

บทที่ 3

เปรียบเทียบมาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ในประเทศไทยและต่างประเทศ

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่คตินั้นมีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ลักษณะภาษีอากรที่ดี

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

- (1) ใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมาก หรือต้องตั้งรางวัล
- (2) ภาษีอาจขัดขวางความอุตสาหกรรมของราษฎร พลอยทำให้การมีงานทำและรายได้ลดลง
- (3) การริบทรัพย์หรือปรับผู้ที่พยายามหลบเลี่ยงภาษีมักทำให้พวกเขาหมดตัว ทำให้กลายเป็นคนไร้ประโยชน์ต่อสังคม ภาษีที่เลวมักก่อให้เกิดคนลักลอบค้าของเถื่อน และโทษก็จะเพิ่มขึ้นตามแรงดึงดูดใจ ในขั้นแรกกฎหมายซึ่งขัดกับหลักยุติธรรมจะก่อให้เกิดอาชญากรรมลงโทษอย่างรุนแรงในสถานการณ์ซึ่งควรลดแรงล่อใจให้ก่ออาชญากรรม
- (4) การที่ราษฎรถูกเชื่อมโยงรายบ่อและถูกตรวจสอบอย่างน่ารังเกียจจะก่อความเดือดร้อน รบกวน และกีดกันอย่างมากมายโดยไม่จำเป็น แม้การรบกวนจะมีค่าใช้จ่าย แต่ทุกคนก็ยินดีจ่ายเพื่อไถ่ตนเองให้พ้นจากการรบกวนนี้⁶

⁶ <http://th.wikipedia.org/wiki/>

5. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ หมายความว่า ภาษีอากรจะต้องไม่กระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม ตลอดจนไม่ไปแทรกแซงการทานของกลไกตลาด

6. อำนวยรายได้ ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐ กล่าวคือ จะต้องเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง และมีอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้า⁷

7. มีความยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว⁸

1. มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

1.1 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากร 4 ประเภทด้วยกัน คือ

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีเงินได้แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีนี้นี้จัดเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง

ประเภทที่สอง ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภคทั่วไปทั้งสิ้น

ประเภทที่สาม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภค

ประเภทที่สี่ อากรแสตมป์ จัดเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง

ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษี ดังนี้

การประเมินภาษีอากร

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่ เป็นภาษีอากรประเมิน (มาตรา 14) ประเภทประเมินตนเอง กล่าวคือผู้เสียภาษีมียหน้าที่และความรับผิดชอบยื่นรายการและชำระภาษี

⁷สุพจน์ ศักดิ์พิบูลย์จิตต์ ย่อหลักกฎหมายภาษีอากร 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

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการ ได้ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิ และ 60 ทวิ ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่จะประเมินเรียกเก็บตามนัยดังกล่าวข้างต้น ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

การใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้

(2) ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

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 จำกัอยู่ในขอบเขตที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้เท่านั้น 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 และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร ให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดตามที่มิสทธิขอคืนภาษีอากร

เมื่อได้จัดการตามมาตรา 19 และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินได้ (มาตรา 20)

ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

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

สรุป การประเมินภาษีเงินได้เนื่องจากการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนสำหรับปีภาษี พ.ศ. 2525 เป็นต้นไป เมื่อประเมินภาษีจะต้องเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้

ก. เบี้ยปรับ ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระอีก เบี้ยปรับนี้อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ข. เงินเพิ่ม ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ เงินเพิ่มนี้เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

สำหรับการประเมินภาษีก่อนปีภาษี 2525 ยังคงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่เพิ่มขึ้นตามกฎหมายเดิม

กรณีที่ 2 ผู้มีเงินได้มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณีมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย

เมื่อได้จัดการตามมาตรา 23 และทราบข้อความแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษีอากรในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน (มาตรา 25)

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

การประเมินภาษีอากรเนื่องจากการตรวจสอบได้ส่วนกรณีไม่ยื่นรายการเงินได้ของเจ้าพนักงานประเมินอาจดำเนินการได้เช่นเดียวกับกรณีการยื่นรายการแล้ว กล่าวคือการประเมินตามผลการตรวจสอบตามปกติและหากผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกก็อาจจะประเมินตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องได้ ส่วนการเรียกเก็บเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นรายการนี้ต้องเรียกเก็บ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเบี้ยปรับนี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด นอกจากนี้ผู้เสียหายยังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย

2. การส่งหมายเรียก

การส่งหมายเรียก ประมวลรัษฎากรมาตรา 8 บัญญัติวิธีการส่งไว้ ดังนี้

หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นที่มีถึงบุคคลใดตามลักษณะนี้ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นหรือพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีในวรรคหนึ่งได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมายหนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว

ความในมาตรา 8 ข้างต้น เป็นบทบัญญัติพิเศษกำหนดวิธีการส่งหมายเรียกหรือหนังสืออื่นซึ่งมีวิธีการละม้ายคล้ายคลึงกับวิธีการที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเกี่ยวกับการส่งหมาย อย่างไรก็ตาม มาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการไว้โดยย่อ 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 ไม่ว่าการระบุนชื่อ การส่ง รวมทั้งการตั้งยอดหนี้ค้างของผู้ต้องปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น เป็นไปโดยมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายและเป็นมาตรฐานเดียวกัน ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0814/13027-8 ลงวันที่ 19 กันยายน 2540 ดังนี้

1. การระบุนชื่อผู้ต้องปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่น

1.1 หมายเรียก หรือหนังสืออื่นใดที่ไม่ใช่หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรที่มีไปยัง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ระบุตำแหน่งกรรมการผู้จัดการหรือห้างหุ้นส่วนผู้จัดการก่อน แล้วจึงระบุนชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลัง และถ้าสามารถทราบชื่อกรรมการผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ จะระบุชื่อไปพร้อมด้วยก็ได้

1.2 ถ้าสำหรับหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด รับผิดชำระภาษีอากร ให้ระบุเพียงชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น

1.3 หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใดที่มีไปยังคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดำเนินการดังนี้

(1) กรณีทราบว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนาจการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ระบุชื่อตัวผู้เป็นผู้อำนาจการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ซึ่งปรากฏตามเอกสารหรือหลักฐานในการประกอบธุรกิจ หรือแบบแสดงรายการภาษีอากรต่างๆ

(2) กรณีไม่ทราบว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนาจการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ระบุในหมายเรียกหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใดไปยังคณะบุคคลนั้นโดยแยกเป็นรายบุคคลตามชื่อและที่อยู่ของบุคคลในคณะบุคคลนั้นทุกคน

1.4 หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใดที่มีไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ ไม่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอยู่ระหว่างการชำระบัญชี 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) กรณีที่ทราบว่าเป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ส่งไปยังภูมิลำเนาของผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการคณะบุคคลนั้น

(2) กรณีที่ไม่ทราบว่าเป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ส่งไปยังภูมิลำเนาแยกเป็นรายบุคคลตามชื่อของบุคคลในคณะบุคคลทุกคน

2.4 การส่งให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ ไม่ว่าบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น อยู่ระหว่างการชำระบัญชี หรือจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ให้ส่งไปยังผู้ชำระบัญชีตามที่อยู่ระบุไว้ตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น

3. การตั้งยอดหนี้ค้าง

3.1 การตั้งหนี้ค้างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ยังไม่จดทะเบียนเลิก ให้ตั้ง หนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

3.2 การตั้งหนี้ค้างคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ดำเนินการดังนี้

(1) กรณีที่ทราบว่าเป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ตั้ง หนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาของผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการคณะบุคคลทุกคน

(2) กรณีที่ไม่ทราบว่าเป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ตั้งหนี้ค้าง ณ ภูมิลำเนาของบุคคลในคณะบุคคลนั้นรายใดรายหนึ่งเพียงรายเดียว ดังนั้นเลขที่ใน หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรจะมีเลขเดียวกัน

3.3 การตั้งหนี้ค้างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการดำเนินการดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอยู่ระหว่างการชำระบัญชี 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 หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ ตามมาตรา 8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

(1.1) วิธีส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด โดยทางไปรษณีย์ตอบรับ หมายความว่ารวมถึง วิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับและวิธีส่งไปที่ตู้ไปรษณีย์ที่บุคคลนั้นเช่า และได้รับหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นไปแล้ว โดยวิธีการส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับต้องเป็นไปตามที่กำหนดในไปรษณียินเทศ มาใช้บังคับขณะส่งจดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น

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

หากการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใดเป็นกรณีเร่งด่วน 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 อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้ เมื่อโจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลสำนักงานพิชชีและเพื่อน ซึ่งค้างชำระภาษีอากร จำเลยจึงมีอำนาจ ยึด อาศัย 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 กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจค้นได้ดังนี้

(1) อธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรเขต หรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี มีอำนาจตรวจค้นด้วยตนเองหรือจะสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจค้นได้

(2) การตรวจค้นนอกจากจะเข้าไปตรวจค้นในสถานประกอบการของผู้เสียภาษีได้แล้ว ยังมีอำนาจตรวจค้นในยานพาหนะใดๆ ได้อีกด้วย

(3) การตรวจค้นนอกจากจะมีอำนาจในการยึดเอกสารมาทำการตรวจสอบได้แล้วยังมีอำนาจอายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นได้ด้วย

(4) การเข้าไปตรวจค้นนั้น นอกจากกระทำได้ในเวลาระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกแล้ว ยังกระทำได้ในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบการได้ด้วย

(5) การเข้าไปตรวจค้นในสถานที่ หรือยานพาหนะได้นั้น ต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่ามี การหลีกเลี่ยงภาษีอากร

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 แะไปยังผู้เสียภาษีตามนัยมาตรา 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 กำหนดจำนวนเงินได้สุทธีย่อมแสดงความหมายในตัวเองว่าเป็นอันเสร็จสิ้น ไม่จำเป็นต้องคำนวณหักค่าลดหย่อนให้อีก หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ จะหักลดหย่อนอีกไม่ได้นั่นเอง และโดยนัยกลับกันอาจหมายความว่าในการกำหนดเงินได้สุทธิขึ้นนั้น เวลาคำนวณตัวเลขต่างๆ เจ้าพนักงานประเมินก็จะชอบหักค่าลดหย่อนไว้ในตัวก็ได้ เพราะเป็นวิธีการนำไปสู่ยอดเงินได้สุทธิ ทั้งนี้จึงขึ้นอยู่กับวิธีการกำหนดตัวเลขที่เป็นเงินได้สุทธิด้วยว่ามีแหล่งที่มาเป็นอย่างไรและมีวิธีการอย่างไร

การดำเนินการตรวจสอบได้สวนทั้งวิธีธรรมดาและวิธีพิเศษดังกล่าวข้างต้น ถ้าบรรดาบัญชีเอกสารและหลักฐานต่างๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้บุคคลใดที่มีหน้าที่รับผิดชอบจัดการแปลเป็นภาษาไทยให้เสร็จภายในเวลาที่สมควรก็ได้

การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ถ้ามิได้บัญญัติไว้เป็นกรณีพิเศษเฉพาะเรื่องแล้ว ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งกระทรวงการคลังประกาศเป็นคราวๆ (มาตรา 9) ขณะนี้กระทรวงการคลังได้ประกาศใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศตามอัตราถั่วเฉลี่ย

ประจำเดือนที่ล่วงมาแล้ว ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยของเดือนถัดไป

ในกรณีจะต้องตราค้ำประกันหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงิน ถ้าไม่มีบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษเฉพาะเรื่องแล้ว ให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น (มาตรา 9 ทวิ) บทบัญญัติในเรื่องนี้เท่ากับให้เทียบมูลค่าตามราคาตลาดขณะที่ได้รับทรัพย์สินนั้นๆ มานั่นเองเมื่อจำเป็นจะต้องตราค้ำ

5. อำนาจการประเมิน

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

การใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงาน รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งนี้จะต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ตามที่กล่าวมาแล้วในกรณีการประเมินตามมาตรา 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

การออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบได้ส่วนตามมาตรา 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 และในกรณีอุทธรณ์ก็ต้องขอไว้ในคำอุทธรณ์ด้วย

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) และในกรณีที่อธิบดีอนุวัติให้ขยายเวลาชำระภาษีและผู้เสียภาษีได้นำเงินไปชำระภายในเวลาที่ขยายให้นั้น 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 ได้นำเงินได้ที่ผู้จ่ายได้จ่ายให้ดังกล่าวขึ้นไปเสียภาษีในนามของตนเองแล้ว ก็ให้นำมาเป็นเครดิตหักออกภายหลัง

3. กรณีผู้มีเงินได้ผ่อนชำระภาษีเงินได้จากการประเมินของเจ้าพนักงานตามมาตรา 64(2) ให้คำนวณเรียกเก็บเงินเพิ่มจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระในแต่ละงวดตามมาตรา 27

4. กรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ไว้ผิดประเภทหรือผิดหน่วยภาษีการเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมให้คำนวณภาษีและเรียกเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่มเติมจำนวนตามกฎหมายก่อน แล้วจึงนำภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วเครดิตหักออกภายหลัง

5. เบี้ยปรับเงินเพิ่มที่เรียกเก็บเต็มจำนวนตามกฎหมาย หากมีเหตุอันควรคงหรือลดให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาหรือลดได้ตามกฎหมายหรือระเบียบว่าด้วยการนั้น

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 ไม่ว่าจะได้อื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ 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

กำหนดเวลาการเรียกตรวจสอบได้ส่วน อาจแยกได้เป็น 2 กรณี

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

(2) **กรณีผู้เสียภาษีมิได้ยื่นรายการ** ประมวลรัษฎากร มาตรา 23 กำหนดว่า “ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาได้ส่วนและออกหมายเรียกพยาน 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 ปีนั้นจะนับตั้งแต่วันที่ใดคือนับแต่วันถึงกำหนดชำระภาษีหรือนับแต่วันออกหมายเรียกมาทำการตรวจสอบ

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 นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

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.ส.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 ก็คือจะต้องยื่นบัญชีระบุยานเอกสารก่อนวันชี้สองสถาน หรือวันสืบพยานด้วย ทั้งนี้ เพราะถือว่าคดีภาษีอากรนั้นเอกสารเป็นเรื่องสำคัญ

6. หน้าที่การนำสืบ

การฟ้องศาลภาษีอากรให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่นำสืบหรือพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่าการประเมินและคำวินิจฉัยนั้น ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การทะเลาะการเสียภาษีระหว่างอุทธรณ์

การทะเลาะการเสียภาษีระหว่างอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 กำหนดว่า “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณี que ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอ คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

บทบัญญัติข้างต้นนี้ชี้ให้เห็นว่า การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะชำระภาษีอากร คือผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บ ซึ่งตามปกติภาษีอากรประเมินมีกำหนดเวลาให้ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอการชำระภาษีอากรไว้ก่อนในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ การทะเลาะการชำระภาษีอากรระหว่างอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการอุทธรณ์ต่อศาลเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะพิจารณาว่าควรจะอนุมัติให้ทะเลาะการชำระภาษีหรือไม่ ฉะนั้นในทางปฏิบัติหากผู้ต้องเสียภาษีอากรประสงค์จะขอทะเลาะการชำระภาษีอากรระหว่างอุทธรณ์ก็ต้องทำคำร้องยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งแสดงเหตุผลและความจำเป็นให้ทราบ เพื่อขอทะเลาะการชำระภาษีไว้ก่อน หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นว่าเหตุผลและความจำเป็นก็อาจอนุมัติให้ทะเลาะการชำระภาษีก่อน ตามปกติจะกำหนดให้มีการคำประกันหนี้ภาษีอากรก่อนอนุมัติให้ทะเลาะการยื่นภาษี แต่ถ้ออธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุมัติ ผู้ต้องเสียก็จะต้องชำระภาษีอากรตามรายการประเมิน ภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในใบแจ้งการประเมิน ถ้าไม่เสียภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากร

ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างไว้ ทั้งนี้ โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือมีคำสั่งอายัดแต่อย่างใด แต่เฉพาะกรณีอำนาจของนายอำเภอ นายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัดก่อน

ภาษีอากรค้างและอำนาจการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้าง

ภาษีอากร

ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่ง เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากรจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้เช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากรภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุโลมรัฐมนตรีได้

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสองของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

อำนาจจากการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรนี้ กฎหมายกำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร และผู้ว่าราชการจังหวัดรวมทั้งนายอำเภอไว้เต็มที่ โดยไม่จำเป็นต้องขออำนาจศาลให้ออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังเช่นคดีแพ่งโดยทั่วไป จึงถือได้ว่ามีอำนาจมากเป็นพิเศษ ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปโดยรวดเร็วทันเหตุการณ์

ข้อที่น่าสังเกตก็คือ ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบ จะต้องอยู่ในข่ายที่รับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างนั้น

กฎหมายได้ให้อำนาจบุคคลที่มีอำนาจดังกล่าวยึดหรืออายัดทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ถือหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ค้างชำระภาษีนั่นได้ด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2728/2534 การใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดหลักทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามมาตรา 12 ต้องกระทำภายใน 10 ปี นับแต่วันอาจใช้อำนาจดังกล่าวได้ 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 ราคาศุลกากรตามค่านิยมในมาตรา 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 การตีราคาของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศโดยยึดถือราคาตามที่มีผู้สั่งซื้อในประเทศได้จ่ายไปจริงให้กับผู้ขาย

ความหมายของราคาศุลกากร

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

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

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

2) กรณีส่งออก หมายถึง ราคาขายส่งเงินสดซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลาและสถานที่ที่ส่งของออก โดยไม่หักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด

การจัดเก็บอากรตามราคา หมายถึง การจัดเก็บอากรเป็นร้อยละของมูลค่าสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกมาตรา 2 วรรคสองบัญญัติว่า

“คำว่า “ราคาสุทธการ” หรือ “ราคา” แห่งของอย่างใดนั้น

(1) ในกรณีส่งของออก หมายความว่าราคาขายส่งเงินสดซึ่งจะพึงขายของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และสถานที่ที่ส่งของออก โดยไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใด หรือ

(2) ในกรณีนำเข้า 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 ราคาสุทธการจึงหมายถึง “มูลค่า” ที่สุทธการใช้เป็นฐานคำนวณค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยพระราชกำหนดพิกัตอัตราสุทธการ ซึ่งในส่วนของการนำเข้ามีวิธีการกำหนดราคาสุทธการตามหลักราคาซื้อขายที่แท้จริง (Transaction Value) โดยในระบบราคาเกดต์มีอยู่ 6 วิธี ซึ่งในการประเมินราคาสุทธการต้องใช้วิธีที่ 1 ก่อน แต่หากพิจารณาเห็นว่าราคาของที่นำเข้ามีราคาต่ำอย่างไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงได้ ให้พิจารณาใช้วิธีที่ 2, 3 ต่อไปเรียงตามลำดับจนถึงวิธีที่ 6

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

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หมายความว่าของที่เหมือนกันในทุกด้านทั้งลักษณะกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง รวมทั้งของที่มีความแตกต่างเพียงเล็กน้อยทางด้านรูปทรงภายนอกและผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าที่กำลังประเมินราคาด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่า

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

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ต้องเป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันในทุกๆ ด้าน แต่มีลักษณะและวัสดุส่วนประกอบเหมือนกัน ซึ่งสามารถทำหน้าที่ยังเดียวกันและทดแทนกันได้ ในทางการค้าและผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา ในการกำหนดว่าของใดจะเป็นของคล้ายกันหรือไม่นั้นให้คำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ซึ่งรวมถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของด้วย แต่ทั้งที่ไม่รวมถึงของซึ่งรวมหรือสะท้อนผลงานด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ และแบบแปลนภาพร่าง ซึ่งมีได้ทำการปรับราคาเนื่องจากองค์ประกอบเหล่านั้น กระทำขึ้นในราชอาณาจักร ตามที่ได้บัญญัติในหมวด 4 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543)

ราคาหักทอน

การกำหนดราคาสุทธการถ้าไม่มีราคาซื้อขายหรือราคาซื้อขายที่ไม่อาจยอมรับได้ด้วยเหตุใดก็ตาม สุทธการก็ต้องกำหนดราคาสุทธการโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน และถ้าหากว่าการดำเนินการดังกล่าวก็ยังไม่สามารถกำหนดราคาสุทธการได้ ก็ให้นำราคาซื้อขายของที่คล้ายกันมาใช้ แต่ถ้าหากว่ายังไม่สามารถกำหนดราคาได้อีก สุทธการก็ต้องนำราคาหักทอนมาใช้เป็นลำดับต่อไป ซึ่งราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธการสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของนำเข้า หรือของนำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้า โดยหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ออกตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 5 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543)

ราคาคำนวน

หากการกำหนดราคาสุทธการโดยวิธีการซื้อขายของที่นำเข้า วิธีราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน วิธีราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน และวิธีราคาหักทอนยังไม่สามารถกำหนดราคาสุทธการได้อีก ต้องใช้วิธีถัดไปคือ การกำหนดราคาสุทธการโดยราคาคำนวน ซึ่งได้บัญญัติไว้ในหมวด 6 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ซึ่งมีหลักการสำคัญคือ เป็นการเอาต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ มารวมกัน เพื่อกำหนดเป็นราคาสุทธการ

ราคาย้อนกลับ

ถ้าราคาสุทธการสำหรับของนำเข้ามีอาจกำหนดได้ตาม 5 วิธีตามที่กล่าวมาแล้ว ราคาสุทธการจะต้องเป็นราคาย้อนกลับตามที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 7 แห่งกฎหมาย ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ซึ่งของนั้นจะต้องได้รับการประเมินราคาบนพื้นฐานของราคาที่ได้จากวิธีที่กำหนดไว้

ข้างต้น โดยมีการปรับแต่งวิธีการเหล่านี้อย่างสมเหตุสมผล 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 ให้กำหนดโดยใช้ราคาดังต่อไปนี้ตามลำดับ

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

(5) ราคาคำนวณ

(6) ราคาย้อนกลับ

ในการใช้ราคาตามวรรคหนึ่ง ผู้นำเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคาคำนวณตาม (5) ก่อนราคาหักทอนตาม (4) และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำของเข้าร้องขอ ก็ให้ใช้ราคาดังกล่าวได้

ข้อ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาสุทธาการ

- (1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
- (2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
- (3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
- (4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม หรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (7) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
- (8) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

บุคคลที่มีอำนาจควบคุมตาม (4) (5) (6) และ (7) หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติบัญญัติหรือพฤตินัย

ข้อ 5 ในการกำหนดราคาสุทธาการตามกฎหมายนี้ ให้ผู้นำของเข้ามีหน้าที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใดๆ ที่ได้สำแดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

ข้อ 6 ให้นำความในภาคผนวก 1 มาใช้ เหตุ การตีความตามความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ มาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาสุทธาการตามกฎหมายนี้

ข้อ 7 ให้อธิบดีมีอำนาจออกประกาศ ระเบียบ หรือข้อบังคับเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามกฎหมายนี้

หมวดที่ 2
ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ข้อ 8 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

ข้อ 9 ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังต่อไปนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8 ด้วย

(1) ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น

(2) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำเข้าของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม

(3) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำเข้าของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำเข้าของเข้า

ข้อ 10 ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายหรือมูลค่าตามรายการดังต่อไปนี้ ให้นำค่าใช้จ่ายหรือมูลค่านั้นรวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8 ด้วย

(1) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า แต่ไม่รวมค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ

(2) ค่าภาษีระบอบที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้าตามความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากร

(3) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

(4) การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า

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) กำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมายหรือโดยเจ้าหน้าที่รัฐ
- (ข) เป็นการห้ามของที่นำเข้านั้นไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง
- (ค) ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของของที่นำเข้า

(2) การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไข หรือสิ่งตอบแทนบางประการที่ มีอาจกำหนดเป็นมูลค่าได้

(3) ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือไปขายต่อใน ภายหลังไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่อาจนำมารวมไว้ในราคาได้ตาม 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 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาสุทธาการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามหมวด 2 ได้ ให้กำหนดราคาสุทธาการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ข้อ 18 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธาการจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้มายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วย

ข้อ 19 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ 18 จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร และได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้า

(2) เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าเคยรับเป็นราคาสุทธาการมาแล้ว

(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 ในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดราคาสุทธาสำหรับของที่นำเข้าโดยราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามหมวด 3 ได้ ให้กำหนดราคาสุทธาสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ข้อ 22 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธาจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่ลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกันและทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการค้า ทั้งนี้โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

ข้อ 23 ให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ 18 ข้อ 19 และข้อ 20 มาใช้กับการใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันเพื่อกำหนดราคาสุทธาตามหมวดนี้โดยอนุโลม

หมวด 5
ราคาหักทอน

ข้อ 24 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันตามหมวด 4 ได้ ให้กำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาหักทอนเว้นแต่ผู้นำของเข้าร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กำหนดราคาบุคลากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว

ข้อ 25 ราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้า โดยหักค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

(1) ค่าธรรมเนียมหรือบำเหน็จตัวแทนได้จ่ายหรือตกลงว่าจะจ่าย หรือกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขายของนั้นในราชอาณาจักร อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเทียบกับของประเภทหรือชนิดเดียวกัน

(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

ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามวรรคหนึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไถ่จากการขายของนั้นไปในปริมาณรวมมากที่สุด โดยผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

หมวด 6

ราคาคำนวณ

ข้อ 28 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาสุทธาการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาหักทอนตามหมวด 5 ได้ หรือกรณีที่ผู้นำของเข้าร้องขอให้กำหนดราคาสุทธาการ โดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องดังกล่าว ให้กำหนดราคาสุทธาการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาคำนวณ

ข้อ 29 ราคาคำนวณที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธาการจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

(1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดการหรือกิจกรรมวิธีใดๆที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

(2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่นเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

(3) ค่าภาระบรรจุก่อเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า

(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 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาตามหมวด 2 ถึง หมวด 6 ได้ ให้กำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาย้อนกลับ

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

ราคาย้อนกลับตามวรรคหนึ่งจะต้องไม่กำหนดโดยใช้รายการดังต่อไปนี้

- (1) ราคายของที่ผลิตและขายในราชอาณาจักร
- (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 พันธ์วิชาติกุล)

(นายพิเศษฐ พันธ์วิชาติกุล)

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ ปฏิบัติราชการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

กรณีที่ได้มีการกำหนดราคาสุทธการตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว หากยังเห็นว่าราคาต่ำอย่างเห็นชัดหรือไม่น่าจะมีมูลค่าอันแท้จริงของของที่นำเข้านั้น กฎหมายให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสุทธการที่จะกำหนดราคาดังกล่าวได้ตามบทบัญญัติมาตรา 11 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุทธการ พุทธศักราช 2469 ดังนี้

“มาตรา 11 ทวิ ในกรณีที่พิจารณาเห็นว่า ราคาสำแดงของของที่นำเข้าราคาต่ำอย่างปรากฏชัดหรือไม่ว่าจะเป็มูลค่าอันแท้จริง และหากได้มีการกำหนดราคาสุทธการตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคาสุทธการตามความใน (2) (ก) (ข) (ค) และ (จ) ของบทนิยามคำว่า “ราคาสุทธการ” หรือ “ราคา” ในมาตรา 2 แล้วยังคงมีราคาต่ำอย่างปรากฏชัดหรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริงของของนั้นอีก ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาสุทธการของของดังกล่าวได้”

การอุทธรณ์การประเมินอากร

การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้กำหนดราคาสุทธการเพื่อการจัดเก็บอากรตามหลักเกณฑ์และวิธีการของระบบราคาเกดต์ดังกล่าว หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงเกี่ยวกับการกำหนดราคาสุทธการ หรือมีข้อโต้แย้งกรณีต่างๆเกี่ยวกับการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 112 จ แห่งพระราชบัญญัติสุทธการ พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุทธการ (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 112 จ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินโดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านสุทธการหรือสำนักงานสุทธการภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยเป็นประการใดแล้วให้ถือเป็นที่สุด อย่างไรก็ดี ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งนี้ตามมาตรา 112 ฎฐารส แห่งพระราชบัญญัติสุทธการ พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุทธการ (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งบัญญัติ

“มาตรา 112 รัฐธรรมนูญมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกเลิกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทว่าทศ”

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

“มาตรา 112 โสฬส ในกรณีที่ต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ตามมาตรา 112 จ ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่ม ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง”

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

“มาตรา 112 บัณรต 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 ได้โดยใช้เวลาไม่น้อยกว่า 15 วัน หาก
ผู้ใดที่ไม่ปฏิบัติตามคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจถูกยกอุทธรณ์นั้นเสียได้ ตามมาตรา 112
ทวาทศ ซึ่งบัญญัติว่า

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

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามวรรคหนึ่ง หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มี
เหตุอันสมควรให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้นเสีย”

มีข้อสังเกตว่า การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์เสียเนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทว่าทศนี้ ผู้อุทธรณ์ไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลตามมาตรา 112 อัญฐานได้ ที่เป็นดังนี้ เนื่องจากกฎหมายไม่ต้องการให้มีเรื่องอุทธรณ์การประเมินอากรไปรกรอยู่ที่ศาลโดยไม่สมควร และป้องกันไม่ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยไม่มีเหตุผลด้วย

นอกจากนี้เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดเกี่ยวข้องกับการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากรได้ตามมาตรา 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 หรือคำสั่งที่ออกโดยคณะกรรมการหรือคณะอนุกรรมการโดยมีเหตุผลอันสมควรและโดยชอบด้วยกฎหมายจะได้รับความคุ้มครองไม่ต้องรับผิดชอบทางแพ่งและทางอาญา

“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 ตัวแทนของบุคคล ดังกล่าวหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนด มีหน้าที่เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และ ข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบสื่อใดๆ ที่บุคคลดังกล่าวกล่าวใช้อยู่ซึ่งเกี่ยวข้องกับของใดๆ ที่กำลังผ่าน หรือได้ผ่านศุลกากรไว้ ณ สถานที่ประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่า ห้าปี นับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งเลิกประกอบกิจการ ให้บุคคลหรือนิติ บุคคลหรือผู้ชำระบัญชีของบุคคลนั้น เก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าว ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดต่อไปอีกสองปีนับแต่วันเลิกประกอบกิจการ

ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดชนิดของเอกสารที่บุคคลธรรมดาตามวรรคหนึ่ง มี หน้าที่เก็บรักษา รวมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และข้อมูลดังกล่าวไว้

ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามวรรคสาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่น บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

นอกจากนี้ในกรณีที่มีเหตุอันต้องสงสัยหรือตรวจพบว่าการกระทำความผิดกฎหมาย ที่เกี่ยวกับการศุลกากรพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ตัวแทนเรือ หรือบุคคลใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการนำของเข้าหรือส่งของออก ให้ถ้อยคำหรือแจ้งข้อเท็จจริงต่างๆ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐานหรือข้อมูลต่างๆ ได้ ผู้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามจะถูกลงโทษทั้งจำคุก และปรับ ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 115 ทวิ ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ดังนี้

“มาตรา 115 ทวิ ในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าได้มีการฝ่าฝืนบทบัญญัติของ พระราชบัญญัติหรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับศุลกากร ให้อธิบดี ผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือ พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีคำสั่งเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่ตรวจสอบ มีอำนาจดังต่อไปนี้

(1) เข้าไปในสถานที่ประกอบการของผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องของบุคคลดังกล่าวในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึง พระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการ ในการนี้ให้มีอำนาจสั่งบุคคลดังกล่าวหรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่ นั้นให้ปฏิบัติเท่าที่จำเป็น 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 ในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยหรือตรวจพบว่ามีกระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้หรือบทกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร เพื่อประโยชน์ในการไต่สวนเกี่ยวกับการกระทำผิดนั้นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งให้ผู้นำของเข้า 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 “นำเข้าสำเร็จ” หมายถึง เวลาใดนั้น กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติไว้ 4 กรณีต่อไปนี้

1) เวลาที่เรือซึ่งนำของเข้าได้เข้ามาถึงเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 อันเป็นวันนำเข้าสำเร็จที่ใช้กับการนำสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศทางเรือหรือทางอากาศยานโดยทั่วไป

“มาตรา 41 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใดๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้น ได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง”

ตามความหมายนี้ เป็นเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรในกรณีการนำเข้าทั่วไปซึ่งคำว่า “เขตท่า” ตามมาตรา 41 นี้ จะหมายถึงเขตท่าเพื่อการนำของเข้าหรือส่งของออก หรือคือเขตศุลกากรตามมาตรา 4(3) นั่นเอง

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 ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

วรรคสี่ การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคสาม ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ถือปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

3) เวลาที่นำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน 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 ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาราชาอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ตามความหมายนี้ เป็นเวลาที่เกิดความรับผิดในการเสียภาษีอากรในกรณีการนำของออกจากเขตปลอดอากรเข้าไปสู่การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ ซึ่งวันนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 19 ทวิกับบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยกรณีการชำระภาษีอากรในการนำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก (EPZ) เพื่อการจำหน่ายหรือบริโภคในราชอาณาจักร ที่ให้ถือสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของต่างประเทศที่น่าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

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

“มาตรา 19 จัตวา ของที่น่าเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือ บรรจุตามมาตรา 19 ทวิ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา 19 ทวิในเวลาที่ได้โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้รับโอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาราชาอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ได้โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ถือปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ตามความหมายนี้ เป็นเวลาที่เกิดความรับผิดในการเสียภาษีอากรในกรณีการนำของที่น่าเข้าตามมาตรา 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 ภายใต้งบกับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้นแต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของที่วันนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น”

ความตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ภายใต้งบกับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีจะต้องถือสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรตามที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าสำเร็จ ถึงแม้ว่าสภาพของ ราคาของ และอัตราอากรจะเปลี่ยนแปลงไปภายหลังก็มีพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในวันนำเข้าสำเร็จ ของอยู่ในสภาพของเรียบร้อยแต่เกิดบุบสลายสูญหายภายหลัง 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 และได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้พนักงานเจ้าหน้าที่จกรายการละเอียดยกเว้นของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วน

ตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว”

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

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 แต่ในกรณีที่ได้นำของที่มีอยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้นมีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด”

3) ข้อยกเว้นกรณีสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 10 ของใดซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำเข้าไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น ทั้งนี้ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงการเสียอากร แต่มิให้นำมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาใช้บังคับในกรณีของนั้นได้ออนไปโดยสุจริต

การชำระอากรหรืออากรเพิ่มตามความในวรรคแรก ให้เป็นความรับผิดชอบของผู้โอนของนั้นไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ได้นำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในการอื่น หรือผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสิทธิในขณะที่เป็นเจ้าของแล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท แล้วแต่กรณี เป็นผู้รับผิดชอบชำระอากรหรืออากรเพิ่ม โดยให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รู้ว่าจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่ม

บทบัญญัติว่าด้วยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรหรืออากรเพิ่มตามมาตรานี้ มิให้ใช้บังคับในกรณีที่ของนั้นนำเข้าโดยกระทรวง ทบวง กรม หรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งถ้ามีการจำหน่ายของนั้นจะต้องส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐ โดยไม่หักรายจ่าย

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศกำหนดให้ของบางประเภทหรือบางชนิด ซึ่งบุคคลที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรนำเข้ามาเพื่อใช้เองหรือของบางประเภทหรือบางชนิดที่นำเข้ามา เพื่อใช้ประโยชน์ที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะตามความในวรรคหนึ่งได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งมาตรานี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้ การประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ความตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรมาตรานี้ ได้บัญญัติเป็นข้อยกเว้นเวลาแห่งความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรขาเข้าว่าไม่ได้เกิดขึ้นในวันนำเข้าสำเร็จแต่เกิดขึ้นในเวลาโอนหรือนำไปใช้เพื่อการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงแทน โดยให้ถือสภาพของ ราคาของ และอัตราอากรตามที่เป็นอยู่ในเวลากำหนดไว้ตามมาตรานี้

4) ข้อยกเว้นกรณีนำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร ให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และอัตราศุลกากรตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พุทธศักราช 2552 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 51 ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามมาตรา 48 มาตรา 49 และของตามมาตรา 52 รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งที่ได้จากการผลิตในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก”

ความตามมาตรานี้ การนำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก (Export Processing Zone: EPZ) เพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร จะต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน แต่ให้ชำระตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ตามที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าของเข้ามาในราชอาณาจักร แต่ถือตามสภาพของ ราคาของ และอัตราศุลกากรตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

อนึ่ง ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน กรณีการเรียกเก็บค่าภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับอากร ถือว่าผู้นั้นไม่เคยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรมาตั้งแต่ต้น ผู้นั้นจึงต้องถูกเรียกเก็บค่าภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรเพิ่มโดยถือสภาพของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าของนั้นมาในราชอาณาจักรตามมาตรา 55 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พุทธศักราช 2520 ดังนี้

“มาตรา 55 วรรคแรก ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้า หรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากรสำหรับกรณีที่ได้รับการลดหย่อนภาษีอากรให้เสียภาษีอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น”

5) แนวทางปฏิบัติของกรมศุลกากรสำหรับการเก็บค่าภาษีอากรพัสดุกู้ภัณฑ์ที่นำเข้าทางไปรษณีย์โดยของที่นำเข้าทางไปรษณีย์นำเข้ามายังหลายทาง อาจเป็นการถือ ทางอากาศยาน ที่เวลาความรับผิดชอบในอันต้องชำระภาษีอากรเกิดขึ้นตามเวลาที่ของเหล่านั้นนำเข้าสำเร็จแล้ว แต่การที่จะปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยเวลานำเข้าสำเร็จดังกล่าวก็จะเป็นการยุ่งยากและสิ้นเปลือง โดยได้รับผลไม่คุ้มค่ากับการปฏิบัติงานกรมศุลกากรจึงให้ถือสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาเปิดของไปรษณีย์เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร

2. ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีขาออก

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

“มาตรา 10 ตรี ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งของออกสำเร็จ

การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

การขอคืนค่าภาษีในกรณีมิได้ส่งของออกนอกราชอาณาจักรให้กระทำได้เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวันแต่ไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้”

“มาตรา 46 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวกับการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการส่งของใดๆ ออก จะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไร ไซ้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออก ได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น”

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีอากรขาออก ถึงแม้จะเกิดในเวลาที่จะส่งของออกสำเร็จ แต่การเสียภาษีขาออกให้ถือสภาพของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่ออกใบขนสินค้าให้ ใบขนสินค้าขาออกใดที่ชำระอากรไว้ครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว จะไม่ต้องชำระอากรเพิ่มหรือได้รับเงินอากรคืน ถึงแม้ว่าก่อนจะส่งของออกไปจริงได้มีการเปลี่ยนแปลงราคาหรือพิกัดอัตราอากร ทำให้ของชนิดตามใบขนสินค้าขาออกนั้นจะต้องเสียอากรมากขึ้น หรือน้อยลง หรือยกเว้นอากรก็ตาม

สำหรับของส่งออกที่ได้เสียอากรขาออกไว้ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าแล้ว หากของตามใบขนสินค้าไม่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร กฎหมายก็ได้เปิดช่องให้เรียกร้องขอคืนเงินอากรได้ แต่ได้กำหนดระยะเวลาให้ขอคืนอากรได้เมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ออกใบขนสินค้าให้

และจะต้องขอคืนได้ภายในไม่เกิน 90 วันนับแต่วันที่ออกไปขนสินค้าให้ นั่นคือมีระยะเวลาที่จะขอคืนอากรได้เพียง 60 วันเท่านั้น

อนึ่ง ของส่งออกที่ต้องชำระค่าภาษีอากรขาออกในปัจจุบันมีเพียง 3 ประการเท่านั้น คือ ไม้บางชนิดคือ ไม้ซุงและไม้แปรรูป หนังโคและหนังกระบือดิบที่ยังไม่ฟอก และสินค้าที่นำออกจากพื้นที่พัฒนาร่วมฯ ตามกฎหมายว่าด้วยของค์กรร่วมไทย-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 มีเรื่องที่ควรทราบดังนี้

การรับมอบของกรณีจำเป็นเร่งด่วน

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

“มาตรา 40 วรรคสอง ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่าของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด 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 หรือเอกสารอย่างอื่นอันเกี่ยวข้องกับของที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากรนั้นได้ เพื่อตรวจสอบหรือเทียบดูให้ถูกต้องกับใบขนสินค้า ใบรับรอง ใบแสดงรายการ หรือรายละเอียดที่ได้ยื่นไว้ต่อกรมศุลกากร และถ้าไม่ยอมยื่นชี้ว่าท่านว่าบุคคลผู้จงใจไม่ยอมปฏิบัติตามคำเรียกของพนักงานนั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท”

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

การวางเงินประกันหรือใช้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคาร

ในกรณีที่ของนำเข้ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าภาษีอากรที่จะต้องเสีย กฎหมายกำหนดให้ผู้นำของเข้าต้องเสียค่าภาษีตามจำนวนที่สำแดงไปก่อน ส่วนที่เป็นปัญหาข้อโต้เถียงจะต้องวางเงินประกันหรือใช้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารไว้แล้วค่อยพิจารณาจำนวนค่าภาษีที่ถูกต้องต่อไป เพื่อป้องกันไม่ให้นำของเข้าต้องเดือดร้อนจากการถูกกักของเพื่อรอผลการพิจารณา ดังบัญญัติไว้ในมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังนี้

“มาตรา 112 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของนั้นไปยังศุลกากรสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและหรือรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้การค้ำ

ประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้”

ใบขอเปิดตรวจ (Bill of sight)

กรณีผู้นำของเข้าไม่ทราบรายการบริบูรณ์สำหรับของที่นำเข้า ทำให้ไม่อาจสำแดงรายการในใบขนสินค้าให้ถูกต้องสมบูรณ์ได้ ครั้นจะสำแดงไปโดยไม่ทราบรายละเอียดของที่นำเข้า หากเกิดความผิดพลาดขึ้นก็ต้องรับผิดชอบสำแดงเท็จตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ประกอบมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 โดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ หรือหากความผิดพลาดนั้นทำให้ค่าภาษีอากรขาดด้วยแล้ว ก็จะต้องรับผิดชอบหลักเลี่ยงอากรตามมาตรา 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 และให้ผู้นำของเข้าตรวจของนั้นต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามวัน นับแต่วันที่ได้รับรองใบขอเปิดตรวจ แล้วให้ทำใบขนสินค้าขึ้นโดยพลัน

ถ้าผู้นำของเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้าสำหรับของนั้น และไม่เสียอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้นถ้าต้องเสียหรือไม่วางเงินเป็นประกันเงินเป็นอากรเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับรองใบขอเปิดตรวจ ก็ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดเพื่อใช้ค่าอาหาร ค่าใช้จ่าย และค่าภาระติดพันอย่างอื่นๆ ทั้งสิ้น ถ้ามีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดก็ให้ส่งจ่ายให้ผู้นำของเข้า”

ใบขอเปิดตรวจ จะต้องทำการเปิดตรวจสินค้าภายใน 3 วันนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่รับรองใบขอเปิดตรวจ แล้วต้องยื่นใบขนสินค้าและเสียภาษีอากร หรือวางเงินประกันค่าภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับรองใบขอเปิดตรวจ

กรณีที่ได้อำนาจแล้วแต่ไม่จัดทำใบขนสินค้าชำระค่าภาษีอากรหรือวางประกันค่าภาษีอากรให้ถูกต้อง ภายในกำหนดเวลา อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดมาใช้เป็นค่าอาหาร ค่าใช้จ่าย และค่าภาระติดพันทั้งหลายได้ และหากมีเงินคงเหลืออีกเท่าใด ก็จะต้องคืนให้แก่ผู้นำของเข้า

5. การให้เก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูล เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการ

ตรวจสอบ

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)

ในการผ่านพิธีการโดยระบบอิเล็กทรอนิกส์หรือระบบอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร (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 หากพบว่าการปฏิบัติพิธีการไม่ถูกต้องและ/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 และให้อำนาจแก่พนักงานศุลกากรที่จะเข้าไปในสถานประกอบการของบุคคลดังกล่าวเพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริง เรียกหรือยึดบัญชี เอกสาร หลักฐาน ข้อมูลต่างๆ รวมทั้งเรียกบุคคลเหล่านั้นให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบได้ (มาตรา 115 ทวิ และ 115 ตรี)

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

การกักของกรณีค้างชำระค่าอากร

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

“มาตรา 112 เบญจ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใดๆ ของผู้นำที่กักผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับการตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และมีได้ชำระภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่กักของเช่นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ให้หักค่าอากรค้างชำระค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่างๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษาถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด”

กรณีที่มีการค้างชำระค่าอากรนั้น ไม่ว่าสืบเนื่องมาจากสาเหตุใดๆ ก็ตกอยู่ภายใต้บังคับของ มาตรา 112 เบญจ ทั้งสิ้น แม้แต่การเรียกเก็บอากรเพิ่ม ตามมาตรา 102 ศรี อนุมาตรา 3 คือ การตรวจพบอากรขาดและทวงถามให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกมาชำระค่าอากรให้ครบถ้วน ถ้าทวงถามเรียกเก็บอากรเพิ่มไม่ได้ อธิบดีมีอำนาจกักของผู้นั้นได้ด้วยเหมือนกัน แต่ในกรณีที่ผู้นำเข้าปล่อยให้ของที่นำเข้าเป็นของตกค้างไม่ถือว่าผู้นำเข้าค้างชำระค่าภาษีอากร ถึงแม้กรมศุลกากรจะขายทอดตลาดได้เงิน ไม่คุ้มค่าอากรและผู้นั้นนำของเข้ามาใหม่ อธิบดีก็หาอำนาจกักของที่กำลังผ่านศุลกากรครั้งหลังไม่

ของที่ถูกกักไม่ได้เป็นของรายเดียวกันกับของที่เป็นต้นเหตุให้มีการค้างชำระอากร โดยของที่มีการค้างชำระค่าอากรเป็นของที่ผ่านศุลกากรไปก่อนแล้วแต่ได้เสียค่าภาษีไว้ไม่ครบถ้วน จึงเกิดมีการค้างชำระค่าอากรขึ้น และเงินอากรที่ค้างอยู่นี้ มิได้หมายความว่า เงินอากรสำหรับของที่กำลังอยู่ เพราะของรายที่กำลังอยู่ในระหว่างดำเนินการเรียกเก็บจึงยังไม่ถือว่าค้างชำระ ในทางกลับกันของที่จะตกอยู่ในข่ายของการถูกกักอยู่ในระหว่างดำเนินการเรียกเก็บจึงยังไม่ถือว่าค้างชำระ ในทางกลับกัน ของที่จะตกอยู่ในข่ายของการถูกกัก คือ ของที่กำลังผ่านศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ โดยปกติหมายถึงของที่ขึ้นใบขนสินค้าเพื่อเสียอากร อย่างไรก็ดีของอื่นที่ยังไม่ขึ้นใบขนสินค้าก็ถือว่าเป็นของที่กำลังผ่านศุลกากรด้วย เช่น ปรากฏหลักฐานจากบัญชีสินค้าสำหรับเรือว่ามีของของผู้นั้นเก็บอยู่ในโรงพักสินค้า ถ้าผู้นั้นไม่มาติดต่อยื่นใบขนสินค้าชำระอากร เพื่อนำของออกไปจากอารักขาศุลกากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายก็มีอำนาจกักของรายนั้นได้เช่นกัน

การกักของที่กำลังผ่านศุลกากร ก็เพื่อเป็นการบีบบังคับให้ผู้ค้างชำระเงินอากรมาชำระค่าอากรเสียให้ครบถ้วนภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่กักของ หากไม่ได้ชำระอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดได้เพียงอย่างเดียวเท่านั้น จะสั่งให้นำออกขายหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นทำนองเดียวกับของตกค้างไม่ได้ ซึ่งการดำเนินการกับของที่กำลังดำเนินการเช่นเดียวกันกับของที่ทำใบขอเปิดตรวจ (Bill of sight) ไว้ แต่ไม่ได้ยื่นใบขนสินค้าเพื่ออากรภายในเวลาที่กำหนดตามความในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งนำออกขายทอดตลาดได้เพียงวิธีเดียวเช่นกัน

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกักให้ดำเนินการหักเป็นค่าต่างๆ ตามลำดับดังนี้

- 1) ค่าอากรที่ค้างชำระ คือค่าภาษีอากรสำหรับของของผู้นั้นที่ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วแต่ยังชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน
- 2) ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด คือ ค่าภาษีอากรสำหรับของที่กำลังและได้นำออกขาย

3) ค่าเก็บรักษา ค่าขายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นสำหรับของที่กัก อันค้างชำระแก่ กรมศุลกากร

4) ค่าภาระติดพันต่างๆ ของของที่กักอันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา

5) จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา

6) เหลือเงินอยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะเรียกเอาภายในหก เดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

จะเห็นว่าเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกัก ให้ดำเนินการคล้ายคลึงกับเงินที่ได้จากการขายของตกค้าง ตามมาตรา 61 ในบทที่ 24 ต่างกันเพียงเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกักให้ หักเป็นค่าภาษีอากรที่ค้างชำระก่อนเป็นลำดับแรก แล้วถึจะมาหักเป็นค่าภาษีอากรสำหรับของที่ ขายทอดตลาดเป็นลำดับถัดมาและเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ เป็นลำดับถัดไป ทั้งนี้หากนำของที่กักออก ขายทอดตลาดแล้วได้เงินไม่พอชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระอยู่ กรมศุลกากรมีอำนาจที่จะกักของ ของผู้นั้นสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรและนำออกขายทอดตลาดได้ตลอดไปจนกว่าจะได้ค่าภาษี อากรที่ค้างชำระจนกว่าจะได้รับค่าภาษีอากรที่ค้างชำระจนครบถ้วนของที่ค้างค่าภาษีอากร นอกจากนี้ ต้องเสียค่าอากรที่คำนวณได้แล้วยังต้องรวมเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ทวิ และ/หรือตามมาตรา 112 จัตวา ด้วย

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดของกักมีส่วนที่แตกต่างกับเงินที่ได้จากการขาย ทอดตลาดของตามใบขอเปิดตรวจตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 บ้างเล็กน้อยกล่าวคือเงินที่เหลือสำหรับของกักให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่ เจ้าของจะเรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด แต่เงินที่เหลือสำหรับของตามใบขอ เปิดตรวจให้ส่งจ่ายให้แก่ผู้นำของเข้า ไม่มีโอกาสตกเป็นของแผ่นดินเลย

การเก็บค่าภาษี การเก็บภาษีเพิ่มเติม และการคืนเงินอากร

การเรียกเก็บค่าภาษี การเรียกเก็บค่าภาษีเพิ่มเติม และการคืนเงินอากรเพราะเหตุที่เสีย ไขเกิน กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 คือ ให้เก็บตามกฎหมายศุลกากรและพิกัดอัตราศุลกากร โดยกรมศุลกากร โดย กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บค่าภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนกรณีของส่งมอบไปแล้วแต่ยังเสียค่าภาษีอากร ไม่ครบถ้วน จะต้องติดตามเรียกเก็บให้ครบถ้วนภายในอายุความเว้นแต่ค่าภาษีอากรที่ขาดเล็กน้อย อาจดเว้นเรียกเก็บเสียได้ ส่วนการคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินอยู่ในอายุความสองปีนับแต่วันนำเข้า หรือส่งออก

“มาตรา 10 บรรดาภาษีนี้นั้น ให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายว่าด้วย พิกัดอัตราศุลกากร การเสียภาษีแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้

ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และค่าภาษีที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่งๆ อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

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

ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดโดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่มิให้สั่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไป เมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้นมิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้นๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

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) บรรดาภาษีให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้

คำว่า “พระราชบัญญัติ” หมายความว่าความรามาถึงทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร 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 และมีบัญชีแนบท้าย ระบุดัตราอากรที่ต้องเรียกเก็บแก่ของที่นำเข้าและส่งออก รวมตลอดถึงของที่ได้รับการยกเว้นอากร ด้วย ซึ่งประเทศไทยกำหนดใช้กฎหมายพิศัตตราศุลกากรฉบับแรกเมื่อปี พ.ศ. 2478 แต่เดิมอัตราอากรที่กำหนดไว้ส่วนใหญ่เป็นการกำหนดอัตราอากรตามสภาพ 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 อย่างไรก็ดี กรณีที่กรมศุลกากรกำหนดวิธีปฏิบัติโดยชำระเงินค่าภาษีอากรผ่านธนาคารระบบอิเล็กทรอนิกส์ ที่ผู้ชำระเงินไม่ต้องชำระเงินโดยตรงกับพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรนั้นถือว่าอนุโลมได้ว่าเป็นการชำระเงินอากรแก่พนักงานศุลกากรแล้ว

การเสียภาษีให้แก่ศุลกากร หากเป็นการเสียภาษีโดยตรงกับพนักงานเจ้าหน้าที่ สามารถนำสิ่งของต่อไปนี้มาชำระภาษีได้ คือ

1) เงินสด โดยทั่วไปแล้วต้องเสียภาษีเป็นเงินไทย จะใช้เงินตราต่างประเทศมาเสียภาษีไม่ได้

2) เช็ค ซึ่งเช็คที่กรมศุลกากรอนุญาตให้นำมาชำระเงินผลประโยชน์ให้แก่กรมศุลกากรได้จะต้องเป็นเช็ค 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 แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้เห็นว่าไม่ควรรับราคาที่สำแดง เมื่อเจ้าของสินค้าไม่ยอมกฎหมายศุลกากรให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรที่จะเลือกกระทำได้กับของนั้น 2 วิธี คือรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษีตามราคาที่แสดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 2.5 หรือซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนตามราคาที่สำแดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 2.5

“มาตรา 12 ถ้าไม่ตกลงในเรื่องราคาศุลกากรสำหรับของอย่างใดๆ ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษี หรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมด หรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือกองหนึ่งกองใดของชนิดหนึ่งหรือประเภทหนึ่งเต็มทั้งส่วน หรือทั้งกอง ตามราคาที่สำแดงไว้เพิ่มขึ้นอีกร้อย

ละสองกึ่ง หรือถ้าไม่รับของไว้เป็นภาษี หรือรับซื้อของไว้ด้งว่านี้ อธิบดีและเจ้าของต่างมีอำนาจตั้ง
อนุญาโตตุลาการมีจำนวนเท่ากัน แต่ไม่เกินฝ่ายละสองคน เพื่อช่วยให้ตกลงกันในข้อโต้แย้ง

ถ้าอนุญาโตตุลาการทั้งสองฝ่ายไม่ตกลงกันได้ ให้อนุญาโตตุลาการนั้นๆ 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
มีข้อสังเกตว่าต้องเป็นกรณีที่ปรากฏภายหลังจากที่ได้ปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว
หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วเท่านั้น เช่น กรณีที่หน่วยทบทวนภายหลังการตรวจ
ปล่อย (Post Review) ตรวจสอบใบสินค้าที่ผ่านพิธีการระบบอีดีไอ เป็นต้น หากเป็นการตรวจพบ
ระหว่างการจัดทำใบสินค้า หรือในเวลารับการตรวจปล่อยซึ่งยังไม่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก
อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้มีสิทธิที่จะสั่งการเรียกเก็บเพิ่มเติมไม่ ทางผู้เขียนเห็นว่า จำนวนค่า
ภาษีอากรที่ให้ผู้ใดดังกล่าวสั่งเรียกเก็บนั้นเมื่อเทียบกับค่าของเงินปัจจุบันแล้วจะต่ำมาก 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 นับแต่วันนำเข้าหรือส่งออก

ค. การเรียกเก็บเพิ่มเติมในกรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงเป็นการกระทำที่เป็นความผิดตามมาตรา 27 การเรียกเก็บอากรเพิ่มเติมในการหลีกเลี่ยงนี้ แม้ตามมาตรา 10 วรรคสามจะได้ยกเว้นจากกรณีให้ใช้อายุความ 10 ปี แต่ควรใช้อายุความเท่าใดนั้นกฎหมายไม่ได้บัญญัติใช้โดยตรง ซึ่งกรมศุลกากรได้วางแนวทางปฏิบัติโดยการนำอายุความทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้บังคับ ก็คือมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันนำเข้าหรือวันส่งออก เช่นเดียวกับอายุความการเรียกเก็บภาษีที่ขาดเพราะเหตุทั่วไปตาม ก.

การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกิน

การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินตามมาตรา 10 นี้ เป็นการคืนเงินอากรจำนวนที่เกินจากที่ควรเสียจริงในกรณีต่างๆ เช่นการขอคืนอากรกรณีต่อไปนี้

- 1) ขอคืนเนื่องจากชำระเงินค่าภาษีอากรในราคาที่สูงกว่าบัญชีราคาสินค้าและได้ส่งหนังสือขอคืนเงินค่าภาษีอากรไว้ก่อนการส่งมอบหรือส่งออก
- 2) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ชำระไว้เกิน เนื่องจากชำระอากรไว้ในพิกัดอัตราสูง และได้ส่งหนังสือขอคืนเงินค่าภาษีอากรไว้ก่อนการส่งมอบหรือส่งออก
- 3) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรไว้เกินเนื่องจากผู้นำของเข้าอุทธรณ์การประเมิน
- 4) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรเนื่องจากของนำเข้าไม่ครบ (Short land หรือ Short packing)
- 5) ขอคืนเงินค่าภาษีอากรกรณีของแตกหักเสียหายหรือสูญหายตามมาตรา 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 นับจากวันที่น่าขอเข้าหรือส่งของออก ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเสียไว้เกินเพราะเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิด หรือเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาของ หรืออัตราอากร จะต้องยื่นคำร้องขอคืนตามแบบที่กรมศุลกากรกำหนด

เงื่อนไขในการขอคืนอากร

กรณีขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาของ หรืออัตราอากรหลังจากได้เสียอากรและของนั้นส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้แล้วเท่านั้นคือ

ก. ได้แจ้งความไว้ต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งของออกว่า ประสงค์จะขอคืนอากรส่วนที่ชำระไว้

ข. เป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนการส่งมอบของหรือส่งออก ว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก

การคืนเงินประกันที่เสียไว้

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

เงินประกันนั้นเกิดขึ้นในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากร ผู้ซึ่งนำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้เสียอากรตามที่ได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าส่วนหนึ่งแล้ว และส่วนที่เป็นปัญหาได้วางเงินประกันไว้ตามมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ครั้นต่อมาเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียเสร็จสิ้นแล้ว และปรากฏว่าเงินประกันที่วางไว้เกินกว่าอากรที่พึงต้องเสียจริง ในกรณีเช่นนี้ผู้นำ

ของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็มาขอคืนเงินประกันส่วนที่เกินได้ แต่การขอคืนไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและเงื่อนไขเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 10 วรรคห้า แต่อย่างใด

“มาตรา 112 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของนั้นไปยังศุลกากร หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้ออแต่ตัวอย่างไว้วินิจฉัยปัญหา และเพื่อรักษาผลประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณี สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้การค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว 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 หรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปต่างประเทศ จะได้รับคืนอากรเก่าในสิบส่วนหรือส่วนเกินหนึ่งพันบาทตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 19 ของใดที่พิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่าเป็นของรายเดียวกันกับที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและเสียอากรแล้ว ถ้าส่งกลับออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปต่างประเทศ 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 และจะต้องขอคืนเงินค่าภาษีอากรภายในหกเดือนนับแต่วันนำเข้าของนั้นออกไป 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) ของที่นำเข้านั้นมิใช่ของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร

(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นของส่งออกให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำเข้าของซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะขยายเวลาไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ

(จ) ต้องขอคืนอากรในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของออกไป แต่อธิบดีขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่างๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่นๆเกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

สาระสำคัญของการค้ำเงินตามมาตรา 19 ทวิ

(1) ผู้มีสิทธิขอค้ำเงินอากรคือผู้นำของเข้า และผู้นำเข้าเพื่อขอค้ำเงินอากร ตามมาตรา 19 ทวิ ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ผลิตหรือผู้ส่งออกจากมอบของที่นำเข้าให้ผู้ค้ำเงินทำการผลิตหรือส่งออก แต่ในการส่งออกเอกสารส่งออกว่าโอนสิทธิให้ผู้นำของเข้าเป็นผู้ขอค้ำเงินอากร

(2) ขณะนำวัตถุดิบเข้ามา จะต้องชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน เมื่อส่งออกจึงขอค้ำเงินอากรขาเข้าที่กรมศุลกากร 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 ก็ให้คืนประกันโดยถือเสมือนว่าเป็นการคืนเงินอากร”

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 ทวิในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้รับโอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ความตามมาตรานี้เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการตามมาตรา 19 ทวิ ที่จะให้ได้รับการคืนอากรของที่นำเข้าแม้ไม่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่น่าจะใช้บังคับได้เฉพาะกรณีโอนหรือจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปหรือสินค้ากึ่งสำเร็จรูปผ่านกระบวนการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุจากผู้ประกอบการตามมาตรา 19 ทวิ แล้วเท่านั้น หากเป็นการโอนหรือจำหน่ายของที่ยังอยู่ในสภาพเดิมที่นำเข้าโดยยังไม่ได้ผ่านกระบวนการตามมาตรา 19 ทวิ ไม่น่าจะได้รับการคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ เพราะของที่นำเข้าและได้ส่งกลับออกไปยังต่างประเทศในสภาพเดิม จะได้รับคืนอากรเพียงเท่าในสิบส่วนหรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทในฐานะของผู้ส่งกลับในสภาพเดิมที่นำเข้าตามมาตรา 19 เท่านั้น หากจะคืนให้ทั้งหมดตามมาตรา 19 ทวิ ย่อมเป็นการขัดหลักกฎหมายมาตรา 19 (Re-Export)

3) การคืนเงินภาษีอากรขาเข้าสำหรับน้ำมันที่เดิมในอากาศยานหรือเรือเดินทางไปต่างประเทศ

น้ำมันเชื้อเพลิง น้ำมันหยอดเครื่องและสิ่งที่ใช้ในการหล่อลื่นที่เดิมในอากาศยานหรือในเรือที่มีขนาดเกินสองร้อยตันกรอสส์ ซึ่งศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว หากน้ำมันเหล่านั้นได้นำเข้ามาจากต่างประเทศและได้ชำระเงินค่าภาษีอากรไว้แล้ว ก็จะได้รับคืนเงินค่าภาษีอากรตามพิกัดฯ ภาค 4 ประเภทที่ 8 โดยนายด่านศุลกากรหรืออำนาจการสำนักงานศุลกากรที่ปล่อยอากาศยานหรือเรือที่เดินทางไปนอกราชอาณาจักร จะทำการตรวจสอบให้มีใบรับรองของผู้

ควบคุมอากาศยานหรือเรือสำหรบน้ำมันว่า น้ำมันตามชนิดและปริมาณที่ได้ใช้เดิมอากาศยานหรือเรือได้เดินทางไปต่างประเทศจริง แล้วส่งเรื่องไปให้สำนักหรือด่านศุลกากรที่นำน้ำมันเข้ามาเพื่อประกอบการพิจารณาขึ้นอากรต่อไป

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 ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 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 ซึ่งเงินเพิ่มกรณีนี้มีลักษณะคล้ายเบี้ยปรับเพื่อบังคับผู้ที่ล่วงเวลาไม่ยินยอมชำระค่าภาษีอากรในเวลาที่กำหนด

“มาตรา 112 ทวิ ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากร ตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสีย และแจ้งให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณี

ทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่ได้รับแจ้ง

ในกรณีที่มีการวางเงินประกันที่วางไว้ค้ำค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้วให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าหรือผู้นำของออกได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้ครบหนึ่งแล้ว”

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

“มาตรา 40 วรรคสอง ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาศุลกากรได้โดยยังไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงิน หรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

กรณีที่ 3 ผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 45 วรรคสองคือกรณีจำเป็นต้องส่งของออกรีบด่วน โดยไม่ต้องปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วน โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีศุลกากรกำหนด หากผู้ส่งของออกไม่ได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขดังกล่าว อาจถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียก็ได้

“มาตรา 45 วรรคสอง ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่า ของใดมีความจำเป็นที่จะต้องส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้ส่งของนั้นออกไปได้โดยยังไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากร ให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

ข้อสังเกตสำหรับเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบ

- (1) เงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสิบนี้ให้ถือเป็นเงินอากร ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ครี
- (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 เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้นำส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการคำนวณเป็นกรณีการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้นำส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินวางแทนการคำนวณ แต่ในกรณีที่เงินประกันที่นำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากรให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย

ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้อือเป็นเงินอากร”

เหตุผลที่เรียกเก็บเงินเพิ่มประเภทนี้ ก็เพื่อเร่งรัดเรียกเก็บค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนในเวลาอันสมควรการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระหนึ่งเป็นการเรียกเก็บเพิ่มตายตัว โดยไม่ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีที่จะสั่งงดเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามมาตรา 112 ตรี ซึ่งอาจเรียกเก็บหรือไม่ก็ได้ ส่วนความหมายที่ว่าไม่คิดทบต้น คือ ไม่นำเอาเงินเพิ่มที่ต้องเสียในเดือนแรกมารวมกับเงินอากรที่ค้างชำระเพื่อคิดเป็นเงินเพิ่มสำหรับเดือนถัดไป

เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนให้ถือเป็นเงินอากรเช่นเดียวกับเงินเพิ่มร้อยละไม่เกินยี่สิบ ส่วนการคำนวณกฎหมายกำหนดว่าเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ซึ่งการเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนี้กฎหมายประสงค์ให้เรียกเก็บเมื่อมีการเสียภาษีภายหลังการส่งมอบหรือส่งออก เพราะเป็นการเสียอากรภายหลังกำหนดเวลาที่ต้องเสีย

กรณีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน

โดยทั่วไปแล้วการที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินอากรมาชำระหรือชำระเพิ่ม หลังการส่งมอบหรือหลังการส่งมอบ จะต้องจ่ายเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนด้วย มีเพียงกรณีเดียว เท่านั้นที่ไม่ต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน คือ กรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจพบการเก็บ อากรขาดตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 ที่ไม่ต้องจ่ายเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน เนื่องจากมาตรา 112 จัตวาวรรคหนึ่ง ตอนท้ายบัญญัติไว้ว่า “.....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 ของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น 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 จะต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้เรียกเก็บค่าภาษีอากรหรือเงินประกันไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียเพิ่มเท่านั้น เช่น กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้วางเงินประกันกรณีมีปัญหาเรื่องค่าภาษีอากรตามมาตรา 112 หากภายหลังค่าภาษีอากรที่ต้องเสียจริงต่ำกว่า หรือถูกต้องตามที่สำแดงในใบขนสินค้ากรมศุลกากรต้องคืนเงินประกันที่วางไว้พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนที่ต้องคืน โดยดอกเบี้ยจะคิดให้เฉพาะกรณีที่ต้องคืนเงินอากร หรือเงินประกันค่าภาษีอากรเท่านั้นกรณีที่ต้องคืนหลักประกัน เช่น หนังสือค้ำประกันของธนาคาร ก็ไม่ใช่เป็นการคืนเงินอากรหรือเงินประกันก็ไม่ต้องคิดดอกเบี้ยให้ นอกจากนี้กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระค่าภาษีไว้เกินเอง โดยที่เจ้าหน้าที่ไม่ได้สั่งเรียกเก็บ กรมศุลกากรก็ไม่ต้องจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ขอคืนเงินอากรเช่นกัน

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการค้ำประกันเป็นการวางเงินประกันภายหลังการส่งมอบหรือส่งของออก การเริ่มต้นนับวันที่ดอกเบี้ย ก็ให้เริ่มแต่วันที่วางเงินประกันครั้งสุดท้ายแทนที่จะเริ่มนับแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งของออกทำนองเดียวกันกับการคิดเงินเพิ่มซึ่งได้กล่าวมาแล้ว ในการคำนวณดอกเบี้ยเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือนไม่มีการทบต้น และดอกเบี้ยต้องจ่ายให้ถือเป็นเงินอากรที่ต้องจ่ายคืน¹²

1.3 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นภาษีทางอ้อม ใช้ในการบริการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้าและบริการตามที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมการจัดเก็บภาษีการประเมินภาษี การคัดค้านและการอุทธรณ์ ดังนี้

มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษี

การที่ผู้นำที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้หรือชำระภาษีไม่ถูกต้องนั้น ถ้ากฎหมายมิได้กำหนดมาตรการบังคับไว้ย่อมก่อให้เกิดปัญหาในการบริหารและจัดเก็บภาษีของรัฐ ดังนั้น มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะทำ

¹² มาโนช รอดสม ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร กรุงเทพมหานคร เอสทีซี มีเดีย แอนด์ มาเก็ตติ้ง 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

“พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ 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 กรณีนี้เป็นเรื่องที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายงานภาษีภายในกำหนดเวลาแล้วแต่แบบรายการภาษีที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด 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) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร 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) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจออกหนังสือเรียกตามมาตรา 118(3) ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปให้ถ้อยคำ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปพบพนักงานเจ้าหน้าที่แล้วแต่ไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษี ก็มีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146 และพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะมีอำนาจประเมินภาษีได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ปัญหาว่าคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรณีใดที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละเรื่อง เช่น ถ้าเป็นคำถามเรื่องฐานภาษี การยกเว้นหรือคืนภาษี การลดหย่อนภาษี ย่อมถือว่าเป็นคำถามที่เป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม คำถามใดก็ตามที่ก่อให้เกิดผลกำไรต้องเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมขึ้นหรือลดลงย่อมถือว่าเป็นคำถามที่เป็นสาระสำคัญ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีได้

(3.4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี กรณีนี้เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานที่เกี่ยวกับการคำนวณภาษีให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ หลักฐานเพื่อการคำนวณภาษีที่สำคัญก็คือหลักฐานที่เกี่ยวกับฐานภาษีโดยเฉพาะที่เกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าเพื่อเสียภาษี ซึ่งจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะมีอำนาจประเมินตามที่กฎหมายกำหนดไว้

(4) มีกรณีตามมาตรา 42 ซึ่งเป็นกรณีที่เจ้าของคลังสินค้าพัฒนาจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปจากบัญชีสินค้าในคลังสินค้าพัฒนาพร้อมกับเบี้ยปรับอีกสองเท่าของ

เงินภยานั้น ถ้ามีอาจพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นสูญหายเพราะเหตุสุดวิสัยหรือเป็นเหตุผิดพลาดในการตรวจนับปริมาณสินค้าอันไม่ได้เกิดขึ้นโดยความตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้า ทักทบน เมื่อมีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีต่อเจ้าของคลังสินค้าทักทบนั้นได้

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 พนักงานเจ้าหน้าที่จึงทำการแก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษีหรือในเอกสารอื่นที่ยื่นประกอบแบบรายการภาษีเพื่อให้เป็นไปตามที่ถูกต้อง 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 ภูมิลำเนาหรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรณคดีภาวะและอยู่หรือทำงานในบ้านเรือหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ หรือถ้าไม่สามารถส่งหนังสือตามวิธีดังกล่าว ก็ให้ส่งโดยวิธีปิดหนังสือนั้นในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ สำนักงาน โรงงานอุตสาหกรรม ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ของผู้รับนั้นหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ได้และเนื่องจากหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเป็น “คำสั่งทางปกครอง” ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 การแจ้งการประเมินจึงต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งตามมาตรา 70 และมาตรา 71 ของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวด้วย

การแก้ไขการประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการแก้ไขการประเมินภาษีไว้ตามมาตรา 82 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 79 ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจที่จะแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วและแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นการประเมินตามมาตรา 79”

มาตรานี้เป็นเรื่องการแก้ไขการประเมินภาษีที่ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ซึ่งอาจจะสูงกว่าหรือต่ำกว่าจำนวนที่ควรเสียก็ได้ ถ้ามีความไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น พนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะมีอำนาจแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วและแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษียกได้ และถ้ามีการแก้ไขจำนวนเงินภาษีดังกล่าวกฎหมายก็ได้กำหนดให้ถือเป็นการประเมินภาษีด้วย ซึ่งต้องแจ้งการประเมินตามมาตรา 81 และผู้ถูกประเมินย่อมมีสิทธิในการคัดค้านและอุทธรณ์ต่อไปได้

อายุความในการประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องอายุความในการประเมินภาษีไว้ตามมาตรา 83 ซึ่งบัญญัติว่า

“การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา ดังต่อไปนี้

(1) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีย้ายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มีการขึ้นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

(2) สองปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีภายหลังวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาดังกล่าวใน (1) แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี

(3) สิ้นปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ในกรณีที่ไม่มีกรณียื่นแบบรายการภาษี หรือมีการยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละสิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี”

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

กรณีตามมาตรา 83(2) เป็นเรื่องที่มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 79(1) แต่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายหลังกำหนดเวลานั้นซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี เช่น กรณีตามตัวอย่างดังกล่าวถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาคือวันที่ 15 กันยายน 2541 แต่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายหลังกำหนดเวลา เช่น ถ้ายื่นแบบรายการภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 พนักงานเจ้าหน้าที่ก็ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษีคือภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2543 แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ซึ่งกรณีนี้

กำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษีคือวันที่ 15 กันยายน 2541 อายุความประเมินภาษีสิบปีนับแต่วันที่ 15 กันยายน 2541 ก็จะต้องประเมินภาษีภายในวันที่ 15 กันยายน 2551

อายุความสิบปีดังกล่าวถือว่าเป็นระยะเวลาสูงสุดที่จะต้องประเมินภาษี อย่างไรก็ตาม ถ้าขึ้นแบบรายการภาษีในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 ตามตัวอย่าง และมีได้ประเมินภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2541 ก็ถือว่าขาดอายุความ เนื่องจากเกินกำหนดสองปีนับแต่วันขึ้นแบบรายการภาษี แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีขึ้นแบบรายการภาษีในวันที่ 15 มกราคม 2551 กำหนดอายุความสองปีนับแต่วันขึ้นแบบรายการภาษีก็จะสิ้นสุดลงในวันที่ 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 ถ้าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมประสงค์จะนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือผู้นำเข้าประสงค์จะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อนการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษีพร้อมกับวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจจะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ทั้งนี้ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้ำประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันโดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

เพื่อวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีตามวรรคหนึ่ง พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจที่จะเอาสินค้าไว้เป็นตัวอย่างได้พอสมควร

มาตรานี้เป็นการให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระว่าจำนวนภาษีที่ถูกต้องจะเป็นเท่าใดซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้แล้วแต่ปัญหาว่าจำนวนเงินภาษีที่จะต้องชำระที่ระบุไว้ในแบบนั้นจะถูกต้องหรือไม่ กรณีนี้พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องประเมินภาษีสำหรับสินค้านั้น ถ้าในระหว่างที่รอการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมประสงค์จะนำสินค้าออกไปจากโรงอุตสาหกรรมก่อน หรือผู้นำเข้าประสงค์จะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อน กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษีพร้อมกับวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจจะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ทั้งนี้ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้ำประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันโดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดก็ได้และเพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีดังกล่าวนี้นี้ พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจที่จะเอาสินค้าไว้เป็นตัวอย่างได้ตามจำนวนที่สมควร

การนำสินค้าออกไปโดยวางหลักประกันตามมาตรา 84 นั้น เมื่อมีการประเมินภาษีจะก่อให้เกิดผลตามมาตรา 85 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่มีการวางเงินประกันค่าภาษีตามมาตรา 84 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไว้และได้แจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบแล้ว ให้เก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันดังกล่าว ถ้าเงินประกันไม่คุ้มค่าภาษีก็เรียกให้ชำระเพิ่มจนครบ แต่ถ้าเงินประกันเกินค่าภาษี ให้คืนเงินส่วนที่เกินโดยมิชักช้า”

ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ กฎหมายกำหนดให้แจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบ โดยจะต้องเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันก่อน มิใช่เรียกเงินส่วนที่เพิ่มขึ้นจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าและ

คืนเงินที่วางประกันให้ภายหลัง แต่ถ้าเงินที่วางประกันเกินค่าภาษีก็ให้คืนเงินส่วนที่เกินโดยมิชักช้า ขอให้สังเกตว่ากฎหมายกำหนดให้เรียกเงินส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินที่วางประกันไว้ แต่ถ้าผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้ำประกันของธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกัน โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 84 ก็จะเรียกเงินภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากหลักประกันที่วางไว้ไม่ได้ จะต้องเรียกจากผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าโดยตรง

10.2 การคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีแล้ว กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ถูกประเมินมีสิทธิคัดค้านการประเมินและอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านได้ การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ถูกประเมินเพราะถ้าถือว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นที่ยุติไม่อาจคัดค้านได้ ผู้ถูกประเมินก็จะไม่ได้รับความเป็นธรรม เช่น พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่มีอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายที่จะทำการประเมินภาษี กฎหมายจึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านไว้ดังต่อไปนี้

10.2.1 การคัดค้าน และกำหนดเวลาในการคัดค้านการประเมิน พระราชบัญญัติ

ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการคัดค้านการประเมินไว้ตามมาตรา 86 ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

คำคัดค้านให้ยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด”

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีสิทธิคัดค้านการประเมินได้ต่อเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งการประเมินเป็นหนังสือให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 81 เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน วันที่ได้รับแจ้งการประเมินในที่นี้จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินด้วยวิธีใด และจะมีผลถือว่าได้รับแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้วในวันใด ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องที่สำคัญเพราะถ้าถือว่ายังไม่ได้รับแจ้งการประเมินสิทธิในการคัดค้านการประเมินก็ยังไม่เกิดขึ้นและกำหนดเวลาในการคัดค้านการประเมินก็ถือว่ายังไม่เริ่มนับจนกว่าจะถึงวันที่ถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้ว นอกจากจะต้องยื่นภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินแล้ว การยื่นคำคัดค้านนั้นผู้ยื่นคำคัดค้านจะต้องใช้แบบที่อธิบดีกำหนดด้วย

10.2.2 อำนาจของบุคคลที่มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้าน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องอำนาจของผู้ที่มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้านไว้ตามมาตรา 87 ซึ่งบัญญัติว่า

“เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคำคัดค้านตามมาตรา 86 ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้ยื่นคำคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมหรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยานกับมีอำนาจสั่งบุคคลดังกล่าวให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่งบุคคลที่มาให้ถ้อยคำเป็นพยานตามมาตรา 86 ให้ได้รับคำปฎิเสธการตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านคืออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายนั้น กฎหมายกำหนดให้มีความอำนาจมีหนังสือเรียกผู้ยื่นคำคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติม หรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยาน กับมีอำนาจสั่งผู้ยื่นคำคัดค้านหรือบุคคลอื่นให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ ซึ่งการให้อำนาจไว้เช่นนี้ก็เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคำคัดค้านตามมาตรา 86 แต่กฎหมายก็กำหนดขอบเขตการใช้อำนาจของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายไว้โดยต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง และกฎหมายได้กำหนดให้ศาลใช้การที่ต้องเสียเวลามาให้ถ้อยคำเป็นพยานของบุคคลอื่นไว้ด้วยโดยให้ได้รับคำปฎิเสธการตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ขอให้สังเกตว่ากฎหมายกำหนดให้จ่ายคำปฎิเสธเฉพาะบุคคลอื่นเท่านั้น ส่วนผู้ยื่นคำคัดค้านจะไม่มีสิทธิได้รับคำปฎิเสธการตามกฎหมาย

การไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียกของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 87 วรรคหนึ่ง จะมีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146

10.2.3 กำหนดเวลาในการวินิจฉัยคำคัดค้าน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเวลาในการวินิจฉัยคำคัดค้านไว้ตามมาตรา 88 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 86 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้านและแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิชัก

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจสั่งไม่รับคำคัดค้าน ยกคำคัดค้าน เพิกถอน การประเมิน หรือแก้การประเมินให้ผู้ยื่นคำคัดค้านเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ในกรณีที่สั่งไม่รับคำคัดค้าน ให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน”

มาตรานี้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายที่จะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน และเมื่อวินิจฉัยอย่างไรแล้วต้องแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิช้า กล่าวคือโดยเร็วที่สุดเท่าที่สามารถกระทำได้ ซึ่งในการวินิจฉัยคำคัดค้านนั้นอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจดังต่อไปนี้

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

(2) ยกคำคัดค้าน การยกคำคัดค้านจะต้องเป็นกรณีที่ได้มีการพิจารณาในเนื้อหาของคำคัดค้านแล้วทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ถ้าอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างในคำคัดค้านฟังไม่ขึ้น หรือข้อกฎหมายที่กล่าวอ้าง

(3) เพิกถอนการประเมิน การเพิกถอนการประเมินเป็นกรณีที่การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะประเมินภายใต้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งถ้าปรากฏข้อเท็จจริงในลักษณะนี้ขึ้น อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็ย่อมมีอำนาจสั่งเพิกถอนการประเมินนั้นได้

(4) แก้การประเมิน การแก้การประเมินจะกระทำได้ต่อเมื่อการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ชอบด้วยกฎหมายแต่มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ประเมินสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย 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 การไม่ยอมตอบคำถามใดที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาคำคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควรนั้นย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไปว่าคำถามนั้นเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้านหรือไม่ซึ่งผู้พิจารณาคำคัดค้านจะต้องทำบันทึกไว้เป็นหลักฐานด้วยเนื่องจากจะต้องใช้เป็นพยานหลักฐานกับผู้ยื่นคำคัดค้านในการห้ามมิให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ตามมาตรา 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 พระราชบัญญัติภาษี

สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ดังนี้

(1) อำนาจออกหนังสือเรียก กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 92 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งใบบุคคลดังกล่าวส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับ

แต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง และให้นำมาตรา 87 วรรคสองว่าด้วยค่าป่วยการมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการออกหนังสือเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 92 นี้จะมีลักษณะทำนองเดียวกับกรณีตามมาตรา 87 แต่มีข้อแตกต่างกันคือกรณีตามมาตรา 87 กฎหมายกำหนดให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง ส่วนกรณีตามมาตรา 92 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง

การไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 92 จะมีความผิดและต้องระวางโทษตามมาตรา 146

(2) อำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 93 ซึ่งบัญญัติว่า

“ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมายแล้วรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ให้นำความในมาตรา 91 มาใช้บังคับแก่การประชุมของคณะอนุกรรมการโดยอนุโลม”

อำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 93 นี้กฎหมายกำหนดไว้เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มอบหมายให้คณะอนุกรรมการดำเนินการเรื่องใดเรื่องหนึ่งได้ เพื่อใช้ประกอบในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้นำความในมาตรา 91 กำหนดไว้ด้วย

(3) อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 95 ซึ่งบัญญัติว่า

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์เพิกถอน การประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้านหรือแก้การประเมินหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ แล้วแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ ในกรณีที่สั่งไม่รับอุทธรณ์ให้ถือว่าได้รับวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์”

มาตรานี้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง และเมื่อวินิจฉัยอย่างใดแล้วจะต้องแจ้งคำวินิจฉัยเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ แต่ไม่ได้กำหนดเวลาไว้ว่าจะต้องแจ้งเมื่อใด อำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นกฎหมายกำหนดไว้ดังต่อไปนี้

(1) **ไม่รับอุทธรณ์** ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา 88 วรรคหนึ่ง หรือไม่ยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายกำหนดตาม มาตรา 88 วรรคสอง หรือถ้าเป็นกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านถูกห้ามมิให้อุทธรณ์ตามมาตรา 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 ก็จะเป็นความผิดและต้องระวางโทษตามกฎหมาย 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

การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่งจะกระทำได้อีกเมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 และมาตรา 89 แล้ว”

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

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

“ศาลฎีกาอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร.....”

ดังนั้น ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือศาลฎีกาอากร

อย่างไรก็ตาม กฎหมายก็ได้กำหนดจำกัดอำนาจการฟ้องคดีต่อศาลในกรณีนี้ไว้ว่า การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีดังกล่าวจะกระทำได้อีกเมื่อขึ้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 และมาตรา 89 แล้ว กล่าวคือถ้าไม่มีการคัดค้านการประเมินภาษีตามมาตรา 86 และมิได้มีการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 89 แล้ว มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีดังกล่าวจะไม่มีอำนาจฟ้องต่อคดีต่อศาลตามมาตรา 96

10.2.10 การทูลเกล้าฯ ข้าราชการและการเพิกถอนคำสั่งให้ทูลเกล้าฯ ข้าราชการ
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการทูลเกล้าฯ ข้าราชการไว้ตามมาตรา 97 ซึ่งบัญญัติว่า

“การยื่นคำคัดค้านการประเมิน การอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ต่อศาลตามพระราชบัญญัติ ไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ ข้าราชการเว้นแต่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายขอให้ทูลเกล้าฯ ข้าราชการไว้ก่อน ถ้าอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ทูลเกล้าฯ ข้าราชการไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้และจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้”

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 50 ดังนั้น มาตรา 97 จึงมิได้กำหนดให้ยกเว้นไม่ต้องชำระภาษีหรือไม่ทูลเกล้าฯ ข้าราชการไว้ในกรณีที่มีการยื่นคำคัดค้านการประเมิน หรือมีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนการอุทธรณ์ต่อศาล แต่ก็ได้กำหนดยกเว้นไว้ในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อขอทูลเกล้าฯ ข้าราชการไว้ในระหว่างการพิจารณาคำคัดค้านระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือระหว่างพิจารณาคดีของศาล

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจพิจารณาตามที่เห็นสมควร โดยจะสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนและจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรด้วยก็ได้

มาตรา 97 ให้อำนาจอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งทุเลาการชำระภาษีได้ทุกขั้นตอนการพิจารณา รวมทั้งในระหว่างพิจารณาคดีของศาลด้วย 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 แต่พฤติการณ์ปรากฏว่ามีการขอทุเลาเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือมีการกระทำหรือตั้งใจจะทำการโอน ขาย จำน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็มีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้ ตามมาตรา 98 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามมาตรา 97 ไว้แล้ว ถ้าต่อมาพฤติการณ์ปรากฏว่าได้มีการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือได้มีการกระทำหรือตั้งใจจะทำการโอน ขาย จำน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้”

กรณีใดที่จะถือว่าเป็นการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแต่ละกรณี ส่วนการกระทำหรือตั้งใจจะทำการโอน ขาย จำน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ก็จะต้องปรากฏข้อเท็จจริงขึ้นเช่นเดียวกัน ถ้ามีข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้เกิดขึ้นอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็มีอำนาจที่จะเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีได้ตามกฎหมาย

10.3 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มถือว่าเป็นมาตรการในการลงโทษทางแพ่งแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอันเป็นมาตรการบังคับอย่างหนึ่งเพื่อให้การจัดเก็บภาษีบรรลุผลอย่างมีประสิทธิภาพ ถ้าพิจารณาคำว่า “**เบี้ยปรับ**” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะหมายถึงการที่ลูกหนี้ได้สัญญาต่อเจ้าหนี้ที่ไว้ว่าจะใช้เงินจำนวนหนึ่งเป็นเบี้ยปรับเมื่อตนไม่ชำระหนี้หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร และเมื่อลูกหนี้ผิดนัดก็ให้รับเบี้ยปรับ เบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงเป็นเบี้ยปรับที่เกิดจากข้อตกลง แตกต่างกับเบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มนั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดไว้เนื่องจากนิติกรรมทางแพ่งจะใช้วิธีกำหนดดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ต้องชำระดอกเบี้ยเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการทำนิติกรรม หรือแม้แต่ดอกเบี้ยที่ต้องชำระเมื่อมีการผิดนัดชำระหนี้ ขอให้สังเกตว่ากฎหมายที่ใช้ในการบริหารและจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะกำหนดเรื่องเงินเพิ่มไว้สำหรับการผิดนัดไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องแต่มิได้กำหนดเป็นดอกเบี้ยผู้เขียนเห็นว่าการที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อให้เกิดความแตกต่างจากเรื่องดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 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) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีเบี้ยปรับในกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วหรือไม่ โดยให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีส่วนกรณีตามมาตรา 79(2) กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป (สูงหรือ

ต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสียก็ได้) แต่มาตรา 136(2) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีที่ได้ยื่นรายการภาษีไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียขาดไป (เฉพาะกรณี que เสียภาษีขาดเท่านั้น) โดยให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ขาดไป จึงขออธิบายตามลำดับดังนี้

(1) กรณีตามมาตรา 136(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษี ในกรณีที่มิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วหรือไม่ เนื่องจากการชำระภาษีจะต้องกระทำพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษี ถ้าไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็จะต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษี การไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหมายความว่ากำหนดเวลาที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีได้ล่วงพ้นไปแล้ว แต่มิได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลานั้น กำหนดเวลาในที่นี้จะหมายความว่ารวมทั้งที่กำหนดไว้โดยตรงในกฎหมายและที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนออกไปตามมาตรา 14 กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม การเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) จะใช้บังคับกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนสรรพสามิตไว้แล้วและยังมิได้จดทะเบียนสรรพสามิต เนื่องจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่มิได้จดทะเบียนสรรพสามิตก็ได้หมายความว่าทำให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ดังนั้น ถ้าไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาก็ต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) ด้วย

ข้อสังเกตที่สำคัญคือ การเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136(1) จะใช้บังคับเฉพาะกรณีที่มิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามหมวด 4 (มาตรา 48 ถึงมาตรา 58) เท่านั้น ปัญหาว่าถ้าเป็นการยื่นแบบรายการภาษีที่กำหนดไว้ในหมวดอื่นและผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีในกำหนดเวลานั้น จะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 136 ด้วยหรือไม่ เช่น การชำระภาษีสำหรับรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงตามมาตรา 144 จ (3) หรือการชำระภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ที่นำไปแสดงหรือเก็บไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายซึ่งความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 144 จ (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 แต่ข้อมูลในแบบรายการภาษิดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีขาดไป 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 จึงต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีในวันที่ 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 ที่สามารถกำหนดจำนวนหรือปริมาณได้โดยแน่ชัดแล้วในวันที่ยื่นแบบรายการภาษีดังกล่าวจำนวนหรือปริมาณสินค้าที่ขาดไปย่อมถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียังมิได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้สำหรับสินค้านั้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ต้องด้วยกรณีตามมาตรา 136(1) ดังเช่นตามตัวอย่างที่กล่าวมาสำหรับรถยนต์จำนวน 20 คัน และน้ำมันเบนซินในปริมาณ 200,000 ลิตร ที่มีได้ระบุไว้ในแบบรายการภาษีทั้งที่สามารถกำหนดได้ในวันที่ยื่นแบบรายการภาษี ก็ถือว่ามิได้ยื่นแบบรายการภาษีสำหรับสินค้านั้นภายในเวลาที่กำหนดไว้

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

การเสียเบี้ยปรับนั้น นอกจากกรณีตามมาตรา 136 แล้ว พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ยังได้กำหนดเรื่องเบี้ยปรับไว้เป็นพิเศษตามมาตรา 42 ด้วย ซึ่งเป็นกรณีที่สินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าที่เจ้าของคลังสินค้าทันทันมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมด้วยเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีนั้น 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 กล่าวคือนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาขึ้นแบบรายการภาษีในกรณีที่มิได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา 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 อันที่จริงแล้วก็จะมียกเว้นเท่ากับระยะเวลาที่เป็นพิเศษของเดือนก็ให้นับเป็นหนึ่งเดือนนั่นเอง

ถ้าภาษีที่จะต้องเสียนั้นมีเบี้ยปรับด้วย การคิดเงินเพิ่มกฎหมายกำหนดให้คิดได้เฉพาะจากจำนวนเงินภาษีเท่านั้น ไม่อนุญาตให้คิดจากจำนวนที่เป็นเบี้ยปรับ อีกทั้งยังกำหนดห้ามมิให้คิดเงินเพิ่มทบต้นด้วย เช่น นำเงินเพิ่มของเดือนแรกที่ค้างชำระภาษีไปรวมกับเงินภาษีที่ค้างชำระและนำไปเป็นฐานในการคิดเงินเพิ่มสำหรับเดือนต่อไป เป็นต้น อย่างไรก็ตาม จำนวนของเงินเพิ่มนั้นในที่สุดแล้วกฎหมายก็กำหนดไว้ว่าจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นกฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินภาษีด้วย ตามมาตรา 139 ซึ่งบัญญัติว่า

“เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ให้ถือเป็นเงินภาษี”

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

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

ปรับไว้โดยชัดแจ้งแล้วตามมาตรา 137 วรรคหนึ่ง แต่ในส่วนของผู้ปรับว่าจะคิดเบี้ยปรับซ้อนเบี้ยปรับได้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า แม้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกฎหมายจะกำหนดให้ถือเป็นเงินภาษีตามมาตรา 139 ก็ตาม แต่คงจะมีเจตนารมณ์เพื่อผลในด้านอื่นดังที่กล่าวมาแล้ว ไม่น่าจะมีผลถึงขนาดที่จะให้คิดเบี้ยปรับซ้อนเบี้ยปรับได้อีกเพราะจะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดภาวะหนี้เพิ่มขึ้น โดยไม่มีขีดจำกัด ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติในมาตรา 79 เรื่องอำนาจการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ จะเห็นได้ว่า จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แสดงให้เห็นว่ากฎหมายประสงค์ให้แบ่งแยกอำนาจประเมินเป็นส่วนๆ ไว้โดยชัดแจ้ง เพราะถ้าประสงค์จะให้ใช้รวมกันก็ไม่จำเป็นต้องบัญญัติไว้เช่นนี้ กล่าวคือ เพียงแต่บัญญัติว่ามีอำนาจประเมิน “ภาษี” ก็จะครอบคลุมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้วจึงอาจกล่าวได้ว่า กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินไปเฉพาะเบี้ยปรับย่อมถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินไป ยังคงถือเป็นเบี้ยปรับ แต่ถ้าเป็นเรื่องราวระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับบุคคลที่เป็นเจ้าหน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี 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. ให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่โดยแสดงเหตุผลที่งดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนั้น เว้นแต่กรณีที่ต้องพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้งดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

2. ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นคำร้องขอลดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มก่อนได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่ แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก่อนแล้ว ให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อขอลดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม

3. การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มให้ทำได้เฉพาะกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี 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 เงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

(2) ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดเวลาชำระภาษี หรือวันถัดจากวันที่ชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งเป็นหนังสือ เงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

6. การลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนอกจากที่กำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้น หรือการงดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ให้ทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

10.4 การบังคับชำระภาษีค้าง

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

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

ภาษีค้ำตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก็อาจใช้วิธีการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้เช่นเดียวกัน

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

10.4.1 การยึดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระไว้ตามมาตรา 140 ซึ่งบัญญัติว่า

“ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ได้ยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำ การพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด”

ตามมาตรา 140 วรรคหนึ่ง จะเห็นได้ว่าผู้ที่มีอำนาจในการสั่งยึดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระและขายทอดตลาดเพื่อนำมาชำระภาษีคืออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายโดยไม่ต้องขออำนาจจากศาล แต่กฎหมายได้กำหนดไว้เป็นสำคัญว่าการออกคำสั่งยึดและขายทอดตลาดนั้นจะต้องทำเป็นหนังสือ และการยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับหนังสือการที่กฎหมายกำหนดให้ต้องส่งคำเตือนเช่นนี้ก็เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้ทราบถึงภาระในการเสียภาษีของตนล่วงหน้าก่อนที่จะถูกยึดทรัพย์สิน ซึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษี อาจจะแก้ไขปัญหาโดยนำเงินภาษีไปชำระก่อนที่จะถูกยึดทรัพย์สินก็ได้ อย่างไรก็ตามในระหว่างที่มีการคัดค้านการประเมินตามมาตรา 86 หรือระหว่างการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 89 ตลอดจนระหว่างการอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลตาม มาตรา 96 กฎหมายก็ให้อำนาจยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระภาษีค้ำได้แต่จะขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ที่ยึดมิได้ระหว่างระยะเวลาที่ได้ยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์และตลอดเวลาที่มีการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด

10.4.2 การอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้มีหน้าที่เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระภาษีไว้ตามมาตรา 141 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องนั้นได้ โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษีงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกนั้นไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษี แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

ในกรณีที่บุคคลภายนอกที่ได้รับคำสั่งอายัดนั้นปฏิเสธหรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตนเอง ให้กรมสรรพสามิตฟ้องเป็นคดีทางศาล แต่ทั้งนี้คำสั่งห้ามชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งยังคงมีผลอยู่จนกว่าศาลจะพิจารณาและพิพากษาเป็นอย่างอื่น”

การอายัดสิทธิเรียกร้อง ย่อมกระทำได้ทั้งต่อผู้ซึ่งค้างชำระภาษีและบุคคลภายนอกซึ่งเป็นลูกหนี้แห่งสิทธิเรียกร้องนั้น 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 และการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ค้างให้납บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้”

มาตรานี้ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้การยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระภาษีค้างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดด้วย แต่ให้นำมาใช้เฉพาะส่วนที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัติ นี้เท่านั้น กล่าวคือ ถ้าเป็นเรื่องที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดไว้แล้วก็ให้ใช้บังคับตามมาตราพระราชบัญญัตินี้ แต่ถ้าเรื่องใดที่มิได้กำหนดไว้ก็ต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ 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 ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่อีกให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินนั้น”

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

10.4.5 การถอนคำสั่งยึดหรืออายัด พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการถอนคำสั่งยึดหรืออายัดไว้ตามมาตรา 144 ซึ่งบัญญัติว่า

“เมื่อได้มีการยึดทรัพย์สินไว้แล้ว ถ้าได้มีการชำระเงินค่าใช้จ่ายในการยึดและค่าภาษีที่ค้างชำระครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ให้อธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งยึดนั้น

เมื่อได้มีการอายัดสิทธิเรียกร้องไว้แล้ว ถ้าได้มีการชำระเงินค่าใช้จ่ายในการอายัดและค่าภาษีที่ค้างชำระครบถ้วนก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้รับชำระเงินจากบุคคลภายนอกหรือก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งอายัดนั้น”

มาตรานี้เป็นการกำหนดเรื่องการถอนคำสั่งยึดหรือคำสั่งอายัดว่า กรณีที่มีการยึดทรัพย์สินไว้ ถ้าบุคคลใดนำเงินมาชำระค่าใช้จ่ายในการยึดและค่าภาษีที่ค้างอยู่ครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ก็ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งยึด ดังนั้น ถ้ามีการนำเงินมาชำระหลังจากที่มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึด ก็ไม่อาจที่จะสั่งถอนการยึดได้สำหรับกรณีที่มีการอายัดสิทธิเรียกร้องไว้ และถ้าบุคคลใดได้นำเงินมาชำระค่าใช้จ่ายในการอายัด และค่าภาษีที่ค้างชำระครบถ้วนก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้รับชำระเงินจากบุคคลภายนอกหรือก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ก็ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งถอนคำสั่งอายัดนั้น และถ้าเป็นการนำเงินมาชำระภายหลัง จากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับชำระเงินจากบุคคลภายนอกแล้ว 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 และได้ส่งคืนโรงงานสุรา โดยปฏิบัติตาม

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

วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง มีสิทธิได้รับคืนภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเอง ที่กำหนดให้มีการคืนภาษีสุราที่แปรสภาพนั้นก็เนื่องจากสุรียงชนิดเช่น สุรียงขาว หรือสุรียงผสมบางชนิดเสียภาษีสุราและขนออกจากโรงงานสุรียงแล้ว โดยผลิตออกจำหน่ายในดิกิริต่ำ เช่น 28 ดิกิริ 30 ดิกิริ และผลึกจุกไว้ไม่คืนนัก หากเก็บไว้นานก็มีการระเหยไปทำให้ดิกิริลดลง เกิดรสเปรี้ยว หรือมีกรดตกตะกอน แปรสภาพไปเองจนดื่มกินไม่ได้ หากส่งคืนโรงงานก็จะได้รับการคืนภาษีเพื่อความป็นธรรมโดยต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2493) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรียง พ.ศ. 2493

มาตรการบังคับทางปกครองในการจัดเก็บภาษีสุรียง เรื่องการพักใช้หรือเพิกถอนใบอนุญาต

เจ้าพนักงานสรรพสามิต หรืออธิบดีผู้ออกใบอนุญาตแล้วแต่กรณีมีอำนาจสั่งพักใช้ใบอนุญาตมีกำหนดไม่เกินครั้งละ 6 เดือน หรือจะสั่งเพิกถอนใบอนุญาตเสียก็ได้สำหรับผู้ที่ได้รับใบอนุญาตซึ่งกระทำผิดพระราชบัญญัติสุรียง พ.ศ. 2493 หรือข้อกำหนดในกฎกระทรวง หรือข้อกำหนดในใบอนุญาต ตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติสุรียง พ.ศ. 2493

มาตรการบังคับทางอาญาในการจัดเก็บภาษีสุรียง

ในพระราชบัญญัติสุรียง พ.ศ. 2493 ได้กำหนดบทลงโทษทางอาญากับผู้ที่ฝ่าฝืนข้อบังคับ เช่น มาตรา 30 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 5 มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับและถ้าขายสุรียงที่ทำขึ้นนั้นด้วยต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่ถ้าเป็นการทำสุรียงแซมมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

มาตรา 31 ผู้ใดขายหรือนำออกแสดงเพื่อขาย ซึ่งสุรียงที่รู้ว่าทำขึ้นโดยฝ่าฝืนมาตรา 5 มีความผิดระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท เป็นต้น และมาตรา 29 กำหนดว่า เพื่อประโยชน์ในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำผิดตามพระราชบัญญัติสุรียง พ.ศ. 2493 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจและหน้าที่เช่นเดียวกับพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นกฎหมายสุรียงได้ใช้มาตรการทางอาญาในการจัดเก็บภาษีโดยกฎหมายได้กำหนดโทษทางอาญาไว้และให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิตดำเนินการจับปราบปรามผู้กระทำผิดได้ด้วย

ภาษีสรรพสามิตบุหรี่จิกาเรตประเทศออสเตรเลีย

1. บทนำ

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศหนึ่งที่อยู่จักกันดีว่ามีมาตรการควบคุมการบริโภคยาสูบค่อนข้างเข้มงวด ในกลางปี พ.ศ. 2550 ประเทศออสเตรเลียเริ่มดำเนินมาตรการป้องกันการสูบ

บุหรี่ที่เข้มงวด รมรณรงค์การงดสูบบุหรี่ในที่ต่างๆ โดยเฉพาะสถานที่สาธารณะ บาร์และคลับทั่วประเทศ มีการกำหนดให้ใช้คำเตือนและรูปภาพบนฉลากของบุหรี่ ผลทำให้ยอดขายบุหรี่มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่องเมื่อเปรียบเทียบกับผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่นๆ ในบรรดามาตรการต่างๆ ที่รัฐบาลออสเตรเลียดำเนินการไป มาตรการการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบุหรือนับว่าเป็นมาตรการที่มีบทบาทสำคัญในการจำกัดและควบคุมการสูบบุหรี่เป็นอย่างมากเห็นได้จากในปี พ.ศ. 2542 ปริมาณการสูบบุหรี่ในออสเตรเลียลดลงอย่างมากอันเป็นผลจากการที่รัฐบาลเปลี่ยนรูปแบบการจัดเก็บภาษีบุหรี่จากอัตราภาษีตามสภาพต่อน้ำหนักบุหรี่เป็นอัตราภาษีตามสภาพต่อมวนบุหรี่ (per stick) และในปี พ.ศ. 2543 มีการนำระบบภาษีสินค้าและบริการทั่วไป (Goods & Services Tax GST) หรือภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ผลทำให้ราคามันสูงขึ้นประมาณร้อยละ 4.0 ต่อปี และทำให้ผู้สูบบุหรี่หันไปสูบบุหรี่ที่มีขนาดของเล็กลงและบุหรี่ยี่ห้อเอง (Roll Your Own: RYO) มากขึ้น อย่างไรก็ตามอัตราการผลิตลดลงของการสูบบุหรี่เริ่มลดลง ทำให้รัฐบาลออสเตรเลียต้องศึกษาและวิเคราะห์หามาตรการอื่นๆ มาปรับใช้เพิ่มเติม

2. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxpayer)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุหรี่ยาสูบได้แก่

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

2.2 ผู้นำเข้าผลิตภัณฑ์ยาสูบเข้ามาบริโภคในราชอาณาจักร

ข้อมูลปี พ.ศ. 2543 พบว่า ผู้ผลิตบุหรี่ยาสูบรายใหญ่ในประเทศออสเตรเลียมี 3 ราย ได้แก่ ฟิรปมอริส (Philip Morris Limited: PM) สัดส่วนตลาดร้อยละ 43.5 และอิมพีเรียล (Imperial Tobacco Australia Limited) สัดส่วนตลาดร้อยละ 17.2 โดยช่องทางการจำหน่ายบุหรี่ที่สำคัญ คือ ซูเปอร์มาร์เก็ต (Supermarket/Hypermarket) โดยครองการจำหน่ายบุหรี่เกือบครึ่งหนึ่งของตลาด ปริมาณบุหรี่ยาสูบนำเข้ามีจำนวน 1,444 ล้านมวน ในขณะที่ปริมาณบุหรี่ยาสูบที่ผลิตในประเทศออสเตรเลียมีจำนวน 23,576 ล้านมวน ดังนั้นสัดส่วนของบุหรี่ยาสูบนำเข้าในตลาดออสเตรเลียมีขนาดไม่ใหญ่นัก คิดเป็นร้อยละ 6 ของปริมาณบุหรี่ยาสูบทั้งสิ้น ราคามันในประเทศเฉลี่ย 6.37 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อของขนาด 20 มวน ในขณะที่บุหรี่ยาสูบนำเข้าราคา 7.20 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อของขนาด 20 มวน

3. จุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point)

3.1 กรณีบุหรี่ยาสูบผลิตในประเทศ

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

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

4. การบริหารจัดการเก็บภาษีบุหรี่ (Tax Administration)

การบริหารจัดการเก็บภาษีบุหรี่ซึ่งาแรกของประเทศออสเตรเลียใช้วิธีการประเมินตนเอง (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 หากเจ้าหน้าที่พบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียมีเจตนาเสียภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่จะประเมินภาษีเพิ่มเติมพร้อมเรียกเบี้ยปรับเงินเพิ่ม

ลักษณะการบริหารจัดเก็บภาษีประการหนึ่งที่พิเศษของระบบภาษีสรรพสามิต ออสเตรเลีย คือ การให้ผู้เสียภาษีสามารถขอแก้ไขข้อมูลภาษีเกี่ยวกับการผลิตของผู้เสียภาษีเองได้ โดยมีแบบฟอร์มให้กรอกเอง (Amending Excise Return)

การบริหารจัดเก็บภาษีนุหรีชิกาเรตของประเทศออสเตรเลียประกอบไปด้วยระบบงานหลายด้าน ดังนี้

4.1 ระบบการจดทะเบียน (Excise Registration)

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

4.2 ระบบใบอนุญาต (Licensing System)

ระบบใบอนุญาตเป็นเครื่องมือการบริหารจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ในการควบคุมตั้งแต่วัตถุดิบ 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 ทำหน้าที่กำกับและควบคุมการดำเนินกิจกรรมใดที่ตรวจสอบแล้วพบว่าปริมาณหรือน้ำหนักใบยาสูบไม่ครบถ้วนตามที่ขออนุญาตอาจถูกลงโทษได้ กรณีผู้นำเข้ากรมศุลกากรจะทำหน้าที่กำกับและควบคุมการนำเข้านุหรี นับตั้งแต่มีการนำเข้าจนถึงจุดที่จะขนย้ายไปสู่ตลาดการบริโภคภายในประเทศ ทั้งนี้ผู้นำเข้าจัดว่ามีสัดส่วนไม่มากนัก (ร้อยละ 6 ของปริมาณนุหรีทั้งสิ้น) ส่วนใหญ่การนำเข้าจะเป็นการนำเข้าใบยาสูบเพื่อนำมาผลิตนุหรีในประเทศซึ่งกำกับและควบคุมโดย 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)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียหน้าที่ต้องจัดเก็บเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่รัฐอนุญาตหรือ
อนุมัติ และเอกสารหลักฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจสินค้าสรรพสามิตอย่างถูกต้องและ
ครบถ้วน เพื่อรอการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ การตรวจสอบภาษีเก็บขึ้นตอนที่เกิดขึ้นภายหลังการ
ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีแล้ว (Post Audit) เพื่อให้การจัดการเก็บภาษีถูกต้องและ
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
ลงโทษตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่ใช้วิธีการลงโทษทางแพ่งได้แก่ การปรับ โทษทาง
อาญาคือการจำคุก และโทษทางปกครอง คือ ยกเลิก เพิกถอน หักคะแนนใบอนุญาต (Licensing
Measure) การลงโทษดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ถูกลงโทษดำเนินการให้เป็นไปตามที่กฎหมาย
กำหนดและรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรม อันดี

ทั้งนี้ มีลักษณะพิเศษคือ การกำหนดคะแนนให้แก่ผู้ได้รับใบอนุญาตดำเนิน
กิจกรรมต่างๆ และหากผิดเงื่อนไขการให้ใบอนุญาตจะหักคะแนน และหากคะแนนหมดจะพักหรือ
เพิกถอนใบอนุญาต การลงโทษโดยวิธีหักคะแนนใช้กับการกระทำผิดที่ไม่รุนแรง เจ้าหน้าที่จึง

ลงโทษโดยการตัดคะแนนใบอนุญาตต่างๆ การทำโทษโดยการหักคะแนนถูกกำหนดไว้ในกฎหมายที่ชื่อว่า “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

- ผู้ใดทำฉลากยาสูบปลอม มีโทษปรับ 500 คะแนน

- บุคคลห้ามใช้ยาสูบ หากรู้ว่าเป็นยาสูบฉลากปลอม มิฉะนั้นมีโทษปรับ 500 คะแนน

5. โครงสร้างอัตราภาษี

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

5.1 ฐานภาษี (Tax Base)

ภาษีสรรพสามิตยาสูบของออสเตรเลียปัจจุบันจัดเก็บจากฐานภาษีตามสภาพ โดยบุหรี่และซิการ์จัดเก็บจากฐานภาษีต่อมวน (Per stick) ซึ่งกำหนดมาตรฐานของมวนบุหรี่ไว้ว่า

บุหรี่หนึ่งมวนต้องมีน้ำหนักไม่เกิน 0.8 กรัม ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่นๆ เช่น ยาสูบบวนเอง จัดเก็บภาษีจากฐานน้ำหนักหน่วยเป็นกิโลกรัม

การปรับเปลี่ยนฐานภาษีบุหรี่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2542 จากเดิมที่เคยจัดเก็บภาษีบุหรี่จากฐานภาษีน้ำหนักของบุหรืรวมกับกระดาษที่ห่อยาสูบและก้นกรอง แต่ไม่นับรวมซองบุหรื ส่วนยาสูบชนิดสอดไส้หรือมวนยาเองจัดเก็บภาษีจากฐานน้ำหนักของยาสูบ ไม่รวมบรรจุภัณฑ์มาโดยตลอดตั้งแต่ปี พ.ศ. 2444 สาเหตุสำคัญของการปรับเปลี่ยนฐานภาษีคือ การจัดเก็บภาษีบุหรี่จากฐานน้ำหนักทำให้ผู้ผลิตบุหรืพยายามลดต้นทุนด้วยการลดน้ำหนักของบุหรื และเปลี่ยนมาบรรจุบุหรืจำนวนมวนมากขึ้นในหนึ่งซอง ทำให้บุหรืซองมีขนาดใหญ่ขึ้น และผู้บริโภคก็รู้ว่าบุหรืมีราคาต่อซองถูกลง เพราะหนึ่งซองมีหลายมวน ทำให้เกิดนักทอลงบุหรืหน้าใหม่เพิ่มขึ้น ตลอดจนปริมาณการสูบบุหรืเพิ่มขึ้น รัฐจึงปรับเปลี่ยนฐานภาษีมาจัดเก็บภาษีจากฐานต่อมวนโดยกำหนดมาตรฐานน้ำหนักต่อมวนบุหรืคือ 0.8 กรัม เพื่อแก้ไขปัญหาการลดน้ำหนักของบุหรืต่อมวน การเพิ่มขนาดซองและทำให้แน่ใจได้ว่าราคาของบุหรืต่อมวนไม่ลดลง และบุหรืที่มีน้ำหนักต่ำมีราคาสูงขึ้น

5.2 อัตราภาษี (Tax Rate)

อัตราภาษีสรรพสามิตบุหรืกำหนดเป็นอัตราตามสภาพต่อมวนบุหรื (Specific Tax หรือ Unit Tax) โดยกำหนดให้ปรับอัตราภาษีตามดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index: CPI) ทุก 6 เดือนขึ้นกับสภาพการณ์ ส่วนมากจะมีการปรับอัตราภาษีตามสภาพในเดือนกุมภาพันธ์ และสิงหาคมของทุกปี เพื่อคงไว้ซึ่งราคาที่แท้จริงของบุหรืไม่ให้ลดลงตามอัตราเงินเฟ้อ ข้อมูล ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2550 พบว่า ภาษีสรรพสามิตบุหรืต่อมวนซึ่งบรรจุยาสูบ 0.8 กรัม เท่ากับ 24.031 เซนต์ต่อมวน สำหรับผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่นที่มีปริมาณยาสูบมากกว่า 0.8 กรัมเสียภาษีสรรพสามิตตามน้ำหนักที่ 300.39 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อกิโลกรัม ซึ่งอัตรานี้มีการปรับทุก 6 เดือนตามอัตราเงินเฟ้อ ซึ่งเพิ่งปรับไปอีกครั้งเมื่อเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2550 ที่ผ่านมา ปัญหาที่พบคือ แม้ว่าจะมีการปรับเพิ่มอัตราภาษีบุหรืตามอัตราเงินเฟ้อมาโดยตลอดแต่รายได้ภาษีที่แท้จริงกลับลดลงอันเนื่องมาจาก ปริมาณการบริโภคบุหรืลดลง และการลดลงของน้ำหนักของยาสูบของบุหรืแต่ละมวน

อัตราภาษีสรรพสามิตบุหรืกำหนดในพระราชบัญญัติพิศัตอัตราภาษีสรรพสามิต 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

การคำนวณภาษีใช้วิธีมาตรฐานโดยจะคำนวณหารายได้ภาษีด้วยการคูณอัตราอากรสรรพสามิตกับปริมาณสินค้าที่ต้องอากรที่กำหนด โดยจะเป็นการคำนวณตามปริมาณหรือหน่วยวัดที่ชัดเจน ซึ่งจะเป็นการจัดเก็บภาษีตามปริมาณ (Specific Rate) ดังนี้

- ในกรณีบุหรี่ยาสูบและซิการ์จะจัดเก็บอากรสรรพสามิตต่อมวน
- กรณีใบยาสูบจะจัดเก็บภาษีต่อกิโลกรัม

ทั้งนี้การคำนวณหาภาระภาษีตามกฎหมายถือว่าเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการต้องคำนวณหาภาระภาษีเอง ตามระบบประเมินภาษีด้วยตนเอง (Self-Assessment) ¹⁴

¹⁴ ดร.ชลธาร วิสสุตวงศ์ การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสรรพสามิตบุหรี่ยาสูบระหว่างประเทศ กรุงเทพมหานคร เจริญดีมั่นคงการพิมพ์ 2551 หน้า 171, 78-87