภาษีที่ต้องเสียมีจำนวน ตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ก็อาจแบ่งชำระได้เป็น 3 งวดๆ ละเท่าๆ กัน การชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานนี้ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียภาษีเพิ่มตามมาตรา 27

การประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับ

การออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบใต้วงตามมาตรา 19 และมาตรา 23 ผู้ต้องเสียภาษีนอกจากจะต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่เสียไว้ขาดแล้ว ยังจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษี ตามมาตรา 22 หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีตามมาตรา 26 ด้วย เบี้ยปรับดังกล่าว มาตรา 27 ทวิ กำหนดให้ถือเป็นเงินภาษีและอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

บทบัญญัติเกี่ยวกับการเรียกเก็บเบี้ยปรับดังกล่าว ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 26 เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา 27 ทวิ เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี

ข้อ 2 ให้บุคคลที่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 89 หรือ มาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุ ที่ของคหรือลดเบี้ยปรับ เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้คงหรือลด เบี้ยปรับ โดยไม่ต้องมีคำร้องตามวรรคหนึ่ง

ข้อ 3 เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับให้ได้เฉพาะกรณีที่เจ้า พนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วน

ข้อ 4 การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจสั่งลดได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ

ฯลฯ

ข้อ 11 การคงหรือลดเบี้ยปรับ หรือการลดเงินเพิ่ม นอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ใน คำสั่งนี้ให้ทำต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

ตามปกติการคงหรือลดเบี้ยปรับ เป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำร้องต่อ เจ้าพนักงานประเมินก่อนการประเมินภาษี และในกรณีอุทธรณ์ก็จะต้องขอไว้ในคำอุทธรณ์ด้วย

การประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่ม

ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียภาษีหรือนำส่งภาษีตามกำหนดเวลาที่กฎหมาย บัญญัติไว้ ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดเวลาดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 27 บุคคลใดไม่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ใน หมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษ ของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือ นำส่งภาษีภายในเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือ เศษของเดือน

เงินเพิ่มตามมาตรา 27 ดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินภาษี

การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ใช้บังคับทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีดังต่อไปนี้

1. กรณีไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนดกล่าวคือ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปีภายในเดือนมีนาคมปีถัดไป หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครึ่งปีภายในเดือนกันยายน ของปีภาษี

2. กรณี ไม่ยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดกล่าวคือ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายภายใน 7 วัน นับแต่วันจ่ายเงินหรือนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน

การเรียกเก็บเงินเพิ่มกฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง (ไม่รวมเบี้ยปรับ) และในกรณีที่อธิบดีอนุวัติให้ขยายเวลาชำระภาษีและผู้เสียภาษีได้นำเงินไปชำระภายในเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มดังกล่าวให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี และเงินเพิ่มที่คำนวณได้ต้องไม่เกินคำนวณภาษีหรือนำส่งไม่ว่าภาษีที่เสียหรือนำส่งนั้น จะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล

ข้อสังเกต การเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษี กรมสรรพากรได้วางทางปฏิบัติไว้ดังต่อไปนี้

1. กรณีผู้มีเงินได้ซึ่งถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้ว แต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 56 และมาตรา 57 จัดว่า ให้คำนวณเรียกเก็บภาษีและเงินเบี้ยปรับตามมาตรา 26 ก่อนแล้วจึงนำส่งภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วมาเครดิตหักออกภายหลัง

2. กรณีผู้จ่ายเงินได้ไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งผู้จ่ายจะต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่ต้องหักนำส่งพร้อมทั้งเงินเพิ่มนั้น ให้คำนวณเรียกเก็บภาษีที่ผู้จ่ายจะต้องรับผิดชอบตามมาตรา 54 พร้อมทั้งเงินเพิ่มเติมจำนวนตามกฎหมายก่อน และถ้าปรากฏว่าผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย ได้นำเงินได้ที่ผู้จ่ายได้จ่ายให้ดังกล่าวนั้นไปเสียภาษีในนามของตนเองแล้ว ก็ให้นำมาเป็นเครดิตหักออกภายหลัง

3. กรณีผู้มีเงินได้ผ่อนชำระภาษีเงินได้จากประเมินของเจ้าพนักงานตามมาตรา 64(2) ให้คำนวณเรียกเก็บเงินเพิ่มจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระในแต่ละงวดตามมาตรา 27

4. กรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ไว้ผิดประเภทหรือผิดหน่วยภาษีการเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมให้คำนวณภาษีและเรียกเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่มเติมจำนวนตามกฎหมายก่อน แล้วจึงนำภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วเครดิตหักออกภายหลัง

5. เบี้ยปรับเงินเพิ่มที่เรียกเก็บเต็มจำนวนตามกฎหมาย หากมีเหตุอันควรงดหรือลดให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณางดหรือลดได้ตามกฎหมายหรือระเบียบว่าด้วยการนั้น

การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามเงื่อนไข อัตรา และหลักเกณฑ์ข้างต้นใช้บังคับสำหรับเงินภาษีที่ครบกำหนดชำระ หรือนำส่งตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 เป็นต้นไป ส่วนภาษีที่ต้องชำระก่อนหรือนำส่งก่อนวันที่ 3 กรกฎาคม 2525 ต้องเสียเงินเพิ่มตามกฎหมายเดิม

สำหรับกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรบางส่วน โดยมีได้ชำระให้ครบถ้วนตามแบบแสดงรายการภาษี หรือตามแบบแจ้งรายการประเมินภาษี กรมสรรพากรมีคำสั่งเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 65/2539 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2539 ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นเหตุให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับผิดชอบชำระภาษี เงินเพิ่ม หรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร เช่น การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเพิ่มเติมแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ชำระภาษี เงินเพิ่มและหรือเบี้ยปรับบางส่วน ไม่ครบถ้วนตามกฎหมายให้เจ้าพนักงานสรรพากรรับชำระเงินดังกล่าวไว้ทุกกรณี และให้ถือเป็นการชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) ถ้าจำนวนเงินที่ชำระเท่ากับจำนวนเงินภาษีและเงินเพิ่ม ให้ถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีและเงินเพิ่ม

(2) ถ้าจำนวนเงินที่ชำระมากกว่าจำนวนภาษีและเงินเพิ่ม ให้ถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีและเงินเพิ่มเต็มจำนวนตามแบบแสดงรายการเสียภาษี จำนวนเงินส่วนที่เหลือจึงเป็นการชำระเบี้ยปรับ

(3) ถ้าจำนวนเงินที่ชำระน้อยกว่าจำนวนภาษีและเงินเพิ่ม ให้ถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับเฉลี่ยตามสัดส่วนของจำนวนภาษี เงินเพิ่ม

ข้อ 2 กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับบางส่วนตามแบบแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ว่าจะได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ ให้เจ้าพนักงานสรรพากรรับชำระเงินดังกล่าวไว้ทุกกรณีและให้ถือเป็นการชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ตามนัยข้อ 1 โดยอนุโลม

ข้อ 3 ให้ใช้แนวทางปฏิบัติตามข้อ 1 และข้อ 2 กับภาษีอากรทุกประเภทที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียตามประมวลรัษฎากร

ข้อ 4 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

ข้อ 5 คำสั่งนี้ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ลงในคำนี้เป็นต้นไป

การนับระยะเวลาเพื่อคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม กรณีกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่งหรือแบบนำส่งภาษีวันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ กรมสรรพากรกำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 117/2545 ลงวันที่ 28 ตุลาคม พ.ศ.2545

กำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบและการขอคืนภาษี

1. กำหนดเวลาเรียกตรวจสอบ

กำหนดเวลาการเรียกตรวจสอบได้สวน อาจแยกได้เป็น 2 กรณี

(1) **กรณีผู้เสียภาษียื่นรายการ** ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 กำหนดว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาได้สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะกระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่ กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ผู้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร

(2) **กรณีผู้เสียภาษีมิได้ยื่นรายการ** ประมวลรัษฎากร มาตรา 23 กำหนดว่า “ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาได้สวนและออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย

2. กำหนดเวลาและอายุความประเมินภาษี

(1) **อายุความการประเมินภาษีเงินได้** ประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีไว้ว่า จะต้องประเมินให้แล้วเสร็จภายในเวลาเท่าใด ฉะนั้น มีปัญหาว่าอายุความประเมินภาษี ทั้งกรณีเรียกมาตรวจสอบหรือมิได้เรียกมาตรวจสอบ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการไว้หรือไม่ก็ตาม เจ้าพนักงานต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาเท่าใด

กำหนดเวลาและอายุความในเรื่องนี้ ไม่มีกำหนดไว้ชัดเจนในประมวลรัษฎากร จึงต้องพิจารณาอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 193/30 และมาตรา 193/31 จากบทบัญญัติดังกล่าว พอจะพิจารณาได้ว่าการประเมินเรียกเก็บภาษีก็ควรจะต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 10 ปี ปัญหาจึงเหลืออยู่ในข้อที่กำหนด 10 ปีนั้น จะนับตั้งแต่วันที่ใดคือนับแต่วันถึงกำหนดชำระภาษีหรือนับแต่วันออกหมายเรียกมาทำการตรวจสอบ

ปัญหาอาจมีต่อว่าเมื่อประเมินภาษีไปภายในอายุความ 10 ปีแล้วเท่ากับเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องภายในอายุความที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้จัดการชำระภาษีที่ประเมินให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันถึงกำหนดชำระภาษีหรือนับแต่วันออกหมายเรียก อายุความนั้นจะถือว่าขาดหรือเป็นอันหมดไปหรือไม่

(2) อายุความประเมินภาษีของผู้เสียภาษีที่ถึงแก่ความตาย มีปัญหาว่าสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรของรัฐจะตกอยู่ภายใต้อายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1754 หรือไม่

3. กำหนดเวลาขอคืนภาษี

ประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ตรี และมาตรา 27 จัตวาบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องการขอคืนภาษีอากร ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 26 ธันวาคม 2534 ไว้ดังนี้

1. เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

2. เพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินอาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้เสียภาษี หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามที่เห็นควร

การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี

ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไปยังผู้ต้องเสียภาษี หากผู้ต้องเสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ก็มีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินนั้นได้ โดยการยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปได้ โดยการฟ้องต่อศาลภาษีอากร

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

1. กำหนดเวลาอุทธรณ์

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

สำหรับกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ถ้าผู้อุทธรณ์มิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีอำนาจที่จะสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ โดยไม่มีข้อจำกัดว่าผู้อุทธรณ์จะต้องมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้หรือไม่ก็ตาม

2. แบบที่ใช้ยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี กฎหมายกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ปัจจุบันแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดคือ แบบ ภ.ศ.6

การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรทุกประเภทจะต้องใช้แบบ ภ.ศ.6 ตามที่กล่าวมาแล้ว โดยผู้อุทธรณ์จะต้องชี้แจงแสดงเหตุผลคัดค้านการประเมินทุกข้อทุกประเด็น พร้อมทั้งต้องแนบหรืออ้างพยานหลักฐานประกอบคำชี้แจงโดยชัดแจ้ง (ถ้ามี) ด้วย การโต้แย้งการประเมินในชั้นอุทธรณ์เป็นเรื่องสำคัญ หากไม่คัดค้านการประเมินในเรื่องใดไว้ในชั้นอุทธรณ์แล้ว จะคัดค้านในชั้นศาลภาษีต่อไปไม่ได้ และในตอนท้ายของคำอุทธรณ์นั้นต้องแสดงความประสงค์ของการอุทธรณ์ให้ชัดแจ้งว่าจะขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการชี้ขาดในเรื่องใดประเด็นใดบ้าง คำขอท้ายอุทธรณ์นี้เป็นเรื่องสำคัญอย่างยิ่งเกี่ยวกับสิทธิของผู้ต้องเสียภาษี เพราะการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาล จะไม่พิจารณาเกินคำขอ ถ้าไม่ขอก็ไม่พิจารณา และในการพิจารณานอกเหนือคำขอบางกรณีเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งปกติจะไม่ใช้ดุลยพินิจพิจารณาเกินคำขอ ฉะนั้นหากไม่มีคำขอในคำอุทธรณ์ให้ชี้ขาดประเด็นใดโดยชัดแจ้งก็อาจเป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์เสียสิทธิอันพึงมีพึงได้ ก็ได้

3. สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 1, 2, 3 หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่

เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตพื้นที่นั้น ส่วนเจ้าพนักงานประเมินที่มีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรภาค 4 – 12 หรือสำนักงานสรรพากรจังหวัดที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่นั้น

4. ข้อห้ามอุทธรณ์

กรณีผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการภาษี หรือยื่นรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือไม่บริบูรณ์และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกนั้นมาไต่สวนหรือสั่งให้ผู้นั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้นั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินภาษีซึ่งต้องชำระไปให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรทราบแล้ว กรณีนี้ผู้เสียภาษีอากรจะอุทธรณ์การประเมินมิได้

5. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลใดบ้างนั้นย่อมแล้วแต่เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินภาษีอากรมีสำนักงานอยู่ในเขต ดังนี้

ก. ในเขตกรุงเทพมหานคร

สำหรับเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย

- (1) อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน
- (2) ผู้แทนกรมอัยการ (สำนักงานอัยการสูงสุด)
- (3) ผู้แทนกรมการปกครอง

ข. ในเขตจังหวัดอื่น

สำหรับเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย

- (1) ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน
- (2) สรรพากรภาคหรือผู้แทน
- (3) อัยการจังหวัดหรือผู้แทน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม ก จะมีหลายคณะก็ได้

6. อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ (ภ.ศ.6) ของผู้ต้องเสียภาษีที่ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีแล้ว ก็จะพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้ต้องเสียภาษีอากรนั้นว่า มีเหตุผลประการใด มีพยานหลักฐานอย่างไร ข้อโต้แย้งนั้นอาจปรับเข้ากับข้อกฎหมายใดบ้าง และมี

ข้อเท็จจริงประการใด ในการนี้อาจจำเป็นต้องฟังคำชี้แจงหรือคำแถลงของผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินด้วยแล้วจึงพิจารณาชี้ขาด ในการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(1) มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันส่งหมาย

ผู้อุทธรณ์ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป กล่าวคือ จะฟ้องศาลภาษีอากรต่อไปไม่ได้

(2) ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือส่งไปยังผู้อุทธรณ์ (มาตรา 34) คำวินิจฉัยอุทธรณ์ นั้นอาจให้ยกอุทธรณ์ หรือลดจำนวนเงินภาษีอากรลง หรือปลดจำนวนเงินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานทำการประเมินไว้ทั้งหมดก็ได้

ปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดแบบ ภ.ศ.7 เป็นคำวินิจฉัย

ตามปกติการพิจารณาอุทธรณ์จะชี้ขาดในประเด็นข้อโต้แย้งใดก็ตาม ย่อมต้องใช้เสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ชี้ขาด กรรมการเสียงข้างน้อยหากมีความเห็นแย้งก็อาจทำความเห็นแย้งได้ เพราะมีความเป็นอิสระในการวินิจฉัยเช่นเดียวกับการพิจารณาคดีในศาล

การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

1. กำหนดเวลาอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาชี้ขาดอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปโดยฟ้องต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ในการฟ้องต่อศาลนั้น ปัจจุบันมีกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรแล้ว ฉะนั้น การอุทธรณ์คดีภาษีอากรต่อศาลจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

2. ข้อห้ามอุทธรณ์

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องดำเนินการอุทธรณ์ตามลำดับขั้นตอนที่กฎหมายบัญญัติไว้ กล่าวคือ ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้ว จึงอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรต่อไปได้ และจะต้องดำเนินการภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ด้วย หากไม่ปฏิบัติตามขั้นตอน

และกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว ศาลจะยกฟ้องเพราะขบวนการปฏิบัติขาดขั้นตอนไม่เป็นไปตามประมวลรัษฎากร ซึ่งศาลฎีกาได้พิพากษาไว้

เงื่อนไขในการอุทธรณ์ การประเมินภาษีอากรต่อศาล สรุปได้ดังนี้

(1) ต้องมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
 (2) อุทธรณ์ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องยื่นภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน และ

(3) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว

กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน หรือสั่งให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง ถ้าผู้อุทธรณ์ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลต่อไป

3. แบบของการอุทธรณ์ต่อศาลภาษี

การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ต้องทำเป็นคำฟ้อง ยื่นต่อศาลภาษีอากรที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตของศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลย หรือจะฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยก็ได้ เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 5 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร”

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อยู่ในกรอบอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยได้ หรือจะฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลยร่วมกับกรมสรรพากรก็ได้

4. สถานที่ยื่นอุทธรณ์

การอุทธรณ์คดีภาษีอากรต่อศาลนั้น บรรดาคดีที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี จะต้องอุทธรณ์ ต่อศาลภาษีอากรกลาง กรุงเทพมหานคร และบรรดาคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางหรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ก็ได้

5. การพิจารณาคดีภาษีอากร

กระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรนั้นต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาษีอากร และข้อกำหนดของศาลภาษีอากรกลาง หากไม่มีบทบัญญัติ

และข้อกำหนดใดก็ได้ ต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

สาระสำคัญของกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรที่ผิดแผกไปจากกระบวนการพิจารณาคดีแพ่งโดยทั่วไป ก็คือจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานเอกสารก่อนวันชี้สองสถาน หรือวันสืบพยานด้วย ทั้งนี้ เพราะถือว่าคดีภาษีอากรนั้นเอกสารเป็นเรื่องสำคัญ

6. หน้าที่การนำสืบ

การฟ้องศาลภาษีอากรให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่นำสืบหรือพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่า การประเมินและคำวินิจฉัยนั้น ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การทูลเอาการเสียภาษีระหว่างอุทธรณ์

การทูลเอาการเสียภาษีระหว่างอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 กำหนดว่า “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเอาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

บทบัญญัติข้างต้นนี้ชี้ให้เห็นว่า การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเอาการชำระภาษีอากร คือผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บ ซึ่งตามปกติภาษีอากรประเมินมีกำหนดเวลาให้ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอการชำระภาษีอากรไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ การทูลเอาการชำระภาษีอากรระหว่างอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการอุทธรณ์ต่อศาลเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะพิจารณาว่าควรจะอนุมัติให้ทูลเอาการชำระภาษีอากรหรือไม่ ฉะนั้นในทางปฏิบัติหากผู้ต้องเสียภาษีอากรประสงค์จะขอทูลเอาการชำระภาษีอากรระหว่างอุทธรณ์ก็ต้องทำคำร้องยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งแสดงเหตุผลและความจำเป็นให้ทราบ เพื่อขอทูลเอาการชำระภาษีอากรไว้ก่อน หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นว่า มีเหตุผลและความจำเป็นก็อาจอนุมัติให้ทูลเอาการชำระภาษีอากรก่อน ตามปกติจะกำหนดให้มีการค้ำประกันหนี้ภาษีอากรก่อนอนุมัติให้ทูลเอาการยื่นภาษี แต่ถ้าอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุมัติ ผู้ต้องเสียก็จะต้องชำระภาษีอากรตามรายการประเมิน ภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในใบแจ้งการประเมิน ถ้าไม่เสียภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากร

ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างไว้ ทั้งนี้ โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือมีคำสั่งอายัดแต่อย่างใด แต่เฉพาะกรณีอำนาจของนายอำเภอ นายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัดก่อน

ภาษีอากรค้างและอำนาจการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้าง

ภาษีอากร

ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่ง เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากรจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้เช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากรภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีได้

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสองของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

อำนาจจากการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรนี้ กฎหมายกำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร และผู้ว่าราชการจังหวัดรวมทั้งนายอำเภอไว้เต็มที่ โดยไม่จำเป็นต้องขออำนาจศาลให้ออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังเช่นคดีแพ่งโดยทั่วไป จึงถือได้ว่ามีอำนาจมากเป็นพิเศษ ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปโดยรวดเร็วทันเหตุการณ์

ข้อที่น่าสังเกตก็คือ ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบ จะต้องอยู่ในข่ายที่รับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างนั้น

กฎหมายได้ให้อำนาจบุคคลที่มีอำนาจดังกล่าวยึดหรืออายัดทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ถือหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ค้างชำระภาษีนั้นได้ด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2728/2534 การใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดหลักทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามมาตรา 12 ต้องกระทำภายใน 10 ปี นับแต่วันเอาใจใช้อำนาจดังกล่าวได้ การฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดมิใช่กรณีการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินจึงไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์การประเมิน โจทก์มีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7429/2534 การใช้วิธีการยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระหนี้ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 12 นั้น มีกำหนดเวลา 10 ปี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 วรรคสี่ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 271 โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เมื่อวันที่ 12 มิถุนายน 2526 ซึ่งถือว่าเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย (กรมสรรพากร) ได้ใช้สิทธิเรียกร้องบังคับเอาแก่โจทก์ เมื่อโจทก์ไม่ชำระ จำเลยขอที่จะใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันถัดจากวันที่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมิน การที่จำเลยยึดทรัพย์สินของโจทก์ในวันที่ 19 พฤศจิกายน 2541 จึงล่วงเลยกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว จำเลยจึงหมดสิทธิใช้วิธีนี้แก่โจทก์

กำหนดเวลาบังคับชำระหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 เป็นเรื่องระยะเวลาที่จะบังคับแก่ผู้ที่ค้างชำระหนี้ภาษีอากร ไม่ใช่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงไม่ใช่อายุความ กรณีไม่อาจนำเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้

1.2 กฎหมายศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งตั้งแต่ต้นจนปัจจุบัน ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรมาแล้วทั้งสิ้น 21 ครั้ง ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือสินค้าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร การจัดเก็บภาษีศุลกากรต้องเก็บตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ประเภทของอัตราอากรมี 2 ประเภท คือ อัตราอากรตามราคา และอัตราตามสภาพ การบริหารจัดการเก็บภาษีศุลกากร (อากร) ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยมีสาระสำคัญในเรื่องการประเมิน การอุทธรณ์ ดังนี้

ราคาศุลกากร¹⁰

⁹ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 กรุงเทพมหานคร สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) 2553 หน้า 6-040 ถึง 8-015

¹⁰ มาโนช รอดสม ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร กรุงเทพมหานคร หน้า 64-80

ภาษีศุลกากร คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้านำเข้าและสินค้าส่งออก ซึ่งสิ่งที่เป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากรมี 3 อย่าง คือ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร โดยสภาพของ คือ สภาพของของที่นำเข้าหรือส่งออก เช่น สภาพเก่าหรือใหม่ คุณภาพ เป็นต้น ราคาของ คือ ราคาศุลกากรตามคำนิยามในมาตรา 2 วรรค 12 พิกัดอัตราศุลกากร คือ กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

เดิมกรมศุลกากรใช้ “ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด” เป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีศุลกากร แต่ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นมา เพื่อรองรับระบบราคาเกณฑ์ที่ประเทศไทยมีพันธกรณีต้องนำมาใช้ตามข้อผูกพันที่มีต่อองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) กรมศุลกากรได้นำ “ราคาศุลกากร” มาใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีศุลกากรแทน ซึ่งเป็นวิธีการที่กำหนดขึ้นมาจากความตกลงว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade หรือ GATT) ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งมีทั้งการยกเลิก แก้ไขเพิ่มเติมและบัญญัติขึ้นมาใหม่หลายเรื่องในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2482 ด้วย หลักการสำคัญของระบบราคาเกณฑ์คือ การตีราคาของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศโดยยึดถือราคาตามที่อยู่สั่งซื้อในประเทศได้จ่ายไปจริงให้กับผู้ขาย

ความหมายของราคาศุลกากร

ราคาศุลกากรตามมาตรา 2 วรรคสิบสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ได้บัญญัติความหมายไว้ดังนี้

1) กรณีนำเข้าของเข้า หมายถึง ราคาเพื่อการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการเลือกใช้ราคาและการกำหนดราคาตามกฎกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ซึ่งมีวิธีการกำหนดราคาศุลกากร 6 วิธี ประกอบด้วย

- ก. ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
- ข. ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- ค. ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- ง. ราคาหักทอน
- จ. ราคาคำนวณ
- ฉ. ราคาย้อนกลับ

2) กรณีส่งออกของออก หมายถึง ราคาขายส่งเงินสดซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและสถานที่ที่ส่งออก โดยไม่หักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด

การจัดเก็บอากรตามราคา หมายถึง การจัดเก็บอากรเป็นร้อยละของมูลค่าสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกมาตรา 2 วรรคสองบัญญัติว่า

“คำว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” แห่งของอย่างใดนั้น

(1) ในกรณีส่งของออก หมายความว่าราคาขายส่งเงินสดซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และสถานที่ที่ส่งของออก โดยไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด หรือ

(2) ในกรณีนำเข้าของเข้า หมายความว่า ราคาของของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

(ข) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

(ค) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

(ง) ราคาหักทอน

(จ) ราคาคำนวณ

(ฉ) ราคาย้อนกลับ

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการเลือกใช้ราคาและการกำหนดราคาตาม (ก) (ข) (ค) (ง) (จ) และ (ฉ) ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

จากคำนิยามดังกล่าว ราคาศุลกากรจึงหมายถึง “มูลค่า” ที่ศุลกากรใช้เป็นฐานคำนวณค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร ซึ่งในส่วนของการนำของเข้ามีวิธีการกำหนดราคาศุลกากรตามหลักราคาซื้อขายที่แท้จริง (Transaction Value) โดยในระบบราคาเกณฑ์มีอยู่ 6 วิธี ซึ่งในการประเมินราคาศุลกากรต้องใช้วิธีที่ 1 ก่อน แต่หากพิจารณาเห็นว่าราคาของที่นำเข้ามีราคาต่ำอย่างไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงได้ ให้พิจารณาใช้วิธีที่ 2, 3 ต่อไปเรียงตามลำดับจนถึงวิธีที่ 6

ราคาซื้อขายของนำเข้า คือราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของเมื่อได้ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศไทย โดยได้มีการปรับราคาแล้วและไม่มีข้อจำกัดหรือเงื่อนไขใดๆ ในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้นแต่ประการใด รวมทั้งความมีอิสระต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายด้วย ทั้งนี้ ตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 2 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543)

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หมายความว่าของที่เหมือนกันในทุกด้านทั้งลักษณะกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง รวมทั้งของที่มีความแตกต่างเพียงเล็กน้อยทางด้านรูปร่างภายนอกและผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าที่กำลังประเมินราคาด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่า

ประกันภัย ค่าขนส่งของมายังท่าหรือที่นำของเข้า ค่าขนส่ง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ เกี่ยวข้องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่นำของเข้าด้วย ตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 3 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543)

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันในทุกๆ ด้าน แต่มีลักษณะและวัสดุส่วนประกอบเหมือนกัน ซึ่งสามารถทำหน้าที่อย่างเดียวกันและทดแทนกันได้ ในทางการค้าและผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา ในการกำหนดว่าของใดจะเป็นของคล้ายกันหรือไม่นั้น ให้คำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ซึ่งรวมถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของด้วย แต่ทั้งที่ไม่รวมถึงของซึ่งรวมหรือสะท้อนผลงานด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ และแบบแปลนภาพร่าง ซึ่งมีได้ทำการปรับราคาเนื่องจากองค์ประกอบเหล่านั้น กระทำขึ้นในราชอาณาจักร ตามที่ได้บัญญัติในหมวด 4 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543)

ราคาหักทอน

การกำหนดราคาศุลกากรถ้าไม่มีราคาซื้อขายหรือราคาซื้อขายที่ไม่อาจยอมรับได้ด้วยเหตุใดก็ตาม ศุลกากรก็ต้องกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน และถ้าหากว่าการดำเนินการดังกล่าวก็ยังไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้ ก็ให้นำราคาซื้อขายของที่คล้ายกันมาใช้ แต่ถ้าหากว่ายังไม่สามารถกำหนดราคาได้อีก ศุลกากรก็ต้องนำราคาหักทอนมาใช้เป็นลำดับต่อไป ซึ่งราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของนำเข้า หรือของนำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้า โดยหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ออกตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 5 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543)

ราคาคำนวณ

หากการกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีการซื้อขายของที่นำเข้า วิธีราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน วิธีราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน และวิธีราคาหักทอนยังไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้อีก ต้องใช้วิธีถัดไปคือ การกำหนดราคาศุลกากรโดยราคาคำนวณ ซึ่งได้บัญญัติไว้ในหมวด 6 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ซึ่งมีหลักการสำคัญคือ เป็นการเอาต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ มารวมกัน เพื่อกำหนดเป็นราคาศุลกากร

ราคาย้อนกลับ

ถ้าราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้ามีอาจกำหนดได้ตาม 5 วิธีตามที่กล่าวมาแล้ว ราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาย้อนกลับตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 7 แห่งกฎหมาย ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ซึ่งของนั้นจะต้องได้รับการประเมินราคาบนพื้นฐานของราคาที่ได้จากวิธีที่กำหนดไว้

ข้างต้น โดยมีการปรับแต่งวิธีการเหล่านั้นอย่างสมเหตุสมผล ภายในขอบเขตซึ่งจำเป็นต้องทำ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาบุคลากรที่ถูกต้องต่อไป

กฎกระทรวง

ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543)

ออกตามความในพระราชบัญญัติบุคลากร พุทธศักราช 2469
ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาบุคลากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 2 วรรคสอง (2) แห่งพระราชบัญญัติบุคลากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติบุคลากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 และมาตรา 122 แห่งพระราชบัญญัติบุคลากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติบุคลากร (ฉบับที่ 10) พุทธศักราช 2483 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2543 เป็นต้นไป เว้นแต่ข้อ 16 (3) และ บทบัญญัติแห่งหมวด 6 ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับเป็นต้นไป

ข้อ 2 ในกฎกระทรวงนี้

“ของประเภทหรือชนิดเดียวกัน” หมายความว่า ของที่อยู่ในกลุ่มหรือหมวดหมู่ของที่ผลิตโดยอุตสาหกรรมเฉพาะอย่างหรืออุตสาหกรรมสาขาเดียวกัน และรวมถึงของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันด้วย “ผลิต” ให้หมายความรวมถึง การผลิตทางการเกษตร การผลิตทางอุตสาหกรรม และการทำเหมือง

หมวด 1

บททั่วไป

ข้อ 3 การกำหนดราคาบุคลากรเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรสำหรับของที่นำเข้า ให้กำหนดโดยใช้ราคาคงต่อไปนี้ตามลำดับ

- (1) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
- (2) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- (3) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- (4) ราคาหักทอน

(5) ราคาคำนวณ

(6) ราคาย้อนกลับ

ในการใช้ราคาตามวรรคหนึ่ง ผู้นำเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคา คำนวณตาม (5) ก่อนราคาหักทอนตาม (4) และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำของเข้าร้อง ขอก็ให้ใช้ราคาดังกล่าวได้

ข้อ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อ การกำหนดราคาสุทธากากร

(1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง

(2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง

(3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง

(4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม หรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีก บุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(7) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ

(8) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

บุคคลที่มีอำนาจควบคุมตาม (4) (5) (6) และ (7) หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้ง หรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติบัญญัติหรือพฤตินัย

ข้อ 5 ในการกำหนดราคาสุทธากากรตามกฎกระทรวงนี้ ให้ผู้นำของเข้ามีหน้าที่พิสูจน์ ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใดๆ ที่ได้สำแดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

ข้อ 6 ให้นำความในภาคผนวก 1 หมายเหตุ การตีความตามความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ มาใช้ประกอบการ พิจารณาเพื่อกำหนดราคาสุทธากากรตามกฎกระทรวงนี้

ข้อ 7 ให้อธิบดีมีอำนาจออกประกาศ ระเบียบ หรือข้อบังคับเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไป ตามกฎกระทรวงนี้

หมวดที่ 2
ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ข้อ 8 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

ข้อ 9 ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังต่อไปนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อ 8 ด้วย

(1) ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น

(2) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม

(3) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

ข้อ 10 ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายหรือมูลค่าตามรายการดังต่อไปนี้ ให้นำค่าใช้จ่ายหรือมูลค่านั้นรวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อ 8 ด้วย

(1) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า แต่ไม่รวมค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ

(2) ค่าภษนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้ามาตามความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากร

(3) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

(4) การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า

ข้อ 12 ในกรณีที่ปรากฏอย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายตามรายการดังต่อไปนี้รวมอยู่ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นก่อนที่จะนำไปใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

(1) ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ติดตั้ง ประกอบ บำรุงรักษา หรือการให้ความช่วยเหลือด้านวิชาการที่กระทำขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของนั้น

(2) ค่าขนส่งภายหลังจากการนำเข้าสำเร็จแล้ว

(3) ค่าอากรและภาษีเนื่องจากการนำเข้า

ข้อ 13 ค่าใช้จ่าย รายได้ หรือมูลค่าตามรายการในข้อ 9 และข้อ 10 หรือมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือ บริการตามข้อ 11 ที่จะรวบรวมเข้าไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า และค่าใช้จ่ายตาม รายการในข้อ 12 ที่จะหักออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้า จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็น จริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้เท่านั้น

ข้อ 14 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) ผู้ซื้อจะต้องไม่ถูกจำกัดในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เว้นแต่จะเป็น ข้อจำกัดที่

- (ก) กำหนดขึ้น โดยบทบัญญัติของกฎหมายหรือโดยเจ้าหน้าที่รัฐ
- (ข) เป็นการห้ามของที่นำเข้านั้นไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง
- (ค) ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของของที่นำเข้า

(2) การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไข หรือสิ่งตอบแทนบางประการที่ มีอาจกำหนดเป็นมูลค่าได้

(3) ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือไปขายต่อใน ภายหลังไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่สามารถนำมารวมไว้ในราคาได้ตาม ข้อ 9(2)

(4) ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายตามที่กำหนดไว้ในข้อ 4 เว้นแต่ ความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 15 หรือเป็นกรณีตามข้อ 16

ข้อ 15 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ได้พิจารณาจากวิปฏิบัติทางการค้าของการขาย ของที่นำเข้าแล้วเห็นว่า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้าให้ พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาซื้อขายของนั้นเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้โดยจะไม่เรียก ข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้าของก็ได้

ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุสงสัยว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายอาจมีผลต่อ ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้แจ้งผู้นำของเข้าทราบและกำหนดระยะเวลาพอสมควรเพื่อให้ผู้นำของ เข้ามาชี้แจง แสดงเหตุผลหรือนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อพิสูจน์เหตุสงสัย ดังกล่าว

ข้อ 16 ในกรณีที่การซื้อขายของที่นำเข้ากระทำโดยบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม กำหนดในข้อ 4 หากผู้นำของเข้าสามารถพิสูจน์ได้ว่า ราคาซื้อขายที่ผู้นำของนำเข้าสำแดง ใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาดังต่อไปนี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาดังกล่าวเพื่อใช้ในการ กำหนดราคาศุลกากรได้

(1) ราคาซื้อขายของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร โดยไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

(2) ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือคล้ายกันตามที่กำหนดใน หมวด 5

(3) ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามที่กำหนดในหมวด 6

ราคาตาม (1) (2) และ (3) จะต้องเป็นราคาที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันกับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ในการพิสูจน์ราคาตามวรรคหนึ่ง ให้พิจารณาถึงความแตกต่างของระดับการค้าและปริมาณของการขายของนั้น องค์ประกอบต่างๆ ตามข้อ 9 ข้อ 10 และข้อ 11 และต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นแก่ผู้ขายในการขายที่ผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

หมวด 3

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ข้อ 17 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาสุทธการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามหมวด 2 ได้ ให้กำหนดราคาสุทธการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ข้อ 18 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธการจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วย

ข้อ 19 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ 18 จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร และได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้า

(2) เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าเคยรับเป็นราคาสุทธการมาแล้ว

(3) เป็นราคาซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า

(4) ไม่เป็นราคาซื้อขายของที่รวมหรือประกอบด้วยมูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร

ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายที่เหมือนกันตาม (3)ให้นำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายในระดับการค้าเดียวกับของที่นำเข้าแต่ปริมาณต่างกัน หรือปริมาณเดียวกับของที่นำเข้าแต่ระดับการค้าต่างกัน หรือระดับการค้าและปริมาณแตกต่างกันกับของที่นำเข้า ซึ่งได้เคยรับเป็นราคาสุทธาก่อนแล้ว มาปรับราคาโดยคำนึงถึงความแตกต่างในเรื่องระดับการค้าหรือปริมาณ ค่าประกันภัย ค่าขนส่งที่นำเข้ามายังท่าหรือที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่นำของเข้า ทั้งนี้ โดยอาศัยพื้นฐานจากหลักฐานที่นำของเข้ามานำแสดง

ข้อ 20 ถ้าราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคา ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตเดียวกัน และเวลาส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไขในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่ง และดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายใกล้เคียงกับของที่นำเข้าตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด

หมวด 4

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ข้อ 21 ในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดราคาสุทธากรสำหรับของที่นำเข้าโดยราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามหมวด 3 ได้ ให้กำหนดราคาสุทธากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ข้อ 22 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธากรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่ลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกันและทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการค้า ทั้งนี้โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

ข้อ 23ให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ 18 ข้อ 19 และข้อ 20 มาใช้กับการใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันเพื่อกำหนดราคาสุทธากรตามหมวดนี้โดยอนุโลม

หมวด 5
ราคาหักทอน

ข้อ 24 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันตามหมวด 4 ได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาหักทอนเว้นแต่ผู้นำของเข้าร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว

ข้อ 25 ราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้า โดยหักค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

(1) ค่าธรรมเนียมหรือบำเหน็จตัวแทนได้จ่ายหรือตกลงว่าจะจ่าย หรือกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติที่เกี่ยวข้องกับการขายของนั้นในราชอาณาจักร อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเทียบเคียงกับของประเภทหรือชนิดเดียวกัน

(2) ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้นที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร

(3) ค่าอากรและภาษีอื่นๆ ที่ต้องชำระในอาณาจักร เนื่องจากการนำหรือการขายของนั้น

ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ตามลำดับ ที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้าโดยหักค่าใช้จ่ายตาม (1) (2) และ (3) ออกจากราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน แล้วแต่กรณี

ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามวรรคหนึ่ง หรือของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามวรรคสองจะต้องเป็นราคาที่ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับการนำเข้าของที่นำเข้าในกรณีที่ไม่มีราคาที่ได้ขายของที่นำเข้าของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันดังกล่าว ซึ่งต้องไม่เกินเก้าสิบวันหลังจากการนำเข้าของนั้น

ข้อ 26 การใช้ราคาหักทอนตามข้อ 25 ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายตามที่กำหนดในข้อ 4 และไม่เป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการตามที่กำหนดในข้อ 11 ให้แก่ผู้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

ข้อ 27 ในกรณีที่ไม่มีการขายของที่นำเข้า ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามข้อ 25 หากผู้นำเข้าร้องขอหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นสมควร ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่

นำเข้าที่ได้ผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม โดยหักทอนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการนำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมดังกล่าว และค่าใช้จ่ายต่างๆตามข้อ 25 วรรคหนึ่ง ออกจากราคาซื้อขายของของนั้น

ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามวรรคหนึ่งจะต้องเป็นราคาที่ได้จากการขายของนั้นไปในปริมาณรวมมากที่สุด โดยผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

หมวด 6

ราคาคำนวณ

ข้อ 28 ในกรณีที่ไม่อาจกำหนดราคาสุทธากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาหักทอนตามหมวด 5 ได้ หรือกรณีที่ผู้นำของเข้าร้องขอให้กำหนดราคาสุทธากร โดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องดังกล่าว ให้กำหนดราคาสุทธากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาคำนวณ

ข้อ 29 ราคาคำนวณที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธากรจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

(1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดการหรือกิจกรรมวิธีใดๆที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

(2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่นเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

(3) ค่าภavnะบรรจุถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า

(4) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

(5) มูลค่าของวัสดุและอุปกรณ์ต่างๆ ตามที่กำหนดในข้อ 11 (1) (2) และ (3)

(6) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

(7) มูลค่าของการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร โดยคิดมูลค่าของการให้บริการดังกล่าวจากผู้ผลิต (ถ้ามี)

หมวด 7
ราคาย้อนกลับ

ข้อ 30 ในกรณีที่ไม่อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาตามหมวด 2 ถึง หมวด 6 ได้ ให้กำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาย้อนกลับ

ข้อ 31 ในการใช้และการกำหนดราคาย้อนกลับ ให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตามหมวด 2 ถึง 6 โดยผ่อนปรนหรือผ่อนผันหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และกำหนดราคาดังกล่าวอย่างสมเหตุ สมผล ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ราคาย้อนกลับตามวรรคหนึ่งจะต้องไม่กำหนดโดยใช้รายการดังต่อไปนี้

- (1) ราคาขายของที่ผลิตและขายในราชอาณาจักร
- (2) ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาสูงกว่าจากสองราคาที่ให้เลือก
- (3) ราคาของที่ขายในตลาดภายในประเทศที่ส่งออกของที่จะกำหนดราคาบุคลากร
- (4) ต้นทุนในการผลิตนอกจากรายการที่ใช้ในการคำนวณราคาคำนวณตามข้อ 29 สำหรับของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน
- (5) ราคาของของที่นำเข้าที่ได้ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศอื่นที่มีใช้ราชอาณาจักร
- (6) ราคาบุคลากรขั้นต่ำ หรือ
- (7) ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือไม่เป็นจริง

ให้ไว้ ณ วันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2543

(ลงชื่อ) (พิเศษฐ พันธุ์วิชาติกุล)

(นายพิเศษฐ พันธุ์วิชาติกุล)

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ ปฏิบัติราชการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

กรณีที่ได้มีการกำหนดราคาบุคลากรตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว หากยังเห็นว่าราคาตัวอย่างเห็นชัดหรือไม่น่าจะมีมูลค่าอันแท้จริงของของที่นำเข้านั้น กฎหมายให้อำนาจแก่อธิบดีกรมศุลกากรที่จะกำหนดราคาดังกล่าวได้ตามบทบัญญัติมาตรา 11 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังนี้

“มาตรา 11 ทวิ ในกรณีที่พิจารณาเห็นว่า ราคาสำแดงของของที่นำเข้านั้นราคาตัวอย่างปรากฏชัดหรือไม่ว่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริง และหากได้มีการกำหนดราคาบุคลากรตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคาบุคลากรตามความใน (2) (ก) (ข) (ค) และ (จ) ของบทนิยามคำว่า “ราคาบุคลากร” หรือ “ราคา” ในมาตรา 2 แล้วยังคงมีราคาตัวอย่างปรากฏชัดหรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงของของนั้นอีก ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาบุคลากรของของดังกล่าวได้”

การอุทธรณ์การประเมินอากร

การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้กำหนดราคาบุคลากรเพื่อการจัดเก็บอากรตามหลักเกณฑ์และวิธีการของระบบราคาเกดต์ดังกล่าว หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงเกี่ยวกับการกำหนดราคาบุคลากร หรือมีข้อโต้แย้งกรณีต่างๆเกี่ยวกับการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 112 จ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 จ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยเป็นประการใดแล้วให้ถือเป็นที่สุด อย่างไรก็ดี ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งนี้ตามมาตรา 112 อัฐวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งบัญญัติ

“มาตรา 112 อัญชารส ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกเลิกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทว่าทศ”

กรณีและผู้จะอุทธรณ์ต้องชำระเงินอากรเพิ่มหรือวางเงินประกัน ไว้ไม่คุ้มค่าที่ต้องชำระ การอุทธรณ์การประเมินอากรและการฟ้องศาลอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้ เว้นแต่อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายอนุมัติให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ แต่จะต้องชำระภายใน 30 วันนับแต่ที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ตามมาตรา 112 โสฬส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 โสฬส ในกรณีที่ต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกัน ไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ตามมาตรา 112 จ ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่ม ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง”

กรณีที่คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นที่สิ้นสุดแล้ว หากมีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นไม่ให้มีผลบังคับย้อนหลัง แต่กรณีที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็มีผลย้อนหลังได้เฉพาะส่วนที่เป็นโทษเท่านั้น และย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลที่เป็นคู่ความในคดีนั้นเท่านั้น ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 112 บัณรส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

“มาตรา 112 บัณรส คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สิ้นสุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นมิให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ในกรณีที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น”

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้กำหนดโดยมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติ
ศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543
ประกอบด้วย

- | | |
|---|-------------------------|
| 1) อธิบดีกรมศุลกากร | เป็นประธานกรรมการ |
| 2) ผู้แทนกระทรวงการคลัง | เป็นกรรมการ |
| 3) ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา | เป็นกรรมการ |
| 4) ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกจำนวน
5-7 คน (อยู่ในตำแหน่งคราวละ 3 ปี) | เป็นกรรมการ |
| 5) ข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรที่ได้รับ
แต่งตั้งจากคณะกรรมการ | เป็นกรรมการและเลขานุการ |
| 6) ข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรที่ได้รับ
แต่งตั้งจากคณะกรรมการ | เป็นผู้ช่วยเลขานุการ |

“มาตรา 112 สัตต ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดี เป็นประธาน
กรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่ง
อธิบดีแต่งตั้งไม่น้อยกว่าสามคนแต่ไม่เกินเจ็ดคน เป็นกรรมการ

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นเลขานุการ
และผู้ช่วยเลขานุการ โดยให้เลขานุการเป็นกรรมการด้วย”

ในการปฏิบัติงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจเรียกบุคคลต่างๆ มาให้
ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลต่างๆ ได้โดยให้เวลาไม่น้อยกว่า 15 วัน หาก
ผู้ใดที่ไม่ปฏิบัติตามคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจถูกยกอุทธรณ์นั้นเสียได้ ตามมาตรา 112
ทวิภาค ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 ทวิภาค เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์ หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้
ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสิ่รูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่น
ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงไว้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่
ได้ส่งหนังสือเรียก

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามวรรคหนึ่ง หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มี
เหตุอันสมควรให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้นเสีย”

มีข้อสังเกตว่า การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์เสียเนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทว่าทศนี้ ผู้อุทธรณ์ไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลตามมาตรา 112 อัญฐานสได้ ที่เป็นดังนี้ เนื่องจากกฎหมายไม่ต้องการให้มีเรื่องอุทธรณ์การประเมินอากรไปรกรอยู่ที่ศาลโดยไม่สมควร และป้องกันไม่ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกขึ้นอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยไม่มีเหตุผลด้วย

นอกจากนี้เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อบำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดเกี่ยวข้องกับการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรได้ตามมาตรา 112 เทรส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรพุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 เทรส วรรคแรก ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมายและรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

ตามมาตรา 112 จตุทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ได้บัญญัติให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอนุกรรมการแต่งตั้งเป็นพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งมีเจตนาที่จะให้คุ้มครองคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคณะอนุกรรมการ โดยบรรดาระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งที่ออกโดยคณะกรรมการหรือคณะอนุกรรมการ โดยมีเหตุผลอันสมควรและโดยชอบด้วยกฎหมายจะได้รับความคุ้มครองไม่ต้องรับผิดชอบทางแพ่งและทางอาญา

“มาตรา 112 จตุทศ ให้กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอนุกรรมการในคณะอนุกรรมการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้ง เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา”

การเก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลต่าง ณ สถานที่ที่กำหนด

ตามมาตรา 113 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ได้บัญญัติให้บุคคลหรือนิติบุคคลต่างๆ มีหน้าที่เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และข้อมูล ไม่ว่าสื่อรูปแบบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับของที่ผ่านศุลกากรหรือหลังผ่านศุลกากรไว้ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี และหากมีการเลิกกิจการจะต้องเก็บรักษาสิ่งต่างๆ ที่กล่าวแล้วต่อไปอีก 2 ปี นับแต่วันเลิกกิจการด้วย ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ต่อการที่ให้มีการตรวจสอบข้อมูลได้

“มาตรา 113 ทวิ ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าวหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนด มีหน้าที่เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบสื่อใดๆ ที่บุคคลดังกล่าวกล่าวใช้อยู่ซึ่งเกี่ยวข้องกับของใดๆ ที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากรไว้ ณ สถานที่ประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี นับแต่วันที่น่าของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งเลิกประกอบกิจการ ให้บุคคลหรือนิติบุคคลหรือผู้ชำระบัญชีของบุคคลนั้น เก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าว ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดต่อไปอีกสองปีนับแต่วันเลิกประกอบกิจการ

ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดชนิดของเอกสารที่บุคคลธรรมดาตามวรรคหนึ่ง มีหน้าที่เก็บรักษา รวมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และข้อมูลดังกล่าวได้

ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามวรรคสาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

นอกจากนี้ในกรณีที่มีเหตุอันต้องสงสัยหรือตรวจพบว่ามีกระทำความผิดกฎหมายที่เกี่ยวกับการศุลกากรพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ตัวแทนเรือหรือบุคคลใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการนำของเข้าหรือส่งของออก ให้ถ้อยคำหรือแจ้งข้อเท็จจริงต่างๆ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐานหรือข้อมูลต่างๆ ได้ ผู้ฝ่าฝืน ไม่ปฏิบัติตามจะถูกลงโทษทั้งจำคุกและปรับ ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 115 ทวิ ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ดังนี้

“มาตรา 115 ทวิ ในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าได้มีการฝ่าฝืนบทบัญญัติของพระราชบัญญัติหรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับศุลกากร ให้อธิบดี ผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีคำสั่งเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่ตรวจสอบมีอำนาจดังต่อไปนี้

(1) เข้าไปในสถานที่ประกอบการของผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องของบุคคลดังกล่าวในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการ ในกรณีนี้ให้มีอำนาจสั่งบุคคลดังกล่าวหรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้นให้ปฏิบัติเท่าที่จำเป็น เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

(2) สอบถามข้อเท็จจริงหรือเรียกบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอื่นที่เกี่ยวข้องกับการกระทำผิด จากผู้นำของเข้า ผู้ส่งออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับการนำเข้าหรือส่งออก

(3) ยึด หรืออายัดบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอื่นที่อาจใช้พิสูจน์ความผิดตามพระราชบัญญัตินี้หรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร

ผู้ใดขัดขวางหรือปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามความในวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

“มาตรา 115 ในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยหรือตรวจพบว่ามี การกระทำผิดตามพระราชบัญญัตินี้หรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร เพื่อประโยชน์ในการไต่สวนเกี่ยวกับการกระทำผิดนั้น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับการนำเข้าหรือการส่งออก ให้ถ้อยคำหรือแจ้งข้อเท็จจริงหรือทำคำชี้แจงเป็นหนังสือหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หลักฐานหรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอื่นที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดมาตรวจสอบ โดยใช้เวลาแก่บุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันที่ได้รับคำสั่ง

ผู้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ”

ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษี¹¹

ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีศุลกากรมีความสำคัญต่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกเป็นอันมาก เพราะเป็นสิ่งที่จะทำให้มีการเสียค่าภาษีถูกต้องได้ รวมทั้งเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาด้านคดีแก่ผู้ที่กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรด้วย ซึ่งแยกอธิบายได้ดังนี้

ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาเข้า

ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาเข้า เกิดขึ้นในวันนำเข้าสำเร็จ ตามมาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติว่า “ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ”

¹¹ มาโนช รอดสม ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร กรุงเทพมหานคร หน้า 81-87

สำหรับความหมายของคำว่า “นำเข้าสู่สำเร็จ” หมายถึง เวลาใดนั้น กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติไว้ 4 กรณีต่อไปนี้

1) เวลาที่เรือซึ่งนำของเข้าได้เข้ามาถึงเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 อันเป็นวันนำเข้าสู่สำเร็จที่ใช้กับการนำสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศทางเรือหรือทางอากาศยานโดยทั่วไป

“มาตรา 41 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใดๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้น ได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง”

ตามความหมายนี้ เป็นเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรในกรณีการนำเข้าทั่วไปซึ่งคำว่า “เขตท่า” ตามมาตรา 41 นี้ จะหมายถึงเขตท่าเพื่อการนำของเข้าหรือส่งของออกหรือคือเขตศุลกากรตามมาตรา 4(3) นั้นเอง

2) เวลาที่ปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 88 วรรคสาม, วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2543

ตามความหมายนี้ เป็นเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรในกรณีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเข้าไปสู่การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ

“มาตรา 88 วรรคสาม การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

วรรคสี่ การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคสาม ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสู่สำเร็จในเวลาปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ถือปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

3) เวลาที่นำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักรหรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นตามที่บัญญัติไว้ใน

มาตรา 97 นว วรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

“มาตรา 97 นว วรคแรก การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาราชาอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นว่านั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ตามความหมายนี้ เป็นเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรในกรณีการนำของออกจากเขตปลอดอากรเข้าไปสู่การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ ซึ่งวันนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 19 ทวิกับบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยกรณีการชำระภาษีอากรในการนำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก (EPZ) เพื่อการจำหน่ายหรือบริโภคในราชอาณาจักร ที่ให้ถือสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของต่างประเทศที่น่าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

4) เวลาที่ได้โอนหรือจำหน่ายของที่นำเข้ามาราชาอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิตผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น โดยถือว่าเป็นการนำเข้ามาราชาอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ได้โอนหรือจำหน่ายนั้น ทั้งนี้ตามมาตรา 19 จัตวาแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

“มาตรา 19 จัตวา ของที่นำเข้ามาราชาอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิตผสม ประกอบ หรือ บรรจุตามมาตรา 19 ทวิ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิในเวลาที่ได้โอนหรือจำหน่ายของเช่นว่านั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้รับโอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาราชาอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ได้โอนหรือจำหน่ายของเช่นว่านั้น โดยให้ถือปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ตามความหมายนี้ เป็นเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรในกรณีการนำของที่นำเข้าตามมาตรา 19 ทวิ เข้าไปสู่การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ

การคำนวณภาษีอากรของขาเข้า

การคำนวณค่าภาษีอากรขาเข้าจะต้องคำนวณตามสภาพของ ราคาของ และอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีอากรเกิดขึ้น เว้นไว้แต่จะมีกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่นบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ดังนี้

“มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นแต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของที่วันนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

ความตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง นี้ ถือเป็นหลักที่สำคัญว่า การคำนวณค่าภาษีจะต้องถือสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรตามที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าสำเร็จ ถึงแม้ว่าสภาพของ ราคาของ และอัตราอากรจะเปลี่ยนแปลงไปภายหลังก็มีพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในวันนำเข้าสำเร็จ ของอยู่ในสภาพของเรียบร้อยแต่เกิดอุบัติเหตุสูญหายภายหลัง ขณะขนถ่ายออกจากเรือเก็บในคลังสินค้าก็ดี ราคาของเปลี่ยนแปลงภายหลังอันเนื่องจากสาเหตุต่างๆ เช่น อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงก็ดี อัตราอากรที่ใช้อยู่ในวันนำเข้าสำเร็จตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรเป็นอยู่อย่างหนึ่ง แต่มีกฎหมายเปลี่ยนแปลงอัตราอากรใหม่ในภายหลังก็ดี ความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังเช่นนี้จะนำมาอ้างเป็นสาเหตุเพื่อลดหรือเพิ่มค่าภาษีอากรไม่ได้

ข้อยกเว้นบทบัญญัติมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง

มีข้อยกเว้นจากหลักทั่วไปของการคำนวณค่าภาษีอากรตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ดังต่อไปนี้

1) การนำของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนออกมาใช้จำหน่ายหรือบริโภคในราชอาณาจักรให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้เปลี่ยนแปลงเป็นอย่างอื่นแล้ว ส่วนสภาพของและประเภทพิกัดของที่ปล่อยออกมา (ไม่ใช่อัตราอากร) นั้นให้เป็นไปตามรายละเอียดที่ได้จัดแจ้งไว้ตามมาตรา 87 และ 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 สำหรับราคาของให้ใช้ตามที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสองที่กล่าวไปแล้ว

“มาตรา 87 เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้า และได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้พนักงานเจ้าหน้าที่จรรยาละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วน

ตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ถูกต้องแล้ว”

“มาตรา 88 รายการละเอียดแห่งของที่จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่กรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน จำนวนปริมาณที่ใช้ไปตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

สรุปแล้วสำหรับของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน หากนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อใช้ภายในประเทศ จะต้องเสียค่าภาษีอากรโดยถือสภาพของ ราคาของ อัตราแลกเปลี่ยนเงิน อัตราอากรในเวลาต่างๆ กันดังนี้

- **สภาพของ** ถือตามสภาพที่เจ้าหน้าที่ได้จัดแจ้งไว้ในเวลานำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน (ตามมาตรา 87 และมาตรา 88) โดยให้ใช้ประเภทพิกัดของของในสภาพที่เป็นอยู่ในวันที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

- **ราคาของและอัตราแลกเปลี่ยนเงิน** ถือตามที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ

- **อัตราอากรศุลกากร** ถือตามอัตราอากรของประเภทพิกัดที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน (ตามมาตรา 10 วรรคสอง)

2) ข้อยกเว้นกรณีการปล่อยของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักรให้คำนวณค่าภาษีอากรตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากเขตปลอดอากร ตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ดังนี้

“มาตรา 10 ทวิ วรรคสาม ในกรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร ให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร แต่ในกรณีที่ผู้นำของที่มีอยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้นมีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด”

3) ข้อยกเว้นกรณีสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 10 ของโคซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากร โดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำเข้าไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น ทั้งนี้ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงการเสียอากร แต่มิให้นำมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาใช้บังคับในกรณีของนั้นได้ออนไปโดยสุจริต

การชำระอากรหรืออากรเพิ่มตามความในวรรคแรก ให้เป็นความรับผิดชอบของผู้โอนของนั้นไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ได้นำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่น หรือผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสิทธิในขณะที่เป็นเจ้าของแล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท แล้วแต่กรณี เป็นผู้รับผิดชอบชำระอากรหรืออากรเพิ่ม โดยให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รู้ว่าของนั้นผู้ตายได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร

บทบัญญัติว่าด้วยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรหรืออากรเพิ่มตามมาตรานี้ มิให้ใช้บังคับในกรณีที่ของนั้นนำเข้าโดยกระทรวง ทบวง กรม หรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งถ้ามีการจำหน่ายของนั้นจะต้องส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐ โดยไม่หักรายจ่าย

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศกำหนดให้ของบางประเภทหรือบางชนิด ซึ่งบุคคลที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรนำเข้ามาเพื่อใช้เองหรือของบางประเภทหรือบางชนิดที่นำเข้ามา เพื่อใช้ประโยชน์ที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะตามความในวรรคหนึ่งได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งมาตรานี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้ การประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ความตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรมาตรา ๖๖ ได้บัญญัติเป็นข้อยกเว้นเวลาแห่งความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรขาเข้าว่าไม่ได้เกิดขึ้นในวันนำเข้าสำเร็จแต่เกิดขึ้นในเวลาโอนหรือนำไปใช้เพื่อการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงแทน โดยให้ถือสภาพของ ราคาของ และอัตราอากรตามที่เป็นอยู่ในเวลากำหนดไว้ตามมาตรา ๖๖

4) ข้อยกเว้นกรณีนำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร ให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และอัตราศุลกากรตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา ๖๖ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พุทธศักราช ๒๕๕๒ ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา ๖๖ ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๙ และของตามมาตรา ๕๒ รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งที่ได้จากการผลิตในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก”

ความตามมาตรา ๖๖ การนำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก (Export Processing Zone: EPZ) เพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร จะต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน แต่ให้ชำระตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักร แต่ถือตามสภาพของ ราคาของ และอัตราศุลกากรตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

อนึ่ง ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน กรณีการเรียกเก็บค่าภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับอากร ถือว่าผู้นั้นไม่เคยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรมาแต่ต้น ผู้นั้นจึงต้องถูกเรียกเก็บค่าภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรเพิ่มโดยถือสภาพของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำของนั้นมาในราชอาณาจักรตามมาตรา ๖๖ วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พุทธศักราช ๒๕๒๐ ดังนี้

“มาตรา ๖๖ วรรคแรก ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้า หรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากร โดยถือสภาพของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากรสำหรับกรณีที่ได้รับการลดหย่อนภาษีอากรให้เสียภาษีอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น”

5) แนวทางปฏิบัติของกรมศุลกากรสำหรับการเก็บค่าภาษีอากรพัสดุภัณฑ์ที่นำเข้าทางไปรษณีย์โดยของที่นำเข้าทางไปรษณีย์นำเข้ามาหลายทาง อาจเป็นการถือ ทางอากาศยาน ที่เวลาความรับผิดชอบในอันต้องชำระภาษีอากรเกิดขึ้นตามเวลาที่ของเหล่านั้นนำเข้าสำเร็จแล้ว แต่การที่จะปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยเวลานำเข้าสำเร็จดังกล่าวก็จะเป็นการยุ่งยากและสิ้นเปลือง โดยได้รับผลไม่คุ้มค่ากับการปฏิบัติงานกรมศุลกากรจึงให้ถือสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาเปิดดูไปรษณีย์เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร

2. ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาออก

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาออก เกิดขึ้นในวันส่งออกสำเร็จ คือวันที่เรือซึ่งส่งของออกได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุด ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 10 ตรี และมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังนี้

“มาตรา 10 ตรี ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาซึ่งของออกสำเร็จ

การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

การขอคืนค่าภาษีในกรณีมิได้ส่งของออกนอกราชอาณาจักรให้กระทำได้เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวันแต่ไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้”

“มาตรา 46 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการส่งของใดๆ ออก จะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไร ไซ้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออก ได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น”

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีอากรขาออก ถึงแม้จะเกิดในเวลาซึ่งของออกสำเร็จ แต่การเสียภาษีขาออกให้ถือสภาพของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่ออกใบขนสินค้าให้ ใบขนสินค้าขาออกใดที่ชำระอากรไว้ครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว จะไม่ต้องชำระอากรเพิ่มหรือได้รับเงินอากรคืน ถึงแม้ว่าก่อนจะส่งของออกไปจริงได้มีการเปลี่ยนแปลงราคาหรือพิกัดอัตราอากร ทำให้อัตราของชนิดตามใบขนสินค้าขาออกนั้นจะต้องเสียอากรมากขึ้น หรือน้อยลง หรือยกเว้นอากรก็ตาม

สำหรับของส่งออกที่ได้เสียอากรขาออกไว้ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าแล้ว หากของตามใบขนสินค้าไม่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร กฎหมายก็ได้เปิดช่องให้เรียกร้องขอคืนเงินอากรได้ แต่ได้กำหนดระยะเวลาให้ขอคืนอากรได้เมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้

และจะต้องขอคืนได้ภายในไม่เกิน 90 วันนับแต่วันที่ออกไปขนสินค้าให้ นั่นคือมีระยะเวลาที่จะขอคืนอากรได้เพียง 60 วันเท่านั้น

อนึ่ง ของส่งออกที่ต้องชำระค่าภาษีอากรขาออกในปัจจุบันมีเพียง 3 ประการเท่านั้น คือ ไม้บางชนิดคือ ไม้ซุงและไม้แปรรูป หนังโคและหนังกระบือดิบที่ยังไม่ฟอก และสินค้าที่นำออกจากพื้นที่พัฒนาร่วมๆ ตามกฎหมายว่าด้วยองค์การร่วมไทย-มาเลเซีย

การรับมอบของที่นำเข้าไปจากอารักขาศุลกากร

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามกระบวนการนำเข้าโดยชอบด้วยกฎหมาย และเก็บอยู่ในความอารักขาของศุลกากร กฎหมายศุลกากรไม่มีบทบัญญัติบังคับว่าผู้นำของเข้าจะต้องยื่นใบขนสินค้าเพื่อรับมอบของออกไปจากศุลกากร ซึ่งหากผู้นำของเข้ารายใดไม่ยื่นใบขนสินค้าอันได้รับรองและไม่ได้เสียอากรหรือวางประกันค่าภาษีอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้น ผู้นั้นไม่มีความรับผิดชอบแต่อย่างใด แต่กรมศุลกากรสามารถจะดำเนินการแก่ของนั้นให้เป็นของตกค้างและดำเนินการนำออกขายทอดตลาด ให้ส่งกลับไปต่างประเทศหรือให้ทำลายเสียได้ แต่ถ้าผู้นำของเข้าต้องการที่จะนำของที่นำเข้าออกไปจากอารักขาของศุลกากร จะต้องปฏิบัติโดยสรุป 3 ประการ คือ

- 1) ต้องยื่นใบขนสินค้า
- 2) ต้องเสียค่าภาษีหรือวางประกันค่าภาษีอากร (ถ้ามี)
- 3) ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมาย

ความดังกล่าวมานี้จะพบในกฎหมายศุลกากรหลายมาตรา เช่น มาตรา 10 มาตรา 40 หรือมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เป็นต้น

ในการนำของที่นำเข้าออกไปจากอารักขาของศุลกากร มีเรื่องที่เกี่ยวข้องดังนี้

การรับมอบของกรณีจำเป็นเร่งด่วน

ในกรณีมีความจำเป็นรีบด่วน อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจให้รับของไปก่อน โดยไม่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่กล่าวมาก็ได้ ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 40 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด คือ ให้ยื่นคำร้องขอผ่อนผันรับของไปก่อนตามแบบ กศก.103 พร้อมเอกสารประกอบ และกรณีของนั้นต้องชำระอากรขาเข้าจะต้องชำระอากรหรือวางค้ำประกันค่าภาษีอากรด้วย

“มาตรา 40 วรรคสอง ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่าของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากร โดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้ โดยไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

การเรียกเอกสารเพื่อตรวจความถูกต้องกับเอกสาร

เพื่อการตรวจสอบใบขนสินค้าให้ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเอกสารต่างๆ เช่นใบตราสินค้า ใบรับสมุดบัญชี บันทึกเรื่องราว หรือเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวกับของที่กำลังผ่านพิธีการ มาใช้ในการตรวจสอบได้ และผู้ใดที่พนักงานสั่งให้ยื่นเอกสารดังกล่าวแล้วไม่ยอมปฏิบัติตามภายในเวลาอันสมควรหรือภายในเวลาที่กำหนดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อาจถูกลงโทษ ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 114 และ 115 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังนี้

“มาตรา 114 พนักงานเจ้าหน้าที่ใดๆ อาจเรียกให้ยื่นบัญชีราคาสินค้า บัญชีสินค้า สำหรับเรือใบตราสินค้า ใบรับสมุดบัญชี บันทึกเรื่องราว หรือเอกสารอย่างอื่นอันเกี่ยวข้องกับใดๆ ที่กำลังผ่านหรือ ได้ผ่านศุลกากรนั้น ได้ เพื่อตรวจสอบหรือเทียบดูให้ถูกต้องกับใบขนสินค้า ใบรับรอง ใบแสดงรายการ หรือรายละเอียดที่ได้ยื่นไว้ต่อกรมศุลกากร และถ้าไม่ยอมยื่นไซ้ ท่านว่าบุคคลผู้จงใจไม่ยอมปฏิบัติตามคำเรียกของพนักงานนั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท”

“มาตรา 115 ถ้าผู้ใดไม่ยอมยื่นแบบใบรับรอง ใบแสดงการ คำสำแดง บันทึกเรื่องราว หรือไม่ยอมให้คำสำแดงข้อความอื่นแก่พนักงานคนใดซึ่งบังคับให้ยื่นหรือแสดง หรือที่เรียกให้ยื่นหรือแสดงโดยชอบตามพระราชบัญญัตินี้ หรือบทกฎหมายอื่นอันเกี่ยวแก่ศุลกากรก็ดี หรือละเลยไม่ยื่นแบบใบรับรอง ใบแสดงการ คำสำแดง บันทึกเรื่องราว หรือไม่ให้คำแสดงข้อความอื่นเช่นว่านั้นภายในเวลาอันควร หรือเวลาอันระบุไว้และตามแบบที่กฎหมายบัญญัติไว้ก็ดี ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท”

การวางเงินประกันหรือใช้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร

ในกรณีที่น่าจะมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าภาษีอากรที่จะต้องเสีย กฎหมายกำหนดให้ผู้นำของเข้าต้องเสียค่าภาษีตามจำนวนที่สำแดงไปก่อน ส่วนที่เป็นปัญหาข้อโต้เถียงจะต้องวางเงินประกันหรือใช้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารไว้แล้วค่อยพิจารณาจำนวนค่าภาษีที่ต้องต่อไป เพื่อป้องกันไม่ให้นำของเข้าต้องเดือดร้อนจากการถูกกักของเพื่อรอผลการพิจารณา ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังนี้

“มาตรา 112 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของนั้นไปยังศุลกากรสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและหรือรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้การค้ำ

ประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้”

ใบขอเปิดตรวจ (Bill of sight)

กรณีผู้นำของเข้าไม่ทราบรายการบริบูรณ์สำหรับของที่นำเข้า ทำให้ไม่อาจสำแดงรายการในใบขนสินค้าให้ถูกต้องสมบูรณ์ได้ ครั้นจะสำแดงไปโดยไม่ทราบรายละเอียดของที่นำเข้า หากเกิดความผิดพลาดขึ้นก็จะต้องรับผิดชอบสำแดงเท็จตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ประกอบมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 โดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ หรือหากความผิดพลาดนั้นทำให้ค่าภาษีอากรขาดด้วยแล้ว ก็จะต้องรับผิดชอบหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 27 ด้วย ดังนั้น เพื่อจะให้ผู้นำของเข้าที่ไม่รู้รายละเอียดแห่งของที่นำเข้า ซึ่งอาจจะเนื่องมาจากเป็นของขวัญของฝากที่ผู้อื่นส่งมาให้โดยผู้นำของเข้าไม่ทราบรายละเอียดของของ กฎหมายศุลกากรจะเปิดโอกาสให้ยื่นใบขอเปิดตรวจ (Bill of sight) ก่อนการจัดทำใบขนสินค้าได้ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ดังนี้

“มาตรา 12 ถ้าผู้นำของใดๆ เข้ามาไม่สามารถทำใบขนสินค้าสำหรับของนั้นๆ ได้เพราะยังไม่ทราบรายการบริบูรณ์ จะยื่นใบขอเปิดตรวจตามแบบที่อธิบดีต้องการก็ได้

ใบขอเปิดตรวจนั้น เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับรองแล้ว ก็ให้เป็นใบอนุญาตให้ผู้นำของเข้าตรวจของนั้นได้ และให้ผู้นำของเข้าตรวจของนั้นต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามวันนับแต่วันที่ได้รับรองใบขอเปิดตรวจ แล้วให้ทำใบขนสินค้าขึ้นโดยพลัน

ถ้าผู้นำของเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้าสำหรับของนั้น และไม่เสียอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้นถ้าต้องเสียหรือไม่วางเงินเป็นประกันเงินเป็นอากรเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับรองใบขอเปิดตรวจ ก็ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดเพื่อใช้ค่าอาหาร ค่าใช้จ่าย และค่าภาระติดพันอย่างอื่นฯ ทั้งสิ้น ถ้ามีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดก็ให้ส่งจ่ายให้ผู้นำของเข้า”

ใบขอเปิดตรวจ จะต้องทำการเปิดตรวจสินค้าภายใน 3 วันนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่รับรองใบขอเปิดตรวจ แล้วต้องยื่นใบขนสินค้าและเสียภาษีอากร หรือวางเงินประกันค่าภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับรองใบขอเปิดตรวจ

กรณีที่ได้ออกใบขอเปิดตรวจแล้วแต่ไม่จัดทำใบขนสินค้าชำระค่าภาษีอากรหรือวางประกันค่าภาษีอากรให้ถูกต้อง ภายในกำหนดเวลา อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดมาใช้เป็นค่าอาหาร ค่าใช้จ่าย และค่าภาระติดพันทั้งหลายได้ และหากมีเงินคงเหลืออีกเท่าใด ก็จะต้องคืนให้แก่ผู้นำของเข้า

5. การให้เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูล เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบ

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนด มีหน้าที่เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ ที่ใช้อยู่และเกี่ยวข้องกับของใดๆ ที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากรไว้ ณ สถานที่ประกอบการหรือที่ใดอธิบดีกรมศุลกากรกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันนำของเข้าหรือส่งของออก และถ้ามีการเลิกประกอบกิจการ ให้บุคคลหรือนิติบุคคลหรือผู้ชำระบัญชีของนิติบุคคลนั้น เก็บรักษาบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลดังกล่าวไว้ ณ สถานที่ที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อไปอีกสองปีนับแต่วันเลิกกิจการ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 113 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ตามที่กล่าวในบทที่ 8 แล้ว

6. การทบทวนหลังการตรวจปล่อย (Post review)

ในการผ่านพิธีการ โดยระบบอีดีไอหรือระบบอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร (Paperless) เพื่อรับมอบของจากอารักขาศุลกากรนั้น กรมศุลกากรได้กำหนดเงื่อนไขในการตรวจสอบใบขนสินค้าออกเป็น 2 กรณีคือใบขนสินค้าที่ไม่ต้องตรวจสอบพิธีการก่อนการตรวจปล่อย (Green line) กับใบขนสินค้าที่ต้องตรวจสอบพิธีการก่อนการตรวจปล่อย (Red line) ซึ่งใบขนสินค้าประเภท Red line ผู้นำเข้าต้องนำใบขนสินค้าไปให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรทำการตรวจสอบพิธีการ และประเมินอากรก่อนที่จะชำระภาษีอากรและรับการตรวจปล่อยส่วนใบขนสินค้าประเภท Green line กรมศุลกากรให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้นำของเข้าโดยยังไม่ทำการตรวจสอบพิธีการและประเมินอากรใบขนสินค้า ผู้นำของเข้าสามารถชำระภาษีอากรตามสำแดงและรับการตรวจปล่อยสินค้าไปก่อน หลังจากนั้นกรมศุลกากรจะดำเนินการทบทวนความถูกต้องของใบขนสินค้าต่อไป ดังนั้น การทบทวนหลังการตรวจปล่อย (Post review) คือการตรวจสอบพิธีการและประเมินอากรใบขนสินค้าระบบอิเล็กทรอนิกส์ว่าถูกต้องหรือไม่อย่างไร หากพบว่ามี การปฏิบัติพิธีการไม่ถูกต้อง และ/หรือชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วนกรมศุลกากรจะส่งเรื่องให้หน่วยงานคดีดำเนินการ และแจ้งให้ผู้นำของเข้ามาชำระค่าภาษีที่ขาดให้ครบถ้วนต่อไป

7. การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit)

ในการที่กรมศุลกากรนำระบบราคาแกลตต์มาใช้ รวมทั้งการที่ระบบงานที่กรมศุลกากรกำหนดเงื่อนไขของใบขนสินค้าเป็นประเภทไม่ต้องตรวจสอบพิธีการศุลกากรก่อนการตรวจปล่อย หรือการยกเว้นการเปิดตรวจสินค้านั้น อาจเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตด้านค่าภาษีอากรได้ กฎหมายศุลกากรจึงได้บัญญัติกำหนดให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนเรือหรือ

ตัวแทนของบุคคลดังกล่าวต้องเก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลต่างๆ ไว้ ณ สถานที่ที่กำหนดไว้เป็นเวลา 5 ปี 2 ปี แล้วแต่กรณี (มาตรา 113 ทวิ 7 และให้อำนาจแก่พนักงานตุลาการที่จะเข้าไปในสถานประกอบการของบุคคลดังกล่าวเพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริง เรียกหรือยึดบัญชี เอกสาร หลักฐาน ข้อมูลต่างๆ รวมทั้งเรียกบุคคลเหล่านั้นให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบได้ (มาตรา 115 ทวิ และ 115 ตริ)

การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) คือการที่พนักงานตุลาการได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 115 ทวิ และ 115 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 เข้าไปในสถานประกอบการของผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนเรือ หรือผู้แทนของบุคคลดังกล่าว เพื่อตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ หากตรวจพบว่าบุคคลเหล่านั้นหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร ถือว่าบุคคลเหล่านั้นกระทำความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรหรือฐานสำแดงเท็จแล้วแต่กรณี จะถูกพิจารณาความผิดตามกฎหมายศุลกากร และพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ตรวจพบความผิดก็จะมีสิทธิได้รับเงินรางวัลตามมาตรา 102 ตริ

การกักของกรณีค้างชำระค่าอากร

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร สำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกรายใดอยู่โดยผู้นำของเข้า/ส่งของออกไม่ยอมชำระให้ครบถ้วนตามกำหนดเวลา กฎหมายศุลกากรให้อำนาจแก่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายที่จะกักของใดๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างชำระให้ครบถ้วน และหากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยังไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระให้เสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่กักของ ก็ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมศุลกากรที่จะนำของที่กักไว้นั้นออกขายทอดตลาดได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 112 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 เบญจ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใดๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และมีได้ชำระภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่กักของเช่นว่านั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ให้หักค่าอากรค้างชำระค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อนเหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่างๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษาถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด”

กรณีที่มีการค้างชำระค่าอากรนั้น ไม่ว่าจะสืบเนื่องมาจากสาเหตุใดๆ ก็ตกอยู่ภายใต้บังคับของ มาตรา 112 เบญจ ทั้งสิ้น แม้แต่การเรียกเก็บอากรเพิ่ม ตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 คือ การตรวจพบอากรขาดและทวงถามให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกมาชำระค่าอากรให้ครบถ้วน ถ้าทวงถามเรียกเก็บอากรเพิ่มไม่ได้ อธิบดีมีอำนาจกักของผู้นั้น ได้ด้วยเหมือนกัน แต่ในกรณีที่ผู้นำเข้าปล่อยให้ของที่นำเข้าเป็นของตกค้างไม่ถือว่าผู้นำเข้าของเข้าค้างชำระค่าภาษีอากร ถึงแม้กรมศุลกากรจะขายทอดตลาดได้เงิน ไม่คุ้มค่าอากรและผู้นั้นนำของเข้ามาใหม่ อธิบดีก็ห้ามมีอำนาจกักของที่กำลังผ่านศุลกากรครั้งหลังไม่

ของที่ถูกกักไม่ได้เป็นของรายเดียวกันกับของที่เป็นต้นเหตุให้มีการค้างชำระอากร โดยของที่มีการค้างชำระค่าอากรเป็นของที่ผ่านศุลกากรไปก่อนแล้วแต่ได้เสียค่าภาษีไว้ไม่ครบถ้วน จึงเกิดมีการค้างชำระค่าอากรขึ้น และเงินอากรที่ค้างอยู่นี้ มิได้หมายความว่า เงินอากรสำหรับของที่กำลังกักอยู่ เพราะของรายที่กำลังกักอยู่ในระหว่างดำเนินการเรียกเก็บจึงยังไม่ถือว่าค้างชำระ ในทางกลับกันของที่จะตกอยู่ในข่ายของการถูกกักอยู่ในระหว่างดำเนินการเรียกเก็บจึงยังไม่ถือว่าค้างชำระ ในทางกลับกัน ของที่จะตกอยู่ในข่ายของการถูกกัก คือ ของที่กำลังผ่านศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ โดยปกติหมายถึงของที่ขึ้นใบขนสินค้าเพื่อเสียอากร อย่งไรก็ดีของอื่นที่ยังไม่ขึ้นใบขนสินค้าก็ถือว่าเป็นของที่กำลังผ่านศุลกากรด้วย เช่น ปรากฏหลักฐานจากบัญชีสินค้าสำหรับเรือว่ามีของของผู้นั้นเก็บอยู่ในโรงพักสินค้า ถ้าผู้นั้นไม่มาติดต่อยื่นใบขนสินค้าชำระอากร เพื่อนำของออกไปจากอารักขาศุลกากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายก็มีอำนาจกักของรายนั้นได้เช่นกัน

การกักของที่กำลังผ่านศุลกากร ก็เพื่อเป็นการบีบบังคับให้ผู้ที่ค้างชำระเงินอากรมาชำระค่าอากรเสียให้ครบถ้วนภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่กักของ หากไม่ได้ชำระอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดได้เพียงอย่างเดียวเท่านั้น จะสั่งให้นำออกขายหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นทำนองเดียวกับของตกค้างไม่ได้ ซึ่งการดำเนินการกับของที่กำลังกักนี้ดำเนินการเช่นเดียวกันกับของที่ทำใบขอเปิดตรวจ (Bill of sight) ไว้แต่ไม่ได้ยื่นใบขนสินค้าเพื่ออากรภายในเวลาที่กำหนดตามความในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งนำออกขายทอดตลาดได้เพียงวิธีเดียวเช่นกัน

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกักให้ดำเนินการหักเป็นค่าต่างๆ ตามลำดับดังนี้

- 1) ค่าอากรที่ค้างชำระ คือค่าภาษีอากรสำหรับของของผู้นั้นที่ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วแต่ยังชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน
- 2) ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด คือ ค่าภาษีอากรสำหรับของที่กำลังกักและได้นำออกขาย

3) ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นสำหรับของที่กัก อันค้างชำระแก่กรมศุลกากร

4) ค่าภาระติดพันต่างๆ ของของที่กักอันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา

5) จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา

6) เหลือเงินอยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะเรียกเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

จะเห็นว่าเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกัก ให้ดำเนินการคล้ายคลึงกับเงินที่ได้จากการขายของตกค้าง ตามมาตรา 61 ในบทที่ 24 ต่างกันเพียงเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกักให้หักเป็นค่าภาษีอากรที่ค้างชำระก่อนเป็นลำดับแรก แล้วถึจะมาหักเป็นค่าภาษีอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาดเป็นลำดับถัดมาและเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ เป็นลำดับถัดไป ทั้งนี้หากนำของที่กักออกขายทอดตลาดแล้วได้เงิน ไม่พอชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระอยู่ กรมศุลกากรมีอำนาจที่จะกักของของผู้นั้นสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรและนำออกขายทอดตลาดได้ตลอดไปจนกว่าจะได้ค่าภาษีอากรที่ค้างชำระจนกว่าจะได้รับค่าภาษีอากรที่ค้างชำระจนครบถ้วนของที่ค้างค่าภาษีอากร นอกจากนี้ต้องเสียค่าอากรที่คำนวณได้แล้วยังต้องรวมเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ทวิ และ/หรือตามมาตรา 112 จัตวา ด้วย

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกักมีส่วนที่แตกต่างกับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของตามใบขอเปิดตรวจตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 บ้างเล็กน้อยกล่าวคือเงินที่เหลือสำหรับของกักให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะเรียกเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด แต่เงินที่เหลือสำหรับของตามใบขอเปิดตรวจให้ส่งจ่ายให้แก่ผู้นำของเข้า ไม่มีโอกาสตกเป็นของแผ่นดินเลย

การเก็บค่าภาษี การเก็บภาษีเพิ่มเติม และการคืนเงินอากร

การเรียกเก็บค่าภาษี การเรียกเก็บค่าภาษีเพิ่มเติม และการคืนเงินอากรเพราะเหตุที่เสียไว้เกิน กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 คือ ให้เก็บตามกฎหมายศุลกากรและพิกัดอัตราศุลกากร โดยกรมศุลกากร โดยกรมศุลกากรต้องเรียกเก็บค่าภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนกรณีของส่งมอบไปแล้วแต่ยังเสียค่าภาษีอากรไม่ครบถ้วน จะต้องติดตามเรียกเก็บให้ครบถ้วนภายในอายุความเว้นแต่ค่าภาษีอากรที่ขาดเล็กน้อยอาจงดเว้นเรียกเก็บเสียได้ ส่วนการคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินอยู่ในอายุความสองปีนับแต่วันนำเข้าหรือส่งออก

“มาตรา 10 บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียภาษีแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาทีออกใบขนสินค้าให้

ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอาร์กขาของศุลกากร หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และค่าภาษีที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่งๆ อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

เว้นแต่กรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่เรียกเงินอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดโดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่มิให้ส่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไป เมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้นมิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้นๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ไปแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก”

ความตามมาตรานี้เป็นเรื่องของการเรียกเก็บค่า “ภาษี” และอายุความการคืน “เงินอากร” ทำให้เกิดความสงสัยว่าสองคำดังกล่าวนี้มีความหมายเหมือนหรือต่างกันอย่างไรหรือไม่ ซึ่งหากพิจารณาคำนิยามของคำว่า “ค่าภาษี” ในมาตรา 2 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ที่ว่าหมายถึง ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นในแล้ว ทำให้เห็นว่าคำว่า “ค่าภาษี” และ “เงินอากร” มีความหมายเดียวกัน

หลักการในการเรียกเก็บภาษี

หลักการในการเรียกเก็บภาษี เป็นไปตามมาตรา 10 วรรคแรก ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

- 1) บรรดาค่าภาษีให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้

คำว่า “พระราชบัญญัติ” หมายความว่าถึงทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และฉบับที่แก้ไขเพิ่มเติมต่อๆ มาทุกฉบับซึ่งกฎหมายศุลกากรได้บัญญัติหลักการเก็บภาษีอากรไว้หลายมาตรา เช่น เรื่องความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 10 ทวิ มาตรา

10 ตี มาตรา 41 มาตรา 46 และมาตรา 97 นว วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เรื่องการยกเว้นการเรียกเก็บอากรในบางกรณี เช่น การยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2543 การให้อำนาจที่จะออกพระราชกฤษฎีกายกเลิกอากรที่เรียกเก็บตามกฎหมาย พิศัตตราศุลกากรแก่ของที่นำเข้าหรือส่งออกทางบกได้ ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 เป็นต้น

2) ให้เก็บค่าภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิศัตตราภาษีอากร

กฎหมายว่าด้วยพิศัตตราศุลกากรที่ใช้ในปัจจุบัน คือ พระราชบัญญัติพิศัตตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์การเก็บ หลักเกณฑ์การตีความ และมีบัญชีแนบท้ายระบุดัตตราอากรที่ต้องเรียกเก็บแก่ของที่นำเข้าและส่งออก รวมตลอดถึงของที่ได้รับการยกเว้นอากรด้วย ซึ่งประเทศไทยกำหนดใช้กฎหมายพิศัตตราศุลกากรฉบับแรกเมื่อปี พ.ศ. 2478 แต่เดิมอัตรอากรที่กำหนดไว้ส่วนใหญ่เป็นการกำหนดอัตรอากรตามสภาพ คือ จัดเก็บตามหน่วยของ เช่น ตามน้ำหนัก จำนวน ปริมาณ เป็นต้น ต่อมาในปี 2503 ได้นำระบบพิศัตตราศุลกากรของบริศเชลล์ (Brussels Tariffs Nomenclature : BTN) มาใช้ และปี พ.ศ. 2531 กรมศุลกากร ได้นำเอาระบบพิศัตตราโมไนซ์ (Harmonized System : HS) มาใช้จนถึงปัจจุบัน

3) ให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาทีออกใบขนสินค้าให้

ของนำเข้าหรือส่งออกที่แจ้งชำระค่าภาษี ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ต้องการรับมอบของไปจากศุลกากรหรือต้องการส่งของออกนอกราชอาณาจักร ผู้นั้นต้องยื่นใบขนสินค้า และเสียค่าภาษีต่อกรมศุลกากรโดยจ่ายแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ อย่างไรก็ตามก็กรณีทีกรมศุลกากรกำหนดวิธีปฏิบัติโดยชำระเงินค่าภาษีอากรผ่านธนาคารระบบอิเล็กทรอนิกส์ ทีผู้ชำระเงินไม่ต้องชำระเงินโดยตรงกับพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรนั้นถือว่าอนุ โลมได้ว่าเป็นการชำระเงินอากรแก่พนักงานศุลกากรแล้ว

การเสียภาษีให้แก่ศุลกากร หากเป็นการเสียภาษีโดยตรงกับพนักงานเจ้าหน้าที่ สามารถนำสิ่งของต่อไปนี้มาชำระภาษีได้ คือ

1) เงินสด โดยทั่วไปแล้วต้องเสียภาษีเป็นเงินไทย จะใช้เงินตราต่างประเทศมาเสียภาษีไม่ได้

2) เช็ค ซึ่งเช็คทีกรมศุลกากรอนุญาตให้นำมาชำระเงินผลประโยชน์ให้แก่กรมศุลกากรได้จะต้องเป็นเช็ค 4 ชนิดเท่านั้น คือ

ก. เช็คของธนาคารแห่งประเทศไทย

ข. เชื้อที่มีธนาคารค้ำประกัน

ค. เชื้อที่ธนาคารสั่งจ่าย

ง. เชื้อที่มีผู้มีหน้าที่ชำระเงินผลประโยชน์เป็นผู้เซ็นสั่งจ่ายและใช้ชำระโดยตรง

3) **บัตรภาษี** เป็นการนำบัตรภาษีที่ผู้ขอชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักรที่ได้รับจากกรมศุลกากรนำมาชำระค่าภาษีอากรขาเข้าหรือขาออกแทนเงินสดแก่กรมศุลกากรซึ่งเป็นไปตามมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พุทธศักราช 2524 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 18 การจ่ายเงินชดเชยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไข และกำหนดเวลาที่คณะกรรมการกำหนดตามมาตรา 11(4) โดยให้กรมศุลกากรจ่ายเป็นบัตรภาษีเพื่อให้ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยนำไปชำระภาษีอากรดังต่อไปนี้

1. ภาษีอากรที่กรมศุลกากร กรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บ ซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชย มีหน้าที่ต้องเสีย

2. ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชย มีหน้าที่ต้องนำส่งตามประมวลรัษฎากร

3. ภาษีอากรที่กรมศุลกากร กรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บ แทนราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยมีหน้าที่ต้องเสีย

4. ภาษีอากรอื่นที่คณะกรรมการเห็นสมควรให้นำบัตรภาษีไปชำระได้”

การรับของหรือรับซื้อของเป็นภาษี

การรับของหรือรับซื้อของเป็นค่าภาษีนี้นับบัญญัติไว้ในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 เป็นกรณีที่มีข้อโต้แย้งระหว่างผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก กับกรมศุลกากรเกี่ยวกับเรื่องราคาศุลกากรสำหรับของใดๆ กล่าวคือ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสำแดงราคาในใบขนสินค้าเพื่อเสียภาษีมาอย่างหนึ่ง แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้เห็นว่าเป็นไม่ควรรับราคาที่สำแดง เมื่อเจ้าของสินค้าไม่ยอมกฎหมายศุลกากรให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรที่จะเลือกกระทำได้กับของนั้น 2 วิธี คือรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษีตามราคาที่แสดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 2.5 หรือซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนตามราคาที่สำแดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 2.5

“มาตรา 12 ถ้าไม่ตกลงในเรื่องราคาศุลกากรสำหรับของอย่างใดๆ ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษี หรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมด หรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือกองหนึ่งกองใดของชนิดหนึ่งหรือประเภทหนึ่งเต็มทั้งส่วน หรือทั้งกอง ตามราคาที่สำแดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อย

ละสองกึ่ง หรือถ้าไม่รับของไว้เป็นภาษี หรือรับซื้อของไว้ด้วงว่านี้ อธิบดีและเจ้าของต่างมีอำนาจตั้ง
อนุญาตโศตลาการมีจำนวนเท่ากัน แต่ไม่เกินฝ่ายละสองคน เพื่อช่วยให้ตกลงกันในข้อโต้แย้ง

ถ้าอนุญาตโศตลาการทั้งสองฝ่ายไม่ตกลงกันได้ ให้อนุญาตโศตลาการนั้นๆ ตั้งผู้ชี้ขาด
และให้เป็นอันยุติถึงที่สุดตามคำตัดสินของผู้ชี้ขาดนั้น”

การเรียกเก็บค่าภาษีที่เสียไว้ไม่ครบถ้วน

สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเก็บเงินค่าภาษีที่ขาดให้ครบถ้วน และการผ่อนผันงด
เก็บเงินค่าภาษีที่ขาด เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 10 วรรคสอง และสาม สาระสำคัญคือ

1) อธิบดีมีอำนาจสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมสำหรับค่าภาษีที่ขาดไม่เกิน 20 บาท
ได้ตามมาตรา 10 วรรคสอง

กฎหมายศุลกากรได้ให้อำนาจแก่อธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายที่จะงดการเรียกเก็บ
ภาษีที่เสียไว้ไม่ครบถ้วนที่มีจำนวนเล็กน้อยได้ ทั้งนี้อาจเล็งเห็นว่าเป็นจำนวนเงินที่ไม่คุ้มค่ากับการ
ดำเนินการติดตามเรียกเก็บ โดยจำนวนค่าภาษีที่ชำระไว้ไม่ครบถ้วนนั้นมีจำนวนไม่เกิน 20 บาท แต่
มีข้อสังเกตว่าต้องเป็นกรณีที่ปรากฏภายหลังจากที่ได้ปล่อยของออกจากรักษาของศุลกากรแล้ว
หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วเท่านั้น เช่น กรณีที่หน่วยทบทวนภายหลังการตรวจ
ปล่อย (Post Review) ตรวจสอบใบสินค้าที่ผ่านพิธีการระบบอีดีไอ เป็นต้น หากเป็นการตรวจพบ
ระหว่างการจัดทำใบสินค้า หรือในเวลารับการตรวจปล่อยซึ่งยังไม่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก
อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายหากมีสิทธิที่จะสั่งงดการเรียกเก็บเพิ่มเติมไม่ทางผู้เขียนเห็นว่า จำนวนค่า
ภาษีอากรที่ให้ผู้คลังดังกล่าวสั่งงดเรียกเก็บนั้นเมื่อเทียบกับค่าของเงินปัจจุบันแล้วจะต่ำมาก ทำให้
ไม่เกิดผลในการที่จะลดภาระในการติดตามเรียกเก็บภาษีอากรเล็กๆ น้อยๆ ของกรมศุลกากร ดังนั้น
เงินค่าภาษีอากรที่ชำระไว้ไม่ครบถ้วนในจำนวนไม่เกินกว่า 20 บาทนี้ เห็นสมควรที่จะแก้กฎหมาย
เพิ่มจำนวนเงินตามมาตรานี้ให้มีจำนวนที่เป็นไปตามสภาวะการณ์ปัจจุบัน

2) อายุความการเรียกเก็บเงินค่าภาษีที่ขาดของกรมศุลกากร

อายุความในการเรียกเก็บเพิ่มเติมสำหรับค่าภาษีที่เสียไว้ไม่ครบถ้วนเป็นไปตามมาตรา
10 วรรคสาม ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี คือ

ก. การเรียกเก็บเพิ่มในกรณีค่าภาษีขาดเพราะเหตุเกี่ยวกับ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ
น้ำหนัก ราคาของ หรืออัตราอากร กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บภาษีที่ขาดจนครบภายในอายุความ
10 ปี นับจากวันที่นำของเข้า หรือส่งของออก

ข. การเรียกเก็บเพิ่มเติมในกรณีคำนวณเงินอากรผิด คือกรณีการบวก ลบ คูณ หาร
ผิด เป็นความบกพร่องทางคำนวณ ส่วนรายการต่างๆ เกี่ยวกับของชนิดใด หรืออัตราอากรที่ได้เรียก

เก็บแก่ของนั้นถูกต้องอยู่แล้ว กรณีนี้กรมศุลกากรมีสิทธิติดตามเรียกเก็บภาษีให้ครบถ้วนได้ภายในอายุความเพียง 2 ปี นับแต่วันนำของเข้าหรือส่งของออก

ค. การเรียกเก็บเพิ่มเติมในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงเป็นการกระทำที่เป็นความผิดตามมาตรา 27 การเรียกเก็บอากรเพิ่มเติมในการหลีกเลี่ยงนี้ แม้ตามมาตรา 10 วรรคสามจะได้อยกเว้นจากกรณีให้ใช้อายุความ 10 ปี แต่ควรใช้อายุความเท่าใดนั้นกฎหมายไม่ได้บัญญัติใช้โดยตรง ซึ่งกรมศุลกากรได้วางแนวทางปฏิบัติโดยการนำอายุความทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้บังคับ คือมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันนำของเข้าหรือวันส่งของออก เช่นเดียวกับอายุความการเรียกเก็บภาษีที่ขาดเพราะเหตุทั่วไปตาม ก.

การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกิน

การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินตามมาตรา 10 นี้ เป็นการคืนเงินอากรจำนวนที่เกินจากที่ควรเสียจริงในกรณีต่างๆ เช่นการขอคืนอากรกรณีต่อไปนี้

- 1) ขอคืนเนื่องจากชำระเงินค่าภาษีอากรในราคาที่สูงกว่าบัญชีราคาสินค้าและได้สงวนสิทธิขอคืนเงินค่าภาษีอากรไว้ก่อนการส่งมอบหรือส่งของออก
- 2) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกิน เนื่องจากชำระอากรไว้ในพิกัดอัตราสูง และได้สงวนสิทธิขอคืนเงินค่าภาษีอากรไว้ก่อนการส่งมอบหรือส่งของออก
- 3) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรไว้เกินเนื่องจากผู้นำของเข้าอุทธรณ์การประเมิน
- 4) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรเนื่องจากของนำเข้าไม่ครบ (Short land หรือ Short packing)
- 5) ขอคืนค่าภาษีอากรกรณีของแตกหักเสียหายหรือสูญหายตามมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469
- 6) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีตรวจพบการสำแดงพิกัดและอัตราอากรต่ำกว่าที่สำแดง
- 7) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีตรวจพบชนิดและคุณภาพสินค้าต่ำกว่าสภาพที่สำแดง
- 8) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีคำนวณเงินอากรผิด
- 9) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีสำแดงสกุลเงิน อัตราแลกเปลี่ยน ราคาและอัตราอากรผิด
- 10) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีได้รับลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลัง

11) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรเพราะได้รับยกเว้นอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

12) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีของนำเข้าผิดทำ

13) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีลดอัตราอากรตามภาคีอาเซียน ภาคีเกตต์

14) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีของไม่ได้ส่งออกหรือส่งออกไม่ครบ

อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้อง

อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินอายุความ 2 ปี นับจากวันที่นำเข้าหรือส่งออก ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเสียไว้เกินเพราะเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด หรือเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาของ หรืออัตราอากร จะต้องยื่นคำร้องขอคืนตามแบบที่กรมศุลกากรกำหนด

เงื่อนไขในการขอคืนอากร

กรณีขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาของ หรืออัตราอากรหลังจากได้เสียอากรและของนั้นส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้แล้วเท่านั้นคือ

ก. ได้แจ้งความไว้ต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่า ประสงค์จะขอคืนอากรส่วนที่ชำระไว้

ข. เป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนการส่งมอบของหรือส่งออก ว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

การคืนเงินประกันที่เสียไว้

ความตามมาตรา 10 วรรค 4 และ 5 เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับเฉพาะกรณีคืนเงินอากรเท่านั้นสำหรับกรณีของการคืนเงินประกันหาอยู่ในบังคับของบทบัญญัติดังกล่าวไม่ จึงไม่อยู่ในอายุความ 2 ปี นับแต่วันนำเข้าหรือส่งออก รวมทั้งการประกันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาของ และอัตราอากรสามารถขอคืนเงินประกันได้แม้ไม่เป็นที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรพึงต้องรู้หรือได้แจ้งความไว้ก่อนส่งมอบหรือส่งออก

เงินประกันนั้นเกิดขึ้นในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากร ผู้ซึ่งนำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้เสียอากรตามที่ได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าส่วนหนึ่งแล้ว และส่วนที่เป็นปัญหาได้วางเงินประกันไว้ตามมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ครั้นต่อมาเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียเสร็จสิ้นแล้ว และปรากฏว่าเงินประกันที่วางไว้เกินกว่าอากรที่พึงต้องเสียจริง ในกรณีเช่นนี้ผู้นำ

ของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็มาขอคืนเงินประกันส่วนที่เกินได้ แต่การขอคืน ไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและเงื่อนไขเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 10 วรรคห้า แต่อย่างไร

“มาตรา 112 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรให้นำของนั้นไปยังศุลกากร หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างไว้วินิจฉัยปัญหา และเพื่อรักษาผลประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณี สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้รับการค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้”

กรณีเงินประกันที่วางไว้คุ้มหรือเกินค่าภาษีอากร พนักงานเจ้าหน้าที่จะผลักเงินประกันบางส่วนเป็นค่าอากรทันทีหลังจากประเมินอากรเสร็จ และแจ้งให้ผู้วางเงินประกันมารับเงินประกันที่เหลือคืน พร้อมทั้งดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนนับจากวันที่วางเงินประกันจนถึงวันที่การอนุมัติให้จ่ายคืน ตามความในมาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรเพราะเหตุที่ได้เรียกเก็บไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนที่ต้องคืน โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติจ่ายคืน ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออกการคำนวณดอกเบี้ยสำหรับจำนวนเงินประกันที่ต้องคืน ให้นับตั้งแต่วันวางเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนการค้ำประกันจนถึงวันที่อนุมัติจ่ายเงินคืน การคำนวณดอกเบี้ยตามวรรคนี้ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายนี้ให้ถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน”

การขอคืนอากรกรณีอื่นๆ

นอกจากการขอคืนค่าภาษีอากรเนื่องจากได้เสียไว้เกินดังกล่าวแล้ว ยังมีการขอคืนอากรในกรณีอื่นๆ อีกบางประการ เช่น การคืนอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2469 การคืนภาษีอากรขาเข้าสำหรับน้ำมันที่เติมในอากาศยานหรือในเรือที่เดินทางไปต่างประเทศ ซึ่งการคืนอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2469 อีก 2 กรณี คือ การคืนอากรของส่งกลับในสภาพเดิมที่นำเข้า (Re-Export) และการคืนอากรการผลิตเพื่อส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ

1) การคืนอากรส่งกลับในสภาพเดิมที่นำเข้า (Re-Export)

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วส่งกลับไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปยังต่างประเทศ จะได้รับคืนอากรเก่าในสิบส่วนหรือส่วนเกินหนึ่งพันบาทตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 19 ของใดที่พิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าเป็นของรายเดียวกันกับที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและเสียอากรแล้ว ถ้าส่งกลับออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปยังเมืองต่างประเทศ ให้คืนเงินอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำของเข้าเก่าในสิบส่วนหรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทของจำนวนที่ได้เรียกเก็บไว้ โดยคำนวณตามใบขนสินค้าขาออกแต่ละฉบับ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ระหว่างที่อยู่ในราชอาณาจักรของนั้นมีได้ใช้ประโยชน์ด้วยประการใดๆ เว้นแต่เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งของนั้นกลับออกไป และมีได้เปลี่ยนแปลงรูปลักษณะใดๆ

(ข) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปทางท่าเรือหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ค) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปภายในหนึ่งปีหรือนับแต่วันเข้า และ

(ง) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไป

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับด้วยการพิสูจน์ของ การส่งของกลับออกไป การจัดทำและยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้และวิธีการอื่นๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

การคืนเงินอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำของเข้าเก่าในสิบส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทของจำนวนที่ได้เรียกเก็บ ยกตัวอย่างเช่น ถ้าอากรขาเข้าเสียไว้หนึ่งหมื่นบาทจะได้คืนเก้าพันบาทพอดี แต่ถ้าอากรที่เสียไว้เกินกว่าหนึ่งหมื่นบาทหนึ่งในสิบส่วนจะเกินกว่าหนึ่งพันบาท ส่วนที่เกินกว่าหนึ่งพันบาทนี้ กรมศุลกากรจะคืนให้แก่ผู้ขอคืนด้วย แต่หากอากรขาเข้าที่เสียไว้ต่ำกว่าหนึ่งหมื่นบาท หนึ่งในสิบส่วนที่กรมศุลกากรจะไม่คืนให้ก็จะมีจำนวนต่ำกว่าหนึ่งพันบาท

ในการคำนวณค่าภาษีอากรที่ขอคืนนั้นจะคิดจากใบขนสินค้าขาออกที่ส่งกลับออกไปแต่ละฉบับ ไม่ได้คิดจากใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้ามาแต่อย่างใด ดังนั้น หากของที่นำเข้ามาตามใบขนสินค้าขาเข้าฉบับเดียวกัน แต่แยกส่งออกหลายใบขนสินค้าขาออก จะได้รับการคืนอากรน้อยกว่าการส่งออกโดยใบขนสินค้าขาออกฉบับเดียว

เกี่ยวกับระยะเวลาที่กำหนดเป็นเงื่อนไขไว้ในมาตรา 19 นี้ ของที่จะคืนเงินค่าภาษีอากรตามมาตรา 19 นี้ จะต้องส่งกลับออกไปยังเมืองต่างประเทศภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า และจะต้องขอคืนเงินค่าภาษีอากรภายในหกเดือนนับแต่วันนำของนั้นออกไป ซึ่งผู้ขอคืนอากรพึงระวังให้มาก เนื่องจากเป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้โดยกฎหมายที่ไม่ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีหรือผู้ใดที่จะผ่อนผันขยายเวลาให้ได้

2) การคืนอากรการผลิตเพื่อส่งออกตามมาตรา 19 ทวิ

การคืนเงินภาษีอากรตามมาตรา 19 ทวิ เป็นมาตรการของภาษีอากรที่เป็นการสนับสนุนการส่งออกอย่างหนึ่ง เป็นการลดต้นทุนสินค้าที่ส่งออกโดยการคืนเงินค่าภาษีอากรหรือหนังสือค้ำประกันค่าภาษีอากรสำหรับของที่ได้นำเข้ามาเพื่อการผลิตส่งออก ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามมาตรา 19 ทวิ มาตรา 19 ตริ และมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543

“มาตรา 19 ทวิ ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือ เดินทางไปต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่มอบหมายว่าได้ผลิตหรือผสมหรือประกอบหรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ของที่นำเข้านั้นมิใช่ของที่ถูกระหวางระบุนห้ามคืนเงินอากร

(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นของส่งออกให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะขยายเวลาไปได้ อีกไม่เกินหกเดือน และ

(จ) ต้องขอคืนอากรในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของออกไป แต่อธิบดีขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆเกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

สาระสำคัญของการค้าตามมาตรา 19 ทวิ

(1) ผู้มีสิทธิขอคืนอากรคือผู้นำของเข้า และผู้นำเข้าเพื่อขอคืนอากร ตามมาตรา 19 ทวิ ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ผลิตหรือผู้ส่งออกจากมอของที่นำเข้าให้ผู้คืนทำการผลิตหรือส่งออก แต่ในการส่งออกเอกสารส่งออกว่าโอนสิทธิให้ผู้นำของเข้าเป็นผู้ขอคืนอากร

(2) ขณะนำวัตถุดิบเข้ามา จะต้องชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน เมื่อส่งออกจึงขอคืนอากรขาเข้าที่กรมศุลกากร ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไว้สามารถไปเครดิตภาษีคืนจากกรมสรรพากร

(3) วัตถุดิบที่นำเข้ามาต้องใช้เพื่อผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุเป็นสินค้าแล้วส่งออกภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า เว้นแต่กรณีมีเหตุสุดวิสัยไม่อาจส่งออกได้ภายในกำหนดเวลา 1 ปีได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้ ทั้งนี้สามารถขยายให้ได้ไม่เกินหกเดือนเท่านั้น

(4) กรณีใช้สูตรการผลิตในการคำนวณวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตส่งออก จะต้องยื่นสูตรการผลิตต่อกรมศุลกากรก่อนการส่งสินค้าออก ถ้าสินค้าที่ส่งออกเคยยื่นสูตรไว้แล้วก็ให้อ้างเลขที่สูตรนั้นในใบขนสินค้าทุกครั้งที่ส่งสินค้าออก

(5) ถ้าขณะนำเข้าได้วางหนังสือค้ำประกันไว้ หากไม่ส่งออกภายในกำหนดเวลาตามข้อ 3 ต้องชำระค่าภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน นับจากวันที่ได้รับของไปจากกรมศุลกากร

หลักการสำคัญของมาตรา 19 ทวิ ก็คือ ในการนำวัตถุดิบเข้ามาผลิตเป็นสินค้าเพื่อส่งออก ผู้นำเข้าต้องชำระค่าภาษีอากรไว้ก่อน อย่างไรก็ตาม ผู้นำของเข้าสามารถขอให้หนังสือค้ำประกันธนาคารหรือของกระทรวงการคลังหรือหลักประกันอื่นวางประกันค่าภาษีอากรแทนการชำระด้วยเงินสดได้ หากเป็นไปตามมาตรา 19 ตริ ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 19 ตริ เมื่อผู้นำของเข้าแสดงความจำนงว่าของที่นำเข้าจะใช้เฉพาะในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ เพื่อการส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศ หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปยังเมืองต่างประเทศ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายอนุญาตให้การค้ำประกันของกระทรวงการคลัง หรือธนาคารหลักประกันอื่นแทนการชำระอากรขาเข้าที่ต้องเสีย โดยอาจกำหนดเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้ เมื่อมีการส่งออกซึ่งของที่จะได้คืนเงินอากรตามมาตรา 19 ทวิ ก็ให้คืนประกัน โดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร”

มีข้อสังเกตว่า การค้ำประกันภาษีอากรตามมาตรานี้จะค้ำประกันได้เฉพาะภาษีศุลกากร (อากรขาเข้า) เท่านั้น ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มชำระด้วยเงินสดเท่านั้น ไม่อาจใช้หลักทรัพย์ค้ำประกันได้ เนื่องจากประมวลกฎหมายรัษฎากรมาตรา 83/9 บัญญัติให้ค้ำประกันภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับของที่นำเข้าได้เฉพาะของที่นำเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรและของที่ผู้

ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนำเข้าเท่านั้น ไม่ได้บัญญัติให้ค่าประกันภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับของนำเข้าเพื่อการผลิตส่งออกตามมาตรา 19 ทวิด้วยแต่อย่างใด

ของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ อาจขอคืนได้แม้ไม่ได้ส่งออกป้อนราชอาณาจักร แต่ได้ออนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ตามบทบัญญัติของมาตรา 19 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543 ดังนี้

“มาตรา 19 จัตวา ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุตามมาตรา 19 ทวิ หากออนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิในเวลาที่ออนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้รับ ออนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเว้นหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ความตามมาตรา 19 นี้เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการตามมาตรา 19 ทวิ ที่จะให้ได้รับการคืนอากรของที่นำเข้าแม้ไม่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่น่าจะใช้บังคับได้ เฉพาะกรณี ออนหรือจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปหรือสินค้ากึ่งสำเร็จรูปผ่านกระบวนการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุจากผู้ประกอบการตามมาตรา 19 ทวิ แล้วเท่านั้น หากเป็นการ ออนหรือจำหน่ายของที่ยังอยู่ในสภาพเดิมที่นำเข้าโดยยังไม่ได้ผ่านกระบวนการตามมาตรา 19 ทวิ ไม่น่าจะได้รับการคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ เพราะของที่นำเข้าและได้ส่งกลับออกไปยังต่างประเทศในสภาพเดิม จะได้รับคืนอากรเพียงเท่าในสิบส่วนหรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทในฐานะของผู้ส่งกลับในสภาพเดิมที่นำเข้าตามมาตรา 19 เท่านั้น หากจะคืนให้ทั้งหมดตามมาตรา 19 ทวิ ย่อมเป็นการขัดหลักกฎหมายมาตรา 19 (Re-Export)

3) การคืนเงินภาษีอากรขาเข้าสำหรับน้ำมันที่เติมในอากาศยานหรือเรือเดินทางไปต่างประเทศ

น้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันหยอดเครื่องและสิ่งที่ใช้ในการหล่อลื่นที่เติมในอากาศยานหรือในเรือที่มีขนาดเกินสองร้อยตันกรอสส์ ซึ่งศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว หากน้ำมันเหล่านั้นได้นำเข้ามาจากต่างประเทศและได้ชำระเงินค่าภาษีอากรไว้แล้ว ก็จะได้รับคืนเงินค่าภาษีอากรตามพิกัดฯ ภาค 4 ประเภทที่ 8 โดยนายด่านศุลกากรหรืออำนาจการสำนักงานศุลกากรที่ปล่อยอากาศยานหรือเรือที่เดินทางไปนอกราชอาณาจักร จะทำการตรวจสอบให้มีใบรับรองของผู้

ควบคุมอากาศยานหรือเรือสำหรบน้ำมันว่า น้ำมันตามชนิดและปริมาณที่ได้ใช้เติมอากาศยานหรือเรือได้เดินทางไปยังต่างประเทศจริง แล้วส่งเรื่องไปให้สำนักหรือด่านศุลกากรที่นำน้ำมันเข้ามาเพื่อประกอบการพิจารณาคืนอากรต่อไป

เงินเพิ่มและดอกเบี้ย

เงินเพิ่ม คือ เงินที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำมาชำระให้แก่กรมศุลกากร นอกเหนือจากค่าภาษีอากรอันพึงต้องชำระตามปกติ เพราะเหตุมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเงินเพิ่มถือเป็นเงินอากรตามกฎหมายศุลกากร

ดอกเบี้ย คือ เงินที่กรมศุลกากรจ่ายให้แก่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก เพราะเหตุที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้เรียกเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม โดยดอกเบี้ยถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน

เงินเพิ่ม ตามกฎหมายศุลกากรมี 2 ชนิด คือ

1) **เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบ** เป็นการเรียกเก็บเงินตามมาตรา 112 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 ตรี ในกรณี ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือมาตรา 45 อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ เงินเพิ่มนี้ถือเป็นเงินอากร”

เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม เรียกเก็บได้ใน 3 กรณีต่อไปนี้

กรณี 1 ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ คือ กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าภาษีสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรและพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้วางเงินประกันค่าภาษีอากรไว้ก่อนตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสีย และแจ้งให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกให้ชำระเงินอากรเพิ่มภายใน 30 วันแล้ว แต่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่มาชำระภายในกำหนดเวลาที่ได้รับแจ้ง อธิบดีอาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนที่ต้องเสียเพิ่มก็ได้ ซึ่งเงินเพิ่มกรณีนี้มีลักษณะคล้ายเบี้ยปรับเพื่อบังคับผู้ที่วางเวลาไม่ยินยอมชำระค่าภาษีอากรในเวลาที่กำหนด

“มาตรา 112 ทวิ ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากร ตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสีย และแจ้งให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณี

ทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่ได้รับแจ้ง

ในกรณีที่มีการวางเงินประกันที่วางไว้คุ้มครองค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้วให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าหรือผู้นำของออกได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้วรรคหนึ่งแล้ว”

กรณีที่ 2 ผู้นำของเข้ามิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 วรรคสอง คือกรณีจำเป็นต้องการรับมอบของที่นำเข้าไปก่อน โดยยังไม่ได้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ครบถ้วน โดยได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เช่น ต้องยื่นใบขนสินค้าชำระอากรให้เสร็จภายใน 7 วัน เมื่อพ้นกำหนดแล้วผู้นำของเข้ามิได้ดำเนินการ อธิบดีอาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนอากรที่ต้องเสียก็ได้

“มาตรา 40 วรรคสอง ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากร โดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาศุลกากรได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงิน หรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

กรณีที่ 3 ผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 45 วรรคสองคือกรณีจำเป็นต้องส่งของออกรีบด่วน โดยไม่ต้องปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วน โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีศุลกากรกำหนด หากผู้ส่งของออกไม่ได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขดังกล่าว อาจถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียก็ได้

“มาตรา 45 วรรคสอง ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความจำเป็นที่จะต้องส่งออกนอกราชอาณาจักร โดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้ส่งของนั้นออกไปได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

ข้อสังเกตสำหรับเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบ

- (1) เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบนี้ให้ถือเป็นเงินอากร ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ตรี
- (2) เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบไม่มีบทบังคับให้เก็บตายตัว เนื่องจากกฎหมายบัญญัติเพียงว่า “จะเรียกเก็บเงินอีกไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนค่าภาษีอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่มก็ได้” ซึ่งหมายความว่า จะเรียกเงินเพิ่มก็ได้ ไม่เรียกเงินเพิ่มเลยก็ได้ และอาจจะเรียกร้อยละเท่าใดก็ได้ ขอ

แต่อย่าเรียกเก็บเกินร้อยละยี่สิบก็แล้วกัน ซึ่งปัจจุบันกรมศุลกากรได้กำหนดอัตราของการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรี ตามระยะเวลาที่ได้ชำระอากรหลังพ้นกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

- 15 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 2 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- 1 เดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 5 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- 2 เดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- 3 เดือน นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 15 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม
- ถ้าเกิน 3 เดือนขึ้นไป นับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วัน จากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

2) เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน เป็นการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 จัตวา เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบทวน นับแต่วันที่ได้นำส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าว ในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบทวน นับแต่วันที่ได้นำส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินวางแทนการค้ำประกัน แต่ในกรณีที่เงินประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากรให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย

ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้ถือเป็นเงินอากร”

เหตุผลที่เรียกเก็บเงินเพิ่มประเภทนี้ ก็เพื่อเร่งรัดเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนในเวลาอันสมควรการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระหนึ่งเป็นการเรียกเก็บเพิ่มตายตัว โดยไม่ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีที่จะสั่งงดเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามมาตรา 112 ตรี ซึ่งอาจเรียกเก็บหรือไม่ก็ได้ ส่วนความหมายที่ว่าไม่คิดทบทวน คือ ไม่นำเอาเงินเพิ่มที่ต้องเสียในเดือนแรกมารวมกับเงินอากรที่ค้างชำระเพื่อคิดเป็นเงินเพิ่มสำหรับเดือนถัดไป

เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนให้ถือเป็นเงินอากรเช่นเดียวกับเงินเพิ่มร้อยละไม่เกินยี่สิบ ส่วนการคำนวณกฎหมายกำหนดว่าเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ซึ่งการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้กฎหมายประสงค์ให้เรียกเก็บเมื่อมีการเสียภาษีภายหลังการส่งมอบหรือส่งออก เพราะเป็นการเสียอากรภายหลังกำหนดเวลาที่ต้องเสีย

กรณีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน

โดยทั่วไปแล้วการที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินอากรมาชำระหรือชำระเพิ่ม หลังการส่งมอบหรือหลังการส่งมอบ จะต้องจ่ายเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนด้วย มีเพียงกรณีเดียว เท่านั้นที่ไม่ต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน คือ กรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจพบการเก็บ อากรขาดตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 ที่ไม่ต้องจ่ายเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน เนื่องจากมาตรา 112 จัตวาวรรคหนึ่ง ตอนที่ห้าบัญญัติไว้ว่า “.....แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการ ชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3” ซึ่งมาตรา 102 ตรีอนุมาตรา 3 กล่าวถึง การจ่ายเงิน รางวัลไว้ว่า ในกรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสำรวจเงินอากรตรวจพบเป็น ผลให้เรียกอากรเพิ่มเติมได้ ให้จ่ายเงินรางวัลร้อยละ 10 ของอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพิ่มเติมได้

กรณีที่ผู้ชำระภาษีได้วางเงินประกันสำหรับภาษีอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่มไว้ก่อนรับ มอบของหรือก่อนการส่งออกแล้ว ผู้นั้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่มแต่อย่างใด ซึ่งไม่รวมถึงการใช้ หลักประกันแทนการวางเงินประกันที่ผู้นั้นยังคงต้องชำระเงินเพิ่มอยู่ ในกรณีที่ตอนแรกผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งออกได้วางหลักประกันอื่นที่ไม่ใช่เงินประกันไว้ ภายหลังขอเปลี่ยนการค้ำประกันเป็น การวางเงินประกันแทน จะคิดเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนับแต่วันส่งมอบหรือส่งของออกจนถึง วันที่นำเงินมาชำระแทนการวางประกันเท่านั้น หลังจากนั้นก็ไม่คิดเงินเพิ่มอีกต่อไป

ดอกเบี้ย กำหนดไว้ในกฎหมายศุลกากรตามมาตรา 112 จัตวาวรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากรพุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า

“มาตรา 112 จัตวาวรรคสี่ ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากร เพราะ เหตุที่ได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อ เดือน ของจำนวนที่ต้องคืน โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้รับชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่า อากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายเงิน ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้ำประกันเป็นการ วางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก การคำนวณดอกเบี้ยสำหรับจำนวนเงินประกันที่ ต้องคืน ให้นับตั้งแต่วันวางเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนการค้ำประกันจนถึงวันที่อนุมัติให้จ่ายคืน การคำนวณดอกเบี้ยตามวรรคนี้ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายนี้ให้ถือเป็น เงินอากรที่ต้องจ่ายคืน”

ดอกเบี้ยตรงกันข้ามกับเงินเพิ่ม กล่าวคือเงินเพิ่มเป็นเงินที่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของ ออกนำมาชำระแก่กรมศุลกากร ส่วนดอกเบี้ยเป็นเงินที่กรมศุลกากรจ่ายให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก อัตราดอกเบี้ยและอัตราของเงินเพิ่มไม่เท่ากัน โดยดอกเบี้ยคิดร้อยละ 0.625 ต่อเดือน หรือร้อยละ 7.5 ต่อปี ส่วนเงินเพิ่มอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือน หรือร้อยละ 12 ต่อปี

การคืนเงินประกันหรือเงินอากรพร้อมดอกเบี้ยนั้น จะต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากร ได้เรียกเก็บค่าภาษีอากรหรือเงินประกันไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียเพิ่มเท่านั้น เช่น กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้วางเงินประกันกรณีมีปัญหาเรื่องค่าภาษีอากรตามมาตรา 112 หากภายหลัง ค่าภาษีอากรที่ต้องเสียจริงต่ำกว่า หรือถูกต้องตามที่สำแดงในใบขนสินค้ากรมศุลกากรต้องคืนเงินประกันที่วางไว้พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนที่ต้องคืน โดยดอกเบี้ยจะคิดให้ เฉพาะกรณีที่ต้องคืนเงินอากร หรือเงินประกันค่าภาษีอากรเท่านั้นกรณีที่ต้องคืนหลักประกัน เช่น หนังสือค้ำประกันของธนาคาร ก็ไม่ใช่เป็นการคืนเงินอากรหรือเงินประกันก็ไม่ต้องคิดดอกเบี้ยให้ นอกจากนี้กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระค่าภาษีไว้เกินเอง โดยที่เจ้าหน้าที่ไม่ได้ส่งเรียกเก็บ กรมศุลกากรก็ไม่ต้องจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ขอคืนเงินอากรเช่นกัน

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันภายหลังการส่งมอบหรือส่งของออก การเริ่มต้นนับวันที่ดอกเบี้ย ก็ให้เริ่มแต่วันที่วางเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนที่จะเริ่มนับแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งของออกทำนองเดียวกันกับการคิดเงินเพิ่มซึ่งได้กล่าวมาแล้ว ในการคำนวณดอกเบี้ยเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือนไม่มีการทบต้น และดอกเบี้ยต้องจ่ายให้ถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน¹²

1.3 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นภาษีทางอ้อม ใช้ในการบริการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้าและบริการตามที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมการจัดเก็บภาษีการประเมินภาษี การคัดค้านและการอุทธรณ์ ดังนี้

มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษี

การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้หรือชำระภาษีไม่ถูกต้องนั้น ถ้ากฎหมายมิได้กำหนดมาตรการบังคับไว้ย่อมก่อให้เกิดปัญหาในการบริหารและจัดเก็บภาษีของรัฐ ดังนั้น มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะทำ

¹² มาโนช รอดสม ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร กรุงเทพมหานคร เอสทีซี มีเดีย แอนด์ มาร์เก็ตติ้ง 2548 หน้า 64-109

ให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดมาตรการบังคับเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีไว้คือ การประเมินและการวางประกันค่าภาษี แต่ได้ให้สิทธิแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะคัดค้านและอุทธรณ์ นอกจากนี้กฎหมายยังได้กำหนดเรื่องเบี้ยปรับเงินเพิ่มไว้ด้วยในกรณีที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระไว้ไม่ถูกต้อง ตลอดจนมาตรการในการบังคับชำระภาษีค้างซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระภาษีได้ด้วย จึงขออธิบายตามลำดับดังต่อไปนี้

การประเมินและการวางประกันค่าภาษี

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการประเมินและการวางประกันค่าภาษีไว้ตามหมวด 6 ส่วนที่ 1 ตั้งแต่มาตรา 79 ถึงมาตรา 85 ดังนี้

อำนาจในการประเมินภาษี อำนาจประเมินภาษีนั้นกฎหมายกำหนดไว้ตามมาตรา 79 ซึ่งบัญญัติว่า

“พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อ

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป
- (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี

(4) มีกรณีตามมาตรา 42”

จะเห็นได้ว่าผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีอำนาจและหน้าที่ในการประเมินภาษีรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มคือ “พนักงานเจ้าหน้าที่” ซึ่งอำนาจประเมินภาษีจะเกิดขึ้น 4 กรณี คือ

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดกล่าวคือกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษีได้สิ้นสุดลงแล้ว และผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลานั้น ขอให้สังเกตว่ากฎหมายกำหนดแต่เพียงว่า “มิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา” มิได้กำหนดว่า “ผู้ได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา” แต่เนื่องจากการยื่นแบบรายการภาษีตามบทบัญญัติในหมวด 4 (มาตรา 48 ถึงมาตรา 58) กำหนดให้การยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีต้องกระทำพร้อมกัน ดังนั้น แม้ว่ามาตรา 78 จะมีได้กำหนดว่า “มิได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา” ก็ตาม แต่ผลทาง

กฎหมายจะเป็นเช่นเดียวกัน กล่าวคือถ้า เพียงแต่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาแต่ไม่ได้ชำระภาษีก็ถือว่ามิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ตามกฎหมาย

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป กรณีนี้เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายงานภาษีภายในกำหนดเวลาแล้วแต่แบบรายการภาษีที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด เช่น มีข้อผิดพลาดในเรื่องมูลค่าที่ใช้เป็นฐานภาษี หรือคำนวณภาษีผิดพลาดโดยใช้อัตราภาษีผิด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ความหมายของคำว่า “คลาดเคลื่อนไป” ในที่นี้หมายความว่าสูงกว่าหรือต่ำกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสียก็ได้ อาจเกิดข้อสงสัยว่าถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้โดยแสดงมูลค่าซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีไม่ถูกต้องหรือมีข้อความผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริงทำให้จำนวนภาษีที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย ดังนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่จะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 79(2) โดยกำหนดจำนวนเงินภาษีให้ถูกต้องได้หรือไม่ ปัญหานี้จะต้องพิจารณาจากความหมายของคำว่า “ประเมินภาษี” ตามที่กำหนดไว้ในพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ดังนี้

ประเมินภาษี ก. (หมายถึงกริยา) กำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียเป็นภาษี, กำหนดจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บเป็นภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่ได้ประเมินไว้แล้ว ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

ดังนั้น ถ้าพิจารณาตามความหมายนี้ การประเมินภาษีจึงอาจทำการประเมินเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา 79(2) ก็จะสอดคล้องกัน เพราะกฎหมายกำหนดว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป การคลาดเคลื่อนไปในที่นี้จึงหมายความว่ารวมทั้งภาษีที่เสียไว้สูงกว่าหรือต่ำกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสียก็ได้ ถ้ามีการประเมินภาษีแล้วจำนวนเงินภาษีที่ประเมินต่ำกว่าจำนวนภาษีที่ได้เสียไว้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 107

(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี อำนาจประเมินภาษีสำหรับกรณีนี้อาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประการ คือ

(3.1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่ อำนาจออกหนังสือเรียกเป็นไปตามมาตรา 118(3) คือเรียกบุคคลใดมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร

หลักฐาน หรือสิ่งอื่นที่จำเป็นมาประกอบการพิจารณาได้ ซึ่งถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ออกหนังสือเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาประเมินภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามนอกจากจะมีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146 แล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 79(3) ด้วย

(3.2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ คำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามที่จะก่อให้เกิดอำนาจประเมินตามมาตรา 79(3) ต้องเป็นคำสั่งที่กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องปฏิบัติ ซึ่งจะมีอยู่หลายกรณีด้วยกัน ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามก็ย่อมก่อให้เกิดอำนาจประเมินภาษีตามกฎหมาย การใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 118(3) ก็ถือว่าเป็นคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่อย่างหนึ่ง เพราะถ้าไม่ปฏิบัติตามคำสั่งโดยไม่มีเหตุอันสมควรก็มีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146

(3.3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจออกหนังสือเรียกตามมาตรา 118(3) ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปให้ถ้อยคำ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปพบพนักงานเจ้าหน้าที่แล้วแต่ไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษี ก็มีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146 และพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะมีอำนาจประเมินภาษีได้ โดยชอบด้วยกฎหมาย ปัญหาว่าคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรณีใดที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละเรื่อง เช่น ถ้าเป็นคำถามเรื่องฐานภาษี การยกเว้นหรือคืนภาษี การลดหย่อนภาษี ย่อมถือว่าเป็นคำถามที่เป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม คำถามใดก็ตามที่ก่อให้เกิดผลกำไรต้องเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมขึ้นหรือลดลงย่อมถือว่าเป็นคำถามที่เป็นสาระสำคัญ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีได้

(3.4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี กรณีนี้เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานที่เกี่ยวกับการคำนวณภาษีให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ หลักฐานเพื่อการคำนวณภาษีที่สำคัญก็คือหลักฐานที่เกี่ยวกับฐานภาษีโดยเฉพาะที่เกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าเพื่อเสียภาษี ซึ่งจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะมีอำนาจประเมินตามที่กฎหมายกำหนดไว้

(4) มีกรณีตามมาตรา 42 ซึ่งเป็นกรณีที่เจ้าของคลังสินค้าที่ขังบนจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าในคลังสินค้าที่ขังบนพร้อมกับเบี่ยงปรับอีกสองเท่าของ

เงินภยานั้น ถ้ามีอาจพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นสูญหายเพราะเหตุสุดวิสัยหรือเป็นเหตุผิดพลาดในการตรวจนับปริมาณสินค้าอันไม่ได้เกิดขึ้นโดยความตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้า ทักทบนัน เมื่อมีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีต่อเจ้าของคลังสินค้าทักทบนันนั้นได้

วิธีดำเนินการในการประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดวิธีดำเนินการเกี่ยวกับการประเมินภาษีไว้ตามมาตรา 80 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในการดำเนินการตามมาตรา 79 พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ

(1) จัดทำรายการลงในแบบรายการภาษีตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้องเมื่อมิได้มีการยื่นแบบรายการภาษี

(2) แก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษีหรือในเอกสารอื่นที่ยื่นประกอบแบบรายการภาษีเพื่อให้ถูกต้อง

(3) ประเมินภาษีตามหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอยู่หรือตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาว่าถูกต้องเมื่อมีกรณีตามมาตรา 79(3) โดยไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม (1) หรือ (2) ก็ได้”

อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 80(1) จะใช้ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มิได้ยื่นแบบรายการภาษี ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจจะทำรายการลงในแบบรายการภาษีได้ตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง ส่วนอำนาจตามมาตรา 80(2) เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้แล้วแต่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่จึงทำการแก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษีหรือในเอกสารอื่นที่ยื่นประกอบแบบรายการภาษีเพื่อให้เป็นไปโดยถูกต้อง สำหรับกรณีตามมาตรา 80(3) เป็นการประเมินภาษีตามหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาเห็นว่าถูกต้อง เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่สามารแสดงหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภาษี ซึ่งกรณีนี้พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรา 80(1) หรือ (2)

การแจ้งการประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการแจ้งการประเมินภาษีไว้ตามมาตรา 81 ซึ่งบัญญัติว่า

“เมื่อประเมินแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินเป็นหนังสือต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี”

มาตรานี้ได้กำหนดหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้ว่าเมื่อทำงานประเมินแล้ว จะต้องแจ้งการประเมินต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี และการแจ้งจะต้องทำเป็นหนังสือจะแจ้งด้วยวาจาไม่ได้ วิธีปฏิบัติในการแจ้งจะต้องปฏิบัติตามมาตรา 18 คือให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือให้

เจ้าพนักงานนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในเวลาระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะและอยู่หรือทำงานในบ้านเรือหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ หรือถ้าไม่สามารถส่งหนังสือตามวิธีดังกล่าว ก็ให้ส่งโดยวิธีปิดหนังสือในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ สำนักงาน โรงงานอุตสาหกรรม ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ของผู้รับนั้นหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ได้และเนื่องจากหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเป็น “คำสั่งทางปกครอง” ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 การแจ้งการประเมินจึงต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งตามมาตรา 70 และมาตรา 71 ของพระราชบัญญัติดังกล่าวด้วย

การแก้ไขการประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการแก้ไขการประเมินภาษีไว้ตามมาตรา 82 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 79 ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วและแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นการประเมินตามมาตรา 79”

มาตรานี้เป็นเรื่องการแก้ไขการประเมินภาษีที่ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ซึ่งอาจจะสูงกว่าหรือต่ำกว่าจำนวนที่ควรเสียก็ได้ ถ้ามีความไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะมีอำนาจแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วและแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ได้ และถ้ามีการแก้ไขจำนวนเงินภาษิดังกล่าวกฎหมายก็ได้กำหนดให้ถือเป็นการประเมินภาษีด้วย ซึ่งต้องแจ้งการประเมินตามมาตรา 81 และผู้ถูกประเมินย่อมมีสิทธิในการคัดค้านและอุทธรณ์ต่อไปได้

อายุความในการประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องอายุความในการประเมินภาษีไว้ตามมาตรา 83 ซึ่งบัญญัติว่า

“การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา ดังต่อไปนี้

(1) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

(2) สองปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีภายหลังจากวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาดังกล่าวใน (1) แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี

(3) สิ้นปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ในกรณีที่ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี หรือมีการยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละสิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี”

การกำหนดเวลาในการประเมินภาษีตามมาตรา 83 ถือว่าเป็นอายุความเพราะเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องหนี้ค่าภาษีที่รัฐใช้สิทธิเรียกร้องต่อประชาชน ถ้ามิได้ใช้สิทธิเรียกร้องภายในกำหนดก็ถือว่าขาดอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/9 กรณีตามมาตรา 83(1) เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นไว้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้แล้วแต่ยื่นไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปตามมาตรา 79(2) พนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจประเมินภาษีส่วนที่คลาดเคลื่อนไปนั้นได้ภายในสองปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งเวลาที่รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไปแล้วแต่กรณี เช่น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมในวันที่ 15 สิงหาคม 2541 ซึ่งความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีย่อมเกิดขึ้นถ้าผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้รับสิทธิในการยื่นแบบรายการภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 52 ก็ย่อมมีสิทธิยื่นแบบรายการภาษี และชำระภาษีภายในวันที่ 15 กันยายน 2541 ถ้ายื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป พนักงานเจ้าหน้าที่ก็ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี คือต้องประเมินภายในวันที่ 15 สิงหาคม 2543

กรณีตามมาตรา 83(2) เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษียังมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 79(1) แต่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายหลังจากเวลานั้นซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี เช่น กรณีตามตัวอย่างดังกล่าวถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษียังมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาคือวันที่ 15 กันยายน 2541 แต่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายหลังจากกำหนดเวลา เช่น ถ้ายื่นแบบรายการภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 พนักงานเจ้าหน้าที่ก็ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษีคือภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2543 แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ซึ่งกรณีนี้

กำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษีคือวันที่ 15 กันยายน 2541 อายุความประเมินภาษีสิบปีนับแต่วันที่ 15 กันยายน 2541 ก็จะต้องประเมินภาษีภายในวันที่ 15 กันยายน 2541

อายุความสิบปีดังกล่าวถือว่าเป็นระยะเวลาสูงสุดที่จะต้องประเมินภาษี อย่างไรก็ตาม ถ้าขึ้นแบบรายการภาษีในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 ตามตัวอย่าง และมีได้ประเมินภาษีในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 ก็ถือว่าขาดอายุความ เนื่องจากเกินกำหนดสองปีนับแต่วันขึ้นแบบรายการภาษี แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีขึ้นแบบรายการภาษีในวันที่ 15 มกราคม 2551 กำหนดอายุความสองปีนับแต่วันขึ้นแบบรายการภาษีก็น่าจะสิ้นสุดลงในวันที่ 15 มกราคม 2553 แต่เนื่องจากมาตรา 83(2) กำหนดอายุความประเมินไว้ว่าจะต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษี ซึ่งตามตัวอย่างคือวันที่ 15 กันยายน 2551 ดังนั้นอายุความในการประเมินภาษีสำหรับกรณีนี้จึงต้องสิ้นสุดลงในวันที่ 15 กันยายน 2551

สำหรับกรณีตามมาตรา 83(3) แบ่งออกเป็น 2 ประการ คือ ประการที่หนึ่ง เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ขึ้นแบบรายการภาษีไม่ว่าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าว ก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะทำการประเมินภาษี และ ประการที่สอง เป็นเรื่องที่ได้มีการขึ้นแบบรายการภาษีแล้วแต่ได้แสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดเกินไปกว่าร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี ขอให้สังเกตว่าการแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปในที่นี้หมายความว่ามูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เป็นฐานในการคำนวณภาษี เช่น ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม (บวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ) ของสินค้าที่ต้องเสียภาษีมีมูลค่าขึ้นละ 10 บาท ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้นำสินค้าออกไปจากโรงอุตสาหกรรมจำนวน 10 ชิ้น มูลค่าที่เป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้าทั้งหมดคือ 100 บาท แต่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้แสดงไว้ในแบบรายการภาษีว่ามีมูลค่าขึ้นละ 5 บาท มูลค่าสินค้าจึงขาดไปร้อยละห้าสิบของมูลค่าที่แท้จริง ดังนั้น จึงถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ขึ้นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าไว้ในแบบรายการภาษีขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าจากมูลค่าที่แท้จริง ทั้ง 2 กรณีคือไม่มีการขึ้นแบบรายการภาษีหรือมีการขึ้นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี ดังกล่าวนี้อีก กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีภายในสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษี ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องขึ้นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในวันที่ 15 กันยายน 2541 กำหนดเวลาสิบปีคือวันที่ 15 กันยายน 2551

10.1.6 การวางประกันภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดเรื่องการวางประกันค่าภาษีไว้ตามมาตรา 84 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ถ้าผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ประสงค์จะนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือผู้นำเข้าประสงค์จะนำ สินค้าออกไปจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อนการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ผู้ประกอบการ อุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษีพร้อมกับวางเงิน เพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจจะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ทั้งนี้ ผู้ประกอบ อุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้าประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็น ประกัน โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

เพื่อวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีตามวรรคหนึ่ง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่ จะเอาสินค้าไว้เป็นตัวอย่างได้พอสมควร

มาตรานี้เป็นการให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า ในกรณีที่มีปัญหา เกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระว่าจำนวนภาษีที่ถูกต้องจะเป็นเท่าใดซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่น แบบรายการภาษีไว้แล้วแต่ปัญหาว่าจำนวนเงินภาษีที่จะต้องชำระที่ระบุไว้ในแบบนั้นจะถูกต้อง หรือไม่ กรณีนี้พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องประเมินภาษีสำหรับสินค้านั้น ถ้าในระหว่างที่รอการ ประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมประสงค์จะนำสินค้าออกไปจากโรง อุตสาหกรรมก่อน หรือผู้นำเข้าประสงค์จะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อน กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงไว้ในแบบ รายการภาษีพร้อมกับวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจจะต้องเสียสำหรับสินค้า นั้น ทั้งนี้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้าประกันของธนาคาร แทนการ วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกัน โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดก็ได้และเพื่อประโยชน์ในการ วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีดังกล่าวนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะเอาสินค้าไว้เป็น ตัวอย่างได้ตามจำนวนที่สมควร

การนำสินค้าออกไปโดยวางหลักประกันตามมาตรา 84 นั้น เมื่อมีการประเมินภาษีจะ ก่อให้เกิดผลตามมาตรา 85 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่มีการวางเงินประกันค่าภาษีตามมาตรา 84 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมิน ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไว้และได้แจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า ทราบแล้ว ให้เก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันดังกล่าว ถ้าเงินประกันไม่คุ้มค่าภาษีก็เรียกให้ ชำระเพิ่มจนครบ แต่ถ้าเงินประกันเกินค่าภาษี ให้คืนเงินส่วนที่เกินโดยมิชักช้า”

ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ กฎหมายกำหนดให้แจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบ โดยจะต้องเก็บภาษีส่วนที่ เพิ่มขึ้นจากเงินประกันก่อน มิใช่เรียกเงินส่วนที่เพิ่มขึ้นจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าและ

คืนเงินที่วางประกันให้ภายหลัง แต่ถ้าเงินที่วางประกันเกินค่าภาษีก็ให้คืนเงินส่วนที่เกินโดยมิชักช้า ขอให้สังเกตว่ากฎหมายกำหนดให้เรียกเงินส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินที่วางประกันไว้ แต่ถ้าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้าประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกัน โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 84 ก็จะเรียกเงินภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากหลักประกันที่วางไว้ไม่ได้ จะต้องเรียกจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าโดยตรง

10.2 การคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีแล้ว กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ถูกประเมินมีสิทธิคัดค้านการประเมินและอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านได้ การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ถูกประเมินเพราะถ้าถือว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นที่ยุติไม่อาจคัดค้านได้ ผู้ถูกประเมินก็จะไม่ได้รับความเป็นธรรม เช่นพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่มีอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายที่จะทำการประเมินภาษี กฎหมายจึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านไว้ดังต่อไปนี้

10.2.1 การคัดค้าน และกำหนดเวลาในการคัดค้านการประเมิน พระราชบัญญัติ

ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการคัดค้านการประเมินไว้ตามมาตรา 86 ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

คำคัดค้านให้ยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด”

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีสิทธิคัดค้านการประเมินได้ต่อเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งการประเมินเป็นหนังสือให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 81 เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินในวันที่ได้รับแจ้งการประเมินในที่นี้จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินด้วยวิธีใด และจะมีผลถือว่าได้รับแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้วในวันใด ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องที่สำคัญเพราะถ้าถือว่ายังไม่ได้รับแจ้งการประเมินสิทธิในการคัดค้านการประเมินก็ยังไม่เกิดขึ้นและกำหนดเวลาในการคัดค้านการประเมินก็ถือว่ายังไม่เริ่มนับจนกว่าจะถึงวันที่ถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้ว นอกจากจะต้องยื่นภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินแล้ว การยื่นคำคัดค้านนั้นผู้ยื่นคำคัดค้านจะต้องใช้แบบที่อธิบดีกำหนดด้วย

10.2.2 อำนาจของบุคคลที่มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้าน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องอำนาจของผู้ที่มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้านไว้ตามมาตรา 87 ซึ่งบัญญัติว่า

“เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคำคัดค้านตามมาตรา 86 ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้ยื่นคำคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมหรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยานกับมีอำนาจสั่งบุคคลดังกล่าวให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่งบุคคลที่มาให้ถ้อยคำเป็นพยานตามตามหนังสือเรียกให้ได้รับคำปฎิการตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านคืออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายนั้น กฎหมายกำหนดให้มีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้ยื่นคำคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติม หรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยาน กับมีอำนาจสั่งผู้ยื่นคำคัดค้านหรือบุคคลอื่นให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ ซึ่งการให้อำนาจไว้เช่นนี้ก็เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคัดค้านตามมาตรา 86 แต่กฎหมายก็กำหนดขอบเขตการใช้อำนาจของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายไว้โดยต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง และกฎหมายได้กำหนดให้خذใช้การที่ต้องเสียเวลามาให้ถ้อยคำเป็นพยานของบุคคลอื่นไว้ด้วยโดยให้ได้รับคำปฎิการตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ขอให้สังเกตว่ากฎหมายกำหนดให้จ่ายคำปฎิการเฉพาะบุคคลอื่นเท่านั้น ส่วนผู้ยื่นคำคัดค้านจะไม่มีสิทธิได้รับคำปฎิการตามกฎหมาย

การไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียกของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 87 วรรคหนึ่ง จะมีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146

10.2.3 กำหนดเวลาในการวินิจฉัยคำคัดค้าน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเวลาในการวินิจฉัยคำคัดค้านไว้ตามมาตรา 88 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 86 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้านและแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิช้า

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจสั่งไม่รับคำคัดค้าน ยกคำคัดค้าน เพิกถอน การประเมิน หรือแก้การประเมินให้ผู้อื่นคำคัดค้านเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ในกรณีที่สั่งไม่รับคำคัดค้าน ให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน”

มาตรานี้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายที่จะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน และเมื่อวินิจฉัยอย่างไรแล้วต้องแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิช้า กล่าวคือโดยเร็วที่สุดเท่าที่สามารถกระทำได้ ซึ่งในการวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจดังต่อไปนี้

(1) ไม่รับคำคัดค้าน ถ้าไม่ยื่นคำคัดค้านภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง หรือไม่ยื่นคำคัดค้านตามแบบที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 86 วรรคสอง ก็ถือว่าเป็นคำคัดค้านที่ไม่อาจรับไว้พิจารณาได้ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็ย่อมมีอำนาจสั่งไม่รับคำคัดค้านโดยไม่ต้องพิจารณาในเนื้อหาของคำคัดค้านนั้นได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

(2) ยกคำคัดค้าน การยกคำคัดค้านจะต้องเป็นกรณีที่ได้มีการพิจารณาในเนื้อหาของคำคัดค้านแล้วทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ถ้าอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างในคำคัดค้านฟังไม่ขึ้น หรือข้อกฎหมายที่กล่าวอ้าง

(3) เพิกถอนการประเมิน การเพิกถอนการประเมินเป็นกรณีที่การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะประเมินภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งถ้าปรากฏข้อเท็จจริงในลักษณะนี้ขึ้น อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็ย่อมมีอำนาจสั่งเพิกถอนการประเมินนั้นได้

(4) แก้การประเมิน การแก้การประเมินจะกระทำต่อเมื่อการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ชอบด้วยกฎหมายแต่มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ประเมินสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย ดังนั้น กฎหมายจึงให้อำนาจอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายที่จะวินิจฉัยคำคัดค้านโดยแก้การประเมินให้ผู้ยื่นคำคัดค้านเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

อย่างไรก็ตาม การที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งไม่รับคำคัดค้าน กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นการวินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน

10.2.4 การอุทธรณ์ และกำหนดเวลาในการอุทธรณ์ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องอุทธรณ์และกำหนดเวลาในการอุทธรณ์ไว้ตามมาตรา 89 ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยตามมาตรา 88 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น

อุทธรณ์ให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามแบบที่อธิบดีกำหนด ในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณา คำคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้านของผู้พิจารณา

คำคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควร ห้ามมิให้อุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีดังกล่าวให้ผู้พิจารณาคำคัดค้านทำบันทึกไว้เป็นหลักฐาน”

หลังจากที่มีการวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 88 แล้ว ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย การยื่นอุทธรณ์ในกรณีนี้เป็นการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงแต่กฎหมายกำหนดขั้นตอนไว้ว่าให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยเท่านั้น

กฎหมายได้กำหนดตัดสิทธิผู้ยื่นคำคัดค้าน โดยห้ามมิให้อุทธรณ์ไว้ด้วย ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้านโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร การไม่ยอมตอบคำถามใดที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาคำคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควรนั้นย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไปว่าคำถามนั้นเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้านหรือไม่ซึ่งผู้พิจารณาคำคัดค้านจะต้องทำบันทึกไว้เป็นหลักฐานด้วยเนื่องจากจะต้องใช้เป็นพยานหลักฐานยืนยันผู้ยื่นคำคัดค้านในการห้ามมิให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ตามมาตรา 88

10.2.5 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ตามมาตรา 90 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลัง เป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ”

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นคณะกรรมการบุคคลที่ถูกกำหนดขึ้นโดยกฎหมาย โดยมีปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการและมีผู้แทนจากส่วนราชการต่างๆ คือ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ (สำนักงานอัยการสูงสุด) ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลังเป็นกรรมการ ขอให้สังเกตว่ากฎหมายมิได้กำหนดให้ปลัดกระทรวงการคลังตั้งผู้แทนไว้ดังเช่นกรณีของบุคคลอื่นอย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ปลัดกระทรวงการคลังย่อมมอบอำนาจให้บุคคลอื่นได้ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการได้ด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกและเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เลขานุการมิใช่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่อาจใช้อำนาจในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามกฎหมาย

10.2.6 การประชุมและองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการประชุมและองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไว้ตามมาตรา 91 ซึ่งบัญญัติว่า

“การประชุมของกรรมการต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยถึงหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงจะเป็นองค์ประชุม ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก

กรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นได้อีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด”

เมื่อพิจารณาจากมาตรา 90 จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีจำนวนทั้งสิ้น 7 คน ในการประชุมซึ่งจะต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยถึงหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงจะเป็นองค์ประชุม จึงต้องประกอบด้วยกรรมการตั้งแต่ 4 คนขึ้นไป และถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ก็ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กฎหมายกำหนดให้ถือเสียงข้างมาก โดยให้กรรมการคนหนึ่งมีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน และถ้าในการลงคะแนนดังกล่าวปรากฏว่ามีคะแนนเสียงเท่ากัน ก็ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นได้อีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายสำหรับการลงคะแนนของกรรมการนั้นโดยทั่วไปประธานกรรมการจะยังไม่ลงคะแนน จนกว่าจะมีคะแนนเสียงเท่ากันซึ่งประธานจะออกเสียงชี้ขาด

10.2.7 อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ดังนี้

(1) อำนาจออกหนังสือเรียก กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 92 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับ

แต่วัน ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง และให้นำมาตรา 87 วรรคสองว่าด้วยค่าป่วยการมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการออกหนังสือเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 91 นี้จะมีลักษณะทำนองเดียวกับกรณีตามมาตรา 87 แต่มีข้อแตกต่างกันคือกรณีตามมาตรา 87 กฎหมายกำหนดให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง ส่วนกรณีตามมาตรา 92 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง

การไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 92 จะมีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146

(2) **อำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ** กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 93 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมายแล้วรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้นำความในมาตรา 91 มาใช้บังคับแก่การประชุมของคณะอนุกรรมการโดยอนุโลม”

อำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 93 นี้กฎหมายกำหนดไว้เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มอบหมายให้คณะอนุกรรมการดำเนินการเรื่องใดเรื่องหนึ่งได้ เพื่อใช้ประกอบในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้นำความในมาตรา 91 กำหนดไว้ด้วย

(3) **อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์** กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 95 ซึ่งบัญญัติว่า

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์เพิกถอน การประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้านหรือแก้การประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ แล้วแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ ในกรณีที่สั่งไม่รับอุทธรณ์ให้ถือว่าได้รับวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์”

มาตรานี้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง และเมื่อวินิจฉัยอย่างใดแล้วจะต้องแจ้งคำวินิจฉัยเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ แต่มิได้กำหนดเวลาไว้ว่าจะต้องแจ้งเมื่อใด อำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นกฎหมายกำหนดไว้ดังต่อไปนี้

(1) ไม่รับอุทธรณ์ ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา 88 วรรคหนึ่ง หรือไม่ยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายกำหนดตาม มาตรา 88 วรรคสอง หรือถ้าเป็นกรณีที่ยื่นคำคัดค้านถูกห้ามมิให้อุทธรณ์ตามมาตรา 89 วรรคสาม กล่าวคือในชั้นพิจารณาคำคัดค้านผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญ ก็ถือว่าเป็นอุทธรณ์ที่ไม่อาจรับไว้พิจารณาได้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ย่อมมีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์โดยไม่ต้องพิจารณาในเนื้อหาของอุทธรณ์นั้นได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

(2) ยกอุทธรณ์ การยกอุทธรณ์ต้องเป็นกรณีที่ได้มีการพิจารณาในเนื้อหาของอุทธรณ์แล้วทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างในอุทธรณ์ฟังไม่ขึ้น หรือข้อกฎหมายที่กล่าวอ้างไม่เป็นสาระแก่อุทธรณ์ที่จะรับไว้วินิจฉัย ก็ย่อมมีอำนาจที่จะยกอุทธรณ์นั้นได้

(3) เพิกถอนการประเมิน การเพิกถอนเป็นกรณีที่การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะประเมินภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจสั่งเพิกถอนการประเมินนั้นได้

(4) เพิกถอนคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน การเพิกถอนคำสั่งในกรณีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อการวินิจฉัยคำคัดค้านเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจสั่งเพิกถอนคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้านนั้นได้

(5) แก้การประเมิน การแก้การประเมินจะกระทำได้ต่อเมื่อการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่มีข้อผิดพลาด เช่น จำนวนภาษีที่ประเมินสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย ดังนั้น กฎหมายจึงให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะวินิจฉัยให้แก้การประเมินให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

(6) แก้คำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน การแก้คำสั่งในกรณีนี้จะกระทำได้ต่อเมื่อการวินิจฉัยของผู้พิจารณาคำคัดค้านมีข้อผิดพลาด เช่น จำนวนภาษีที่กำหนดไว้ในคำสั่งนั้นสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสียเช่นเดียวกับที่กล่าวมาใน (5) ดังนั้น กฎหมายจึงให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะวินิจฉัยให้แก้คำสั่งดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

อย่างไรก็ตาม การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์นั้นกฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นการวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

10.2.8 สถานภาพของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดสถานภาพของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ตามมาตรา 84 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ ให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอนุกรรมการเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา”

การที่กฎหมายกำหนดให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอนุกรรมการเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาในการปฏิบัติหน้าที่นั้น ก่อให้เกิดผลทางกฎหมาย 2 ประการ คือถ้ามีบุคคลใดกระทำการใดๆ ต่อกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรืออนุกรรมการ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นความผิดต่อเจ้าพนักงานไว้ในลักษณะ 2 หมวด 1 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ตั้งแต่มาตรา 136 ถึงมาตรา 146 เช่น ผู้ใดขัดขวางกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรืออนุกรรมการในการปฏิบัติหน้าที่ ตามมาตรา 138 วรรคหนึ่ง ก็จะมี ความผิดและต้องระวางโทษตามกฎหมาย ประการที่สอง ถ้ากรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรืออนุกรรมการกระทำการใดๆ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการไว้ในลักษณะ 2 หมวด 1 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ตั้งแต่มาตรา 147 ถึงมาตรา 166 เช่น กรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรืออนุกรรมการผู้ใดปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ก็จะเป็นความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 157 เป็นต้น

10.2.9 การฟ้องคดีต่อศาล พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการฟ้องคดีต่อศาลไว้ตามมาตรา 96 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

“เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยโดยฟ้องคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่งจะกระทำต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 และมาตรา 89 แล้ว”

การคัดค้านการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อผู้มีอำนาจพิจารณา คำคัดค้าน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านของผู้มีอำนาจพิจารณาคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ถือว่าเป็นกระบวนการกลั่นกรองการใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยองค์กรภายในของฝ่ายบริหาร อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้วการพิจารณาและวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางคดี จะกระทำโดยองค์กรที่ใช้อำนาจตุลาการหรือศาล ดังนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงกำหนดให้ผู้มีอำนาจคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตต่อคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ มีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ บทบัญญัติมาตรา 96 จะสอดคล้องกับอำนาจของศาลฎีกาอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ซึ่งบัญญัติว่า

“ศาลฎีกาอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร.....”

ดังนั้น ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือศาลฎีกาอากร อย่างไรก็ตาม กฎหมายก็ได้กำหนดจำกัดอำนาจการฟ้องคดีต่อศาลในกรณีนี้ไว้ว่า การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีดังกล่าวจะกระทำได้ต่อเมื่อขึ้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 และมาตรา 89 แล้ว กล่าวคือถ้าไม่มีการคัดค้านการประเมินภาษีตามมาตรา 86 และมีได้มีการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 89 แล้ว มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีดังกล่าวจะไม่มีอำนาจฟ้องต่อคดีต่อศาลตามมาตรา 96

10.2.10 การทูลเกล้าฯ ชำระภาษีและการเพิกถอนคำสั่งให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษี

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการทูลเกล้าฯ ชำระภาษีไว้ตามมาตรา 97 ซึ่งบัญญัติว่า

“การยื่นคำคัดค้านการประเมิน การอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ต่อศาลตามพระราชบัญญัติ ไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีเว้นแต่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายขอให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีไว้ก่อน ถ้าอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้และจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้”

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ receivingแจ้งการประเมินตามมาตรา 50 ดังนั้น มาตรา 97 จึงมิได้กำหนดให้ยกเว้นไม่ต้องชำระภาษีหรือไม่ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีให้ในกรณีที่มีการยื่นคำคัดค้านการประเมิน หรือมีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนการอุทธรณ์ต่อศาล แต่ก็ได้กำหนดยกเว้นไว้ในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีไว้ในระหว่างการพิจารณาคำคัดค้านระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือระหว่างพิจารณาคดีของศาล

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจพิจารณาตามที่เห็นสมควร โดยจะสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนและจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรด้วยก็ได้

มาตรา 97 ให้อำนาจอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งทุเลาการชำระภาษีได้ทุกขั้นตอนการพิจารณารวมทั้งในระหว่างการพิจารณาคดีของศาลด้วย อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นกรณีที่มีการฟ้องคดีตามมาตรา 96 และคดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล นอกจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือโจทก์ในคดีดังกล่าวจะมีสิทธิยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 97 แล้ว ก็ยังมีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาลของให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ในระหว่างพิจารณาคดีก็ได้ ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างพิจารณาคดีอย่างหนึ่ง ศาลย่อมมีอำนาจสั่งได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 264 อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามมาตรา 97 กฎหมายจะกำหนดให้เป็นอำนาจของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายโดยมิได้กำหนดให้ศาลมีอำนาจสั่งไว้ก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าศาลก็มีอำนาจสั่งตามมาตรา 97 ได้ เนื่องจากการทุเลาการชำระภาษีถือได้ว่าเป็นกระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่งอย่างหนึ่งซึ่งมิได้กำหนดไว้โดยตรงในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แต่กำหนดไว้ในกฎหมายอื่นคือพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

การทุเลาการชำระภาษีนั้น กฎหมายประสงค์ที่จะให้ใช้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งมีเจตนาบริสุทธิ์ที่ได้รับความเดือดร้อนจากการถูกประเมินภาษี เพื่อให้บรรเทาภาระในการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าคดีจะถึงที่สุด แต่พฤติการณ์ปรากฏว่ามีการขอทุเลาเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือมีการกระทำหรือตั้งใจจะทำการ โอน ขาย จำหน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็มีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้ ตามมาตรา 98 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามมาตรา 97 ไว้แล้ว ถ้าต่อมาพฤติการณ์ปรากฏว่าได้มีการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือได้มีการกระทำหรือตั้งใจจะทำการ โอน ขาย จำหน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้”

กรณีใดที่จะถือว่าเป็นการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแต่ละกรณี ส่วนการกระทำหรือตั้งใจจะทำการ โอน ขาย จำหน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ก็จะต้องปรากฏข้อเท็จจริงขึ้นเช่นเดียวกัน ถ้ามีข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้เกิดขึ้นอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็มีอำนาจที่จะเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีได้ตามกฎหมาย

10.3 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มถือว่าเป็นมาตรการในการลงโทษทางแพ่งแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอันเป็นมาตรการบังคับอย่างหนึ่งเพื่อให้การจัดเก็บภาษีบรรลุผลอย่างมีประสิทธิภาพ ถ้าพิจารณาคำว่า “**เบี้ยปรับ**” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะหมายถึงการที่ลูกหนี้ได้สัญญาต่อเจ้าหน้าที่ไว้ว่าจะใช้เงินจำนวนหนึ่งเป็นเบี้ยปรับเมื่อตนไม่ชำระหนี้หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร และเมื่อลูกหนี้ผิดนัดก็ให้รับเบี้ยปรับ เบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงเป็นเบี้ยปรับที่เกิดจากข้อตกลง แตกต่างกับเบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มนั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดไว้ เนื่องจากนิติกรรมทางแพ่งจะใช้วิธีกำหนดดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ต้องชำระดอกเบี้ยเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการทำนิติกรรม หรือแม้แต่ดอกเบี้ยที่ต้องชำระเมื่อมีการผิดนัดชำระหนี้ ขอให้สังเกตว่ากฎหมายที่ใช้ในการบริหารและจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะกำหนดเรื่องเงินเพิ่มไว้สำหรับการผิดนัดไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องแต่มิได้กำหนดเป็นดอกเบี้ยผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อให้เกิดความแตกต่างจากเรื่องดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ดังต่อไปนี้

10.3.1 เบี้ยปรับ กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับนั้น เป็นไปตามมาตรา 136 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วหรือไม่ ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

(2) ในกรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น”

ขอให้สังเกตว่า กฎหมายกำหนดเรื่องการเสียเบี้ยปรับไว้โดยใช้ความที่คล้ายคลึงกับอำนาจการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 79(1) และ (2) จะแตกต่างกันก็เพียงมาตรา 79(1) กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่มาตรา 136(1) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีเบี้ยปรับในกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วหรือไม่ โดยให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีส่วนกรณีตามมาตรา 79(2) กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป (สูงหรือ

ต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสียก็ได้) แต่มาตรา 136(2) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีที่ได้ยื่นรายการภาษีไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียขาดไป (เฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับหนี้) โดยให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ขาดไป จึงขออธิบายตามลำดับดังนี้

(1) กรณีตามมาตรา 136(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษี ในกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วหรือไม่ เนื่องจากการชำระภาษีจะต้องกระทำพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษี ถ้าไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษี การไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหมายความว่ากำหนดเวลาที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีได้ล่วงพ้นไปแล้ว แต่มิได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลานั้น กำหนดเวลาในที่นี้จะหมายความว่ารวมทั้งที่กำหนดไว้โดยตรงในกฎหมายและที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนออกไปตามมาตรา 14 กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม การเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) จะใช้บังคับกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วและยังมีได้จดทะเบียนสรรพสามิต เนื่องจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่มีได้จดทะเบียนสรรพสามิตก็ได้หมายความว่าทำให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ดังนั้น ถ้าไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาที่ต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) ด้วย

ข้อสังเกตที่สำคัญคือ การเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) จะใช้บังคับเฉพาะกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 (มาตรา 48 ถึงมาตรา 58) เท่านั้น ปัญหาว่าถ้าเป็นการยื่นแบบรายการภาษีที่กำหนดไว้ในหมวดอื่นและผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีในกำหนดเวลานั้น จะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136 ด้วยหรือไม่ เช่น การชำระภาษีสำหรับรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงตามมาตรา 144 ฉ (3) หรือการชำระภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ที่นำไปแสดงหรือเก็บไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายซึ่งความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 144 ฉ (4) ซึ่งทั้งสองกรณีนี้เป็นกำหนดเวลาที่มิได้อยู่ในหมวด 4 แต่จะอยู่ในหมวด 12 ทวิ หรือการเสียภาษีสำหรับสินค้าที่เป็นวัตถุแห่งการกระทำผิดตามมาตรา 161 หรือมาตรา 162 ซึ่งผู้กระทำผิดจะต้องชำระภาษีภายในเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดตามมาตรา 163 ในหมวด 13 เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่า กรณีดังกล่าวนี้ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้จะให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีตามมาตรา 136(1) ไม่ได้ จึงเป็นช่องว่างของกฎหมายประการหนึ่งที่ควรจะต้องแก้ไขต่อไป อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่ยังไม่มีการแก้ไขกฎหมายนั้น กรมสรรพสามิตผู้มี

หน้าที่จัดเก็บภาษีก็อาจใช้วิธีการที่จะทำให้เกิดผลตามมาตรา 136(1) ก็ได้ กล่าวคือต้องให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเหล่านี้ เมื่อได้แจ้งการประเมินแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 50(2) ซึ่งเป็นกำหนดเวลาตามหมวด 4 ถ้าไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวก็ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีด้วย

(2) กรณีตามมาตรา 136(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษีที่เสียขาดไป ในกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป กรณีนี้หมายความว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนดแล้ว แต่ข้อมูลในแบบรายการภาษีดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีขาดไป ซึ่งจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีว่าแบบรายการภาษีไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอย่างไร ตามมาตรา 136(2) นั้น จะใช้กับกำหนดเวลาในการยื่นแบบรายการภาษีทุกครั้งไม่ว่าจะเป็นกำหนดเวลาตามหมวด 4 หรือที่กำหนดไว้ในหมวดอื่นก็ตาม

มีปัญหาเรื่องการตีความเพื่อปรับใช้กฎหมายระหว่างกรณีตามมาตรา 136(1) และ (2) เกิดขึ้นในประเด็นที่ว่าจะเป็นการไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 136(1) หรือยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดตามมาตรา 136(2) ตัวอย่างเช่น ในเดือนกันยายน 2541 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งมีสิทธิชำระภาษีตามมาตรา 52 ได้นำสินค้ารถยนต์ออกจากโรงงานอุตสาหกรรมจำนวน 100 คัน จึงต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 ไว้จำนวน 80 คัน ดังนี้ รถยนต์จำนวน 20 คันที่ขาดไป จะถือว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 136(1) หรือยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดตามมาตรา 136(2) ตัวอย่างอีกกรณีหนึ่งสำหรับสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้นำน้ำมันเบนซินออกไปจากโรงกลั่นในวันที่ 1 กันยายน 2641 คิดเป็นปริมาณทั้งสิ้น 1,000,000 ลิตร ซึ่งจะต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในสิบวันนับแต่วันนำออกจากโรงอุตสาหกรรม (ตามมาตรา 48(1) ประกอบกับมาตรา 14) คือภายในวันที่ 11 กันยายน 2541 และในวันที่ 11 กันยายน 2541 ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ในปริมาณ 800,000 ลิตร ดังนี้ น้ำมันเบนซินในปริมาณอีก 200,000 ลิตร ที่ขาดไปจะถือว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 136(1) หรือยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดตามมาตรา 136(2)

ผู้เขียนเห็นว่า การยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปตามมาตรา 136(2) ต้องเป็นกรณีที่จำนวนหรือปริมาณ สินค้าแสดงไว้โดย

ถูกต้องแล้วแต่มีข้อผิดพลาดในเรื่องอื่นๆ เช่น มูลค่าซึ่งเป็นฐานภาษี หรืออัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษี เป็นต้น เพราะถ้าไม่ได้แสดงสินค้าเป็นปริมาณหรือจำนวนใดไว้ ก็ไม่อาจถือได้ว่าสินค้าในปริมาณหรือจำนวนนั้นได้ระบุไว้ในแบบรายการภาษีเพื่อชำระภาษีแล้ว ดังนั้น ถ้ามีการแสดงจำนวนหรือปริมาณของสินค้าผิดพลาดในแบบรายการภาษีทั้ง ๆ ที่สามารถกำหนดจำนวนหรือปริมาณได้โดยแน่ชัดแล้วในวันที่ยื่นแบบรายการภาษีดังกล่าวจำนวนหรือปริมาณสินค้าที่ขาดไปย่อมถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้สำหรับสินค้านั้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ต้องด้วยกรณีตามมาตรา 136(1) ดังเช่นตามตัวอย่างที่กล่าวมาสำหรับรถยนต์จำนวน 20 คัน และน้ำมันเบนซินในปริมาณ 200,000 ลิตร ที่มีได้ระบุไว้ในแบบรายการภาษีทั้งที่สามารถกำหนดได้ในวันที่ยื่นแบบรายการภาษี ก็ถือว่ามีได้ยื่นแบบรายการภาษีสำหรับสินค้านั้นภายในเวลาที่กำหนดไว้

ตัวอย่างที่กล่าวนี้เห็นในการตีความกฎหมายว่าจะเข้าตามมาตรา 136(1) หรือ (2) ซึ่งผลก็คือจะต้องเสียเบี้ยปรับทั้ง 2 กรณี เพียงแต่อัตราเบี้ยปรับแตกต่างกันอย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าหรือหนึ่งเท่า ก็อาจมีการงดหรือลดเบี้ยปรับนั้นได้ก็ตามมาตรา 138 ซึ่งกล่าวต่อไปนี้

การเสียเบี้ยปรับนั้น นอกจากกรณีตามมาตรา 136 แล้ว พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามติ พ.ศ. 2527 ยังได้กำหนดเรื่องเบี้ยปรับไว้เป็นพิเศษตามมาตรา 42 ด้วย ซึ่งเป็นกรณีที่สินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าที่เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมด้วยเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีนั้น เบี้ยปรับตามมาตรา 42 จึงมิใช่เบี้ยปรับตามมาตรา 136

10.3.2 เงินเพิ่ม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มเมื่อใดนั้น เป็นไปตามมาตรา 137 ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใดไม่ชำระภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจำนวนที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น

เงินเพิ่มตามมาตรานี้ มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ”

กรณีของเงินเพิ่มนั้นกฎหมายกำหนดอัตราไว้แน่นอนคือร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ไม่ว่าจะเป็นการไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระภายในกำหนดเวลาแต่ขาดจำนวนไป กล่าวคือนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษีในกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา หรือนับแต่วันที่ได้มีการชำระภาษีสำหรับจำนวนที่ยังมิได้ชำระหนี้จำนวนที่ชำระขาดไป แล้วกรณี ถ้าระยะเวลาดังกล่าวครบจำนวน 1

เดือน ก็จะคิดเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน แต่ถ้าระยะเวลานั้นมีจำนวนที่ไม่ครบ 1 เดือนอยู่ด้วย เช่น 5 เดือน กับ 20 วัน ระยะเวลา 5 เดือน ก็จะคิดเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ส่วนระยะเวลาที่เหลืออีก 20 วัน ก็จะคิดเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 เช่นเดียวกัน โดยถือว่าเป็นเศษของเดือน อันที่จริงแล้วก็จะมีผลเท่ากับระยะเวลาที่เป็นพิเศษของเดือนก็ให้นับเป็นหนึ่งเดือนนั่นเอง

ถ้าภาษีที่จะต้องเสียนั้นมีเบี้ยปรับด้วย การคิดเงินเพิ่มกฎหมายกำหนดให้คิดได้เฉพาะจากจำนวนเงินภาษีเท่านั้น ไม่อนุญาตให้คิดจากจำนวนที่เป็นเบี้ยปรับ อีกทั้งยังกำหนดห้ามมิให้คิดเงินเพิ่มทบต้นด้วย เช่น นำเงินเพิ่มของเดือนแรกที่ค้างชำระภาษีไปรวมกับเงินภาษีที่ค้างชำระและนำไปเป็นฐานในการคิดเงินเพิ่มสำหรับเดือนต่อไป เป็นต้น อย่างไรก็ตาม จำนวนของเงินเพิ่มนั้นในที่สุดแล้วกฎหมายก็กำหนดไว้ว่าจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นกฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินภาษีด้วย ตามมาตรา 139 ซึ่งบัญญัติว่า

“เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ให้ถือเป็นเงินภาษี”

ผลในทางกฎหมายที่ให้ถือว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินภาษี คือ ทำให้หน้าที่ค้างชำระสำหรับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นหนี้ค่าภาษีอากรไปด้วย ซึ่งจะเป็นหนี้บุริมสิทธิตามกฎหมาย ถ้ามีการค้างชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียกข้อนี้ยื่นอยู่ด้วยโดยเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพสามิตได้ฟ้องร้องบังคับให้ชำระหนี้ นั้น รัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้ค่าภาษีอากรก็จะมีสิทธิได้รับชำระหนี้จากทรัพย์สินของลูกหนี้ก่อนเจ้าหนี้อื่น ผลทางกฎหมายอีกกรณีหนึ่งคือ เมื่อเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษีสรรพสามิตก็จะเป็นผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้นต้องชำระภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ด้วย

การห้ามมิให้คิดเงินเพิ่มทบต้นตามมาตรา 137 นั้น อันที่จริงก็คือการห้ามมิให้คิดเงินเพิ่มซ้อนเงินเพิ่มนั่นเอง ปัญหาว่าถ้าเป็นกรณีของเบี้ยปรับจะมีสิทธิคิดเบี้ยปรับซ้อนเบี้ยปรับได้หรือไม่ ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายภาษีไว้ไม่ถูกต้องซึ่งต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษีที่เสียขาดไป ถ้าต่อมาผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ชำระเฉพาะจำนวนเงินภาษีที่เสียขาดไปแล้วแต่ยังมิได้ชำระเบี้ยปรับ พนักงานเจ้าหน้าที่จึงทำการประเมินภาษีตามมาตรา 79 โดยประเมินไปเฉพาะจำนวนที่เป็นเบี้ยปรับ ซึ่งเมื่อแจ้งการประเมินแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้ง ตามมาตรา 50(2) ปัญหาว่าถ้ามิได้ชำระภาษี (เบี้ยปรับ) ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกหรือไม่ กรณีตามตัวอย่างนี้ การวินิจฉัยเกี่ยวกับเงินเพิ่มนั้นก็คงไม่มีปัญหาในการตีความ เนื่องจากกฎหมายกำหนดมิให้คิดเงินเพิ่มจากเบี้ย

ปรับไว้โดยชัดแจ้งแล้วตามมาตรา 137 วรรคหนึ่ง แต่ในส่วนของเบี้ยปรับว่าจะคิดเบี้ยปรับซ้อนเบี้ยปรับได้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า แม้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกฎหมายจะกำหนดให้ถือเป็นเงินภาษีตามมาตรา 139 ก็ตาม แต่คงจะมีเจตนารมณ์เพื่อผลในด้านอื่นดังที่กล่าวมาแล้ว ไม่น่าจะมีผลถึงขนาดที่จะให้คิดเบี้ยปรับซ้อนเบี้ยปรับได้อีกเพราะจะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดภาวะหนี้เพิ่มขึ้น โดยไม่มีขีดจำกัด ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติในมาตรา 79 เรื่องอำนาจการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ จะเห็นได้ว่า จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แสดงให้เห็นว่ากฎหมายประสงค์ให้แบ่งแยกอำนาจประเมินเป็นส่วนๆ ไว้โดยชัดแจ้ง เพราะถ้าประสงค์จะให้ใช้รวมกันก็ไม่จำเป็นต้องบัญญัติไว้เช่นนี้ กล่าวคือ เพียงแต่บัญญัติว่ามีอำนาจประเมิน “ภาษี” ก็จะครอบคลุมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้วจึงอาจกล่าวได้ว่า กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินไปเฉพาะเบี้ยปรับย่อมถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินไป ยังคงถือเป็นเบี้ยปรับ แต่ถ้าเป็นเรื่องระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับบุคคลที่เป็นเจ้าหน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เบี้ยปรับที่ประเมินไปก็ย่อมถือว่าเป็นเงินภาษีตามมาตรา 139 ดังนั้น เมื่อถือว่าระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับพนักงานเจ้าหน้าที่ จำนวนเงินที่ประเมินไปเป็นเบี้ยปรับ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 50(2) ก็ไม่อาจคิดเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) ได้อีก เพราะเบี้ยปรับในกรณีกฎหมายให้คิดจากเงินภาษีเท่านั้น

10.3.3 การงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เนื่องจากเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นมาตรการลงโทษในทางแพ่ง ซึ่งบางกรณีความผิดพลาดของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการไม่ยื่นแบบรายการภาษีในกำหนดเวลาหรือยื่นแบบรายการภาษีไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องขาดไปนั้น มิได้เกิดขึ้นโดยจงใจเจตนา ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้มีการงดไม่ต้องเสีย หรือลดลงจากอัตราที่กำหนดไว้ก็ได้ ตามความในมาตรา 136 ซึ่งบัญญัติว่า

“เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง”

เนื่องจากการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนั้น กฎหมายกำหนดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง ดังนั้น การพิจารณาว่าจะงดหรือลดได้หรือไม่ต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ในกฎกระทรวงเป็นสำคัญ ซึ่งกำหนดไว้ดังนี้

1. ให้ผู้มีหน้าที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่โดยแสดงเหตุผลที่ของดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนั้น เว้นแต่กรณีที่อธิบดีพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้งดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

2. ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มก่อนได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่ แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก่อนแล้ว ให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อของดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม

3. การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มให้ทำได้เฉพาะกรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี

4. การลดเบี้ยปรับ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ส่งลดได้ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเมื่อพ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีเองและขอชำระภาษีโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ เบี้ยปรับที่ต้องเสียตามมาตรา 136(1) ให้ลดลงเหลือตามอัตราและเงื่อนไข ดังนี้

(ก) ถ้าชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษีให้เสียร้อยละ 2 ของเบี้ยปรับ

(ข) ถ้าชำระภายหลัง 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษีให้เสียร้อยละ 5 ของเบี้ยปรับ

(ค) ถ้าชำระภายหลัง 30 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษีให้เสียร้อยละ 10 ของเบี้ยปรับ

(ง) ถ้าชำระภายหลัง 60 วัน แต่ไม่เกิน 90 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษีให้เสียร้อยละ 15 ของเบี้ยปรับ

(จ) ถ้าชำระภายหลัง 90 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษีให้เสียร้อยละ 20 ของเบี้ยปรับ

(2) กรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีใหม่และขอชำระภาษีให้ถูกต้องโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำสั่งเป็นหนังสือ เบี้ยปรับที่ต้องเสียตามมาตรา 136(2) ให้ลดลงตามอัตราและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน (1) โดยอนุโลม

(3) กรณีอื่นนอกจาก (1) และ (2) ให้เสียร้อยละ 40 ของเบี้ยปรับ

ขอให้สังเกตว่า การลดเบี้ยปรับในกรณีนี้กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ สำหรับการลดเบี้ยปรับตามที่กำหนดไว้ใน (3) ซึ่งเป็นกรณีอื่นนอกจาก(1) และ (2) กล่าวคือ เป็นกรณีที่เมื่อพ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษีแล้ว ซึ่งจะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) หรือกรณีที่ได้อื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ซึ่งต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(2) นั้น ทั้ง 2 กรณีนี้ถ้าผู้มีหน้าที่เสีย

ภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีและขอชำระภาษีเนื่องจากได้รับคำเตือนหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ ก็ให้เสียร้อยละ 40 ของเบี้ยปรับได้

5. การลดเงินเพิ่มตามมาตรา 137 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตั้งลดได้ดังต่อไปนี้

(1) ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภายใน 7 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษี หรือวันถัดจากวันที่ชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ เงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ลดลงคงเหลือร้อยละ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

(2) ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษี หรือวันถัดจากวันที่ชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ เงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ลดลงคงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

6. การลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนอกจากที่กำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้น หรือการงดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ให้ทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

10.4 การบังคับชำระภาษีค้าง

มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้บรรลุเหตุผลอย่างมีประสิทธิภาพนอกจากจะใช้วิธีการประเมินภาษี เบี้ยปรับเงินเพิ่ม ดังที่กล่าวมาแล้วนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ยังได้กำหนดเรื่องการบังคับชำระภาษีค้างไว้ด้วย การบังคับในกรณีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อจำนวนเงินภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม เป็นที่ยึดได้จำนวนที่แน่นอนแล้ว และผู้มีหน้าที่เสียภาษียังไม่ชำระถือว่าเป็นภาษีค้างชำระที่จะต้องชำระตามมาตรการบังคับชำระภาษีค้างต่อไป

ภาษีค้างอาจเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ กรณีที่หนึ่ง พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ตามมาตรา 79 และไม่มี การคัดค้านภายในกำหนดเวลา หรือมีการคัดค้าน อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรืออุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาล ภายในกำหนดเวลาแล้ว แต่มีคำวินิจฉัยของผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือมีคำพิพากษาของศาลกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีตามจำนวนที่ระบุไว้ในคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษานั้น ถ้ายังไม่มีการชำระภาษีดังกล่าว ก็ย่อมถือว่าเป็นภาษีค้าง กรณีที่สอง เกิดขึ้นในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาแล้ว แต่ไม่มีเงินเพียงพอที่จะชำระภาษีทั้งจำนวน แม้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะยังมิได้ประเมินภาษีสำหรับจำนวนที่ยังมิได้ชำระก็ตาม ส่วนที่ยังค้างชำระดังกล่าวนี้ ก็ย่อมถือว่าเป็นภาษีค้างเช่นเดียวกัน ขอให้สังเกตว่ากรณีที่มิได้ชำระภาษีของศาลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีนั้น ถ้าจะไม่ใช้วิธีการบังคับชำระ

ภาษีค้ำตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก็อาจใช้วิธีการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้เช่นเดียวกัน

โดยทั่วไปแล้ว การยึดทรัพย์สินของบุคคลใดออกขายทอดตลาดเพื่อชำระหนี้ หรือการอายัดสิทธิเรียกร้องนั้นจะกระทำมิได้ เนื่องจากเป็นกระบวนการในการบังคับคดี ซึ่งจะต้องฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้มีการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งต่อไป แต่กฎหมายก็ให้อำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีที่จะบังคับชำระภาษีที่ค้างอยู่ได้โดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลในบางกรณี เช่น เมื่อมีภาษีสรรพสามิตค้างชำระ ผู้ที่มีอำนาจในการบังคับชำระภาษีค้ำตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก็ย่อมใช้อำนาจบังคับต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ตามมาตรา 140 ถึงมาตรา 144 ดังที่จะกล่าวต่อไปนี้

10.4.1 การยึดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระไว้ตามมาตรา 140 ซึ่งบัญญัติว่า

“ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ได้ยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด”

ตามมาตรา 140 วรรคหนึ่ง จะเห็นได้ว่าผู้ที่มีอำนาจในการสั่งยึดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระและขายทอดตลาดเพื่อนำมาชำระภาษีคืออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายโดยไม่ต้องขออำนาจจากศาล แต่กฎหมายได้กำหนดไว้เป็นสำคัญว่าการออกคำสั่งยึดและขายทอดตลาดนั้นจะต้องทำเป็นหนังสือ และการยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือการที่กฎหมายกำหนดให้ต้องส่งคำเตือนเช่นนี้ก็เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ทราบถึงภาระในการเสียภาษีของตนล่วงหน้าก่อนที่จะถูกยึดทรัพย์สิน ซึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจจะแก้ไขปัญหาโดยนำเงินภาษีไปชำระก่อนที่จะถูกยึดทรัพย์สินก็ได้ อย่างไรก็ตามในระหว่างที่มีการคัดค้านการประเมินตามมาตรา 86 หรือระหว่างการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 89 ตลอดจนระหว่างการอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลตามมาตรา 96 กฎหมายก็ให้อำนาจยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระภาษีค้ำได้แต่จะขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ที่ยึดมิได้ระหว่างระยะเวลาที่ได้ยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์และตลอดเวลาที่การพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด

10.4.2 การอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้มีหน้าที่เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระภาษีไว้ตามมาตรา 141 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องนั้นได้ โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษีงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกนั้นไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษี แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

ในกรณีที่บุคคลภายนอกที่ได้รับคำสั่งอายัดนั้นปฏิเสธหรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตนเอง ให้กรมสรรพสามิตฟ้องเป็นคดีทางศาล แต่ทั้งนี้คำสั่งห้ามชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งยังคงมีผลอยู่จนกว่าศาลจะพิจารณาและพิพากษาเป็นอย่างอื่น”

การอายัดสิทธิเรียกร้อง ย่อมกระทำได้ทั้งต่อผู้ที่ค้างชำระภาษีและบุคคลภายนอกซึ่งเป็นลูกหนี้แห่งสิทธิเรียกร้องนั้น สิทธิเรียกร้องที่จะอายัดได้ต้องเป็นกรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน ซึ่งอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องนั้นได้ โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษีงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้อง และห้ามบุคคลภายนอกไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน นั้นให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษี แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง อย่างไรก็ตาม ถ้าบุคคลภายนอกที่ได้รับคำสั่งอายัดนั้นปฏิเสธหรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตน กฎหมายได้กำหนดให้กรมสรรพสามิตต้องฟ้องเป็นคดีทางศาล และการฟ้องคดีต่อศาลก็จะไม่มีผลกระทบต่อคำสั่งห้ามชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินที่ได้กระทำไป เพราะกฎหมายกำหนดให้ยังคงมีผลอยู่จนกว่าศาลจะพิพากษาเป็นอย่างอื่น การฟ้องคดีตามมาตรา 141 นั้น มีปัญหาว่าจะต้องฟ้องต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งทั่วไป หรือต้องฟ้องต่อศาลภาษีอากร ผู้เขียนเห็นว่ากรณีนี้ถือว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร จึงต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

10.4.3 วิธีปฏิบัติในการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดวิธีการยึดการอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีไว้ตามมาตรา 142 ซึ่งบัญญัติว่า

“การยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ค้างให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้”

มาตรานี้ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้การยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระภาษีค้างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดด้วย แต่ให้นำมาใช้เฉพาะส่วนที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัติ นี้เท่านั้น กล่าวคือ ถ้าเป็นเรื่องที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดไว้แล้วก็ให้ใช้บังคับตามมาตราพระราชบัญญัตินี้ แต่ถ้าเรื่องใดที่มีได้กำหนดไว้ก็ต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ ดังนั้น ผู้ใช้อำนาจในการยึด การอายัด หรือการขายทอดตลาด จะต้องศึกษารายละเอียดในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4 ลักษณะ 2 ตั้งแต่มาตรา 271 ถึงมาตรา 273 ว่า กรณีใดบ้างที่จะต้องนำมาใช้บังคับประกอบกับพระราชบัญญัตินี้ อย่างไรก็ตาม ขอให้สังเกตว่า กฎหมายกำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินเท่านั้น ถ้าเป็นกรณีอื่นๆ ก็ไม่ต้องนำมาใช้บังคับแต่อย่างใด

ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่จะต้องนำมาใช้บังคับตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่สำคัญคือ มาตรา 282 ถึงมาตรา 286 และมาตรา 303 ถึงมาตรา 316

10.4.4 การจัดการกับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาด พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการจัดการกับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดไว้ตามมาตรา 153 ซึ่งบัญญัติว่า

“เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้หักไว้เป็นค่าใช้จ่ายในการยึด อายัดและขายทอดตลาด เหลือเท่าใดให้ชำระเป็นค่าภาษี ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่ก็ให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินนั้น”

มาตรานี้เป็นเรื่องการจัดการกับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดกล่าวคือ เมื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เงินเท่าใดแล้วจะต้องจัดการตามลำดับที่กฎหมายกำหนดไว้คือ (1) ให้หักไว้เป็นค่าใช้จ่ายในการยึด อายัด และขายทอดตลาด (2) ส่วนที่เหลือให้ชำระเป็นค่าภาษี และ (3) ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่ก็ให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินนั้น

10.4.5 การโอนคำสั่งยึดหรืออายัด พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการโอนคำสั่งยึดหรืออายัดไว้ตามมาตรา 144 ซึ่งบัญญัติว่า

“เมื่อได้มีการยึดทรัพย์สินไว้แล้ว ถ้าได้มีการชำระเงินค่าใช้จ่ายในการยึด และค่าภาษีที่ค้างชำระครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ให้อธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งยึดนั้น

เมื่อได้มีการอายัดสิทธิเรียกร้องไว้แล้ว ถ้าได้มีการชำระเงินค่าใช้จ่ายในการอายัดและค่าภาษีที่ค้างชำระครบถ้วนก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้รับชำระหนี้จากบุคคลภายนอกหรือก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ให้อธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งอายัดนั้น”

มาตรานี้เป็นการกำหนดเรื่องการถอนคำสั่งยึดหรือคำสั่งอายัดว่า กรณีที่มีการยึดทรัพย์สินไว้ ถ้าบุคคลใดนำเงินมาชำระค่าใช้จ่ายในการยึดและค่าภาษีที่ค้างอยู่ครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ก็ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งยึด ดังนั้น ถ้ามีการนำเงินมาชำระหลังจากที่มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึด ก็ไม่อาจที่จะสั่งถอนการยึดได้สำหรับกรณีที่มีการอายัดสิทธิเรียกร้องไว้ และถ้าบุคคลใดได้นำเงินมาชำระค่าใช้จ่ายในการอายัด และค่าภาษีที่ค้างชำระครบถ้วนก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้รับชำระหนี้จากบุคคลภายนอกหรือก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ก็ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งอายัดนั้น และถ้าเป็นการนำเงินมาชำระภายหลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับชำระหนี้จากบุคคลภายนอกแล้ว หรือหลังจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว ก็ไม่อาจถอนคำสั่งอายัดได้เช่นเดียวกัน¹³

1.4 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

การคืนภาษีสุรา แบ่งย่อยเป็น 2 กรณี

1. การคืนภาษีสำหรับสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

มาตรา 10 และมาตรา 10 ทวิ บัญญัติไว้ว่า ผู้ส่งสุรารออกไปนอกราชอาณาจักร มีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่ส่งออกไปนั้น โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงและสำหรับสุราที่ได้รับคืนภาษีในกรณีที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นถ้านำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ผู้นำเข้าเสียภาษีตามอัตราเดียวกับผู้ได้รับอนุญาตทำสุรา

2. การคืนภาษีสำหรับสุราที่แปรสภาพตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 11 บัญญัติว่า สุราซึ่งได้ทำการขนออกจากโรงงานสุรา ถ้าเจ้าของพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีได้ว่าได้แปรสภาพไปเองจนไม่สามารถจะใช้ดื่มกินต่อไป และได้ส่งคืน โรงงานสุรา โดยปฏิบัติตาม

¹³ ประกาศ คงเอียด กฎหมายภาษีสรรพสามิต กรุงเทพมหานคร ปี.เจ.เพลท โปรเซสเซอร์ 2542

วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง มีสิทธิได้รับคืนภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเอง ที่กำหนดให้มีการคืนภาษีสุราที่แปรสภาพนั้นก็เนื่องจากสุรารายชนิดเช่น สุราขาว หรือสุราผสมบางชนิดเสียภาษีสุราและขนออกจากโรงงานสุราแล้ว โดยผลิตออกจำหน่ายในดิกิริต่ำ เช่น 28 ดิกิริ 30 ดิกิริ และผลึกจุกไว้ไม่คืน หากเก็บไว้นานก็มีการระเหยไปทำให้ดิกิริลดลง เกิดรสเปรี้ยว หรือมีกรดตกตะกอน แปรสภาพไปเองจนดื่มกินไม่ได้ หากส่งคืนโรงงานก็จะได้รับการคืนภาษีเพื่อความ เป็นธรรมโดยต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2493) ออกตาม ความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

มาตรการบังคับทางปกครองในการจัดเก็บภาษีสุรา เรื่องการพักใช้หรือเพิกถอน ใบอนุญาต

เจ้าพนักงานสรรพสามิต หรืออธิบดีผู้ออกใบอนุญาตแล้วแต่กรณีมีอำนาจสั่งพักใช้ ใบอนุญาตมีกำหนดไม่เกินครั้งละ 6 เดือน หรือจะสั่งเพิกถอนใบอนุญาตเสียก็ได้สำหรับผู้ได้รับ ใบอนุญาตซึ่งกระทำผิดพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 หรือข้อกำหนดในกฎกระทรวง หรือ ข้อกำหนดในใบอนุญาต ตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

มาตรการบังคับทางอาญาในการจัดเก็บภาษีสุรา

ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้กำหนดบทลงโทษทางอาญากับผู้ที่ฝ่าฝืน ข้อบังคับ เช่น มาตรา 30 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 5 มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือ ปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับและถ้าขายสุราที่ทำขึ้นนั้นด้วยต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน หนึ่งปีหรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่ถ้าเป็นการทำสุราแซมมีความผิดต้อง ระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

มาตรา 31 ผู้ใดขายหรือนำออกแสดงเพื่อขาย ซึ่งสุราที่รู้ว่าทำขึ้นโดยฝ่าฝืนมาตรา 5 มีความผิดระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท เป็นต้น และมาตรา 29 กำหนดว่า เพื่อประโยชน์ในการ จับกุมและปราบปรามผู้กระทำผิดตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ และหน้าที่เช่นเดียวกับพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ อาญา ดังนั้นกฎหมายสุราได้ใช้มาตรการทางอาญาในการจัดเก็บภาษีโดยกฎหมายได้กำหนดโทษ ทางอาญาไว้และให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิตดำเนินการจับปราบปรามผู้กระทำผิดได้ ด้วย

ภาษีสรรพสามิตบุหรี่จิกาเรตประเทศออสเตรเลีย

1. บทนำ

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศหนึ่งที่อยู่จักกันดีว่ามีมาตรการควบคุมการบริโภค ยาสูบค่อนข้างเข้มงวด ในกลางปี พ.ศ. 2550 ประเทศออสเตรเลียเริ่มดำเนินมาตรการป้องกันการสูบ

บุหรี่ที่เข้มงวด รมรงค์การงดสูบบุหรี่ในที่ต่างๆ โดยเฉพาะสถานที่สาธารณะ บาร์และคลับทั่วประเทศ มีการกำหนดให้ใช้คำเตือนและรูปภาพบนฉลากของบุหรี่ ผลทำให้ยอดขายนำบุหรี่มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่องเมื่อเปรียบเทียบกับผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่นๆ ในบรรดามาตรการต่างๆ ที่รัฐบาลออสเตรเลียดำเนินการไป มาตรการการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบุหรือนับว่าเป็นมาตรการที่มีบทบาทสำคัญในการจำกัดและควบคุมการสูบบุหรี่เป็นอย่างมากเห็นได้จากในปี พ.ศ. 2542 ปริมาณการสูบบุหรี่ในออสเตรเลียลดลงอย่างมากอันเป็นผลจากการที่รัฐบาลเปลี่ยนรูปแบบการจัดเก็บภาษีบุหรี่จากอัตราภาษีตามสภาพต่อน้ำหนักบุหรี่เป็นอัตราภาษีตามสภาพต่อมวนบุหรี่ (per stick) และในปี พ.ศ. 2543 มีการนำระบบภาษีสินค้าและบริการทั่วไป (Goods & Services Tax GST) หรือภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ผลทำให้ราคาบุหรี่สูงขึ้นประมาณร้อยละ 4.0 ต่อปี และทำให้ผู้สูบบุหรี่หันไปสูบบุหรี่ที่มีขนาดของเล็กกลงและบุหรี่ยี่ห้อตัวเอง (Roll Your Own: RYO) มากขึ้น อย่างไรก็ตามอัตราการลดลงของการสูบบุหรี่เริ่มลดลง ทำให้รัฐบาลออสเตรเลียต้องศึกษาและวิเคราะห์หามาตรการอื่นๆ มาปรับใช้เพิ่มเติม

2. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxpayer)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุหรี่ซิกาแรต ได้แก่

2.1 ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตภัณฑ์ยาสูบภายในประเทศเป็นผู้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตยาสูบ ซึ่งผลิตภัณฑ์ยาสูบที่กฎหมายกำหนดหมายถึง ใบยาสูบที่ผ่านกระบวนการตัด รีด อบ และเก็บจนได้ผลิตภัณฑ์ตามพิกัดที่ 5 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2464

2.2 ผู้นำเข้าผลิตภัณฑ์ยาสูบเข้ามาบริโภคในราชอาณาจักร

ข้อมูลปี พ.ศ. 2543 พบว่า ผู้ผลิตบุหรี่ยี่ห้อใหญ่ในประเทศออสเตรเลียมี 3 ราย ได้แก่ ฟิริปมอริส (Philip Morris Limited: PM) สัดส่วนตลาดร้อยละ 43.5 และอิมพีเรียล (Imperial Tobacco Australia Limited) สัดส่วนตลาดร้อยละ 17.2 โดยช่องทางการจำหน่ายบุหรี่ที่สำคัญคือ ซูเปอร์มาร์เก็ต (Supermarket/Hypermarket) โดยโครงการจำหน่ายบุหรี่เกือบครึ่งหนึ่งของตลาดปริมาณบุหรี่ยี่ห้อนำเข้ามีจำนวน 1,444 ล้านมวน ในขณะที่ปริมาณบุหรี่ที่ผลิตในประเทศออสเตรเลียมีจำนวน 23,576 ล้านมวน ดังนั้นสัดส่วนของบุหรี่ยี่ห้อนำเข้าในตลาดออสเตรเลียมีขนาดไม่ใหญ่นัก คิดเป็นร้อยละ 6 ของปริมาณบุหรี่ทั้งสิ้น ราคาบุหรี่ในประเทศเฉลี่ย 6.37 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อของขนาด 20 มวน ในขณะที่บุหรี่ยี่ห้อนำเข้าราคา 7.20 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อของขนาด 20 มวน

3. จุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point)

3.1 กรณีบุหรี่ยี่ห้อผลิตในประเทศ

จุดการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการขนย้ายบุหรี่ออกจากโรงงานผลิตบุหรี่ (Tobacco Factory) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (The Licensed Premises) หรือคลังสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร พ.ศ. 2444 (Customs Act 1901) เพื่อจำหน่ายหรือเพื่อบริโภคภายในประเทศ โดยผู้ผลิตมีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีและขอชำระภาษีภายในวันที่ 21 ของเดือนถัดไปนับจากวันที่ได้นำสินค้าออกจำหน่ายภายในประเทศ หากมีการขนย้ายบุหรี่ออกจากโรงงานผลิตไปที่คลังสินค้าเพื่อรอการส่งออก ผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นภาษีชั่วคราวจนกว่าจะส่งสินค้าออก

3.2 บุคคลใดที่มีความประสงค์จะนำเข้าบุหรี่จากต่างประเทศเข้ามาจำหน่ายหรือบริโภคในราชอาณาจักร เมื่อนำเข้าบุหรี่มาถึงด่านศุลกากรบุหรี่ต้องถูกขนย้ายเข้าไปเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) เพื่อรอการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ จุดการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นก่อนมีการขนย้ายบุหรี่ออกจากคลังสินค้าเพื่อนำไปจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ผู้ขนย้ายบุหรี่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีก่อนการขนย้ายบุหรี่ออกจากคลังสินค้าภายใน 7 วันนับจากวันที่บุหรี่ถูกนำเข้ามาเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต และต้องเสียภาษีก่อนการขนย้ายบุหรี่ออกจากคลังสินค้า

4. การบริหารการจัดเก็บภาษีบุหรี่ (Tax Administration)

การบริหารจัดเก็บภาษีบุหรี่ซึ่งาเรตของประเทศออสเตรเลียใช้วิธีการประเมินตนเอง (Self-Assessment) ควบคู่ไปกับการตรวจสอบภาษี (Tax Audit) โดยกฎหมายสรรพสามิต พ.ศ. 2444 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบรายการภาษี แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับบุหรี่ ปริมาณบุหรี่และคำนวณภาษีที่ตนเองต้องเสียให้แก่เจ้าหน้าที่ โดยไม่ต้องรอการประเมินจากเจ้าหน้าที่ตามเวลาที่กำหนด วิธีนี้ทำให้รัฐบาลได้รับเงินภาษีรวดเร็ว อีกทั้งเป็นการสะดวกต่อผู้เสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีไม่ต้องรอเจ้าหน้าที่ประเมินว่าตนจะต้องเสียภาษีเท่าไรก่อนการชำระภาษี

ช่องทางที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถชำระภาษี มีดังนี้

1. การตัดเงินภาษีจากบัญชีธนาคาร (Direct Credit)
2. การชำระเงินผ่านทางโทรศัพท์ หรือทางอินเทอร์เน็ต (BPAY)
3. การชำระที่ไปรษณีย์ทุกสาขา
4. การชำระทางจดหมายโดยส่งเช็ค (Mail Payments)

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีแล้ว เจ้าหน้าที่จะดำเนินการตรวจสอบภาษีจากแบบรายการภาษีและเอกสารที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ โดยวิเคราะห์ความถูกต้องของการเสียภาษีในภายหลังการเสียภาษี (Post Audit) หากเจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิดปกติของเอกสารที่เชื่อได้ว่าผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่จะติดต่อขอเอกสาร หลักฐานเพิ่มเติม หรือเชิญผู้มีหน้าที่เสียภาษีมา

ชี้แจงถึงความผิดปกติดังกล่าว หากเจ้าหน้าที่พบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียังมีเจตนาเสียภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่จะประเมินภาษีเพิ่มเติมพร้อมเรียกเก็บปรับเงินเพิ่ม

ลักษณะการบริหารจัดเก็บภาษีประการหนึ่งที่พิเศษของระบบภาษีสรรพสามิต ออสเตรเลีย คือ การให้ผู้เสียภาษีสามารถขอแก้ไขข้อมูลภาษีเกี่ยวกับการผลิตของผู้เสียภาษีเองได้ โดยมีแบบฟอร์มให้กรอกเอง (Amending Excise Return)

การบริหารจัดเก็บภาษีนุหรีุชีกาเรตของประเทศออสเตรเลียประกอบไปด้วยระบบงานหลายด้าน ดังนี้

4.1 ระบบการจดทะเบียน (Excise Registration)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตต้องจดทะเบียนสรรพสามิตก่อนการขอใบอนุญาต ไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมเกี่ยวกับการผลิต (Produce) การเก็บรักษา (Store) และค้าขาย (Deal-in) สินค้าสรรพสามิตใดๆ รวมถึงร้านค้าปลอดภาษี (Duty-free Stores) ทั้งนี้การจดทะเบียนดำเนินการเพียงครั้งเดียวใช้ได้หมดกับทุกกิจกรรมที่เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต และถ้าต้องการดำเนินกิจกรรมใดๆ ต่อไปนี้จะต้องขออนุญาตการดำเนินกิจกรรมแต่ละกิจกรรม

4.2 ระบบใบอนุญาต (Licensing System)

ระบบใบอนุญาตเป็นเครื่องมือการบริหารจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ในการควบคุม ตั้งแต่วัตถุดิบ ได้แก่ เมล็ดยาสูบ ต้นยาสูบ ใบยาสูบ ไปจนถึงการผลิตและการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ยาสูบ (ไม่มีการขอใบอนุญาตนำเข้ายาสูบ) การขอใบอนุญาตกำหนดให้ขอแต่ละกิจกรรมแยกกันไป ไม่ว่าจะเป็น การผลิตและเก็บรักษาสินค้าสรรพสามิต การผลิตหรือค้าขายเมล็ดยาสูบ ต้นหรือใบยาสูบ นอกจากนี้เวลาขนย้ายใบยาสูบจะต้องได้รับการอนุญาตให้ขนย้าย (Permission) ติดไปกับใบยาสูบที่ขนย้ายตลอดเวลา โดยในใบอนุญาตขนย้ายจะระบุรายละเอียดการขนย้ายเพื่อใช้ในการควบคุมตรวจสอบ

ผู้ที่ต้องขอใบอนุญาต ได้แก่ ผู้ผลิตยาสูบ โรงประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ ผู้ค้ายาสูบ (Deal) และผู้เก็บรักษายาสูบ ตลอดจนร้านค้าปลอดภาษี (Sell Duty-free) รวมถึงการผลิตและค้าขายเมล็ดยาสูบ ต้นยาสูบ และใบยาสูบด้วย แม้ว่าเมล็ดยาสูบ ต้นยาสูบ และใบยาสูบจะไม่ได้เป็นสินค้าสรรพสามิตก็ตามกฎหมายภาษีกำหนดให้ ATO ทำหน้าที่กำกับและควบคุมการดำเนินกิจกรรมใดที่ตรวจสอบแล้วพบว่าปริมาณหรือน้ำหนักใบยาสูบ ไม่ครบถ้วนตามที่ขออนุญาตอาจถูกลงโทษได้ กรณีผู้นำเข้ากรมศุลกากรจะทำหน้าที่กำกับและควบคุมการนำเข้านุหรีุ นับตั้งแต่มีการนำเข้าจนถึงจุดที่จะขนย้ายไปสู่ตลาดการบริโภคภายในประเทศ ทั้งนี้ผู้นำเข้าจัดว่ามีสัดส่วนไม่มากนัก (ร้อยละ 6 ของปริมาณนุหรีุทั้งสิ้น) ส่วนใหญ่การนำเข้าจะเป็นการนำเข้าใบยาสูบเพื่อนำมาผลิตนุหรีุในประเทศซึ่งกำกับและควบคุมโดย ATO

ผู้ที่มีกิจกรรมตรงตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้ต้องขอใบอนุญาตจะต้องขอ
อนุญาตภายใน 30 วันเมื่อมีกิจกรรมดังกล่าวเกิดขึ้น ซึ่งขั้นตอนการขออนุญาตมีดังนี้

- 1) ติดต่อหน่วยงานสรรพสามิตที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่
- 2) กรอกแบบฟอร์มเพื่อขออนุญาต
- 3) ลงนามรับรองผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องของบริษัท

ใบอนุญาตมีผลบังคับใช้ทันทีที่ได้รับอนุญาต และมีอายุจนถึงวันที่ 30 กันยายน
ของปีที่ 2 นับจากวันที่ได้รับอนุญาต เช่น ใบอนุญาตออกเมื่อวันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2550 จะหมดอายุ
วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2553 ใบอนุญาตออกเมื่อวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2552 จะหมดอายุวันที่ 30
กันยายน พ.ศ. 2554 เป็นต้น

4.3 การตรวจสอบภาษี (Tax Audit)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่ต้องจัดเก็บเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่รัฐอนุญาตหรือ
อนุมัติ และเอกสารหลักฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจสินค้าสรรพสามิตอย่างถูกต้องและ
ครบถ้วน เพื่อรอการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ การตรวจสอบภาษีเกิดขึ้นภายหลังการ
ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีแล้ว (Post Audit) เพื่อให้การจัดบริหารเก็บภาษีถูกต้องและ
เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด ถือเป็นเครื่องมือที่ทำให้เจ้าหน้าที่แน่ใจว่าผู้เสียภาษีชำระภาษี
ครบถ้วน ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด การตรวจสอบภาษีของประเทศออสเตรเลียใช้วิธีการ
ตรวจสอบทางบัญชี (Accounting Audit) โดยการคัดเลือกกรณีตรวจสอบจากการวิเคราะห์ความ
เสี่ยง (Risk Analysis) ของภาษีผ่านระบบคอมพิวเตอร์ (Forensic Audit) และในกรณีที่เจ้าหน้าที่
ตรวจพบว่าเหตุให้เชื่อได้ว่าจะมีการกระทำผิดกฎหมายที่รุนแรง ATO จะส่งเจ้าหน้าที่ลงพื้นที่ไป
ตรวจสอบในสถานประกอบการ (Field Audit) โดยตรง

4.4 บทกำหนดโทษ

กฎหมายออสเตรเลียแบ่งการลงโทษออกเป็น 3 ประเภทตามวัตถุประสงค์และวิธี
พิจารณาที่เกี่ยวข้องกับการลงโทษ คือ โทษทางอาญา โทษทางแพ่ง และโทษทางปกครอง แต่การ
ลงโทษตามกฎหมายสรรพสามิตส่วนใหญ่ใช้วิธีการลงโทษทางแพ่งได้แก่ การปรับ โทษทาง
อาญาคือการจำคุก และโทษทางปกครอง คือ ยกเลิก เพิกถอน หักคะแนนใบอนุญาต (Licensing
Measure) การลงโทษดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ถูกลงโทษดำเนินการให้เป็นไปตามที่กฎหมาย
กำหนดและรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรม อันดี

ทั้งนี้ยังมีลักษณะพิเศษคือ การกำหนดคะแนนให้แก่ผู้ได้รับใบอนุญาตดำเนิน
กิจกรรมต่างๆ และหากผิดเงื่อนไขการให้ใบอนุญาตจะหักคะแนน และหากคะแนนหมดจะพักหรือ
เพิกถอนใบอนุญาต การลงโทษโดยวิธีหักคะแนนใช้กับการกระทำผิดที่ไม่รุนแรง เจ้าหน้าที่จึง

ลงโทษโดยการตัดคะแนนใบอนุญาตต่างๆ การทำโทษโยกการหักคะแนนถูกกำหนดไว้ในกฎหมายที่ชื่อว่า “Commonwealth Crimes Act” คะแนนแต่ละคะแนนที่ถูกหักจะนำไปเทียบเท่าเป็นจำนวนเงินที่ผู้กระทำความผิดต้องเสียให้แก่รัฐ ซึ่งอัตราที่กำหนดไว้ในปัจจุบันคือ 1 คะแนน มีค่าเท่ากับ 110 ดอลลาร์ออสเตรเลียหรือประมาณ 3,300 บาท

ตัวอย่างเช่น

- กรณีที่บุคคลใดที่ได้รับอนุญาตกระทำความผิดเกี่ยวกับการขนย้ายเมล็ดยาสูบ หรือต้นยาสูบ บทลงโทษคือจำคุก 2 ปี หรือหักคะแนน 500 คะแนน ถ้ากระทำความผิดเกี่ยวกับใบยาสูบ บทลงโทษคือจำคุก 2 ปี หรือมากกว่า หรือหักคะแนน 500 คะแนนและปรับ 5 เท่าของมูลค่าภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายหากใบยาสูบถูกนำมาผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ยาสูบที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

- บุหรี่ที่ผลิตในประเทศออสเตรเลียจะต้องมีมาตรฐานความชื้นได้ไม่เกินร้อยละ 30 มิฉะนั้นมีโทษปรับเป็นคะแนน 5 คะแนน

- ผู้ใดมีหรือเป็นเจ้าของหรือครอบครองหรือควบคุมใบยาสูบ เจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี (Collector) เรียกเก็บ (เป็นเอกสาร) ให้ผู้นั้นรับผิดชอบภาษีของใบยาสูบดังกล่าว

- ผู้ใดมีเจตนาซื้อวัตถุดิบที่มีใบยาสูบจากผู้อื่นซึ่งไม่ได้เป็นบุคคลที่ได้รับใบอนุญาต มีโทษจำคุก 2 ปี หรือปรับ 500 คะแนน และ 5 เท่าของมูลค่าภาษี

- ผู้ใดมีเจตนาขายเมล็ดยาสูบ ต้นยาสูบให้แก่บุคคลที่ไม่ได้รับใบอนุญาต มีโทษจำคุก 2 ปี หรือปรับ 500 คะแนน

- ผู้ใดมีเจตนาขายใบยาสูบให้แก่บุคคลที่ไม่ได้รับใบอนุญาต มีโทษจำคุก 2 ปี หรือปรับ 500 คะแนนและ 5 เท่าของมูลค่าภาษี

- ผู้ใดทำลากลยาสูบปลอม มีโทษปรับ 500 คะแนน

- บุคคลห้ามใช้ยาสูบ หากรู้ว่าเป็นยาสูบลากลปลอม มิฉะนั้นมีโทษปรับ 500 คะแนน

5. โครงสร้างอัตราภาษี

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบุหรี่ของประเทศออสเตรเลียกำหนดอัตราภาษีตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษี พ.ศ. 2464 (Excise Tariff Act 1921) ร่วมกับสินค้าสรรพสามิตอื่นๆ ทั้งนี้สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและอัตราภาษีสรรพสามิตจะถูกกำหนดโดยสภา (Parliament) การคำนวณภาษีสรรพสามิต ใช้วิธีการคูณระหว่างอัตราภาษีและฐานภาษีที่กำหนด ส่วนใหญ่เป็นอัตราสภาพ (ต่อหน่วยสินค้าตามกฎหมายกำหนด)

5.1 ฐานภาษี (Tax Base)

ภาษีสรรพสามิตยาสูบของออสเตรเลียปัจจุบันจัดเก็บจากฐานภาษีตามสภาพ โดยบุหรี่และซิการ์จัดเก็บจากฐานภาษีต่อมวน (Per stick) ซึ่งกำหนดมาตรฐานของมวนบุหรี่ไว้ว่า

บุหรี่หนึ่งมวนต้องมีน้ำหนักไม่เกิน 0.8 กรัม ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่นๆ เช่น ยาสูบบวมเอง จัดเก็บภาษีจากฐานน้ำหนักหน่วยเป็นกิโลกรัม

การปรับเปลี่ยนฐานภาษีบุหรี่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2542 จากเดิมที่เคยจัดเก็บภาษีบุหรี่จากฐานภาษีน้ำหนักของบุหรี่ยุบรวมกับกระดาษที่ห่อยาสูบและก้นกรอง แต่ไม่นับรวมซองบุหรี่ ส่วนยาสูบชนิดสอดใส่หรือมวนยาเองจัดเก็บภาษีจากฐานน้ำหนักของยาสูบ ไม่รวมบรรจุภัณฑ์มาโดยตลอดตั้งแต่ปี พ.ศ. 2444 สาเหตุสำคัญของการปรับเปลี่ยนฐานภาษีคือ การจัดเก็บภาษีบุหรี่จากฐานน้ำหนักทำให้ผู้ผลิตบุหรี่ยุพยายามลดต้นทุนด้วยการลดน้ำหนักของบุหรี่ และเปลี่ยนมาบรรจุบุหรี่จำนวนมวนมากขึ้นในหนึ่งซอง ทำให้บุหรี่ซองมีขนาดใหญ่ขึ้น และผู้บริโภคก็รู้สึกว่าบุหรี่มีราคาต่อซองถูกลง เพราะหนึ่งซองมีหลายมวน ทำให้เกิดนักทดลองบุหรี่หน้าใหม่เพิ่มขึ้น ตลอดจนปริมาณการสูบบุหรี่เพิ่มขึ้น รัฐจึงปรับเปลี่ยนฐานภาษีมาจัดเก็บภาษีจากฐานต่อมวน โดยกำหนดมาตรฐานน้ำหนักต่อมวนบุหรี่คือ 0.8 กรัม เพื่อแก้ไขปัญหาการลดน้ำหนักของบุหรี่ต่อมวน การเพิ่มขนาดซองและทำให้แน่ใจได้ว่าราคาของบุหรี่ต่อมวนไม่ลดลง และบุหรี่ที่มีน้ำหนักต่ำมีราคาสูงขึ้น

5.2 อัตราภาษี (Tax Rate)

อัตราภาษีสรรพสามิตบุหรี่กำหนดเป็นอัตราตามสภาพต่อมวนบุหรี่ (Specific Tax หรือ Unit Tax) โดยกำหนดให้ปรับอัตราภาษีตามดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index: CPI) ทุก 6 เดือนขึ้นกับสภาพการณ์ ส่วนมากจะมีการปรับอัตราภาษีตามสภาพในเดือนกุมภาพันธ์ และสิงหาคมของทุกปี เพื่อคงไว้ซึ่งราคาที่แท้จริงของบุหรี่ไม่ให้ลดลงตามอัตราเงินเฟ้อ ข้อมูล ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2550 พบว่า ภาษีสรรพสามิตบุหรี่ต่อมวนซึ่งบรรจุยาสูบ 0.8 กรัม เท่ากับ 24.031 เซนต์ต่อมวน สำหรับผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่นที่มีปริมาณยาสูบมากกว่า 0.8 กรัมเสียภาษีสรรพสามิตตามน้ำหนักที่ 300.39 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อกิโลกรัม ซึ่งอัตรานี้มีการปรับทุก 6 เดือนตามอัตราเงินเฟ้อ ซึ่งเพิ่งปรับไปอีกครั้งเมื่อเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2550 ที่ผ่านมา ปัญหาที่พบคือ แม้ว่าจะมีการปรับเพิ่มอัตราภาษีบุหรี่ตามอัตราเงินเฟ้อมาโดยตลอดแต่รายได้ภาษีที่แท้จริงกลับลดลงอันเนื่องมาจาก ปริมาณการบริโภคบุหรี่ยุลดลง และการลดลงของน้ำหนักของยาสูบของบุหรี่ยุแต่ละมวน

อัตราภาษีสรรพสามิตบุหรี่กำหนดในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2464 รายละเอียดดังในตาราง

ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีสรรพสามิตยาสูบของประเทศออสเตรเลีย

พิกัด	ประเภทสินค้า	อัตราภาษี
5.1	ที่มีลักษณะเป็นแท่งหรือมวนที่มีขนาดไม่เกิน 0.8 กรัมต่อมวน ที่ผลิตจากส่วนผสมของใบยาสูบโดยแท้	0.24343 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อมวน
พิกัด	ประเภทสินค้า	อัตราภาษี
5.5	อื่นๆ ที่ผลิตจากใบยาสูบและมียาสูบเกินกว่า 0.8 กรัม (รวมถึงบุหรี่ที่มียาสูบเกินกว่า 0.8 กรัมต่อมวน)	304.30 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อกิโลกรัม

5.3 การคำนวณภาษี

การคำนวณภาษีใช้วิธีมาตรฐาน โดยจะคำนวณหารายได้ภาษีด้วยการคูณอัตราอากรสรรพสามิตกับปริมาณสินค้าที่ต้องอากรที่กำหนด โดยจะเป็นการคำนวณตามปริมาณหรือหน่วยวัดที่ชัดเจน ซึ่งจะเป็นการจัดเก็บภาษีตามปริมาณ (Specific Rate) ดังนี้

- ในกรณีบุหรี่ยาสูบและซิการ์จะจัดเก็บอากรสรรพสามิตต่อมวน
- กรณีใบยาสูบจะจัดเก็บภาษีต่อกิโลกรัม

ทั้งนี้การคำนวณหาภาระภาษีตามกฎหมายถือว่าเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการต้องคำนวณหาภาระภาษีเอง ตามระบบประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) ¹⁴

¹⁴ ดร.ชลธาร วิสรุตวงศ์ การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสรรพสามิตบุหรี่ยาสูบระหว่างประเทศ กรุงเทพมหานคร เจริญดีมั่นคงการพิมพ์ 2551 หน้า 71, 78-87

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

ผู้วิจัยสนใจทำวิทยานิพนธ์ เรื่อง มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบ ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เนื่องจากได้รับข่าวว่าหน่วยงานของรัฐได้ดำเนินคดีอาญากับผู้นำเข้าบุหรี่ซิการ์แรต เพราะแจ้งราคาสินค้ายาสูบต่ำกว่าที่เป็นจริงทำให้ภาษียาสูบชำระไม่ครบถ้วน จึงมีคำถามในใจว่าถ้าผู้นำเข้าถูกพิพากษาว่ามีความผิดน่าจะดำเนินการเรียกภาษีที่ชำระขาด แต่ผลคดีอาญาที่ติดตามต่อมาทราบว่าพนักงานอัยการสั่งไม่ฟ้อง จึงมีคำถามในใจว่าผู้นำเข้าชำระครบถ้วนหรือไม่ ต่อมาผู้วิจัยได้ศึกษา คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง คดีหมายเลขดำที่ 51/2554 คดีหมายเลขแดงที่ 58/2555 คดีนี้เป็นคดีแพ่ง มีปัญหาว่าโจทก์มีความรับผิดชอบเสียหายสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 9 ประเภทที่ 09.01 หรือไม่นั้น เป็นคดีคนละประเภทและกฎหมายคนละฉบับ ซึ่งมีเจตนารมณ์และองค์ประกอบแตกต่างกัน ในคดีอาญาสถานบริการต้องเป็นสถานที่เด่นชัดอย่างแท้จริง ต้องมีพลอร์สำหรับเด่นชัดจึงจะมีความผิด ส่วนคดีแพ่งนี้หากเป็นกิจการบันเทิงหรือหย่อนใจต่างๆ ในสถานบริการเพื่อหารายได้เป็นธุรกิจ เช่น ดิสโกเธค เป็นต้น ย่อมมีความรับผิดชอบเสียหายตามข้อบัญญัติของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จากคำพิพากษาดังกล่าวผู้วิจัยได้พบหลักกฎหมายว่า คำพิพากษาในคดีอาญาไม่อาจนำมาเป็นบรรทัดฐานในคดีภาษีได้ การพิจารณาว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตหรือไม่ หรือความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเมื่อไหร่ นั้น ต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อันเป็นกฎหมายเฉพาะเมื่อมาเปรียบเทียบกับคดียาสูบความรับผิดทางอาญาต้องวิเคราะห์ว่าครบองค์ประกอบความผิดหรือไม่ ส่วนความรับผิดทางแพ่งต้องวิเคราะห์ว่ามีหน้าที่เสียภาษียาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 หรือไม่ ต้องใช้ระบบการตรวจสอบภาษีจึงจะรู้ว่าชำระภาษีครบถ้วนหรือไม่ ดังนั้น มาตรการบังคับชำระภาษีในทางอาญาจึงไม่เป็นหลักประกันร้อยเปอร์เซ็นต์

แม้ปัจจุบันรัฐมีนโยบายผูกขาดการผลิตบุหรี่ซิการ์แรตภายในประเทศไว้ที่เดียว ได้แก่ โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง และอนุญาตให้เอกชน สามารถนำเข้าบุหรี่ซิการ์แรตได้ และอนุญาตให้เอกชนประกอบอุตสาหกรรมยาสูบได้ เว้นแต่บุหรี่ซิการ์แรต ซึ่งปัจจุบันมีผู้นำเข้าซิการ์แรตต่างประเทศหลายราย และผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบหลายราย และมีการแข่งขันกันสูง หากในการควบคุม ส่งผลกระทบต่อรายได้ที่แน่นอนของรัฐที่ต้องขาดหายไป หากรัฐยังต้องการภาษียาสูบ

จากระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม โดยไม่มีเครื่องมือหรือมาตรการในการจัดเก็บภาษีที่ดีแล้ว รัฐอาจขาดแหล่งรายได้ที่สำคัญในการที่จะนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศได้ ดังนั้น การเปิดให้มีการนำเข้าและจำหน่ายยาสูบต่างประเทศได้เสรีทั้งหมดภายใต้หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการตามที่รัฐได้กำหนดไว้ รัฐจึงควรหาทางปรับปรุงพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ให้ทันเหตุการณ์ โดยการนำมาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีมาใช้ เพื่อให้เกิดสภาพบังคับทางกฎหมาย อันจะทำให้การจัดเก็บภาษียาสูบบรรลุวัตถุประสงค์ตามเจตนารมณ์ของรัฐ อันเนื่องมาจากรัฐยังมีความจำเป็นที่จะต้องหารายได้ ซึ่งภาษียาสูบถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สามารถทำเม็ดเงินภาษีให้แก่ประเทศ

การเสียภาษียาสูบ เป็นระบบประเมินตนเอง ดังนั้น จึงมีการตรวจสอบเฉพาะการเสียภาษีว่าขึ้นแบบรายการภาษีในเวลาที่กำหนดหรือไม่ และจำนวนภาษีที่ขึ้นไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ โดยจะทำการตรวจสอบจากแบบรายการภาษีและเอกสารหลักฐานประกอบต่างๆ เท่านั้น หากภายหลังพบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ขึ้นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนด หรือยื่นชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่สรรพสามิตก็ไม่มีอำนาจในการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ต่อได้ ทั้งนี้เนื่องจากพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่มีการบัญญัติให้อำนาจในส่วนนี้ไว้ ซึ่งแต่เดิมการไม่มีมาตรการบังคับดังกล่าวก็อาจไม่มีผลกระทบต่อรายได้ยาสูบ เนื่องจากรายได้จากยาสูบส่วนใหญ่ได้มาจากโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง แต่เมื่อวันเวลาเปลี่ยนไป การประกอบธุรกิจยาสูบและการนำเข้ายาสูบต่างประเทศมีจำนวนหลายราย การแข่งขันสูง การควบคุมยากขึ้น ทำให้รายได้จากยาสูบที่แน่นอนและเป็นกอบเป็นกำหายไป ดังนั้น การที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อชดเชยรายได้ในส่วนที่ขาดหายไป รัฐต้องมีเครื่องมือ คือกฎหมายภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร โดยกฎหมายภาษีอากรนั้น ก็ควรมีมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้บังเกิดผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษี ที่มุ่งจะหารายได้เพื่อจะได้นำไปใช้ ในด้านการบริการสาธารณะ และเพื่อพัฒนาประเทศ ซึ่งเราไม่อาจปฏิเสธได้ว่า มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีนี้ เป็นขั้นตอนที่สำคัญอย่างหนึ่งของกระบวนการทางภาษี กฎหมาย ภาษีอากรของต่างประเทศและของไทยแทบทุกฉบับได้กำหนดวิธีการ หรือกระบวนการในการบังคับตามกฎหมายภาษีไว้ ซึ่งวิธีการหรือกระบวนการตามกฎหมายภาษีเหล่านั้น ต่างก็มีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป แต่เมื่อพิจารณาหาคูจากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เปรียบเทียบกับประมวลกฎหมายรัษฎากร กฎหมายศุลกากรพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และภาษีสรรพสามิตบุหรี่ซิกาแรตประเทศออสเตรเลีย เห็นว่าพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มีข้อดีข้อเสีย ดังนี้

ตารางที่ 4.1 วิเคราะห์ข้อดี ข้อเสีย พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

ข้อดี	ข้อเสีย
1. มีระบบการควบคุมโดยใช้แสตมป์ยาสูบ หรือ เครื่องหมายแสดงการเสียภาษี	1. มีมาตรการบังคับในทางอาญาซึ่งมีอัตราโทษต่ำ และกระบวนการทางอาญาบางครั้งไม่สามารถลงโทษผู้ที่ไม่ชำระภาษี หรือชำระภาษีขาดได้
2. มีมาตรการบังคับในทางอาญา	2. กรมสรรพสามิตมีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษี แต่พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 บัญญัติให้มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีและควบคุมการปลูกต้นยาสูบ จนถึงการขายยาสูบ ซึ่งการควบคุมการปลูกต้นยาสูบควรเป็นหน้าที่ของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์
3. มีอัตราค่าธรรมเนียมต่างๆ เช่น ค่าแสตมป์ยาสูบ ค่าตั้งโรงบ่ม ค่าใบอนุญาตขายยาสูบ เป็นต้น	3. ไม่มีมาตรการบังคับทางปกครองที่เกี่ยวกับทางแพ่งเหมือนกับกฎหมายภาษีที่เป็นสากล ได้แก่ การประเมินภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษี ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ การบังคับชำระภาษี ค้าง
4. แบ่งชนิดของยาสูบได้ชัดเจน	4. ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบหรือผู้นำเข้ายาสูบ ถ้าไม่ชำระภาษีหรือชำระขาด ถ้าเจ้าหน้าที่ตรวจพบมีอำนาจเพียงเรียกภาษีที่ไม่ได้ชำระหรือภาษีที่ชำระขาด ไม่มีอำนาจเรียกเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม
	5. การตรวจสอบภาษียาสูบ ไม่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบภาษี
	6. การผูกขาดของรัฐในการผลิตบุหรี่ซิการ์เรต ทำให้ธุรกิจบุหรี่ยิการ์เรตภายในประเทศขาดการพัฒนาในการแข่งขันกับบุหรี่ยิการ์เรตต่างประเทศ

จากตารางดังกล่าวสามารถวิเคราะห์ได้ว่า

1. การไม่มีบทบัญญัติในการให้อำนาจในการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน

ในการดำเนินการจัดเก็บภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องดำเนินการชำระภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว กฎหมายยังได้กำหนดมาตรการต่างๆ เช่น การขอใบอนุญาตนผลิต การขอใบอนุญาตนบมไບยา เป็นต้น เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีสามารถดำเนินการไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยเจ้าพนักงาน เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษี ทั้งในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี และเป็นเครื่องมือที่จะใช้ตรวจสอบ และเรียกเก็บภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการเพื่อเสียภาษีไว้ โดยไม่ถูกต้องหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ดังนั้น เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ก็ควรมีมาตรการทางกฎหมายคือ บทบัญญัติของกฎหมายกำหนดให้สามารถดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ได้บัญญัติมาเป็นเวลากว่า 46 ปี บนพื้นฐานหลักการบริหาร ควรจัดเก็บภาษียาสูบโดยควบคุมการเสียภาษีทางแสดมภ์ โดยที่การจัดเก็บภาษียาสูบในขณะนั้นไม่จำเป็นต้องมีการติดตามและตรวจสอบทางบัญชี ทั้งนี้ เนื่องจากมีผู้ประกอบการน้อยราย และมีกำลังเจ้าหน้าที่เพียงพอในการควบคุม แต่ในปัจจุบันมีผู้ประกอบการจำนวนมากขึ้นและมีเทคโนโลยีทันสมัยมากขึ้น กำลังเจ้าหน้าที่ไม่เพียงพอในการควบคุม และการปลอมแปลงแสดมภ์แยกได้ยากขึ้น ว่าแสดมภ์ใดเป็นแสดมภ์ปลอม ดังนั้น มาตรการการติดตามและตรวจสอบ ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าสินค้ายาสูบ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องนำมาใช้เพื่อให้สามารถวิเคราะห์ ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีไว้อย่างทั่วถึงเป็นธรรม พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษียาสูบที่มีระบบภาษี โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องประเมินตนเอง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงต้องมีหน้าที่ยื่นแบบรายการภาษี พร้อมเอกสารต่างๆ อันจำเป็น แต่การคำนวณภาษียาสูบที่ต้องเสียในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนที่มีภาระภาษีเกิดขึ้น โดยถ้าหากมีการยื่นแบบเพื่อชำระภาษีแล้วเกิดความผิดพลาดคลาดเคลื่อนในการคำนวณภาษี ทำให้จำนวนภาษีขาดหายไป หรือในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเคยยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้แล้วเป็นประจำ แต่อยู่ๆ กลับหายไปโดยไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเลย ไม่ว่าจะเป็กรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีเจตนาหรือไม่เจตนาก็ตาม หากขาดบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินภาษีได้ การติดตามและตรวจสอบผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็จะไม่เกิดผลและสภาพบังคับ ทำให้รัฐขาดรายได้ที่จะมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ จึงควรที่จะมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายรองรับและให้อำนาจเจ้าพนักงานไว้อย่างชัดเจน ทั้งนี้ ตราบใดที่ยังไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ในการปฏิบัติงานโดยทั่วไป เจ้าพนักงานก็ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มีอยู่เท่านั้น ซึ่งในหลักการสำคัญของการจัดเก็บภาษี

ก็คือ การบริหารจัดการเก็บภาษีให้ถูกต้องและครบถ้วน และก่อให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ซึ่งการกระทำผิดเกี่ยวกับภาษีดังกล่าว อาจตรวจพบการกระทำผิดได้จากการตรวจสอบภาษี โดยทำการตรวจสอบความถูกต้องของแบบรายการและเอกสารต่างๆ ซึ่งมักจะเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการชำระภาษี ดังนั้น พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 จึงควรมีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีได้ เพื่อจะได้แจ้งจำนวนภาษีที่ขาดไปหรือที่ควรเสียให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ทราบ เพื่อเป็นการตรวจสอบติดตามการจัดเก็บภาษีให้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและสร้างคุณธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ซึ่งความคุณธรรมในการเสียภาษีนั้น จะพิจารณาแต่เพียงการเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีอย่างเดียวนั้นยังไม่เพียงพอ ยังต้องพิจารณาว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันด้วย การที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างทั่วถึง ทำให้ภาระในการเสียภาษีกระจายไม่เท่าเทียมกัน แสดงให้เห็นถึงความไม่ยุติธรรมในระบบภาษียาสูบอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม การประเมินภาษียาสูบนั้น ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานแห่งความถูกต้อง และเพื่อเป็นการลงโทษผู้ถูกตรวจสอบที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป รวมทั้งการไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันควร โดยที่หากเกิดสาเหตุต่างๆ ดังกล่าว ทำให้ไม่สามารถติดตามการจัดเก็บภาษียาสูบให้เต็มเม็ดเต็มหน่วยได้ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 จึงควรมีบทบัญญัติอำนาจการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานไว้ ทั้งนี้ ก็เพื่อวัตถุประสงค์

1.1 เพื่อกำหนดวิธีการในการประเมินภาษีไว้อย่างเป็นทางการ เพื่อให้เจ้าพนักงานสามารถที่จะดำเนินการประเมินภาษีได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

1.2 เพื่อให้เกิดความยุติธรรมตามหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างทั่วถึง

1.3 เพื่อเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบรายการ เพื่อเสียภาษีหรือยื่นแบบเพื่อเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องรวมทั้งกรณีที่ไม่ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานประเมินภาษีในการตรวจสอบภาษี

2. การไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการอุทธรณ์

ในการจัดเก็บภาษีกฎหมายภาษีมักมีข้อกำหนดอันเป็นกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษี ซึ่งจะเห็นปรากฏในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือประมวลรัษฎากร หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นต้น ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นพ้องด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ซึ่งตามปกติรูปแบบของการยุติข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรจะแบ่งออกเป็นสองขั้นตอน คือ ขั้นตอนแรกจะเป็นการอุทธรณ์การประเมินตัวฝ่าย

บริหารหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหาร ก็มีสิทธิจะดำเนินการ ขั้นที่สอง คือ การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาล ทั้งนี้ นอกจากจะเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหาร ได้มีโอกาสทบทวนการประเมินของตนแล้ว ยังอาจทำให้ข้อโต้แย้งการประเมินภาษียุติลงใน ชั้นบริหารได้ ซึ่งจะเป็นการแบ่งเบาภาระของศาล และเป็นการช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเอง โดยการยุติข้อพิพาททางภาษีนี้นี้ ก็เป็นระบบการหาข้อยุติอันมีลักษณะ เป็นการพิจารณาข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีมากกว่าการพิจารณาเพียงด้วยทฤษฎีหมายและตัดสินไป ตามนั้น ซึ่งวิธีการดังกล่าวใกล้เคียงการพิจารณาแบบระบบไป่สวน ทั้งนี้ กระบวนการพิจารณาก็จะ มีลักษณะที่ผ่อนคลาย ซึ่งจะแตกต่างจากการพิจารณาคดีในชั้นศาล ดังนี้

2.1 การดำเนินคดีในศาลนั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องมีทนายความ เพื่อการว่าต่างหรือแก้ ต่างคดี แต่ในกระบวนการในชั้นบริหารนั้น ผู้อุทธรณ์สามารถจำดำเนินการได้ด้วยตนเอง

2.2 การยื่นฟ้องต่อศาล จะต้องเสียค่าธรรมเนียมในการพิจารณาแต่การอุทธรณ์ต่อ ฝ่ายบริหารไม่มีค่าใช้จ่ายดังกล่าว

2.3 การดำเนินคดีในชั้นศาล ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย วิธีพิจารณาความซึ่งเข้าใจ ยาก แต่การพิจารณาอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารไม่จำเป็นต้องดำเนินการดังกล่าว ทำให้ง่ายต่อการปฏิบัติ

กฎหมายภาษีของประเทศไทยแทบทุกฉบับได้ยอมรับในหลักการดังกล่าว โดยมีการ บัญญัติเป็นหลักเกณฑ์ให้มีกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทอันเกิดจากการประเมิน ภาษีของเจ้าพนักงาน โดยเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอุทธรณ์หรือคัดค้านการประเมินได้ หลักเกณฑ์นี้จะปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ กฎหมายศุลกากร

หลักการของการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีของพนักงาน เจ้าหน้าทีนั้น ก็เพื่อหาความยุติธรรม ซึ่งเป็นสิทธิประการหนึ่งของหลักการควบคุมความชอบด้วย กฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์เป็นการให้โอกาสฝ่ายบริหาร ได้มีโอกาสทบทวนการประเมินของตน ในขณะเดียวกัน เพื่อตรวจสอบความถูกต้องในข้อเท็จจริงที่ได้และจะได้ทราบความเห็น ข้อเท็จจริง และมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งเป็นคู่กรณีอันเป็นการถ่วงดุลองคุณภาพของพยานหลักฐาน เช่น กรณีผู้นำเข้ายาสูบต่างประเทศประเภทซิการ์เรต เข้ามาในราชอาณาจักร และเจ้าพนักงานได้ เรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 78 ในวันขึ้นแบบซึ่งเป็นอัตราใหม่ แต่ผู้นำยาสูบเข้ามาใน ราชอาณาจักรเห็นว่า การประเมินเรียกเก็บภาษีดังกล่าวไม่ถูกต้อง กล่าวคือ ที่ถูกต้องควรเสียภาษีใน อัตราร้อยละ 75 ซึ่งเป็นวันที่ความรับผิดชอบเกิด เมื่อยาสูบมาถึงท่าเรือในราชอาณาจักร ซึ่งเป็นอัตรา ภาษีเดิม กรณีเช่นนี้หากพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการอุทธรณ์การ ประเมินก็จะเกิดผลเสียแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยไม่สามารถโต้แย้งการประเมินภาษีของ

เจ้าพนักงานได้ ทำให้ต้องเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี จากตัวอย่างดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การมีบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องการอุทธรณ์ ก็เพื่อการตรวจสอบความถูกต้องของคำสั่งการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่และยังทำให้ข้อโต้แย้งในการประเมินภาษียุติลงในระดับบริหารได้ ซึ่งจะเป็นการแบ่งเบาภาระของศาล และจะเป็นการช่วยประหยัดเวลาตลอดจนค่าใช้จ่ายสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินการภาษีนี้ เป็นการให้อำนาจฝ่ายบริหารในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท อันเกิดจากการจัดเก็บภาษีของพนักงาน เจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยทั่วไปจะมีรูปแบบที่ให้อำนาจแก่บุคคลคนเดียวในการวินิจฉัยสั่งการและรูปแบบที่ให้กระทำโดยองค์กรที่มีอำนาจอิสระในลักษณะคณะกรรมการ (Commission) เป็นผู้พิจารณาและวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท ซึ่งกฎหมายภาษีของไทยแทบทุกฉบับ เช่น กฎหมายศุลกากร ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยการอุทธรณ์การประเมินภาษีในระดับบริหาร ซึ่งแม้ว่าการให้อำนาจพิจารณาอยู่ที่บุคคลคนเดียว จะมีข้อดีที่การพิจารณาเป็นไปด้วยความรวดเร็วกว่าในรูปแบบของคณะกรรมการ แต่ก็มีข้อเสียว่า อาจไม่สามารถเป็นหลักประกันในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพราะการใช้ดุลยพินิจโดยบุคคลคนเดียวจะผิดพลาด เพราะจะไม่มีตรวจสอบหรือการคานอำนาจผู้พิจารณา

ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยบัญญัติให้มีมาตรการอุทธรณ์การประเมินภาษี ในรูปแบบที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษียาสูบ ควรนำระบบคณะกรรมการเป็นผู้พิจารณาและวินิจฉัยมาใช้ ทั้งนี้ เนื่องจากระบบคณะกรรมการเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยให้กระทำโดยการออกเสียงลงมติ กรรมการหนึ่งคนมีหนึ่งเสียง และชี้ขาดข้อพิพาทโดยถือเสียงข้างมาก (Majority) ซึ่งเป็นข้อดีของระบบคณะกรรมการ กล่าวคือ จะทำให้มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นในระหว่างคณะกรรมการ อันจะนำไปสู่การคลี่คลายปัญหาและทำให้เกิดแนวคิดใหม่ๆ ซึ่งมีการถ่วงรอนปัญหาโดยบุคคลหลายคน แม้จะมีข้อเสียของระบบคณะกรรมการคือ การสิ้นเปลืองเวลา และค่าใช้จ่าย เพราะปกติบุคคล ซึ่งประกอบขึ้นเป็นคณะกรรมการจะต้องมีการนัดหมาย และอาจมีการเลื่อนนัดเป็นประจำ ซึ่งจะทำให้เสียเวลา แต่ปัญหาดังกล่าวนี้อาจแก้ไขโดยการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทไว้ให้แน่นอน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ถ้าหากจะมีการตั้งขึ้นผู้เขียนเห็นว่า ควรมีลักษณะ และรูปแบบการดำเนินการดังนี้ คือ

(1) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะประกอบด้วย บุคคลจากหลายฝ่าย งานในลักษณะไตรภาคี คือ จากภาครัฐ นักวิชาการอิสระ ซึ่งเป็นอาจารย์จากสถาบันอุดมศึกษา และผู้แทนสมาคมหอการค้า ซึ่งจะช่วยให้มีการคานอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ยิ่งขึ้น¹⁵

การกำหนดให้คณะกรรมการมาจากหลายหน่วยงานดังกล่าว จะทำให้ผู้อุทธรณ์มั่นใจในการพิจารณาของคณะกรรมการ แต่รูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ควรเป็นองค์กรอิสระในการพิจารณาและวินิจฉัย ทั้งนี้ เพื่อจะให้มีการการรับฟังความคิดเห็นหลายด้าน มิใช่แต่เฉพาะความคิดเห็นจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดทำ และพิจารณาเบื้องต้น ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานนั้นๆ เท่านั้น อีกทั้งยังเป็นการคานอำนาจในระหว่างผู้พิจารณากันเองด้วย

(2) อำนาจหน้าที่ และวิธีพิจารณาของคณะกรรมการต้องกำหนดให้ชัดเจน

(3) ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ ควรมีข้อกำหนดเกี่ยวกับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการปฏิบัติ แม้ทางปฏิบัติจริง จะเป็นการยากที่จะกำหนดระยะเวลาการทำคำวินิจฉัยตัดสินไว้ในกฎหมาย แต่รัฐก็ควรมีแนวทางหรือนโยบายให้การพิจารณาเป็นไปอย่างรวดเร็ว

(4) ให้ผู้มีหน้าที่เสียหายต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อมีคำวินิจฉัยอย่างไร หรือกรณีที่ได้ปฏิเสธอุทธรณ์แล้ว จึงจะนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้

(5) การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการประวิงเวลาในการชำระภาษี โดยใช้ช่องทางในการอุทธรณ์

(6) เจื่อนใจและวิธีการอุทธรณ์ โดยกำหนดให้ต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร คือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล

(7) บัญญัติหลักกฎหมายในการพิจารณาของผู้มีอำนาจเกี่ยวกับหลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริงไว้เป็นลายลักษณ์อักษรชัดเจน

¹⁵ วันชัย ตั้งวิจิตร “มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสุรา ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2545 หน้า 124

3. การไม่มีบทบัญญัติกำหนดโทษทางแพ่ง

เนื่องจากภาษีเป็นการบังคับจัดเก็บตามกฎหมาย การที่จะทำให้กฎหมายมีผลใช้บังคับอย่างจริงจัง รัฐจะต้องมีระบบภาษีที่สามารถบังคับจัดเก็บที่เหมาะสม โดยการกำหนดให้มีโทษทางแพ่ง เพื่อลงโทษผู้กระทำผิด ซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งหากขาดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอาจเป็นปัจจัยสำคัญที่อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากการที่จะทำให้ประชาชนมีทัศนคติที่ดี และยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐโดยสมัครใจ รัฐจะต้องทำให้ประชาชนรู้สึกว่าคุณได้เสียภาษีอย่างยุติธรรม และไม่รู้สึกรู้ว่าตนถูกเอาเปรียบ หรือได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ดังนั้น เพื่อให้การบริหารงานภาษีอากรมีประสิทธิภาพ จึงควรมีการกำหนดโทษทางแพ่ง คือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ในพระราชบัญญัติอาญา พ.ศ. 2509 เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีอย่างครบถ้วน และเป็นการลงโทษแก่ผู้เสียภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ชำระไว้เลย ซึ่งจะเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้ประชาชนมีทัศนคติที่ดีและยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐ คือ การทำให้ประชาชนมีความรู้สึกว่าคุณได้เสียภาษีอย่างยุติธรรม ถ้าหากประชาชนทุกคนรู้สึกว่าคุณได้รับการประเมินอย่างยุติธรรม โดยต่างคนต่างต้องเสียภาษีเหมือนกัน หรือหากหลีกเลี่ยงก็ควรจะต้องได้รับโทษ ก็จะทำให้ประชาชนทุกคนยินยอมที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความสมัครใจมากยิ่งขึ้น แต่ในกรณีตรงกันข้าม ถ้าหากประชาชนมีความรู้สึกว่าคุณไม่ได้รับความเป็นธรรม ต้องเสียภาษีในขณะที่คนอื่นเสียไว้ไม่ถูกต้องหรือเสียช้ากว่าที่กำหนด จะทำให้ความสมัครใจที่จะเสียภาษีลดลงอย่างมากหรืออาจจะไม่มีเหลืออยู่และทุกคนต่างก็จะพยายามหลีกเลี่ยง และหลบหนีภาษีอากร ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจะต้องมีบทลงโทษผู้หลบหนีภาษีอากร เพื่อที่จะทำให้ผู้เสียภาษีที่ซื่อสัตย์สุจริต ไม่เสียเปรียบผู้ที่ทุจริตในการหลบหนีภาษีอากร

พระราชบัญญัติอาญา พ.ศ. 2509 เป็นกฎหมายซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับการเสียภาษีของประเทศอันมีเจตนาสำคัญก็คือ การหารายได้ให้แก่รัฐ เพื่อรัฐจะได้นำเงินไปใช้ในการพัฒนาประเทศ รัฐสามารถทำให้กฎหมายอาญานี้มีความเป็นธรรม และมีอำนาจบังคับได้มากขึ้น โดยการกำหนดบทลงโทษทางแพ่ง เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดในกรณีไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง อันได้แก่ เรียกเก็บภาษีที่ขาด และยังคงกำหนดให้ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทั้งนี้ เนื่องจากการกำหนดให้มีโทษทางแพ่งดังกล่าวไม่เพียงแต่ทำให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีเกิดความรู้สึกว่าคุณได้รับความเป็นธรรมจากการเสียภาษีเท่านั้น แต่ยังเป็นการทำให้ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีได้รับการลงโทษ เพื่อเป็นการชดเชย ทดแทนที่ผู้กระทำความผิดเอาเปรียบกับผู้เสียภาษีโดยสุจริตอื่นๆ อย่างไม่เป็นธรรมและเป็นการยับยั้ง หรือป้องกันเพื่อให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัว และเจ็ดหลายที่จะกระทำความผิดอีก

จากการศึกษาพบว่า การที่พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่มีบทบัญญัติกำหนดให้เรียกเก็บเบี่ยปรับ และเงินเพิ่ม หากกรณีเจ้าหน้าที่พบความผิดพลาดภายหลังว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษียาสูบหรือมีการชำระภาษียาสูบ แต่ชำระขาดหายไป อาจทำให้ผู้เสียภาษีที่ซื่อสัตย์สุจริต รู้สึกว่าตนเสียเปรียบผู้ที่ทุจริตในการหลบหนีภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีที่มีทัศนคติที่ไม่ดี และขาดความเชื่อมั่นต่อระบบภาษีอากรของรัฐ จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายยาสูบดังกล่าว เป็นกฎหมายที่ไม่ส่งเสริมผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้เสียภาษีโดยถูกต้องตรงตามความเป็นจริง และยังเป็นกฎหมายที่น่าจะเป็นการสนับสนุนทางอ้อมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งไม่ยื่นแบบรายการภาษีหรือยื่นแบบแต่ไม่ตรงตามความเป็นจริง อันเป็นผลให้เกิดการพยายามหลีกเลี่ยงค่าภาษียาสูบ เพราะหากเจ้าหน้าที่ตรวจพบในขณะนั้น ก็จะชำระเพียงค่าภาษีอากรตามที่เจ้าหน้าที่ทักท้วง แต่หากเจ้าหน้าที่ตรวจพบในภายหลังก็ย่อมชำระเฉพาะค่าภาษีอากรเท่าเดิม โดยไม่ต้องชำระเบี่ยปรับและเงินเพิ่ม หรือหากเจ้าหน้าที่ไม่ตรวจสอบหรือตรวจสอบไม่พบ รัฐก็จะเสียประโยชน์ที่จะได้นำเงินค่าภาษีในส่วนที่ขาดมาใช้ในการบริหารประเทศ เพราะทางทฤษฎีการเงินแล้ว ถือว่าหากระยะเวลาต่างกัน ค่าของเงินก็ย่อมต่างกันไปด้วย จึงไม่เป็นธรรมสำหรับรัฐ และผู้เสียภาษีให้แก่รัฐ โดยถูกต้องตามกำหนดเวลา

4. ไม่มีบทบัญญัติการทูลเกล้าการชำระภาษี

เพื่อความเป็นธรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี นอกจากให้มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีแล้ว ควรมีการทูลเกล้าการชำระภาษียาสูบ เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบรรเทาความเดือดร้อนระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์

5. ไม่มีบทบัญญัติการบังคับชำระภาษีค้าง

มีการประเมินภาษียาสูบแล้ว เมื่อไม่มีการชำระภาษียาสูบ หรือการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการพิพากษาคดีของศาลถึงที่สุดแล้ว ควรมีขั้นตอนการบังคับชำระภาษีค้าง เพื่อเป็นหลักประกันความแน่นอนของการชำระภาษียาสูบให้กับรัฐ

6. การใช้มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษียาสูบที่เกี่ยวกับการสั่งพักใบอนุญาตและสั่งเพิกถอนใบอนุญาต

ซึ่งตามมาตรา 33 ในข้อบังคับมีอำนาจสั่งพักใช้ใบอนุญาต มีกำหนดไม่เกินหกเดือน หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาต เมื่อปรากฏว่า ผู้ได้รับใบอนุญาต (1) ไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ หรือกฎกระทรวงที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้ (2) ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ (3) ต้องคำพิพากษาลงโทษถึงที่สุด ว่าได้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้

คำสั่งเช่นว่านั้น ได้ทำเป็นหนังสือและแจ้งให้ผู้ที่ถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตทราบ ในกรณีที่ไม่มีพบตัวผู้ถูกสั่งดังกล่าว ให้เจ้าพนักงานปิดคำสั่งไว้ ณ สถานที่ที่ปรากฏในใบอนุญาต และให้ถือว่าผู้นั้นได้ทราบคำสั่งนั้นแล้วตั้งแต่วันที่ปิดคำสั่ง

ซึ่งกรณีตามมาตรา 33 ให้อำนาจสั่งพักใช้ใบอนุญาต มีกำหนดไม่เกินหกเดือน หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาตนั้น เนื่องจากอธิบดีมีภาระงานด้านนโยบาย และการวางแผนมาก และไม่ได้อยู่ปฏิบัติใกล้ชิดผู้ประกอบการ ผู้เขียนเห็นว่า ควรบัญญัติเพิ่มเติมให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตมีอำนาจสั่งพักใช้ใบอนุญาตหรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาตด้วย และมาตรา 34 กำหนดให้ผู้ถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งพักใช้ใบอนุญาตหรือคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตต่อรัฐมนตรีได้ โดยยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือเจ้าพนักงานผู้ออกใบอนุญาตภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้ทราบคำสั่ง คำวินิจฉัยชี้ขาดของรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด กรณีนี้ผู้เขียนพิจารณาแล้วเห็นว่ารัฐมนตรีมีหน้าที่กำหนดนโยบาย และมีได้เชี่ยวชาญการจัดเก็บภาษี และมีภาระงานมาก ทั้งมิได้ใกล้ชิดผู้ประกอบการ เห็นควรยกเลิกบทบัญญัติที่ให้รัฐมนตรีเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ แล้วให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ระยะเวลาอุทธรณ์ก็ยกเลิกบทบัญญัติที่กำหนดสามสิบวันนับแต่ได้รับหนังสือ ควรให้ระยะเวลาอุทธรณ์เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และคำวินิจฉัยชี้ขาดของรัฐมนตรีให้เป็นที่สุดให้ยกเลิกไป เพื่อป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติเข้าใจผิดพลาด

7. มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการลงโทษทางอาญา

การลงโทษทางอาญา เป็นการป้องกันและทำให้หลายจำ เมื่อกระทำความผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติอาญา พ.ศ. 2509 แต่เนื่องจาก ค่าเงินเปลี่ยนแปลงไป ทำให้ค่าปรับตามพระราชบัญญัติอาญา พ.ศ. 2509 ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้ เห็นควรปรับปรุงแก้ไขค่าปรับให้สูงขึ้นตามค่าเงินปัจจุบัน

8. การคืนภาษีอากร

กฎหมายภาษีภายในประเทศทั้งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดให้คืนเงินภาษีที่ชำระเกิน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ควรมีบทบัญญัติว่าผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปี นับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐานหรือคำชี้แจงใดๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่า ผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้ส่งคืนโดยมิชักช้า

ในกรณีอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี

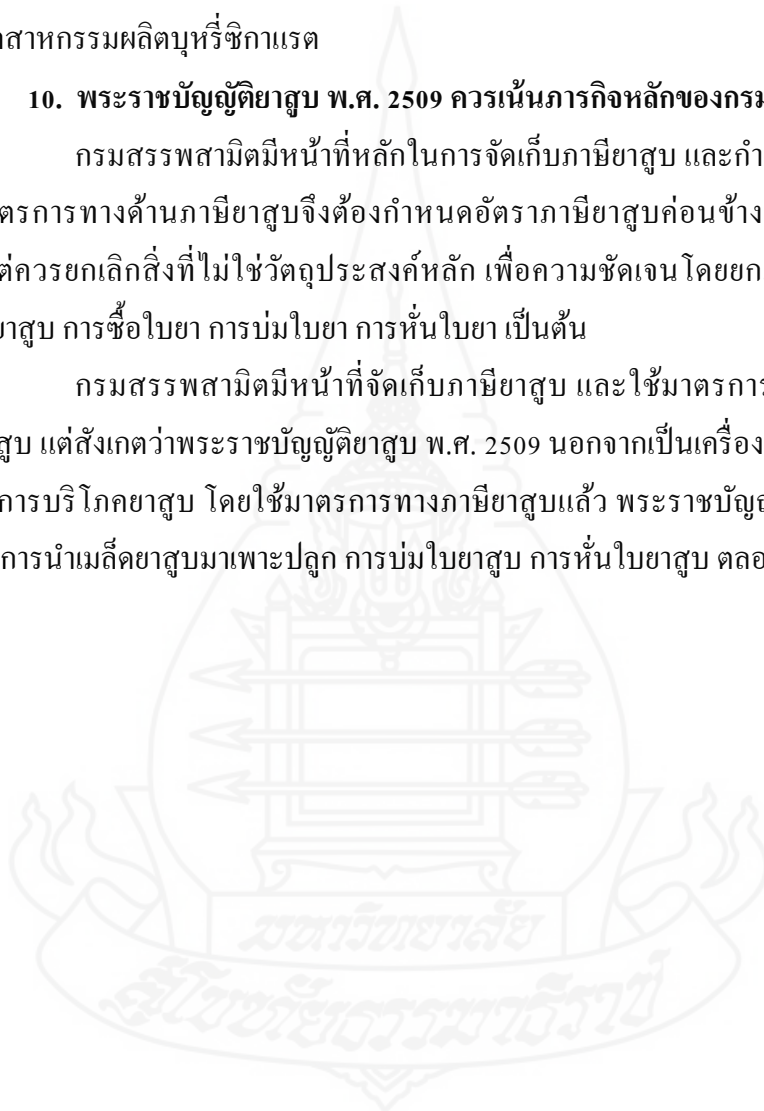
9. การผูกขาดบุหรีชิกาเรต

การผูกขาดเป็นปัญหาอันเนื่องมาจากการยึดกับปรัชญาการบริหารราชการยุคเก่า เน้นบทบาทของรัฐในฐานะเป็นผู้ควบคุมและดำเนินกิจการทุกอย่างเสียเอง มีผลทำให้การบริหารราชการมีลักษณะผูกขาด (monopoly) สูง ไม่เปิดโอกาสให้มีการแข่งขัน (competition) เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ¹⁶ ควรให้มีการแข่งขันทางการตลาดยาสูบภายในประเทศ โดยการตั้งโรงงานอุตสาหกรรมผลิตบุหรีชิกาเรต

10. พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ควรเน้นภารกิจหลักของกรมสรรพสามิต

กรมสรรพสามิตมีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษียาสูบ และกำจัดการบริโภคยาสูบ โดยใช้มาตรการทางด้านภาษียาสูบจึงต้องกำหนดอัตราภาษียาสูบค่อนข้างสูง เพื่อปกป้องการบริโภค แต่ควรยกเลิกสิ่งที่ไม่ใช่วัตถุประสงค์หลัก เพื่อความชัดเจน โดยยกเลิกการควบคุมการเพาะปลูกยาสูบ การซื้อใบยา การบ่มใบยา การหั่นใบยา เป็นต้น

กรมสรรพสามิตมีหน้าที่จัดเก็บภาษียาสูบ และใช้มาตรการด้านภาษีจำกัดการบริโภคยาสูบ แต่สังเกตว่าพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 นอกจากเป็นเครื่องมือจัดเก็บภาษียาสูบ และกำจัดการบริโภคยาสูบ โดยใช้มาตรการทางภาษียาสูบแล้ว พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ยังควบคุมการนำเมล็ดยาสูบมาเพาะปลูก การบ่มใบยาสูบ การหั่นใบยาสูบ ตลอดจนการผลิตยาสูบ



¹⁶ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ว่าที่เรือตรี ดร.เอกวิทย์ มณีธร ระบบราชการรัฐวิสาหกิจและองค์การมหาชนของไทย กรุงเทพมหานคร เอ็ม.ที.เพรส. หน้า 314

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

สรุปปัญหา และข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ได้ดังนี้

1.1 การไม่มีบทบัญญัติในการให้อำนาจในการประเมินโดยเจ้าพนักงาน

มาตรการจัดเก็บภาษีที่พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนดไว้ คือ การให้ผู้รับใบอนุญาตผลิตยาสูบ และผู้นำยาสูบเข้ามาในราชอาณาจักรต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง (Self Assessment) ตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ที่ทำการจัดเก็บภาษียาสูบก็ควรจะต้องมีมาตรการในการตรวจสอบว่าจำนวนภาษียาสูบที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการเสียภาษี โดยการประเมินตนเองไว้นั้น ถูกต้องเพียงใด ซึ่งหากพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่มีบทบัญญัติในการให้อำนาจเจ้าพนักงานในการตรวจสอบการเสียภาษียาสูบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีในเวลาที่กำหนดหรือไม่ หรือจำนวนภาษีที่ยื่นไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ก็จะทำให้การติดตามตรวจสอบผู้มีหน้าที่เสียภาษียาสูบ หรือผู้ที่ชำระภาษียาสูบไว้ไม่ครบถ้วน หรือไม่ได้ชำระไว้เลย ไม่สามารถที่จะกระทำได้ และจะเป็นปัญหาต่อการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นรายได้ของรัฐที่อาจจัดเก็บได้ไม่ทั่วถึง และขาดความเป็นธรรมอันก่อให้เกิดการเอารัดเอาเปรียบกับผู้เสียภาษียาสูบรายอื่นๆ เจ้าหน้าที่สรรพสามิตก็ควรมีเครื่องมือ กฎหมายเพื่อช่วยในการกำหนดให้สามารถดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษียาสูบไว้

1.2 การไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการอุทธรณ์การประเมิน

การอุทธรณ์หรือการโต้แย้งคัดค้านการประเมิน เป็นขั้นตอนหนึ่งของกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษี และเพื่อให้ความเป็นธรรมในระบบภาษีอากร หากเกิดกรณีจำนวนภาษีไม่เป็นที่ยุติ ซึ่งกฎหมายภาษีส่วนใหญ่มักจะกำหนดกลไก เพื่อแก้ไขข้อขัดแย้งในการประเมินภาษีอากรขึ้นไว้ ซึ่งปกติจะแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือ การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานต่อศาลภาษีอากร แต่จากการศึกษาพบว่าพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดให้สิทธิแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการอุทธรณ์ หรือโต้แย้งคัดค้านในการจัดเก็บภาษี หากผู้มีหน้าที่เรียกภาษียาสูบ เห็นว่าในการจัดเก็บ

ภาษีของเจ้าหน้าที่จัดเก็บจำนวนที่ไม่ถูกต้อง ก็จะต้องไปฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากร อันเป็นการสิ้นเปลืองเวลาในการทำธุรกิจ และอาจต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ซึ่งหากพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 มีการกำหนดให้สิทธิในการอุทธรณ์แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว ย่อมก่อให้เกิดประโยชน์ตลอดจนความสะดวกโดยรวมต่อประชาชนและเจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บภาษี

ดังนั้น พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 จึงควรมีบทบัญญัติโดยให้มีหน้าที่เสียภาษียาสูบ ได้มีโอกาสอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร

1.3 การไม่มีบทบัญญัติกำหนดโทษทางแพ่ง

ในการพิจารณาถึงความเป็นธรรม หรือความเสมอภาคในการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น ด้วยบทกฎหมาย หรือบทบัญญัติที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคด้วย กล่าวคือหากมีผู้กระทำความผิดที่หลีกเลี่ยงภาษีก็ควรที่จะได้รับการลงโทษตามกฎหมายภาษีนั้นมีทั้งโทษทางอาญาและโทษทางแพ่ง

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถือเป็นโทษทางแพ่งที่ใช้ลงโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย อันเป็นมาตรการบังคับอย่างหนึ่ง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีบรรลุผลอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้ง ยังเป็นการช่วยเร่งรัดให้ผู้ที่ยึดค้างหนี้ค่าภาษีมาชำระภาษีเร็วขึ้น และเป็นการชดเชยในการที่รัฐเสียโอกาสจากการนำเงินค่าภาษีไปใช้ในเวลาที่รัฐควรจะได้รับ ซึ่งการที่พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ไม่มีการกำหนดโทษทางแพ่งดังกล่าวไว้ ย่อมเป็นปัญหาในการเร่งรัดให้มีการชำระค่าภาษียาสูบตรงตามกำหนด หรือให้มีการชำระค่าภาษียาสูบให้รวดเร็วขึ้น และอาจเป็นเหตุให้เกิดการทุจริตของเจ้าหน้าที่บางคนที่จะเห็นแก่ผลประโยชน์ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียาสูบให้ในการช่วยเหลือให้มีการชำระค่าภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสียจริง ทำให้รัฐไม่บรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีได้เช่นกัน

1.4 การไม่มีบทบัญญัติการทูลเกล้าฯ ชำระภาษี

ในการพิจารณาถึงความเป็นธรรมในระหว่างคัดค้านหรืออุทธรณ์ ควรให้โอกาสผู้มีหน้าที่เสียภาษีทูลเกล้าฯ ชำระภาษีไว้ก่อน เพื่อมิให้เกิดความเดือดร้อนเกินสมควร หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียุติผลทั้งข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย ที่เจ้าหน้าที่รัฐไม่ทราบ ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี

1.5 การไม่มีบทบัญญัติการบังคับชำระภาษีค้าง

เพื่อให้รัฐได้รับชำระภาษีที่แน่นอนขึ้น เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถึงเวลาที่จะต้องชำระภาษี ควรมีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการบังคับชำระภาษีค้าง

1.6 การไม่มีบทบัญญัติการคืนภาษีที่ชำระเกินหรือไม่มีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษี

ในการพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น ด้วยบทกฎหมายหรือบทบัญญัติที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความเป็นธรรมด้วย กล่าวคือหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระเกินหรือชำระโดยไม่มีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษี รัฐก็ควรคืนภาษีที่ชำระเกินหรือชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษี

2. ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยขอเสนอแนวทางแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ในเรื่องมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษียาสูบ ดังต่อไปนี้

2.1 ในระยะสั้น

2.1.1 กำหนดหลักเกณฑ์การใช้อำนาจการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน เพื่อให้มีกฎหมายรองรับอำนาจของเจ้าพนักงานสรรพสามิต โดยให้มีบทบัญญัติ ดังนี้

เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อ

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป
- (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ ไม่ขอตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษี โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี

2.1.2 กำหนดเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ให้มีกฎหมายรองรับ ดังนี้

- 1) ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้
 - (1) ในกรณีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี
 - (2) ในกรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียภาษีเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น
- 2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับและ การคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น

เงินเพิ่มตามมาตรานี้ มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

3) เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม อาจงดหรือลดลงได้ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

4) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี

2.1.3 กำหนดเรื่อง การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้มีกฎหมายรองรับ ดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานสรรพสามิต มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

2) ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวง กระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ผู้แทนคณะกรรมการสภาหอการค้าไทย กรรมการอื่นจากภาคเอกชนอีกไม่เกิน 3 คน ซึ่งปลัดกระทรวงการคลังแต่งตั้งจากผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความรู้ในทางภาษี การบัญชี หรือธุรกิจการพาณิชย์ แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ¹⁷

3) การประชุมของกรรมการต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงเป็นองค์ประชุม ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุม หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก

กรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นได้อีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

4) ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง

¹⁷ เพิ่มศักดิ์ กองเพิ่มพูล “การยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีสรรพสามิต” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยรามคำแหง

2.1.4 กำหนดให้มีบทบัญญัติ การบังคับชำระภาษีค้ำ ดังนี้

1) ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ได้ยื่นตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาอุทธรณ์และในชั้นพิจารณาของศาลที่ยังไม่ถึงที่สุด

2) ในกรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีมียกยอหรือเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกนั้นไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษี แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

ในกรณีที่บุคคลภายนอกที่ได้รับคำสั่งอายัดนั้นปฏิเสธหรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตน ให้กรมสรรพสามิตฟ้องเป็นคดีทางศาล แต่ทั้งนี้คำสั่งห้ามชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งยังคงมีผลอยู่จนกว่าศาลจะพิพากษาเป็นอย่างอื่น

3) การยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ค้าง ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 นี้

4) เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้หักไว้เป็นค่าใช้จ่ายในการยึดอายัด และขายทอดตลาด เหลือเท่าใดให้ชำระเป็นค่าภาษี ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่ก็ให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินนั้น

5) เมื่อได้มีการยึดทรัพย์สินไว้แล้ว ถ้าได้มีการชำระเงินค่าใช้จ่ายในการยึดและค่าภาษีที่ค้างชำระโดยครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ให้อธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งยึดนั้น

เมื่อได้มีการอายัดสิทธิเรียกร้องไว้แล้ว ถ้าได้มีการชำระเงินค่าใช้จ่ายในการยึดและค่าภาษีที่ค้างชำระโดยครบถ้วนก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้รับชำระเงินจากบุคคลภายนอกหรือก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งอายัดนั้น

2.1.5 กำหนดให้มีบทบัญญัติ การคืนภาษี ดังนี้

ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่การเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐานหรือคำชี้แจงใดๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้ส่งคืนโดยมิชักช้า

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะตั้งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี

2.1.6 กำหนดให้มีการเพิ่มโทษทางอาญาให้เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน

2.1.7 กำหนดให้มีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อความเป็นธรรม

2.1.8 ให้ยกเลิกการผูกขาดของรัฐในการประกอบอุตสาหกรรมบุหรี่ยิกาแรต ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

2.1.9 ให้ยกเลิกขั้นตอนการควบคุมตั้งแต่ นำเมล็ดยาสูบมาเพาะปลูก ตลอดจนการบ่มใบยา เพื่อให้ทางกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ผู้ซึ่งมีความเชี่ยวชาญด้านการเกษตรไปดูแลแทน

2.2 ในระยะยาว

สร้างประมวลภาษีสรรพสามิตขึ้น โดยมีโครงสร้างภาษีที่เทียบเคียงกับประมวลรัษฎากร ให้มีมาตรการบังคับทางอาญาและมาตรการบังคับทางปกครองที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี การอุทธรณ์ การบังคับชำระภาษีค้าง และการคืนภาษี เป็นต้น โดยนำเอาสินค้าสุรา ยาสูบ และไฟมารวมไว้ในภาษีสรรพสามิต

บรรณานุกรม



บรรณานุกรม

- กรมสรรพสามิต (2555) รายงานประจำปี ปีงบประมาณ 2555 กรุงเทพมหานคร ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ
- _____. (2555) ครบ 80 ปี กรมสรรพสามิต (เนื่องในโอกาสครบวันคล้ายวันสถาปนา กรมสรรพสามิต ปีที่ 80) กรุงเทพมหานคร ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ
- _____. (2554) รายงานประจำปี ปีงบประมาณ 2554 กรุงเทพมหานคร ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ
- _____. (2553) รายงานประจำปี ปีงบประมาณ 2553 กรุงเทพมหานคร ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ
- _____. (2552) รายงานประจำปี ปีงบประมาณ 2552 กรุงเทพมหานคร ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ
- _____. (2551) รายงานประจำปี ปีงบประมาณ 2551 กรุงเทพมหานคร ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ
- _____. (2550) รายงานประจำปี ปีงบประมาณ 2550 กรุงเทพมหานคร ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร (2544) *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร* กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์
- คำพิพากษาศาลฎีกาภาษีอากรกลาง คดีหมายเลขดำที่ 51/2554 คดีหมายเลขแดงที่ 58/2555
- ชลธาร วิสรุตวงศ์ (2550) *การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบุหรี่ซิกาแรตเพื่อควบคุมการสูบบุหรี่ซิกาแรต* กรุงเทพมหานคร เจริญดีมั่นคงการพิมพ์
- _____. (2551) *การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสรรพสามิตบุหรี่ซิกาแรตระหว่างประเทศ* กรุงเทพมหานคร เจริญดีมั่นคงการพิมพ์
- ประกาศ คงเอียด (2542) *คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต* กรุงเทพมหานคร นิติธรรม
- “ประมวลรัษฎากร” (2482, 1 เมษายน) *ราชกิจจานุเบกษาฉบับกฤษฎีกา* เล่ม 56 หน้า 1
- ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ (2553) *คำอธิบายประมวลรัษฎากร* เล่ม 2 กรุงเทพมหานคร สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ)
- เพิ่มศักดิ์ กองเพิ่มพูล “การยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีสรรพสามิต” *วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง*

- “พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509” (2509, 27 ธันวาคม) ราชกิจจานุเบกษาฉบับกฤษฎีกา เล่ม 83
 ตอน 117 หน้า 963
- “พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527” (2527, 20 กันยายน) ราชกิจจานุเบกษาฉบับกฤษฎีกา
 เล่ม 127 ตอน 7พ
- “พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493” (2493, 21 มีนาคม) ราชกิจจานุเบกษาฉบับกฤษฎีกา เล่ม 67
 ตอน 16 หน้า 346
- “พระราชบัญญัติสุลกากร พ.ศ. 2469” (2469, 13 สิงหาคม) ราชกิจจานุเบกษาฉบับกฤษฎีกา เล่ม
 43 หน้า 272
- มาโนช รอดสม (2548) *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายสุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราสุลกากร*
 กรุงเทพมหานคร เอสทีซี มีเดีย แอนด์ มาเก็ตติ้ง
- วันชัย ตั้งวิจิตร “มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสุรา ศึกษาเฉพาะกรณี
 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
 มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี. 2556. อัดม สมิธ. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : [http://th.wikipedia.org/wiki/](http://th.wikipedia.org/wiki/สุพจน์)
 สุพจน์ ศักดิ์พิบูลย์จิตต์ (2539) *ย่อหลักกฎหมายภาษีอากร* กรุงเทพมหานคร บี.เจ.เพลท
 โปรเซสเซอร์
- เอกวิทย์ มณีธร (2551) กรุงเทพมหานคร เอ็ม.ที.เพรส.



ภาคผนวก

มหาวิทยาลัย

สกลนครราชภัฏ



ภาคผนวก ก

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

สภามหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

พระราชบัญญัติ

ยาสูบ

พ.ศ. 2509

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ 29 พฤศจิกายน พ.ศ. 2509

เป็นปีที่ 21 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่าโดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยยาสูบจึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้ โดยคำแนะนำและยินยอมของสภาร่างรัฐธรรมนูญในฐานะรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509"

มาตรา 2*พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

*[รท.2509/117/963/27 ธันวาคม 2509]

มาตรา 3 ให้ยกเลิก

- (1) พระราชบัญญัติยาสูบ พุทธศักราช 2486
- (2) พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2490
- (3) พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2492

บรรดาบทกฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่นในส่วนที่มีบัญญัติไว้แล้ว ในพระราชบัญญัตินี้หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้แทน

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

"ต้นยาสูบ" หมายความว่า พืชนิโคติยานาตาแบกุ่ม (NICOTIANATABACUM)

"พันธุ์ยาสูบพื้นเมือง" หมายความว่า ต้นยาสูบที่ปลูกในประเทศไทยมาแต่ดั้งเดิม และเมื่อบ่มด้วยแดดแล้วใบเป็นสีน้ำตาล

"ใบยา" หมายความว่า ใบยาสดหรือใบยาแห้งของต้นยาสูบ

"ยาอัด"* หมายความว่า ส่วนใดส่วนหนึ่งของต้นยาสูบซึ่งได้ป่นหรือย่อยและทำเป็นแผ่นโดยมีวัตถุอื่นเจือปนด้วยหรือไม่ก็ตาม

*[นิยามนี้แก้ไขโดย พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2511]

"ยาเส้น" หมายความว่า ใบยาหรือยาอัดซึ่งได้หั่นเป็นเส้นและแห้งแล้ว

"ยาสูบ" หมายความว่า บุหรี่ซิการ์เรต บุหรี่ซิการ์ บุหรี่อื่น ยาเส้นปรุง และให้รวมตลอดถึงยาเคี้ยวด้วย

"บุหรี่ซิการ์เรต"* หมายความว่า ยาเส้นหรือยาเส้นปรุง ไม่ว่าจะมิใบยาแห้งหรือยาอัด เจือปนหรือไม่ ซึ่งมวนด้วยกระดาษหรือวัตถุที่ทำขึ้นใช้แทนกระดาษหรือใบยาแห้ง หรือยาอัด

*[นิยามนี้แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2511]

"บุหรี่ซิการ์"* หมายความว่า ใบยาแห้งหรือยาอัด ซึ่งมวนด้วยใบยาแห้งหรือยาอัด

*[นิยามนี้แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2511]

"บุหรี่อื่น"* หมายความว่า ยาเส้นหรือยาเส้นปรุง ซึ่งมวนด้วยใบตอง กลิบบัว กาบหมาก ใบมะกา ใบจาก วัตถุอื่นที่มีใช้กระดาษหรือวัตถุที่ทำขึ้นใช้แทนกระดาษ และมีใช้ใบยาแห้งหรือยาอัด

*[นิยามนี้แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2511]

"ยาเส้นปรุง"* หมายความว่า ใบยาซึ่งมิใช่ใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองหรือยาอัด ซึ่งได้หั่นเป็นเส้นและปรุงหรือปนด้วยวัตถุอื่นนอกจากน้ำ

*[นิยามนี้แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2511]

"ยาเคี้ยว" หมายความว่า ส่วนใดส่วนหนึ่งของใบยาแห้ง นอกจากใบยาแห้งพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง ซึ่งได้ปรุงหรือปนด้วยวัตถุอื่นนอกจากน้ำเพื่ออมหรือเคี้ยว

[นิยามนี้แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

"ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบ" หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการเพาะปลูกต้นยาสูบ

"ผู้บ่มใบยา" หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการบ่มใบยาสดเป็นใบยาแห้ง

"โรงบ่มใบยา" หมายความว่า สิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้บ่มใบยา

"สถานบ่มใบยา" หมายความว่า สถานที่ตั้งโรงบ่มใบยา และให้รวมตลอดถึงสถานที่ซึ่งใช้เกี่ยวกับการซื้อขาย หรือเก็บใบยาซึ่งอยู่ในบริเวณเดียวกันด้วย

"ผู้อบใบยา" หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการอบใบยาแห้งด้วยเครื่องจักรเพื่อปรับระดับความชื้น

"โรงอบใบยา" หมายความว่า โรงเรือนซึ่งติดตั้งเครื่องอบใบยาและให้รวมตลอดถึงโรงเรือนที่เก็บใบยาแห้งในบริเวณเดียวกันด้วย

"ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ" หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำยาอัด ยาเส้น หรือยาสูบเพื่อการค้า

"โรงอุตสาหกรรมยาสูบ" หมายความว่า สถานที่ซึ่งใช้ในการทำยาอัดยาเส้นหรือยาสูบเพื่อการค้า และให้รวมตลอดถึงบริเวณแห่งสถานที่นั้นด้วย

"ซอง" หมายความว่า รวมตลอดถึง ห่อ กะทอ กระป๋อง กล่อง ขวดหรือสิ่งอื่นซึ่งใช้บรรจุหรือผูกมัดยาเส้นหรือยาสูบ

"เสตมป์ยาสูบ" หมายความว่า เครื่องหมายอย่างอื่นที่ใช้แทนเสตมป์ยาสูบ

"อธิบดี" หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพสามิต

"รัฐมนตรี" หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมและค่าเสตมป์ยาสูบไม่เกินอัตราท้ายพระราชบัญญัตินี้ และกำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

มาตรา 5 ทวิ* ในกรณีที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เสียค่าเสตมป์ยาสูบในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ ให้เสียค่าเสตมป์ยาสูบในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า

*[มาตรา 5 ทวิ เพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512 และแก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534]

มาตรา 5 ตริ* การเสียค่าเสตมป์ยาสูบตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าตาม (1) และ (2) โดยให้รวมค่าเสตมป์ยาสูบที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

(1) ในกรณียาเส้นที่ทำในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ

ในกรณีไม่มีราคาขายยาเส้น ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ หรือราคาขายยาเส้น ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ยกขึ้นประกาศตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บค่าเสตมป์ยาสูบ อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของยาเส้นที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าเสตมป์ยาสูบ โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบในตลาดปกติก็ได้

ในกรณียาสูบที่ทำในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขายตามที่ยกขึ้นประกาศกำหนดตามมาตรา 23 เป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ

(2) ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ถือราคาซี.ไอ.เอฟ. ของยาเส้นหรือยาสูบบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (2) ด้วย

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ตาม (2) ได้แก่ ราคาขายเส้นหรือยาสูบที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับยาเส้นหรือยาสูบประเภทใดประเภทหนึ่ง ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ก็ให้ถือราคานั้นเป็นราคาขายเส้นหรือยาสูบในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาขายเส้นหรือยาสูบในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

*[มาตรา 5 ตรี เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534]

มาตรา 5 จัตวา* เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของยาเส้นหรือยาสูบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาขายยาเส้นหรือยาสูบต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายตามแบบและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด

*[มาตรา 5 จัตวา เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534]

มาตรา 5 เบญจ* ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร รัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าแสตมป์ยาสูบเพื่อกรมสรรพสามิตก็ได้

*[มาตรา 5 เบญจ เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534]

มาตรา 6 ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบในท้องที่ใด ท้องที่หนึ่งใช้พันธุ์ยาสูบใดๆ ได้ตามที่เห็นสมควรโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่สถานีทดลองปลูกพันธุ์ยาสูบ

มาตรา 7 ผู้ใดทำการเพาะปลูกต้นยาสูบ ต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการเพาะปลูกต้นยาสูบ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้สิ้นอายุเมื่อครบกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันออกใบอนุญาต

*บทบัญญัติมาตรานี้ มิให้ใช้บังคับแก่ผู้ปลูกต้นยาสูบพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

*[ความในวรรคท้ายของมาตรา 7 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ.

2512]

มาตรา 8 ห้ามมิให้ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบจำหน่ายใบยาสดแก่ผู้อื่นนอกจากผู้บ่มใบยาตามที่กำหนดไว้ในใบอนุญาต เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดี

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่การจำหน่ายใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองหรือใบยาที่ผู้
บ่มใบยาไม่รับซื้อ

มาตรา 9 ผู้ใดตั้งสถานีบ่มใบยาหรือสร้างโรงบ่มใบยาเพิ่มจำนวนขึ้นต้องได้รับอนุญาต
จากอธิบดี

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการสร้างสถานีบ่มใบยาหรือโรง
บ่มใบยา ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้มีอายุตลอดไป

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่ผู้ตั้งสถานีบ่มใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

มาตรา 10 ผู้ใดทำการบ่มใบยา ต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการรับซื้อใบยาสด การบ่มใบ
ยา การเก็บรักษาใบยาแห้ง ตลอดทั้งการทำบัญชี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดี
กำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้มีอายุเมื่อครบกำหนดหนึ่งปี นับแต่วันออกใบอนุญาต

*บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่ผู้บ่มใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง หรือ ใบยาพันธุ์
ยาสูบอื่น ตามที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

*[ความในวรรคท้ายของมาตรา 10 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ.
2512]

มาตรา 11 ห้ามมิให้ผู้บ่มใบยาจำหน่ายใบยาแก่ผู้อื่น นอกจากผู้ซื้อใบยาตามมาตรา
25 เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดี

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่การจำหน่ายใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

มาตรา 12 ผู้ใดตั้งโรงอบใบยาหรือเพิ่มจำนวนเครื่องอบใบยาต้องได้รับอนุญาตจาก
อธิบดี

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการสร้างโรงอบใบยาให้เป็นไป
ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้มีอายุตลอดไป

มาตรา 13 ผู้ใดทำการอบใบยา ต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการอบใบยาการเก็บรักษาใบ
ยา ตลอดทั้งการทำบัญชี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด โดยประกาศในราช
กิจจานุเบกษา

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้มีอายุเมื่อครบกำหนดหนึ่งปี นับแต่วันออกใบอนุญาต

มาตรา 14 ผู้ใดทำการหั่นใบยา ต้องได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดีหรือต้องได้รับอนุญาตตามประกาศที่อธิบดีกำหนด

*บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่ผู้ปลูกต้นยาสูบพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองที่หั่นใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

*[ความในวรรคสองของมาตรา 10 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 15 ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดราคาใบยา

การซื้อขายใบยา ให้เป็นไปตามราคาที่อธิบดีประกาศกำหนด

มาตรา 16 การประกอบอุตสาหกรรมบุหรีชิกาเรตเป็นการผูกขาดของรัฐ

มาตรา 17 ผู้ใดประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ ต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดี

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ การนำยาอัด ยาเส้น หรือยาสูบออกจากโรงอุตสาหกรรมยาสูบ ตลอดจนการทำบัญชี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้สิ้นอายุเมื่อสิ้นปีประจิดทิน

*บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่ผู้ปลูกต้นยาสูบพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองซึ่งทำยาเส้นจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองที่ตนปลูกได้เอง"

*[ความในวรรคท้ายของมาตรา 10 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 18* ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ บรรจุยาเส้นหรือยาสูบในซองและปิดแสดมภ์ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ ก่อนนำออกจากโรงอุตสาหกรรมยาสูบ นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

ยาเส้นหรือยาสูบที่ได้รับอนุญาตให้ส่งออกไปขายนอกราชอาณาจักรไม่ต้องปิดแสดมภ์ยาสูบ แต่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

*[มาตรา 18 วรรคหนึ่ง แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2523]

มาตรา 18 ทวิ * [ยกเลิก]

มาตรา 19 ห้ามมิให้ผู้ใดมียาสูบที่มีได้ปิดแสดมภ์ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ไว้ในครอบครองเกินกว่าห้าร้อยกรัม นอกจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ

ให้ผู้มียาสูบที่ไม่ต้องปิดแสดมภ์ยาสูบหรือผู้มียาสูบที่ปิดแสดมภ์ยาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบพุทธศักราช 2486 เกินกว่าห้าร้อยกรัม ปิดแสดมภ์ยาสูบให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา 20* ห้ามมิให้ผู้ใดมียาเส้นที่มีได้ปิดแสดมปียาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ไว้ในครอบครองเกินกว่าหนึ่งกิโลกรัมนอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองหรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ

ให้ผู้มียาเส้นที่ไม่ต้องปิดแสดมปียาสูบหรือผู้มียาเส้นที่ปิดแสดมปียาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พุทธศักราช 2486 เกินหนึ่งกิโลกรัม ปิดแสดมปียาสูบให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้ภายในหกสิบวัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

*[มาตรา 20 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 21 ผู้ใดขายยาเส้นหรือยาสูบ หรือนำยาเส้นหรือยาสูบออกแสดงเพื่อขายต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการรับยาเส้นหรือยาสูบมาขาย การขาย หรือการนำออกแสดงเพื่อขาย ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้สิ้นอายุเมื่อสิ้นปีประติทิน

*บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่เจ้าพนักงานซึ่งเป็นผู้ขาย และผู้ขายหรือผู้นำออกแสดงเพื่อขายซึ่งยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง"

*[ความในวรรคท้ายของมาตรา 21 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 22* การขายยาเส้นต้องขายทั้งซอง ห้ามแบ่งขาย นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

*[มาตรา 22 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 23 ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดราคายาสูบ

การขายยาสูบ ห้ามมิให้ขายเกินราคาที่อธิบดีประกาศกำหนด

มาตรา 24* ห้ามมิให้ผู้ใดขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งยาเส้นหรือยาสูบที่มีได้ปิดแสดมปียาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

ให้ผู้มียาเส้นไว้เพื่อขายที่ไม่ต้องปิดแสดมปียาสูบหรือผู้ขายยาเส้นหรือยาสูบที่ปิดแสดมปียาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พุทธศักราช 2486 ปิดแสดมปียาสูบให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

*[มาตรา 24 วรรคหนึ่ง แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2523]

มาตรา 25 ผู้ใดซื้อใบยาแห้งจากผู้ไม่ใบยา ต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดี

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการซื้อใบยาแห่งตลอดทั้งการทำ บัญชี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ใบอนุญาตที่ออกตามมาตรานี้สิ้นอายุเมื่อสิ้นปีประติทิน

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่การซื้อใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง

มาตรา 26* [ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 27 ห้ามมิให้ผู้ใดนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้นยาสูบ ใบยา ยาอัดยาเส้นหรือยาสูบเข้า มาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ได้รับ มอบหมายจากอธิบดี

การขออนุญาต การออกใบอนุญาตและเงื่อนไขว่าด้วยการนำสิ่งของตามมาตรานี้เข้ามา ในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

การขออนุญาตนำสิ่งของตามมาตรานี้เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อเป็นตัวอย่างสินค้า หรือมิใช่เพื่อการค้าตามจำนวนอันสมควร จะขอเมื่อสิ่งของนั้นมาถึงด่านศุลกากรแล้วก็ได้

เฉพาะยาเส้นหรือยาสูบให้ปิดแสดมภ์ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ก่อนที่จะรับมอบไป จากเจ้าพนักงานศุลกากร เว้นแต่อธิบดีจะอนุญาตให้ปิดภายหลังตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

มาตรา 28 ให้อธิบดีมีอำนาจผ่อนผันผู้เดินทางในบางกรณีนำยาเส้นหรือยาสูบติดตัวเข้า มาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักรได้ตามจำนวนที่เห็นสมควร และจะผ่อนผันไม่ต้องปิดแสดมภ์ ยาสูบด้วยก็ได้ ก่อนผ่อนผันให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 29 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ แสดงใบอนุญาตไว้ในที่เปิดเผย ดั่งที่ระบุไว้ในใบอนุญาต

ในกรณีที่ใบอนุญาตหายหรือชำรุดเสียหายมาก ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขอใบแทน ใบอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกใบอนุญาตภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ใบอนุญาตหายหรือชำรุด เสียหายมาก

มาตรา 30 ห้ามมิให้ผู้ได้รับใบอนุญาตเปลี่ยนสถานที่ที่ระบุไว้ในใบอนุญาต เว้นแต่จะ ได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้มีอำนาจออกใบอนุญาต

การขอและการอนุญาตให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 31 การโอนใบอนุญาตจะกระทำมิได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้มี อำนาจออกใบอนุญาต

การขอและการอนุญาตให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 32 ใบอนุญาตที่ได้ออกให้ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับให้คงใช้ได้ต่อไปจนสิ้นอายุใบอนุญาตนั้น

ผู้ใดทำยาเส้นเพื่อการค้าหรือขายยาเส้นอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ถ้าประสงค์จะดำเนินการต่อไป ให้ขออนุญาตภายในสามสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา 33 ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งพักใช้ใบอนุญาตมีกำหนดไม่เกินหกเดือน หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาตเมื่อปรากฏว่าผู้ได้รับใบอนุญาต

- (1) ไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ หรือกฎกระทรวงที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้
- (2) ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ
- (3) ต้องคำพิพากษาถึงที่สุดว่าได้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้

คำสั่งเช่นนั้นให้ทำเป็นหนังสือและแจ้งให้ผู้ที่ถูกสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตทราบ ในกรณีที่ไม่มีพบตัวผู้ถูกสั่งดังกล่าว ให้เจ้าพนักงานปิดคำสั่งไว้ ณ สถานที่ที่ปรากฏในใบอนุญาต และให้ถือว่าผู้นั้นได้ทราบคำสั่งนั้นแล้วตั้งแต่วันที่ปิดคำสั่ง

มาตรา 34 ผู้ถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งพักใช้ใบอนุญาต หรือคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตต่อรัฐมนตรีได้ โดยยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือเจ้าพนักงานผู้ออกใบอนุญาตภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้ทราบคำสั่งคำวินิจฉัยชี้ขาดของรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด

มาตรา 35 ยาเส้นหรือยาสูบที่ยังมีเหลืออยู่ในวันที่ถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ให้ผู้ที่ถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต แล้วแต่กรณี ขายหรือนำออกแสดงเพื่อขายได้ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ทราบคำสั่ง

มาตรา 36 ผู้ใดถูกเพิกถอนใบอนุญาตแล้วจะขออนุญาตใหม่อีกไม่ได้จนกว่าจะพ้นกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ทราบคำสั่ง

มาตรา 37 เมื่อเจ้าพนักงานต้องการทราบชนิดและปริมาณของเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ใบยาเส้น ยาสูบ หรือต้องการทราบรายละเอียดในการดำเนินงานเกี่ยวกับการเพาะปลูกต้นยาสูบ การบ่มใบยา การอบใบยาการประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ ให้ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบ ผู้บ่มใบยา ผู้อบใบยา หรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ แล้วแต่กรณี แจ้งให้เจ้าพนักงานทราบ

มาตรา 38* ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจเข้าตรวจสอบสถานียบมใบยา โรงอบใบยา หรือโรงอุตสาหกรรมยาสูบรวมตลอดทั้งเอกสารและบัญชีต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ในระหว่างเวลาทำงานและมีอำนาจที่จะเข้าควบคุมสถานียบมใบยา โรงอบใบยา หรือโรงอุตสาหกรรมยาสูบ แล้วแต่กรณี เพื่อให้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้บ่มใบยา ออบใบยา หรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบต้องให้ความสะดวกตามสมควร แก่เจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติกรตามพระราชบัญญัตินี้

*[มาตรา 38 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 39 ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจเข้าตรวจที่เพาะปลูกต้นยาสูบสถานที่ขายยาเส้นหรือ ยาสูบระหว่างเวลาดังแต่พระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกและมีอำนาจตรวจบัญชีเอกสารเกี่ยวกับการเพาะปลูกต้นยาสูบ การขายยาเส้นหรือยาสูบ รวมตลอดทั้งยาเส้นหรือยาสูบที่มีไว้ด้วย

ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบ ผู้ขายยาเส้นหรือยาสูบ ต้องให้ความสะดวกตามสมควรแก่ เจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติกรตามมาตรานี้

มาตรา 40 ให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามตามพระราชบัญญัตินี้ มีอำนาจยึดยาเส้นหรือยาสูบของผู้กระทำผิดหรือของผู้ที่มีเหตุอันควรสงสัยว่ากระทำผิดตาม พระราชบัญญัตินี้ รวมทั้งหีบห่อยาเส้นหรือยาสูบนั้น

ยาเส้นหรือยาสูบรวมทั้งหีบห่อที่ได้ยึดไว้ตามความในวรรคแรกถ้าไม่ทราบตัวเจ้าของ หรือพนักงานอัยการสั่งเด็ดขาดไม่ฟ้องคดี หรือศาลไม่พิพากษาให้ริบ และผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ ครอบครองมิได้ร้องขอรับคืนภายในกำหนดหกเดือนนับแต่วันยึด หรือวันทราบคำสั่งเด็ดขาดไม่ ฟ้องคดี หรือวันที่คำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี ให้ตกเป็นของกรมสรรพสามิต

ถ้ายาเส้นหรือยาสูบที่ยึดไว้นั้นจะเป็นการเสี่ยงความเสียหาย หรือค่าใช้จ่ายในการเก็บ รักษาจะเกินค่าของยาเส้นหรือยาสูบ อธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีจะจัดการ ขายทอดตลาดยาเส้นหรือยาสูบรวมทั้งหีบห่อก่อนถึงกำหนดตามความในวรรคสองก็ได้ ได้เงินเป็น จำนวนสุทธิเท่าใดให้ยึดไว้แทนยาเส้นหรือยาสูบนั้น

มาตรา 41 ให้รัฐมนตรีมีอำนาจจัดให้มีขึ้น เปลี่ยนแปลงหรือยกเลิกซึ่งแสดมปียาสูบ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 42 การปิดและจัดหน้าแสดมปียาสูบ ให้เป็นไปตามวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 43 ห้ามมิให้ผู้ใดมิไว้ในครอบครองซึ่งแสดมปียาสูบปลอมหรือใช้แล้วเพื่อขาย หรือเพื่อนำออกใช้โดยรู้ว่าเป็นแสดมปียาสูบปลอมหรือใช้แล้ว

มาตรา 44 เมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้นยาสูบ ใบยา ยาอัด ยาเส้น ยาสูบหรือเครื่องอุปกรณ์ใน คดีกระทำผิดพระราชบัญญัตินี้รวมทั้งหีบห่อ ให้ศาลมีอำนาจสั่งริบเป็นของกรมสรรพสามิต

บุหรีชิกาเรตและเครื่องอุปกรณ์ในการผลิตบุหรีชิกาเรตในคดีกระทำผิดบทบัญญัติ มาตรา 7 หรือบุหรีชิกาเรตในคดีกระทำผิดบทบัญญัติมาตรา 18 มาตรา 19 มาตรา 24 หรือมาตรา 27 รวมทั้งหีบห่อให้ศาลสั่งริบเป็นของกรมสรรพสามิต

มาตรา 45 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 29 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งร้อยบาท

มาตรา 45 ทวิ* ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบใดไม่แจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาขายยาเส้นหรือยาสูบตามมาตรา 5 จัตวา ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบใดแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาขายยาเส้นหรือยาสูบตามมาตรา 5 จัตวา อันเป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

*[มาตรา 45 ทวิ เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534]

มาตรา 46* ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 6 มาตรา 7 มาตรา 8 มาตรา 14 มาตรา 15 วรรคสอง มาตรา 21 มาตรา 22 มาตรา 23 วรรคสอง มาตรา 30 มาตรา 37 มาตรา 38 วรรคสอง มาตรา 39 วรรคสอง หรือมาตรา 42 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

*[มาตรา 46 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2523]

มาตรา 47 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 9 มาตรา 10 มาตรา 12 หรือมาตรา 13 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 48* ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 11 มาตรา 17 มาตรา 18 หรือมาตรา 25 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

*[มาตรา 48 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 49* ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 19 หรือมาตรา 20 ต้องระวางโทษปรับสิบเท่าของค่าแสดมปียาสูบที่จะต้องปิด หรือที่ยังขาดอยู่แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท ถ้าเป็นบุหรี่ยิกาแรตที่ผลิตในประเทศและมีได้มีประกาศกำหนดราคาขายปลีกไว้ต้องระวางโทษปรับกรมละสองบาท แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท

*[มาตรา 49 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 50* ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 24 ต้องระวางโทษปรับสิบห้าเท่าของค่าแสดมปียาสูบที่จะต้องปิดหรือที่ยังขาดอยู่แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาทถ้าเป็นบุหรี่ยิกาแรตที่ผลิตในประเทศและมีได้มีประกาศกำหนดราคาขายปลีกไว้ต้องระวางโทษปรับกรมละสามบาท แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท

*[มาตรา 50 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 51* [ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512]

มาตรา 52 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 27 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 53 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 43 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีหรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 54 บรรดาความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ซึ่งมีโทษปรับสถานเดียวให้อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบได้

มาตรา 55 ให้อธิบดีมีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการกรมสรรพสามิตเป็นเจ้าพนักงานปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเป็นเจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

จอมพลถนอม กิตติขจร

นายกรัฐมนตรี



บัญชีอัตราค่าธรรมเนียมและค่าแสตมป์ยาสูบ*

หมายเลข	รายการ	อัตรา
1	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตตั้งสถานีบ่มใบยา	สถานีละ 1,000 บาท
2	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตผู้บ่มใบยา	20 บาท ต่อ 1 โรงบ่ม
3	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตตั้งโรงอบยาใบ	โรงละ 10,000 บาท
4	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตผู้อบใบยา	1,000 บาท ต่อ 1 เครื่องอบ
5*	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ	
	(1) บุหรี่ซิการ์เรต	ฉบับละ 1,000 บาท
	(2) บุหรี่ซิการ์	ฉบับละ 500 บาท
	(3) ยาอัด	ฉบับละ 500 บาท
	(4) ยาเส้น	ฉบับละ 500 บาท
	(5) ยาเส้นปรุง	ฉบับละ 500 บาท
	(6) บุหรี่อื่น	ฉบับละ 250 บาท
	(7) ยาเคี้ยว	ฉบับละ 250 บาท
6*	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายยาเส้นหรือยาสูบ	
	<u>ยาเส้น</u>	
	ประเภท 1 ขายโดยไม่จำกัดจำนวน	ฉบับละ 100 บาท
	ประเภท 2 ขายครั้งละไม่เกินน้ำหนัก 2 กิโลกรัม	ฉบับละ 10 บาท
	ประเภท 3 ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบขายยาเส้นที่ทำจากใบยาที่ปลูกเอง	ฉบับละ 10 บาท
	<u>ยาสูบ</u>	
	ประเภท 1 ขายโดยไม่จำกัดจำนวน	ฉบับละ 1,000 บาท
	ประเภท 2 ขายครั้งละไม่เกิน 20,000 มวน ถ้าเป็นยาเส้นปรุงหรือยาเคี้ยวครั้งละไม่เกินสิบกิโลกรัม	ฉบับละ 500 บาท
	ประเภท 3 ขายครั้งละไม่เกิน 1,000 มวน ถ้าเป็นยาเส้นปรุงหรือยาเคี้ยวครั้งละไม่เกิน 200 กรัม	ฉบับละ 40 บาท
	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตซื้อขายแห้ง	ฉบับละ 3,000 บาท
	ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนำใบยาแห้งออกนอกเขต	

หมายเลข	รายการ	อัตรา
7	จังหวัด ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้น ยาสูบ ใบยา ยาอัด ยาเส้น หรือยาสูบเข้ามาในหรือ	ฉบับละ 50 บาท
8*	ส่งออกป็นอกราชอาณาจักร	ฉบับละ 100 บาท
9*	ค่าธรรมเนียมการเปลี่ยนสถานที่ที่ระบุไว้ใน ใบอนุญาต	ฉบับละ 1 ใน 4 ของ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนั้นๆ แต่ ไม่ต่ำกว่าห้าบาท
10*	ค่าธรรมเนียมการโอนใบอนุญาต	ฉบับละ 1 ใน 4 ของ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนั้นๆ แต่ ไม่ต่ำกว่าห้าบาท
11*	ค่าธรรมเนียมการออกใบแทนใบอนุญาต	ฉบับละ 1 ใน 10 ของ ค่าธรรมเนียม
12*	ค่าแสดมปียาสูบสำหรับยาเส้นและยาสูบ	ใบอนุญาตนั้นๆ แต่ไม่ต่ำกว่าห้า บาทตามมูลค่าร้อยละ 90 หรือ 3 บาทต่อปริมาณหนึ่งกรัม เศษ ของหนึ่งกรัมให้นับเป็นหนึ่ง กรัม
13*		

*[ความในช่องรายการและช่องอัตราของหมายเลข 5,6,8,9,10,11 และ 12 แก้ไขโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 4 พ.ศ. 2521 และความในช่องรายการ และอัตราของหมายเลข 13 แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พ.ศ. 2523 และแก้ไขโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2534]

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยยาสูบที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ได้ใช้มาเป็นเวลานานถึง 20 ปี และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมถึง 2 ครั้ง ถึงกระนั้นก็ยังไม่เหมาะสมกับเหตุการณ์ปัจจุบัน เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าแสตมป์ยาสูบ ได้กำหนดไว้ตามค่าน้ำเงินในสมัยนั้นและบทกำหนดโทษยังต่ำกว่าที่ควรอยู่มาก นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสมอีกหลายประการ จึงสมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยยาสูบให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2511

มาตรา 6 บุหรืซิการ์ที่ทำขึ้นหรือนำเข้ามาในราชอาณาจักรตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และเป็นบุหรืซิการ์แตรตามพระราชบัญญัตินี้ ที่ยังมีได้ปิดแสตมป์ยาสูบและยังมีได้นำออกจากโรงอุตสาหกรรมยาสูบหรือรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร แล้วแต่กรณี ถ้าผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้าปิดแสตมป์ยาสูบในอัตรานุหรืซิการ์ ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ถือว่าได้ปิดแสตมป์ยาสูบถูกต้องแล้ว

มาตรา 7 ให้ผู้มีไว้ในครอบครองเกินห้าร้อยกรัม หรือมีไว้เพื่อขายซึ่งยาเส้นตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และเป็นยาเส้นปรุงตามพระราชบัญญัตินี้ ปิดแสตมป์ยาสูบให้ถูกต้องในอัตรายาเส้นปรุงภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากในปัจจุบันนี้มีผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบทำบุหรืซิการ์โดยใช้ยาเส้นหรือยาเส้นปรุงมวนด้วยยาอัด ซึ่งมีลักษณะและคุณสมบัติคล้ายกับกระดาศมวนบุหรืซิการ์แตร และทำยาเส้นด้วยใบยาซึ่งมีไซยาแพนธ์ยาสูบพื้นเมืองจำหน่ายให้ผู้ซื้อมวนด้วยกระดาศมวนมากขึ้น เป็นเหตุให้กระทบกระเทือนการจำหน่ายบุหรืซิการ์แตรซึ่งเป็นอุตสาหกรรมผูกขาดของรัฐจึงจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2512

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายที่จะยกเว้นภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร แก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ ในการขายยาเส้นหรือยาสูบ และเพื่อให้ผู้ปลูกต้นยาสูบพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง ผู้บ่มใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง และผู้ทำยาเส้นจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง ที่ตนปลูกได้เอง หรือใบยาพันธุ์ยาสูบอื่นตามที่กำหนดไม่ต้องขอรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้ขึ้น

พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2521

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากอัตราค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบได้ใช้มาเป็นเวลากว่าสิบปีแล้ว เป็นอัตราที่ไม่เหมาะสมกับ

ภาวะทางเศรษฐกิจและค่าของเงินในปัจจุบัน สมควรแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมบางประเภทให้สูงขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พ.ศ. 2523

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ เนื่องจากอัตราค่าแสดมปียาสูบได้กำหนดไว้ตั้งแต่ พ.ศ. 2509 ทั้งนี้ ยังไม่เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงสมควรปรับปรุงอัตราค่าแสดมปียาสูบตามบัญชีอัตราค่าธรรมเนียมและค่าแสดมปียาสูบท้ายพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ให้สูงขึ้น และโดยที่เป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาเป็นการด่วนและลับเพื่อรักษาผลประโยชน์ของแผ่นดิน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนดนี้

พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2523

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายที่จะผ่อนคลายภาระให้แก่ราษฎรผู้เพาะปลูกและใช้สอยยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง สมควรยกเลิกค่าแสดมปียาสูบที่เก็บจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้ขึ้น

พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534

มาตรา 6 บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไป สำหรับกรณีดังต่อไปนี้

(1) ยาเส้นหรือยาสูบที่การปฏิบัติจัดเก็บค่าแสดมปียาสูบยังค้างอยู่หรือที่ถึงกำหนดชำระก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

(2) ยาเส้นหรือยาสูบที่ทำในราชอาณาจักรโดยบรรจุซองและปิดแสดมปียาสูบครบถ้วนแล้ว แต่ยังมีได้นำออกจากโรงอุตสาหกรรมยาสูบก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

(3) ยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับที่ได้ปิดแสดมปียาสูบแล้ว แต่ยังมีได้นำออกจากอารักขาของศุลกากรก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบหรือผู้นำยาเส้นหรือยาสูบเข้ามาในราชอาณาจักร ยื่นบัญชีรายละเอียดยาเส้นหรือยาสูบตาม (2) และ (3) โดยแสดงรายการ ประเภท ชนิด และปริมาณ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2534 พร้อมทั้งระบุสถานที่เก็บยาเส้นหรือยาสูบนั้นและให้ยื่นบัญชีดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตแห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมยาสูบที่ตั้งอยู่ หรือต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตแห่งท้องที่ที่มีการนำเข้ายาเส้นหรือยาสูบ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบหรือผู้นำเข้ายาเส้นหรือยาสูบผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคสอง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากได้มีการปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศให้เหมาะสมกับสภาวการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ได้ยกเลิกภาษีการค้าและนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน สมควรปรับปรุงค่าแสตมป์ยาสูบเพื่อให้มีความสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว อีกทั้งเพื่อให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 234

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่พระราชบัญญัติยาสูบ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534 ได้ปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บค่าแสตมป์ยาสูบใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากอัตราค่าแสตมป์ยาสูบตามบัญชีอัตราค่าธรรมเนียมและค่าแสตมป์ยาสูบท้ายพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พ.ศ. 2523 ยังไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บค่าแสตมป์ยาสูบดังกล่าว สมควรแก้ไขเพิ่มเติมอัตราค่าแสตมป์ยาสูบเสียใหม่สำหรับยาเส้นและยาสูบที่ผลิตในประเทศและที่ผลิตในต่างประเทศให้เป็นอัตราเดียวกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2552

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ เนื่องจากอัตราค่าแสตมป์ยาสูบสำหรับยาเส้นและยาสูบไม่เหมาะสมกับสภาวการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบันและเพื่อเพิ่มรายได้ของประเทศ สมควรแก้ไขเพิ่มเติมอัตราค่าแสตมป์ยาสูบ สำหรับยาเส้นและยาสูบ ให้สูงขึ้น และโดยที่เป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนดนี้

ภิรภัทร/ตรวจ

สิงหาคม 2554

ภาคผนวก ข

กฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าแสตมป์ยาสูบ พ.ศ. 2555



กฎกระทรวง
กำหนดอัตราค่าแอสมปียาสูบ
พ.ศ. 2555

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับ มาตรา 32 มาตรา 33 มาตรา 41 และมาตรา 43 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกกฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าแอสมปียาสูบ พ.ศ. 2552

ข้อ 2 ให้กำหนดอัตราค่าแอสมปียาสูบ ดังต่อไปนี้

รายการ	อัตราภาษี		
	ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
		หน่วย	หน่วยละ - บาท
ค่าแอสมปียาสูบสำหรับ ยาเส้นและยาสูบ			
1. ยาเส้น			
(1) ยาเส้นที่ผู้เพาะ ปลูกต้นยาสูบทำ จากใบยาที่ปลูก และหั่นเองและได้ ขายยาเส้นนั้นแก่ผู้ ประกอบ อุตสาหกรรมยาสูบ	0	หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้ นับเป็นหนึ่งกรัม	0.00
(2) ยาเส้นอื่นนอกจาก			
(1)	10		0.01
2. ยาสูบ			
(1) บุหรี่ซิการ์เรต		หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้	

รายการ	อัตราภาษี		
	ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
		หน่วย	หน่วยละ - บาท
(2) บุหรี่ซิการ์		นับเป็นหนึ่งกรัม	
(3) บุหรี่อื่น	87		1.00
(4) ยาเส้นปรุง	20		1.00
(5) ยาเคี้ยว	10	หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้	0.01
	20	นับเป็นหนึ่งกรัม	1.00
	10	หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้	0.10
		นับเป็นหนึ่งกรัม	
		หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้	
		นับเป็นหนึ่งกรัม	
		หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้	
		นับเป็นหนึ่งกรัม	
		หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้	
		นับเป็นหนึ่งกรัม	

ข้อ 3 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 21 สิงหาคม พ.ศ. 2555

กิตติรัตน์ ณ ระนอง

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงกฎกระทรวงกำหนด อัตราค่าแสตมป์ยาสูบ เพื่อกำหนดอัตราค่าแสตมป์ยาสูบ สำหรับยาเส้นและยาสูบให้สูงขึ้น เพื่อให้เหมาะสมกับสภาวะการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบันและเพิ่มรายได้ของประเทศรวมทั้งเพื่อเป็นการลดการบริโภคยาสูบ จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้
กฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าแสตมป์ยาสูบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2556

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่ในปัจจุบันอัตราค่าแถมปียาสูบสำหรับยาเส้นได้กำหนดไว้ในอัตราเดียวกันทั้งหมด ทำให้เป็นภาระภาษีแก่เกษตรกรผู้ผลิตยาเส้นที่ใช้เป็นวัตถุดิบในอุตสาหกรรมยาสูบอันก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อน สมควรแก้ไขเพิ่มเติมอัตราค่าแถมปียาสูบสำหรับยาเส้นที่ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบทำจากใบยาที่ปลูกและหั่นเอง และได้ขายยาเส้นนั้นให้แก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้



ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ	นายประสงค์ จำนงค์ทรัพย์
วัน เดือน ปี เกิด	7 ตุลาคม 2507
สถานที่เกิด	อำเภอไชโย จังหวัดอ่างทอง
ประวัติการศึกษา	ปริญญาตรีนิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ปีการศึกษา 2531 ปริญญาโทรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ปีการศึกษา 2547
สถานที่ทำงาน	สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต เขตดุสิต กรุงเทพมหานคร
ตำแหน่ง	นิติกรชำนาญการ สำนักกฎหมาย กรมสรรพสามิต เขตดุสิต กรุงเทพมหานคร

