

ปัญหาการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต

ศึกษาเฉพาะกรณีสินค้าเครื่องดื่ม



บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2559

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Problems of exemption, refund , reduction and deduction of Excise Tax : Case study of
beverages

Miss Pimporn Viwatjaroenkid



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2016

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อน ภาษีสรรพสามิตศึกษาเฉพาะกรณีสินค้าเครื่องดื่ม
โดย	นางสาวพิมพ์พร วิวัฒน์เจริญกิจ
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	นาย ประภาศ คงเอียด

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร. นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(นาย สราวุธ วุฒยาภรณ์)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(นาย ประภาศ คงเอียด)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(นาย วันชัย ตั้งวิจิตร)

5786222234 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS:

PIMPORN VIWATJAROENKID: Problems of exemption, refund , reduction and deduction of Excise Tax : Case study of beverages. ADVISOR: ASST. PROF. DR. AUA-AREE ENGCHANIL, CO-ADVISOR: MR. PRAPAS KONGIED, 194 pp.

Beverage is one of the goods liable to excise duty and one whose traders receive privileges such as exemption, refund, reduction and deduction of excise tax, according to the stipulations of the Excise Act, B.E. 2527 (1984) and Excise Tax Tariff Act, B.E. 2527. However, in some cases, these stipulations cause issues, such as 1) the issue of the definition of ‘beverage’, according to Excise Tax Tariff Act, B.E. 2527, which specifies that beverage does not include that which manufacturers produce particularly for the sole purpose of retailing, resulting in the lack of control, regulation and check of beverages, and possible harm to consumers; 2) the issue of deduction privilege of excise tax for beverages according to Section 101, in which the legislation does not stipulate deduction in the case of the excise tax paid by traders of beverages upon purchasing raw materials exceeding the excise tax due, resulting in the traders of beverages bearing the burden of excise tax overpayment, etc.

The study found that legislations on excise tax privileges such as exemption, refund, reduction and deduction of excise tax, in some cases, cause inequality among beverage traders, do not correspond to principles of a good tax system and do not give actual benefits to traders of beverages, resulting in traders’ evasion of excise tax, which in turn causes a big loss of income for the state. Therefore, there should be revision of statues, the Excise Department’s legislation, ministerial regulations, directives, and operation guidelines regarding excise tax privileges, including exemption, refund, reduction and deduction of excise tax.

Field of Study: Finance and Tax Laws Student's Signature

Academic Year: 2016 Advisor's Signature

Co-Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ประภาศ คงเอียด และท่านอาจารย์เอื้ออารีย์ อึ้งคะนิจ เป็นอย่างสูงที่กรุณาให้เกียรติรับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ พร้อมทั้งสละเวลาอันมีค่าให้คำแนะนำ ให้ความรู้ ให้ข้อมูล แนวทางในการศึกษาค้นคว้า รวมถึงขั้นตอนในการทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้มาโดยตลอด ทั้งที่ท่านเองต่างมีภารกิจรัดตัวมากมาย

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์วันชัย ตั่งวิจิตร และท่านอาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ เป็นอย่างสูงที่กรุณาให้เกียรติรับเป็นคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ทั้งยังสละเวลาอันมีค่าให้คำแนะนำ ให้ความรู้ แนวทางการศึกษาค้นคว้า รวมถึงวิธีการขั้นตอนการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มาโดยไม่เหน็ดเหนื่อย ทำให้วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนขอขอบคุณบริษัท ยูนิ.ชาร์ม (ประเทศไทย) จำกัด พี่หัวหน้า พี่ ๆ และเพื่อนร่วมงานที่ให้การสนับสนุนผู้เขียนมาโดยตลอด ทำให้ผู้เขียนสามารถทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ไปพร้อมกับการทำงานประจำได้อย่างไม่มีข้อบกพร่อง และขอขอบคุณเพื่อนร่วมรุ่น รุ่นพี่ปริญญาโท ที่ให้กำลังใจผู้เขียนตลอดมา

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดานายนำชัย วิวัฒน์เจริญกิจ และมารดานางสายทิพย์ เจริญสุทธิสวัสดิ์ พี่สาวนางสาวปุณยนุช วิวัฒน์เจริญกิจ น้องสาวนางสาวธัญญาภรณ์ วิวัฒน์เจริญกิจ ครอบครัวของผู้เขียน ที่ให้กำลังใจ พร้อมทั้งให้การสนับสนุนการศึกษามาโดยตลอด และสุดท้ายที่ขาดไม่ได้ ขอขอบคุณกำลังใจจากนายวศิน วรวิทยาคม ที่มีให้เสมอมา สนับสนุนผู้เขียนในทุก ๆ ด้าน ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ หากมีคุณความดีหรือประโยชน์ใด ๆ ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้เขียนขอมอบแต่บิดามารดาของข้าพเจ้า และขออุทิศแด่ครูบาอาจารย์ผู้ซึ่งประสิทธิ์ประสาทความรู้ของผู้เขียนทุกท่าน แต่หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว และกราบขออภัยมา ณ ที่นี้

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1	1
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	9
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	9
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	9
1.5 วิธีการศึกษา.....	10
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	10
บทที่ 2	11
หลักการทางภาษีอากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น.....	11
การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต	11
2.1 หลักภาษีอากรที่ดี	11
2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)	11
2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly).....	12
2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)	12
2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)	13
2.1.5 หลักการยอมรับ (Acceptability).....	13
2.1.6 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)	13

2.1.7	หลักความยืดหยุ่น (Flexibility).....	13
2.1.8	หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)	13
2.2	หลักการของภาษีสรรพสามิตที่ดี	15
2.3	หลักการบริหารจัดการภาษีสรรพสามิตที่ดี	16
2.4	การตีความกฎหมายภาษีอากร	19
2.4.1	การตีความกฎหมายภาษีอากรทั่วไป	19
2.4.2	การตีความกฎหมายภาษีสรรพสามิต	21
2.5	โครงสร้างของภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม.....	21
2.5.1	หลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	22
2.5.2	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต.....	25
2.5.3	ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต	30
2.5.4	ฐานภาษีสรรพสามิต	41
2.5.4.1	การเสียภาษีตามปริมาณ (Ad Rem)	41
2.5.4.2	การเสียภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem)	42
2.5.5	เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสรรพสามิต	46
2.6	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added tax).....	48
2.6.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	48
2.6.2	กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	48
2.6.3	กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	48
2.6.4	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	50
2.6.5	อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	50
2.6.6	การยื่นแบบและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม	51

2.7 ลักษณะทั่วไปของสินค้าเครื่องดื่มน้ำมันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527	54
2.7.1 เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน.....	55
2.7.2 สินค้าเครื่องดื่มน้ำมันจะต้องเสียภาษี ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527	56
2.7.3 หน้าที่ของผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน.....	60
2.7.4 เกณฑ์ในการคำนวณภาษีเครื่องดื่มน้ำมัน	62
2.7.5 อัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน.....	63
2.7.6 การคำนวณภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน	65
2.7.6.1 การคำนวณภาษีตามปริมาณ	66
2.7.6.2 การคำนวณภาษีตามมูลค่า	67
2.7.7 วิธีการเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน.....	67
2.8 หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับ สินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน	68
2.8.1 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน	69
2.8.1.1 สำหรับสินค้าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอด อากร ตามมาตรา 100.....	69
2.8.1.2 สินค้าที่บริจาคหรือจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ ตามมาตรา 102.....	73
2.8.2 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำมัน	79
2.8.2.1 สินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ อาจได้รับคืนภาษีที่ได้ เสียไปแล้วตามมาตรา 104.....	80
2.8.2.2 สินค้าที่นำเข้าและมีการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร คือ สินค้าที่นำเข้ามา ในราชอาณาจักร และภายหลังได้มีการส่งออกไปในสภาพของสินค้าเดิม หรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าอื่น	81

2.8.2.3 การคืนภาษี จากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควร ต้องเสีย.....	83
2.8.3 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม	86
2.8.4 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม.....	88
2.9 หลักเกณฑ์เงื่อนไขของอย. ที่เกี่ยวกับสินค้าเครื่องดื่ม	89
บทที่ 3	93
โครงสร้างภาษีอันเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน และการลดหย่อนภาษี	93
สำหรับสินค้าเครื่องดื่มของต่างประเทศ	93
3.1 โครงสร้างภาษีอันเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการ ลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว	93
3.1.1 ระบบภาษีทั่วไปของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว	93
3.1.2 โครงสร้างภาษีสรรพสามิตและบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ของสาธารณรัฐ ประชาธิปไตยประชาชนลาว.....	95
3.1.2.1 โครงสร้างภาษีสรรพสามิตของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว	95
3.1.2.2 สินค้าและการบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต.....	96
3.1.2.3 สินค้าและการบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต	97
3.1.2.4 สำหรับอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม	98
3.1.2.5 การคำนวณภาษีสรรพสามิต	98
3.1.2.6 การยื่นแบบและชำระภาษีสรรพสามิต.....	98
3.1.3 โครงสร้างภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax).....	99
3.1.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax).....	99

3.1.3.2	กิจการที่เข้าข่ายยกเว้นไม่มีภาระทางภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) ยกตัวอย่าง ดังต่อไปนี้.....	100
3.1.3.3	อัตราภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) สำหรับสินค้าเครื่องตี.....	101
3.1.3.4	การยื่นแบบและชำระภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ.....	101
3.1.3.5	การเสียภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ.....	102
3.1.3.6	การหักลบกลบหนี้ภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ.....	102
3.2	โครงสร้างภาษีอันเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และกา ลดหย่อนภาษีของประเทศออสเตรเลีย สำหรับสินค้าเครื่องตี.....	103
3.2.1	โครงสร้างภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลีย.....	104
3.2.1.1	กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตโดยตรง.....	104
3.2.1.2	บทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษี สรรพสามิต.....	106
3.2.2	โครงสร้างกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (GST).....	108
3.2.2.1	โครงสร้างทางภาษีสินค้าและบริการ.....	108
3.2.2.2	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Entities).....	110
3.2.2.3	ฐานภาษี (Value of a Supply).....	111
3.2.2.4	อัตราภาษี.....	111
3.2.2.5	ความรับผิดชอบในการเสียภาษี.....	112
3.2.2.6	การจดทะเบียน (Registration).....	112
3.2.2.7	สำหรับการยื่นแบบเสียภาษี การชำระภาษี และการขอคืนภาษี (GST Return, Payment and Refunds).....	114
บทที่ 4	116

วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต
สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม..... 116

4.1 ปัญหา นิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.
2527 116

4.2 ปัญหาการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 101 120

4.3 ปัญหาการลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม..... 122

4.3.1 ปัญหาการไม่มีกฎหมายลำดับรองในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการเข้า
รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในลดอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม..... 122

4.3.2 ปัญหาการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ให้แก่สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก
จำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ก่อให้เกิดการ
เลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มอื่น และไม่สอดคล้องกับ
หลักภาษีอากรที่ดี..... 126

4.4. ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม 132

4.4.1 ปัญหาการไม่มีระยะเวลาในการพิจารณาสั่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มี
อำนาจ สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม 133

4.4.2 ปัญหาการให้ดอกเบี้ย สำหรับเงินภาษีสรรพสามิตที่ให้คืนต่อผู้เสียภาษี ตามมาตรา
107 และมาตรา 108 135

4.5 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ไม่เท่าเทียม
กัน ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามมาตรา 102 และมาตรา 104 แห่ง
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 137

4.5.1 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่ไม่
เท่าเทียมกัน ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามมาตรา 102 แห่ง
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527..... 137

4.5.2 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่ไม่
เท่าเทียมกัน ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามมาตรา 104 แห่ง
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527..... 140

4.6 ปัญหาการเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการ ลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำ กับกฎหมายต่างประเทศ.....	141
4.6.1 การเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการ ลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำ กับกฎหมายของสาธารณรัฐประชาธิปไตย ประชาชนลาว	142
4.6.2 การเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการ ลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำ กับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย	143
บทที่ 5	145
บทสรุปและข้อเสนอแนะ	145
5.1 บทสรุป	145
5.2 ข้อเสนอแนะ	152
รายการอ้างอิง	163
ภาคผนวก.....	168
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	194

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กระแสเครื่องดื่มเพื่อสุขภาพกำลังได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายในประเทศไทย ไม่จำกัดแต่เพียงเฉพาะคนรุ่นใหม่ที่ใส่ใจในสุขภาพเท่านั้น จากข้อมูลตลาดเครื่องดื่มเพื่อสุขภาพในปี 2558 มีมูลค่าสูงกว่า 1.7 แสนล้านบาท และหากพิจารณาย้อนหลังไป 5 ปี ตลาดเครื่องดื่มเพื่อสุขภาพมีอัตราการเจริญเติบโตเฉลี่ยปีละ 9.1% นับว่าเป็นอัตราการขยายตัวค่อนข้างสูง หากเทียบกับตลาดเครื่องดื่มโดยรวมในประเทศ¹ โดยเฉพาะเครื่องดื่มน้ำผลไม้แท้ 100% ในช่วง 5 ปีที่ผ่านมา ตลาดน้ำผลไม้แท้ 100% มีอัตราการขยายตัวเฉลี่ยสูงราวร้อยละ 12.9 ต่อปี² และประกอบกับอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม ในช่วง 3 เดือนหลังของปี 2559 มีมูลค่าการส่งออกจากประเทศไทย ไปยังประเทศอื่นในภูมิภาคอาเซียน มูลค่าถึง 304.06 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักมีการขยายตัวการส่งออกไปยังสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว จากข้อมูลมีการนำเข้าเครื่องดื่มจากประเทศไทย เป็นมูลค่าถึง 18.57 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ อีกทั้งอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่มในประเทศไทยก็มีการนำเข้าสินค้าเครื่องดื่มจากต่างประเทศเช่นเดียวกัน ในช่วง 3 เดือนหลังของปี 2559 เป็นมูลค่าถึง 9.44 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ³ ประกอบกับข้อมูลในส่วนของผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่มีการจดทะเบียนต่อกรมโรงงานอุตสาหกรรม ปัจจุบันมีถึง 435 โรง⁴

สินค้าเครื่องดื่ม เป็นหนึ่งในสินค้าอันมีภาระทางภาษีสรรพสามิต ตามบทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จากกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตดังกล่าว มีการนิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” เพื่อกำหนดลักษณะของสินค้าเครื่องดื่มอันมีภาระทางภาษีสรรพสามิตไว้ในตอนที่ 2 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี

¹ สุทธิรัตน์ รักจิตร, โอกาสของอาหารและเครื่องดื่มเพื่อสุขภาพ, [ออนไลน์], สืบค้น 29 มีนาคม 2560 <http://www.manager.co.th/iBizChannel/ViewNews.aspx?NewsID=9590000039873>

² Market Intelligence, ตลาดน้ำผลไม้พร้อมดื่มในประเทศไทย [ออนไลน์], สืบค้น 13 กุมภาพันธ์ 2560. <http://fic.nfi.or.th/MarketOverviewDomesticDetail.php?id=22>

³ ศูนย์วิจัยเศรษฐกิจ ธุรกิจและเศรษฐกิจฐานราก ธนาคารออมสิน, อุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่ม, [ออนไลน์], สืบค้น 19 กุมภาพันธ์ 2560. <http://www.gsb.or.th/getattachment/0d705021-58b9-4473-9f1b-d1bf589339c8/Infographic-อุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่ม-ประจำไตรมาส-3>

⁴ กรมโรงงานอุตสาหกรรม. การจดทะเบียนโรงงานอุตสาหกรรมน้ำผักผลไม้, [ออนไลน์] สืบค้น 19 กุมภาพันธ์ 2560. <http://userdb.diw.go.th/results1.asp>

สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังนี้ “เครื่องดื่ม หมายความว่าสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยทั้งมิได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
- (4) น้่านมจืด น้่านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร
- (5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

เมื่อพิจารณาแล้วจากนิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” ที่ได้กล่าวไปข้างต้น บทบัญญัติกฎหมายที่นิยามไว้ มิให้รวมถึงเครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อการขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันส่งผลให้มีการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มด้วยกัน และเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งประกอบกับตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ให้แก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม โดยในบางกรณีก่อให้เกิดประเด็นปัญหาต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 1) ปัญหาการกำหนดนิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่กำหนดมิให้รวมถึงเครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อการขายปลีกเองโดยเฉพาะ ส่งผลให้ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ มิต้องมีภาระหน้าที่ในการดำเนินการต่าง ๆ ให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแลของกรมสรรพสามิต ที่กำหนดไว้สำหรับให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่มีหน้าที่ต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ส่งผลให้สินค้าเครื่องดื่มขาดการควบคุม กำกับ ตรวจสอบ และอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อผู้บริโภคได้

อีกทั้งก่อให้เกิดประเด็นปัญหา เนื่องจากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ หรือเงื่อนไข ในส่วนสถานที่ในการขายปลีก จะต้องขายปลีก ณ สถานที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่ม อันเป็นช่องว่างของกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มใช้หลีกเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและเป็นการยากต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่สรรพสามิต อันเป็นการส่งผลให้กรมสรรพสามิตสูญเสีย

รายได้จากการจัดเก็บภาษีสินค้าเครื่องตีเห็นได้จากปัจจุบันผู้ผลิตสินค้าเครื่องตีหันมาขายปลีกขายผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือการขายผ่านช่องทางออนไลน์ ณ สถานที่ผลิตสินค้าเครื่องตี จะถือว่าเข้าหลักเกณฑ์เป็นสินค้าเครื่องตีที่ผู้ผลิตเครื่องตีได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ⁵ ตามนิยามว่า "เครื่องตี" ในตอนที่ 2 ของพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หากเป็นเช่นนี้อาจส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี หันมาผลิตเครื่องตีเพื่อขายปลีกเอง ณ สถานที่ผลิต เพื่อเป็นการลดต้นทุนทางธุรกิจได้

2) ปัญหาการให้สิทธิลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องตี ตามมาตรา 101⁶ ที่บทบัญญัติกฎหมายมิได้กำหนดถึง หากกรณีจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีเสียไว้เมื่อขณะซื้อวัตถุดิบเกินกว่าจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีจะเลือกใช้สิทธิขอคืนเป็นเงินสดหรือจะสามารถเก็บเงินภาษีสรรพสามิตนั้นไว้เป็นเครดิตเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับการเสียภาษีสรรพสามิตในการซื้อวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเครื่องตีในคราวต่อไป เพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีและเป็นการลดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีให้แก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี ดังเช่นการเครดิตของภาษีมูลค่าเพิ่ม อันถือว่าเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่ใกล้เคียงกับหลักการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตมาปรับใช้ ทั้งนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตถือว่าเป็นภาษีบริโภค อันเป็นภาษีทางอ้อมเช่นเดียวกัน

3) ปัญหาการไม่มีกฎหมายลำดับรองในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องตี สืบเนื่องจากตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41)⁷ ลงวันที่ 21 พฤษภาคม

⁵พระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 2 เครื่องตี

“เครื่องตี” หมายความว่าสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องตีได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องตีที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องตีไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้ไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

(3) เครื่องตีซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยทั้งมิได้ส่งมอบคุณภาพด้วยเครื่องเคมี

⁶มาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมใดประสงค์จะขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไว้แล้ว สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด”

⁷ข้อ 1 แห่งประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 บัญญัติว่า “ให้ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต โดยยกเลิกความในบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 29) ลงวันที่ 27 กรกฎาคม พ.ศ. 2535 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 33) ลงวันที่ 2 มีนาคม พ.ศ. 2538 ดังต่อไปนี้

พ.ศ. 2540 ระบุให้สินค้าเครื่องตี๋ม ในประเภทที่ 02.02 และ ประเภทที่ 02.03 ได้รับการลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต แต่อย่างไรก็ตาม สินค้าเครื่องตี๋มในประเภทที่ 02.03 น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพีชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุราไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม จะต้องมีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด และต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อน ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี๋มจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีลดลงเหลือเป็นอัตราร้อยละ 4 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.11 บาท/440 ลบ.ซม. (เศษของ 440 ลบ.ซม.ให้ปัดเป็น 440 ลบ.ซม.)

จากการศึกษาผู้เขียนพบว่า นับแต่มีการประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว จนถึงปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพสามิตยังมิได้มีการกำหนดส่วนผสมรวมถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไข การลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องตี๋มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อนำไปเป็นแนวทางปฏิบัติให้ได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต ดังเช่นการได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่เครื่องตี๋มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องตี๋ม 111 รายการ ตามบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องตี๋มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักท้ายประกาศกรมสรรพสามิต⁸ ส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี๋มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.03 ที่ไม่อยู่ในรายชื่อประเภทเครื่องตี๋มตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิตจำนวน 111 รายการ และมีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักไม่เป็นที่ได้อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดไว้ อีกทั้งไม่ได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิต สินค้าเครื่องตี๋มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักนั้นๆ จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเต็มอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. และจะมีได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิตเป็นอัตราร้อยละ 4 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.11 บาท/440 ลบ.ซม.

ผู้เขียนเห็นว่า จากที่ได้กล่าวไปข้างต้นเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี๋มเชิงนโยบาย แต่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี๋มกลับไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีได้ในทางปฏิบัติ ทั้งเป็นการไม่ส่งเสริมอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องตี๋มขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) ในการนำผลไม้และพีชผัก มาเป็นวัตถุดิบในการผลิตเป็นสินค้าเครื่องตี๋ม ผู้ผลิตสินค้าเครื่องตี๋มแต่ละรายอาจมีศักยภาพในการผลิตที่ต่างกัน หากในกรณีผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี๋ม ผลิตสินค้าเครื่องตี๋มที่มีรายชื่อและ/หรือ ประเภทเครื่องตี๋มเป็นไปตามที่กำหนดตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต แต่มิได้มีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำ

(1) ตอนที่ 2 เครื่องตี๋ม ในประเภทที่ 02.02 และ ประเภทที่ 02.03”

⁸ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องตี๋มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551

พืชผักในปริมาณอันควรที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มนั้น จะต้องชำระภาษีสรรพสามิตอัตราเต็มตามมูลค่า และตามปริมาณที่ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้

4) ปัญหาการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มผลไม้และน้ำพืชผักจำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต⁹ ก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม ระหว่างผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มผลไม้และน้ำพืชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่ม นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิตและไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี สืบเนื่องจากประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม ไม้ผลไม้และน้ำพืชผัก ระบุเจตนารมณ์เอาไว้ว่า “เพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของ ประชาชน เพิ่มความน่าเชื่อถือในหมู่ผู้บริโภค และบูรณาการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐาน โปร่งใส และเป็นธรรม ให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน” แต่รายชื่อประเภทสินค้าเครื่องดื่ม ไม้ผลไม้และน้ำพืชผักที่ระบุไว้ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าว ระบุไว้เพียง 111 รายการ ทั้งที่ความเป็นจริงประเทศไทย ยังมีผลผลิตทั้งผลไม้และพืชผักอีกจำนวนมาก ที่ นอกเหนือจากประเภทรายชื่อเครื่องดื่ม 111 ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อาทิเช่น กีวี แอปเปิ้ล อะโวคาโด บร็อคโคลี่ บัทรูท มะระ ใบย่านาง พืช เป็นต้น โดยผลไม้และพืชผักดังกล่าวต่างมี คุณค่าทางอาหาร สามารถยกระดับคุณภาพชีวิต และมีประโยชน์ต่อสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน ทั้งสิ้น

ทั้งที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มผลไม้และน้ำพืชผักอื่น ต่างมุ่งประสงค์นำผลไม้และ พืชผักที่ปลูกตามท้องถิ่นในประเทศไทยมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าเครื่องดื่ม เพื่อเป็นการ สนับสนุนส่งเสริมผลผลิตของเกษตรกรไทย แต่ในทางกลับกันกลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้น ภาษีสรรพสามิตอย่างเท่าเทียมกัน เพียงเพราะนำผลไม้และพืชผักที่นอกเหนือจากที่ระบุไว้ 111 รายการ ในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อันเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกันระหว่างผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มผลไม้และน้ำพืชผักที่ผลิต เครื่องดื่มผลไม้และน้ำพืชผักต่างชนิดกัน ทั้งยังอาจทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่ม ลดลง ส่งผลให้ผู้บริโภคเปลี่ยนไปบริโภคเครื่องดื่มที่เหมือนหรือใกล้เคียงกันแต่ไม่มีภาระทางภาษี สรรพสามิตแทน

5) ปัญหาบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต มิได้กำหนดถึงระยะเวลาในการ พิจารณาสิ่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามพระราชบัญญัติ

⁹ เรื่องเดียวกัน

ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในส่วนของการพิจารณาสังคินเงินภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 107¹⁰ และมาตรา 108¹¹ บทบัญญัติกฎหมาย 2 มาตรา ดังกล่าว ระบุให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย พิจารณาสังคินโดยมิชักช้า แต่ทั้งนี้ ผู้ขอคินภาษีสรรพสามิตไม่อาจหยั่งทราบได้ว่า “โดยมิชักช้า” เป็นระยะเวลาที่ยาวนานเพียงใด จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ขอคินนั้น ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม อาจนำไปลงทุนในการทำธุรกิจต่อไป เพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้ขอคินภาษีที่ได้รับทราบข้อมูลที่มีความชัดเจนในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาสังคินภาษีสรรพสามิตของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายของ กรมสรรพสามิต ว่ามีระยะเวลาเพียงใดหลังจากที่ตรวจสอบเสร็จ จึงมีความจำเป็นต้องกำหนด ระยะเวลาดังกล่าวในบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตต่อไป

6) ปัญหาการกำหนดอัตราดอกเบี้ย ตามมาตรา 110¹² แห่งพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในอัตราที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ ไทย อันเป็นการส่งเสริมให้ผู้ขอคินภาษีสรรพสามิต ขาดความระมัดระวัง และความรอบคอบในการ ตรวจสอบจำนวนภาษีสรรพสามิตให้ถี่ถ้วนก่อนทำการเสียภาษีนั้น สำหรับเงินภาษีสรรพสามิตที่รับคิน ตามมาตรา 107 และมาตรา 108 กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตกำหนดไว้ ให้ผู้รับคินเงินภาษี สรรพสามิต มีสิทธิได้รับอัตราดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน แม้ว่าจะบทบัญญัติดังกล่าวจะ กำหนดมิให้จำนวนของดอกเบี้ยมีให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคิน

แต่จากข้อมูลอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย (ใน 3 เดือน สุดท้ายของปี 2559) คือ อัตราร้อยละ 0.92¹³ อัตราดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นอัตราที่น้อยกว่าอัตรา ดอกเบี้ย ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 110 อันเป็นอัตราดอกเบี้ยจำนวนที่ชักจูงให้ผู้ขอคินภาษีทำการเสีย ภาษีสรรพสามิตเกินจำนวนไปก่อนโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรืออาจจะเป็นการตั้งใจเสียภาษีในจำนวน

¹⁰ มาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคิน

การขอรับเงินคินให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้ยื่นคำร้อง ส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงิน คิน ให้สังคินโดยมิชักช้า

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะสังคินเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมี คำร้องก็ได้ แต่ต้องสังคินภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี”

¹¹ มาตรา 108 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษี ตามมาตรา 79 แล้ว ปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ให้สังคินเงินโดยมิ ชักช้า”

¹² มาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ ได้รับคินเงินภาษี ตามมาตรา 107 หรือมาตรา 108 แล้วแต่กรณี ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ ได้รับคินโดยไม่ได้คิดทบทวน ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ดอกเบี้ยที่ให้ตามวรรคหนึ่ง มิให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคินและให้จ่ายจากเงินภาษีที่จัดเก็บได้ตามพระราชบัญญัตินี้”

¹³ ธนาคารแห่งประเทศไทย, อัตราดอกเบี้ยเงินฝากถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของธนาคารพาณิชย์, [ออนไลน์] สืบค้น 15 กุมภาพันธ์ 2560 <http://www2.bot.or.th/statistics/ReportPage.aspx?reportID=208&>.

ที่เกินกว่าไว้ ซึ่งอาจเกิดจากความประมาทของผู้เสียหาย หรืออาจเกิดจากความจงใจ ในการเสียหาย สรรพสามิตเกินไปกว่าจำนวนที่ควรต้องเสียด้วยตนเอง ที่มีใช่เป็นการเสียหายตามการประเมินของ พนักงานเจ้าหน้าที่ โดยมุ่งหวังในจำนวนอัตราดอกเบี้ยของจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืน เปรียบเสมือน กับเป็นการเอาเงินฝากไว้กับธนาคาร การคืนเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีตามมาตรา 107 จึงไม่ควรได้รับดอกเบี้ยตามที่กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตระบุไว้

แต่อย่างไรก็ตาม หากเป็นการคืนเงินภาษีสรรพสามิต อันมีเหตุมาจากผลการประเมินของ พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมิน ตามมาตรา 108 รวมถึงสำหรับในกรณีที่มีคำวินิจฉัยคำคัดค้าน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนภาษี ตามมาตรา 109¹⁴ กรณีดังกล่าวเป็นการที่ผู้เสียหายได้เสีย ภาษีไปตามผลการประเมินที่ผิดพลาดของพนักงานเจ้าหน้าที่ มิใช่การเสียหายไปโดยอำเภอใจ ปราศจากการตรวจสอบจำนวนภาษีอย่างรอบคอบให้ถี่ถ้วนก่อน ดังเช่นมาตรา 107 กฎหมายว่าด้วย ภาษีสรรพสามิต ควรให้ดอกเบี้ยแก่จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่คืน แต่อัตราดอกเบี้ยที่ให้แก่จำนวน เงินภาษีที่คืน ควรเป็นไปตามอัตราที่น้อยกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคาร พาณิชย์ไทย

7) ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียหายสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 102¹⁵ และมาตรา 104¹⁶ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่เท่าเทียมกัน และไม่ เป็นการสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี สืบเนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 102 กำหนดไว้อย่างแจ่มชัด ให้เพียงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม มีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้า เครื่องดื่มเมื่อได้นำไปบริจจาคให้แก่ประชาชนเพื่อเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการ หรือเพื่อ เป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วน ท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การ สาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา หาก บุคคลผู้ให้นำไปบริจจาค เป็นผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม กลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับคืนหรือ ยกเว้นภาษี

¹⁴ มาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ถึงที่สุดให้คืนภาษี ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายส่งคืนโดยมิชักช้า”

¹⁵ มาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจจาคแก่ประชาชนเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ที่บริจจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วน ภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

¹⁶ มาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้ แล้วสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

การขอรับคืนภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

เช่นเดียวกันกับบทบัญญัติในมาตรา 104 กฎหมายกำหนดไว้อย่างแน่ชัดเช่นกันว่า ให้เพียงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม มีสิทธิได้รับคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม หากพิสูจน์ได้ว่าสินค้าเครื่องดื่มได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม ถือว่าเป็นผู้เสียภาษีสรรพสามิตในสินค้าเครื่องดื่มเช่นเดียวกัน แต่มิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการรับคืนภาษีที่เสียเอาไว้ หากสินค้าเครื่องดื่มเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตที่ผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มควรได้รับสิทธิดังกล่าวอย่างเท่าเทียมและเสมอภาคกัน และนอกจากนี้จากบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ยังเป็นการไม่สอดคล้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ฉบับปี ค.ศ. 1994 (พ.ศ.2537) มาตรา 3 เป็นหลักการประติบัติเยี่ยงคนชาติ อีกด้วย

สภาพประเด็นปัญหาดังกล่าวที่กล่าวมาข้างต้นการที่บทบัญญัติกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อีกทั้งกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกัสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ทั้งในส่วนที่เป็นการยกเว้นการคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต เมื่อศึกษาเฉพาะกรณีสินค้าเครื่องดื่ม ในบางกรณีก่อให้เกิดปัญหาบางประการตามที่ได้กล่าวมา อาจมีเหตุมาจากกฎหมายว่าด้วยสรรพสามิตมีการบังคับใช้มานานกว่า 30 ปี อาจไม่สอดคล้องกับสภาพของเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ หากไม่ดำเนินการแก้ไขอาจทำให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ที่แท้จริงแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ภาระทางภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มต้องรับภาระ อาจแฝงไปยังสินค้าเครื่องดื่มส่งต่อไปแก่ผู้บริโภค ทำให้ผู้บริโภคหันไปบริโภคสินค้าเครื่องดื่มที่สามารถทดแทนกัน ที่ไม่ต้องรับภาระทางภาษีสรรพสามิต และส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มหลีกเลี่ยงภาษีสรรพสามิต ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ไปเป็นจำนวนมาก จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งสมควรปรับปรุง และแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อีกทั้งกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกัสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต เพื่อให้เป็นการสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ฉบับปี ค.ศ. 1994 (พ.ศ.2537) มาตรา 3 เป็นหลักการประติบัติเยี่ยงคนชาติ ทั้งยังเป็นการพัฒนากฎหมายให้มีความทันสมัยและเป็นสากลต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจถึงหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

2. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาในเรื่องการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม เนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังกล่าว ยังมีข้อบกพร่อง ขาดความชัดเจน อีกทั้งไม่มีหลักเกณฑ์ในการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่กำหนดเอาไว้แน่นอน และไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

3. เพื่อศึกษาโครงสร้างภาษีและบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว และประเทศออสเตรเลีย เพื่อนำมาเปรียบเทียบและปรับใช้อย่างเหมาะสมกับประเทศไทย

4. เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไข ปรับปรุง เพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม เพื่อก่อให้เกิดความпенธรรมแก่ผู้เสียภาษีสรรพสามิต และทันสมัย ความทันสมัยและเป็นสากลต่อไป

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

บทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีหลักเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี และไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นับว่าเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตอย่างหนึ่ง การศึกษาครั้งนี้จะมีขอบเขตเฉพาะบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่มเท่านั้น

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการค้นคว้าหาข้อมูลทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ เช่น สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวและประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น และใช้วิธีการศึกษาทางเอกสาร โดยจะศึกษาค้นคว้า และรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือคำอธิบายกฎหมาย คำพิพากษาศาล คำสั่งและแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพสามิต เอกสารประกอบการสัมมนา บทความในวารสารต่าง ๆ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต และหนังสือต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ และผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง และศึกษาเปรียบเทียบกับหลักการบางประการของต่างประเทศ จากนั้นเมื่อรวบรวมและนำข้อมูลมาทำการศึกษาเรียบเรียง และทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ตลอดจนประเด็นต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทราบเจตนารมณ์ของกฎหมายและเข้าใจบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม อันถือว่าเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตอย่างหนึ่ง
2. กำหนดแนวทางแก้ปัญหาในการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ให้มีการสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต
3. ผู้เสียภาษีสรรพสามิตได้รับความเป็นธรรมอย่างเท่าเทียมกัน กับการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ในการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี
4. ทำให้ทราบแนวทางในการแก้ไข ปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ให้มีความทันสมัย เหมาะสม และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีสรรพสามิต

บทที่ 2

หลักการทางภาษีอากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น

การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต

2.1 หลักภาษีอากรที่ดี¹

เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นเมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีที่แล้ว เป็นหลักของนักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษชื่อ อัดัม สมิท (Adam Smith) ได้วางหลักการภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ซึ่งประกอบไปด้วย หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) หลักการดังกล่าวทั้ง 4 ประการเป็นอันยอมรับโดยทั่วกัน ต่อมาเมื่อสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป หลักการภาษีอากรที่ดีมีการวิวัฒนาการตามลำดับ จึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีเพิ่มมากขึ้น เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน ดังนี้²

หลักภาษีอากรที่ดีประกอบไปด้วยหลักการอันสำคัญ 8 ประการ ได้แก่

2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรม ถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้ รวมถึงการยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน

การจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถควรมีความหมายประการใด ระหว่างการชำระภาษีที่เท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของจำนวนรายได้ หรือการชำระภาษีที่เท่าเทียมกันตามส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน (หลักความเสมอภาคทางภาษี) ซึ่งหากเป็น

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, ครั้งที่ 4 (บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แอแนจเม้นท์ จำกัด: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษ์ณ์ 79, 2556), หน้า 54-57

² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9), หน้า 124

ความหมายแรก ย่อมหมายถึง ตามส่วนแห่งตัวเลขที่เป็นรายได้ หากเป็นความหมายที่สอง หมายถึงตามส่วนแห่งสถานะส่วนบุคคล ดังนั้น การหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาค หลักความเป็นธรรมเมื่อพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน คือผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

2. หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) เป็นการแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก ดังนี้

- หลักประโยชน์ที่ได้รับ คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมามาก หากผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษี

- หลักความสามารถในการเสียภาษี คือ การวัดความสามารถในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องชี้วัด

2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ทั้งในส่วนที่เป็นฐานภาษี การประเมิน และวิธีการจัดเก็บภาษี แต่ทั้งนี้ความแน่นอนนั้นจะต้องขึ้นอยู่กับพื้นฐานของเหตุผล มิใช่การกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้เสียภาษีเพียงฝ่ายเดียว

รัฐจึงต้องบัญญัติหลักเกณฑ์วิธีการเก็บภาษี ฐานภาษี การคำนวณและการจัดเก็บ แบบชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน เป็นต้น

ในหลักความแน่นอนนั้น Adam Smith ได้ให้ความสำคัญ ว่าต้องสอดคล้องและเชื่อมโยงกันกับหลักความสะดวก จำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดเพียงฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ตามหลักภาษีทุกประเภทควรต้องจัด เก็บตรงเวลา วิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาและผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี ได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษีก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อหรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้เสียภาษี

2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

หมายถึง รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็น้อยที่สุดเกี่ยวกับภาษีนั่น ๆ น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่น ๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษี เป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด แม้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ และให้ได้รับผลประโยชน์มากที่สุด

2.1.5 หลักการยอมรับ (Acceptability)

หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับ จะต้องมีการจัดการภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนต่อรัฐด้วย หากรัฐแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมส่งผลให้ประชาชน ผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

2.1.6 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล หากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นจะต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มการจัดเก็บประเภทภาษีใหม่ ๆ ซึ่งในทัศนะของผู้เสียภาษีจะเห็นว่าเป็นการสร้างความเดือดร้อนเพิ่มเติมให้กับตนเองจะมีผลกระทบกระเทือนต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบด้วยอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

2.1.7 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

กล่าวคือ ต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบกับปัญหาระดับราคาสินค้าเพิ่มขึ้นหรือปัญหาภาวะเงินเฟ้อ โครงสร้างภาษีอากรที่ดีตามความหมายนี้ควรจะเป็นโครงสร้างที่ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น เพื่อช่วยลดค่าใช้จ่ายของภาคเอกชน

2.1.8 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หมายถึง ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ จะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ใด ๆ ที่จะไปไม่ได้ในการบังคับใช้ ต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริการของแต่ละรัฐเป็นสิ่งสำคัญ ยกตัวอย่างเช่น ไม่อาจนำ

รูปแบบภาษีการใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ เป็นต้น

หลักการทางภาษี³

สืบเนื่องจากภาษีเป็นภาระที่ตกอยู่กับประชาชน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจึงมีผลต่อรายได้ หรือทรัพย์สินของประชาชน เพราะไม่ว่าภาษีที่รัฐจัดเก็บในรูปแบบใด จำนวนเท่าใด ย่อมมีผลทำให้รายได้ของประชาชนลดลง และการที่บุคคลใดจะเป็นผู้รับภาระภาษีมากหรือน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับรูปแบบของระบบภาษีที่ใช้จัดเก็บด้วย ดังนั้น ในการกำหนดกฎเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากร จำเป็นต้องศึกษาความหมายและลักษณะของภาระภาษีที่ตกอยู่กับประชาชน ตลอดจนวิธีการผลักภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้นได้ เพื่อให้การกำหนดกฎเกณฑ์ทางกฎหมายเป็นไปในลักษณะที่เอื้อประโยชน์และคุ้มครองสังคมได้อย่างแท้จริง

ภาระทางภาษี หมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริงที่ลดลง เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ ภาระภาษีเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับบุคคลผู้ชำระภาษี อาจมีได้ 2 กรณี คือ เป็นภาษีที่ชำระโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย หรือเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระไปให้บุคคลภายนอกชำระภาษี หลักการทางเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับภาระภาษีได้แยกความแตกต่างระหว่างบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับบุคคลผู้รับภาระภาษีในขั้นสุดท้าย ทั้งนี้ เนื่องจากในความเป็นจริงแล้ว มักพบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย อาจไม่ใช่ผู้เสียภาษีที่แท้จริงเพราะสามารถที่จะผลักภาระที่ตนต้องแบกรับไปยังบุคคลอื่น ลักษณะภาระภาษีมียู่ 2 ลักษณะ คือ

1. ภาระภาษีตามกฎหมาย หมายถึง ภาระหรือส่วนของภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายกำหนด เช่น พระราชบัญญัติจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนหรือที่ดินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2. ภาระภาษีที่แท้จริง หมายถึง ภาระภาษีที่ตกต้องแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดในขั้นสุดท้าย โดยที่บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้บุคคลอื่นได้อีก

โดยทั่วไป มีการกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย (ภาระภาษีตามกฎหมาย) แต่ไม่ระบุงบุคคลที่ต้องรับภาระภาษีอันแท้จริง และเมื่อบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีของตนไปยังบุคคลอื่น

การผลักภาระภาษี

ตามความหมายทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง การกระทำของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการทำให้ตนพ้นจาภาระทางภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วน รวมตลอดทั้งการกระทำใด ที่ส่งผลให้บุคคลอื่นเสียภาษี

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 57

แทนตน โดยภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่สามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้เป็นภาษีทางตรง แต่หากเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วนจะเป็นภาษีทางอ้อม การผลักภาระภาษี แบ่งได้เป็น 2 ประเภท⁴ คือ

1. การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ได้แก่ การที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมาย (ผู้ผลิต ผู้ขาย) ทำการผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังลูกค้าหรือผู้บริโภค โดยการรวมภาระภาษีนั้นเข้าไปในราคาสินค้า (Gonflement des prix de vente) ดังนั้น ผู้บริโภคจึงตกเป็นผู้รับภาระภาษี

2. การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง คือ การที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมาย (ผู้ขาย ผู้จัดการ) ทำการผลักภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนไปยังผู้ขายปัจจัยการผลิตหรือ ไปยังผู้เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการประกอบการผลิต ดังนั้น ผู้ขายปัจจัยการผลิตจึงตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี

2.2 หลักการของภาษีสรรพสามิตที่ดี⁵

การบริหารจัดเก็บให้เกิดประสิทธิภาพได้ประโยชน์สูงสุด จำต้องอาศัยหลักการของภาษีอากรที่ดี พร้อมทั้งภาษีสรรพสามิตที่ดีควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

2.2.1 ความเป็นธรรม (Equity) ในส่วนนี้ อาจหมายถึงความยุติธรรมทางด้านราคาประเมินที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ความยุติธรรมเรื่องการกำหนดลักษณะของสินค้าที่ทำให้สินค้าหนึ่งต้องเสียภาษีอัตรามากกว่าชนิดอื่น ๆ โดยมีการพิจารณาจากเจตนารมณ์หรือหลักการทางทฤษฎีอันเป็นพื้นฐานของภาษีสรรพสามิต ความยุติธรรมเป็นสิ่งที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีทุกชนิดว่าควรที่จะยึดหลักจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับประโยชน์ (Beneficiary-Pays Principle) หรือจัดเก็บภาษีจากความสามารถในการจ่ายภาษี (Ability-to-Pay Principle) ความเป็นธรรมในทางทฤษฎีเป็นแนวคิดที่นำไปใช้ร่างกฎหมายเพื่อให้ได้กฎหมายที่เป็นธรรม ส่วนความเป็นธรรมในทางปฏิบัติจะเกี่ยวข้องกับการบริหารภาษีที่มีประสิทธิภาพ และมีการบังคับใช้กฎหมายอย่างทั่วถึงและเป็นธรรมด้วย

2.2.2 ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) กล่าวคือ ฐานภาษีและอัตรากำหนดที่จัดเก็บจะต้องอยู่ในระดับที่เหมาะสมไม่ก่อให้เกิดการหยุดชะงักของระบบเศรษฐกิจและสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น ๆ ได้ เช่น ภาษีสรรพสามิตยาสูบ ช่วยทำให้ปริมาณการสูบบุหรี่ลดลง ถือว่าภาษีที่มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้การกำหนดส่วนต่างของอัตรากำหนดในสินค้าประเภทเดียวกันแต่ต่างชนิดกัน อาทิเช่น เบียร์กับเหล้าก็อาจส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพของภาษี ถ้าหากส่วนต่างของอัตรากำหนดมีค่าน้อยเกินไป อาจส่งผลให้ผู้บริโภคไม่มีแรงจูงใจที่จะ

⁴GEST (G.) et TIXER (G.), op. cit.,pp. 333-335

⁵วันชัย ตั้งวิจิตร, “รายงานการศึกษาส่วนบุคคล เรื่อง การแก้ไขปรับปรุงฐานภาษีตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อรองรับการเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,”(หลักสูตรนักรับราชการชุด รุ่นที่ 7 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2558), หน้า 13-14

ปรับเปลี่ยนพฤติกรรมกรรมการบริโภคน้ำมันพืชที่มีภาษีที่ต่ำกว่าในขณะเดียวกัน ถ้าส่วนต่างของภาษีมีมากเกินไปอาจจะทำให้ผู้ผลิตสินค้าเกิดความเสียเปรียบทางการค้ากับสินค้าคู่แข่งได้

2.2.3 ความเอื้ออำนวยในการจัดเก็บภาษี (Collect Ability) การสามารถนำไปใช้บังคับได้จริง สามารถเข้าใจได้ง่ายไม่ซับซ้อนจนเกินไปโดยทบทวนปฏิบัติตามกฎหมายจะต้องเข้าใจง่ายไม่ซับซ้อน ข้อปฏิบัติต่าง ๆ จะต้องไม่มากเกินไปจนความจำเป็น ส่งผลให้ยากต่อการหลีกเลี่ยงภาษีและมีต้นทุนในการจัดเก็บตลอดจนการควบคุมดูแลที่ต่ำ

2.2.4 ส่งผลกระทบต่อเชิงพฤติกรรม (Behavioral Effects) หนึ่งในวัตถุประสงค์ของภาษีสรรพสามิต คือ การควบคุมการบริโภคสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี ดังนั้นอัตราภาษีสรรพสามิตที่ดีจะต้องสามารถก่อให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมกรรมการบริโภคได้ในระดับหนึ่งอันเป็นระดับที่เหมาะสมทั้งต่อผู้ผลิตสินค้าและผู้บริโภค กล่าวคือ จะต้องไม่ก่อให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมกรรมการบริโภคที่เอื้อประโยชน์ให้กับผู้ผลิตกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งมากเกินไป

2.2.5 ความยืดหยุ่น (Elasticity) อัตราภาษีสรรพสามิตที่ดีต้องสามารถรองรับการเปลี่ยนแปลงของสถานะตลาดได้ดังเช่นอัตราดอกเบี้ยที่เพิ่มสูงขึ้น ความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนอัตราเงินเฟ้อ สามารถรองรับการเปลี่ยนแปลงไปของสถานะของสังคมได้เช่นการคำนึงถึงความสำคัญของการประหยัดพลังงานในสถานะที่ราคาน้ำมันโลกมีราคาสูง ซึ่งหากต้องการที่จะปรับเปลี่ยนอัตราภาษีก็สามารถทำได้โดยมีค่าใช้จ่ายน้อยหรือค่าเสียโอกาสในระดับต่ำ

2.2.6 ความสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล (Compatibility) คือ อัตราภาษีสรรพสามิตที่ดีจะต้องสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ และสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลในช่วงนั้น ตลอดจนสอดคล้องกับความต้องการของสังคม อย่างไรก็ตามรัฐบาลจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี เพราะหากรัฐบาลเปลี่ยนแปลงนโยบายบ่อย ๆ จะกระทบถึงการวางแผนธุรกิจของเอกชนด้วย

2.3 หลักการบริหารจัดการภาษีสรรพสามิตที่ดี⁶

ระบบภาษีสรรพสามิตมีความแตกต่างกันในระหว่างประเทศสมาชิกอาเซียน 10 ประเทศ ทั้งสินค้าและบริการซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิต วิธีการจัดเก็บภาษี อัตราภาษีสรรพสามิตและฐานภาษี แต่อย่างไรก็ตามหลักวัตถุประสงค์พื้นฐานของระบบภาษีสรรพสามิตในแต่ละประเทศควรจะเหมือนกันในด้านการบริหารจัดการ ซึ่งระบบภาษีสรรพสามิตที่มีประสิทธิภาพจะต้องทำให้แน่ใจว่ามีบัญชีและการชำระภาษีสรรพสามิตตรงตามเวลาที่กำหนด

หลักการและทฤษฎีของภาษีสรรพสามิต⁷ ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่ถูกเลือกมาใช้กับรูปแบบการบริโภคหรือพฤติกรรมกรรมการบริโภคเฉพาะอย่างเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่รัฐได้ตั้งไว้ ภาษี

⁶ ส่วนยุทธศาสตร์ภาษาต่างประเทศ สำนักแผนภาษี, กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน ผลิตภัณฑียาสสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์, หน้า 30-32

สรรพสามิตจึงมีรูปแบบที่แตกต่างจากภาษีประเภทอื่น ๆ อย่างชัดเจน ซึ่งในอดีตการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพียงเพื่อการสร้างรายได้ให้แก่รัฐ แต่ในปัจจุบันได้มีการกำหนดไว้หลายลักษณะ

2.3.1 ลักษณะทั่วไปของภาษีสรรพสามิต⁸

1. เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของสินค้าและบริการ แบ่งได้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้ คือ

1.1 เป็นแหล่งรายได้ที่มีประสิทธิภาพ ส่วนใหญ่จะนำมาใช้กับสินค้าประเภทเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ สุรา ยาสูบ ซึ่งจะมีอัตราภาษีแตกต่างกันขึ้นอยู่กับผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ลักษณะเช่นนี้เป็นลักษณะของภาษีสรรพสามิตแบบดั้งเดิม ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ

1.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเชื้อเพลิงยานยนต์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ บางประเทศเรียกว่า ภาษีจากน้ำมันปิโตรเลียม ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการใช้ถนนของผู้ใช้รถใช้ถนน การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ยังไม่เป็นที่นิยมในระดับสากล

1.3 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบนสินค้าที่มีลักษณะที่เป็นการฟุ่มเฟือย (Luxuries) ในบางประเทศการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถส่วนบุคคลในการใช้จ่าย สำหรับในประเทศที่กำลังพัฒนาส่วนใหญ่ จะเป็นการจัดเก็บภาษีไปเพื่อเป็นการลดปริมาณการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยที่มีการนำเข้ามาจากต่างประเทศ เช่น รถยนต์ เสื้อผ้า

2. เรียกเก็บจากการผลิตสินค้าภายในประเทศและการนำเข้า

การจัดเก็บแบบนี้เป็นการจัดเก็บแบบดั้งเดิมของอังกฤษ คือ การใช้ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตในประเทศเท่านั้นและในบางประเทศ สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้าจะเป็นการเรียกเก็บเพิ่มเติมจากอากรขาเข้าแยกต่างหาก โดยตัดแปลงภาษีการนำเข้านั้นให้เป็นลักษณะคล้ายกับภาษีสรรพสามิต

3. ระดับปริมาณการจัดเก็บที่มีความสัมพันธ์กับภาษีสรรพสามิต

เดิมภาษีสรรพสามิตถูกนำไปใช้ในการผลิตสินค้าภายในประเทศ โดยจัดเก็บในระดับการผลิตในโรงงานอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตามในบางครั้งก็นำไปใช้ในระดับการขายส่งหรือระดับการขายปลีก ซึ่งจะจัดเก็บจากสินค้าอุปโภคบริโภคและการให้บริการ เช่น ในอดีตประเทศสหรัฐอเมริกา มีการเก็บภาษีสรรพสามิตจากอัญมณี ณ ระดับการขายส่ง/ขายปลีก ถ้าในปัจจุบันก็จะเป็นการจัดเก็บภาษีน้ำมัน (ดีเซล) ณ ระดับการขายส่ง เป็นต้น

4. อัตราภาษีตามปริมาณและตามมูลค่า

โดยทั่วไปแล้ว การจัดเก็บภาษีด้วยอัตราภาษีตามปริมาณนั้น จะเป็นที่นิยมเนื่องจากง่ายและสะดวกต่อการบริหารจัดการทางด้านภาษี ประกอบกับหลักดั้งเดิมของภาษีสรรพสามิต มีหลักการคือ จำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีควรจะต้องถูกวัดจากปริมาณทางกายภาพของสินค้านั้น ๆ ซึ่ง

⁷ John F.Due, *Excise Taxes*,(1994) ,p1-3

⁸ John F.Due, *Excise Taxes*,(1994) ,p3-5

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ยังคงใช้กันอยู่ตามแนวคิดภาษีสรรพสามิตแบบดั้งเดิม ในขณะที่หลายประเทศเลือกใช้การจัดเก็บภาษีตามมูลค่า และอีกหลายประเทศเลือกใช้วิธีผสม (Combination) กล่าวคือ ใช้ทั้งวิธีอัตราภาษีตามปริมาณและอัตราภาษีตามมูลค่า เช่น ประเทศไทย เป็นต้น ที่อัตราภาษีใดสูงกว่าให้ใช้อัตราที่นั้น

2.3.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต⁹

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บนอกเหนือไปจากภาษีสินค้าหรือบริการทั่วไปหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นการส่งผลให้สินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตจึงมีภาระโดยรวมแล้ว สูงมากกว่าสินค้าและบริการอื่น ๆ เนื่องจากต้องเสียทั้งในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ลักษณะพิเศษนี้ทำให้ภาษีสรรพสามิตกลายเป็นเครื่องตีมาตรการคลังที่สำคัญของรัฐในการดำเนินนโยบายเฉพาะด้านและเฉพาะบางสถานการณ์ วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต มีดังนี้

1. เพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ ในทางปฏิบัติส่วนใหญ่แล้วการนำภาษีสรรพสามิตมาบังคับใช้นั้นก็เพื่อที่จะสร้างรายได้ให้แก่รัฐ เนื่องจากการออกกฎหมายและการบริหารการจัดการค่อนข้างง่ายกว่าการนำรูปแบบภาษีประเภทอื่นมาปฏิบัติ การเก็บภาษีจากการบริโภคยาสูบ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ น้ำมัน รวมถึงยานพาหนะ ที่เป็นรายได้ที่สำคัญของรัฐ

เมื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมของอัตราภาษีที่จะนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ รัฐจะต้องพิจารณาถึงหลักเศรษฐกิจเป็นสำคัญ กล่าวคือ ถ้าสินค้าที่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นเป็นสินค้าในกลุ่มสิ่งเสพติดหรือเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นในชีวิตประจำวัน และสินค้านั้นไม่มีสินค้าชนิดอื่นทดแทน เช่น บุหรี่ สุรา สุรปุคือ หากรัฐต้องการนำภาษีมาเป็นเครื่องตีในการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐแล้ว ระดับอัตราภาษีที่ถูกกำหนดขึ้นนั้นควรจะต้องเป็นสัดส่วนที่ผกผันกับความยืดหยุ่นต่อความต้องการของสินค้าชนิดนั้น ๆ

2. เพื่อสะท้อนต้นทุนภายนอก อันเกิดขึ้นจากผู้บริโภคหรือผู้ผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อบุคคลอื่น ตามหลักอำนาจอธิปไตยของผู้บริโภคแล้ว ผู้บริโภคมียสิทธิที่จะให้ข้อมูลแก่ผู้ผลิตสินค้าในการกำหนดต้นทุนหรือผลกำไรที่จะเกิดขึ้นจากสินค้าที่ตนต้องการบริโภค คือ ผู้บริโภคควรมีอิสระอย่างเต็มที่ที่จะสูบบุหรี่ ดื่มสุรา ต้นทุนที่ผู้ผลิตเป็นผู้กำหนดเป็นเพียงต้นทุนภายในในการผลิตสินค้าเท่านั้น แต่ยังมีในส่วนของต้นทุนภายนอกที่จะส่งผลกระทบต่อสังคม เช่น โรคภัยที่เกิดจากการดื่มสุรา สูบบุหรี่ ซึ่งควรที่จะนำไปรวมกับต้นทุนของราคาของสินค้า โดยรัฐอาจจะแทรกแซงโดยการนำภาษีสรรพสามิตเข้าไปรวมกับต้นทุนของสินค้า

3. เพื่อจำกัดการบริโภคของผู้บริโภค ส่วนใหญ่จะเป็นสินค้าที่ส่งผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภค เช่น บุหรี่ หรือสุรา รัฐได้มีการแทรกแซงด้วยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งผลของการ

⁹Sijbren Cossen, *Theory and Practice of Excise Taxation ;Smoking, Drinking, Gambling, polluting and driving.* (2005), p'3-6.

จัดเก็บภาษีส่งผลให้ราคาสินค้าสูงขึ้น อันจะส่งผลให้มีการยับยั้งการอุปโภคบริโภค และการดื่มสุรา อันเป็นการส่งผลเสียต่อสุขภาพ

4. เพื่อเป็นค่าบริการในการใช้ถนนที่รัฐเป็นผู้จัดหา ซึ่งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นหนึ่งในต้นทุนในการคมนาคมขนส่งทางถนน ค่าใช้จ่ายของผู้ใช้ถนนมักจะรวมไปถึงประสิทธิภาพของท้องถนนและอันตรายบนท้องถนนต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น รวมถึงความแออัดบนท้องถนน

5. เพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่น ภาษีสรรพสามิตในบางคราวถูกนำมาใช้เพื่อพัฒนาระบบอัตราภาษีให้เป็นไปในลักษณะแบบก้าวหน้า เช่น การเก็บภาษีบนสินค้าฟุ่มเฟือย (Luxury goods and service)

2.4 การตีความกฎหมายภาษีอากร

2.4.1 การตีความกฎหมายภาษีอากรทั่วไป

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายพิเศษ ดังนั้น ในการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงอาจมีหลักการตีความที่แตกต่างออกไปจากกฎหมายทั่วไป อาจสรุปได้ดังนี้¹⁰

(1) กฎหมายภาษีอากรต้องตีความอย่างเคร่งครัด

เนื่องจากการเก็บภาษีเป็นเรื่องที่มีผลกระทบต่อส่วนได้เสียในทางทรัพย์สินของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพในทางทรัพย์สินของบุคคล ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด ไม่ตีความไปในทางที่เป็นการกระทบสิทธิของผู้เสียภาษี

(2) ต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ

เนื่องจากการเก็บภาษีเป็นอำนาจที่มาจาก การอนุวัติของประชาชน ตามหลักยินยอมทางภาษี (Contentment fiscal)¹¹ จะกระทำได้อีกต่อเมื่อได้รับความยินยอมของประชาชน ซึ่งตามรัฐธรรมนูญการจัดเก็บภาษีจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีบทบัญญัติกฎหมาย โดยในระบอบประชาธิปไตยนั้น การตรากฎหมายเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน ในการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงมีความจำเป็นที่จะต้องแสวงหาเจตนารมณ์ในการตรากฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปตามเจตนารมณ์ของบทบัญญัตินั้น ๆ

(3) ต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายเฉพาะ ซึ่งอาจมีลักษณะบางประการที่แตกต่างจากกฎหมายทั่วไป กฎหมายภาษีอากรจึงเป็นกฎหมายที่มีความเป็นเอกเทศ ผู้ร่างกฎหมาย

¹⁰ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552), หน้า 24-49

¹¹เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 103.

จึงมีอำนาจร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้แตกต่างแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระให้มีลักษณะเดียวกับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(4) ไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาเสมอไป

หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will) เป็นหลักกฎหมายเอกชนที่ให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญาในการทำสัญญาอย่างใดก็ได้ ถ้าสัญญานั้นไม่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามขัดแย้งด้วยกฎหมายเป็นการพันวิสัยหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน¹² แต่กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน หากศาลนำหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนามาใช้ อาจเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทำนิติกรรมหรือทำสัญญาอย่างใดก็ได้ที่จะทำให้เสียภาษีให้แก่รัฐให้น้อยลง เท่ากับการจะเสียภาษีมากหรือน้อยไม่ได้ขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งจะส่งผลต่อรัฐและสังคม¹³

(5) การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษจะต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้

การที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายของคำใดไว้เป็นพิเศษ จะต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้

(6) ตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ

กรณีมีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตีความไว้โดยเฉพาะก็ต้องตีความหลักเกณฑ์นั้น เช่น กรณีภาษีสรรพสามิต พระราชบัญญัติกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5¹⁴ ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่การตีความนั้นก็ต้องถือตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศในราชกิจจานุเบกษา และให้มีผลย้อนหลัง

¹² มาตรา 150 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามขัดแย้งโดยกฎหมายเป็นการพันวิสัยหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ”

¹³ ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 43.

¹⁴ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแนบท้ายพระราชบัญญัตินี้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา การตีความตามวรรคหนึ่ง มีให้มีผลย้อนหลัง

การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

ขณะนี้ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตาม มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ให้อธิบดีมีอำนาจตีความประเภทสินค้าและบริการตามบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

การตีความตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด และมีให้มีผลย้อนหลัง”

2.4.2 การตีความกฎหมายภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นมิได้บัญญัติถึงหลักการตีความกฎหมายภาษีสรรพสามิตไว้โดยเฉพาะ มีเพียงกรณีการตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติให้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพสามิต โดยจะต้องยึดตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษา¹⁵ ดังนั้น กรณีมีปัญหาการตีความกฎหมายภาษีสรรพสามิตกรณีอื่น จึงจำเป็นต้องใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรทั่วไปที่กล่าวมาด้วย

2.5 โครงสร้างของภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

ภาษีสรรพสามิต¹⁶ หรือตรงกับภาษาอังกฤษคือ Excise โดยทั่วไปจัดเก็บจากสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้าที่นำเข้า ถือว่าเป็น ภาษีสำหรับการบริโภค (Consumption Tax) เป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่ง ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้มิใช่ผู้รับภาระภาษีโดยตรง แต่ผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระทางภาษีนั่น

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) มีการให้ความหมายภาษีสรรพสามิต ดังนี้ “การจัดเก็บภาษีสินค้าบางชนิด หรือสินค้าที่ไม่หลากหลาย โดยมีภาระภาษีในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งระหว่าง การผลิตและการขนส่ง มักจะเก็บตามน้ำหนัก ความหนาแน่น หรือปริมาณของสินค้า แต่บางครั้งใช้ราคาในการอ้างอิง”¹⁷

แต่อย่างไรก็ตาม ภาษีสรรพสามิตจะเก็บจากสินค้าหรือบริการบางประเภทเท่านั้น จึงเป็นภาษีการขายเฉพาะ (Selective sale tax) ส่วนภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าหรือบริการทั่วไป เรียกว่า ภาษีการขายทั่วไป (General sale tax) ในปัจจุบันประเทศไทย ภาษีการขายทั่วไป คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการนำมาใช้แทนภาษีการค้า

ลักษณะของภาษีสรรพสามิต ได้มีคำอธิบายเกี่ยวกับภาษีการขายเฉพาะ โดยท่านอดีตปลัดกระทรวงการคลัง ดร. อรัญ ธรรมโน (หนังสือความทั่วไปทางการคลัง โดย ดร. อรัญ ธรรมโน)

¹⁵ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 22 เมษายน 2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 30 สิงหาคม พ.ศ. 2534

¹⁶ ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งแรก(พ.ศ. 2528) ป.เจ.เพลท โพรเซสเซอร์: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), หน้า 2-10

¹⁷ คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน, พิมพ์ครั้งแรก (บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558) หน้า 17

ภาษีการขายเฉพาะ

ภาษีการขายเฉพาะ หรือ เป็นที่รู้จักกันในประเทศไทยว่า “ภาษีสรรพสามิต” การเรียกเก็บการขายเฉพาะ เป็นการเรียกเก็บเพิ่มขึ้นจากภาษีการขายทั่วไป ไม่ใช่การเรียกเก็บแทนภาษีการขายทั่วไป ภาษีการขายเฉพาะควรมีลักษณะดังนี้

1. เป็นการเรียกเก็บจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งที่มีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ
2. อัตราภาษีการขายเฉพาะจะแตกต่างกันไป แล้วแต่ความเหมาะสมสำหรับสินค้าแต่ละชนิด

2.5.1 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

มีหลักเกณฑ์ในการเลือกประเภทสินค้า ที่จะต้องรับภาระทางภาษีการขายเฉพาะ ที่ใช้กันอยู่ในประเทศต่าง ๆ มีอยู่ 4 หลักเกณฑ์ ดังนี้

1. สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี (Sumptuary Excise)

การเลือกเก็บภาษีจากสินค้าเป็นพิเศษ โดยมาจากเหตุผล 2 ประการ คือ การบริโภคสินค้าประเภทนี้ ถ้ามากเกินไป อาจจะทำให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภคเอง ประการที่สอง คือ ถ้าบริโภคสินค้าชนิดนี้จะก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมด้วย เช่น ถ้าดื่มสุรามากไปจะทำให้สังคมได้รับความเดือดร้อน ทำให้เสียสุขภาพ ทำให้เกิดปัญหาภายในครอบครัว หรืออาจทำให้เกิดอาชญากรรมเพิ่มขึ้น ซึ่งในส่วนนี้รัฐจะต้องแบ่งงบประมาณบางส่วนมาดูแล รวมถึงเยียวยาปัญหาที่เกิดขึ้น แทนที่จะนำเงินภาษีในส่วนนี้ไปพัฒนาประเทศต่อไป สินค้าส่วนใหญ่ที่ถูกจัดเก็บจะเป็นสินค้าประเภทอบายมุข เช่น สุรา บุหรี่ เป็นต้น ซึ่งรัฐจำเป็นต้องเข้าไปควบคุมดูแล

อาจกล่าวได้ว่า ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บตามเหตุผลข้อนี้ เป็นไปเพื่อลดการบริโภคส่วนเกินของจากสินค้าหรือบริการที่ถูกมองว่าเป็นอันตรายหรือไม่ปลอดภัย ทั้งต่อตัวผู้บริโภคและส่วนรวม ยกตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากยาสูบและเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ เนื่องจากหากไม่มีภาษีแฝงอยู่ราคาที่สูงก็จะมีผลกระทบต่อต้นทุนทางสังคมที่จะเกิดขึ้น ภาษีจึงถูกจัดเก็บเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดจากผลกระทบซึ่งไม่อาจชดเชยโดยระบบตลาดได้ เรียกภาษีชนิดนี้อีกอย่างหนึ่งว่า “ภาษีบาป” (Sin Tax)¹⁸

2. สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย (Luxury excise)

ผู้ใช้สินค้าฟุ่มเฟือยควรจะต้องรับภาระมากกว่าผู้ใช้สินค้าจำเป็นต่อการครองชีพ เหตุผลที่ควรจะต้องเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยก็เพื่อเป็นการสร้างความเป็นธรรมในสังคม ผู้มีรายได้สูงโดยปกติก็ใช้สินค้าที่มีคุณภาพสูงหรือฟุ่มเฟือยก็ควรต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำที่จำเป็นต้องบริโภคสินค้า

¹⁸ John L.Milesell, lbid, p.448

จำเป็น และเพื่อเป็นการส่งเสริมการประหยัด เพราะสินค้าฟุ่มเฟือยต้องรับภาระภาษีสูงก็จะทำให้ราคาแพงขึ้นประชาชนจะได้อุปโภคบริโภคสินค้าชนิดนั้นน้อยลง และเหตุผลสุดท้ายเมื่อภาษีนี้จำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยก็จะทำให้ลดการผลิตสินค้าฟุ่มเฟือยไปใช้ในการผลิตสินค้าและบริการอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อความเจริญเติบโตของสังคม นอกจากนี้ยังเป็นการจำกัดการบริโภคสินค้าและบริการฟุ่มเฟือย ทำให้มีทรัพยากรไปใช้ในการผลิตสินค้าและบริการอื่น ๆ ที่มีความจำเป็นต่อการเจริญเติบโตของสังคมเพิ่มขึ้น เช่น รถยนต์นั่งราคาแพง เครื่องดื่มบางประเภท น้ำหอม แก้วคริสตัล โคมระย้า เป็นต้น

การเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือย เป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เพราะมิฉะนั้นแล้วผลที่ได้จากการพัฒนาจะถูกนำไปใช้ในการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยเสียมาก ทำให้ประเทศขาดแคลนทุนเพื่อการพัฒนา เป็นที่ยอมรับเป็นการทั่วไปว่าการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นสิ่งที่ถูกต้อง แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นคือว่า อย่างไรก็ตามสินค้าฟุ่มเฟือย อันจะต้องถูกจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะ เพราะความจำเป็นและความฟุ่มเฟือยของสินค้านั้นจะมีการเปลี่ยนไปตามเวลา สถานที่ เป็นต้น บรรดานักวิชาการได้พยายามหาคำจำกัดความของคำว่า “ฟุ่มเฟือย” ว่าควรมีลักษณะดังต่อไปนี้ เป็นสินค้าที่ผู้มีรายได้สูงเท่านั้นที่จะบริโภคได้ ,เป็นสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการครองชีพ ,เป็นสินค้าเพื่อเพิ่มเกียรติภูมิของผู้บริโภคเอง และเป็นสินค้าที่ขาดได้โดยไม่กระทบกระเทือนต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของประชาชน

จากการที่บรรดานักวิชาการได้หาคำจำกัดความของคำว่า “ฟุ่มเฟือย” เพราะไม่สามารถมีหลักที่เป็นสากลได้ว่า สินค้าอะไรเป็นฟุ่มเฟือย การจัดเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยจึงขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติมากกว่าการตัดสินใจโดยยึดหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่ง

3. สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ (Benefit-Based Excise)

สืบเนื่องมาจากกิจการของรัฐบางประการให้ผลประโยชน์แก่คนบางกลุ่มอย่างเห็นได้ชัดเจน คนกลุ่มอื่นไม่ได้รับ ดังนั้น จึงควรเก็บภาษีจากคนกลุ่มที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษ แต่การจะนำหลักเกณฑ์นี้มาใช้เพื่อเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดก็ควรต้องมีการศึกษาว่าสินค้านั้นได้ประโยชน์จากกิจการบางประเภทของรัฐบาลเหนือกว่าสินค้าประเภทอื่น ๆ จริง

จากหลักเกณฑ์ในข้อนี้ ประเทศต่าง ๆ ได้นำมาใช้เพื่อเก็บภาษีสินค้าประเภทน้ำมันปิโตรเลียม โดยถือหลักว่า เมื่อรัฐบาลสร้างถนนต่าง ๆ ขึ้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์คือ ผู้ใช้รถยนต์ ดังนั้นจึงควรจะเก็บภาษีจากผู้ใช้รถยนต์ตามจำนวนที่ได้ใช้ถนน แต่วิธีการเก็บดังกล่าวเป็นไปได้ยาก จึงเรียกเก็บภาษีจากน้ำมันที่ใช้จึงเป็นวิธีที่ง่ายกว่า ถ้าผู้ใช้รถยนต์คนใดใช้ถนนมากก็จะต้องใช้น้ำมันมาก

4. สินค้าหรือบริการที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม (Environmental excise)¹⁹

ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บจากสินค้าหรือบริการที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจากแนวคิด “ผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย” กิจกรรมใดที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมควรได้รับการจำกัดหรือถูกลงโทษ เพื่อให้เกิดความตระหนักต่อผลกระทบต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นต่อสิ่งแวดล้อมอันเนื่องมาจากกิจกรรมนั้น กาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อสิ่งแวดล้อมเป็นไปเพื่อบรรเทาผลกระทบและผลเสียหายที่ไม่อาจประเมินค่าได้ ทั้งยังเป็น การช่วยเสริมรายได้รัฐแทนที่ภาษีอื่น ๆ ที่เบี่ยงเบนไปจากเป้าหมายทางการคลังได้²⁰

5. หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ด (Other Excise)

นอกจากหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีสรรพสามิตทั้ง 4 ประการ ดังกล่าวมาแล้ว ยังมีหลักเกณฑ์อีกหลายประการอันเพียงแตกต่างกันไปตามแต่วัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของรัฐ สืบเนื่องจากบางครั้งรัฐอาจมีความจำเป็นต้องการรายได้หรือต้องการจำกัดการผลิตสินค้าอย่างใด อย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะคราว ก็จะมีการให้จัดเก็บภาษีการขายเฉพาะนั้น ยกตัวอย่างเช่น ในยาม สงคราม โลกครั้งที่ 2 รัฐบาลสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากถลุงน่องสุภาพสตรี เพื่อให้มี การใช้ในลอนน้อยลง จะได้มีการนำในลอนไปผลิตร่มชูชีพมากขึ้น

ผลดีและผลเสียของการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะ กล่าวโดยสรุป มีดังนี้

ผลดี

1. การจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่จะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีก็เป็นการ เหมาะสมที่จะได้นำไปใช้เพื่อชดเชยผลเสียหายที่สังคมต้องรับ

2. การจัดเก็บภาษีน้ำมัน เพื่อก่อสร้างทางหลวง เป็นการเห็นถึงความสัมพันธ์ในด้าน ประโยชน์อย่างชัดเจน

3. การบริหารไม่เป็นการยาก เพราะเป็นการเก็บภาษีจากสินค้าเฉพาะที่สำคัญ ๆ การ ควบคุมการจัดเก็บทำได้ค่อนข้างง่าย การควบคุมอาจจะใช้เจ้าหน้าที่ควบคุมแล้วตรวจสอบทางบัญชีก็ จะจัดเก็บได้ถูกต้อง

4. เมื่อเป็นการเรียกเก็บภาษีเฉพาะ ก็สามารถที่จะ “ผัน” ทรัพยากรจากการผลิตสินค้า ชนิดหนึ่งไปสู่การผลิตสินค้าชนิดอื่นที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมมากกว่าได้

5. อาจจะดำเนินการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทที่ใช้ทดแทนการนำเข้า ซึ่งทำให้รัฐบาล ขาดรายได้ไป ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง จนกว่ารัฐบาลจะสามารถเลือกภาษีประเภทอื่นมาใช้ชดเชยได้ เพราะถ้าจะไม่เก็บรัฐบาลจะขาดรายได้ซึ่งกำลังจำเป็นต้องใช้อย่างมากได้

¹⁹วันชัย ตั้งวิจิตร, “รายงานการศึกษาส่วนบุคคล เรื่อง การแก้ไขปรับปรุงฐานภาษีตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อ รองรับการเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 7 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2558), หน้า 12

²⁰John L.Milesell, lbid, p.452

6. เมื่อถึงระยะหนึ่งแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้อาจจะถึงจุดที่ประชาชนทำงานน้อยลง ก็อาจนำภาษีการขายเฉพาะมาใช้ได้อย่างดี

ผลเสีย

1. ภาษีการขายเฉพาะ ขาดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจทำให้เป็นการบังคับไม่ให้ประชาชนได้มีโอกาสเลือกซื้อสินค้าตามประโยชน์ที่ต้องการได้

2. การจัดเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยหาหลักเกณฑ์ได้ยาก ส่วนใหญ่แล้วจะใช้หลักเกณฑ์ทางการเมืองมากกว่าทางวิชาการ

2.5.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนด ถึงบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีโดยนิตินัยหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ ตามมาตรา 7 ดังนี้

“ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น”

ขณะนี้ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น”

ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี อาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท คือ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า และผู้อื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่สำหรับกรณีศึกษาสินค้าเครื่องดื่ม จะกล่าวถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตเฉพาะในส่วนผู้ประกอบอุตสาหกรรม และผู้นำเข้าซึ่งสินค้า รายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบอุตสาหกรรม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ได้กำหนดนิยาม ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ว่า

“ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายความว่า เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม”

ขณะนี้ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม” หมายความว่า เจ้าของโรงอุตสาหกรรม และให้หมายความรวมถึง ผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมด้วย

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หมายถึง เจ้าของ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมรวมทั้ง เจ้าของ หรือ ผู้จัดการ เครื่องขายเครื่องดื่ม (โรงอุตสาหกรรมกฎหมายกำหนดไว้ว่า เป็นสถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้ารวมตลอดถึงบริเวณแห่งสถานที่นั้น และให้หมายความรวมถึงไปถึงเครื่องขายเครื่องดื่มด้วย) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมภายในประเทศ

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม คือ บุคคลดังต่อไปนี้²¹

1. เจ้าของซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมความหมายคำว่า เจ้าของในที่นี้หมายถึง บุคคลผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ หรือ มีสิทธิอื่นใดในโรงอุตสาหกรรม ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมนั้น กล่าวคือ โรงอุตสาหกรรมเป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลใดหรือบุคคลใดเป็นผู้มีสิทธิอย่างอื่น เช่น สิทธิครอบครองในโรงอุตสาหกรรมนั้น ไม่ว่าจะผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้มีสิทธิอื่นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ก็ถือว่าเป็นเจ้าของโรงอุตสาหกรรมและเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมตามกฎหมาย

2. ผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม ผู้จัดการหมายถึง ผู้ที่มีอำนาจสั่งการ (Director) ในการดำเนินธุรกิจหรือกิจการของโรงอุตสาหกรรม ซึ่งอาจจะเป็นเจ้าของโรงอุตสาหกรรมหรือบุคคลอื่นก็ได้ ดังนั้น ถ้าบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าของโรงอุตสาหกรรม แต่เป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมในฐานะเป็นผู้จัดการ กฎหมายก็กำหนดให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการ

3. บุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม หมายถึง บุคคลใดก็ตามที่ไม่ใช่เจ้าของหรือผู้จัดการของโรงอุตสาหกรรม แต่ถ้าเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม โดยอาจจะได้รับมอบหมายจากเจ้าของหรือเป็นตัวแทนของเจ้าของโรงอุตสาหกรรม ก็ถือว่าเป็น ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม

ดังนั้น สิ่งที่เป็นสาระสำคัญของผู้ประกอบการที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ คือ จะต้องเป็นผู้ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม แม้ว่าในความเป็นจริงบุคคลนั้นจะไม่ได้เป็นเจ้าของโรงงานอุตสาหกรรมนั้นก็ตาม

²¹ ประกาศ คงเอียด,คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 82-83

โรงอุตสาหกรรม²² หมายความว่า สถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้า รวมตลอดทั้งบริเวณแห่งสถานที่นั้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องขยายเครื่องตีด้วย

ขณะนี้ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “โรงอุตสาหกรรม” หมายความว่า สถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้า รวมตลอดทั้งบริเวณแห่งสถานที่นั้น

ผลิต²³ หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย

ขณะนี้ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ผลิต” หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้าหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ แต่มิให้หมายความรวมถึง

- (1) การประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย
- (2) การผลิตยาสูบจำนวนไม่เกินห้าร้อยกรัมหรือยาสูบประเภทยาเส้นจำนวนไม่เกินหนึ่งกิโลกรัมเพื่อบริโภคเอง
- (3) การเปลี่ยนแปลงสุราโดยนำน้ำสุราอื่นใด หรือน้ำ หรือของเหลว หรือวัตถุดิบอื่นใดเจือปนลงในสุราเพื่อบริโภคเอง หรือในกรณีที่มีผู้ขอได้ร้องขอให้เปลี่ยนแปลงเพื่อตีในขณะนั้น
- (4) การดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลงที่มีได้ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ

สินค้า²⁴ หมายความว่า สิ่งซึ่งผลิตหรือนำเข้าและระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

ขณะนี้ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “สินค้า” หมายความว่า สิ่งซึ่งผลิตหรือนำเข้าและระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้

ดังนั้น โรงอุตสาหกรรมจึงต้องเป็นสถานที่ซึ่งใช้ทำสินค้า ประกอบสินค้า ปรับปรุงสินค้า แปรรูปสินค้า แปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ จะต้องทำการผลิตสินค้าที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตด้วย

เมื่อพิจารณาจากนิยาม “โรงอุตสาหกรรม” และ นิยาม “ผลิต” ประกอบกันแล้ว จะเห็นได้ว่า การผลิตสินค้าอาจจะเป็นการกระทำต่อสิ่งที่ยังไม่เป็นสินค้าให้เกิดเป็นสินค้าขึ้น หรือเป็นการ

²² มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “โรงอุตสาหกรรม หมายความว่า สถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้า รวมตลอดทั้งบริเวณแห่งสถานที่นั้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องขยายเครื่องตีด้วย”

²³ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁴ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

กระทำต่อสิ่งที่เป็นสินค้าประเภทหนึ่งเป็นสินค้าอีกประเภทหนึ่ง หรือกระทำต่อสิ่งที่เป็นสินค้าประเภทเดียวกันจากสภาพหนึ่งให้เป็นอีกสภาพหนึ่งก็ได้

นิยาม โรงอุตสาหกรรม หมายความว่ารวมทั้งโรงอุตสาหกรรมที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิต และที่ยังมิได้จดทะเบียนภาษีสรรพสามิตด้วย เพราะเมื่อเป็นสถานที่ผลิตสินค้าก็ย่อมถือเป็นโรงอุตสาหกรรมตามกฎหมาย ส่วนการจดทะเบียนสรรพสามิตนั้น เป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่ต้องปฏิบัติ ถ้าไม่ปฏิบัติก็ย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามกฎหมาย มิได้เป็นผลให้โรงอุตสาหกรรมที่ยังมิได้จดทะเบียนไม่เป็นโรงอุตสาหกรรม

2. ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ได้กำหนดนิยาม ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า ว่า

“ผู้นำเข้า หมายความว่า ผู้นำของเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ดังนั้น ผู้นำสินค้าที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเข้ามาในราชอาณาจักร มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านั้นด้วย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ได้ให้ความหมายของนำเข้ามาว่า นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรซึ่งสินค้าตามพระราชบัญญัตินี้ ดังนั้น ผู้นำเข้าจึงหมายความว่าความเช่นเดียวกับคำนิยาม ผู้นำของเข้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 2 ซึ่งได้กำหนดคลุมไปถึงบุคคลธรรมดา นิติบุคคล บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้นำเครื่องตีมาจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร²⁵

หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของ หรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามา จนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่า ผู้ส่งของออก ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกันโดยอนุโลม

“ผู้นำของเข้า” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ผู้นำของเข้า” ตามกฎหมายศุลกากร²⁶ ดังนี้

²⁵ คม ขาวสะอาด, เรื่องของเครื่องตี, พิมพ์ครั้งแรก(โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, เดือนมิถุนายน, 2532), หน้า 3

²⁶ มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า “ผู้นำของเข้า หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร”

“ผู้นำของเข้า” หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไป โดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร

จากนิยามดังกล่าว “ผู้นำของเข้า” ตามกฎหมายศุลกากร แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ ประการแรก คือ เจ้าของ ผู้มีกรรมสิทธิ์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประการที่สอง คือ บุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในตัวเอง นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามา จนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปได้อย่างถูกต้อง พ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร

เมื่อนำความหมายของผู้นำเข้าตามกฎหมายศุลกากร มาประกอบกับพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต จึงอาจสรุปได้ว่า ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าตามกฎหมายสรรพสามิต หมายถึง เจ้าของหรือผู้ที่มี กรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น และบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าของหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นด้วย แต่ต้องเป็นผู้ ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียในเวลาที่นำสินค้าเข้ามา เช่น บริษัท ก. เป็นผู้ส่งซื้อรถยนต์เข้ามาใน ราชอาณาจักรบริษัท ก. จึงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น และถือว่าเป็นผู้นำเข้า ถ้าบริษัท A ซึ่ง เป็นบริษัทเดินเรือเป็นผู้นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ในช่วงระยะเวลาที่บริษัท A ส่งมอบ สินค้าให้บริษัท ก. ย่อมถือได้ว่าบริษัท A เป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียในสินค้านั้น บริษัท A จึง เป็นผู้นำเข้าตามกฎหมายสรรพสามิตด้วยตามกฎหมายศุลกากร พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 คำว่า “ผู้นำของเข้า” หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไป โดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่า “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็น ทำนองเดียวกัน โดยอนุโลม

3. บุคคลอื่นตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

เป็นการที่กฎหมายกำหนดเอาไว้เพื่อป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี และเพื่อให้การ จัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงได้กำหนด บุคคลอื่นมีหน้าที่เสียภาษี ในกรณีดังนี้

1. ผู้โอน ผู้รับโอน และบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้า นำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี ตามมาตรา 11
2. ผู้โอน และผู้รับโอน หรือผู้ได้รับเอกสิทธิ์ สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่ง จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์โดยได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษี ตามมาตรา 12
3. เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 42
4. ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการกิจการสถานบริการที่ควบเข้ากันหรือโอน กิจการให้แก่กัน ตามมาตรา 57

5. ผู้ดัดแปลงสำหรับสินค้ารถยนต์ มาตรการ 144 ตรี และมาตรการ 144 เบญจ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

2.5.3 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม มีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

การเกิดขึ้นซึ่งภาระหรือหน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี กฎหมายทุกฉบับที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะกำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้เพื่อให้รู้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความรับผิดตามกฎหมายที่จะต้องเสียภาษีเมื่อใด ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับเรื่องอื่น ๆ ด้วย เช่น การคำนวณภาษีจะต้องใช้อัตราในเวลาที่มีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ระยะเวลาในการยื่นแบบรายการและชำระภาษี การประเมินภาษีและเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม รวมถึงอำนาจในการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้เป็นหลักทั่วไป ตามมาตรา 10²⁷

²⁷มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 11 วรรคสอง มาตรา 12 วรรคสอง และมาตรา 13 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี มีดังนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร

(ก) ถ้าสินค้าอยู่ในโรงอุตสาหกรรม ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม เว้นแต่เป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก และถ้าผู้ประกอบการหรือบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในโรงอุตสาหกรรม ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

(ข) ถ้าสินค้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกนั้น เว้นแต่เป็นการนำสินค้ากลับคืนไปเก็บไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกอีกแห่งหนึ่ง และถ้าบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ในกรณีบริการ ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ

ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ในกรณีสินค้านำเข้า ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้านำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

จากบทบัญญัติของมาตรา 10 จะเห็นได้ว่า กฎหมายกำหนดให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีต้องอยู่ภายใต้ของมาตรา 11 วรรคสอง และมาตรา 12 วรรคสอง หมายความว่า สินค้านำเข้าซึ่งได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสำหรับกรณีตามมาตรา 11 หรือสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับกรณีมาตรา 12 นั้น ถ้ามีเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 11 หรือมาตรา 12 ซึ่งเป็นผลให้มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ก็ให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเป็นไปตามมาตรา 11 วรรคสอง หรือมาตรา 12 วรรคสอง โดยยกเว้นไม่ต้องนำหลักทั่วไปที่กำหนดเอาไว้ตามมาตรา 10 มาใช้บังคับ

ในเวลานำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกนั้น และถ้าผู้นำเข้าหรือบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วแต่กรณี”

ขณะนี้ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 22 วรรคสอง มาตรา 23 วรรคสอง และมาตรา 24 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี มีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร

(ก) ถ้าสินค้าอยู่ในโรงอุตสาหกรรม ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลานำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม เว้นแต่เป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีและถ้าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในโรงอุตสาหกรรมก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

(ข) ถ้าสินค้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลานำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรีนั้น เว้นแต่เป็นการนำสินค้ากลับคืนไปเก็บไว้ในโรงอุตสาหกรรม หรือไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีอีกแห่งหนึ่ง และถ้าบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ในกรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลานำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีนั้น และถ้าผู้นำเข้าหรือบุคคลใดนำสินค้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี แล้วแต่กรณี

(3) ในกรณีบริการ ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ

ในกรณีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม”

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี แบ่งออกได้ดังนี้

1. ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน

สินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(1) แบ่งออกได้แบ่ง 3 กรณี

(1) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากโรงอุตสาหกรรม เป็นกรณีที่สินค้าอยู่ในโรงอุตสาหกรรม กฎหมายกำหนดให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากโรงอุตสาหกรรม มาตรา 10(1)(ก) คำว่า นำออก หมายความว่า กระทำโดยวิธีใด ๆ ให้สินค้านั้นพ้นออกไปจากโรงอุตสาหกรรม ในที่นี้จึงหมายความรวมถึง สินค้านั้นจะต้องพ้นออกไปจากสถานที่ผลิตสินค้า และถ้าสถานที่ผลิตสินค้านั้นมีบริเวณด้วย สินค้าที่ออกไปก็ต้องพ้นออกไปจากบริเวณของสถานที่ผลิตสินค้าด้วยจึงจะมีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น แต่กฎหมายได้กำหนดยกเว้นให้ความรับผิดในอันจะเสียภาษีเกิดขึ้นไว้ในกรณีที่มีการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม แล้วนำสินค้าเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน การนำออกจากโรงอุตสาหกรรมต้องเป็นการนำออกตามความเป็นจริงหรือนำออกโดยพฤตินัย

(2) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน สืบเนื่องจากสินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษี ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีขาย จะเก็บภาษีต่อเมื่อมีการขายหรือมีการนำออกไปจากโรงอุตสาหกรรมเพื่อขาย การที่กฎหมายกำหนดเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนขึ้นก็เพื่อให้มีการชะลอความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้สำหรับผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะนำสินค้าซึ่งยังไม่พร้อมที่จะขายไปเก็บไว้ในนอกโรงอุตสาหกรรมหรือนำไปเก็บไว้โดยเหตุอื่นใดก็ตาม ถ้าสถานที่เก็บสินค้านั้นเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ยังไม่มีการที่ต้องเสียภาษี โดยให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 10(1)(ข)

(3) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สินค้าที่อยู่ในโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยทั่วไปผู้ประกอบการยังไม่มีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีจนกว่าจะนำออกจากโรงอุตสาหกรรม แต่ถ้าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 10(1) วรรคสอง ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อใดนั้น ต้องพิจารณามาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร

การ ขาย ตามประมวลรัษฎากร มีความหมายกว้างครอบคลุมถึงการจำหน่าย จ่าย โอน สินค้า และไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และตาม (ง) การนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นการขายด้วย เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดก็จะไม่ถือว่าเป็นการขาย กรณีนี้ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร กำหนดว่า ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนนำสินค้านั้นไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง ทั้งนี้ ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีให้ถือว่าเป็นการขาย ดังนั้น ถ้านำมาเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(1)(ก) ในกรณีของผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ได้นำสินค้าไปใช้ในโรงอุตสาหกรรมซึ่งเป็นกิจการของตนเองก็ไม่ถือว่าเป็นการขายสินค้า จึงไม่มีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แต่ในส่วนของภาษีสรรพสามิตนั้นถือว่า การนำสินค้าไปใช้ในโรงอุตสาหกรรมซึ่งเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 10(1) (ก) ซึ่งความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแล้ว

แต่อย่างไรก็ตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดว่าสินค้าที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำไปใช้ในกิจการของตนเองต้องมีใช้สินค้ารถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

เมื่อพิจารณาจากนิยาม คำว่า ขาย ตามประมวลรัษฎากร อาจสรุปได้ว่า ถ้ามีการนำสินค้า เช่น เครื่องดื่มไปแจกพนักงานของโรงอุตสาหกรรมเพื่อให้นำไปบริโภคที่บ้าน ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการนำไปใช้ในโรงอุตสาหกรรม แต่ก็ถือว่าเป็นการจำหน่าย จ่าย โอน สินค้าโดยไม่มีประโยชน์ตอบแทนอันเป็นการขาย และความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ย่อมเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตในเวลาเดียวกัน

4. ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(3) ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรไว้ แบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

4.1 เกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร สำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรเอาไว้ ตามมาตรา 10 ทวิ และมาตรา 41 ดังนี้

“มาตรา 10 ทวิ ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำเร็จ ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพ

ของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าไปหรือในสภาพอื่น ในกรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร ให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากเขตปลอดอากร แต่ในกรณีที่ได้นำของที่มีอยู่ในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยของที่นำเข้าไปนั้นไม่มีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นอากร ไม่ต้องนำราคาของดังกล่าวมาคำนวณค่าภาษี ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด”

และ “มาตรา 41 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใด ๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใด ๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ร้ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง”

จะเห็นได้ว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าไปเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำเร็จ การที่จะถือว่าการนำของเข้ามาสำเร็จ ณ เวลาใดจึงเป็นปัญหาข้อเท็จจริง แต่จะต้องนำเข้ามาถึงเขตท่า และจะต้องเป็นท่าศุลกากรด้วย

4.2 เกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ในกรณีที่สินค้าเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร แม้ว่าสินค้านำเข้าจะมีการนำเข้าสำเร็จแล้วก็ตาม แต่ถ้าสินค้านั้นไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่มีข้อยกเว้นสำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนว่าให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ได้ปล่อยของเช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

การที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับสินค้านำเข้าซึ่งนำไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร เหตุที่กฎหมายไว้เช่นนี้ ท่านอาจารย์ประกาศ คงเอียด ได้ให้ความเห็นไว้ว่า การที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นเช่นนี้ก็เพื่อให้การคำนวณภาษีสรรพสามิตสอดคล้องกับกฎหมายศุลกากร เนื่องจากภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้านั้นจะเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตด้วย ซึ่งกรณีนี้จะต้องคำนวณค่าภาษีศุลกากรตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ ณ วันที่ปล่อยสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ถ้ากฎหมายภาษีสรรพสามิตมิได้กำหนดความรับผิดชอบไว้เช่นนี้ก็จะเป็นผลให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร คือ เมื่อเวลาที่น่าจะสำเร็จ แต่ถ้าสินค้านั้นได้นำไปเก็บไว้ใน

คลังสินค้าทัณฑ์บนก็ไม่อาจจะคำนวณค่าภาษีศุลกากรได้แน่นอน ณ วันที่นำของเข้าสำเร็จ เพราะกฎหมายศุลกากรกำหนดให้ใช้พิกัดอัตราศุลกากร ณ วันที่ปล่อยสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนมิใช่ วันที่นำเข้าสำเร็จ

ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดเรื่องฐานภาษีและอัตราภาษีไว้ตามมาตรา 7²⁸ (ปัจจุบันมาตรา 16) ว่า ให้ถือตามมูลค่าหรือปริมาณและอัตราที่ใช้อยู่ ณ วันที่ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ถ้ามิได้กำหนดความรับผิดสำหรับสินค้านำเข้าที่นำไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรไว้โดยเฉพาะ ก็จะต้องใช้ฐานภาษีและอัตราภาษี ณ วันที่นำเข้าสำเร็จซึ่ง ณ วันนั้นไม่อาจกำหนดมูลค่าเพื่อเป็นฐานภาษีสรรพสามิตได้โดยแน่นอนเพราะยังไม่มี การคำนวณค่าภาษีศุลกากร เนื่องจากสินค้าได้ถูกนำไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน การที่กฎหมายสรรพสามิต กำหนดไว้เช่นนี้เป็นผลให้อัตราภาษีต้องใช้นั้น วันที่มีการปล่อยสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตาม กฎหมายศุลกากร มิใช่วันที่นำเข้าสำเร็จ ซึ่งจะมีผลแตกต่างกันถ้ามีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี สรรพสามิตในเวลาดังกล่าว ดังนั้น เพื่อให้การคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากรสอดคล้องกัน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงกำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับ สินค้านำเข้าที่นำไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรไว้โดยเฉพาะว่าให้เกิดขึ้นเมื่อนำ สินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

4.3 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับตามกรณีมาตรา 11²⁹

²⁸ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถาน บริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของ สินค้าหรือบริการนั้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสีย ภาษีเกิดขึ้น

ขณะนี้ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 16 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หรือ ผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการ หรือทั้ง ตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ ที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น”

²⁹ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ในกรณีสินค้าซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตรา ภาษี เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะ ถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น หรือลดอัตราภาษีหรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่ กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าหรือปริมาณ และอัตรา ภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปดังนี้

- (1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน
- (2) ในกรณีที่มีการนำไปใช้ในการอื่น ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (3) ในกรณีที่สิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (4) ในกรณีที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้เป็นความรับผิดของผู้จัดการมรดกหรือ ทายาทผู้ได้รับมรดกสินค้านั้นแล้วแต่กรณี

มาตรา 11 เป็นเรื่องเกี่ยวกับสินค้าซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี เนื่องจากนำเข้ามาเพื่อใช้เองสำหรับบุคคลที่กฎหมายให้สิทธิพิเศษหรือเอกสิทธิในบางกรณี หรือนำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งตามที่กำหนดไว้ ถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิ หรือนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง ก็ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 11 มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านั้นโดยถือตามมูลค่า หรือปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง

บทบัญญัติกฎหมายไม่ได้กำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีนี้ไว้โดยตรง เพียงแต่กำหนดว่าให้ใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง เนื่องจากตามมาตรา 7 กำหนดให้ใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีสำหรับการคำนวณภาษีสรรพสามิต ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

มาตรา 11 สามารถที่จะสรุปได้ว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นดังนี้

1. ในวันโอนสินค้าจากผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีไปยังผู้ที่ไม่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
2. ในวันที่ผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีนำสินค้าไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้
3. ในวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง

ในกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีได้ประกาศตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร กำหนดให้สินค้าบางประเภทหรือบางชนิดตามวรรคหนึ่ง ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าเมื่อสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือเมื่อได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือเมื่อสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ก็ให้สินค้าประเภทและชนิดนั้นได้รับยกเว้นจากบทบังคับตามมาตรา 11 ด้วย

ขณะนี้ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ในกรณีสินค้าซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีหรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าและปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน
- (2) ในกรณีที่มีการนำไปใช้ในการอื่น ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (3) ในกรณีที่สิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (4) ในกรณีที่ผู้ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้เป็นความรับผิดของผู้จัดการมรดกหรือทายาทผู้ได้รับมรดกสินค้านั้น แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่รัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีได้ประกาศตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร กำหนดให้สินค้าบางประเภทหรือบางชนิดตามวรรคหนึ่ง ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าเมื่อสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือเมื่อสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ก็ให้สินค้าประเภทและชนิดนั้นได้รับยกเว้นจากบทบัญญัติตามมาตรา 11 ด้วย”

4. ในวันที่ผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีถึงแก่ความตาย

4.4 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีตามมาตรา 12³⁰

เป็นเรื่องหน้าที่เสียภาษีเกี่ยวกับสินค้าซึ่งผลิตในราชอาณาจักรที่ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีตามมาตรา 102(3) เนื่องจากได้จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาฉบับนานาชาติหรือทางการทูตตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน เมื่อสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์หรือเอกสิทธิ์สิ้นสุดลงโดยเหตุอื่นนอกจากความตาย ให้ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านั้น ตามมูลค่าหรือปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือวันที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลง

4.5 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 42³¹

³⁰ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ ในกรณีสินค้าซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้รับคืน หรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102(3) ถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์ หรือเอกสิทธิ์ของผู้ได้รับเอกสิทธิ์นั้นสิ้นสุดลงโดยเหตุอื่นนอกจากความตาย สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าหรือปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอน หรือวันที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปดังนี้

(1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน

(2) ในกรณีที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์

ให้รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้สินค้าบางประเภทหรือบางชนิดซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืน หรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่งได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งมาตรานี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ไว้ด้วยก็ได้”

ขณะนี้ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ในกรณีสินค้าซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 107 (3) ถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์ หรือเอกสิทธิ์ของผู้ได้รับเอกสิทธิ์นั้นสิ้นสุดลงโดยเหตุอื่นนอกจากความตาย สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าและปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือวันที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน

(2) ในกรณีที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์

ให้รัฐมนตรีโดยอนุมัติคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศกำหนดให้สินค้าบางประเภทหรือบางชนิดซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่งได้รับยกเว้นจากบทบัญญัติตามมาตรา นี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

³¹ มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า ให้เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมกับเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีนั้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นสูญหายเพราะเหตุสุดวิสัยหรือเป็นเหตุผิดพลาดในการตรวจนับปริมาณสินค้าอันไม่ได้เกิดขึ้นโดยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน”

ขณะนี้ มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่สินค้านั้นขาดหรือพบว่าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า และให้เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนเสียภาษี

ซึ่งเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีนั้น มาตรา 42 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่ได้กำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้โดยชัดแจ้งว่าเกิดขึ้นเมื่อใด แต่เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายแล้วสามารถอนุมานได้ว่าต้องถือวันที่สินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าเป็นวันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ซึ่งจะในวันใดนั้นย่อมเป็นไปตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏจากการตรวจสอบบัญชีและสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น

4.6 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการควบกิจการเข้าด้วยกันหรือโอนกิจการให้แก่กันตามมาตรา 57³²

เป็นกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการตั้งแต่สองรายขึ้นไปควบกิจการเข้าด้วยกันหรือโอนกิจการให้แก่กัน ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต มาตรา 57 กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการที่ได้ตั้งขึ้นใหม่โดยการควบเข้ากันกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการเดิม ต้องรับผิดชอบร่วมกันในการชำระภาษีของกิจการเดิมก่อนควบเข้ากัน

มาตรา 57 ไม่ได้บัญญัติเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้ว่าเกิดขึ้นเมื่อใด แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเป็นเรื่องที่กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการอันได้ตั้งขึ้นใหม่ มีหน้าที่ต้องชำระภาษีร่วมกันกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการซึ่งรับโอนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีร่วมกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการซึ่งเป็นผู้รับโอน ต้องพิจารณาว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการซึ่งเป็นผู้โอนมีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใดเป็นสำคัญ

4.7 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ดัดแปลง

เป็นการกระทำใด ๆ ต่อยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนจะเกิดขึ้นเมื่อการดัดแปลงสิ้นสุดลง และกรณีนี้จะ

สำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นสูญหายเพราะเหตุสุดวิสัยหรือเป็นเหตุผิดพลาดในการตรวจนับปริมาณสินค้าอันไม่ได้เกิดขึ้นโดยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน”

³²มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ ในกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการควบเข้ากันหรือโอนกิจการให้แก่กัน ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการอันได้ตั้งขึ้นใหม่โดยการควบเข้ากัน หรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการที่รับโอนกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการเดิมรับผิดชอบร่วมกันในการชำระภาษีของกิจการเดิมที่ควบเข้ากันหรือกิจการที่โอนนั้น แล้วแต่กรณี”

ขณะนี้ มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ ในกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการควบเข้ากันหรือโอนกิจการให้แก่กัน ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการอันได้ตั้งขึ้นใหม่โดยการควบเข้ากัน หรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการที่รับโอนกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการเดิมมีหน้าที่ร่วมกันในการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีของกิจการเดิมที่ควบเข้ากันหรือกิจการที่โอนนั้น แล้วแต่กรณี”

ใช้บังคับเฉพาะการดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลงที่มีได้ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ เพราะหากเป็นผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจจะต้องเสียภาษีในฐานะผู้ประกอบการจะต้องพิจารณาว่าการกระทำให้รถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ที่กำหนดในกฎกระทรวง ให้เกิดเป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนนั้นได้เสร็จสิ้นลงและอยู่ในสภาพที่จะนำไปใช้เมื่อใด ณ วันนั้น ย่อมถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีได้เกิดขึ้นแล้ว

4.8 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ที่นำไปแสดงหรือเก็บไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย

แม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 ตรี³³ กำหนดให้ถือว่าสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่ก็ได้กำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้โดยเฉพาะมาตรา 144 จัตวา (2) คือ เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น ดังนั้น แม้กฎหมายกำหนดให้ถือว่าสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่เรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีจะนำหลักทั่วไปมาใช้บังคับมิได้ คือ การนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น และกฎหมายได้กำหนดห้ามมิให้นำออกจากสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายด้วย ดังนั้น การนำรถยนต์ออกจากโรงอุตสาหกรรมไปแสดงหรือเก็บไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายจึงไม่มีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น เพราะถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ว่าการนำรถยนต์ไปแสดงมิให้ถือว่าเป็นการขายซึ่งไม่ต้องรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁴

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

³³ มาตรา 144 ตรี แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ในหมวดนี้

“ดัดแปลง” หมายความว่า การกระทำใด ๆ ต่อรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือเป็นรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน โดยผู้กระทำมิใช่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์

การกระทำที่เป็นการดัดแปลงตามวรรคหนึ่ง มิให้ถือเป็นการผลิตตามความหมายของบทนิยามคำว่า “ผลิต” ตามมาตรา 4 เว้นแต่การดัดแปลงนั้นจะกระทำโดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ

“ผู้ดัดแปลง” ให้หมายความรวมถึงผู้จ้างหรือจัดให้ผู้อื่นทำการดัดแปลงด้วย

“สถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย” หมายความว่า สถานที่ใช้สำหรับแสดงรถยนต์เพื่อขายของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมตามที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี และเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามมาตรา 10 (1) (ก) มาตรา 19 มาตรา 50 (1) มาตรา 84 มาตรา 118 (1) และ (4) มาตรา 119 มาตรา 161 (1) และมาตรา 162 (1) ให้ถือว่าสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายดังกล่าวเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บน และในกรณีให้นำมาตรา 36 มาตรา 37 มาตรา 39 มาตรา 42 มาตรา 44 มาตรา 147 มาตรา 151 และมาตรา 152(2) มาใช้บังคับ”

³⁴ ข้อ 1 แห่ง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 1) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (8)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ข้อ 1 ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำสินค้านั้นไปใช้ในการผลิตสินค้าการให้บริการ การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในกิจการประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.9 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับผู้กระทำความผิดตามมาตรา 161³⁵
และมาตรา 162³⁶

ผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตามมาตรา 161 และมาตรา 162 นอกจากจะต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว ยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่เป็นวัตถุแห่งการกระทำความผิดนั้นด้วย ตามมาตรา 163 แต่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด ดังนั้น การเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นผู้กระทำความผิดด้วย ซึ่งการที่จะถือว่าเป็นผู้กระทำความผิดอาจเกิดขึ้นได้ 2 ประการ คือ

สินค้าตามวรรคหนึ่งต้องมีไซรยอนตั่งและรยอนตโดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับรยอนตดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงการนำรยอนตนั่งและรยอนตโดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ไปไว้ในสถานแสดงรยอนตเพื่อขาย”

³⁵มาตรา 161 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ ผู้ใด

(1) มีไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่ได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมการมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทัณฑ์บน

(2) มีไว้ในครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้วตามหมวด 7 ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่สองเท่าถึงสิบเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสีย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าหนึ่งร้อยบาท”

ขณะนี้ มาตรา 161 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 203 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่สองเท่าถึงสิบเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสียหรือที่เสียไม่ครบถ้วน แต่ต้องไม่ต่ำกว่าสิร้อยบาท

(1) มีไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าที่เป็นสินค้าที่ได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิตมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่รวมถึงผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิตและได้รับใบอนุญาตผลิตสุรา ยาสูบ และไฟ

(ข) ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิตและได้รับใบอนุญาตผลิตสุรา ยาสูบ และไฟ มีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือในกรณีที่เป็นการครอบครองยาสูบหรือไฟโดยชอบตามมาตรา 165 หรือมาตรา 173

(2) มีไว้ในครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้วตามหมวด 1 ส่วนที่ 9”

³⁶มาตรา 162 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ ผู้ใด

(1) ขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่ได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมการมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทัณฑ์บน

(2) ขายหรือมีไว้เพื่อขายโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้วตามหมวด 7 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับตั้งแต่ห้าเท่าถึงสิบห้าเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสีย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าสองร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ขณะนี้ มาตรา 162 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 204 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับตั้งแต่ห้าเท่าถึงสิบห้าเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสียหรือที่เสียไม่ครบถ้วน แต่ต้องไม่ต่ำกว่าแปดร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(1) ขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าที่เป็นสินค้าที่ได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิตมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่รวมถึงผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิตและได้รับใบอนุญาตผลิตสุรา ยาสูบ และไฟ

(ข) ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิตและได้รับใบอนุญาตผลิตสุรา ยาสูบ และไฟ มีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือในกรณีที่เป็นการขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งไฟที่กรมสรรพสามิตผลิตขึ้น

(2) ขายหรือมีไว้เพื่อขายโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้วตามหมวด 1 ส่วนที่ 9”

ผู้ต้องหาได้รับสารภาพว่าเป็นผู้กระทำความผิด และยินยอมให้ทำการเปรียบเทียบคดี หรือมีคำพิพากษาถึงที่สุดว่าเป็นผู้กระทำความผิด จึงสรุปได้ว่า ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับผู้กระทำความผิดตามมาตรา 161 และมาตรา 162 นั้น จะเกิดขึ้นเมื่อผู้กระทำผิดยินยอมให้ทำการเปรียบเทียบคดีและเจ้าพนักงานได้ทำการเปรียบเทียบคดีเสร็จสิ้นแล้ว หรือมีคำพิพากษาถึงที่สุดว่าเป็นผู้กระทำความผิด

4.10 ข้อยกเว้นบทบัญญัติเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดยกเว้นบทบังคับในเรื่องหน้าที่เสียภาษีไว้ตามมาตรา 111³⁷

เมื่อรัฐมนตรีได้ประกาศกำหนดตามมาตรา 111 แล้ว แม้ว่าจะมีกรณีตามมาตรา 11 หรือมาตรา 12 เกิดขึ้น ก็ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษียังไม่เกิดขึ้น

2.5.4 ฐานภาษีสรรพสามิต

ฐานภาษี หมายความว่า สิ่งที่ใช้เป็นฐานประกอบกับอัตราภาษีเพื่อคำนวณจำนวนภาษี เพื่อจะได้ทราบจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ยกตัวอย่างเช่น ถ้าภาษีสรรพสามิตเรียกเก็บจากสินค้าที่ต้องเสียภาษีตามมูลค่า ฐานภาษีคือมูลค่าของสินค้า ถ้าหากภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสถานบริการ คือ รายรับของสถานบริการ

ฐานภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ฐานภาษีสำหรับสินค้า และฐานภาษีสำหรับบริการ

สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ใช้ฐานภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าตามที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีไว้ดังนี้

2.5.4.1 การเสียภาษีตามปริมาณ (Ad Rem)

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 9³⁸ ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคำนวณภาษีสรรพสามิตโดยใช้ฐานภาษีตามปริมาณ สำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศและการนำเข้าสินค้าจะมีการใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน ดังนี้

³⁷ มาตรา 111 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดสินค้าใดซึ่งบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีนำเข้าเข้ามาเพื่อใช้เองหรือซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ ให้ได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งมาตรา 11 หรือมาตรา 12 แล้วแต่กรณี”

³⁸ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้งสินค้า รวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(1) น้ำหนักสุทธิของสินค้า เป็นเกณฑ์ จะใช้กับกับสินค้าประเภทน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันจำพวกก๊าซปิโตรเลียมเหลว (แอล.พี.จี.) ก๊าซโพรเพนเหลวและก๊าซที่คล้ายกัน (พิกัดที่ 01.07) และยังรวมถึงสินค้าประเภทอาหารโดยมีภาชนะบรรจุและมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วยเพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักสุทธิที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีให้ถือน้ำหนักสินค้ารวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะด้วย ซึ่งกรณีนี้ยังไม่ได้ใช้บังคับกับสินค้าใด เพราะภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสินค้าประเภทอาหารจะมีเฉพาะสินค้าเครื่องดื่มเท่านั้น แต่สินค้าเครื่องดื่มกฎหมายกำหนดให้ถือหน่วยตามปริมาณเป็นเกณฑ์มิได้ถือตามน้ำหนัก ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงใช้น้ำหนักสุทธิของสินค้าประเภทอาหารที่รวมน้ำหนักของเหลวที่หล่อเลี้ยง โดยไม่ต้องรวมน้ำหนักของภาชนะบรรจุสินค้า

(2) ปริมาณสุทธิของสินค้า จะใช้กับสินค้าประเภทน้ำมันจำพวกน้ำมันเบนซินและน้ำมันที่คล้ายกัน (พิกัดที่ 01.07) และสินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณสุทธิ ถ้าบรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใด ๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือที่ภาชนะนั้น อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้น ๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีก็ได้ ซึ่งการที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้เพื่อให้อธิบดีมีอำนาจที่จะถือปริมาณสินค้าที่แสดงไว้บนหีบห่อหรือภาชนะบรรจุเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ซึ่งอธิบดีจะถือตามปริมาณที่แสดงไว้หรือจะให้ตรวจสอบปริมาณสินค้านั้นเพื่อความถูกต้องสำหรับการคำนวณภาษีก็ได้

2.5.4.2 การเสียภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem)

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเสียภาษีตามมูลค่าไว้ในมาตรา 8³⁹

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใด ๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้น ๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้”

ขณะนี้ มาตรา 111 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วย ตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห่งสินค้า รวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใด ๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะและมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้น บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้

³⁹มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 11 วรรคหนึ่ง และมาตรา 12 วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้นให้ถือมูลค่าตาม (1) (2) และ (3) โดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 สรุปได้ดังนี้

(1) ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ โดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต มาตรา 8(1) กำหนดให้ถือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม โดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระเป็นฐานในการคำนวณภาษี

(2) ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8(3) กำหนดให้ถือราคา C.I.F. ของสินค้าบวกด้วยอากรเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่จะไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเมื่อได้มูลค่าของสินค้าแล้ว จะต้องนำไปบวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีต่อไป

(3) ฐานภาษีสำหรับการโอนสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีจากบุคคลที่มีสิทธิไปยังบุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิตามมาตรา 11⁴⁰ กรณีนี้เป็นเรื่องสินค้านำเข้ามาในราชอาณาจักรโดย

ในกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ดีที่สุดกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติได้

(2) ในกรณีบริการ ให้ถือตามรายรับของสถานบริการ

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับของสถานบริการ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ มีอำนาจกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

(3) ในกรณีสินค้านำเข้า ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษี และค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่บุคคลผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (3) ด้วย

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ตาม (3) ได้แก่ราคาสินค้าที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคาราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคาราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ."

ขณะนี้ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า " เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 17 (2) ให้ผู้ประกอบการกิจการสถานบริการแจ้งราคาค่าบริการที่เรียกเก็บในการประกอบกิจการต่ออธิบดี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบการกิจการสถานบริการแจ้งเปลี่ยนแปลงราคาต่ออธิบดี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด"

⁴⁰ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า "ในกรณีสินค้านำเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าหรือปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ในเวลาที่น่าเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเพราะเหตุอื่นที่น่าเข้ามาเพื่อใช้เองหรือเพราะเหตุที่
นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ และเมื่อมีการโอนสินค้าดังกล่าวนั้นไปเป็น
ของบุคคลอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้
หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีได้สิ้นสุดลง สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่า หรือ
ปริมาณ พร้อมกับใช้อัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือ
ลดอัตราภาษีสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

(4) ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์
โดยได้รับยกเว้นหรือคืนภาษี และโอนไปยังผู้ไม่ได้รับเอกสิทธิ์หรือเอกสิทธิ์สิ้นสุดลง ตามมาตรา 12
เป็นกรณีที่สินค้าซึ่งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102(3) สืบ
เนื่องมาจากได้จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การ
สหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญากับนานาประเทศ หรือทางการชด
ตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน ถ้าหากว่าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์ หรือ

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่งให้เป็นไป ดังนี้

- (1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน
- (2) ในกรณีที่มีการนำไปใช้ในการอื่น ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (3) ในกรณีที่สิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (4) ในกรณีที่ผู้ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้เป็นความรับผิดของผู้จัดการ
มรดกหรือทายาทผู้ได้รับมรดกสินค้านั้น แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีได้ประกาศตามกฎหมายว่าด้วยพิกัด
อัตราศุลกากร กำหนดให้สินค้าบางประเภทหรือบางชนิดตามวรรคหนึ่งไม่ต้องเสียอากรขาเข้า เมื่อสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของ
บุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือเมื่อได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือเมื่อสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือ
ลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ก็ให้สินค้าประเภทและชนิดนั้นได้รับยกเว้นจากบทบังคับตามมาตรานี้ด้วย”

ขณะนี้ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 22 แห่ง
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ในกรณีสินค้าซึ่งในเวลาที่น่าเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเพราะเหตุ
ที่น่าเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่น่าเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะถ้าสินค้านั้น
ได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีหรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับ
ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าและปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือ
นำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน
- (2) ในกรณีที่มีการนำไปใช้ในการอื่น ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (3) ในกรณีที่สิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (4) ในกรณีที่ผู้ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้เป็นความรับผิดของผู้จัดการ
มรดกหรือทายาทผู้ได้รับมรดกสินค้านั้น แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่รัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีได้ประกาศตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร กำหนดให้
สินค้าบางประเภทหรือบางชนิดตามวรรคหนึ่ง ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าเมื่อสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น
หรือลดหย่อนอากร หรือนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ก็ให้สินค้า
ประเภทและชนิดนั้นได้รับยกเว้นจากบทบัญญัติตามมาตรานี้ด้วย”

เอกสิทธิ์ของบุคคลนั้นได้สิ้นสุดลงโดยเหตุอื่นนอกจากความตาย ก็จะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าหรือปริมาณ และอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือวันที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

กรณีตามมาตรา 12⁴¹ นี้ มีลักษณะเดียวกันกับมาตรา 11 ที่ยกเว้นหลักทั่วไปตาม มาตรา 8 โดยกำหนดให้ถือตามมูลค่าหรือปริมาณและอัตราภาษีสำหรับสินค้านั้นที่เป็นอยู่ในวันโอน หรือในวันที่น่าไปใช้ในการอื่นหรือในวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลงหรือในวันที่ เอกสิทธิ์สิ้นสุดลง โดยจะต้องถือมูลค่าของสินค้าตามที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี เกิดขึ้น แล้วแต่ว่าจะเป็นวันใด และไม่ต้องรวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ ซึ่งจะต้องพิจารณาจาก ข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไป

(5) ฐานภาษีสำหรับกรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนตาม มาตรา 42 เนื่องจากสินค้าที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ผู้ประกอบ อุตสาหกรรมยังไม่มี ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีจนกว่าจะได้นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือ จนกว่าจะมีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี ดังนั้น หากสินค้าที่เก็บอยู่คลังสินค้าทัณฑ์บนได้สูญหายหรือขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า ตามมาตรา 42 ได้กำหนดให้เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านั้น เว้นแต่ จะพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหายไปเพราะเหตุสุดวิสัย หรือเหตุผิดพลาดในการตรวจนับปริมาณ สินค้าซึ่งมิได้เกิดขึ้นโดยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน แม้ว่าในกรณีที่ ให้เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนรับผิดดังกล่าว จะไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ แต่เนื่องจาก

⁴¹มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ในกรณีสินค้าซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้รับคืนหรือ ยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 (3) ถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์ หรือเอกสิทธิ์ของผู้ได้รับเอกสิทธิ์นั้นสิ้นสุด ลงโดยเหตุอื่นนอกจากความตาย สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าหรือปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือวันที่ เอกสิทธิ์สิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่งให้เป็นไป ดังนี้

(1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน

(2) ในกรณีที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์

ให้รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้สินค้าบางประเภทหรือบาง ชนิดซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่งได้รับยกเว้นจากบทบังคับแห่งมาตรานี้ โดยจะกำหนด หลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้”

ขณะนี้ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 23 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ในกรณีสินค้าซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตาม มาตรา 107 (3) ถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์ หรือเอกสิทธิ์ของผู้ได้รับเอกสิทธิ์นั้นสิ้นสุดลงโดยเหตุอื่น นอกจากความตาย สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าและปริมาณและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือวันที่เอกสิทธิ์สิ้นสุด ลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน

(2) ในกรณีที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลง ให้เป็นความรับผิดของผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์

ให้รัฐมนตรีโดยอนุมัติคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศกำหนดให้สินค้าบางประเภทหรือบางชนิดซึ่งผู้ประกอบ อุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่งได้รับยกเว้นจากบทบัญญัติตามมาตรา 107 โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และ เงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้”

สินค้าที่นำเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนเป็นสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ฐานภาษีจึงต้องเป็นเช่นเดียวกับกรณีที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีคือ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมบวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ

(6) ฐานภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลง โดยผู้ดัดแปลงที่มีได้ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 เบญจ⁴² ได้กำหนดให้ถือมูลค่าจากการดัดแปลงเป็นสำคัญ

(7) ฐานภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ที่นำไปแสดงหรือเก็บไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย ในมาตรา 144 จัตวา (2) กำหนดให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่ได้กำหนดเรื่องฐานภาษีไว้โดยเฉพาะ แต่สินค้ารถยนต์ที่เก็บในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย เป็นสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการ ดังนั้น ฐานภาษีจึงต้องคำนวณจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา 8(1) โดยจะคำนวณจากราคาที่ขาย ณ สถานแสดงรถยนต์เพื่อขายไม่ได้ เพราะไม่ใช่ราคา ณ โรงอุตสาหกรรม

(8) ฐานภาษีสำหรับกรณีผู้กระทำความผิดตามมาตรา 161 และมาตรา 162 ซึ่งผู้กระทำความผิดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 163 ที่นอกเหนือจากเงินค่าปรับตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ กรณีนี้กฎหมายมิได้กำหนดฐานภาษีเอาไว้เป็นการเฉพาะ ประกอบกับสินค้าที่เป็นของกลางในการกระทำความผิดนั้น โดยทั่วไปแล้วไม่อาจจะทราบได้ว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาที่ใช้ในการนำเข้านั้นเป็นเท่าใด แต่ตามมาตรา 132 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดการวิธีการคำนวณค่าปรับไว้เป็นพิเศษให้ใช้จำนวนเงินค่าภาษีเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับแบ่งหลักเกณฑ์การคำนวณได้ 2 กรณี คือ

ก. ถ้ามีสินค้าชนิดเดียวกัน ให้ถือมูลค่าสินค้าชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียภาษีโดยถูกต้องแล้วในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำความผิด

ข. ถ้าไม่มีสินค้าชนิดเดียวกัน ให้ถือมูลค่าสินค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงกันตามที่ซื้อขายกันในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำความผิด

2.5.5 เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสรรพสามิต

แสตมป์สรรพสามิตและเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีเป็นสิ่งที่ใช้ในการควบคุมการจัดเก็บภาษีที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งนอกเหนือจากการควบคุมโดยวิธีอื่น อย่างไรก็ตาม แสตมป์สรรพสามิตและเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีนั้น มิใช่ว่าจะใช้ได้กับสินค้าทุกประเภท

⁴²มาตรา 144 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ให้ผู้ดัดแปลงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าจากการดัดแปลง โดยให้ถือราคาต่อจ้างแรงงานดัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด”

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้อำนาจรัฐมนตรีประกาศกำหนดว่าสินค้าใดเป็นสินค้าที่เสียภาษีโดยใช้แสตมป์สรรพสามิตหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี ตามมาตรา 59 วรรคหนึ่ง⁴³ (มาตรา 64) โดยรัฐมนตรีจะประกาศกำหนดสินค้านั้นในราชกิจจานุเบกษาให้ต้องเสียภาษีโดยใช้แสตมป์สรรพสามิตหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีก็ได้ ซึ่งรัฐมนตรีได้ประกาศกำหนดให้สินค้าเครื่องดื่มเป็นสินค้าที่เสียภาษีโดยใช้แสตมป์สรรพสามิตหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี ยกเว้นมิให้ใช้บังคับแก่เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม และเครื่องดื่มที่ได้รับการลดอัตราภาษีตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เนื่องจากเครื่องดื่มส่วนใหญ่แทบทุกประเภทพิกัดจะได้รับการลดอัตราภาษีตามมาตรา 103 เพราะโดยปกติก็จะต้องประกาศลดอัตราภาษีจากอัตราที่ระบุไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตอยู่แล้ว การที่รัฐมนตรีประกาศไว้เช่นนี้จึงเป็นผลให้เครื่องดื่มแทบทุกประเภทไม่อาจเสียภาษีโดยใช้แสตมป์สรรพสามิตหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีได้

สินค้าที่ต้องเสียภาษีโดยการใช่แสตมป์ หรือ เครื่องหมายแสดงการเสียภาษี

1. เครื่องดื่ม เว้นแต่ เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม
2. เครื่องดื่มที่ได้รับการลดอัตราภาษีตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
3. เครื่องปรับอากาศ

ลักษณะของเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี⁴⁴

1. สิ่งฉนิภษาชนะ
 - 1.1 ฝาจีบ หรือฝาเกลียว ซึ่งเมื่อได้ใช้สินค้าแล้วต้องคลายจีบหรือเกลียวออก
 - 1.2 ฝาหรือจุก หรือสิ่งฉนิภษาชนะอื่นซึ่งใช้ฉนิภษานั้นได้ในทำนองเดียวกับฝาหรือจุกซึ่งเมื่อใช้สินค้าแล้วต้องขาดแยกออกหรือชำรุด หรือเสียหายเพิ่มเติม จนไม่สามารถใช้ได้อีก
2. ภาชนะบรรจุสินค้าซึ่งสามารถเปิดฉนิภได้โดยไม่ต้องใช้สิ่งฉนิภษาชนะตาม ข้อ (1) ซึ่งเมื่อใช้สินค้าแล้ว ภาชนะบรรจุสินค้านั้นต้องขาดแยกออก หรือชำรุด หรือเสียหายเพิ่มเติม จนไม่สามารถใช้ได้

⁴³มาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้สินค้าใดเป็นสินค้าที่เสียภาษีโดยการใช่แสตมป์สรรพสามิตหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี”

ขณะนี้ มาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 64 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดให้สินค้าใดเป็นสินค้าที่เสียภาษีโดยใช้แสตมป์สรรพสามิตหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี

การใช่แสตมป์สรรพสามิตและเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีเพื่อให้ปรากฏว่าได้เสียภาษีแล้วให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

⁴⁴เกรียงไกร พัฒนาการณ์, การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต, หน้า 63

2.6 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added tax)

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค คือ เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect tax) เช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิต⁴⁵ โดยสามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ ซึ่งผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง ได้แก่ ผู้บริโภค⁴⁶ โดยจะเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายสินค้าหรือบริการจะมีภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในทุกทอด และจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่ได้เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการในทุกทอดเช่นกัน ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ

2.6.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁷

ประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 82⁴⁸ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมี 2 ประเภท คือ ผู้ประกอบการ และผู้นำเข้าเท่านั้น แต่อาจขยายความไปได้ถึง ผู้ผลิต ผู้ให้บริการ ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก ผู้ส่งออก ซึ่งมีรายรับเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ไม่ว่าจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ ก็ตาม

2.6.2 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) การขายสินค้าโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร

1.1 การให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้น จะเกิดขึ้นในราชอาณาจักรหรือนอกราชอาณาจักร และให้รวมถึงการให้บริการที่ทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

1.2 นำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

2.6.3 กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี

(2) การขายพืชผลทางการเกษตรภายในราชอาณาจักร เช่น ข้าว ข้าวโพด ปอ มันสำปะหลัง ผักและผลไม้ เป็นต้น (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป .28/2535 ฯ)

⁴⁵ วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ , “เล่าเรื่องเพื่อนของเรา : ก้าวไกลใน AEC กับกรมสรรพสามิต,” ใน สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 61, ฉบับที่ 9 (กันยายน 2557), หน้า 100.

⁴⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 566.

⁴⁷ ชัย โสสุวรรณจินดา, ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับสมบูรณ์, พิมพ์ครั้งแรก(บริษัท ดีไลท์ จำกัด ,2539), หน้า 58.

⁴⁸ มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) ผู้ประกอบการ

(2) ผู้นำเข้า”

(3) การขายสัตว์ทั้งที่มีชีวิตหรือไม่มีชีวิตภายในราชอาณาจักร เช่น โค กระบือ ไก่หรือเนื้อสัตว์ กุ้ง ปลา เป็นต้น (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535)

(4) การขายปุ๋ย

(5) การขายปลาปน อาหารสัตว์

(6) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(7) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

** ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการตาม 1. ถึง 7. ดังกล่าว จะเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้

(8) การนำเข้าสินค้าตาม 2. ถึง 7.

(9) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(10) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรไม่ว่าจะเป็นทางบก ทางน้ำหรือทางอากาศ ใด ๆ ก็ดี หากเป็นการให้บริการขนส่งโดยอากาศยาน และการให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อ ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้

(11) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศทางบกและทางเรือซึ่งมิใช่เรือเดินทะเล

(12) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลทางราชการและเอกชน

(13) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(14) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(15) การให้บริการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ

(16) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ

(17) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรม ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(18) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ซึ่งต้องมีลักษณะการประกอบกิจการตามที่กรมสรรพากรกำหนด คือ ต้องเป็นการวิจัยหรือบริการทางวิชาการสาขาวิทยาศาสตร์และสาขาสังคมศาสตร์ แต่ต้องมีใช่เป็นการกระทำในทางธุรกิจ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการต้องเป็นบุคคลธรรมดาหรือเป็นคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล หรือมูลนิธิ

(19) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(20) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์

(21) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้ หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(22) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐ โดยไม่หักรายจ่าย

(23) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(24) การขายสินค้า หรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 239) พ.ศ.2534)

2.6.4 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ได้แก่ มูลค่าทั้งหมด ที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19)⁴⁹ แห่งประมวลรัษฎากร (ถ้ามี) ด้วย มูลค่าของฐานภาษี หมายความว่ารวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

2.6.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) อัตราร้อยละ 10 สำหรับการประกอบกิจการ ดังต่อไปนี้

1.1 การขายสินค้า

1.2 การให้บริการ

1.3 การนำเข้า

ในปัจจุบันให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี จนถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2560⁵⁰

(2) อัตราร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการดังต่อไปนี้

2.1 การส่งออกสินค้าที่มีใบการส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2 การให้บริการที่กระทำนอกอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

⁴⁹ มาตรา 77/1(19) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภาษีสรรพสามิต” หมายความว่า “ภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ และภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นในลักษณะทำนอง เดียวกัน ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

⁵⁰ คำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ 65/2559 เรื่อง ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2559

2.6.6 การยื่นแบบและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีรายรับเกินกว่า 1,800,000 บาท ต่อปี⁵¹ จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร เมื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ดังต่อไปนี้⁵²

1. เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา 82/4⁵³ แห่งประมวลรัษฎากร โดยเป็นการคำนวณจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 7 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ คือ ภาษีขาย (Output Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอื่นเรียกเก็บ เนื่องจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน นั้น ย่อมเป็นภาษีซื้อ (Input Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่รัฐมอบหมายให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บแทน ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 82/4 ถ้าหากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ทำการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) จากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น (Tax Point) ถือว่าผู้ประกอบการนั้นมีภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น และต้องยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ ภ.พ.30 ภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

⁵¹มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 บัญญัติว่า “มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี”

⁵²ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 617-635.

⁵³มาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามส่วน 4

บทบัญญัติมาตรานี้ มิได้เป็นการห้ามผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะเสนอ หรือแสดงราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการแก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการในราคาโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้แจ้งให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทราบด้วยหรือไม่ก็ตาม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามมาตรานี้ ย่อมเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น เรียกเก็บตามมาตรานี้ เนื่องจากการซื้อสินค้า หรือรับบริการมา เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนย่อมเป็นภาษีซื้อ ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น”

2. หน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามมาตรา 86⁵⁴ ถ้าหากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ย่อมมีความผิดต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี เป็นไปตามมาตรา 89(5)⁵⁵ และต้องมีความผิดทางอาญาตามมาตรา 90/2(3)⁵⁶ โทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับอีกด้วย

3. หน้าที่จัดทำรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87⁵⁷ ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) ลงวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2524 ด้วย โดยการลงรายงานในรายการต่าง ๆ ต้องลงภายใน 3 วันทำการ นับแต่

⁵⁴ มาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 86/1 มาตรา 86/2 และมาตรา 86/8 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3

ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 จะออกใบกำกับภาษีได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ใบกำกับภาษีให้ออกเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

การออกใบกำกับภาษีโดยตัวแทนในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

⁵⁵ มาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(5) มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามที่กำหนดในส่วน 10 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

⁵⁶ มาตรา 90/2 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือจัดทำแล้วไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อ หรือผู้รับบริการตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง หรือไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนา ใบกำกับภาษี และไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ตามมาตรา 86/8 วรรคสอง”

⁵⁷ มาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(1) รายงานภาษีขาย

(2) รายงานภาษีซื้อ

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ให้มีหน้าที่จัดทำรายงานมูลค่าของฐานภาษี และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

รายงานที่ต้องจัดทำตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ

วิธีลงรายการในรายงาน ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และการลงรายการให้ลงภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้มาหรือจำหน่ายออกไปซึ่งสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นอธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่นตามที่เห็นสมควรก็ได้”

วันที่ได้ขายหรือจำหน่ายออกไปซึ่งสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นอธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่นตามที่เห็นควรก็ได้

4. หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คือ แบบ ภ.พ. 30 เป็นรายเดือนพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือบริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ทำการยื่นและชำระ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดสถานที่เป็นอย่างอื่น

2.6.7 หลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁸

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรืออาจกล่าวอีกนัยว่า เป็นการขอคืนภาษีซื้อ โดยผู้ประกอบการที่จะมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อคืนได้ จะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non Vat) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนของทรัพย์สินที่ซื้อเข้ามา ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อคืน

หากในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิขอคืนภาษีได้ แต่ไม่ประสงค์จะขอคืนหรือเครดิตภาษีขาย จะนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6 ทวิ)⁵⁹ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกำหนด

แต่ถ้าหากกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีในเดือนภาษีใด จะไม่มีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้ จะต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีเท่านั้น⁶⁰

ในการขอคืนภาษีภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถขอคืนได้ 2 วิธีด้วยกัน คือ⁶¹

1. การขอคืนเป็นเงินสด เมื่อผู้ประกอบการได้มีการจ่ายเงินเป็นค่าสินค้า ค่าบริการ หรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ออกไปแล้วถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นภาษีซื้อของกิจการ จึงมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ หากผู้ประกอบการขอคืนภาษีซื้อคืนเป็นเงินสด ซึ่งจะต้องขอคืนภายใน

⁵⁸ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, ภาษีซื้อต้องห้าม (Input Tax Not Deductible), พิมพ์ครั้งที่ 1 (บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, ตุลาคม 2546), หน้า 192.

⁵⁹ มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (6 ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

⁶⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4441/2552

⁶¹ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, ภาษีซื้อต้องห้าม (Input Tax Not Deductible), หน้า 240-245.

3 ปี ซึ่งเมื่อได้รับใบกำกับภาษีในเดือนใดก็ใช้สิทธิขอคืนภาษีซื้อในเดือนนั้น หากไม่ได้ใช้สิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในกำหนด จะหมดสิทธิที่จะคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดได้ และกำหนดเวลา 3 ปี ดังกล่าว อธิบดีกรมสรรพากรไม่มีอำนาจที่จะขยายให้ได้⁶²

2. การขอคืนโดยการนำไปเครดิตภาษีขาย หรือ เป็นการนำไปหักออกจากภาษีขาย ที่จะทำให้กิจการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงได้ โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ถ้าหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่ถ้าภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ถือเป็นเครดิตภาษี ที่ผู้ประกอบการมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3⁶³ ประกอบกับหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 มาตรา 3⁶⁴ ที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังนี้ “ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีก ก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

2.7 ลักษณะทั่วไปของสินค้าเครื่องตีในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิภักดิ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

กรมสรรพสามิตจัดเก็บรายได้เป็นอันดับสองรองจากกรมสรรพากร และจากรายงานผลจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล ไตรมาสที่ 3 พ.ศ.2559 ของกรมสรรพสามิต สินค้าเครื่องตีสามารถจัดเก็บ

⁶² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/1763 ลงวันที่ 30 มกราคม 2545

⁶³ มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปี นับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี”

⁶⁴ มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 บัญญัติว่า “ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีก ก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกำหนด”

ภาษีสรรพสามิตมีรายได้อยู่ในลำดับที่ 6 คิดเป็นร้อยละ 4.12 ของรายได้ที่ถูกจัดเก็บโดยกรมสรรพสามิตทั้งหมด ทั้งนี้รายได้จากภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่มที่เก็บได้จริงในปีงบประมาณ 2559 เท่ากับ 17,901 ล้านบาท

2.7.1 เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

กรมสรรพสามิตเริ่มจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่ม ตั้งแต่วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2495⁶⁵ โดยมีหลักการเพื่อควบคุมการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ผสมอยู่ เฉพาะที่บรรจุกาชาและฉนวนแก้ว แต่ไม่รวมถึงน้ำธรรมดา น้ำแร่ เครื่องดื่มที่มีได้ผสมก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ และมีได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี ความร้อนหรือความเย็น ซึ่งผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเอง น้ำนมและเครื่องดื่มซึ่งรัฐมนตรีประกาศยกเว้น อันเนื่องมาจากอุตสาหกรรมการผลิตเครื่องดื่มบรรจุกาชาในประเทศเป็นปีกแผ่นเพียงพอ ไม่จำเป็นต้องนำเข้าจากต่างประเทศแล้ว จึงสมควรเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ของรัฐและชดเชยอากรที่จะขาดไป โดยยกเว้นเครื่องดื่มที่จำเป็นบางประเภทเพื่อมิให้เดือดร้อนต่อผู้บริโภค⁶⁶ ทั้งนี้ เนื่องจากในขณะนั้นอุตสาหกรรมผลิตเครื่องดื่มบรรจุกาชาภายในประเทศเป็นปีกแผ่นเพียงพอที่จะไม่ต้องนำเข้าจากต่างประเทศแล้ว จึงสมควรเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้เข้ารัฐ และชดเชยภาษีขาเข้าที่ได้ขาดไป โดยได้ยกเว้นเครื่องดื่มที่จำเป็นบางประเภท เพื่อมิให้ผู้บริโภคเดือดร้อน

ต่อมาในปี พ.ศ. 2509 มีการปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีเครื่องดื่ม โดยยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม พ.ศ. 2495 และพระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2505 และประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม พ.ศ. 2509 ที่มีวัตถุประสงค์ในการควบคุมและจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่ผลิตบรรจุกาชา โดยได้มีการแก้ไขปรับปรุงคำนิยาม รวมทั้งหลักในการบริหารจัดการเก็บเครื่องดื่มเพิ่มขึ้นจากพระราชบัญญัติฉบับเดิม⁶⁷

ต่อมาในปี พ.ศ. 2527 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยให้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม พ.ศ. 2527 รวมทั้งบรรดากฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีเครื่องดื่มทั้งหมด โดยตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการนิยามความหมายเครื่องดื่มไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวด้วย⁶⁸ โดยให้เหตุผลว่า เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทหนึ่งในปัจจุบันต้องอาศัยกฎหมายฉบับหนึ่งโดยเฉพาะ ทั้งที่สินค้าเหล่านั้นมีวิธีการจัดเก็บภาษีที่คล้ายคลึงกัน ทำให้เป็นที่ยุ่งยากต่อผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ทั้งยังไม่เป็นการสะดวกต่อการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี

⁶⁵ ครอบคลุม 80 ปี กรมสรรพสามิต, กรุงเทพมหานคร, 2555, หน้า 29-31

⁶⁶ วิทยา อัครนิกร, คำบรรยายภาษีสรรพสามิต, 2556 หน้า 10-11

⁶⁷ วีรวรรณ พูลพิพัฒน์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตแผนกวิชาบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2515), หน้า 78.

⁶⁸ คม ขาวสะอาด, เรื่องของเครื่องดื่ม, พิมพ์ครั้งแรก(โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต: เดือนมิถุนายน 25320), หน้า 1

สำหรับสินค้าประเภทอื่นที่เพิ่มขึ้น เพราะจะต้องออกกฎหมายใหม่หนึ่งฉบับสำหรับสินค้าหนึ่งประเภท⁶⁹ เห็นได้ว่านอกเหนือจากเหตุผลที่กำหนดไว้แต่เดิมแล้ว ยังไม่มีการให้เหตุผลใหม่เพิ่มเติมเกี่ยวกับการจัดเก็บสินค้าประเภทเครื่องดื่ม นอกจากเพื่อเป็นการเพิ่มรายได้และควบคุมการบริโภค เพราะสินค้าเครื่องดื่มเป็นสิ่งที่ไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ

2.7.2 สินค้าเครื่องดื่มที่ในอันจะต้องเสียภาษี ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.

2527

สินค้าเครื่องดื่ม เป็นสินค้าหนึ่งที่รัฐเลือกเก็บภาษีสรรพสามิต โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่ถูกจัดเก็บคือ เป็นสินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย (Luxury Excise)⁷⁰ สินค้าเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม ได้กำหนดความหมายของคำว่า "เครื่องดื่ม" ไว้ดังนี้

"เครื่องดื่ม" หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งนี้ได้สงวนคุณภาพด้วยเคมี
- (4) น้ำนมจืด น้ำนมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร
- (5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

ทั้งนี้ ในส่วน นิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดนิยามไว้ในส่วนท้ายของบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ตอนที่ 2 ดังนี้

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า

- (1) สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน ซึ่งไม่มีแอลกอฮอล์หรือมีแอลกอฮอล์โดยปริมาตรไม่เกินร้อยละ 0.5 อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

⁶⁹ ราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่ม 101 ตอนที่ 127 ลงวันที่ 20 กันยายน 2527

⁷⁰ ลลิตภัทร ช่วยพันธุ์, “การปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่ม โดยใช้มาตรฐานอาหารโคเด็กซ์ (Codex Alimentarius),” (เอกัตศึกษา ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557), หน้า 61.

(ก) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
 (ข) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง
 (ค) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งนี้ได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
 (ง) นํ้านมจืด นํ้านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(จ) เครื่องดื่มซึ่งมีลักษณะเป็นเกล็ดน้ำแข็ง
 (ฉ) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(2) หัวเชื้อเข้มข้นเฉพาะที่ใช้กับเครื่องผลิตเครื่องดื่มพร้อมดื่มเพื่อขายให้กับผู้บริโภค ณ จุดขายปลีก
 (3) อาหารชนิดเหลว หรือผลิตภัณฑ์เสริมอาหารตามกฎหมายว่าด้วยอาหารที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

กฎหมายได้กำหนดให้เครื่องดื่มดังต่อไปนี้ ไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ได้แก่

1) น้ำหรือน้ำแร่ธรรมชาติ หมายถึง น้ำเปล่าและน้ำแร่ที่เกิดขึ้นเองตามธรรมชาติ ดังนั้น น้ำแร่ที่ผ่านกระบวนการผลิตจะต้องถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต แต่ทั้งนี้ได้มีการประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นไม่เป็นสินค้าเครื่องดื่ม ลงวันที่ 1 กรกฎาคม 2543 ได้กำหนดให้เครื่องดื่มดังต่อไปนี้ ไม่ถือว่าเป็นสินค้าประเภทเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

ก. น้ำแร่ธรรมชาติ ที่ผ่านการฆ่าเชื้อโดยผ่านก๊าซโอโซน หรือผ่านแสง UV หรือผสม Chlorine

ข. น้ำแร่ธรรมชาติ ที่มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ โดยจะต้องมีปริมาณก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ไม่เกินกว่าปริมาณก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์จากแหล่งที่ผลิตน้ำแร่นั้น ซึ่งกรมสรรพสามิตได้ตรวจรับรองแล้ว

2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ต้องปรุงแต่ง การปรุงแต่งอาจจะเป็นรสชาติ กลิ่น หรือสี ก็ได้

3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งนี้ได้มีการสงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี คือ เครื่องดื่มที่ขายให้แก่ผู้บริโภคโดยตรง ไม่มีการขายผ่านหรือขายส่งให้แก่ผู้อื่นอีกทอดหนึ่ง⁷¹ โดยไม่ว่าเครื่องดื่มนั้นจะบรรจุอยู่ในภาชนะใดก็ตาม จะไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมายสรรพสามิต ถ้าหากเป็นการผลิตเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ

⁷¹เรื่องเดียวกัน, หน้า 61

ยกตัวอย่างเช่น น้ำหวานที่พ่อค้าขายปลีกผสมเอาแล้วถีบสามล้อขายตามงานวัด⁷² หรือแม่ค้าที่ขายตามตลาดนัดต่าง ๆ หรือริมถนนทั่วไป แม้จะมีการบรรจุเป็นภาชนะและผนึกไว้ก็ไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย⁷³

จากคำนิยามคำว่า “ค้ำปลีก”⁷⁴ หมายถึง การซื้อขายสินค้าจำนวนน้อย ที่ผู้ขายทำการขายสินค้าให้แก่ผู้บริโภคโดยตรง ร้านค้ำปลีกมีหลายรูปแบบ อาทิเช่น ร้านขายของชำขนาดเล็กในชุมชน, ร้านค้ำปลีกที่เช่าพื้นที่ในห้างสรรพสินค้า, แม้แต่ห้างสรรพสินค้าก็ถือว่าเป็นร้านค้ำปลีกขนาดใหญ่. โดยร้านค้ำปลีกอาจจะขายสินค้าหลายประเภทหรือเลือกจำหน่ายสินค้าเฉพาะประเภทก็ได้ เช่น ขายเฉพาะอุปกรณ์กีฬา ขายเสื้อผ้า ขายยา

ปัจจุบันการค้ำปลีกอาจจะมีรูปแบบใหม่ เช่น การค้ำปลีกผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต การค้ำปลีกทางไปรษณีย์ การค้ำปลีกด้วยเครื่องอัตโนมัติซึ่งผู้ซื้อหยอดเหรียญตามราคาสินค้าแล้วกดปุ่มเลือกสินค้าที่ต้องการ การค้ำปลีกทางโทรศัพท์โดยผู้ขายสินค้าบริการส่งสินค้าถึงบ้าน

4) น้ำนมจืด น้ำนมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร ปัจจุบันคือ กระทรวงสาธารณสุขได้ออกประกาศกระทรวง ฉบับที่ 350 พ.ศ.2556 เรื่อง นมโค

5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้ราชกิจจานุเบกษา เจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อต้องการให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่ากระทรวงการคลังในกรณีที่มีความจำเป็น โดยการออกประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้สินค้าหรือเครื่องดื่มชนิดนั้นๆ ไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ทำให้ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต (ซึ่ง ณ ปัจจุบันนี้ ยังไม่มีประกาศให้มีการยกเว้นแต่อย่างใด)

ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม ได้มีการแบ่งประเภท และกำหนดอัตราภาษีของเครื่องดื่มเอาไว้ ดังนี้

1. ประเภทที่ 02.01 น้ำแร่เทียม น้ำโซดา และน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาล หรือสารทำให้หวานอื่น ๆ และไม่ปรุง กลิ่น รส บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.ซม. หรือ บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกิน อัตราภาษี ถ้าไม่เกิน 440 ลบ.ซม. หรือ ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่ม

⁷² คม ขาวสะอาด, เรื่องของเครื่องดื่ม, หน้า 66

⁷³ วิจิตรา วงษ์อำไพ, “ข้อพิจารณาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มน้ำอัดลม เมื่อเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (เอกัตศึกษา ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2555), หน้า 10.

⁷⁴ สำนักงานราชบัณฑิตยสภา Office of the Royal Society สำนักงานราชบัณฑิตยสภา,

องค์ประกอบที่สำคัญของเครื่องตีตามพิกัดนี้ คือจะต้องไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ และ
ไม่ปรุงรส กลิ่น รสด้วย จึงจะเป็นเครื่องตีตามพิกัดนี้

2. ประเภทที่ 02.02 น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาล หรือสารที่ทำให้หวานอื่น ๆ หรือที่
ปรุงรสกลิ่นรส และเครื่องตีอื่น ๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้ หรือน้ำพืชผักตามประเภทที่
02.03 บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.ซม. หรือ บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกิน อัตราภาษี
ถ้าไม่เกิน 440 ลบ.ซม. หรือ ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องตี องค์ประกอบที่สำคัญของ
เครื่องตีตามพิกัดที่ 02.02 คือ น้ำแร่และน้ำอัดลม จะต้องมีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ
หรือปรุงรส กลิ่น รส ด้วย ซึ่งตามปกติ น้ำแร่ตามธรรมชาติกฎหมายไม่ถือว่าเป็นเครื่องตีตามที่ได้
กล่าวมาแล้ว แต่ถ้า น้ำแร่ตามธรรมชาติได้นำไปเติมน้ำตาลหรือสารให้ความหวานอื่น ๆ หรือปรุง รส
รส ก็จะไม่พ้นจากการเป็นน้ำแร่ตามธรรมชาติ และเป็นเครื่องตีตามพิกัดที่ 02.02

อีกส่วน คือ เครื่องตีอื่น ๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ หมายความว่า เครื่องตีใด ๆ ก็ตามที่ไม่เข้า
พิกัดที่ 02.01 และมีใช้น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารให้ความหวานอื่น ๆ หรือที่ปรุงรส
ตามพิกัดที่ 02.02 ถ้าเป็นเครื่องตีอื่น ๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ก็จะเข้าพิกัดที่ 02.02 เช่นเดียวกัน แต่ถ้า
เครื่องตีที่ไม่มีแอลกอฮอล์กฎหมายได้กำหนดไม่ให้นำรวมถึงน้ำผลไม้และน้ำพืชผักซึ่งจะเป็นเครื่องตี
ตามพิกัดที่ 02.03

3. ประเภทที่ 02.03 น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุรา
ไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ หรือไม่ก็ตาม บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.
ซม. หรือ บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกิน อัตราภาษี ถ้าไม่เกิน 440 ลบ.ซม. หรือ ทำหรือบรรจุหรือได้
จากเครื่องขยายเครื่องตี เครื่องตีตามพิกัดนี้จะต้องเป็นน้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพืชผัก
ส่วนการเติมน้ำตาลหรือสารให้ความหวานอื่น ๆ ไม่ว่าจะมีการเติมหรือไม่ก็ถือว่าเป็นเครื่องตีตาม
พิกัดนี้ ซึ่งน้ำผลไม้และน้ำพืชผักในพิกัดนี้⁷⁵ คือ น้ำผลไม้ที่มีวัตถุดิบที่นำเข้าหรือปลูกไม่ได้ในประเทศ
ไทย น้ำแอปเปิ้ล น้ำกีวี น้ำบลูเบอร์รี่ น้ำพ룬 เป็นต้น และน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ใช้วัตถุดิบที่หาได้ใน
ประเทศไทยก็จริงแต่ไม่ได้รับสิทธิการยกเว้นภาษี คือ อัตราส่วนผสมของเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้
และน้ำพืชผักไม่เป็นไปตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้น
ภาษีเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม 2551 และ (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 23 เมษายน
2551

4. ประเภทที่ 02.09 อื่น ๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา นั่นคือ
เครื่องตีใด ๆ ซึ่งไม่เป็นเครื่องตีตามพิกัดที่ 02.01-02.03 กฎหมายให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการ
กระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นเครื่องตีที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายได้ด้วย อันเป็นการให้

⁷⁵ สุนทร ศรีหิรัญ, “คุยเรื่องเครื่องตี การกำหนดมูลค่าเครื่องตีที่ผลิตในราชอาณาจักร,” สามิตสาร, ปีที่ 64 ฉบับที่ 4 เดือน
กันยายน-ตุลาคม 2551, หน้า 27.

อำนาจแก่ฝ่ายบริหารที่จะพิจารณาในการจัดเก็บภาษีสำหรับเครื่องตีอื่น ๆ ในกรณีนี้เครื่องตีตาม พิกัดนี้ อธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกคำวินิจฉัยพิกัดไว้ดังนี้

(1) ให้สินค้าเครื่องตีรั้งนกกที่ทำจากรั้งนกกธรรมชาติ ที่มีปริมาณเนื้อรั้งนกกต่ำกว่าร้อยละ 50 โดยน้ำหนักเปียกจัดเข้าพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในประเภทที่ 02.01⁷⁶

(2) ให้สินค้าซึ่งมีลักษณะเป็นเกล็ดน้ำแข็งไม่เป็นสินค้า เครื่องตี ในตอนที่ 2 ของ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

จากความหมายของเครื่องตีดังกล่าว เพื่อเป็นการกำหนดประเภทและชนิดของเครื่องตีที่ จะต้องเสียภาษีเครื่องตี และที่ไม่ต้องเสียภาษีเครื่องตีให้ชัดเจน

2.7.3 หน้าที่ของผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี

ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี ก่อนที่จะเริ่ม นำเข้า ผลิต จำหน่าย รวมทั้งส่งออกสินค้า เครื่องตี จะต้องดำเนินการดังต่อไปนี้⁷⁷

1. จดทะเบียนพาณิชย์ หากการประกอบกิจการขายสินค้า ที่ขายได้เป็นเงินตั้งแต่ 20 บาท ขึ้นไป หรือมีสินค้านับรวมแล้วเพื่อขาย มีค่ารวมทั้งสิ้นเป็นเงินตั้งแต่ 500 บาทขึ้นไป ต้องจดทะเบียนพาณิชย์กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันเริ่มประกอบการผลิตหรือจำหน่าย

2. ดำเนินการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร กับกรมสรรพากร ตามขนาดและประเภท ธุรกิจ สำหรับใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย รวมทั้ง การทำเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น การจัดทำใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงิน

3. การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีที่มียอดขายได้จากยอดขายเครื่องตีเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี แต่หากกรณีที่มียอดขายสินค้าเครื่องตีต่อปีไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีก็มีสิทธิเลือกที่จะจดหรือไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ ซึ่งหากจดทะเบียนผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีก็จะกลายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นั่นคือ ในกรณีต้องการเป็นผู้นำเข้า หรือส่งออกเครื่องตีใด ๆ จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่ถ้าหากจะเป็นผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี ที่เป็นผู้ผลิตสินค้าเครื่องตี นอกจาก จะต้องดำเนินการให้มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และจดทะเบียนพาณิชย์แล้ว ก่อนทำการผลิตเครื่องตี จะต้องดำเนินการเพิ่มเติมดังนี้

⁷⁶ คำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 156/2534 เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เกี่ยวกับสินค้าเครื่องตีรั้งนกกธรรมชาติ ลงวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ. 2534

⁷⁷ คลินิกภาษีเครื่องตี, คลินิกภาษี กระทรวงการคลัง, [ออนไลน์], สืบค้น 2 กุมภาพันธ์ 2560.

<http://taxclinic.mof.go.th/products/detail.php?ID=170>

3.1 ขออนุญาตตั้งสถานที่ผลิตเครื่องดื่ม โดยผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มจะต้องตรวจสอบว่าสถานที่ผลิตอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานราชการท้องถิ่นใด และขออนุญาตสถานที่ผลิตกับหน่วยงานนั้น เช่น เทศบาล องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร พัทธยา

3.2 การจดทะเบียนสรรพสามิต สืบเนื่องจากสินค้าเครื่องดื่มเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มต้องจดทะเบียนภาษีสรรพสามิตด้วย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงงานอุตสาหกรรมตั้งอยู่ (ตามแบบ ภษ. 01-04) ภายใน 30 วัน ก่อนเริ่มการผลิตสินค้าเครื่องดื่ม

3.3 การยื่นขออนุญาตผลิต โดยหลังจากผลิตเสร็จแล้ว คุณต้องส่งตัวอย่างเครื่องดื่มตามที่กฎหมายกำหนดต่อสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา (อย.) เพื่อขออนุมัติการผลิต

3.4 ยื่นแจ้งวันทำการผลิตและราคาขายต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต โดยยื่นที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานผลิตของผู้ประสงค์จะประกอบธุรกิจสินค้าเครื่องดื่ม พร้อมทั้งแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม ไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนวันเริ่มจำหน่าย ทั้งทำการจดแจ้งฉลากและจัดทำบัญชีและงบเดือน สำหรับใช้ประกอบการเสียภาษีสรรพสามิต

2.7.4 เกณฑ์ในการคำนวณภาษีเครื่องดืม

สำหรับเครื่องดืมน้ำอัดลม กรมสรรพสามิต มีออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าเครื่องดืมที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ฉบับที่ 1/2549 ลงวันที่ 8 มิถุนายน พ.ศ. 2549 ประกาศดังกล่าวมีลักษณะเป็นการทั่วไป คือ ให้เครื่องดืมของ บริษัท ไทยน้ำทิพย์ จำกัด บริษัท หาดทิพย์ จำกัด (มหาชน) และ บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน) หรือเครื่องดืมชื่ออื่นที่มีคุณภาพคล้ายคลึงกัน และราคาขายใกล้เคียงกัน กำหนดราคา ดังนี้

ปริมาณบรรจุภาชนะ	ภาชนะละ
ไม่เกิน 170 ลบ.ซม.	3.89 บาท
170 ลบ.ซม. แต่ไม่เกิน 200 ลบ.ซม.	4.60 บาท
200 ลบ.ซม. แต่ไม่เกิน 300 ลบ.ซม.	6.00 บาท
250 ลบ.ซม. ชนิดขายทั้งภาชนะ (ขวด)	7.70 บาท
325 ลบ.ซม. ชนิดขายทั้งภาชนะ (กระป๋อง)	10.84 บาท
422 ลบ.ซม.	6.75 บาท
500 ลบ.ซม.	12.43 บาท
600 ลบ.ซม.	9.00 บาท
1,000 ลบ.ซม.	12.75 บาท
1,250 ลบ.ซม.	20.46 บาท
2,000 ลบ.ซม.	29.70 บาท

และในปัจจุบันมีการออกฉบับที่ 1/2553 เพิ่มเติมในส่วนของเครื่องดืม “อาเจ บิ๊กโคล่า” และชื่อ “อาเจ โอโร”⁷⁸

⁷⁸ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าเครื่องดืมที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ฉบับที่ 1/2553 ลงวันที่ 25 มิถุนายน พ.ศ. 2553

2.7.5 อัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

กฎหมายภาษีสรรพสามิต กำหนดอัตราไว้เป็นการทั่วไปตามที่ระบุในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อัตราดังกล่าวเป็นอัตราสูงสุด (Ceiling rate) ที่ใช้ในการบริหารและจัดเก็บภาษี แต่เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหาร คือ รัฐมนตรี โดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราหรือยกเว้นภาษี ตามมาตรา 103 อัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่แท้จริง จึงต้องตรวจสอบจากประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 ก่อน

สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม อัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิต มีการกำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแนบท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยสินค้าเครื่องดื่มอยู่ในตอนที่ 2 สามารถแสดงตามตารางข้างล่างดังนี้



ประเภทที่	รายการ	อัตราภาษี					
		ตามพระราชบัญญัติกักต้อตราภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527			ลดลงเหลือ/ยกเว้น		
		ตามมูลค่า	ตามปริมาณ	หน่วยละ	ตามมูลค่า	ตามปริมาณ	หน่วยละ
		ร้อยละ	หน่วย	บาท.-	ร้อยละ	หน่วย	บาท.-
	ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม						
2.01	น้ำแร่เทียม น้ำโซดาและน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ และไม่ปรุงกลั่นรส (1) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.ซม. (2) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกินกว่า 440 ลบ.ซม. (3) ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม (ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534	25	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษของ 440 ลบ. ซม. ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.77	25	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษ ของ 440 ลบ. ซม.ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.77
2.02	น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ หรือที่ปรุงกลั่นรสและเครื่องดื่มอื่น ๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักตามประเภทที่ 02.03 (1) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.ซม. (2) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกินกว่า 440 ลบ.ซม. (3) ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม	20	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษของ 440 ลบ. ซม. ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.45	20	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษ ของ 440 ลบ. ซม.ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.37
2.03	น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปฟรุต) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ หรือไม่ก็ตาม (1) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.ซม. (2) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกินกว่า 440 ลบ.ซม. (3) ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม <input type="checkbox"/>	20	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษของ 440 ลบ. ซม. ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.45	20	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษ ของ 440 ลบ. ซม.ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.37
	น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปฟรุต) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ หรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ ต้องมีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด และต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อน (1) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.ซม. (2) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกินกว่า 440 ลบ.ซม. (3) ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม (ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ซึ่งขณะนี้อธิบดียังไม่ได้กำหนดส่วนผสมเพื่อให้ได้รับการลดอัตราภาษี)	20	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษของ 440 ลบ. ซม. ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.45	4	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษ ของ 440 ลบ. ซม.ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.11
	น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปฟรุต) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ หรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ ต้องมีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด และต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อน (1) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลบ.ซม. (2) บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกินกว่า 440 ลบ.ซม. (3) ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม <input type="checkbox"/>	20	ปริมาตร 440 ลบ. ซม. เศษของ 440 ลบ. ซม. ให้นำนับเป็น 440 ลบ. ซม.	0.45		ยกเว้นภาษี	
	(ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540						

2.7.6 การคำนวณภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

การคำนวณภาษีสรรพสามิต แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

(1) การคำนวณภาษีสรรพสามิตตามปริมาณ⁷⁹ คือ การคำนวณโดยนำอัตราภาษีคูณกับปริมาณของสินค้านั้น ๆ เช่น กิโลกรัม ต่อชิ้น ต่อลิตร ผลลัพธ์ที่ได้ คือ จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย นอกจากนี้ กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตมีการกำหนดให้มีการเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยร้อยละ 10 ของภาษีสรรพสามิต โดยนำมาคูณกับจำนวนภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้ตามอัตราภาษีตามปริมาณ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่เก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย เมื่อนำมารวมกับภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้จะเป็นภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องทำการชำระ

➤ อัตราภาษีตามปริมาณ

$$\text{ภาษีสรรพสามิต} = \text{ปริมาณสินค้า} \times \text{อัตราภาษี}$$

(2) การคำนวณภาษีสรรพสามิตตามมูลค่า⁸⁰ คือ การคำนวณภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าแบบอัตราภาษีบนฐานของราคารวมภาษี เรียกว่า “อัตรารวมใน” อัตราภาษีที่ทบบัญญัติกฎหมาย

⁷⁹ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้งสินค้า รวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใด ๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้นบรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้”

ขณะนี้ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วย ตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่

(๑) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้งสินค้า รวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(๒) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใด ๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะและมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้นบรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้

⁸⁰ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 11 วรรคหนึ่ง และมาตรา 12 วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าตาม (1) (2) และ (3) โดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

ในกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่อธิบดีกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติได้

(2) ในกรณีบริการ ให้ถือตามรายรับของสถานบริการ

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับของสถานบริการ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

กำหนดไว้สำหรับภาษีในแต่ละประเภท เพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีบนฐานที่รวมภาษีนั่น ๆ เช่น ภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตกำหนดให้คำนวณภาษีจากมูลค่าหรือราคาที่รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ด้วย

➤ อัตราภาษีตามมูลค่า

$$\text{ภาษีสรรพสามิต} = \text{มูลค่าสินค้า} \times \text{อัตราภาษี}$$

➤ หากระบุอัตราภาษีทั้งตามปริมาณและมูลค่า

ให้ใช้อัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า

สำหรับตัวอย่างการคำนวณภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

ยกตัวอย่างเช่น

2.7.6.1 การคำนวณภาษีตามปริมาณ

อัตราภาษีตามปริมาณ \times หน่วยของสินค้า

เช่น น้ำอัดลมขนาด 325 ลบ.ซม.

$$0.37 \text{ บาท} \times 1 \text{ หน่วย} = 0.37 \text{ บาท}$$

เช่น น้ำอัดลมขนาด 1,500 ลบ.ซม. อัตราภาษีตามปริมาณต่อ 440 ลบ.ซม. เศษของ 440 ลบ.ซม. ให้คิดเป็น 440 ลบ.ซม. จะได้ 3 หน่วย และ 180 ลบ.ซม.

$$0.37 \text{ บาท} \times 4 \text{ หน่วย} = 1.48 \text{ บาท}$$

(3) ในกรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ.ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษี และค่าธรรมเนียมอื่นตามที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่บุคคลผู้นำเข้าได้รับยกเว้น หรือลดอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (3) ด้วย

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ตาม (3) ได้แก่ราคาสินค้าที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศ ให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ย ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.”

ขณะนี้ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 17 (2) ให้ผู้ประกอบการสถานบริการแจ้งราคาค่าบริการที่เรียกเก็บในการประกอบกิจการต่ออธิบดี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบการสถานบริการแจ้งเปลี่ยนแปลงราคาต่ออธิบดี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

2.7.6.2 การคำนวณภาษีตามมูลค่า

มูลค่าสินค้า × อัตราภาษีตามมูลค่า

เช่น น้ำอัดลมขนาด 325 ลบ.ซม. มูลค่าภาชนะละ 10.84 บาท

10.84 บาท × 20% = 2.17 บาท

2.7.7 วิธีการเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

1. การใช้แสตมป์สรรพสามิต โดยการซื้อแสตมป์สรรพสามิตที่กรมสรรพสามิตจัดพิมพ์ขึ้น เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้านำไปปิดที่ภาชนะบรรจุเครื่องดื่ม⁸¹ การปิดแสตมป์ที่ภาชนะบรรจุเครื่องดื่มต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวงฉบับที่ 5 พ.ศ. 2527

วัตถุประสงค์หลักในการใช้ระบบแสตมป์ภาษีคือ เพื่อควบคุมการหลบเลี่ยงภาษี แม้ว่าเจ้าหน้าที่มีความพยายามในการพัฒนาขีดความสามารถในการควบคุมสินค้าปลอมแปลง ระบบแสตมป์สามารถทำให้เกิดความสอดคล้องกันของเงินภาษีกับปริมาณสินค้าที่เคลื่อนย้ายออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และในขณะเดียวกัน สามารถบอกได้ว่าสินค้าที่ขายในตลาดจ่ายภาษีอย่างถูกต้องหรือไม่⁸²

2. การใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียน อาทิเช่น ฝาจุก ฝาจิบ ในเครื่องดื่มประเภทน้ำโซดา น้ำอัดลม เครื่องดื่มชูกำลัง เป็นต้น อันมีลักษณะจำเพาะ และต้องเป็นเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีตามผู้ประกอบการได้ขอจดทะเบียนไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยได้ประกาศลักษณะเครื่องหมายจดทะเบียนนั้นในราชกิจจานุเบกษาแล้ว⁸³ หรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีของทางราชการ ทั้งนี้ต้องชำระเงินค่าภาษีก่อนนำเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีไปใช้ หรือในกรณีนำเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียนออกจากโรงงานผลิต โดยที่ยังไม่ต้องชำระภาษีไปเก็บในท้องเก็บของผู้ประกอบการเครื่องดื่มที่ได้รับอนุมัติจากกรมสรรพสามิตแล้วและอยู่ในความควบคุมของเจ้าพนักงานสรรพสามิต

3. การยื่นขออนุญาตจากกรมสรรพสามิต เพื่อขอชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าเครื่องดื่มออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมีหลักประกัน (หลักประกันที่ใช้ อาทิเช่น เงินสด, พันธบัตรรัฐบาล, หนังสือค้ำประกันของธนาคาร, โฉนดที่ดิน, หลักทรัพย์, หลักประกันอื่น ๆ ที่อธิบดีเห็นชอบ)

⁸¹ คม ขาวสะอาด, เรื่องของเครื่องดื่ม, หน้า 8

⁸² ส่วนยุทธศาสตร์ภาษีต่างประเทศ สำนักแผนภาษี, กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์, หน้า 42

⁸³ คม ขาวสะอาด, เรื่องของเครื่องดื่ม, หน้า 8

2.8 หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

สินค้าเครื่องดื่ม ตามสภาพของสินค้าแล้ว เป็นสินค้าที่ง่ายต่อการบริโภคกับบุคคลทุกวัย และเป็นสินค้าที่อาจเกิดความเสียหาย หมดอายุ หรืออาจเสื่อมสภาพจนไม่สามารถใช้บริโภคได้ การที่กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต มีหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ถือว่าเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตอย่างหนึ่ง แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

การยกเว้นภาษีและการคืนภาษีถือเป็นมาตรการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อบุคคลหรือองค์กรที่จะพึงได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อมด้วยเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ สังคม หรือเหตุผลอื่นใด ในส่วนของการลดหย่อนภาษีและการลดอัตราภาษีจะเป็นมาตรการที่ใช้สำหรับลดภาระภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลอื่นที่พึงได้รับประโยชน์จากการลดอัตราภาษีนั่นด้วย คือ ผู้บริโภคสินค้า เป็นต้น⁸⁴

ในเบื้องต้นจึงต้องแจ้งให้ทราบก่อนว่าการให้สิทธิประโยชน์แต่ละประเภทมีความหมายอย่างไร⁸⁵

(1) การยกเว้นภาษีสรรพสามิต เป็นมาตรการสำหรับการยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียให้แก่บุคคลที่กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น การยกเว้นภาษีจึงไม่อาจยกเว้นภาษีให้แก่บุคคลอื่นนอกจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ สำหรับกรณีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้า หรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องมีหน้าที่ยื่นคำขอยกเว้นภาษีก่อนเกิดภาระทางภาษีสรรพสามิต

(2) การคืนภาษีสรรพสามิต สิทธิประโยชน์การคืนภาษีสรรพสามิตอาจกระทำได้ทั้งต่อบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลอื่นก็ได้ การคืนภาษีจึงเป็นการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และเมื่อสินค้านั้นเข้าหลักเกณฑ์ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการคืนภาษีสรรพสามิต ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถขอคืนภาษีที่ทำการชำระไว้แล้วโดยยื่นคำขอคืนภาษีและปฏิบัติตามระเบียบที่กรมสรรพสามิตกำหนด

⁸⁴ บัว กานต์จรรยา , “ปัญหาการยกเว้นและคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าและบริการ,” (เอกัตศึกษา ปริญญานิติศาสตร์ มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), หน้า 40.

⁸⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 40-41.

(3) การลดหย่อนภาษีสรรพสามิต โดยทั่วไปจะเป็นการลดหย่อนให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้มีภาระทางภาษีสรรพสามิตของบุคคลนั้นลดลง เป็นการนำภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระไว้แล้วมาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสีย ซึ่งอาจทำได้หลายรูปแบบ แต่ตามมาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือ การนำภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไว้แล้ว สำหรับสินค้าที่ใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงไปหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย สำหรับสินค้านั้น ปัจจุบันกรมสรรพสามิตมีการออกประกาศกรมสรรพสามิตกำหนดสินค้าที่สามารถขอลดหย่อนภาษีได้มี 6 ประเภท สินค้าเครื่องดื่มเป็นหนึ่งในสินค้าที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต

(4) การลดอัตราภาษีสรรพสามิต เป็นการลดลงจากอัตราเพดาน (Ceiling Rate) หรือลดลงมาเป็นพิเศษจากอัตราที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทั่วไปก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับนโยบายในการบริหารและการจัดเก็บการลดอัตราภาษี ส่งผลทั้งต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้านั้น

2.8.1 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

การยกเว้นภาษีสรรพสามิต เป็นหนึ่งในสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตที่ใช้สำหรับยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียให้แก่บุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น การยกเว้นภาษีสรรพสามิตจึงไม่อาจที่จะยกเว้นให้แก่บุคคลอื่น นอกจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ กรณีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม จึงต้องยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า หรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เท่านั้น แต่ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตในบางกรณีจะมีผลโดยทางอ้อมต่อบุคคลอื่นด้วย⁸⁶

การยกเว้นภาษีสรรพสามิตเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตอย่างหนึ่ง ใช้สำหรับการยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียให้แก่บุคคลที่กฎหมายได้กำหนดไว้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งสินค้าเครื่องดื่มที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตมีดังนี้

2.8.1.1 สำหรับสินค้าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร
ตามมาตรา 100⁸⁷

⁸⁶ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 199-200.

⁸⁷ มาตรา 100 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “สินค้าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรให้ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษี ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

สินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือสินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกแห่งหนึ่งเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกอีกแห่งหนึ่ง ซึ่งได้รับยกเว้นอากรตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

เป็นการกำหนดให้ยกเว้นภาษีหรือคืนภาษี สำหรับสินค้าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรซึ่งมิได้จำกัดว่าเป็นผู้ส่งออกจะเป็นผู้ใด อาจจะเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือนำเข้า หรือบุคคลอื่นก็ได้ แต่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง⁸⁸

การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรที่จะได้รับการยกเว้นภาษีหรือคืนภาษี ผู้ส่งออกจะต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวงที่ออกตามความในมาตรา 100 และต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพสามิต⁸⁹ ซึ่งกำหนดแนวทางการปฏิบัติสำหรับเรื่องนี้เอาไว้ และถ้ามีการนำสินค้าที่ขอส่งออกไปบรรจุหีบห่อหรือเก็บในสถานที่อื่นซึ่งมิใช่คลังสินค้าทัณฑ์บนก่อนที่ส่งออก โดยมีระเบียบกรมสรรพสามิตเกี่ยวกับการเก็บและการขนย้ายสินค้าตามมาตรา 22(3) กำหนดเอาไว้ ก็จะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบนั้นด้วย

ทั้งนี้หากมีการนำสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยได้รับการยกเว้นภาษีหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีกลับเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก ผู้นำเข้าหรือผู้นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรต้องเสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำเข้าหรือในเวลาที่นำออกจากเขตปลอดอากร แต่ถ้าเป็นการลดอัตราภาษีให้นำค่าภาษีที่ชำระไว้แล้วมาหักออกได้ตามมาตรา 100 วรรค 3 แต่หากเป็นการนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อส่งกลับคืนโรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้าก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้า

สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรนั้นกฎหมายให้สิทธิทางภาษีไว้ 3 ประการ คือ⁹⁰

สินค้าตามวรรคหนึ่ง ถ้านำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก ให้ผู้นำเข้าหรือผู้นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร แล้วแต่กรณี เสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำเข้าหรือในเวลาที่นำออกจากเขตปลอดอากร แต่ถ้าเป็นกรณีลดอัตราภาษีให้นำค่าภาษีที่ชำระไว้แล้วมาหักออกได้ ทั้งนี้ เว้นแต่เป็นการนำเข้าหรือนำออกมาเพื่อส่งกลับคืนโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกอื่น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

ขณะนี้ มาตรา 100 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษี ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

สินค้าตามวรรคหนึ่ง ถ้านำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก ให้เสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำสินค้ากลับเข้ามาหรือในเวลาที่นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร แต่ถ้าเป็นกรณีลดอัตราภาษีให้นำค่าภาษีที่ชำระไว้แล้วมาหักออกได้ เว้นแต่เป็นการนำสินค้ากลับเข้ามาหรือนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร เพื่อส่งกลับคืนโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีอื่น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

⁸⁸กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขอรับคืนและยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547

⁸⁹ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 พ.ศ. 2547 และฉบับ 2 พ.ศ. 2550

⁹⁰ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 204

- 1) ให้ได้รับการยกเว้นภาษี สำหรับสินค้าที่ขอส่งออกนอกราชอาณาจักรในขณะที่ยังไม่มี การชำระภาษีสำหรับสินค้านั้น
- 2) ให้ได้รับการคืนภาษี สำหรับสินค้าในขณะที่ขอส่งออกนอกราชอาณาจักรได้มีการ ชำระภาษีสำหรับสินค้านั้น ๆ ไว้แล้ว
- 3) ให้ได้รับการลดอัตราภาษี สำหรับสินค้าในขณะที่ขอส่งออกนอกราชอาณาจักรยัง ไม่มี การชำระภาษีสำหรับสินค้านั้น และผู้ส่งออกมิได้ขอยกเว้นหรือคืนภาษี แต่ขอลดอัตราภาษี จากอัตราที่ใช้บังคับโดยทั่วไปสำหรับสินค้านั้น

สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ปกติผู้ส่งออกย่อมต้องขอยกเว้นหรือคืนภาษี การขอ ลดอัตราภาษีจึงไม่เกิดขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ถ้ากฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ไว้สำหรับสินค้าใดว่า เมื่อส่งออกจะให้สิทธิเฉพาะขอลดอัตราภาษีเท่านั้น ผู้ส่งออกก็ย่อมได้รับสิทธิแต่เพียงขอลดอัตราภาษี จะขอยกเว้นหรือคืนภาษีไม่ได้ จึงเป็นเรื่องที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารที่จะกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับ เรื่องนี้ไว้ ซึ่งขึ้นอยู่กับนโยบายในการบริหารและการจัดเก็บภาษีว่าจะให้สินค้าใดที่ผู้ส่งออกมีสิทธิ ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีตามที่เห็นสมควร

การส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักรที่จะได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษี ได้มีกฎกระทรวงออกตามความในมาตรา 100 กำหนดสาระสำคัญไว้ดังนี้⁹¹

(1) สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรที่จะได้รับการ ยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีตามมาตรา 100 ต้องเป็นสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือ นำเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต นิติ บุคคลที่มีใช้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ซึ่งได้ซื้อหรือได้รับสินค้าที่ ผลิตในราชอาณาจักรจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเป็นทอดแรก เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือ นำเข้าไปในเขตปลอดอากรต่อไป หรือบุคคลอื่นตามที่อธิบดีประกาศกำหนด

(2) ไม่เป็นสินค้าที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอนุมัติคณะรัฐมนตรีได้ประกาศ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 103 กำหนดให้ได้รับการลดอัตราหรือยกเว้นภาษีในกรณีส่งออกนอก ราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร

โดยหลักถ้ามีการประกาศลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 103 แล้ว ผู้ส่งออกก็ควรจะได้รับสิทธิแต่เพียงการลดอัตราภาษีตามมาตรา 103 เท่านั้น ไม่ควรที่จะให้สิทธิขอยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีตามมาตรา 100 ได้อีก มิฉะนั้นจะทำให้การ ลดอัตราภาษีตามมาตรา 103 ไม่มีผลบังคับ เพราะว่าจะลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าตามมาตรา 103 แล้ว ผู้ส่งออกก็ยังมีสิทธิที่จะขอรับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีตามมาตรา 100 ได้อีก ทำให้

⁹¹ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นหรือคืนภาษี หรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอก ราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษี สำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิ ได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี พ.ศ. 2547

เกิดความซ้ำซ้อนในการบังคับใช้กฎหมาย กฎกระทรวงจึงจำกัดสิทธิของผู้ส่งออกในการใช้สิทธิตามมาตรา 100 ไว้ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายไปในทางเดียวกัน

(3) ผู้ส่งออกต้องยื่นคำขอตามแบบ วิธีการ แนวนับหลักฐานประกอบคำขอ และสถานที่ที่อธิบดีกำหนดไว้

(4) เมื่ออธิบดีได้รับคำขอแล้ว ตรวจสอบความถูกต้องของคำขอหรือความถูกต้องของคำขอและสินค้าเสร็จสิ้นแล้ว ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีคำสั่งอนุญาตให้ผู้ยื่นคำขอนำสินค้าที่ขอยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี ไปยังสถานที่ส่งออกหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร พร้อมกับกำหนดระยะเวลาที่จะต้องส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากรด้วย ในกรณีที่สินค้ายังไม่ได้เสียภาษีให้นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยที่ยังไม่ต้องชำระภาษีสำหรับสินค้านั้นได้ และให้ถือว่าสินค้านั้นได้รับการขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีออกไปชั่วคราว

การที่กฎกระทรวงกำหนดให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายต้องมีคำสั่งอนุญาตให้ผู้ส่งสินค้าส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าเขตปลอดอากร นำสินค้าที่ขอรบายกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า ไปยังสถานที่ส่งออก เนื่องจากถ้าเป็นสินค้าที่ขอรบายกเว้นหรือลดอัตราภาษีนั้น ถือว่าเป็นสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษี โดยถูกต้องครบถ้วน ถ้าฝ่าฝืนจะมีความผิดต่อระวางโทษตามมาตรา 147 แต่ได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ในมาตรา 19 อนุมาตรา (1) ถึง (5) ของมาตรา 19 โดยหลักทั่วไป ถ้าเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีโดยครบถ้วนถูกต้องแล้วก่อนที่จะนำออกจากโรงอุตสาหกรรม เช่น สินค้าที่จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามมาตรา 102(3) เป็นต้น ก็ให้นำออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ตามมาตรา 19(5) โดยไม่มีความผิดตามมาตรา 147 แต่เนื่องจากสินค้าที่ขอยกเว้นหรือลดอัตราภาษีในกรณีส่งออกตามมาตรา 100 นั้น จะได้รับยกเว้นภาษีในภายหลัง เมื่อปฏิบัติถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายแล้ว ในขณะที่นำออกไปจึงเป็นสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษีโดยถูกต้องครบถ้วน ดังนั้นกฎกระทรวงจึงต้องกำหนดให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งอนุญาตให้นำสินค้านั้นออกไปได้ เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรา 19(5) คือเป็นการนำออกไปโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายหรือคำสั่งโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะได้รับยกเว้นไม่เป็นความผิดตามมาตรา 147 เช่นเดียวกัน

ส่วนเรื่องกำหนดระยะเวลาให้นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี ได้ให้อำนาจอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายในการกำหนด ก็เพื่อมิให้มีการขอยกเว้นภาษีได้ล่วงหน้าเป็นเวลานานเกินไป คือ จะต้องส่งออกภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้

(5) สินค้าที่ขอรับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีต้องได้รับการรับรองการส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าเขตปลอดอากร โดยพนักงานศุลกากรก่อนการส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร หรือในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นสมควร อาจจะให้พนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการตรวจสินค้าเพิ่มเติมก็ได้

(6) เมื่อมีการส่งสินค้าที่ขอรับการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีออกนอกราชอาณาจักรหรือนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากรแล้ว ให้ผู้ส่งออกแจ้งการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร พร้อมกับส่งหลักฐานการรับรองการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรของพนักงานศุลกากรต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร

(7) เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้พิจารณาแล้ว และปรากฏว่ามีการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรถูกต้องตามที่ได้แจ้งเอาไว้ ให้ส่งยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้านั้น แล้วแต่สมควร

แต่หากในกรณีที่สินค้านั้นได้สูญหายหรือขาดจำนวนไปจากที่ระบุในคำขอ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะส่งยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีเฉพาะแต่สินค้าที่ได้มีการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามความเป็นจริงก็ได้ ในส่วนของผู้ส่งออกจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้า ตามชนิดและจำนวนที่สูญหายหรือขาดไปในอัตราภาษีที่ใช้อยู่ ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหายหรือขาดจำนวนไปเพราะเหตุสุดวิสัย หรือกรณีที่ขาดจำนวนไปเพราะยังไม่ได้นำออกจากโรงอุตสาหกรรมคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี

กรณีใดจะถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัยนั้นจะต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(8) ผู้ยื่นคำขอยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีที่ไม่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรภายในระยะเวลาที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายกำหนด หรือไม่แจ้งการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรพร้อมส่งหลักฐานการรับรองการส่งสินค้าภายในหกสิบวัน ไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษี และให้ผู้ส่งออกนั้นมึหน้าที่เสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขอรับการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีในอัตราภาษีที่ใช้อยู่ ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

2.8.1.2 สินค้าที่บริจาคหรือจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์⁹² ตามมาตรา 102

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรที่บริจาคหรือจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ในบางกรณี กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับ

⁹² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 210-212

คืนหรือยกเว้นภาษีตามที่มาตรา 102⁹³ การขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม จะเป็นไปตามมาตรา 102(1)(2)(3) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

การคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102(1) และ (2) จะเกี่ยวกับสินค้าที่บริจาคให้แก่ประชาชนเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการหรือองค์การสาธารณกุศล หรือบริจาคเป็นการสาธารณประโยชน์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การสาธารณกุศล

แต่กฎหมายได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารพิจารณาว่าสินค้าใดที่ควรจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 102 โดยต้องกำหนดสินค้านั้นในกฎกระทรวง⁹⁴ และในส่วนของ การบริจาคผ่านหรือให้แก่ องค์การสาธารณกุศลนั้นก็ต้องเป็นองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา เท่านั้นจึงจะได้รับการคืนหรือยกเว้นภาษี ซึ่งสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102(1) และ (2) คือ เครื่องดื่ม สำหรับในส่วน

⁹³ มาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจาคแก่ประชาชนเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(3) สินค้าที่จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาฉบับนานาประเทศหรือทางการทูตตามหลักกติกายกเว้นภาษีที่ปฏิบัติต่อกัน

(4) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่เติมในอากาศยานหรือเรือที่มีขนาดเกินกว่าห้าร้อยตันกรอสส์ ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว

การขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

ขณะนี้ มาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า บัญญัติว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ในกรณี ดังต่อไปนี้

(1) สินค้าตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจาคแก่ประชาชนเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(2) สินค้าตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(3) สินค้าที่จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาฉบับนานาประเทศหรือทางการทูตตามหลักกติกายกเว้นภาษีที่ปฏิบัติต่อกัน

(4) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่เติมในอากาศยานหรือเรือที่มีขนาดเกินกว่าห้าร้อยตันกรอสส์ ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว

การขอรับคืนหรือการยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

⁹⁴ กฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาคและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ลงวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2542

ขององค์การสาธารณสุขนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศกำหนดไว้ในปัจจุบันมีจำนวน 124 รายการ⁹⁵

สำหรับการคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102(3) นั้น เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามหลักกฎหมายและธรรมเนียมปฏิบัติระหว่างประเทศ ซึ่งกรณีนี้กฎหมายมิได้จำกัดว่าเป็นสินค้าใด ถ้าเป็นสินค้าที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตซึ่งจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา กับนานาชาติ หรือทางการทูตตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน ผู้ประกอบอุตสาหกรรมก็ย่อมมีสิทธิได้รับการคืนหรือยกเว้นภาษี

การขอคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่บริจาคหรือจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ดังกล่าวนี้ มาตรา 102 วรรคสอง กำหนดให้ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงด้วย⁹⁶ ซึ่งมีสาระสำคัญของกฎกระทรวงที่กำหนดไว้ดังนี้

1. ผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งประสงค์จะขอรับคืนหรือยกเว้นภาษี สำหรับสินค้าที่ผู้นั้นมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 ให้ยื่นคำขอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ กรมสรรพสามิต หรือสำนักงานสรรพสามิตจังหวัดที่โรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าตั้งอยู่ ตามแบบและภายในเวลาที่อธิบดีกำหนดพร้อมด้วยหลักฐานที่ระบุไว้ในแบบคำขอ ดังกล่าว

2. เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้รับคำขอแล้ว ให้คำสั่งให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบสินค้านั้น และสั่งให้ประทับตราหรือเครื่องหมายเพื่อแสดงว่าเป็นสินค้าที่มีการขอคืนหรือยกเว้นภาษีก่อนนำออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าก็ได้

3. ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแจ้งการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้า ทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า หรือแจ้งการจำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามมาตรา 102(3) ต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่นำสินค้าออกจาก

⁹⁵ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดองค์การสาธารณสุข ตามมาตรา 102 (1) (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และมาตรา 102 ทวิ (1) (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

⁹⁶ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นหรือคืนภาษี หรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษี สำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547

สถานที่ดังกล่าว หรือนับแต่วันที่จำหน่ายสินค้านั้น แล้วแต่กรณี ณ กรมสรรพสามิตหรือสำนักงานสรรพสามิตจังหวัดที่ผู้นั้นได้ยื่นคำขอไว้ พร้อมด้วยหลักฐานดังต่อไปนี้ (1-3)

3.1 ในกรณีสินค้าตามมาตรา 102(1) (2) หรือ (3) คำขอที่ส่วนราชการในส่วนราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น องค์การสาธารณกุศล คณะทูตหรือองค์การระหว่างประเทศและกระทรวงระหว่างประเทศ ได้ลงลายมือชื่อรับรองการรับหรือการใช้สินค้านั้น

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวนี้ จะไม่ได้รับการคืนหรือยกเว้นภาษี และให้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสินค้านั้น ในอัตราภาษีที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

3.2 ถ้าปรากฏว่าคำขอและหลักฐานต่าง ๆ ครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งให้คืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้านั้น และถ้าสินค้าได้สูญหายหรือขาดจำนวนไปจากที่ระบุไว้ในคำขอ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะสั่งให้คืนหรือยกเว้นภาษีเฉพาะจำนวนที่ได้มีการรับหรือการใช้ตามความเป็นจริงก็ได้

2.8.1.3 สินค้าที่มีการยกเว้นภาษีโดยเหตุผลทางเศรษฐกิจและสังคม ตามมาตรา 103⁹⁷

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารที่จะประกาศกำหนดให้ลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีโดยมีเหตุผลทางเศรษฐกิจและสังคม

การลดอัตราหรือยกเว้นภาษีในกรณีนี้ กฎหมายให้อำนาจฝ่ายบริหารที่พิจารณาตามเหตุผลและความจำเป็นทางด้านเศรษฐกิจและสังคม โดยให้มีสิทธิลดอัตราหรือยกเว้นภาษีได้ทั้งโดยมีเงื่อนไขหรือไม่มีเงื่อนไข ในกรณีของการยกเว้นภาษีแล้วส่วนใหญ่จะมีการกำหนดเงื่อนไขไว้ด้วย ซึ่งถ้าไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีหรือสิทธิในการยกเว้นภาษีจะสิ้นสุดลง

(1) การยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ตามมาตรา 103

แต่เดิมตั้งแต่เริ่มมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ก็ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตมาโดยตลอด เพื่อเป็นการสนับสนุนทางการเกษตร ช่วยเหลือ

⁹⁷มาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตรา หรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการใด ๆ ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้ การลดอัตราหรือยกเว้นภาษี การยกเลิกหรือแก้ไขการลดอัตราหรือยกเว้นภาษี ตลอดจนหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ขณะนี้ มาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้”

เกษตรกรที่ทำการปลูกผลไม้และพืชผัก ทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนได้มีคุณภาพชีวิตและสุขอนามัยที่ดี สามารถบริโภคน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่มีประโยชน์ต่อร่างกายในราคาที่เอื้อมถึงได้ มีคุณภาพที่น่าเชื่อถือ

ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตรา และยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27)⁹⁸ ได้กำหนดให้มีการลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก รวมทั้งกำหนดเครื่องดื่มที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มและอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้ผลไม้และน้ำพืชผัก จำนวน 111 รายการ⁹⁹ ที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 02.03

เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักจำนวน 111 รายการ จะต้องมีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด และต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อนจึงจะได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต¹⁰⁰

แต่ในส่วนหลักเกณฑ์ที่ฝ่ายบริหารใช้พิจารณาคัดเลือกชนิดของเครื่องดื่มที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษี ไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน ทราบแต่เพียงว่าเจตนารมณ์โดยรวมของรัฐต้องการที่จะจูงใจให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มหันมานำผลไม้และพืชผักที่ผลิตภายในประเทศมาใช้เป็นส่วนผสมในเครื่องดื่มมากขึ้น ทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้มีรายได้กลับไปยังเกษตรกรที่มีรายได้อีกเพิ่มขึ้นจากการจำหน่ายผลไม้และพืชผักอันเป็นผลผลิตทางการเกษตร เห็นได้จากประกาศกรมสรรพสามิต¹⁰¹ ได้มีการระบุเจตนารมณ์ของกฎหมายไว้ชัดเจนว่า “เพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน เพิ่มความน่าเชื่อถือในหมู่ผู้บริโภค และบูรณาการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐาน โปร่งใส และเป็นธรรม ให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน”

การพิจารณาคูณสมบัติของวัตถุดิบน้ำผลไม้ผสม น้ำผักผสม และน้ำผักผลไม้ผสม ให้พิจารณาจากน้ำผลไม้หรือน้ำผักผสม ชนิดใดชนิดหนึ่งที่กำหนดในบัญชีอัตราส่วนผสม¹⁰²

⁹⁸ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตรา และยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534

⁹⁹ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551

¹⁰⁰ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดส่วนปลอมของเครื่องดื่มน้ำผลไม้ และน้ำพืชผักที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 27 มีนาคม พ.ศ. 2538 แก้ไขเพิ่มเติมโดย (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2538 (ฉบับที่ 3)

¹⁰¹ ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551

¹⁰² สะแกตริง, “ยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และพืชผัก,” สามิตสาร ปีที่ 63, ฉบับที่ 6 (มกราคม-กุมภาพันธ์ 2551): หน้า 23.

การยกเว้นภาษีสำหรับกรณีอื่น ๆ เช่น การยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เฉพาะ เศษของบาทจากการคำนวณภาษี¹⁰³ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการคำนวณภาษี กล่าวคือ ถ้าคำนวณ ภาษีแล้วมีเศษของบาท (คือสตางค์) จากการคำนวณภาษี ยกตัวอย่างเช่น 2,560.79 บาท เศษของ บาทจากการคำนวณภาษีในกรณีนี้ คือ 79 สตางค์ จะได้รับการยกเว้นภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ต้อง ชำระเงินจำนวนนี้เป็นค่าภาษี

อธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการ ยกเว้นภาษีเครื่องดื่มที่มึ้น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551 และมีการประกาศ เพิ่มเติม ปัจจุบันเป็นฉบับที่ 3 ลงวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2552 โดยกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ ดังนี้

1. “เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก” หมายความว่า เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้ และน้ำพืชผักที่ทำจากผลไม้หรือพืชผัก ซึ่งไม่มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ ทั้งนี้ ต้องไม่ใช่เครื่องดื่มที่มี ส่วนผสมของสารที่ให้พลังงาน อาทิเช่น ทอรีน อินโนซิทอลหรือกลูโคโรโนแลกโตน เป็นต้น

2. ต้องเป็นเครื่องดื่มที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มและอัตราส่วนผสมตามที่กำหนดใน บัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้ผลไม้และน้ำพืชผักท้ายประกาศนี้

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ต่อเมื่อเป็น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมและ ผู้นำเข้าเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ทั้งนี้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้ และน้ำพืชผักมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังต่อไปนี้

(1) จดทะเบียนสรรพสามิต ตามมาตรา 25

(2) ส่งตัวอย่างเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ขอยกเว้นภาษีในปริมาณไม่น้อย กว่า 2 ลิตร พร้อมแสดงสูตรส่วนผสมและกรรมวิธีการผลิตให้กรมสรรพสามิตใช้ตรวจสอบ ประกอบการพิจารณาขยกเว้นภาษีสรรพสามิต

(3) ส่งวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตให้กรมสรรพสามิต กรณีที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตร้องขอ

(4) ทำบัญชีประจำวันและงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบ การผลิต และการ จำหน่ายสินค้า ตามมาตรา 112 โดยต้องจัดส่งงบเดือนดังกล่าวให้เจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

(5) แจ้งวันเวลาทำการตามปกติ และวันเวลาหยุดทำการของโรงอุตสาหกรรมตาม มาตรา 116 คือ ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายรับทราบเป็นหนังสือก่อนวันเริ่มต้นทำการผลิต สินค้าเครื่องดื่ม และถ้าหากมีการเปลี่ยนแปลงกำหนดวันเวลาดังกล่าว ให้มีหนังสือแจ้งอธิบดีหรือผู้ซึ่ง

¹⁰³ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ. 2533

อธิบดีมอบหมายทราบล่วงหน้าอย่างน้อยสามวันก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลง อย่างไรก็ตามอธิบดีมีการผ่อนผันได้ตามที่เห็นสมควร

(6) แจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา 117 กล่าวคือ แจ้งอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามแบบที่อธิบดีกำหนดไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนเริ่มจำหน่ายสินค้า

4. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ต้องแสดงรายละเอียดต่าง ๆ ที่ภาชนะบรรจุ และหรือฉลากปิดภาชนะ และหรือฝาปิดภาชนะบรรจุเครื่องดื่ม ดังต่อไปนี้ ชื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้า, สถานที่ตั้งโรงอุตสาหกรรม/สถานประกอบการของผู้นำเข้า, ชื่อเครื่องดื่ม, เครื่องหมายการค้า, ส่วนผสมหลักของเครื่องดื่ม (โดยคำนวณเป็นร้อยละต่อปริมาตรสุทธิของเครื่องดื่ม), ปริมาตรสุทธิ, วัน เดือน ปี ที่ผลิต และที่หมดอายุหรือที่ควรบริโภคก่อน เป็นต้น

5. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ดังนี้

(1) กรณีผลิตในราชอาณาจักร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

(2) กรณีนำเข้า ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่ด่านศุลกากรตั้งอยู่ เว้นแต่การนำเข้าผ่านด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครและมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่สำนักงานตั้งอยู่

6. การยื่นคำขอยกเว้นภาษีตามข้อ 6 ให้แจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับเครื่องดื่มที่จะขอยกเว้นภาษีตามข้อ 5 ให้ชัดเจน และยื่นตามกำหนดเวลา ดังนี้

(1) ในกรณีผลิตในราชอาณาจักร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษีก่อนการผลิตในครั้งแรก

(2) ในกรณีนำเข้า ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษีก่อนการนำเข้าในครั้งแรก

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงปริมาตรสุทธิ หรือขนาดภาชนะบรรจุ ซึ่งแตกต่างจากที่ได้รับยกเว้นภาษีไว้เดิม ผู้ขอยกเว้นภาษีจะต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงปริมาตรสุทธิและขนาดภาชนะบรรจุให้ผู้มีอำนาจอนุมัติยกเว้นภาษีก่อนการผลิตทุกครั้ง จึงจะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องดื่มที่เปลี่ยนแปลงปริมาตรสุทธิหรือขนาดภาชนะบรรจุนั้น แต่ผู้ขอยกเว้นภาษีไม่ต้องแจ้งรายละเอียดตามข้อ 5 หากอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักดังกล่าวมิได้เปลี่ยนแปลง

2.8.2 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

การคืนภาษีสรรพสามิต จะทำได้ทั้งในกรณีที่ต่อบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตอยู่แล้ว หรือต่อบุคคลอื่นก็ได้ อาทิเช่น สินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว ถ้าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะส่งสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักรก็มีสิทธิขอคืนภาษีสรรพสามิตได้ การคืนภาษีในกรณีนี้เป็นการคืนให้แก่ผู้ประกอบการ แต่หากสินค้านั้นผู้ประกอบการได้ขายให้แก่บุคคลอื่นไป

แล้ว ถ้าบุคคลนั้นจะส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรก็ย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีสรรพสามิตได้ ซึ่งทั้ง 2 กรณีนี้ ผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิตจะต้องปฏิบัติตามความที่กำหนดไว้ในมาตรา 100 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527¹⁰⁴ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถขอคืนภาษีที่ทำการชำระไว้แล้วโดยยื่นคำขอคืนภาษีและปฏิบัติตามระเบียบที่กรมสรรพสามิตกำหนด

2.8.2.1 สินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ อาจได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้วตามมาตรา 104¹⁰⁵

การคืนภาษีในกรณีนี้ จะกระทำได้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี แต่สินค้าที่จะได้รับคืนภาษีสำหรับกรณีนี้จะต้องเป็นสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น¹⁰⁶ การที่กฎหมายให้อำนาจออกกฎกระทรวงก็เพื่อให้ฝ่ายบริหารพิจารณากำหนดว่าสินค้าใดควรจะได้รับคืนภาษีในลักษณะนี้

สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม กฎกระทรวงกำหนดไว้เฉพาะสินค้าเครื่องดื่ม¹⁰⁷ ดังนั้น เครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมก็ได้รับคืนภาษี แต่อย่างไรก็ตาม การขอคืนภาษีสำหรับกรณีนี้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด¹⁰⁸ ตามมาตรา 104 วรรคสองด้วย จึงจะมีสิทธิได้รับคืนภาษีตามกฎหมาย¹⁰⁹ ดังนี้

1. การยื่นคำร้องขอคืนภาษีสรรพสามิตในแต่ละครั้งจะต้องมีสินค้าเครื่องดื่มที่ได้รับความเสียหายหรือเสื่อมสภาพมีมูลค่าทางภาษีครั้งละไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท และไม่เกิน 500,000 บาท แต่ถ้าต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ขอได้เพียงครั้งเดียวภายในรอบหนึ่งระยะเวลาบัญชีของผู้ประกอบอุตสาหกรรม แล้วแต่กรณี

¹⁰⁴ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 200.

¹⁰⁵ มาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

การขอรับคืนภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

ขณะนี้ มาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิขอคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

สินค้าที่มีสิทธิขอคืนภาษีและการพิสูจน์ลักษณะความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพของสินค้านั้นใช้การไม่ได้ตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

การขอคืนภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

¹⁰⁶ กฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาคมและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ลงวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2542

¹⁰⁷ เรื่องเดียวกัน

¹⁰⁸ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2533

¹⁰⁹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 223

2. เครื่องดื่มที่ผู้ประกอบการจะได้รับการพิจารณาให้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว จะต้องเป็นเครื่องดื่ม ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

2.1 เครื่องดื่มที่ภาชนะบรรจุเสียหายโดยแตกร้าว บวมไม่เป็นรูปทรงจนไม่สามารถนำมาใช้บริโภคได้ และต้องมีเครื่องหมายแสดงการเสียหายชัดเจนเป็นในสภาพที่ปกติและจะต้องติดแน่นกับภาชนะบรรจุโดยยังไม่มีกรถูกเปิดแยกออกจากกัน

2.2 เครื่องดื่มที่เสื่อมคุณภาพ เครื่องดื่มที่หมดอายุจนไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องดื่มได้

(1) เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดใส เช่น ขวดเครื่องดื่มนั้นต้องมีลักษณะสีของเครื่องดื่มเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คือ จางลงหรือเข้มขึ้น

(2) เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดทึบ เช่น กระป๋องกล่อง ภาชนะบรรจุ นั้นต้องมีลักษณะบวม มีเครื่องดื่มซึมออกมาจากภาชนะ ภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม

2.8.2.2 สินค้าที่นำเข้ามาและมีการส่งออกป็นนกราชาอาณาจักร คือ สินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และภายหลังได้มีการส่งออกป็นนสภาพของสินค้าเดิมหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าอื่น

สินค้าที่นำเข้ามาและมีการส่งออกป็นนกราชาอาณาจักร คือ สินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และภายหลังได้มีการส่งออกป็นนสภาพของสินค้าเดิมหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าอื่น อาจได้รับคืนภาษีตามมาตรา 105 และมาตรา 106 ซึ่งจะแบ่งแยกอธิบายเป็น 2 กรณี¹¹⁰ ดังนี้

(1) การคืนภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและส่งออกป็นนสภาพเดิม เป็นไปตามมาตรา 105¹¹¹

การคืนภาษีตามมาตรานี้ เป็นกรณีที่ผู้นำเข้าได้นำสินค้าตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเข้ามาในราชอาณาจักร และต่อมาได้ส่งสินค้านั้นกลับออกไปนกราชาอาณาจักรในสภาพเดิม กฎหมายจึงได้กำหนดให้ต้องคืนภาษีให้แก่ผู้นำเข้า แต่การคืนภาษีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 นั่นคือ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร

¹¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 223-225

¹¹¹ มาตรา 105 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “สินค้าที่นำเข้าซึ่งได้เสียภาษีแล้ว หากส่งกลับออกไปให้คืนภาษีให้แก่ผู้นำเข้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และในอัตราส่วนเดียวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ขณะนี้ มาตรา 105 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “สินค้าที่นำเข้าซึ่งได้เสียภาษีแล้วหากส่งกลับออกไป ให้คืนภาษีให้แก่ผู้นำเข้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และในอัตราส่วนเดียวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ดังนั้น ผู้นำเข้าจะไม่ได้รับคืนภาษีสรรพสามิตที่เสียไว้ทั้งหมด แต่จะได้รับคืนเพียงเก้าในสิบส่วน หรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทของจำนวนที่ได้เรียกเก็บไว้ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า แต่อย่างไรก็ตาม ผู้นำเข้าที่จะได้รับคืนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 105 นั้น จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของการส่งของกลับออกไป การจัดทำและการยื่นเอกสารต่าง ๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่น ๆ เกี่ยวกับการคืนเงินอากร ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดไว้ด้วย

(2) การคืนภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตเป็นสินค้าอื่นและส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 106¹¹²

สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิตด้วยสินค้าที่นำเข้าซึ่งได้เสียภาษีแล้ว ให้คืนภาษีสำหรับสินค้าที่ได้เสียภาษีแล้วนั้นให้แก่ผู้นำเข้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเดียวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

การคืนภาษีตามมาตรา 106 เป็นในกรณีที่ผู้นำเข้า

1. เป็นกรณีที่ผู้นำเข้าได้นำสินค้าตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเข้ามาในราชอาณาจักร

2. สินค้าที่นำเข้ามาได้นำไปผลิตเป็นสินค้าอื่น กล่าวคือ อาจจะนำไปใช้เป็นส่วนประกอบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าอื่น ซึ่งสินค้าอื่นที่ผลิตขึ้นนั้นก็ต้องเป็นสินค้าที่กำหนดเอาไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

3. และได้มีการส่งสินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่ออกไปนอกราชอาณาจักร ยกตัวอย่างเช่น นำแบตเตอรี่แห่งเป็นก้อนเข้ามาในราชอาณาจักร และนำไปใช้ผลิตเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์มือถือเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

กรณีนี้กฎหมายกำหนดให้คืนภาษีสำหรับสินค้าที่ได้เสียภาษีไว้แล้วให้แก่ผู้นำเข้า โดยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 ทวิ¹¹³ คือ จะเป็นการคืนเงิน

¹¹² มาตรา 106 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิตด้วยสินค้าที่นำเข้าซึ่งได้เสียภาษีแล้ว ให้คืนภาษีสำหรับสินค้าที่ได้เสียภาษีแล้วนั้นให้แก่ผู้นำเข้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเดียวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ขณะนี้ มาตรา 106 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “กรณีสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งได้เสียภาษีแล้ว และมีกรนำสินค้านั้นไปผลิตเป็นสินค้าส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้คืนภาษีสำหรับสินค้านำเข้านั้นให้แก่ผู้นำเข้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเดียวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

¹¹³ มาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 บัญญัติว่า “ของที่ต้องเสียอากรขาเข้าซึ่งผู้นำของเข้านำเข้ามาเฉพาะเพื่อใช้ในการประกอบกิจการอุตสาหกรรมอย่างใด ๆ แล้วจะส่งทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งของที่ผลิตขึ้นหรือผสม หรือ

อาคารฯ เข้าได้เต็มทั้งจำนวนที่ได้ชำระไว้แล้ว แต่ถ้าหากนำสินค้าที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าอื่นที่มีได้กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เช่น นำแบตเตอรี่เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ประกอบเป็นแบตเตอรี่ในนาฬิกาของเด็กเล่น ถ้าส่งสินค้านั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าก็จะได้รับคืนเฉพาะอาคารฯ เข้าที่ได้ชำระไว้แล้ว แต่จะไม่ได้รับคืนภาษีสรรพสามิตที่ชำระไว้เมื่อตอนนำเข้า เพราะสินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่มีใช้สินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต¹¹⁴

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าจะให้ต้นทุนสินค้าที่ส่งออกดังกล่าวลดลงเพื่อเป็นการส่งเสริมการส่งออก อาจทำได้โดยวิธีการตามมาตรา 103 คือ การออกประกาศให้ยกเว้นภาษีสำหรับสินค้านำเข้ามาเพื่อนำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตผลิตภัณฑ์อื่นเพื่อการส่งออก แต่การยกเว้นภาษีในลักษณะเช่นนี้อาจจะก่อให้เกิดช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้

2.8.2.3 การคืนภาษี จากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

การคืนภาษี จากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย มีกำหนดไว้ 2 กรณี¹¹⁵ คือ

(1) กรณีที่บุคคลใดได้เสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ตามมาตรา 107¹¹⁶ หลักทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะเห็นได้ว่า ค่าภาษีใน

ประกอบด้วยของดังกล่าวออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศนั้น หากผู้นำของเข้าพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีว่า ของที่ส่งออกไปนั้นผลิตขึ้นหรือผสม หรือประกอบด้วยของที่นำเข้าดังกล่าว ก็ให้อธิบดีคืนเงินอาคารฯ เข้าให้เจ็ดในแปดส่วนแห่งเงินอาคารฯ ที่ได้เสียไว้แล้ว จำนวนตามปริมาณของที่ส่งออกตามเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติคณะรัฐมนตรี แต่การคืนเงินอาคารฯ ต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 19 (ค) (ง) ของนั้นได้ส่งออกภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่น่าของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของ ที่ส่งออกเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ (จ)

ความในวรรคสองของ มาตรา 19 นั้น ให้ใช้บังคับแก่การคืนเงินอาคารฯ ตามมาตรานี้ด้วย”

¹¹⁴ ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 226.

¹¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 227-230.

¹¹⁶ มาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้นั้นคำร้องส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ส่งคืนโดยมิชักช้า

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี”

ขณะนี้ มาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 113 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

ส่วนที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่หรือที่ได้เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียย่อมถือว่าไม่มีมูลหนี้ที่หน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีจะอ้างได้ตามกฎหมาย พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงกำหนดให้ต้องคืนภาษี แต่อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่ได้กำหนดไว้ว่า ผู้ที่เสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสียก็มีสิทธิที่จะเรียกคืน โดยนำบทบัญญัติเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 406¹¹⁷ มาใช้บังคับ

การคืนภาษีตามมาตรา 107 จึงเป็นกรณีเดียวกับการคืนทรัพย์สินตามหลักเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สิทธิสำหรับเรียกคืนเงินภาษีสรรพสามิตที่เกิดขึ้น มี 2 กรณี ดังนี้

1. การเสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย คือ ผู้ที่เสียภาษีเป็นบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ยื่นคำขอชำระภาษีไว้ อาจจะเป็นการชำระภาษีไว้โดยสำคัญผิดว่าเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต หรือเป็นการยื่นการชำระภาษีไว้อีกโดยสำคัญผิดว่ายังไม่ได้เสียภาษี หรืออาจเป็นกรณีที่มีบุคคลใดที่ไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่สำคัญผิดว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีและได้ยื่นคำขอชำระภาษีไว้ เป็นต้น

2. การเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย เป็นกรณีที่บุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายและได้ยื่นขอชำระภาษีไว้แล้ว แต่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น อาจจะเป็นการใช้อัตราภาษีสูงกว่าที่กำหนดในการคำนวณภาษี ส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระสูงเกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย

โดยการที่จะได้รับเงินคืนสำหรับภาษีที่ได้เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย นั้น อาจมีการคืนได้ 2 ทาง คือ

1) โดยยื่นคำร้องขอคืนต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 107 วรรคสอง หรือ

2) โดยการพิจารณาสั่งคืนเองของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 107 วรรคสาม

แต่การคืนทั้ง 2 กรณี จะต้องร้องขอหรือสั่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี โดยเรื่องอายุความในการได้รับเงินคืนระหว่างการขอคืนโดยบุคคลที่มีสิทธิกับการสั่งคืนเองของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย คือ การร้องขอคืนเองโดยบุคคลที่มีสิทธิถ้าร้องขอภายในเวลาสามปีนับแต่วัน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐานหรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้คืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

ในกรณีที่อธิบดีพิจารณาเห็นสมควร จะสั่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี”

¹¹⁷ มาตรา 406 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “บุคคลใดได้มาซึ่งทรัพย์สินสิ่งใดเพราะการที่บุคคลอีกคนหนึ่งกระทำการเพื่อชำระหนี้ก็ดีหรือได้มาด้วยประการอื่นก็ดี โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้และเป็นทางให้บุคคลอีกคนหนึ่งนั้น เสียเปรียบไซ้ ท่านว่าบุคคลนั้นจำต้องคืนทรัพย์สินให้แก่เขา อนึ่งการรับสภาพหนี้สินว่ามีอยู่หรือหาไม่นั้น ท่านก็ให้ถือว่าเป็นการกระทำเพื่อชำระหนี้ด้วย”

ชำระภาษีแล้วถือว่าไม่ขาดอายุความ แม้ว่าจะมีการพิจารณาสั่งให้คืนเมื่อเลยกำหนดเวลาสามปีไปแล้วก็ตาม แต่การพิจารณาสั่งคืนเองโดยอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายนั้นต้องสั่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษีเท่านั้น

แต่หากเกิดในกรณีที่มีบุคคลมีสินค้าที่ไม่ได้เสียภาษีไว้ในครอบครอง ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 161(1)¹¹⁸ ถ้าในขณะที่ครอบครองไม่รู้ว่าเป็นสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษีจึงไม่มีความผิดตามมาตราดังกล่าว ต่อมาได้มีการร้องขอชำระภาษีสำหรับสินค้านั้นต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตเพื่อให้เป็นสินค้าที่ชอบด้วยกฎหมาย โดยรู้ว่าตนเองไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านั้น เมื่อได้ชำระภาษีเอาไว้แล้วบุคคลนั้นได้มาร้องขอคืนภาษีตามมาตรา 107 โดยอ้างว่าตนได้ชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ท่านอาจารย์ประภาศ คงเอียด ให้ความเห็นสำหรับกรณีนี้ว่า¹¹⁹ การขอคืนภาษีโดยอ้างว่าได้เสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 107 จะต้องเป็นกรณีที่ขณะเสียภาษีบุคคลนั้นต้องเข้าใจโดยสุจริตใจว่าตนมีหน้าที่เสียภาษีทั้ง ๆ ที่ไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องเสีย คือ เป็นการเสียภาษีโดยสำคัญผิดว่าตนมีหน้าที่ต้องเสีย แต่ถ้าเป็นกรณีที่ได้เสียภาษีไว้โดยรู้อยู่แล้วว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็จะร้องขอให้คืนภาษีไม่ได้ ซึ่งเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 407¹²⁰ ถือว่าการชำระภาษีสำหรับกรณีนี้เป็นการกระทำเพื่อชำระหนี้อย่างหนึ่ง ถ้าได้กระทำไปโดยรู้ยู่่าไม่มีความผูกพันที่ต้องชำระ บุคคลนั้นก็ไม่มีสิทธิเรียกคืน แม้ว่าจะมีการขอคืนตามมาตรา 107 อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็มีอำนาจที่จะไม่คืนภาษีให้ตามที่ร้องขอ

(2) กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีบุคคลใดไว้โดยที่บุคคลนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือถูกประเมินให้เสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย ตามมาตรา 108 ซึ่งตามกฎหมายกำหนดไว้ว่าให้สั่งคืนโดยไม่ชักช้า หมายความว่า ให้สั่งคืนโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้เมื่อพบว่ามีการประเมินภาษีไว้โดยผู้ถูกประเมินไม่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายหรือต้องเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ และตามมาตรา 108 มิได้กำหนดระยะเวลาไว้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินจะสั่งคืนในกำหนดเวลาเท่าใด จึงต้องเป็นไปตามหลักทั่วไปเรื่องอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 คือสิบปี

และเนื่องจากการเสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเกินกว่าจำนวนที่ควรต้องเสียนั้น ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ที่ได้ชำระภาษีไว้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงกำหนดให้มีการชดเชยค่าเสียหายดังกล่าว เฉพาะกรณีการคืนภาษีตามมาตรา 107 หรือมาตรา 108

¹¹⁸ มาตรา 161 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ใด

(1) มีไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่ไม่ได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทันสมัย”

¹¹⁹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 229.

¹²⁰ มาตรา 407 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “บุคคลใดได้กระทำการตามอำเภอใจเหมือนหนึ่งว่าเพื่อชำระหนี้โดยรู้ยู่่าตนไม่มีความผูกพันที่จะต้องชำระ ท่านว่าบุคคลนั้นหาสิทธิที่จะได้รับคืนทรัพย์สินไม่”

โดยวิธีการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ที่ยืมเงินไว้ตามมาตรา 110 คือ อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ได้รับคืน เท่ากับเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน แต่ถ้าการสั่งคืนเงินภาษีตามมาตรา 109 ผู้ได้รับเงินคืนจึงไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตามมาตรา 110

2.8.3 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต¹²¹ สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

การลดหย่อนภาษีสรรพสามิตนั้น โดยทั่วไปจะเป็นการลดหย่อนให้แก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้ภาระทางภาษีของบุคคลนั้นลดน้อยลง ซึ่งอาจกระทำได้หลายรูปแบบ แต่การลดหย่อนภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จะมีได้ในกรณีตามมาตรา 101¹²² คือการนำภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่ใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม เป็นหนึ่งในสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง และนำจำนวนภาษีนั้นไปหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น

ปัจจุบันกรมสรรพสามิตมีการออกประกาศกรมสรรพสามิตกำหนดสินค้าที่สามารถขอลดหย่อนภาษีได้มี 6 ประเภท สินค้าเครื่องดื่มเป็นหนึ่งในสินค้าที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 101 ให้สิทธิผู้ประกอบการขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า การที่จะกำหนดให้สินค้าชนิดใดเป็นสินค้าที่สามารถจะลดหย่อนภาษีได้ เป็นนโยบายทางการคลังของฝ่ายบริหารที่ใช้ภาษีเป็นเครื่องมือหรือกลไกในการบริหารประเทศ¹²³ โดยมีหลักการและเหตุผลในการออกกฎกระทรวงเพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน เพื่อให้ผู้ประกอบการมีสิทธิลดหย่อนภาษี โดยนำเงินภาษีสรรพสามิตของวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่ได้เสียไปแล้วตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาหักออกจาก

¹²¹ ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 234-235.

¹²² มาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการใดประสงค์จะขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไปแล้ว สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

ขณะนี้ มาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 105 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบการมีสิทธิขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงได้ โดยนำจำนวนเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น

ในกรณีที่จำนวนเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับการลดหย่อนตามวรรคหนึ่งเกินกว่าจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีนั้น

การยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีตามวรรคหนึ่งและการคืนเงินภาษีตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด”

¹²³ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุด ในคดีหมายเลขที่ พ.12/2546 คดีหมายเลขคำที่ พ.15/2545

จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่ผลิตเสร็จเรียบร้อยแล้วนั้น เท่ากับจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไว้แล้ว ทั้งนี้ผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด¹²⁴ โดยวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเครื่องดื่มที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนได้นั้น จะต้องเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ได้นำมาใช้ผลิตสินค้าเท่ากับจำนวนที่มีการขอชำระภาษี แต่ต้องไม่รวมถึงวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่ผู้ประกอบการใช้สิทธิลดหย่อนภาษีแล้ว

แต่สินค้าที่ได้รับการลดหย่อนภาษีจะต้องเป็นสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ถ้าเป็นสินค้าอื่นก็ไม่อาจลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งได้มีกฎกระทรวง¹²⁵ กำหนดไว้ 6 ประเภท ดังนี้

- (1) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- (2) รถยนต์
- (3) เครื่องไฟฟ้าประเภทเครื่องปรับอากาศ
- (4) รถจักรยานยนต์
- (5) แบตเตอรี่¹²⁶
- (6) เครื่องดื่ม¹²⁷

เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอาจขอลดหย่อนภาษีได้ การใช้สิทธิลดหย่อนภาษีในกรณีนี้หมายถึงผู้ที่ขอลดหย่อน ต้องเป็นผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง โดยนำภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตไม่ว่าจะเป็นสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงหรือไม่ก็ตาม ซึ่งใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าดังกล่าวมาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นนั้น

อย่างไรก็ตาม การขอลดหย่อนภาษีนั้นผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดด้วย จึงจะได้รับการลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย การขอลดหย่อนภาษีตามมาตรา 101 นั้น ถ้ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนกฎหมายกำหนดให้อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัยในเรื่องนี้ และคำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนดังกล่าวให้เป็นที่สุด ผู้มีส่วนได้เสียไม่มีสิทธิที่จะคัดค้านหรืออุทธรณ์ได้ตามกฎหมาย

¹²⁴ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว ลงวันที่ 7 พฤษภาคม พ.ศ. 2547

¹²⁵ กฎกระทรวง ฉบับที่ 24 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง แบบที่ 24 (พ.ศ. 2540) และกฎกระทรวง แบบที่ 31 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹²⁶ แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 30 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹²⁷ แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 37 (พ.ศ. 2548) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้

ในส่วนของวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่จะใช้ในการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 101 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น คณะกรรมการภาษีกฎีกาได้พิจารณาแล้วว่า จะต้องเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบเฉพาะที่นำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผลิตขึ้นโดยตรงเท่านั้น ดังนั้น เมื่อสินค้าที่ผลิตขึ้นในภายหลัง (จำนวนที่ผลิตใหม่) มิได้ใช้วัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตจำนวนเดียวกับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินค้าขึ้นในครั้งแรก ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงไม่อาจขอให้นำจำนวนเงินภาษีของวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่เหลืออยู่ภายหลังที่ได้หักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้าอย่างเดียวกันที่ผลิตขึ้นในภายหลังได้

2.8.4 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

การลดอัตราภาษี อาจจะเป็นการลดลงมาจากอัตราเพดานของภาษี หรือลดลงมาเป็นพิเศษจากอัตราที่ในการจัดเก็บภาษีทั่วไปก็ได้ ขึ้นอยู่กับนโยบายในการบริการและการจัดเก็บภาษี การลดอัตราภาษีจะเกิดผลทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 103¹²⁸ ได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารที่จะพิจารณาตามเหตุผลและความจำเป็นเป็นทางเศรษฐกิจและสังคม โดยให้มีสิทธิลดอัตราภาษีได้ทั้งมีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข สำหรับสินค้าบางประเภทนั้น

การลดอัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตนั้น เป็นเรื่องที่มีความจำเป็นมาก เพราะหากไม่ประกาศลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการใดเลย จะต้องจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้านั้นเต็มอัตรา แต่สำหรับสินค้าบางประเภทนั้น นอกจากจะมีการลดอัตราภาษีทั่วไปจากที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแล้วก็ยังคงลดอัตราภาษีให้อีกระดับหนึ่งด้วย

นอกจากจะมีการลดอัตราทั่วไปจากที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแล้ว ก็ยังคงลดอัตราภาษีให้อีกระดับหนึ่ง ตัวอย่างเช่น¹²⁹ เครื่องดื่มตามพิกัดที่ 02.03 น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปป์สตัด) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุราไม่ว่าจะเติมสุราไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่น ๆ

¹²⁸ มาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตรา หรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการใด ๆ ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้”

การลดอัตราหรือยกเว้นภาษี การยกเลิกหรือแก้ไขการลดอัตราหรือยกเว้นภาษี ตลอดจนหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ขณะนี้ มาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้”

¹²⁹ บัว กานต์จรรยา , “ปัญหาการยกเว้นและคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าและบริการ,” (เอกัตศึกษา ปริญญานิติศาสตร์ มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), หน้า 53

หรือไม่ก็ตาม ถ้ามีส่วนผสมถึงเกณฑ์ที่จะได้รับอนุมัติให้ยกเว้นภาษีก็อาจขอยกเว้นภาษีได้ แต่ถ้าไม่อยู่ในเกณฑ์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่ลดลงจากพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตมาแล้วระดับหนึ่ง¹³⁰ แต่ถ้าหากสินค้าเครื่องดื่มดังกล่าวมีส่วนผสมที่อยู่ในเกณฑ์ที่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ลดอัตราภาษีได้อีก ก็จะได้รับลดจากอัตราทั่วไปที่ได้ลดลงมาจากพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแล้วระดับหนึ่ง

2.9 หลักเกณฑ์เงื่อนไขของอย. ที่เกี่ยวกับสินค้าเครื่องดื่ม

หากเป็นการผลิตเครื่องดื่ม บรรจุลงในบรรจุภัณฑ์ปิดสนิทแล้ว จะเข้าข่ายว่าเป็นโรงงาน จึงต้องขออนุญาตจาก อย. ก่อน และต้องประกอบกิจการให้ได้ตามมาตรฐานตามที่กำหนด กล่าวคือ สถานที่ผลิตต้องได้รับการรับรองมาตรฐาน (GMP) หรือ มาตรฐานการผลิตที่ดีและถูกสุขลักษณะ หากระบุว่าเป็นน้ำส้มคั้นสด 100% ย่อมหมายความว่า ห้ามใส่สิ่งใดลงไปเด็ดขาด แม้จะเป็นชั้นหุสกร แต่หากเป็นน้ำผลไม้ผสม ที่ผลิตตามโรงงานนั้นก็ต้องผสมตามสัดส่วนที่ อย. กำหนด คือ ต้องไม่เกิน 80 มิลลิกรัมต่อกิโลกรัม จะต้องฉลากแสดงชื่อสินค้า สถานที่ผลิต ส่วนประกอบ รวมถึงมีเลข 13 หลักที่ได้รับอนุญาตจากอย. เพื่อแสดงให้ผู้บริโภคทราบ ในส่วนกรณีที่เป็นร้านที่ผลิตสด ๆ และจำหน่ายทันทีนั้น จะต้องขออนุญาตในการเปิดร้านจำหน่ายจากท้องถิ่นด้วย ซึ่งหากมีสถานผลิตไม่ได้รับอนุญาตไม่ถูกสุขลักษณะ ถือว่าเป็นความผิดมิโทษจำคุกตั้งแต่ 6 เดือน ถึง 10 ปี ปรับ 5,000-100,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹³¹ และหากตรวจพบว่าเครื่องดื่มมีเชื้อโรค ไม่บริสุทธิ์ ไม่ปลอดภัย มีโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี ปรับไม่เกิน 30,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹³²

สถานที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่มเพื่อจำหน่าย หากเป็นสถานที่ผลิตที่เข้าข่ายเป็นโรงงาน กล่าวคือ สถานที่ผลิตที่มีการใช้เครื่องจักรที่มีกำลังรวมตั้งแต่ 5 แรงม้าหรือเทียบเท่าตั้งแต่ 5 แรงม้าขึ้นไป หรือใช้คนงานตั้งแต่ 7 คนขึ้นไป โดยใช้เครื่องจักรหรือไม่ก็ตาม¹³³ จะต้องยื่นขออนุญาตตั้งโรงงานผลิตอาหาร โดยการอนุญาตสถานที่ผลิตอาหาร พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องทำการตรวจสอบสถานที่ผลิตโดยใช้หลักเกณฑ์ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 193) พ.ศ.2543 เรื่อง วิธีการ

¹³⁰ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตรา และยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 ประกอบกับประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก วันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551

¹³¹ มาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 บัญญัติว่า “ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 25 (2) ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หกเดือนถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าพันบาทถึงหนึ่งแสนบาท”

¹³² มาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 บัญญัติว่า “ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 14 วรรคหนึ่ง หรือมาตรา 15 วรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินสามหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ”

¹³³ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ.2535 บัญญัติว่า “ในพระราชบัญญัตินี้ “โรงงาน” หมายความว่า อาคาร สถานที่หรือยานพาหนะที่ใช้เครื่องจักรมีกำลังรวมตั้งแต่ห้าแรงม้า หรือกำลังเทียบเท่าตั้งแต่ห้าแรงม้าขึ้นไป หรือใช้คนงานตั้งแต่เจ็ดคนขึ้นไปโดยใช้เครื่องจักรหรือไม่ก็ตาม สำหรับทำผลิต ประกอบ บรรจุ ซ่อม บำรุง ทดสอบ ปรับปรุง แปรสภาพ ลำเลียง เก็บรักษา หรือทำลาย สิ่งใด ๆ ทั้งนี้ตามประเภทหรือชนิดของโรงงานที่ กำหนดในกฎกระทรวง”

ผลิต เครื่องมือเครื่องใช้ในการผลิต และการเก็บรักษาอาหาร โดยผู้ผลิตจะต้องจัดสถานที่ผลิตให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับดังกล่าวจึงจะอนุญาตให้ผลิตได้

ถ้าหากสถานที่ผลิตไม่เข้าข่ายเป็นโรงงานผลิตอาหาร คือ สถานที่ผลิตไม่เข้าข่ายตามที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ.2535 ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มก็ไม่ต้องยื่นขออนุญาตตั้งโรงงานผลิต แต่ยังคงยื่นขอรับเลขสถานที่ผลิตอาหารที่ไม่เข้าข่ายโรงงาน โดยสถานที่ผลิตจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 193) พ.ศ.2543 เรื่อง วิธีการผลิต เครื่องมือเครื่องใช้ในการผลิต และการเก็บรักษาอาหาร

แต่หากเป็นกรณีการผลิตสินค้าเครื่องดื่มเพื่อจำหน่ายโดยตรงต่อผู้บริโภค จำพวกรถเข็นหรือหาบเร่ ในส่วนของสถานที่ผลิตได้รับการยกเว้นไม่ต้องขอรับเลขสถานที่ผลิตอาหาร แต่ต้องปฏิบัติตามสุขลักษณะในการปรุงอาหารที่เหมาะสม

เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะที่ปิดสนิท เป็นผลิตภัณฑ์ที่กระทรวงสาธารณสุขได้กำหนดให้เป็นอาหารควบคุมเฉพาะ¹³⁴ ต้องมีคุณภาพหรือมาตรฐานตามที่ประกาศกระทรวงสาธารณสุขกำหนด ที่ผู้ผลิตต้องปฏิบัติตามกฎหมายกำหนดไว้ ขออนุญาตการผลิต น้ำที่จะนำมาผลิตจะต้องมีคุณภาพหรือมาตรฐานตามประกาศกระทรวงสาธารณสุขกำหนดไว้¹³⁵ การขอขึ้นทะเบียนตำรับอาหาร และขออนุญาตใช้ฉลากให้ถูกต้อง แล้วแต่กรณี แต่จะต้องผลิตน้ำให้มีคุณภาพหรือมาตรฐานตามที่กำหนดไว้ในประกาศฯ และจะต้องขออนุญาตการใช้ฉลากก่อน เมื่อได้รับอนุญาตแล้วจึงจะนำไปติดแสดงที่ภาชนะบรรจุและนำออกจำหน่ายได้¹³⁶

กรณีที่มีการตรวจพบว่า

- 1) คุณภาพของเครื่องดื่มไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด เข้าข่ายเป็นการผลิตเพื่อจำหน่ายผิดมาตรฐาน ฝ่าฝืนประกาศที่ออกตามมาตรา 25(3)¹³⁷ มีโทษตามมาตรา 60¹³⁸ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 50,000 บาท
- 2) ชนิดและปริมาณของวัตถุเจือปนอาหารที่ใช้ไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด เข้าข่ายเป็นผลิตเพื่อจำหน่ายเครื่องดื่มผิดมาตรฐาน ฝ่าฝืนประกาศที่ออกตามมาตรา 25(3)¹³⁹ มีโทษตาม

¹³⁴ ประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 61 (พ.ศ.2524) และแก้ไขเพิ่มเติมฉบับที่ 135 (พ.ศ.2534)

¹³⁵ ประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 356 (พ.ศ.2556) เรื่อง เครื่องดื่มในภาชนะที่ปิดสนิท ลงวันที่ 26 มิถุนายน 2556

¹³⁶ ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 194) พ.ศ.2543 เรื่อง ฉลาก ลงวันที่ 19 กันยายน 2543

¹³⁷ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ผู้ใดผลิต นำเข้าเพื่อจำหน่าย หรือจำหน่ายซึ่งอาหารดังต่อไปนี้

- (1) อาหารไม่บริสุทธิ์
- (2) อาหารปลอม
- (3) อาหารผิดมาตรฐาน
- (4) อาหารอื่นที่รัฐมนตรีกำหนด”

¹³⁸ มาตรา 60 แห่งพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 บัญญัติว่า “ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 25 (3) ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท”

¹³⁹ อ้างแล้ว, เสงอรธที่ 153

มาตรา 60 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 50,000 บาท แต่หากตรวจพบการใช้วัตถุเจือปนเครื่องดื่มในปริมาณที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ ถือว่าเป็นเครื่องดื่มไม่บริสุทธิ์ ตามมาตรา 26(1)¹⁴⁰ มีโทษตามมาตรา 58 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

การแสดงผลของเครื่องดื่มในภาชนะบรรจุที่ปิดสนิท จะต้องแสดงผลตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 367) พ.ศ. 2556 เรื่อง การแสดงผลของอาหารในภาชนะบรรจุ และประกาศกระทรวงสาธารณสุข เช่น การใช้ชื่ออาหาร หากเป็นเครื่องดื่มหรือน้ำผลไม้ที่มีหรือทำจากผลไม้ไม่ถึงร้อยละ 20 ของน้ำหนัก ให้แสดงชื่อว่า “น้ำรส...%”. ในส่วนที่เว้นเอาไว้ให้ระบุชื่อและปริมาณเป็นร้อยละของผลไม้ หรือถ้าหากเป็นเครื่องดื่มหรือน้ำผลไม้ที่มีหรือทำจากผลไม้ตั้งแต่ร้อยละ 20 ของน้ำหนักเป็นต้นไป ให้แสดงชื่อว่า น้ำ....% เป็นต้น

ในส่วน of เครื่องดื่มที่มีการคั้นหรือปรุงหน้าร้าน และจำหน่ายโดยตรงต่อผู้บริโภค จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องแสดงผลตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 367) พ.ศ. 2556 เรื่อง การแสดงผลของอาหารในภาชนะบรรจุ ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2557¹⁴¹ และประกาศสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา เรื่อง คำชี้แจงประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 367) พ.ศ. 2557 เรื่อง การแสดงผลของอาหารในภาชนะบรรจุ ลงวันที่ 4 กันยายน พ.ศ. 2557¹⁴² สืบเนื่องจากผู้ที่จำหน่ายเครื่องดื่มสามารถที่จะให้ข้อมูลกับผู้บริโภคได้โดยตรง แต่ทั้งนี้ หากมีการตรวจพบมีการจำหน่ายโดยที่ไม่มีการคั้นหรือปรุงหน้าร้าน รถเข็นหรือหาบแร่ และไม่มีการแสดงผล ถือว่าเป็นการเข้าข่ายแสดงผลไม่ถูกต้อง ซึ่งต้องดำเนินการติดตามตรวจสอบสถานที่ผลิตต่อไป และในกรณีที่ตรวจพบว่า การแสดงผลไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด เข้าข่ายเป็นการฝ่าฝืนประกาศที่ออกตามมาตรา 6(10) มีโทษตามมาตรา 51 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 30,000 บาท

สินค้าเครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะที่ปิดสนิท แม้ว่าจะมีเครื่องหมาย อย. ก็ตาม แต่อาจมีการปลอมแปลงเครื่องหมายขึ้นมาก็ได้ จึงต้องพิจารณาหลายอย่างประกอบกันดังนี้¹⁴³

¹⁴⁰ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ. 2522 บัญญัติว่า “อาหารที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นอาหารไม่บริสุทธิ์

- (1) อาหารที่มีสิ่งที่น่าจะเป็นอันตรายแก่สุขภาพเจือปนอยู่ด้วย
- (2) อาหารที่มีสารหรือวัตถุเคมีเจือปนอยู่ในอัตราที่อาจเป็นเหตุให้คุณภาพของอาหารนั้นลดลง เว้นแต่การเจือปนเป็นการจำเป็นต่อกรรมวิธีผลิต การผลิต และได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว
- (3) อาหารที่ได้ผลิต บรรจุ หรือเก็บรักษาไว้โดยไม่ถูกสุขลักษณะ
- (4) อาหารที่ผลิตจากสัตว์ที่เป็นโรคอันอาจติดต่อถึงคนได้
- (5) อาหารที่มีภาชนะบรรจุประกอบด้วยวัตถุที่น่าจะเป็นอันตรายแก่สุขภาพ”

¹⁴¹ ข้อ 3 ให้อาหารในภาชนะบรรจุต้องแสดงผล ยกเว้นอาหาร ดังต่อไปนี้ (1) อาหารที่ผู้ผลิตสามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับอาหารที่ผลิตแก่ผู้บริโภคได้ในขณะนั้น เช่น หาบแร่ แผงลอย เป็นต้น

¹⁴² ข้อ 4 แห่งประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 367) พ.ศ. 2556 เรื่อง การแสดงผลของอาหารในภาชนะบรรจุ ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2557 บัญญัติว่า “อาหารในภาชนะบรรจุที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามประกาศนี้ ได้แก่ (1) อาหารที่ผู้ผลิตสามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับอาหารแก่ผู้บริโภคได้ในขณะจำหน่าย เช่น หาบแร่ แผงลอย เป็นต้น”

¹⁴³ สำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา กองเผยแพร่และควบคุมการโฆษณา , “เอกสารเผยแพร่ การควบคุมการผลิตน้ำดื่มในภาชนะที่ปิดสนิท” กรกฎาคม 2540

- 1) ลักษณะของภาชนะที่บรรจุเครื่องดื่มจะต้องสะอาด ไม่รั่วซึม หรือมีรอยสกปรก กล่าวคือ ถ้าบรรจุในภาชนะที่เป็นพลาสติก ภาชนะต้องสะอาด ไม่มีความปนเปื้อน ฝาปิดต้องสนิทและมีพลาสติกรัดอีกชั้นหนึ่ง หรือถ้าเป็นขวดแก้ว ก็ต้องสะอาดและฝาปิดสนิทเช่นกัน ไม่มีร่องรอยว่ามีการเปิดใช้
- 2) ตรวจสอบดูฉลากว่ามีรายละเอียดครบถ้วนหรือไม่ ได้แก่ ชื่อน้ำดื่ม เลขทะเบียนตำรับ หรือเลขที่อนุญาตให้ใช้ฉลาก ซึ่งจะแสดงในกรอบเครื่องหมาย อย. ชื่อผู้ผลิตและสถานที่ตั้ง และปริมาตรสุทธิ
- 3) สภาพของเครื่องดื่ม จะต้องใสสะอาด ไม่มีตะกอน ไม่มีสิ่งเจือปนอื่น ๆ ไม่มีสี กลิ่น หรือรสที่ผิดปกติ
- 4) สินค้าเครื่องดื่มมาจากผู้ผลิตที่เชื่อถือได้ มีที่อยู่แน่นอน



บทที่ 3

โครงสร้างภาษีอันเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน และการลดหย่อนภาษี

สำหรับสินค้าเครื่องดื่มของต่างประเทศ

3.1 โครงสร้างภาษีอันเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว

ในกลุ่มประเทศอาเซียน ภาษีสรรพสามิตจะถูกนำมาใช้กับสินค้าเครื่องดื่มใน 4 ประเทศ อันได้แก่ ประเทศไทย สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว สาธารณรัฐแห่งสหภาพเมียนมาร์ และราชอาณาจักรกัมพูชา¹

อย่างไรก็ตาม, ในแง่ของการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในระดับภูมิภาคในอนาคต, บางประเทศใน 6 ประเทศที่ปลอดภาษีกำลังพิจารณาถึงภาษีสรรพสามิตภายในหนึ่งถึงสองปีรวมไปถึงประเทศอินโดนีเซีย มาเลเซียและเวียดนาม ในบริบทของการศึกษาครั้งนี้ภาษีสรรพสามิตอาเซียนและการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตไปข้างหน้าของ AEC, การจัดเก็บภาษีสินค้าเครื่องดื่มได้กลายเป็นการอภิปรายที่สำคัญและเป็นโอกาสที่ดีที่จะมองถึงการพิจารณานโยบายที่เกี่ยวข้อง โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่อยู่เบื้องหลังการแนะนำภาษีสรรพสามิตของสินค้าเครื่องดื่มมีแนวโน้มที่จะเป็นการเพิ่มรายได้ในประเทศ

3.1.1 ระบบภาษีทั่วไปของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว

ระบบภาษีที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบธุรกิจชาวต่างชาติในสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว แบ่งออกเป็น 7 ประเภท ดังต่อไปนี้²

¹APTF ASEAN Excise Tax Study Group, DISCUSSION PAPER including tobacco, alcohol, non-alcohol & automotive chapters, 26 August 2013.

²ศูนย์พัฒนาการค้าและธุรกิจไทย ในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ เวียงจันทน์, สปป.ลาว, อัตราภาษี [ออนไลน์] สืบค้น 31 มีนาคม 2560 http://www.ditp.go.th/contents_attach/92701/92701.pdf

ประเภทภาษี	อัตรากาษี	หมายเหตุ
1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax)	24%	หรือไม่เกิน 20% สำหรับธุรกิจที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุน
2. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)	0 - 24%	ใช้อัตราเดียวกัน ทั้งคนลาวและคนต่างประเทศ
3. ภาษีการค้า (Business Turnover Tax)	10%	<ul style="list-style-type: none"> ● เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าตั้งแต่ขายส่งจากโรงงานถึงผู้ค้าปลีก ● จัดเก็บจากบริษัทต่างชาติที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
4. ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)	10%	ใช้กับทุกประเภทสินค้าไม่มีการจำแนก
5. ภาษีศุลกากร (Import and Export Duty)	0 - 40%	<ul style="list-style-type: none"> ● ขึ้นอยู่กับประเภทสินค้า ● มีทั้งภาษีนำเข้า และภาษีส่งออก
6. ภาษีสรรพสามิต หรือภาษีขมใช้ (Excise Tax)	5 - 150%	เก็บจากการนำเข้าสินค้าฟุ่มเฟือยหรือกรณีผลิตสินค้าภายในประเทศจะคิดจากมูลค่าสินค้า
7. ภาษีกำไร (Profit Tax)		0 - 24%

3.1.2 โครงสร้างภาษีสรรพสามิตและบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว

3.1.2.1 โครงสร้างภาษีสรรพสามิตของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว³

สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว⁴ มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต หรือภาษีخمใช้ (Excise Tax) โดยเป็นการจัดเก็บจากการนำเข้าสินค้าฟุ่มเฟือย หรือกรณีผลิตสินค้าภายในประเทศ จะเป็นการคิดจากมูลค่าของสินค้า จัดเก็บในอัตรา 5-150% สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม มาตรา 20 ของกฎหมายว่าด้วยการเสียภาษีฉบับปรับปรุงปี 2012 ได้กำหนดอัตราภาษีตั้งแต่ร้อยละ 5 ของมูลค่าสินค้า

ภาษีสรรพสามิต⁵ คือ ภาษีทางอ้อม ที่เก็บรวบรวมมาจากสินค้าแต่ละประเภท จำพวก สินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ และ การบริการ ภาษีสรรพสามิตในสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวนั้นจะเก็บรวบรวมจากแต่ละประเภทของสินค้าและการบริการที่มีขายหรือที่มีภายในดินแดนของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว⁶

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

³ LAO PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC PEACE INDEPENDENCE DEMOCRACY UNITY PROSPERITY THE FOURTH IMF-JAPAN HIGH-LEVEL TAX CONFERENCE ,APRIL 4, 2013

⁴ ศูนย์พัฒนาการค้าและธุรกิจไทย ในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน , สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ เวียงจันทน์ , สปป.ลาว

⁵ Article 23. Excise Tax

Excise tax [refers to] an indirect tax which is collected from certain types of luxury goods and services.

⁶ Article 24. Scope of Excise Tax

Excise tax is collected from certain types of goods and services which are sold or provided within the territory of the Lao PDR

3.1.2.2 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต⁷

สินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว มีดังต่อไปนี้

1. น้ำมันเชื้อเพลิง
2. สุรา หรือ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์
3. เครื่องดื่มสำเร็จรูป, น้ำแร่, โซดา, เครื่องดื่มชูกำลัง, และ เครื่องดื่มอื่น ๆ ที่คล้ายกัน
4. ยาสูบ, บุหรี่ (มีส่วนประกอบของยาสูบ), ห่อบุหรี่
5. น้ำหอมและเครื่องสำอาง
6. ไฟ และ สิ่งที่คล้ายกัน, พลุ และ ดอกไม้ไฟ;
7. รถยนต์ และรถจักรยานยนต์
8. เรือ
9. พวงอเล็กทรอนิกส์ต่างๆ เช่น เครื่องใช้ไฟฟ้า ,เครื่องปรับอากาศ, เครื่องรับสัญญาณดาวเทียม, เครื่องเสียง, กล้องถ่ายรูป, เครื่องบันทึกเสียง, เครื่องที่สามารถทำให้เกิดเสียงทุกประเภท
10. ตู้เย็น , เครื่องทำน้ำอุ่น, เครื่องซักผ้า, เครื่องดูดฝุ่น
11. โต๊ะบิลเลียด, สνού๊กเกอร์, โต๊ะบอลและอุปกรณ์โบว์ลิ่ง

⁷ Article 25. Goods and Services Subject to Excise Tax

The types of goods and services subject to excise tax are as follows:

1. Inflammable fuel;
2. Alcohol or alcoholic beverages;
3. Soft drinks, mineral water, soda, stimulant beverages, instant beverages and other similar beverages;
4. Cigarettes containing shredded tobacco, packaged cigarettes, cigars;
5. Perfumes, cosmetic products;
6. Playing cards and similar items, rockets and fireworks;
7. Vans, buses, trucks, sedans, pick-ups, jeeps, and motorbikes;
8. Speedboats, motorised sports boats including the engine and components;
9. Electrical equipment: air conditioners, satellite receivers, audio and visual players, photo cameras, audio and visual recorders, musical instruments including their equipment and components;
10. Freezers, water heaters, washing machines, vacuum cleaners;
11. The importation, sale and services relating to billiard or snooker tables, football tables and other game machines;
12. Services relating to entertainment: bars, discotheques, karaoke;
13. The use of mobile phone services, cable television, internet;
14. Activities relating to lotteries;
15. Activities relating to casinos.

12. บริการที่เกี่ยวข้องกับความบันเทิง: ผับบาร์, ดิสโก้เทค, คาราโอเกะ
13. การใช้บริการโทรศัพท์มือถือ เคเบิลทีวี อินเทอร์เน็ต
14. ลอตเตอรี่
15. คาสีโน

3.1.2.3 สินค้าและบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต⁸

สินค้าหรือบริการที่ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีสรรพสามิตของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว มีดังต่อไปนี้

- (1) สินค้าที่เสียภาษีอากรตามที่กำหนดในมาตรา 18 ของกฎหมายว่าด้วยส่วยสาอากร (tax law Decree) ที่ส่งออกต่างประเทศ ตามเอกสารยืนยันของเจ้าหน้าที่ภาษี
- (2) เหล้า 90 ดีกรี เพื่อใช้ในทางการแพทย์โดยเฉพาะ
- (3) สินค้าที่นำเข้าเพื่อจำหน่าย หรือ การบริการให้แก่นักศึกษา นักค้นคว้า พนักงานและนักการทูตของลาว ต่างประเทศขององค์การจัดตั้งสากลที่อยู่ สปป.ลาว และสินค้าที่จำเป็นทางศาสนาตามกฎหมายระเบียบที่ได้เฉพาะเจาะจงไว้
- (4) บั๊งไฟ ดอกไม้ไฟ ปะทัด ที่องค์กรของรัฐนำเข้ามาเพื่อใช้ในงานเฉลิมฉลองวันสำคัญต่าง ๆ ที่เป็นทางการ
- (5) กิจการของคนพิการ
- (6) กิจการโบว์ลิ่ง ,กอล์ฟ, และห่วยเพื่อการกุศล
- (7) อะไหล่ที่นำเข้ามาโดยโรงงานประกอบ และผลิตภายใน เพื่อประกอบเป็นพาหนะสำเร็จรูป
- (8) สินค้าและบริการที่กำหนดไว้ในมาตรา 25 ของกฎหมายที่ส่งออกต่างประเทศ เพื่อขายที่ได้รับการรับรองโดยเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว
- (9) น้ำมันตะเกียง

⁸Article 26 Goods and Services Exempt from Excise Tax

The following goods and services are exempt from excise tax:

- Goods and services stipulated in Article 25 of this law exported for sale abroad upon a certification by the relevant officials of the Lao PDR;
- Lamp oil;
- 90 percent proof alcohol for medical use;
- Certain types of goods and services distributed or provided to foreign diplomatic organisations and international organisations in the Lao PDR in accordance with regulations issued by the Ministry of Foreign Affairs;
- Goods which are exempt from import duty in accordance with the Customs Law.

3.1.2.4 สำหรับอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม⁹

มีอัตราแต่ละประเภทดังนี้

น้ำแร่, โซดา, เครื่องดื่มชูกำลัง, เครื่องดื่มสำเร็จรูป และ เครื่องดื่มอื่นๆที่คล้ายกัน

อัตราภาษี 10%

เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของคาร์บอนेट อัตราภาษี 20%

เครื่องดื่มโซดา และเครื่องดื่มชูกำลัง อัตราภาษี 30%

3.1.2.5 การคำนวณภาษีสรรพสามิต

(1) สำหรับสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ คำนวณจาก มูลค่าภาษีขาเข้า (ราคา C.I.F) บวกภาษีนำเข้าและค่าธรรมเนียมอื่น (ถ้ามี) คูณด้วยอัตราภาษีสรรพสามิต ดังนี้

$$\text{ภาษีสรรพสามิต} = (\text{ราคาสินค้านำเข้า(CIF)} + \text{ภาษีศุลกากร}) \times \text{อัตราภาษีสรรพสามิต}$$

(2) สำหรับสินค้าที่ผลิตและจ้างผลิตในประเทศ จะคำนวณจากมูลค่าขายออกจากการทำการผลิตที่ยังไม่มีอากรขาเข้าและไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม คูณด้วยอัตราภาษีสรรพสามิต ดังนี้

$$\text{ภาษีสรรพสามิต} = (\text{ราคา ณ หน้าโรงงาน} - \text{ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต}) \times \text{อัตราภาษีสรรพสามิต}$$

3.1.2.6 การยื่นแบบและชำระภาษีสรรพสามิต¹⁰

ผู้นำเข้าและผู้ผลิตสินค้าบางประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 25 มีหน้าที่ยื่นแบบและชำระภาษีสรรพสามิตดังต่อไปนี้:

(1) สำหรับสินค้านำเข้า ผู้นำเข้าจะต้องส่งแบบฟอร์มตามแบบของศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าไปยังด่านศุลกากรเพื่อในการชำระเงินภาษี จะต้องชำระเงินภาษีเต็มจำนวนก่อนที่จะนำสินค้าออกจากด่านศุลกากร

⁹Tax Law 2005, Article 28 Chapter2, LAO PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC PEACE INDEPENDENCE DEMOCRACY UNITY PROSPERITY

¹⁰Article 29.Declaration and Payment of Excise Tax; LAO PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC PEACE INDEPENDENCE DEMOCRACY UNITY PROSPERITY THE FOURTH IMF-JAPAN HIGH-LEVEL TAX CONFERENCE ,APRIL 4, 2013

(2) สำหรับสินค้าที่ผลิตและการบริการในประเทศ ในกรณีที่มีการผลิตในประเทศ และบริการที่ผู้ผลิตและผู้ให้บริการจะต้องยื่นใบแจ้งอากรขาเข้าทุกเดือนไปยังหน่วยงานศุลกากรที่ตนได้ขึ้นทะเบียนอากร และชำระภาษี ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

จากการศึกษาของผู้เขียน พบว่ากฎหมายว่าด้วยภาษี หรือ LAO PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC PEACE INDEPENDENCE DEMOCRACY UNITY PROSPERITY (Law on Tax) ของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว ในส่วนของภาษีสรรพสามิต หรือภาษีขาเข้า (Excise Tax) นั้น ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่กล่าวถึงการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ไม่ว่าจะเป็นส่วนของการยกเว้น การคืน การลดอัตราและการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต โดยเฉพาะสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

ดังนั้นผู้เขียนจึงทำการศึกษาเพิ่มเติมภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) ของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว ที่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม

3.1.3 โครงสร้างภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax)

เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าตั้งแต่การขายส่งจากโรงงานจนถึงผู้ค้าปลีก จัดเก็บในอัตรา 10% จากการนำเข้าสินค้า วัตถุดิบของมาจากต่างประเทศ และการสนองสินค้า หรือการบริการ อยู่ภายในประเทศจากหน่วยธุรกิจที่ไม่เข้าอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax)¹¹

ภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ เป็นอากรทางอ้อมอย่างหนึ่ง ที่เก็บจากผู้บริโภคสินค้าเครื่องใช้ หรือบริการ โดยผ่านผู้ดำเนินกิจการต่าง ๆ ตามที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรา 12 ซึ่งกำหนดให้บุคคล นิติบุคคล หรือสถานประกอบการต่าง ๆ ที่ดำเนินธุรกิจ ที่ต้องเสียอากรตัวเลขธุรกิจ ดังต่อไปนี้¹²

¹¹จันทพร แก้วพรหมภักดี , “มาตรการทางภาษีกับการส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างไทยและ สปป.ลาว,” (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2553), หน้า 51

¹²Article 12. Business Turnover Tax Payment Individuals, legal entities or organisations which carry out activities shall be subject to business turnover tax regardless of whether they maintain an advanced, ordinary or basic accounting system and regardless of whether the activities are of an ongoing or ad hoc nature, or whether such activities are of a business or non-business nature.

The following activities are subject to business turnover tax:

1. The importation of goods from abroad which is the bringing of goods into the territory of the Lao PDR;

2. The sale of imported or domestically produced goods regardless of whether such sale is a wholesale [sale], retail sale, cash sale, sale on credit, [sale] by consignment or [sale by] barter;

1. การนำเข้าสินค้า เครื่องใช้จากต่างประเทศ ซึ่งเป็นการนำเข้าสินค้าเครื่องใช้เข้ามาในสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว

2. การขายสินค้า เครื่องใช้นำเข้าหรือสินค้าที่ผลิตในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นส่วนขายส่ง ขายปลีก ขายเป็นเงินสด ขายฝากหรือการแลกเปลี่ยน

3. การบริการทั่วไป ซึ่งไม่ใช่กิจการที่เป็นการนำเข้าหรือการผลิต การขายสินค้าเพื่อสนองแรงงานและได้รับค่าบริการตอบแทน เช่น กิจการขนส่ง ไปรษณีย์ โทรคมนาคม การก่อสร้าง ซ่อมบำรุง กิจการโรงแรม ท่องเที่ยว กิจการแสดง กิจการบันเทิง กีฬา กิจการการแพทย์ การเป็นนายหน้า หรือตัวแทน การประกันภัยและกิจการอื่น ๆ ที่มีการสนองแรงงานและได้รับค่าบริการตอบแทน เว้นแต่กิจการที่กำหนดไว้ในมาตรา 13 ของกฎหมายส่วนอากร จะเข้าช้อยกเว้นไม่ต้องเสียอากรธุรกิจตัวเลข

3.1.3.2 กิจการที่เข้าช้อยกเว้นไม่มีภาระทางภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) ยกตัวอย่าง ดังต่อไปนี้¹³

1. การนำเข้าพันธุ์พืช พันธุ์สัตว์ และยาปราบศัตรูพืช
2. การนำเข้าวัสดุ อุปกรณ์ และเคมีภัณฑ์สำหรับการวิจัย
3. การขายผลิตผลทางการเกษตรของเกษตรกร
4. การนำเข้าธนบัตรหรือเหรียญกษาปณ์
5. การนำเข้า [,] หรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับ [,] แสตมป์ภาษีหรือทางไปรษณีย์ แสตมป์เพื่อการใช้อย่างเป็นทางการ
6. การนำเข้าเครื่องบินและอุปกรณ์เกี่ยวกับการขนส่งทางอากาศระหว่างประเทศ
7. การนำเข้าสินค้ารวมทั้งเชื้อเพลิงประเภทอื่น ๆ ของน้ำมันเชื้อเพลิงที่ใช้ในอากาศยานที่ใช้ในการขนส่งระหว่างประเทศ
8. การนำเข้าสินค้าสำหรับนักการทูตสถานทูตและต่างประเทศ องค์กรที่ตั้งอยู่ในสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวเมื่อได้รับอนุมัติจากกระทรวงการต่างประเทศ

3. General services [, which refers to] an economic activity which is not an importation or production, [or] a sale of goods, but is a provision of labour to another person for which a service fee is received as compensation, such as: transportation, postal [services], telecommunications, construction, repair, contracting for or managing a market⁴ , land development for sale of the right to use⁵ , hotel activities, tourism, food and beverage operations, artistic activities, sports activities, entertainment, medical activities, brokerage or agency, property insurance, casino [operation] and other activities which involve the provision of labour and the receipt of compensation except activities which are provided for in Article 13 of this law.

¹³ LAO PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC On the Promulgation of the Tax Law, Article 13

9. การนำเข้าสินค้าที่ได้รับการยกเว้นหรือได้รับการยกเว้นชั่วคราว จากอากรขาเข้า ตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เป็นต้น

3.1.3.3 อัตราภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) สำหรับสินค้าเครื่องดีมี¹⁴

(1) สินค้าน้ำดื่มทุกประเภท

สำหรับการผลิตภายในประเทศ อัตราภาษี 5%

สำหรับการนำเข้าและการขายสินค้า อัตราภาษี 10%

(2) สินค้าเครื่องดีมีประเภทน้ำอัดลมและเครื่องดีมีไม่มีแอลกอฮอล์อื่น ๆ

สำหรับการผลิตภายในประเทศ อัตราภาษี 5%

สำหรับการนำเข้าและการขายสินค้า อัตราภาษี 10%

3.1.3.4 การยื่นแบบและชำระภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ¹⁵

ในการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศแต่ละครั้ง ผู้นำเข้าต้องยื่นแบบฟอร์มของกรมศุลกากรพร้อมกับชำระภาษี โดยจำนวนภาษีต้องชำระเต็มจำนวนก่อนที่จะนำสินค้าผ่านด่านศุลกากร

¹⁴Article 17. Rates of Business Turnover Tax There are 2 business turnover tax rates for domestic production, importation, sale [and] services: 5 % and 10 % as provided in the following table:

¹⁵Article 18. Persons with a Duty to Declare and Pay Business Turnover Tax

Persons with the duty to pay business turnover tax as stipulated in Article 10 of this law must declare and pay business turnover tax for each specific case as follows:

- On each importation of goods from abroad, the importer must file a customs declaration form with the customs checkpoint in order to make a tax payment. The tax must be paid in full before the goods can be removed from the customs checkpoint;
- For a sale of goods by the producer, [the producer], the service provider, the importer and the seller must submit a tax declaration to the tax authority at the place where he22 is registered by the 15th day of the following month in order to make monthly business turnover tax payments;
- In the event that an enterprise or project owner in the Lao PDR has received an invoice from a foreign individual or foreign legal entity conducting activities which have generated income stipulated in Article 12 of this law [, the enterprise or project owner] must withhold business turnover tax in order to remit to the State budget as stipulated in articles 14, 15 and 17 of this law.

Enterprises which carry out business or project owners in the Lao PDR which have withheld business turnover tax from foreign individuals or legal entities which carry out business activities abroad must make a separate tax declaration and file such tax declaration within 15 days from the date of issuance of an invoice.

สำหรับการขายสินค้าโดยผู้ผลิต [ผู้ผลิต], ผู้ให้บริการ ผู้ให้บริการ ผู้นำเข้าและผู้ขาย จะต้องยื่นรายการการเสียภาษีกับผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษี ณ สถานที่ที่จดทะเบียนไว้ ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

3.1.3.5 การเสียภาษีภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ

ผู้ผลิต ผู้ให้บริการ ผู้นำเข้าและผู้ขายสินค้าตามที่กำหนด ในมาตรา 11 และมาตรา 12 แห่งกฎหมายฉบับนี้ ผู้ซึ่งต้องชำระภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ มีสิทธิที่จะหักกลบหนี้ ออกจากภาษีที่จะต้องจ่ายในเดือนเดียวกัน ในกรณีที่ภาษีที่ได้ชำระไปก่อนน้อยกว่าภาษีที่ต้องชำระ ต้องชำระภาษีในส่วนต่าง ในกรณีที่ภาษีที่จ่ายไปก่อนจำนวนมากกว่า [มากกว่าภาษีที่ต้องชำระ] จำนวนเงินภาษีส่วนเกินจะหักกลบหนี้ออกจาก [ภาษีที่ต้องชำระ] ในเดือนถัดไป

บุคคลที่มีสิทธิในการหักกลบหนี้ภาษีดังกล่าวจะต้องเป็นผู้จดทะเบียน กับ เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจทางภาษีและผู้มีอำนาจทางการเงิน บุคคลดังกล่าวจะต้องมีเอกสารหลักฐานการ ชำระภาษีที่ครบถ้วน

3.1.3.6 การหักกลบหนี้ภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ

โดยเงื่อนไขในการหักกลบหนี้ภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ มีดังต่อไปนี้¹⁶

(1) สำหรับผู้ผลิตสินค้า จำนวนเงินภาษีที่สามารถหักกลบหนี้ได้ คือจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในขณะที่ซื้อวัตถุดิบกิ่งสำเร็จรูป วัสดุสำเร็จรูป, อุปกรณ์การผลิต, ยานพาหนะขนส่ง, อะไหล่และอุปกรณ์ต่างๆที่ใช้โดยตรงในการผลิต;

(2) สำหรับผู้ให้บริการ จำนวนเงินภาษีที่สามารถหักกลบหนี้ได้ คือจำนวนเงินภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อการขนส่ง ยานพาหนะชิ้นส่วนอะไหล่หรือส่วนประกอบอื่น ๆ ที่นำมาใช้โดยตรงสำหรับการบริการนั้น ๆ;

¹⁶ Article 19. Businesspersons who are Permitted to Offset Business Turnover Tax

Producers, service providers, importers and the seller of goods as provided in articles 11 and 12 of this law, who have paid business turnover tax at the initial stage, have the right to offset the tax paid against the tax payable monthly. In the event that the tax paid at the initial stage is less [than the tax payable], the difference must be paid. In the event that the tax paid at the initial stage is higher [than the tax payable], the excess amount will be offset against [the tax payable] in the following months.

Persons with the right to offset such tax shall be those who are registered with the tax authorities and those who maintain proper accounting. They should also have complete documents to evidence their tax payments.

The offset of business turnover tax is specified in separate regulations.

(3) สำหรับผู้นำเข้า จำนวนเงินภาษีที่สามารถหักกลบกลบหนี้ได้ คือจำนวนเงินภาษีที่ได้ชำระไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อจำหน่ายหรือเพื่อการแปรรูป;

(4) สำหรับผู้ขายสินค้า จำนวนเงินภาษีที่สามารถหักกลบกลบหนี้ได้ คือจำนวนเงินภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในสินค้าที่ซื้อจากผู้นำเข้าผู้ผลิต และผู้ขายในประเทศเพื่อวัตถุประสงค์ในการขายหรือดำเนินการ

(5) สำหรับการนำเข้าสำหรับเพื่อนำมาผลิตและส่งออก และการนำเข้ามาเพื่อการส่งออกใหม่ผู้ผลิตหรือผู้ให้บริการที่นำเข้าสำหรับนำมาผลิตและส่งออก การผลิตและการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเพื่อการส่งออกไปยังประเทศอื่นที่ได้ชำระภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ ในขณะที่นำของออกจากด่านศุลกากรตามมาตรา 18 มีสิทธิที่จะหักกลบกลบหนี้จำนวนภาษีดังกล่าวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระในเดือนนั้น การหักกลบกลบหนี้ภาษีจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ตามมาตรา 20 ของกฎหมายนี้และต้องได้มีเอกสารนำเข้าและส่งออกที่ครบถ้วน¹⁷

(6) การเครดิตภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ¹⁸ ในกรณีที่ยกเลิกการขายสินค้าหรือบริการระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย จำนวนภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ อาจได้รับการเครดิตกับภาษีที่ต้องชำระภายในเดือนของการยกเลิกดังกล่าวของยอดขายหรือกับภาษีที่ต้องชำระในเดือนนั้น

3.2 โครงสร้างภาษีอันเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และกาลดหย่อนภาษีของประเทศออสเตรเลีย สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่มีขนาดใหญ่เป็นอันดับ 6 ของโลก เป็นประเทศเดียวในโลกที่มีลักษณะเป็นทวีป และเป็นดินแดนเก่าแก่ที่มีประชากรตั้งรกรากมาเป็นเวลายาวนาน โดยก่อนที่ชาวยุโรปจะมาตั้งรกรากนั้น ชาวอะบอริจิน (Aborigine) และชาวเกาะทอร์เรสเทรต (Torres Strait Islanders) ได้อาศัยอยู่ในพื้นที่ส่วนใหญ่ของทวีปนี้

ออสเตรเลียตั้งอยู่ระหว่างมหาสมุทรอินเดียและมหาสมุทรแปซิฟิกในส่วนที่เรียกว่า โอเชียเนีย (Oceania) ประกอบด้วยแผ่นดินหลักของทวีปออสเตรเลีย เกาะแทสมเนีย และเกาะอื่นๆในมหาสมุทรอินเดีย แปซิฟิก และมหาสมุทรใต้¹⁹

¹⁷ Article 21. Import for the Purpose of Export Production and Import for the

Purpose of Re-export Producers or service providers who import for the purpose of export production and importers of goods from abroad for the purpose of re-export to a third country who have paid business turnover tax at the initial stage as stipulated in Article 18 of this law, have the right to offset such tax against the amount of monthly tax payable.

The offsetting of tax must be performed in conformity with the conditions stipulated in Article 20 of this law and must be supported by import and export documents.

¹⁸ Article 22. Credit of Business Turnover Tax Paid In the event of cancelled sales of goods or services between the buyer and the seller[,] the business turnover tax paid may be credited against the tax payable within the month of such cancellation of sales or against the tax payable in the following months.

ประเทศออสเตรเลีย มีการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มน้ำตาล โดยจัดเก็บในรูปแบบภาษีสินค้าและบริการ (GST) สินค้าเครื่องดื่มน้ำตาลที่มีการจัดเก็บภาษี อาทิเช่น น้ำอัดลม ชาและกาแฟสำเร็จรูปพร้อมดื่มน้ำผักผลไม้ที่มีส่วนผสมน้ำผักผลไม้ไม่น้อยกว่า 90% ในอัตราภาษี 10% ของราคาขาย จุดประสงค์ในการจัดเก็บเป็นไปเพื่อสร้างรายได้ให้แก่รัฐเป็นหลัก แต่ได้ใช้เหตุผลทางสุขภาพในการจัดเก็บภาษี²⁰

จากข้อมูลในช่วงเดือนมกราคม – กันยายน ปี 2559 ออสเตรเลียนำเข้าผลไม้จากทั่วโลก มีมูลค่า 116.8 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ลดลงร้อยละ 10 เมื่อเทียบกับช่วงเดียวกันปีก่อน แหล่งนำเข้า 5 อันดับแรก คือ ไทย จีน บราซิล นิวซีแลนด์และอเมริกา มีสัดส่วนการนำเข้าร้อยละ 31, 20, 18, 4.2 และ 3.5 ตามลำดับ ออสเตรเลียลดการนำเข้าจากทุกประเทศยกเว้นการนำเข้าจากไทยที่ขยายตัวเพิ่มขึ้นร้อยละ 57 แสดงให้เห็นว่า สินค้าไทยมีคุณภาพและได้รับการยอมรับในตลาดออสเตรเลียเป็นอย่างดีเมื่อเทียบกับการนำเข้าในปี 2558 ซึ่งไทยเป็นแหล่งนำเข้าอันดับ 3 รองจากจีนและบราซิล มีสัดส่วนตลาดเพียงร้อยละ 18 ของการนำเข้าผลไม้ทั้งหมด สัดส่วนการนำเข้าสินค้าจากไทยขยายตัวต่อเนื่องตลอด 5 ปีที่ผ่านมา²¹ ประกอบกับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่ไม่มีแอลกอฮอล์ จำพวกน้ำอัดลมที่ประเทศออสเตรเลียถูกกว่าน้ำเปล่าขวด ดังนั้นน้ำอัดลมจึงเป็นที่นิยมอย่างมากในออสเตรเลีย อย่างไรก็ตามจากกระแสสุขภาพทำให้การดื่มน้ำอัดลมเริ่มลดลง รวมทั้งน้ำผักและผลไม้ที่มีส่วนผสมของน้ำตาลก็ได้รับความนิยมน้อยลง ขณะที่เครื่องดื่มน้ำเพิ่มพลังและสารอาหารได้รับความนิยมเพิ่มขึ้น²²

3.2.1 โครงสร้างภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลีย

สำหรับรูปแบบของกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลียนั้น ได้มีรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศได้ให้อำนาจของรัฐ ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นของรัฐบาลกลางของประเทศเท่านั้น และระบบการออกกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลียออกในรูปแบบพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตหลายฉบับ อาทิเช่น

3.2.1.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตโดยตรง

(1) The Australian Constitution (Section 90)²³

¹⁹ ข้อมูลพื้นฐานของประเทศออสเตรเลีย, [ออนไลน์] สืบค้น 9 มีนาคม 2560

<http://www.aussiecenter.org/index.php/about-australia/> รู้จักออสเตรเลีย/ข้อมูลทั่วไปของออสเตรเลีย

²⁰ สำนักงานกองทุนสนับสนุนการส่งเสริมสุขภาพ. หวานแค่ไหน ปริมาณน้ำตาลใน เครื่องดื่ม? [ออนไลน์]. สืบค้น 5 พฤษภาคม ,2558. <http://www.thaihealth.or.th/>

²¹ สำนักพัฒนาตลาดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและเอเชีย (สอ) กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ , รายงานสถานการณ์อาหารและเครื่องดื่มออสเตรเลีย [ออนไลน์] สืบค้น 2 เมษายน 2560

http://www.ditp.go.th/ditp_pdf.php?filename=contents_attach/161560/161560.pdf&title=161560.

²² รายงานการศึกษาชั้นกลาง โครงการศึกษาพฤติกรรมผู้บริโภคในประเทศอาเซียน +6 ระยะที่ 2, หน้า160

²³ The Australian Constitution ,SECT 90” Exclusive power over customs, excise, and bounties

ในรัฐธรรมนูญของประเทศออสเตรเลียมาตรา 90 เป็นกฎหมายสูงสุดที่ให้อำนาจรัฐบาลกลางของออสเตรเลียในการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

(2) The Excise Tariff Act 1921

The Excise Tariff Act 1921 เป็นกฎหมายระดับสหพันธรัฐที่ให้อำนาจรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้า (Goods) ประเภทต่างๆ นอกจากนี้ The Excise Tariff Act 1921 ยังกำหนดเกี่ยวกับดัชนีอัตราภาษีสรรพสามิต (Indexation of Rates) อีกด้วย โดยสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตภายใต้ The Excise Tariff Act 1921 มี 3 ประเภทหลัก ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Alcoholic Beverages) ยาสูบ (Tobacco) และผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง (Petroleum and other fuel products) ซึ่งถือได้ว่าเป็น Narrow Base

(3) The Excise Act 1901

The Excise Act 1901 เป็นกฎหมายระดับสหพันธรัฐที่กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้แก่ การขออนุญาต (Licensing) การกำกับดูแล (Supervision of Licensing) ตั้งแต่กระบวนการผลิต (Production) ไปจนถึงการรายงาน (Reporting) การชำระภาษี (Duty Payment) การเคลื่อนย้ายสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและการควบคุมต่างๆ (Movement and Other control) ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษี การคืนภาษี (Refunds) อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน (Power of Officers) บทกำหนดโทษ (Prosecution of Offences) รวมไปถึงการอุทธรณ์ และบทบัญญัติที่ให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรอง เป็นต้น

(4) The Customs Act (Commonwealth) และ Custom Tariff Act (Commonwealth)

The Customs Act (Commonwealth) และ Custom Tariff Act (Commonwealth) เป็นกฎหมายระดับสหพันธรัฐที่กำหนดเกี่ยวกับภาษีศุลกากร แต่อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติ 2 ฉบับ มีความเกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตเนื่องจากในอดีตศุลกากรและสรรพสามิตเป็นหน่วยงานเดียวกัน ก่อนที่จะมาแยกอำนาจหน้าที่กันภายหลังจาก The Customs Act และ Custom Tariff Act นี้ได้กำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรที่เทียบเท่ากับภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent

On the imposition of uniform duties of customs the power of the Parliament to impose duties of customs and of excise, and to grant bounties on the production or export of goods, shall become exclusive.

On the imposition of uniform duties of customs all laws of the several States imposing duties of customs or of excise, or offering bounties on the production or export of goods, shall cease to have effect, but any grant of or agreement for any such bounty lawfully made by or under the authority of the Government of any State shall be taken to be good if made before the thirtieth day of June, one thousand eight hundred and ninety-eight, and not otherwise.”

Customs Duty) สำหรับสินค้านำเข้า (Imported Product) รวมทั้งการรายงานภายใต้กฎหมายศุลกากร

3.2.1.2 บทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต

บทบัญญัติการยกเว้น การลดอัตรา และการคืนภาษีสรรพสามิต²⁴ มีกรณิดังต่อไปนี้

1. การยกเว้น การลดอัตรา และการคืนภาษีสรรพสามิต จะได้รับอนุญาต กรณีเกี่ยวกับ

(1) กรณีเป็นสินค้าใด ๆ ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิต หรือ เป็นสินค้าใด ๆ ที่อยู่ในประเภทเดียวกันกับสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิต และ

(2) และในพฤติการณ์ และอยู่ภายใต้เงื่อนไขและข้อจำกัด (ถ้ามี) ตามที่ระบุไว้ ซึ่งเป็นพฤติการณ์ และเงื่อนไข และข้อจำกัดที่เกี่ยวกับสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิต

1(ก) ข้อบังคับที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ของ (1) อาจมีการจัดทำข้อกำหนดสำหรับ และเกี่ยวข้องกับการได้รับความเห็นชอบจาก CEO

2. ระเบียบนี้อาจกำหนดจำนวน หรือ วิธีการในการกำหนดจำนวนเงินใด ๆ ของการยกเว้น การลดอัตรา และการคืนเงินภาษีสรรพสามิต ที่อาจได้รับอนุญาตตามวัตถุประสงค์ของ (1)

3. การยกเว้นภาษีสรรพสามิตที่เกี่ยวข้องกับเชื้อเพลิงสามารถกระทำได้ ถ้า

²⁴The Excise Act 1901 ,Article 78 Remissions, rebates and refunds

(1) Remissions, rebates and refunds of excise duty may be allowed:

(a) in respect of excisable goods generally or in respect of the goods included in a class of excisable goods; and

(b) in such circumstances, and subject to such conditions and restrictions (if any), as are prescribed, being circumstances, and conditions and restrictions, that relate to excisable goods generally or to the goods included in a class of excisable goods.

(1A) Regulations made for the purposes of subsection (1) may make provision for and in relation to the CEO granting approvals.

(2) The regulations may prescribe the amount, or the means of determining the amount, of any remission, rebate or refund of excise duty that may be allowed for the purposes of subsection (1).

(3) Excise duty is taken to be remitted in respect of fuel if:

(a) the fuel is used in the manufacture of goods that are not excisable goods; and

(b) the fuel has been chemically transformed (other than by combustion) in that manufacture.

(ก) เป็นเชื้อเพลิงที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ไม่ใช่ของที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิต และ

(ข) เป็นเชื้อเพลิงได้รับการแปรสภาพทางเคมี (นอกเหนือจากการเผาไหม้) ในกระบวนการผลิตนั้น

กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตของออสเตรเลีย (The Excise Act 1901) กรณีที่ไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ย²⁵ ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) แม้จะมีบทบัญญัติมาตรา 154 เนื่องจาก The Excise Tariff Act 1921 ฉบับแก้ไขใหม่ก็ตาม ในการคืนจำนวนเงินที่จ่ายโดยภาษีสรรพสามิตนั้น บุคคลจะมีได้รับดอกเบี้ยอันเกิดจากเงินจำนวนดังกล่าวคืนจากรัฐสวัสดิการ

(2) ไม่มีกรณีใดใน (1) ที่จะนำมาใช้ในการตีความได้ว่า ก่อนการดำเนินการตามข้อบังคับในหมวดนี้ บุคคลมีสิทธิได้รับคืนภาษีสรรพสามิต โดยรัฐสวัสดิการจะเป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยในเงินดังกล่าวให้แก่บุคคลนั้น ตาม The Excise Tariff Act 1921 ฉบับแก้ไขใหม่

จากการศึกษาของผู้เขียน พบว่าสินค้าเครื่องดื่มของประเทศออสเตรเลีย ไม่ได้ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามกฎหมาย The Excise Act 1901 และ The Excise Tariff Act 1921 แต่ถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (GST) ตามกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999

ทั้งบทบัญญัติกฎหมายที่กล่าวถึงการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ตามกฎหมาย The Excise Act 1901 นั้น ไม่อาจนำมาบังคับใช้กับผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงทำการศึกษาเพิ่มเติมภาษีสินค้าและบริการ (GST) ของประเทศออสเตรเลีย โดยสินค้าเครื่องดื่มมีการจัดเก็บภาษีตามกฎหมาย A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 (GST) ทั้งยังมีบทบัญญัติการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มรายละเอียดดังต่อไปนี้

²⁵The Excise Act 1901 ,Article 81 Certain interest not payable

(1) Notwithstanding section 154, where, because of an amendment of the Excise Tariff Act 1921, an amount paid by way of Excise duty is repayable to a person, interest on that amount is not payable by the Commonwealth to that person.

(2) Nothing in subsection (1) shall be taken as implying that, before the commencement of this section, where an amendment of the Excise Tariff Act 1921 resulted in a person becoming entitled to the repayment of an amount paid by way of Excise duty, interest on that amount was payable by the Commonwealth to that person.

3.2.2 โครงสร้างกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (GST)

GOODS AND SERVICES TAX คือ²⁶ ภาษีสินค้าและบริการ (GST) สำหรับสินค้าและบริการที่ส่วนใหญ่ที่ขายหรือบริโภคในออสเตรเลีย จัดเก็บตามกฎหมาย A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 (GST) ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2000 โดยมีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10²⁷

3.2.2.1 โครงสร้างทางภาษีสินค้าและบริการ²⁸

ในส่วนของการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในประเทศออสเตรเลีย มีการจำแนกออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้ การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษี (Taxable Supplies) การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี (GST-Free Supplies) และการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (Input Taxed Supplies)

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษี (Taxable Supplies)²⁹

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่จะต้องเสียภาษีสินค้าหรือบริการนั้น ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขในการขายสินค้าหรือการให้บริการเป็นไปตามเงื่อนไข 6 ประการ ดังต่อไปนี้หรือไม่

1. ต้องเป็นการขายสินค้า การให้บริการ การให้คำแนะนำ การให้ การโอน อสังหาริมทรัพย์ หรือการก่อ การโอน การสงวน และการระงับไว้ซึ่งสิทธิ รวมทั้งการให้บริการทางการเงิน เป็นต้น
2. ต้องเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ เพื่อให้ได้ซึ่งค่าตอบแทน (the supply for consideration)
3. ต้องเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการที่มีความเกี่ยวข้องทั้งโดยตรงและโดยทางอ้อมกับการประกอบธุรกิจ (the supply in the course or furtherance of an enterprise)

²⁶ Australian Government Australian Taxation office , Goods and Services Tax (GST) and Food – Thai[online] Accessed March 31, 2017 ,[https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Thai/Goods-and-Services-Tax-\(GST\)-and-Food---Thai/?page=1#GST](https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Thai/Goods-and-Services-Tax-(GST)-and-Food---Thai/?page=1#GST).

²⁷ SECT 9.70 of A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 “The amount of GST on taxable supplies The amount of GST on a * taxable supply is 10% of the * value of the taxable supply”.

²⁸ ทิพย์วิมล แสนอุบล , “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2557), หน้า 100

²⁹ A New Tax System (Good and Service Tax) Act 1999, Division 9 --Taxable supplies [online] Accessed April 2, 2017 ,<https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008>

4. เป็นการขายสินค้า หรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องหรือเกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลีย (the supply connected with Australia)
5. เป็นการขายสินค้า หรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือถูกบังคับให้จดทะเบียนตามกฎหมายภาษีและบริการ (registered, or required to be registered for GST)
6. การขายสินค้า หรือการให้บริการนั้น จะต้องไม่ใช่เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี และต้องไม่ใช่การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (the supply is neither GST-free nor input-taxed)

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี (GST-Free supplies)³⁰

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการนั้น จะไม่สามารถเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการ (GST) จากผู้บริโภคหรือผู้รับบริการได้ แต่หากเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะสามารถขอเครดิตภาษีที่ซื้อที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการและได้จ่ายไปคืนได้ ส่งผลให้สินค้าหรือบริการนั้นปลอดจากภาระทางภาษีสินค้าและบริการอย่างแท้จริง สืบเนื่องจากไม่มีภาษีแฝงอยู่ราคาราคาสินค้าหรือค่าบริการที่จะส่งผลกระทบต่อให้ผู้บริโภค การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี มีดังนี้

1. การให้บริการทางการแพทย์และสาธารณสุข (Health and medical care services)
2. การให้บริการทางการศึกษา (Educational services)
3. อาหารที่มีความจำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์ (Food for human consumption) แต่ยกเว้นอาหารสำเร็จรูป (Prepared foods) ลูกอม (Confectionery) ขนมขบเคี้ยว (Snacks) ไอศกรีม (Ice cream) ขนมปังกรอบ (Biscuits) เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Alcohol) เครื่องดื่มน้ำอัดลม (Soft drinks) เป็นต้น
4. การกระทำเพื่อการกุศลหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ (Activities of charities and related bodies)
5. การขนส่งและการท่องเที่ยวระหว่างประเทศ (International travel and transport)
6. การโอนหรือการขายกิจการ (sales of going concerns)
7. การกระทำที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน (Certain dealings with land)

³⁰ Australian Government Australian Taxation office, GST-free supplies [online] Accessed April 1, 2017 <https://www.ato.gov.au/law/view/document?Docid=PAC/19990055/38-250&PiT=99991231235958>

8. การส่งออกสินค้า (Exports)
9. การให้บริการด้านศาสนา (Religious service)

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (Input Taxed Supplies)³¹

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ ในประเทศออสเตรเลียเรียกว่า “Input Taxed Supplies” ส่วนในประเทศอื่นเรียกว่า “Exempt Supplies” เป็นในส่วนที่การขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้รับการยกเว้นภาษี ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปในการดำเนินกิจการคืนได้ การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษี มีดังต่อไปนี้

1. การให้บริการทางการเงิน (Financial supplies) เช่น การให้กู้ยืมเงิน การออกหุ้นกู้
2. การให้บริการเช่าที่พักอาศัย เช่าที่ดิน รวมถึงเช่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัย (Residential rent)
3. การขายที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง เพื่อการอยู่อาศัย แต่ไม่รวมถึงการขายบ้านใหม่ (Residential premises)
4. การทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่มีมูลค่า (Precious metals)
5. อาหารที่ขายในร้านขายอาหาร หรือโรงอาหารในโรงเรียน (School tuckshops and canteens)
6. การระดมทุนขององค์กรการกุศลหรือเพื่อสาธารณะ (Fund-raising events conducted by charitable institutions)

3.2.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Entities)³²

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของบุคคลธรรมดา องค์กรที่รวมตัวกัน กิจการบริษัท ห้างหุ้นส่วน องค์กรของรัฐ การรวมตัวเป็นสมาคม ทริสต์หรือทรัสต์ กองทุนผู้สูงอายุ โดยเป็นผู้ที่ประกอบกิจการหรือกระทำการในทางธุรกิจ ที่ทำการขาย แลกเปลี่ยนสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เกิดการเคลื่อนไหวทางเศรษฐกิจ

³¹ A New Tax System (Good and Service Tax) Act 1999, Division 40--Input taxed supplies [online] Accessed April 2, 2017 ,<https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008>

³² A New Tax System (Good and Service Tax) Act 1999, Subdivision 9-B--Who is liable for GST on taxable supplies [online] Accessed April 2, 2017 ,<https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008>

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีการรวมภาษีสินค้าและบริการ (GST) ลงไปในราคาสินค้าหรือบริการที่ขายให้กับลูกค้า ทำให้เกิดภาษีสะสมในแต่ละขั้นตอนการผลิต หรือผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถใช้สิทธิเครดิตภาษีสินค้าและบริการ (GST) ที่รวมอยู่ในราคาของสินค้าหรือบริการที่ได้มีการซื้อวัตถุดิบมาจากโรงงาน และผู้ประกอบการที่ทำการจดทะเบียน (GST) เมื่อลูกค้าจ่ายราคาสินค้าหรือบริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องมีการบวกเพิ่มอีก 10% จากราคาสินค้าหรือบริการ โดยในส่วนของที่บวกเพิ่มไป 10% นั้น เป็นในส่วนของ ภาษีสินค้าและบริการ (GST) ที่จะมีการบวกรวมไปกับราคาสินค้าและบริการเสมอ

3.2.2.3 ฐานภาษี (Value of a Supply)

ในส่วนของฐานภาษีของภาษีสินค้าและบริการ (GST) คือ การขายสินค้า การให้บริการ การให้เช่าแนะนำหรือการให้ข้อมูล การบริจาคหรือการให้ การโอน การโอนสิทธิเรียกร้อง การให้บริการทางการเงิน และการกระทำหรืองดเว้นกระทำการในบางกรณี วิธีการคิดฐานภาษีของภาษีสินค้าและบริการ (GST) จะคิดโดยแยกออกจากราคาสินค้าหรือบริการที่จะต้องเสียภาษี ยกตัวอย่างเช่น ถ้าราคาสินค้า \$66 แสดงว่าฐานภาษีคือ \$60 ดังนั้นภาษีสินค้าและบริการ (GST) เท่ากับ \$6³³

3.2.2.4 อัตราภาษี³⁴

ประเทศออสเตรเลียมีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (GST) ในอัตราเดียว คือ ร้อยละ 10 ของราคาสินค้าที่ขายหรือค่าบริการ การที่จัดเก็บภาษีเพียงอัตราเดียวนั้นทำให้เกิดความสะดวกต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง ไม่สร้างความสับสนหรือก่อให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการเสียภาษีของผู้ประกอบการ

ตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999 (A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999) กำหนดไว้ว่า ราคาสินค้าหรือค่าบริการทั้งหมดต้องแสดงภาษีสินค้าและบริการรวมเข้าไปด้วย ดังนั้น การคำนวณภาษีสินค้าและบริการ (GST) ที่จะต้องเสียต้องรวมภาษีเข้าไปในราคาที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ

นอกจากนี้ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) สามารถขอเครดิตภาษีสินค้าและบริการ (GST) ที่รวมอยู่ในราคาที่ซื้อมาได้ ภาษีสินค้าและบริการ (GST) จึงเป็นภาษีที่จ่ายในแต่ละขั้นตอนของการซื้อขายหรือการให้บริการที่เกิดจากการสะสมเอาไว้ โดยผู้บริโภค

³³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103

³⁴ SECT 9.70 of A New Tax System (Good and Service Tax) Act 1999 "The amount of GST on taxable supplies The amount of GST on a * taxable supply is 10% of the * value of the taxable supply."

รายสุดท้าย (End-User) จะไม่สามารถขอเครดิตภาษีได้ จึงเป็นผู้รับภาระภาษีสินค้าและบริการ(GST) อย่างแท้จริง

3.2.2.5 ความรับผิดชอบในการเสียภาษี

เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียน (GST) ได้ประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีให้แก่ผู้บริโภค โดยมีการเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าราคาสินค้าหรือค่าบริการ โดยราคาสินค้าหรือค่าบริการที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการได้จ่ายจะมีการรวมภาษีสินค้าและบริการ (GST) ไว้ด้วย เมื่อผู้ประกอบการได้เก็บภาษีจากผู้บริโภคจะต้องมีการทำบัญชีและนำส่งภาษีให้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีต่อไป แต่ถ้าหากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (GST) ที่อยู่ในระบบภาษี (GST) เช่นกัน จะสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาขอเครดิตได้ โดยสินค้าหรือบริการนั้นจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการจดทะเบียน (GST) ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระภาษีซื้อของกิจการ และระบบการขอเครดิตภาษีจะทำให้ภาษีที่เกิดขึ้นสะสมไปในแต่ละขั้นตอนของการผลิตเพิ่มขึ้น และตกเป็นภาระแก่ผู้บริโภครายสุดท้าย (End-User) หรือผู้บริโภคเอกชนที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการ (GST)

3.2.2.6 การจดทะเบียน (Registration)

ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) จะได้รับสิทธิตามกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (GST) และสามารถขอเครดิตภาษีซื้อได้ โดยการจดทะเบียนผู้ประกอบการต้องไปจดทะเบียนกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นองค์กรที่มีหน้าที่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีสินค้าและบริการ (GST)

เมื่อกิจการใดมีรายได้ของธุรกิจมีจำนวนไม่ต่ำกว่า \$75,000 หรือ สำหรับองค์กรที่ไม่หวังกำไร มีรายได้ต่อปี เท่ากับ \$150,000 กฎหมายบังคับให้ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีสินค้าและบริการ (GST) แต่สำหรับกิจการใดมีรายได้ของธุรกิจมีจำนวนต่ำกว่า \$75,000 ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ แต่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเท่านั้นที่จะสามารถขอเรียกคืนเครดิตภาษีสินค้าและบริการ (GST)

การขอคืนภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องกรอกแบบฟอร์ม เรียกว่า แบบแสดงกิจกรรมทางธุรกิจ (BAS) และนำส่งกรมสรรพากรประเทศออสเตรเลีย (ATO) หรือจดทะเบียนทางอินเทอร์เน็ตได้ที่ www.abr.business.gov.au โดยหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียน คือ ต้องออกใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เมื่อมีการจำหน่ายสินค้าที่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) ใบกำกับภาษีจะต้องแสดงจำนวนภาษีสินค้าและบริการ (GST) ที่ได้จ่ายไป จำนวนภาษีอากรรวมอยู่ในราคาหรือแยกให้เห็นในใบกำกับภาษีก็ได้ ตามปกติผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) จะต้องยื่นแบบแสดงกิจกรรมทางธุรกิจ (BAS) ปีละ 4 ครั้ง

ในกรณีผู้ประกอบการขายสินค้าให้แก่ผู้ส่งออกซึ่งจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าต้องเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการและออกใบกำกับภาษีให้ผู้ส่งออกจดทะเบียน โดยผู้ส่งออกนั้นสามารถเรียกคืนภาษีที่จ่ายไปแล้วคืนได้จากกรมสรรพากรประเทศออสเตรเลีย (ATO) โดยแสดงรายการของตนในแบบแสดงกิจกรรมทางธุรกิจ (BAS) มีแบบฟอร์มที่เรียกว่า แบบแสดงกิจกรรมทางธุรกิจ (BAS) ของตน

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าให้ผู้ส่งออกที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้แก่ผู้ส่งออกซึ่งมิได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) และเป็นธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนต้องการส่งออกสินค้านั้น การขายสินค้าดังกล่าวจะเป็นการขายที่ไม่ต้องเสียภาษีการค้าและบริการ (GST) และผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อ หากเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้³⁵

- (1) ผู้ซื้อสินค้าต้องส่งออกสินค้าดังกล่าว
- (2) สินค้าดังกล่าวต้องไม่ถูกแปรรูปหรือถูกใช้งานไม่ว่าจะด้วยวิธีการใดๆ ก่อนส่งออก ยกเว้นแต่จะเป็นการเตรียมสินค้าเพื่อการส่งออกเท่านั้น
- (3) สินค้าดังกล่าวต้องจดทะเบียนสำหรับการส่งออกกับศุลกากร
- (4) ผู้ซื้อสินค้าต้องแสดงหลักฐานเป็นเอกสาร ว่าสินค้าดังกล่าวได้ถูกส่งออกไปแล้ว

ในกรณีนี้ ผู้ส่งออกที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) ดังกล่าว ก็ไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษีเช่นเดียวกัน สินค้าที่ส่งออกไม่จำเป็นต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) เว้นแต่จะมีการนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้ ผู้ส่งออกควรเก็บเอกสารบันทึกที่แสดงว่าสินค้านั้นได้ถูกส่งออกไปแล้วเอาไว้เป็นหลักฐาน ได้แก่ ใบส่งสินค้าที่ออกโดยบริษัทเดินเรือ (Bills of Lading) ใบส่งสินค้าที่ออกโดยบริษัทส่งสินค้าทางอากาศ (Airway Bills) หลักฐานจาก Australian Customs (ศุลกากรออสเตรเลีย) ที่แสดงให้เห็นว่าสินค้านั้นได้ออกจากประเทศออสเตรเลียไปแล้ว หรือหลักฐานจากกรมศุลกากรต่างประเทศที่แสดงให้เห็นว่าสินค้านั้นได้ไปถึงประเทศนั้น ๆ เรียบร้อยแล้ว

หากในกรณีผู้ส่งออกส่งสินค้าออกจากประเทศออสเตรเลีย ภายใน 60 วันของการออกใบกำกับสินค้า หรือการชำระบางส่วน สินค้านั้นไม่จำเป็นต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) หรือหากเกินกว่านั้นอาจยื่นร้องขอต่อเวลาจากกรมการค้าภาษีได้

³⁵ การใช้ระบบภาษีใหม่ของออสเตรเลีย, [ออนไลน์] สืบค้น 2 เมษายน 2560 <http://www.ryt9.com/s/ryt9/249957>.

3.2.2.7 สำหรับการยื่นแบบเสียภาษี การชำระภาษี และการขอคืนภาษี (GST Return, Payment and Refunds)³⁶

กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือถูกบังคับให้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) จำเป็นต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีตามจำนวนที่ได้บันทึกไว้ในงบการเงินและการทำบัญชี เพื่อนำไปยื่นแบบเสียภาษี การยื่นแบบเพื่อเสียภาษี สามารถยื่นเป็นรายเดือน หรือรายไตรมาส (สำหรับกิจการสัมปทาน) หรือรายปีสำหรับกิจการที่มีความแน่นอน

การคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียในแต่ละรอบระยะเวลาภาษี คือ การนำภาษีขายที่เกิดขึ้นลบด้วยเครดิตภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลานั้น ถ้าหากเครดิตภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายก็สามารถขอคืนภาษีได้ และต้องยื่นแบบในการเสียภาษี โดยกิจการที่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) จำนวนไม่น้อยกว่า \$20 ล้าน (มากกว่า) กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบเสียภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น

ตัวอย่างสินค้าและบริการที่มีภาระทางภาษีสินค้าและบริการ (GST) คือเป็นการขายแบบเสียภาษี มีดังต่อไปนี้³⁷

1. ไอศกรีม
2. ขนมเค้ก, ขนมหวานแบบชิ้น, ขนมแป้งอบ, พายและไส้กรอกม้วนแป้ง
3. น้ำอัดลม และนมเต็มรส เช่น นมรสช็อกโกแลต
4. อาหารที่จัดใส่จานพร้อมรับประทาน
5. อาหารที่ขายเป็นอาหารสำเร็จรูป เช่น ซูชิ ข้าวราดแกง
6. อาหารใด ๆ ที่ไม่ใช่สำหรับคนบริโภค เช่น อาหารสัตว์เลี้ยง
7. สัตว์ที่มีชีวิต
8. ต้นไม้และเมล็ดที่เติบโตขึ้นเป็นผักและผลไม้

ตัวอย่างสินค้าและบริการที่ปลอดภาษีสินค้าและบริการ (GST) มีดังนี้³⁸

1. นมปั่นและนมปั่นก้อนที่ไม่โรยน้ำตาลหรือสอดไส้
2. น้ำดื่มบรรจุขวดสำหรับดื่ม
3. น้ำผลไม้ที่มีน้ำผลไม้จริงอย่างน้อยร้อยละ 90 ของปริมาตร
4. นม ครีม เนยแข็งและไข่

³⁶ A New Tax System (Good and Service Tax) Act 1999, PART 2-7--RETURNS, PAYMENTS AND REFUNDS [online] Accessed April 2, 2017 ,<https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008>

³⁷ SCHEDULE 1 - Food that is not GST-free, A New Tax System (Good and Service Tax) Act 1999

³⁸ Schedule 2—Beverages that are GST-free, A New Tax System (Good and Service Tax) Act 1999

5. เครื่องปรุงสำหรับทำอาหาร เช่น แป้ง น้ำตาลและส่วนผสมนมคั้น
6. ชาและกาแฟ (นอกจากที่พร้อมดื่ม)
7. ผลไม้ ผัก ปลา และซूप
8. ไขมัน และน้ำมันสำหรับประกอบอาหาร
9. อาหารเข้าจากเมดิธัญพืช



บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษี สรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

4.1 ปัญหา นิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในตอนที่ 2 มีการกำหนดนิยามความหมายคำว่า “เครื่องดื่ม” ไว้ดังนี้ “เครื่องดื่ม หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยทั้งมิได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
- (4) น้านมจืด น้านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร
- (5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

ทั้งนี้ ในส่วน นิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดนิยามไว้ในส่วนท้ายของบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ตอนที่ 2 ดังนี้

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า

- (1) สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน ซึ่งไม่มีแอลกอฮอล์หรือมีแอลกอฮอล์โดยปริมาตรไม่เกินร้อยละ 0.5 อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง
 - (ก) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
 - (ข) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง
 - (ค) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งมิได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
 - (ง) น้านมจืด น้านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(จ) เครื่องดื่มซึ่งมีลักษณะเป็นเกล็ดน้ำแข็ง

(ฉ) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(2) หัวเชื้อเข้มข้นเฉพาะที่ใช้กับเครื่องผลิตเครื่องดื่มพร้อมดื่มเพื่อขายให้กับผู้บริโภค ณ จุดขายปลีก

(3) อาหารชนิดเหลว หรือผลิตภัณฑ์เสริมอาหารตามกฎหมายว่าด้วยอาหารที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

นิยามคำว่า "เครื่องดื่ม" ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว กำหนดข้อยกเว้นมิให้รวมถึงเครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อการขายปลีกเองโดยเฉพาะ มิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยทั้งมิได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี อันเนื่องมาจาก แต่เดิมร่างพระราชบัญญัติเครื่องดื่ม พ.ศ. 2494 ในส่วนนิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” มีบทบัญญัติกฎหมายยกเว้นภาษีเครื่องดื่มให้กับเครื่องดื่มที่ขายปลีกโดยเฉพาะในขณะนั้น คือ คนที่ขายน้ำอ้อยตามสนามหลวง¹

สินค้าเครื่องดื่มที่ผู้ผลิตทำการผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ ไม่ว่าจะเป็นเครื่องดื่มชนิดใด อาทิเช่น เครื่องดื่มน้ำผลไม้ น้ำพืชผัก น้ำหวาน และน้ำหวานโซดา โดยไม่ได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่และไม่ได้สงวนคุณภาพด้วยเคมี ตามสภาพจะถือว่าเป็นเครื่องดื่มประเภทหนึ่ง แต่กลับไม่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

สืบเนื่องจากสินค้าเครื่องดื่มที่ผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ ไม่ถือว่าเป็น “เครื่องดื่ม” ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ส่งผลให้ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มไม่มีหน้าที่ต้องดำเนินการต่าง ๆ ให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับ และตรวจสอบของกรมสรรพสามิต ไม่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติให้อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนดเอาไว้สำหรับให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อันเป็นช่องว่างอย่างหนึ่งของกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ไม่ว่าจะเป็นในส่วนการขออนุญาตตั้งสถานที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่ม, การจดทะเบียนสรรพสามิตต่อสำนักงานสรรพสามิต พื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ภายใน 30 วัน ก่อนเริ่มผลิตสินค้าเพื่อเสียภาษี, การยื่นขออนุญาตผลิตสินค้าเครื่องดื่ม โดยจะต้องมีการส่งตัวอย่างเครื่องดื่มต่อสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา (อย.) เพื่อขออนุมัติการผลิต และต้องยื่นแจ้งวันทำการผลิตและแจ้งราคา ณ โรงงานอุตสาหกรรม ต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตไม่น้อยกว่า 7 วัน ก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้า และไม่ต้องทำการจดทะเบียนจัดทำบัญชี งบเดือนเพื่อใช้ในการประกอบการเสียภาษีสรรพสามิต

¹การประชุมสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา รายการประชุมคณะกรรมการร่างกฎหมาย กอง 7 ครั้งที่ 1/2508 วันอังคารที่ 30 มีนาคม 2508

จากกรณีตัวอย่างคนเวียดนามทำน้ำส้มคั้นปลอม² โดยมีขั้นตอนการผลิตเป็นไปอย่างไม่ถูกสุขลักษณะ โดยใช้น้ำประปา ผสมกับสีผสมอาหาร ใส่สารขัณฑสกร บรรจุใส่ขวดพลาสติก และนำไปจำหน่ายตามท้องตลาดบริเวณจังหวัดสระบุรี จนกลายเป็นที่วิพากษ์วิจารณ์ในสื่อออนไลน์ เป็นหนึ่งในปัญหาอันเกิดจากการที่ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มได้ผลิตน้ำส้มขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ จากที่กล่าวไปข้างต้น สินค้าเครื่องดื่มดังกล่าว ไม่เป็น “เครื่องดื่ม” ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต จึงไม่ต้องดำเนินการให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา (อย.) และกรมสรรพสามิต ส่งผลให้ผู้ผลิตที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่มไม่ต้องมีหน้าที่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเรื่องส่วนผสมหรือหลักเกณฑ์ใดๆ ในการเป็นผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม อันอาจทำให้สินค้าเครื่องดื่มขาดการควบคุม กำกับ และตรวจสอบ ก่อให้เกิดอันตรายต่อผู้บริโภคได้

ในส่วนของสถานที่ในการขายปลีก ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตในส่วนใดกำหนดหลักเกณฑ์ หรือเงื่อนไขเกี่ยวกับสถานที่ในการขายปลีก จะต้องขายปลีก ณ สถานที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่ม ดังเช่นร้านขายเครื่องดื่มที่ขงสดตามร้านคาริมทาง หรือขายตามรถเข็น แต่หากเกิดกรณีที่ผู้ผลิตนำสินค้าเครื่องดื่มที่ผลิตได้ ไปขายปลีกในอีกสถานที่หนึ่ง หรือในปัจจุบันจะเห็นได้ว่าผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มหันมาทำการขายปลีกขายผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือการขายผ่านช่องทางออนไลน์ จะถือว่าเป็นสินค้าเครื่องดื่มที่ผู้ผลิตเครื่องดื่มได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ ตามนิยามว่า “เครื่องดื่ม” ในตอนที่ 2 ของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เช่นกัน

หากเป็นเช่นนี้ อาจส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม หันมาผลิตเครื่องดื่มเพื่อขายปลีกเอง ณ สถานที่ผลิต เพื่อเป็นการลดต้นทุนทางธุรกิจในด้านภาษีสรรพสามิตได้ อันเป็นช่องว่างหนึ่งของกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มหลีกเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และเป็นการยากต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่สรรพสามิต อาจส่งผลให้กรมสรรพสามิตสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่ม

หากในกรณีที่สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผัก ผู้ผลิตได้ทำการขายปลีก ไม่ว่าจะมียี่ห้อชื่อประเภทของเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก หรือมีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราส่วนท้ายประกาศกรมสรรพสามิต³ หรือไม่ก็ตาม ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ จะไม่มีภาระทางภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระตามที่กำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่ในทางกลับกันหากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ที่ประสงค์รับสิทธิประโยชน์

²ไทยรัฐออนไลน์, คนเวียดนามทำน้ำส้มปลอม, [ออนไลน์] สืบค้น 23 พฤษภาคม 2559 <http://www.thairath.co.th/clip/50375>

³ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม 2551

ทางภาษีสรรพสามิตในการยกเว้นภาษีตามมาตรา 103 กลับต้องมีภาระหน้าที่ต้องดำเนินการต่าง ๆ ให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแล และตรวจสอบของกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขที่กำหนดเอาไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม 2551 กล่าวคือ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มจะต้องเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มที่จดทะเบียนสรรพสามิต ตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการส่งตัวอย่างเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ประสงค์จะขอ ยกเว้นภาษีไม่น้อยกว่า 2 ลิตร พร้อมสูตรส่วนผสมกรรมวิธีการผลิตให้กรมสรรพสามิตใช้ตรวจสอบ ประกอบการพิจารณาขยกเว้นภาษีสรรพสามิต พร้อมทั้งจะต้องมีการทำบัญชีประจำวันและงบเดือน แสดงรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบ การผลิตและจำหน่ายสินค้า ตามมาตรา 112 จัดส่งงบเดือนให้เจ้า พนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ แจ้งวันเวลาทำ การตามปกติ และวันเวลาหยุดทำการของโรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา 116 อีกทั้งต้องแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา 117 กำหนดไว้

ภายหลังจากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักได้รับสิทธิประโยชน์การ ยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 103 ถ้าหากเกิดกรณีที่สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว มีอัตราของส่วนผสมไม่เป็นไปตามอัตราส่วนผสมตามบัญชี ท้ายประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำ พืชผักกำหนดไว้ หรือหากเกิดกรณีที่เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักมีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามประกาศ กรมสรรพสามิตฯ กำหนดไว้ หรือเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต และไม่แสดงรายละเอียดต่าง ๆ ที่ภาชนะบรรจุ และ/ หรือฉลากปิดภาชนะ และ/หรือฝาปิดภาชนะบรรจุเครื่องดื่ม ให้ถือว่าผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำ ผลไม้และน้ำพืชผักนั้น ไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีสรรพสามิต พร้อมทั้งให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม เสียภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม แล้วแต่กรณี ตั้งแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษี สรรพสามิตเกิดขึ้น

อีกทั้งเครื่องดื่มที่ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มได้ผลิตขึ้นเพื่อการขายปลีกโดยเฉพาะ ยังไม่มีการ ควบคุมปริมาณน้ำตาล ปริมาณอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ใช้การผลิตเครื่องดื่ม กล่าวคือ เครื่องดื่มที่ผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกจะมีปริมาณน้ำตาลเพียงใดก็ได้ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อ สุขภาพของผู้บริโภคได้ในอนาคต ประกอบกับมีหลักฐานทางวิชาการที่ชี้ชัดว่าการบริโภคเครื่องดื่ม ที่มีน้ำตาลเป็นประจำเพิ่มความเสี่ยงต่อการเกิดโรคอ้วน รวมถึงโรคที่เกี่ยวข้องกับโรคอ้วนอื่น ๆ เช่น

เบาหวาน และหัวใจและหลอดเลือด⁴ หรืออัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักในสินค้าเครื่องดื่มที่ขายปลีกมีปริมาณที่อยู่ในระดับที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคหรือไม่

จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น การกำหนดนิยามคำว่า "เครื่องดื่ม" ในตอนที่ 2 ของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่กำหนดมิให้รวมถึงเครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อการขายปลีกเองโดยเฉพาะ ส่งผลให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มประเภทอื่นและผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 103 ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตกลับต้องภาระหน้าที่ต้องดำเนินการให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแล และตรวจสอบ ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนดเอาไว้ตามประกาศกรมสรรพสามิต เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการยกเว้นภาษีตามมาตรา 103 แต่หากเป็นสินค้าเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ที่ผู้ผลิตทำการผลิตเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มกลับไม่ต้องมีภาระหน้าที่ที่ต้องดำเนินการให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับ และตรวจสอบของกฎหมายสรรพสามิต

4.2 ปัญหาการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 101

สินค้าเครื่องดื่มเป็นหนึ่งในสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง⁵ ที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มสามารถขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตได้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 101 (ขณะนี้ มาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 105 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560) ทั้งนี้เพื่อเป็นการลดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม โดยผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มจะต้องมีการเสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้วในวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเครื่องดื่มเสียก่อน จึงจะสามารถนำเงินภาษีสรรพสามิตจำนวนนั้นมาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

แต่หากเกิดกรณียกตัวอย่างเช่น สินค้าเครื่องดื่มสำเร็จรูปประเภทน้ำชาเขียวโซดา หากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มมีการเสียภาษีสรรพสามิตไปแล้วครั้งหนึ่งขณะที่มีการซื้อวัตถุดิบที่เป็นหัวเชื้อเครื่องดื่มน้ำชาเขียว (กรณีที่วัตถุดิบหัวเชื้อชาเขียวไม่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 103) เป็นจำนวนเงิน 20,000 บาท ต่อมาเมื่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มนำวัตถุดิบที่เป็นหัวเชื้อเครื่องดื่มน้ำชาเขียวมาผสมน้ำโซดา กลายเป็นสินค้าเครื่องดื่มน้ำชาเขียวโซดา ซึ่งเป็นเครื่องดื่ม

⁴ Hfocus. คนไทยกินน้ำตาลเพิ่มเกือบ 3 เท่า สูงสุดในอาเซียน. [หนังสือพิมพ์ออนไลน์]. 18 มกราคม 2557. สืบค้น 5 กันยายน 2557, <http://www.hfocus.org/content/2014/01/6153>.

⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 24 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะลดหย่อนภาษีได้

ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในพิกัดอัตราที่ 02.02 เป็นจำนวนเงิน 15,000 บาท และเป็นเครื่องดื่มที่ไม่อยู่ในข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อย่างอื่นอีก ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มมีภาระจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต

บทบัญญัติกฎหมายกำหนดให้สินค้าเครื่องดื่มเป็นหนึ่งในสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ให้ได้รับสิทธิในการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต โดยผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มสามารถนำเงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไปสำหรับวัตถุดิบหัวเชื้อเครื่องดื่มน้ำชาเขียวจำนวน 20,000 บาท มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียสำหรับสินค้าเครื่องดื่มประเภทน้ำชาเขียวโซดาสำเร็จรูปจำนวน 15,000 บาท ผลจากการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีนี้ จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มเสียไว้เมื่อซื้อวัตถุดิบมีจำนวนเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้าเครื่องดื่มนั้น เป็นจำนวน 5,000 บาท

ในส่วนของบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดหลักเกณฑ์ให้ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มสามารถยื่นคำขอรับคืนเงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียเอาไว้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้าเครื่องดื่มได้ โดยการรับคืนเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีนี้ จะให้สิทธิผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มเลือกใช้สิทธิขอคืนเป็นเงินสดหรือจะสามารถเก็บเงินภาษีสรรพสามิตนั้นไว้เป็นเครดิตเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับการเสียภาษีสรรพสามิตในการซื้อวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเครื่องดื่มในคราวต่อไป เพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีและเป็นการลดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีให้แก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ดังเช่นการเครดิตของภาษีมูลค่าเพิ่ม อันถือว่าเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่ใกล้เคียงกับการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตมาปรับใช้

ทั้งนี้เหตุผลในการนำหลักการเครดิตของภาษีมูลค่าเพิ่มมาปรับใช้ เนื่องจากทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตต่างเป็นภาษีบริโภคนอกรวมกัน อันเป็นภาษีทางอ้อมเช่นเดียวกัน ทั้งยังเป็นภาษีที่แฝงอยู่ในตัวสินค้า เมื่อนำหลักการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มมาเทียบเคียงปรับใช้กับภาษีสรรพสามิต โดยภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียสำหรับสินค้าเครื่องดื่มสำเร็จรูปเป็นภาษีขาย หักออกด้วยจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ซื้อวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเครื่องดื่มเป็นภาษีซื้อ วิธีดังกล่าว เป็นการเครดิตภาษี (Credit Method) จะมีใบกำกับภาษี เป็นหลักฐานที่สำคัญในการตรวจสอบการซื้อขายและเป็นหลักฐานสำหรับการคำนวณความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากกรณีที่ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่หากกรณีที่ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระ

ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในคราวถัดไป ในส่วนของการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตอาจจะใช้ใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต (ภษ. 01-30) เป็นหลักฐานในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับตัววัตถุดิบ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีสรรพสามิตให้แก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม สามารถได้รับคืนภาษีสรรพสามิตที่เสียเกินกว่าไว้ใช้ในคราวถัดไป หรืออาจขอคืนเงินภาษีสรรพสามิตเป็นเงินสด อันเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่มอย่างเป็นประโยชน์ครบถ้วนอย่างแท้จริง หากไม่เช่นนั้นแล้วจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่ได้เสียเกินไว้จะติดค้างอยู่ในระบบภาษีสรรพสามิต ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มต้องเป็นฝ่ายแบกรับภาระภาษีสรรพสามิตจำนวนที่ได้เสียเกินไว้ นั่นอันส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มนำภาษีสรรพสามิตที่ไม่อาจขอคืนหรือไม่อาจนำไปใช้เป็นเครดิตสำหรับการเสียภาษีสรรพสามิตในคราวถัดไป ไปแผ่รวมเป็นต้นทุนในราคาสินค้าเครื่องดื่มส่งต่อไปยังผู้บริโภคต่อไป

4.3 ปัญหาการลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ในการลดอัตราและการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้า เป็นอำนาจอย่างหนึ่งของฝ่ายบริหารเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน โดยจะมีกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขไว้ในหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

4.3.1 ปัญหาการไม่มีกฎหมายลำดับรองในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในลดอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในตอนที่ 2 นอกจากมีการกำหนดนิยามความหมายคำว่า “เครื่องดื่ม” แล้ว ยังมีการกำหนดพิกัดและอัตราภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มไว้ โดยในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ 02.03 มีการแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็น 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสด์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุราไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. (เศษของ 440 ลบ.ซม. ให้ปัดเป็น 440 ลบ.ซม.) แต่มีการลดอัตราภาษีลดลงเหลือในอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.37 บาท/440 ลบ.ซม. (เศษของ 440 ลบ.ซม. ให้ปัดเป็น 440 ลบ.ซม.)

ส่วนที่ 2 น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสด์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุราไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ ต้องมีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด และต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อน จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 20 ตาม

มูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. (เศษของ 440 ลบ.ซม. ให้ปัดเป็น 440 ลบ.ซม.) แต่ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 มีการลดอัตราภาษีลดลงเหลือในอัตราร้อยละ 4 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.11 บาท/440 ลบ.ซม. (เศษของ 440 ลบ.ซม. ให้ปัดเป็น 440 ลบ.ซม.) จากการศึกษาผู้เขียน พบว่านับแต่มีการประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว จนถึงปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพสามิตยังมิได้มีการกำหนดส่วนผสม รวมถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไข การลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มมีสิทธิได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต นำไปเป็นแนวทางปฏิบัติให้ได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540

ส่วนที่ 3 น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุรา ไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ ต้องมีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด และต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตเสียก่อน จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. (เศษของ 440 ลบ.ซม. ให้ปัดเป็น 440 ลบ.ซม.) แต่ปัจจุบันมีประกาศกรมสรรพสามิตยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้กับสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก จำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม มีการจัดเก็บทั้งในกรณีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเต็มอัตราตามมูลค่าและการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามปริมาณ ทั้งนี้หากสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุรา ไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม ที่มีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด พร้อมทั้งได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิต จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ให้แก่สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก จำนวน 111 รายการ ตามที่ระบุไว้ในบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต

ทั้งนี้เป็นอำนาจอย่างหนึ่งของฝ่ายบริหาร ตามมาตรา 103 (ขณะนี้ มาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560) ที่เป็นไปเพื่อเป็นประโยชน์ทางเศรษฐกิจของประเทศ จึงมีการประกาศลดอัตราภาษีและการยกเว้นภาษีสรรพสามิต เห็นได้จากประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 41 มีการลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต ให้แก่สินค้าตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี

สรรพสามิต พ.ศ. 2527 หลายรายการรวมถึง สินค้าเครื่องดื่ม ในประเภทที่ 02.02 และประเภทที่ 02.03

จากการศึกษาของผู้เขียน พบว่าในพิกัดอัตราอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.03 น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปป์สต์) และน้ำพีชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุราไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม มีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 มีการลดอัตราภาษีลดลงเหลือในอัตราร้อยละ 4 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.11 บาท/440 ลบ.ซม. (เศษของ 440 ลบ.ซม. ให้ปัดเป็น 440 ลบ.ซม.) แต่จากการศึกษาของผู้เขียน พบว่า นับแต่มีการประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว จนถึงปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพสามิตยังมิได้มีการกำหนดส่วนผสม รวมถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไข การลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก เพื่อให้ผู้ประกอบการสินค้า เครื่องดื่มมีสิทธิได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต นำไปเป็นแนวทางปฏิบัติเพื่อให้ได้รับการลดอัตรา ภาษีสรรพสามิต ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 ดังเช่นการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการยกเว้นภาษี สรรพสามิตให้แก่เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่ม 111 รายการ ตามบัญชี อัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักท้ายประกาศกรมสรรพสามิต⁶

หากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่อยู่ในข่ายต้องเสีย ภาษีสรรพสามิตตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.03 แต่ที่ไม่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่ม ตามกำหนดไว้ในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิตจำนวน 111 รายการ และไม่ได้มีอัตราส่วนผสม ของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักเป็นไปตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดเอาไว้ ทั้งยังมิได้รับการอนุมัติ จากอธิบดีกรมสรรพสามิต สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักนั้น ๆ จะต้องมีการทางภาษีในการ เสียภาษีสรรพสามิตเต็มอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. และจะมีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตเป็นอัตราร้อยละ 4 ตาม มูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.11 บาท/440 ลบ.ซม. อันเนื่องมาจากผู้ประกอบการสินค้า เครื่องดื่มไม่ทราบถึงอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก รวมทั้งหลักเกณฑ์และเงื่อนไขอื่นใดอัน จะทำให้ตนได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตได้

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตแก่ผู้ประกอบการ สินค้าเครื่องดื่ม แต่ในความเป็นจริงผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มกลับไม่สามารถเข้าใช้สิทธิประโยชน์ ในการลดอัตราภาษีได้ เห็นได้จากประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษี

⁶ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551

สรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ประกาศให้มีการลดอัตราภาษีสรรพสามิตแก่สินค้าเครื่องดื่ม ในประเภทที่ 02.03 จนถึงปัจจุบันเป็นเวลานานกว่า 20 ปี นับจากวันที่มีการประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว กลับไม่มีบทบัญญัติกฎหมายอื่น หรือกฎหมายลำดับรองที่กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มดำเนินการ เพื่อนำไปเป็นแนวทางปฏิบัติให้ได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต ดังเช่นการได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่ม 111 รายการ ตามบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักท้ายประกาศกรมสรรพสามิต

ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.03 แต่ไม่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มเป็นไปตามที่กำหนดในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิตจำนวน 111 รายการ หรือเป็นในกรณีที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายกรมสรรพสามิต แต่ไม่ได้มีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อีกทั้งไม่ได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิต สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักนั้น ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่อยู่ในข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต กลับต้องรับภาระชำระภาษีสรรพสามิตเต็มอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. และจะมีได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิตเป็นอัตราร้อยละ 4 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.11 บาท/440 ลบ.ซม.

ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่มีความต้องการนำผลไม้และพืชผักของเกษตรกรที่เพาะปลูกในประเทศไทย ทั้งมีคุณค่าต่อร่างกายมาเป็นส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ถือว่าเป็นการสนับสนุนผลผลิตของเกษตรกร เพื่อให้ประชาชนได้ดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่มีประโยชน์ แต่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก กลับต้องแบกรับภาระทางภาษีสรรพสามิต ไม่สามารถเข้าใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตได้ อันมีมูลเหตุจากการที่ฝ่ายบริหารให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในเชิงนโยบายเท่านั้น ไม่มีการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติ กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มถือปฏิบัติดำเนินการให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างแท้จริง

นอกจากปัญหาที่ได้กล่าวมาข้างต้น การไม่มีกฎหมายลำดับรองในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในลดอัตราภาษีสรรพสามิต เป็นการไม่ส่งเสริมอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่มขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) นำผลไม้และพืชผักมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตเป็นสินค้าเครื่องดื่ม ทั้งนี้ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มแต่ละรายอาจมีศักยภาพในการผลิตที่ต่างกัน หากในกรณีที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ผลิตสินค้าเครื่องดื่มที่มีรายชื่อและ/

หรือ ประเภทเครื่องตีเป็นไปตามที่กำหนดตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต แต่มีได้มีอัตรา ส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักในปริมาณอันควรที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามบัญชีท้ายประกาศ กรมสรรพสามิต ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) จะต้องชำระภาษี สรรพสามิตอัตราเต็มตามมูลค่า และตามปริมาณที่พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ อันเป็นการเพิ่มต้นทุนทางภาษีสรรพสามิตในสินค้าเครื่องน้ำผลไม้และพืชผักอีกด้วย

4.3.2 ปัญหาการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ให้แก่สินค้าเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพืชผักจำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีอื่น และไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

สินค้าเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ไม่ว่าจะเติมน้ำตาล หรือสารให้ความหวานอื่น ๆ หรือไม่ก็ตาม เป็นหนึ่งในสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.03 แต่ทั้งนี้สินค้าเครื่องตีน้ำผลไม้ และน้ำพืชผักอาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลด อัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 ซึ่งออกโดย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 103 (ขณะนี้ มาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ ยกเลิกและบังคับใช้ตามมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560) ประกอบกับ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551 ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในประกาศกระทรวงการคลัง ดังกล่าว มีกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำหรับให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีปฏิบัติ เพื่อให้ได้รับ การยกเว้นภาษีสรรพสามิต พร้อมทั้งมีการกำหนดประเภทรายชื่อและอัตราส่วนผสมของเครื่องตีน้ำ ผลไม้และน้ำพืชผักจำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิตฉบับดังกล่าว หากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ประกาศกรมสรรพสามิต กำหนดไว้อย่างครบถ้วน พร้อมทั้งได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิต จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการ ยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก

นายสมชาย พูลสวัสดิ์ อธิบดีกรมสรรพสามิตเปิดเผยว่า กรมสรรพสามิต กำลัง พิจารณาเกณฑ์การยกเว้นภาษีสรรพสามิตในสินค้าประเภทเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก โดยสินค้า เครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่เข้าข่ายได้รับยกเว้นตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพสามิต จะต้อง

เป็นเครื่องดื่มที่ใช้วัตถุดิบการเกษตรที่ปลูกและผลิตในประเทศ ขณะเดียวกัน จะต้องไม่เป็นผลเสียต่อสุขภาพผู้ดื่มด้วย⁷

ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ระบุเจตนารมณ์ไว้ว่า “เพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน เพิ่มความน่าเชื่อถือในหมู่ผู้บริโภค และบูรณาการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐาน โปร่งใส และเป็นธรรม ให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน” เจตนารมณ์ดังกล่าว แต่ไม่สอดคล้องกับรายชื่อประเภทสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ระบุไว้ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าว ระบุไว้เพียง 111 รายการ ทั้งที่ในความเป็นจริงประเทศไทย มีผลผลิตทั้งผลไม้และพืชผักอีกจำนวนมาก ที่นอกเหนือจากที่ปรากฏอยู่ในประเภทรายชื่อเครื่องดื่ม 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อาทิเช่น กวี แอปเปิ้ล อะโวคาโด บร็อคโคลี่ บีทรูท มะระ ใบย่านาง พืช เป็นต้น โดยผลไม้และพืชผักดังกล่าวต่างมีคุณค่าทางอาหาร สามารถยกระดับคุณภาพชีวิต และมีประโยชน์ต่อสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน ตามเจตนารมณ์ของประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักทั้งสิ้น รายชื่อผลไม้และพืชผักสรรพคุณ คุณค่าทางอาหารและพื้นที่ที่ในการเพาะปลูกของผลไม้และพืชผัก รายละเอียดดังต่อไปนี้

อะโวคาโด ชื่อทางวิทยาศาสตร์เป็นไม้ผลเมืองหนาวที่ต้องการความหนาวเย็นในการเจริญเติบโต เนื่องจากมีการนำเข้าพันธุ์มาทดลองปลูกและส่งเสริมให้เกษตรกรปลูกในพื้นที่จังหวัดเชียงใหม่เป็นหลักและต่อมาได้มีการนำมาเพาะปลูกบริเวณจังหวัดนครราชสีมา น้ำอะโวคาโด จึงมีคุณค่าทางอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อร่างกายสูงมาก มีไขมันที่อิ่มตัวที่เป็นประโยชน์ต่อร่างกาย ช่วยให้ผิวของเรานั้นชุ่มชื้นมีน้ำมีนวล มีความจำเป็นสำหรับการบำรุงหัวใจเป็นอย่างดี นอกจากนั้นยังช่วยให้ผิวมีสุขภาพแข็งแรงในการป้องกันแสงแดดช่วยในการสังเคราะห์ วิตามินดีจากแสงแดด มีสารอาหารที่สำคัญคือ กรดไขมันโอเมก้า 3 และโอเมก้า 6 สามารถที่จะกระตุ้นการไหลเวียนของโลหิตและขยายหลอดเลือด มีส่วนในการบำรุงระบบประสาทและสมองให้ความจำดี อุดมไปด้วยแร่ธาตุ และสารอาหารที่จำเป็นสำหรับร่างกาย⁸

พืช ชื่อทางวิทยาศาสตร์ ถือว่าเป็นหนึ่งในผลไม้ที่เป็นจุดกำเนิดของมูลนิธิโครงการหลวง จากการเสด็จประพาสต้นบนดอยของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวฯ รัชกาลที่ 9 ทรงทราบว่าชาวเขาสามารถขายท่อพื้นเมืองได้เงินพอ ๆ กับฝิ่น และสามารถนำพืชพันธุ์ต่างประเทศที่มีผลใหญ่มา

⁷กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, 'สรรพสามิต'เล็งเรื่องเกณฑ์ยกเว้นภาษีสินค้าเครื่องดื่ม,วันที่ 14 สิงหาคม 2557 [ออนไลน์] สืบค้น 13 กุมภาพันธ์ 2560 <http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/598549>

⁸สำเร็จ กลั่นกลิน,อะโวคาโด...พืชเศรษฐกิจนอกสายตา ตลาดต้องการสูง ราคาแพง 50-60 บาท/กก., [ออนไลน์] สืบค้นเมื่อ 2 มีนาคม 2560 ,<http://www.vigotech.co.th/index.php?lay=show&ac=article&id=539825125&Ntype=8>.

ขยายพันธุ์บนต้นท้อพื้นเมืองได้ผลสำเร็จ ซึ่งน่าจะขายได้เงินมากขึ้นเนื่องจากเป็นผลไม้ที่ต้องนำเข้าจากต่างประเทศในราคาสูง จึงได้พระราชทานทรัพย์สินส่วนพระองค์ฯ ให้ทำการวิจัย เพื่อหาพืชทดแทนพื้น⁹

บีทรูท หรือ บีตรูต อ่านว่า บีท-รูท (Beetroot, Garden Beet, Common Beet) ที่รู้จักกันทั่วไปคือ ผักกาดฝรั่ง ผักกาดแดง มีชื่อวิทยาศาสตร์ว่า *Beta Vulgaris* (L.) ถือเป็นผักเพื่อสุขภาพประจำเมืองหนาวปลูกกันมากทางภาคเหนือของประเทศไทย รวมถึงในแถบภาคกลางก็สามารถปลูกได้ในบางพื้นที่เฉพาะฤดูหนาว หัวบีทรูท จะมีสารสีแดงที่มีชื่อว่า บีทานิน (Betanin) ซึ่งเป็นกรดอะมิโน และยังมีสารสีม่วงที่มีชื่อว่า แอนโทไซยานิน (Anthocyanin) น้ำบีทรูท จึงมีคุณสมบัติเป็น สารต้านอนุมูลอิสระ เป็นตัวช่วยยับยั้งการเกิดโรคมะเร็ง ช่วยลดการเติบโตของเนื้องอกได้ อีกทั้งยังทำให้เลือดลมและระบบการไหลเวียนของเลือดในร่างกายทำงานได้ดีมากขึ้น และช่วยลดความเสี่ยงของการเกิดโรคหัวใจและอัมพาต¹⁰

บร็อกโคลี (Broccoli) บร็อกโคลี (Broccoli) หรือ กะหล่ำดอกอิตาเลียน มีชื่อวิทยาศาสตร์ว่า *Brassica oleracea* L.var.italica Pleneck อยู่ในตระกูล Cruciferae มีการนำเข้าจากประเทศอิตาลีมาปลูกในประเทศไทยเมื่อประมาณ 10 กว่าปีที่ผ่านมา โดยมีการปลูกในเขตภาคเหนือ น้ำบร็อกโคลี อุดมไปด้วยสารต้านอนุมูลอิสระ ช่วยป้องกันมะเร็งปอด มะเร็งทรวงอก และมะเร็งลำไส้ นอกจากนี้ยังมีประโยชน์ในการช่วยควบคุมระดับอินซูลินและน้ำตาลในเลือดได้อีกด้วย¹¹

กีวี (ชื่อวิทยาศาสตร์: *Actinidia chinensis*) ในประเทศไทยนำกีวีเข้ามาปลูกที่ดอยอ่างขาง และดอยขุนวาง จังหวัดเชียงใหม่ ประโยชน์ของกีวี เป็นแหล่งวิตามินซีในปริมาณสูงสุด ช่วยกระตุ้นการทำงานของภูมิคุ้มกันโรคซึ่งเป็นเกราะธรรมชาติที่ช่วยป้องกัน ไข้หวัด และไข้หวัดใหญ่ และซ่อมแซมร่างกายส่วนที่สึกหรอและกระตุ้นการสร้างเซลล์ใหม่ ๆ จะช่วยป้องกันเซลล์จากการเสื่อมสภาพแล้ว ยังช่วยลดระดับคอเลสเตอรอลและช่วยในการไหลเวียนของเลือดอีกด้วย¹²

แอปเปิ้ล (Apple) มีชื่อทางวิทยาศาสตร์ว่า *Malus domestica* Borkh. จัดอยู่ในวงศ์กุหลาบ (ROSACEAE) สำหรับประเทศไทยก็มีปลูกเหมือนกันแถว ๆ ภาคเหนือ เช่น ดอยอ่างขาง แอปเปิ้ลมีสารต่อต้านอนุมูลอิสระมากมายที่ช่วยในการชะลอวัย ช่วยลดปริมาณคอเลสเตอรอลในเส้น

⁹รศ.ดร. อุณารุจ บุญประกอบ,พีช ของมูลนิธิโครงการหลวง[ออนไลน์] สืบค้น 2 มีนาคม 2560

<http://www.royalprojectthailand.com/node/1732>.

¹⁰การปลูกบีทรูทในกระถาง ,[ออนไลน์] สืบค้น 2 มีนาคม 2560, <http://www.kasetorganic.com.html>

¹¹Nipaporn, การปลูกบร็อกโคลี,[ออนไลน์] สืบค้น 2 มีนาคม 2560,

<http://nipaporn613.blogspot.com/2010/01/broccolibroccoli-brassica-oleracea-l.html>

¹²กีวี สรรพคุณและประโยชน์ของกีวี 27 ข้อ ! | วิธีทำน้ำกีวีปั่น ,[ออนไลน์] สืบค้น 2 มีนาคม 2560

<https://medthai.com/%E0%B8%81%E0%B8%B5%E0%B8%A7%E0%B8%B5%E0%B9%88/>

เลือด ช่วยบำรุงหัวใจ ช่วยลดกรดในกระเพาะอาหาร และช่วยป้องกันการเกิดโรคมะเร็งลำไส้ใหญ่ได้โดยตรง¹³

มะระ (ชื่อวิทยาศาสตร์ Momordica charantia L.) รสขมของมะระสามารถช่วยกระตุ้นน้ำย่อยให้ออกมามากกว่าปกติ จึงช่วยทำให้เจริญอาหาร และยังมีวิตามินและแร่ธาตุสำคัญอีกหลายชนิด ที่ช่วยบำรุงผิวพรรณ นอกจากนี้ยังเป็นยาระบายอ่อน ๆ ช่วยขับพยาธิ ช่วยลดระดับน้ำตาลในเลือด ช่วยบำรุงน้ำดี แก้กั๊ตบ ม้ามอักเสบ และแก้อาการอักเสบจากพิษต่าง ๆ¹⁴

ใบย่านาง (Ya-Nang) หรือชื่อวิทยาศาสตร์คือ Tiliacora triandra (Diels) เป็นสมุนไพรไทยชนิดหนึ่ง มีขึ้นอยู่ตามป่าของไทยโดยเฉพาะภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ย่านางจัดเป็นสมุนไพรอายุวัฒนะ ช่วยชะลอความแก่ชรา มีสารต้านอนุมูลอิสระสูง ช่วยลดระดับน้ำตาลในเลือด รักษาโรคความดันโลหิตสูง ช่วยลดความอ้วน ช่วยป้องกันและลดความเสี่ยงจากการเกิดโรคมะเร็ง¹⁵

ผลไม้และพืชผักตามกล่าวไปข้างต้น ในบางฤดูกาลมีผลผลิตออกมาพร้อมๆ กันเป็นจำนวนมาก และต่างมีประโยชน์ต่อร่างกาย สามารถยกระดับคุณภาพชีวิต ทั้งยังมีประโยชน์ต่อสุขอนามัยที่ดีของประชาชน ในส่วนของเกษตรกรสามารถปลูกได้ตามท้องถิ่นต่าง ๆ ในประเทศไทย ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มสามารถนำผลไม้และพืชผักมาแปรรูปเป็นสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้ และพืชผักได้ ประกอบกับกระแสเครื่องดื่มเพื่อสุขภาพกำลังได้รับความนิยมอย่างแพร่หลาย ไม่จำกัดเฉพาะคนรุ่นใหม่ที่ใช้ใจสุขภาพ ส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคหันมาใส่ใจบริโภคเครื่องดื่มที่ดีต่อร่างกาย และอุดมไปด้วยคุณค่าทางโภชนาการดังเช่น เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก 100% ที่ได้รับคุณประโยชน์จากผลไม้และพืชผักใกล้เคียงกับผลไม้และพืชผักสดมากที่สุดเมื่อเทียบกับน้ำผลไม้และน้ำพืชผักอื่น เห็นได้จากผลการสำรวจตลาดน้ำผลไม้พร้อมดื่มในประเทศไทย โดยเฉพาะน้ำผลไม้แท้ 100% โดยในช่วง 5 ปีที่ผ่านมา ตลาดน้ำผลไม้แท้ 100% มีอัตราการขยายตัวเฉลี่ยสูงราวร้อยละ 12.9 ต่อปี¹⁶

¹³ แอปเปิ้ล สรรพคุณและประโยชน์ของแอปเปิ้ล 19 ข้อ! [ออนไลน์] สืบค้น 2 มีนาคม 2560

<https://medthai.com/%E0%B9%81%E0%B8%AD%E0%B8%9B%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B8%B4%E0%B9%89%E0%B8%A5/>

¹⁴ มะระ สรรพคุณและประโยชน์ของมะระจีน 33 ข้อ [ออนไลน์] สืบค้น 2 มีนาคม 2560

<https://medthai.com/%E0%B8%A1%E0%B8%B0%E0%B8%A3%E0%B8%B0/>

¹⁵ หมอเขียว ใจเพชร กล้าจน, ย่านาง สรรพคุณและประโยชน์ของใบย่านาง 68 ข้อ! [ออนไลน์] สืบค้น 29 มีนาคม 2560 !

<https://medthai.com/%E0%B9%83%E0%B8%9A%E0%B8%A2%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%87/>

¹⁶ ศูนย์วิจัยเพื่ออุตสาหกรรมอาหาร, ตลาดน้ำผลไม้พร้อมดื่มในประเทศไทย [ออนไลน์] สืบค้น 13 กุมภาพันธ์ 2560

<http://fic.nfi.or.th/MarketOverviewDomesticDetail.php?id=22> .

หากเจตนารมณ์ของประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก “เพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน เพิ่มความน่าเชื่อถือในหมู่ผู้บริโภค และบูรณาการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐาน โปร่งใส และเป็นธรรม ให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน” ฝ่ายบริหารควรพิจารณาในการเพิ่มเติมประเภทรายชื่อเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักให้ครบทุกชนิด ไม่ว่าจะสินค้าเครื่องดื่มนั้นจะใช้ผลไม้หรือพืชผักที่เพาะปลูกได้ในประเทศหรือนำเข้าจากต่างประเทศมาเป็นส่วนผสมในเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักก็ตาม เพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และพืชผักมาผลิตเป็นเครื่องดื่ม ส่งเสริมอาชีพเกษตรกรให้แก่ผู้เพาะปลูกผลไม้และพืชผักภายในประเทศ เป็นการลดต้นทุนทางภาษี ด้านสรรพสามิต ทำให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มสามารถที่จะจำหน่ายสินค้าเครื่องดื่มในราคาที่ถูกลง ผู้บริโภคหันมาบริโภคเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักมากขึ้น อันเป็นการส่งเสริมอุตสาหกรรม สินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักให้เจริญเติบโต

แต่ในทางกลับกันหากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และพืชผักที่มีประเภทรายชื่อนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในท้ายประกาศกรมสรรพสามิต 111 รายการดังกล่าว ไปเป็นวัตถุดิบในการผลิตเป็นเครื่องดื่ม ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มจะต้องมีภาระทางภาษีสรรพสามิต โดยถือเป็นหนึ่งในต้นทุนทางภาษีที่สูงกว่าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิต

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ในการกำหนดประเภทของเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิตจำนวน 111 รายการ จะต้องเป็นเครื่องดื่มที่ยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน แต่สินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักบางประเภทตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ปรากฏว่ามีน้ำตาลเป็นส่วนผสมในปริมาณที่สูง ดังเช่น เครื่องดื่มชาเขียวพร้อมดื่ม รวมถึงน้ำผลไม้และน้ำพืชผักพร้อมดื่ม บางประเภทเป็นเครื่องดื่มที่มีน้ำตาล (Sugar sweetened beverages: SSBs) ถูกจัดว่าเป็น อาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการไม่เหมาะสม เพราะส่งผลเป็นการเพิ่มปริมาณน้ำตาลในเลือดอย่างรวดเร็ว ให้พลังงานต่อร่างกายจำนวนมาก แต่กลับไม่ให้อาหารที่จำเป็นอื่นๆ หรือให้น้อยมาก การกินอาหารรสหวานมากเป็นประจำ จะทำให้ระบบความสมดุลของแร่ธาตุในร่างกายเสียไปโดยเฉพาะกรดอะมิโนทริปโตฟานถูกเร่งไปสู่สมองมากเกินไป จึงทำให้เกิดอาการเซื่องซึม เหนื่อยง่าย ไม่กระฉับกระเฉง ทำให้ภูมิคุ้มกันโรคลดลง ทำให้ติดเชื้อง่าย และผลของการเผาผลาญน้ำตาลจะเป็นตัวเร่งให้เกิดอนุมูลอิสระ ถ้าเด็กกินอาหารหวานมากไป จะทำให้อ้วนและทำให้ได้รับสารอาหารที่จำเป็นไม่เพียงพอต่อการเจริญเติบโต

นอกจากนี้อาจทำให้เกิดฟันผุและเป็นสาเหตุหนึ่งของโรคอ้วน และเสี่ยงต่อโรคเบาหวาน ความดันโลหิตสูง มะเร็ง อัมพาตและโรคหัวใจขาดเลือด ยังทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่าย

ในการรักษา ตลอดจนเสียโอกาสสร้างรายได้และการดำรงคุณภาพชีวิตที่ดี นอกจากนี้ยังทำให้ประเทศไทยต้องเสียค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลด้วยโรคดังกล่าวสูงขึ้นทุกปี ค่าพยาบาลรวมกันกว่าแสนล้านบาทต่อปี¹⁷ สอดคล้องกับคณะกรรมการวิชาการขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศมีการพิจารณาในการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลเกินเกณฑ์มาตรฐานสุขภาพ¹⁸ ในคราวต่อไป

ในส่วนของอธิบดีกรมสรรพสามิต นายสมชาย พูลสวัสดิ์ เคยให้การสัมภาษณ์ว่า ในปัจจุบัน เครื่องดื่มชาเขียวที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มนั้น เข้าเกณฑ์การใช้วัตถุดิบการเกษตรภายในประเทศเท่านั้น" เดิมทียกเว้นภาษีสรรพสามิตให้กับสินค้าเครื่องดื่มชาเขียวที่เนื่องจาก เราต้องการส่งเสริมคนที่อยู่บนดอยสูง ให้มีอาชีพ เป็นสินค้าส่งเสริมภาคการเกษตรที่เพาะปลูก และเป็นเครื่องดื่มที่มีประโยชน์ส่งเสริมสุขภาพผู้บริโภค แต่อัตราส่วนผสมของของชาเขียวเพียงน้อยมากต่อน้ำหนักสุทธิของเครื่องดื่มชาเขียว¹⁹

อีกทั้งองค์การอนามัยโลกได้มีคำแนะนำว่าบุคคลไม่ควรบริโภคน้ำตาลเกิน 50 กรัม/วัน เพื่อลดโอกาสเสี่ยงต่อการเกิดโรคที่เกิดจากน้ำตาล เช่น โรคอ้วน เบาหวาน หัวใจและหลอดเลือดหรือควรบริโภคในปริมาณไม่เกิน 25 กรัม/วัน เพื่อไม่ให้เกิดความเสี่ยงต่อโรคดังกล่าว²⁰ และจากข้อมูลใน พ.ศ.2554 พบว่าคนไทยบริโภคน้ำตาล 100 กรัม/คน/วัน²¹ โดยสินค้าเครื่องดื่มน้ำอัดลม อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.02 ในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 20 หรือในอัตราภาษีตามปริมาณเท่ากับ 0.37/440 ลบ.ซม แต่เมื่อเทียบกับสินค้าเครื่องดื่มชาเขียว

ปัญหาจากการที่ฝ่ายบริหารออกนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการยกเว้นภาษีสรรพสามิต แก่สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักจำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ก่อให้เกิดปัญหาการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ทั้งที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักอื่นต่างมุ่งประสงค์นำผลไม้และพืชผักที่ปลูกได้ตามท้องถิ่นในประเทศไทยมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตเครื่องดื่ม เพื่อเป็นการสนับสนุนส่งเสริมผลผลิตของเกษตรกรไทย แต่ในทางกลับกันผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มกลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเช่นเดียวกัน เพียงเพราะนำผลไม้และพืชผักที่นอกเหนือจากที่ระบุไว้ 111 รายการ ในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อันเป็นการไม่สอดคล้อง

¹⁷ หนังสือพิมพ์ข่าวสด, ภัยกินหวานไม่ควรมองข้าม, [ออนไลน์] สืบค้น 20 มีนาคม 2560

<http://www.thaihealth.or.th/Content/10224-.html>

¹⁸ รายงานคณะกรรมการวิชาการขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศด้านสาธารณสุขและสิ่งแวดล้อม เรื่อง “การป้องกันและควบคุมปัจจัยเสี่ยงต่อสุขภาพด้านอาหารและโภชนาการ ในประเด็นการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลเกินเกณฑ์มาตรฐานสุขภาพ

¹⁹ กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, 'สรรพสามิต' เล็งรื้อเกณฑ์ยกเว้นภาษีสินค้าเครื่องดื่ม, [ออนไลน์] สืบค้น 13 กุมภาพันธ์ 2560

<http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/598549>.

²⁰ World Health Organization. Guideline: Sugars intake for adults and children. Geneva. 2015.

²¹ เรื่องเดียวกัน

กับหลักภาษีอากรที่ดี ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อกันระหว่างผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้ และน้ำพีชผักที่ผลิตเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักต่างชนิดกัน ทั้งยังเป็นส่วนในการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่มีประเภทรายชื่ออื่น นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต นำเอาภาวระภาษีสรรพสามิตที่ตนต้องรับภาระไปแฝงรวมกับราคาสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักส่งต่อไปยังผู้บริโภคเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ดังนั้น ผู้ที่รับภาระทางภาษีสรรพสามิตที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก

ในส่วนของผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำที่มีความประสงค์ทำการผลิตเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก แต่ยังเป็นผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) ซึ่งผู้ประกอบการแต่ละรายอาจมีความสามารถในการควบคุมอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ไม่เท่าเทียมกันในทุกครั้งที่มีการผลิต หากในกรณีเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตมีการตรวจสอบเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับการยกเว้นภาษีและพบว่าอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ให้ถือว่าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักดังกล่าวต้องเสียภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม แล้วแต่กรณี นับตั้งแต่วันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีได้เกิดขึ้น ส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำที่ยังมีศักยภาพในการผลิตไม่เพียงพอ ต้องกระทำการอย่างระมัดระวัง เพื่อให้ไม่ต้องมีภาระทางภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้น หรือมีต้นทุนทางภาษีที่สูงขึ้นกว่าเดิม รวมทั้งอาจเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) หันไปเป็นผู้ผลิตสินค้าเครื่องต้มน้ำเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ เพื่อไม่ต้องดำเนินการต่าง ๆ ให้มีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต หรือดำเนินการให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา (อย.) และกรมสรรพสามิต ในการเป็นผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

4.4. ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องต้มน้ำ

สำหรับปัญหาในการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องต้มน้ำนั้น เห็นได้จากบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต บางส่วนยังไม่ชัดเจนในระยะเวลาของการพิจารณาสั่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ส่งผลให้ผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิตซึ่งเป็นผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำไม่อาจหยั่งทราบได้ว่า ระยะเวลาที่ยาวนานเพียงใด จึงจะได้รับคืนภาษีสรรพสามิต

4.4.1 ปัญหาการไม่มีระยะเวลาในการพิจารณาบังคับภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม

กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่มมีหลายกรณี อาทิเช่น มาตรา 100 สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร, มาตรา 102 สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่บริจาคให้แก่ประชาชนเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการหรือองค์การสาธารณกุศล หรือบริจาคเป็นการสาธารณประโยชน์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา หรือจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์, มาตรา 104 การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้, มาตรา 105 สำหรับสินค้าเครื่องดื่มนำเข้าที่ต่อมาได้ส่งสินค้านั้นกลับออกไปนอกราชอาณาจักรในสภาพเดิม และมาตรา 106 เป็นการคืนภาษีสรรพสามิตในสินค้าเครื่องดื่มที่นำเข้ามาเป็นวัตถุดิบในการผลิตเป็นสินค้าเพื่อส่งออก

สำหรับในส่วนการขอคืนภาษีสรรพสามิต เนื่องจากเสียภาษีสรรพสามิตไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียภาษีสรรพสามิตเกินไปกว่าจำนวนที่ควรต้องเสีย โดยการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 107 และการขอคืนในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือถูกประเมินให้เสียภาษีไว้เกินกว่าจำนวนที่ควรต้องเสีย ตามมาตรา 108

ดังบทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 107 ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้สั่งคืนโดยมิชักช้า

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี”

และบทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 108 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 108 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา 79 แล้ว ปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ให้ส่งคืนเงินโดยมิชักช้า”

บทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 107 และมาตรา 108 มีการกำหนดไว้ว่า เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้ส่งคืนโดยมิชักช้า ไม่ว่าจะการเสียภาษีนี้นจะเป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ก็ตาม

การที่บทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ไม่มีการกำหนดนิยามความหมายไว้อย่างชัดเจนว่า การส่งคืนโดยมิชักช้า หมายความว่าอย่างไร มีท่านอาจารย์ผู้ทรงคุณวุฒิให้ความหมายเอาไว้ ประกอบด้วยท่านอาจารย์ประภาศ คงเอียด ได้ให้ความหมายไว้ว่า ให้ส่งคืนโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้เมื่อพบว่ามีการประเมินภาษีไว้โดยผู้ถูกประเมินไม่มีหน้าที่เสียตามกฎหมายหรือต้องเสียเกินกว่ากฎหมายกำหนดไว้²² และท่านอาจารย์มีชัย ฤชุพันธุ์ คำว่าโดยมิชักช้า หมายความว่า การต้องทำโดยเร็วเท่าที่ระบบของหน่วยงานนั้น ๆ จะทำได้²³

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น การขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับผู้ประกอบการสินค้า เครื่องดื่มที่ประสงค์ขอคืนภาษี จะต้องดำเนินการต่าง ๆ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข รวมถึงระยะเวลาในการยื่นคำขอหรือคำร้องภายในเวลาที่กำหนดไว้ แต่ในทางกลับกันในส่วนการพิจารณาส่งคืนเงินภาษีสรรพสามิตของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย กลับไม่มีหลักเกณฑ์ เงื่อนไข หรือระยะเวลาในการพิจารณาส่งคืนภาษีสรรพสามิตที่ชัดเจน มีเพียงบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดไว้ ให้พิจารณาส่งคืนโดยมิชักช้า โดยผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิตไม่อาจหยั่งทราบได้ว่า เป็นระยะเวลาที่ยาวนานเพียงใด ทั้งหากเป็นการส่งคืนเงินภาษีตามมาตรา 107 ที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีสรรพสามิตเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และมาตรา 108 การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือถูกประเมินให้เสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย เงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไว้นั้น ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มอาจนำไปลงทุนในการทำธุรกิจสินค้า เครื่องดื่มต่อไป

เมื่อพิจารณาในส่วนพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มจะต้องมีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้เป็นเวลาไม่

²² ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 230

²³ มีชัย ฤชุพันธุ์, ถาม-ตอบกับมีชัย, [ออนไลน์] สืบค้น 16 กุมภาพันธ์ 2560

<http://www.meechaithailand.com/ver1/?module=4&action=view&id=047009>.

น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันปิดบัญชี แต่หากเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีของกิจการ อาจให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้เกินห้าปีแต่ต้องไม่เกินเจ็ดปีได้²⁴ จากปัญหาการไม่มีระยะเวลาในการพิจารณาสิ่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ หากเวลาต่อมามีการเรียกให้ผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิตนำส่งพยานหลักฐานประกอบการขอคืนภาษีสรรพสามิตนั้น ๆ เป็นเวลาเกินไปกว่า 7 ปี ที่กฎหมายพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดไว้ให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี อาจส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่คืนภาษีสรรพสามิตเสียสิทธิในการขอคืนภาษีสรรพสามิตได้ หรืออาจขอคืนภาษีสรรพสามิตได้ไม่ตรงตามจำนวนที่แท้จริง เนื่องจากเอกสารหลักฐานสำหรับประกอบการขอคืนภาษีสรรพสามิตอาจสูญหายไปตามกาลเวลา

ดังนั้น เพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้ขอคืนภาษีได้รับทราบข้อมูลที่มีความชัดเจนในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาสิ่งคืนภาษีสรรพสามิตของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายของกรมสรรพสามิตว่ามีระยะเวลาเพียงใดหลังจากที่ตรวจสอบเสร็จ จึงมีความจำเป็นต้องกำหนดระยะเวลาดังกล่าวในบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตต่อไป

4.4.2 ปัญหาการให้ดอกเบี้ย สำหรับเงินภาษีสรรพสามิตที่คืนต่อผู้เสียภาษี ตามมาตรา 107 และมาตรา 108

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ให้ดอกเบี้ยแก่จำนวนเงินภาษีที่คืนต่อผู้เสียภาษี แบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

1) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีทำการเสียภาษีสรรพสามิตไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียภาษีสรรพสามิตเกินไปกว่าที่ควรต้องเสีย โดยการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษี โดยไม่ต้องมีคำร้อง ตามมาตรา 107

2) ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และปรากฏว่าภาษีที่ชำระไว้แล้ว เป็นการชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ตามมาตรา 108

กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กำหนดให้ผู้เสียภาษีสรรพสามิตมีสิทธิได้รับเงินภาษีคืน พร้อมกับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น แต่จำนวนของดอกเบี้ยมิให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคืน ตามที่กำหนดไว้ใน

²⁴ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 บัญญัติว่า “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันปิดบัญชีหรือจนกว่าจะมีการส่งมอบบัญชีและเอกสารตามมาตรา 17

เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีของกิจการประเภทใดประเภทหนึ่ง ให้อธิบดีโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้เกินห้าปีแต่ต้องไม่เกินเจ็ดปีได้”

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 110 อัตราดอกเบี้ยที่กำหนดไว้ดังกล่าว แม้ว่าจะมิให้จำนวนของดอกเบี้ยมีให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคืน แต่เมื่อเทียบกับอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย²⁵ (ใน 3 เดือนสุดท้ายของปี 2559) คือ อัตราร้อยละ 0.92 ซึ่งเป็นอัตราที่น้อยกว่าอัตราดอกเบี้ยที่กรมสรรพสามิตให้แก่ผู้เสียภาษีสรรพสามิตที่มีสิทธิได้รับคืนเงินภาษี

ผู้เขียนพิจารณาแล้ว ดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน เป็นอัตราที่สูงเกินไปไม่เหมาะสม อาจส่งผลให้ชักจูงใจให้ผู้ขอคืนภาษีทำการเสียภาษีสรรพสามิตเกินจำนวนไปก่อนโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรืออาจจะเป็นการตั้งใจเสียภาษีในจำนวนที่เกินกว่าไว้ ซึ่งอาจจะเกิดจากความประมาทของผู้เสียภาษี หรืออาจเกิดจากความจงใจ เสียภาษีสรรพสามิตเกินไปกว่าจำนวนที่ควรต้องเสียด้วยตนเอง โดยการเสียภาษีนั่นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยผู้ขอคืนภาษีอาจมุ่งหวังในจำนวนอัตราดอกเบี้ยของจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืน เปรียบเสมือนกับการเอาเงินฝากไว้กับธนาคาร เมื่อผู้ขอคืนภาษีรับเงินคืนจะได้เป็นเงินภาษีบวกกับดอกเบี้ยที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย

หากกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตประสงค์จะให้ดอกเบี้ยแก่จำนวนเงินภาษีที่ให้คืนต่อผู้เสียภาษี สำหรับกรณีอันเกิดจากผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ได้ทำการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม โดยจำนวนภาษีที่ชำระไว้แล้ว เป็นการชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ตามมาตรา 108 รวมถึงสำหรับในกรณีที่มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนภาษี ตามมาตรา 109 กรณีดังกล่าวเป็นการที่ผู้เสียภาษี ได้เสียไปตามผลการประเมินที่ผิดพลาดของพนักงานเจ้าหน้าที่ มิใช่การเสียภาษีไปโดยอำเภอใจ ปราศจากการตรวจสอบจำนวนภาษีอย่างรอบคอบให้ถี่ถ้วนก่อน ดังเช่นมาตรา 107

การพิจารณาให้ดอกเบี้ยแก่จำนวนเงินที่มีการคืนภาษี อัตราดอกเบี้ยควรเป็นไปในอัตราที่น้อยกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย หรือให้ดอกเบี้ยเทียบเท่ากับอัตราดอกเบี้ยผิวดิน ในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี เพื่อให้สอดคล้องกับเงินคืนภาษี ถือว่าเป็นหนี้ช้อยกัน ดังเช่นตามคำพิพากษาศาลฎีกา แม้ว่าผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิต จะได้ชำระภาษีตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่โจทก์ชำระภาษีในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ได้รับ โดยไม่คิดทบทวนและมีให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคืนตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 110 ประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2527) ออกตามความใน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี แต่เมื่อโจทก์ขอดอกเบี้ยมาในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี จึงให้

²⁵ อัตราดอกเบี้ยเงินฝากถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของธนาคารพาณิชย์ ;ธนาคารแห่งประเทศไทย [ออนไลน์] สืบค้น 15 กุมภาพันธ์ 2560 <http://www2.bot.or.th/statistics/ReportPage.aspx?reportID=208&>

เพียงเท่าที่โจทก์ขอ²⁶ ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำกว่าตามที่บทบัญญัติกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ในมาตรา 110 ในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน

4.5 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ไม่เท่าเทียมกัน ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามมาตรา 102 และมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

บทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต มาตรา 102 และมาตรา 104 บัญญัติไว้ อย่างแจ่มชัด ให้เพียงผู้ประกอบการ มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการ ได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิต อันเป็นการไม่เท่าเทียมกัน และไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บ ภาษีอากรที่ดี รายละเอียดของปัญหาดังต่อไปนี้

4.5.1 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่ไม่เท่าเทียมกัน ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

สินค้าเครื่องดื่ม หากนำไปบริจาคให้แก่ประชาชนเพื่อเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่าน ส่วนราชการ หรือเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราช กิจจานุเบกษา ตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้สิทธิ ประโยชน์แก่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาคเครื่องดื่ม²⁷ โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตได้อาศัยอำนาจตามกฎหมาย²⁸ กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการ เงื่อนไข และแนวทางปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามกฎกระทรวง คือ ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการ

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 750/2553

²⁷ ข้อ 2 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาค และสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ บัญญัติว่า “ให้เครื่องดื่มที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการ ส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนด เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการ มีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี”

²⁸ ข้อ 3 แห่งกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษี สำหรับสินค้าที่ส่งออก นอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไป ในเขตปลอดอากร และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมี สิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี พ.ศ. 2547 บัญญัติว่า “ให้อธิบดีมีอำนาจระเบียบกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการ เงื่อนไข และแนวทางปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามกฎกระทรวงนี้ มีกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องดังนี้

-ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิ ได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 พ.ศ. 2547”

ขอรับคืนหรือยกเว้นภาษี สำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 พ.ศ. 2547 มีการระบุเจตนารมณ์ว่า “เพื่อให้การขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดัดที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ตามมาตรา 102 เป็นไปโดยถูกต้องทันสมัย โปร่งใส และเป็นธรรม”

ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดัด มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ประกอบไปด้วย ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดัด และผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดัด²⁹ แต่หากในกรณีผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดัด นำสินค้าเครื่องดัดไปบริจาคให้แก่ประชาชน เพื่อเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการ หรือเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ตามมาตรา 102 จากบทบัญญัติกฎหมายในมาตราดังกล่าวกำหนดให้เพียงผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเครื่องดัดเท่านั้น ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิต

ดังตามบทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 102 ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจาคแก่ประชาชนเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาคหรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

จากบทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 102 กำหนดไว้อย่างแจ่มชัด ให้เพียงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม มีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดัด เมื่อได้นำไปบริจาคให้แก่ประชาชนเพื่อเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการ หรือเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วน

²⁹ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบต้องเสียภาษีเกิดขึ้น”

ราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา หากบุคคลผู้ที่นำไปบริจาคเป็นผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม ย่อมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิต

เมื่อพิจารณาจากการนำสินค้าเครื่องดื่มไปบริจาคตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไข ที่ระบุไว้ในมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม หรือผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตเช่นเดียวกัน หากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มมีจิตสาธารณะนำสินค้าเครื่องดื่มไปบริจาคให้แก่ประชาชน หรือเพื่อเป็นสาธารณะประโยชน์ แก่ส่วนราชการต่างๆ แต่มีเพียงผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่มได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิต แต่ในความเป็นจริงผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม และผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่มต่างมีภาระทางภาษีสรรพสามิตในสินค้าเครื่องดื่มเช่นเดียวกัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มด้วยกัน

นอกจากนี้ยังเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ของนักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษชื่อ Adam Smith ที่ได้นำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) หรือ หลักความเสมอภาค โดยสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มควรได้รับสิทธิดังกล่าวอย่างเท่าเทียมและเสมอภาคกัน ทั้งยังไม่สอดคล้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ฉบับปี ค.ศ. 1994 (พ.ศ.2537) มาตรา 3 เป็นหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ กล่าวคือ ห้ามเก็บภาษีภายในใด ๆ ต่อสินค้านำเข้าที่สูงกว่าสินค้าภายในประเทศ และต้องใช้กฎระเบียบทางการค้าเดียวกันระหว่างสินค้าภายในและสินค้านำเข้า

ดังนั้นเมื่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ที่เป็นผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม หากนำสินค้าเครื่องดื่มไปบริจาคให้แก่ประชาชนเพื่อเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการ หรือเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ตามมาตรา 102 สมควรได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิตเช่นเดียวกับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม

4.5.2 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียหายซึ่งสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่ไม่เท่าเทียมกัน ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ตามสภาพของสินค้าเครื่องดื่ม อาจได้รับความเสียหายหรือสินค้าเครื่องดื่มเสื่อมสภาพจนใช้การไม่ได้ ดังนี้ตามมาตรา 104 ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาดและสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ให้สินค้าเครื่องดื่มเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้ว ในกรณีที่สินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้³⁰ โดยผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ต้องดำเนินการตามอธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้³¹

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ประกอบไปด้วย ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม และผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม ตามสภาพของสินค้าเครื่องดื่มอาจเสียหาย จากการที่ภาชนะบรรจุเสียหายโดยแตกร้าว บุบไม่เป็นรูปทรงจนไม่สามารถนำมาใช้บริโภคได้ หรือเสื่อมสภาพ เช่น หมดยอายุ โดยลักษณะสีของเครื่องดื่มเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คือ จางลงหรือเข้มขึ้นขึ้น ไม่ว่าจะเป็สินค้าเครื่องดื่มที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม หรือเป็นสินค้าเครื่องดื่มที่มีการนำเข้ามาขาย

ตามบทบัญญัติกฎหมาย ในมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 104 ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ การขอรับคืนภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

³⁰ กฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาดและสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ

ข้อ 3 ให้สินค้านั้นต่อไปเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้ว ในกรณีที่สินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(1) เครื่องดื่ม

³¹ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2540

บทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 104 ดังกล่าว กำหนดไว้อย่างแน่ชัด ให้เพียงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม มีสิทธิได้รับคืนภาษีสรรพสามิต หากพิสูจน์ได้ว่าสินค้าเครื่องดื่มได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ แต่ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม ถือเป็นผู้เสียภาษีสรรพสามิตในสินค้าเครื่องดื่มเช่นกัน แต่ในทางกลับกันกลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการรับคืนภาษีที่ได้เสียเอาไว้ หากสินค้าเครื่องดื่มเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรม ไม่เท่าเทียมกันต่อผู้ประกอบการธุรกิจสินค้าเครื่องดื่มด้วยกัน

เมื่อพิจารณาแล้ว ตามบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้อย่างแน่ชัด ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตแต่เพียงผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม เป็นการไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่องหลักความเป็นธรรม (Equity) ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มควรได้รับสิทธิดังกล่าวอย่าง เท่าเทียม และเสมอภาคกัน ทั้งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม และผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม

นอกจากนี้ยังไม่สอดคล้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ฉบับปี ค.ศ. 1994 (พ.ศ.2537) มาตรา 3 เป็นหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ อธิบายคือ ห้ามเก็บภาษีภายในใด ๆ ต่อสินค้านำเข้าที่สูงกว่าสินค้าภายในประเทศ และต้องใช้กฎระเบียบทางการค้าเดียวกันระหว่างสินค้าภายในและสินค้านำเข้า

ดังนั้นเมื่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ถ้าหากเป็นผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม เมื่อสินค้าเครื่องดื่มเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามมาตรา 104 สมควรได้รับคืนภาษีสรรพสามิตเช่นเดียวกับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่ม

4.6 ปัญหาการเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม กับกฎหมายต่างประเทศ

สิทธิประโยชน์ทางภาษี ทั้งในส่วนที่เป็นการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษี ถือเป็นมาตรการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อบุคคล หรือองค์กรที่จะพึงได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อมด้วยเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ สังคม ทั้งเป็นมาตรการที่ใช้สำหรับลดภาระภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลอื่นที่พึงได้รับประโยชน์จากการลดอัตราภาษีนั้นด้วย คือ ผู้บริโภคสินค้า

ประเทศ มีบทบัญญัติกฎหมายอันเกี่ยวกับการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

4.6.1 การเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม กับกฎหมายของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว

สินค้าเครื่องดื่ม ในสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต หรือภาษีซึมใช้ (Excise Tax) และมีการจัดเก็บภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) ตามกฎหมายว่าด้วยภาษี หรือ LAO PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC PEACE INDEPENDENCE DEMOCRACY UNITY PROSPERITY (Law on Tax) ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2015

แต่ในส่วนของภาษีสรรพสามิต หรือภาษีซึมใช้ (Excise Tax) นั้น ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่กล่าวถึงการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของ การยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตแก่ผู้ประกอบการ ดังนั้นผู้เขียนจึงทำการศึกษาเพิ่มเติมภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) ของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว ที่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม

ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว มีการยกเว้น ภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) สำหรับการนำเข้าสินค้าสำหรับ นักการทูตสถานทูตและต่างประเทศ องค์การที่ตั้งอยู่ในสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวเมื่อ ได้รับอนุมัติจากกระทรวงการต่างประเทศ สอดคล้องกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 102(3) กำหนดผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสรรพสามิต ในกรณี สินค้าที่จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือ ตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาฉบับนานาประเทศหรือทางการทูตตามหลักถ้อยที่ถ้อย ปฏิบัติต่อกัน

ต่อมาตามหลักกฎหมายภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) การนำเข้าสินค้าที่ได้รับการยกเว้นหรือได้รับการยกเว้นชั่วคราว จากอากรขาเข้าตามที่กำหนดใน กฎหมายว่าด้วยศุลกากร เป็นต้น จะได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ สอดคล้องกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 99 ที่ให้มีการยกเว้นภาษี สรรพสามิต สำหรับสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตาม กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร โดยถือตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกับที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย ว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

และสุดท้ายกฎหมายภาษีการค้า หรืออากรตัวเลขธุรกิจ (Business Turnover Tax) ของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว กำหนดให้มีการหักลบกลบหนี้จำนวนภาษีได้ โดยมี

เงื่อนไขว่าจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปขณะที่ซื้อวัตถุดิบ หรืออุปกรณ์การผลิตใช้โดยตรงในการผลิตสินค้า นั้น สอดคล้องกับมาตรา 101 ที่ให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต แก่ผู้ประกอบการ อุตสาหกรรม โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้เสียไว้แล้ว สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็น วัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น

4.6.2 การเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม กับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลีย มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิต คือ สินค้าที่ต้องเสียภาษี สรรพสามิตภายใต้ The Excise Tariff Act 1921 มี 3 ประเภทหลัก ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Alcoholic Beverages) ยาสูบ (Tobacco) และผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง (Petroleum and other fuel products) และมีกฎหมาย The Excise Act 1901 ที่กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการ ควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้แก่ การขออนุญาต (Licensing) การกำกับดูแล (Supervision of Licensing) ตั้งแต่กระบวนการผลิต (Production) ไปจนถึงการรายงาน (Reporting) การชำระ ภาษี (Duty Payment) การเคลื่อนย้ายสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและการควบคุมต่างๆ (Movement and Other control) ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี การคืนภาษี (Refunds) เป็นต้น

แต่สินค้าเครื่องดื่มในประเทศออสเตรเลีย ถูกจัดเก็บภาษีตามกฎหมาย GOODS AND SERVICES TAX (GST) คือ ภาษีสินค้าและบริการ (GST) ในอัตราร้อยละ 10 ดังนั้นผู้เขียน จึงทำการศึกษาเพิ่มเติมภาษีสินค้าและบริการ (GST) ของประเทศออสเตรเลีย โดยสินค้าเครื่องดื่มมีการจัดเก็บภาษีตามกฎหมาย A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 (GST) ทั้งยังมีบทบัญญัติการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม

สินค้าเครื่องดื่ม ตามกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (GST) หากเป็นสินค้าเครื่องดื่ม น้ำอัดลม และนมเต็มรส เช่น นมรสช็อกโกแลต รวมถึงเครื่องดื่มน้ำผลไม้ที่มีน้ำผลไม้จริงน้อยกว่าร้อยละ 90 ของปริมาตร ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม จะมีภาระทางภาษีสินค้าและบริการ ในอัตราร้อย ละ 10 แต่หากเป็นสินค้าน้ำดื่มบรรจุขวดสำหรับดื่ม หรือสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้ที่มีน้ำผลไม้จริง มากกว่าร้อยละ 90 ของปริมาตร ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มจะได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและ บริการ (GST)

สอดคล้องกับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 103 แก่สินค้าเครื่องดื่มน้ำ ผลไม้และน้ำพืชผัก จำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ทั้งนี้แต่ละ ประเภทรายชื่อสินค้าน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก จะมีการกำหนดอัตราส่วนผสมของแต่ละชนิดที่แตกต่างกัน

หากเมื่อเทียบกับสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้ ที่ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (GST) นั้น จะต้องมีส่วนผสมเป็นน้ำผลไม้จริงที่มากกว่าร้อยละ 90 ของปริมาตร เป็นอัตราส่วนผสมที่มากกว่าอัตราส่วนผสมน้ำผลไม้และน้ำพืชผักทุกประเภทรายชื่อ ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ทั้งยังเป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคที่จะได้บริโภคเครื่องดื่มที่สามารถยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีต่อไป



บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ตามที่กล่าวมาข้างต้น เห็นได้ว่าบทบัญญัติกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อีกทั้งกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิต ทั้งในส่วนที่เป็นการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต เมื่อศึกษาเฉพาะกรณีสินค้าเครื่องดื่ม ในบางกรณีก่อให้เกิดปัญหาบางประการ ดังต่อไปนี้

1) ปัญหาการกำหนดนิยามคำว่า “เครื่องดื่ม” ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่กำหนดมิให้รวมถึงเครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อการขายปลีกเองโดยเฉพาะ ส่งผลให้ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ ไม่ต้องมีภาระหน้าที่ในการดำเนินการต่าง ๆ ให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแลของกรมสรรพสามิต ที่กำหนดไว้สำหรับให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่มีหน้าที่ต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ส่งผลให้สินค้าเครื่องดื่มขาดการควบคุม กำกับ ตรวจสอบ และอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อผู้บริโภคได้

อีกทั้งกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ หรือเงื่อนไข ในส่วนสถานที่ในการขายปลีก จะต้องขายปลีก ณ สถานที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่ม ปัจจุบันผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มหันมาขายปลีกผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือการขายผ่านช่องทางออนไลน์ ณ สถานที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่ม จะถือว่าเข้าหลักเกณฑ์เป็นสินค้าเครื่องดื่มที่ผู้ผลิตเครื่องดื่มได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีก โดยเฉพาะ อันเป็นช่องว่างของกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มใช้หลีกเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและเป็นการยากต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่สรรพสามิต อันเป็นการส่งผลให้กรมสรรพสามิตสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีสินค้าเครื่องดื่ม

หากในกรณีที่สินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผัก ผู้ผลิตได้ทำการขายปลีก ไม่ว่าจะมียี่ห้อชื่อประเภทของเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก หรือมีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราส่วนท้ายประกาศกรมสรรพสามิตหรือไม่ก็ตาม ผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ จะไม่มีภาระทางภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระตามที่กำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่

ในทางกลับกันหากผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ที่ประสงค์รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการยกเว้นภาษีตามมาตรา 103 กลับต้องมีภาระหน้าที่ต้องดำเนินการต่าง ๆ ให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแล และตรวจสอบของกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนดเอาไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม 2551

ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก หลังจากได้รับสิทธิประโยชน์การยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 103 ถ้าหากเกิดกรณีที่สินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตไปแล้ว มีอัตราของส่วนผสมหรือสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักมีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามอัตราส่วนผสมตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิตที่กำหนดไว้ หรือผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตอย่างครบถ้วน ให้อถือว่าผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักนั้น ไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีสรรพสามิต และให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มเสียภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มแล้วแต่กรณี ตั้งแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้น

ตามที่กล่าวมาส่งผลให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มประเภทอื่นและผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 103 ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตกลับต้องมีภาระหน้าที่ต้องดำเนินการให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแล และตรวจสอบ ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนดเอาไว้ตามประกาศกรมสรรพสามิต เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการยกเว้นภาษีตามมาตรา 103 แต่หากเป็นสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ที่ผู้ผลิตทำการผลิตเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ ผู้ผลิตสินค้าเครื่องต้มกลับไม่ต้องมีภาระหน้าที่ที่ต้องดำเนินการให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับ และตรวจสอบของกฎหมายสรรพสามิต

2) ปัญหาการให้สิทธิลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องต้ม ตามมาตรา 101 ที่ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดถึง หากกรณีจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มเสียไว้เมื่อขณะซื้อวัตถุดิบเกินกว่าจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย เพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีและเป็นการลดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีให้แก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้ม ดังเช่นการเครดิตของภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องต้มจะเลือกใช้สิทธิขอคืนเป็นเงินสดหรือจะสามารถเก็บเงินภาษีสรรพสามิตนั้นไว้เป็นเครดิตเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับการเสียภาษีสรรพสามิตในการซื้อวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเครื่องต้มในคราวต่อไป

ทั้งนี้เพื่อเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม อย่างเป็นประโยชน์ครบถ้วนอย่างแท้จริง หากไม่เช่นนั้นแล้วจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการ สินค้าเครื่องดื่มที่ได้เสียเกินไว้จะติดค้างอยู่ในระบบภาษีสรรพสามิต ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ต้องเป็นฝ่ายแบกรับภาระภาษีสรรพสามิตจำนวนที่ได้เสียเกินไว้ นั้น อันส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้า เครื่องดื่มนำภาษีสรรพสามิตที่ไม่อาจขอคืนหรือไม่อาจนำไปใช้เป็นเครดิตสำหรับการเสียภาษี สรรพสามิตในคราวถัดไป ไปแผ้วรวมเป็นต้นทุนในราคาสินค้าเครื่องดื่มส่งต่อไปยังผู้บริโภคต่อไป

3) ปัญหาการไม่มีกฎหมายลำดับรองในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับ สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม สืบเนื่องจากตาม ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 ระบุให้สินค้าเครื่องดื่ม ในประเภทที่ 02.02 และ ประเภทที่ 02.03 ได้รับการ ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต แต่จากการศึกษาผู้เขียน พบว่านับแต่มีการประกาศ กระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว จนถึงปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพสามิตยังไม่ได้มีการกำหนดอัตรา ส่วนผสม รวมถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้ และน้ำพืชผักที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มมีสิทธิได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อนำไปเป็น แนวทางปฏิบัติในการรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต ดังเช่นการได้รับการ ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่ม 111 รายการ ตามบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักท้ายประกาศกรม สรรพสามิต

ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี สรรพสามิตตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.03 ที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มนอกเหนือจาก บัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิตจำนวน 111 รายการ และมีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำ พืชผักไม่เป็นไปตามที่ได้อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดไว้ อีกทั้งไม่ได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรม สรรพสามิต สินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักนั้น ๆ จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเต็มอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. เป็นการให้สิทธิประโยชน์ ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตแก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มเชิงนโยบาย แต่ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มกลับไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีได้ในทางปฏิบัติ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มกลับไม่สามารถเข้าใช้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีได้ เห็นได้จาก ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ประกาศให้มีการลดอัตราภาษีสรรพสามิตแก่สินค้าเครื่องดื่ม ในประเภทที่ 02.03

จนถึงปัจจุบันเป็นเวลานานกว่า 20 ปี นับจากวันที่มีการประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว กลับไม่มีบทบัญญัติกฎหมายอื่น หรือกฎหมายลำดับรองที่กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีไม้ดำเนินการ เพื่อนำไปเป็นแนวทางปฏิบัติให้ได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต ดังเช่น การได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่เครื่องตีไม้ผลไม้และน้ำพืชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องตีไม้ 111 รายการ ตามบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องตีไม้ประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักท้ายประกาศกรมสรรพสามิต

นอกจากนี้ยังส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีไม้ผลไม้และน้ำพืชผักที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.03 แต่มีรายชื่อประเภทเครื่องตีไม้เนื่องจากที่กำหนดในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิตจำนวน 111 รายการ หรือเป็นในกรณีที่มีรายชื่อประเภทเครื่องตีไม้ผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายกรมสรรพสามิต แต่ไม่ได้มีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อีกทั้งไม่ได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิต สินค้าเครื่องตีไม้ผลไม้และน้ำพืชผักนั้น ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีไม้ที่อยู่ในข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต กลับต้องรับภาระชำระภาษีสรรพสามิตเต็มอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.45 บาท/440 ลบ.ซม. และไม่ได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิตเป็นอัตราร้อยละ 4 ตามมูลค่า หรือจัดเก็บตามปริมาณหน่วยละ 0.11 บาท/440 ลบ.ซม.

เหตุดังกล่าว ส่งผลให้ไม่เป็นการส่งเสริมผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องตีไม้ขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) น้ำผลไม้และพืชผักมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตเป็นสินค้าเครื่องตีไม้ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีไม้แต่ละรายอาจมีศักยภาพในการผลิตที่ต่างกัน หากในกรณีที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีไม้ ผลิตสินค้าเครื่องตีไม้ที่มีรายชื่อและ/หรือ ประเภทเครื่องตีไม้เป็นไปตามที่กำหนดตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต แต่ไม่ได้มีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักในปริมาณอันควรที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีไม้ขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) จะต้องชำระภาษีสรรพสามิตอัตราเต็มตามมูลค่า และตามปริมาณที่พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ อันเป็นการเพิ่มต้นทุนทางภาษีสรรพสามิตในสินค้าเครื่องตีไม้ผลไม้และพืชผักอีกด้วย

4) ปัญหาการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องตีไม้ผลไม้และน้ำพืชผักจำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีไม้ผลไม้และน้ำพืชผักที่มีรายชื่อประเภทเครื่องตีไม้ นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิตและไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ระบุไว้ ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551 ว่า “เพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน เพิ่มความน่าเชื่อถือในหมู่ผู้บริโภค และบูรณาการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐาน โปร่งใส และเป็นธรรม ให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน” ทั้งที่ความเป็นจริงประเทศไทย ยังมีผลผลิตทั้งผลไม้และพืชผักอีกจำนวนมาก ที่นอกเหนือจากประเภทรายชื่อเครื่องดื่มน้ำผลไม้ 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อาทิเช่น กีวี แอปเปิ้ล อะโวคาโด บร็อคโคลี่ บัทรูท มะระ ใบย่านาง พืช เป็นต้น โดยผลไม้และพืชผักดังกล่าวต่างมีคุณค่าทางอาหาร สามารถยกระดับคุณภาพชีวิต และมีประโยชน์ต่อสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชนทั้งสิ้น

ฝ่ายบริหารควรพิจารณาในการเพิ่มเติมประเภทรายชื่อเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักให้ครบทุกชนิด ไม่ว่าจะสินค้าเครื่องดื่มนั้นจะใช้ผลไม้หรือพืชผักที่เพาะปลูกได้ในประเทศหรือนำเข้าจากต่างประเทศมาเป็นส่วนผสมในเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักก็ตาม เพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และพืชผักมาผลิตเป็นเครื่องดื่ม เพื่อเป็นการส่งเสริมอาชีพเกษตรกรให้แก่ผู้เพาะปลูกผลไม้และพืชผักภายในประเทศ ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มสามารถที่จะจำหน่ายสินค้าเครื่องดื่มในราคาที่ถูกลง ในส่วนของผู้บริโภคหันมาบริโภคเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักมากขึ้น อันเป็นการส่งเสริมอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักให้เจริญเติบโต

ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักอื่น ต่างมุ่งประสงค์น้ำผลไม้และพืชผักที่ปลูกตามท้องถิ่นในประเทศไทยมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าเครื่องดื่ม เพื่อเป็นการสนับสนุนส่งเสริมผลผลิตของเกษตรกรไทย แต่ในทางกลับกันกลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิตอย่างเท่าเทียมกัน เพียงเพราะน้ำผลไม้และพืชผักที่นอกเหนือจากที่ระบุไว้ 111 รายการ ในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อันเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกันระหว่างผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ผลิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักต่างชนิดกัน ทั้งยังอาจทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักต่างชนิดกัน ทั้งยังอาจทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่เหมือนหรือใกล้เคียงกันแต่ไม่มีภาระทางภาษีสรรพสามิตแทน

ในส่วนของผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) ที่มีความประสงค์ทำการผลิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ซึ่งผู้ประกอบการแต่ละรายอาจมีความสามารถในการควบคุมอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ไม่เท่าเทียมกันในทุกครั้งที่มีการผลิต หากในกรณีเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตมีการตรวจสอบเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ได้รับการยกเว้นภาษีและพบว่ามีส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามบัญชีท้ายประกาศ

กรมสรรพสามิต ให้ถือว่าเครื่องดื่มสินค้าน้ำผลไม้และน้ำพืชผักดังกล่าวต้องเสียภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม แล้วแต่กรณี นับตั้งแต่วันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีได้เกิดขึ้น ส่งผลให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มที่ยังมีศักยภาพในการผลิตไม่เพียงพอ ต้องกระทำการอย่างระมัดระวัง เพื่อให้ไม่ต้องมีภาระทางภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้น หรือมีต้นทุนทางภาษีที่สูงขึ้นกว่าเดิม

รวมทั้งอาจเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) หันไปเป็นผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มที่ผลิตเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ เพื่อไม่ต้องดำเนินการต่าง ๆ ให้มีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายประกาศกรมสรรพสามิต หรือดำเนินการให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา (อย.) และตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

5) ปัญหาบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาสิ่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กล่าวคือ ในส่วนของการพิจารณาสิ่งคืนเงินภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 107 และมาตรา 108 ดังกล่าว บทบัญญัติกฎหมายระบุให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาสิ่งคืนโดยมิชักช้า แต่ในส่วนของผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ไม่อาจหยั่งทราบได้ว่า “โดยมิชักช้า” ตามที่บทบัญญัติกฎหมายกำหนดไว้เป็นระยะเวลาที่ยาวนานเพียงใด ทั้งนี้จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มขอคืนนั้น อาจนำไปเป็นต้นทุนในการลงทุนในการทำธุรกิจต่อไปได้

เพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้ขอคืนภาษีได้รับทราบข้อมูลที่มีความชัดเจนในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาสิ่งคืนภาษีสรรพสามิตของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายของกรมสรรพสามิต ว่ามีระยะเวลาเพียงใดหลังจากที่ตรวจสอบเสร็จ จึงมีความจำเป็นต้องกำหนดระยะเวลาดังกล่าวในบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตต่อไป

6) ปัญหาการกำหนดอัตราดอกเบี้ย ตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในอัตราที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย (ใน 3 เดือนสุดท้ายของปี 2559) คือ อัตราร้อยละ 0.92 อันเป็นการส่งเสริมให้ผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิต ขาดความระมัดระวัง และความรอบคอบในการตรวจสอบจำนวนภาษีสรรพสามิตให้ถี่ถ้วนก่อนทำการเสียภาษีนั่น สำหรับเงินภาษีสรรพสามิตที่รับคืน ตามมาตรา 107 และมาตรา 108 จากข้อมูลอัตราดอกเบี้ยเงินฝากของธนาคารแห่งประเทศไทยในปัจจุบัน (ใน 3 เดือนสุดท้ายของปี 2559) คือ อัตราร้อยละ 0.97 อัตราดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นอัตราที่น้อยกว่าอัตราดอกเบี้ย ตามที่ระบุไว้

ในมาตรา 110 อันเป็นอัตราดอกเบี้ยจำนวนที่ชักจูงให้ผู้ขอคืนภาษีทำการเสียภาษีสรรพสามิตเกินจำนวนไปก่อนโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย อัตราดอกเบี้ยของจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืนตามมาตรา 110 กำหนดไว้ เปรียบเสมือนกับเป็นการเอาเงินฝากไว้กับธนาคาร การคืนเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีตามมาตรา 107 จึงไม่ควรได้รับดอกเบี้ยตามที่กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตระบุไว้

แต่อย่างไรก็ตาม หากเป็นการคืนเงินภาษีสรรพสามิต อันมีเหตุมาจากผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมิน ตามมาตรา 108 รวมถึงสำหรับในกรณีที่มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนภาษี ตามมาตรา 109 กรณีดังกล่าวเป็นการที่ผู้เสียภาษีทำการเสียภาษีไปตามผลการประเมินที่ผิดพลาดของพนักงานเจ้าหน้าที่ มิใช่การเสียภาษีไปโดยอำเภอใจ ปราศจากการตรวจสอบจำนวนภาษีอย่างรอบคอบให้ถี่ถ้วนก่อน ดังเช่นมาตรา 107 กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ควรให้ดอกเบี้ยแก่จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่คืน แต่พิจารณาถึงอัตราดอกเบี้ยที่ให้แก่จำนวนเงินภาษีที่คืน ควรเป็นไปในอัตราที่น้อยกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย (ใน 3 เดือนสุดท้ายของปี 2559) คือ อัตราร้อยละ 0.92

7) ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 102 และมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่เท่าเทียมกัน และไม่เป็นการสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี บทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 102 กำหนดไว้ อย่างแจ่มชัด ให้เพียงผู้ประกอบการ มีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม เมื่อนำไปบริจาคให้แก่ประชาชนเพื่อเป็นการสาธารณกุศลโดยผ่านส่วนราชการ หรือเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์กรสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และจากบทบัญญัติในมาตรา 104 มีการกำหนดไว้อย่างแจ่มชัดเช่นกันว่า ให้เพียงผู้ประกอบการ มีสิทธิได้รับคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม หากพิสูจน์ได้ว่าสินค้าเครื่องดื่มได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม ถือว่าเป็นหนึ่งในผู้เสียภาษีสรรพสามิตในสินค้าเครื่องดื่ม เช่นเดียวกัน แต่มีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตในการรับคืนภาษีที่เสียเอาไว้ตามมาตรา 102 และมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จากบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตแก่ผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ไม่อย่างเท่าเทียมและไม่เสมอภาคกัน นอกจากนี้ยังเป็นสอดคล้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ฉบับปี ค.ศ. 1994 (พ.ศ.2537) มาตรา 3 เป็นหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ อีกด้วย

5.2 ข้อเสนอแนะ

1) สำหรับปัญหาการกำหนดนิยามคำว่า “เครื่องตี๋ม” ตามพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตรากาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่กำหนดมิให้รวมถึงเครื่องตี๋มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อการขายปลีกเอง โดยเฉพาะ ส่งผลให้ผู้ผลิตสินค้าเครื่องตี๋มเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ ไม่ต้องมีภาระหน้าที่ในการดำเนินการต่าง ๆ ให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแลของกรมสรรพสามิต ที่กำหนดไว้สำหรับให้ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี๋มที่มีหน้าที่ต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติกาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ส่งผลให้สินค้าเครื่องตี๋มขาดการควบคุม กำกับ ตรวจสอบ และอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อผู้บริโภคได้ อีกทั้งบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยกาษีสรรพสามิตไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ หรือเงื่อนไขในส่วนสถานที่ในการขายปลีก จะต้องขายปลีก ณ สถานที่ผลิตสินค้าเครื่องตี๋ม

หากในกรณีผู้ผลิตสินค้าเครื่องตี๋มน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักทำการขายปลีกโดยเฉพาะ ไม่ว่าจะมียี่ห้อประเภทของเครื่องตี๋มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก หรือมีอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพืชผักเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราส่วนท้ายประกาศกรมสรรพสามิตหรือไม่ก็ตาม จะไม่มีภาระทางกาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระตามที่กำหนดอัตรากาษีสรรพสามิตไว้ในพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตรากาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตี๋มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ที่ประสงค์รับสิทธิประโยชน์ทางกาษีสรรพสามิตในการยกเว้นกาษีตามมาตรา 103 กลับต้องมีภาระหน้าที่ต้องดำเนินการต่าง ๆ ให้อยู่ภายใต้การควบคุม กำกับดูแล และตรวจสอบของกฎหมายว่าด้วยกาษีสรรพสามิต ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนดเอาไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นกาษีเครื่องตี๋มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม 2551

สืบเนื่องจากบทนิยามความหมายคำว่า “เครื่องตี๋ม” ในตอนที่ 2 แห่งพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตรากาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ดังนี้

“เครื่องตี๋ม” หมายความว่าสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องตี๋มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องตี๋มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องตี๋มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับตี๋มโดยไม่ปรุงแต่ง

(3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยทั้งมิได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี

(4) น้ำนมจืด น้ำนมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

ดังนั้นผู้เขียน ขอเสนอแนะให้เพิ่มเติม หลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำหรับผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าเครื่องดื่มขึ้นเพื่อการขายปลีกเองโดยเฉพาะ ลงไปในการกำหนดขบวนการความหมายคำว่า “เครื่องดื่ม” ดังต่อไปนี้

“เครื่องดื่ม หมายความว่าสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

(1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ

(2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง

(3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยทั้งมิได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี ทั้งนี้ ผู้ผลิตมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังต่อไปนี้

(3.1) จัดทะเบียนสรรพสามิต ตามมาตรา 25

(3.2) ส่งตัวอย่างเครื่องดื่มที่ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะในปริมาณไม่น้อยกว่า 2 ลิตร พร้อมแสดงสูตรส่วนผสมและกรรมวิธีการผลิตให้กรมสรรพสามิตใช้ตรวจสอบประกอบการพิจารณา

(3.3) ส่งวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตให้กรมสรรพสามิต กรณีที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตร้องขอ

(4) น้ำนมจืด น้ำนมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

เพื่อให้เป็นการรวบรวมสินค้าเครื่องดื่มทั้งหมดเข้ามาอยู่ในระบบการเก็บภาษีสรรพสามิต ทั้งในส่วนผู้ผลิตสินค้าเครื่องดื่มที่ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ จะต้องมีการจดทะเบียนสรรพสามิตมาตรา 25 เสียก่อน และส่งตัวอย่างเครื่องดื่มที่ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะในปริมาณ

ไม่น้อยกว่า 2 ลิตร พร้อมแสดงสูตรส่วนผสมและกรรมวิธีการผลิตให้กรมสรรพสามิตใช้ตรวจสอบประกอบการพิจารณา เพื่อเป็นการตรวจสอบอัตราส่วนผสมของสินค้าเครื่องดื่มที่มีสารปนเปื้อนที่อาจเป็นอันตรายต่อผู้บริโภคได้

2) ปัญหาการให้สิทธิลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 101 เพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีและเป็นการลดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีให้แก่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่ม ควรนำหลักการเครดิตของภาษีมูลค่าเพิ่มมาปรับใช้กับกรณีนี้ กล่าวคือ หากกรณีจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มเสียไว้เมื่อขณะซื้อวัตถุดิบเกินกว่าจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มจะเลือกใช้สิทธิขอคืนเป็นเงินสดหรือจะสามารถเก็บเงินภาษีสรรพสามิตนั้นไว้เป็นเครดิตเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับการเสียภาษีสรรพสามิตในการซื้อวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเครื่องดื่มในคราวต่อไป

ดังเช่นหลักการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ ถ้าภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ถือเป็น เครดิตภาษี ที่ผู้ประกอบการมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 82/3 ประกอบกับหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 ที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังนี้ “ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีก ก็ให้มีสิทธิไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

ประกอบกับบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 101 ในส่วนท้าย กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะขอลดหย่อนภาษียื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด อธิบดีกรมสรรพสามิตมีการประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว ลงวันที่ 7 พฤษภาคม พ.ศ. 2547 ตามประกาศฉบับดังกล่าวมีระบุเจตนารมณ์ว่า “เพื่อให้การลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้วของผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทันสมัย มีประสิทธิภาพประสิทธิผล ตลอดจนเป็นไปในแนวทางเดียวกัน”

“มาตรา 101 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมใดประสงค์จะขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไว้แล้ว สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น

หากในกรณีจำนวนเงินภาษีที่เสียไปแล้วสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีนี้นั้น โดยให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด”

พร้อมทั้งมีประกาศกรมสรรพสามิต ในการกำหนดวิธีการยื่นคำร้อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ดังนี้

“ ในกรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรม โดยคำนวณจากภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเสียไว้เมื่อขณะซื้อวัตถุดิบเกินกว่าจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียในแต่ละคราว ให้เป็นเครดิตภาษีสรรพสามิตและให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีสรรพสามิต หรือนำไปชำระภาษีสรรพสามิตในคราวถัดไป และหากในคราวที่นำเครดิตภาษีสรรพสามิตไปชำระยังมีเครดิตภาษีสรรพสามิตคงเหลืออยู่อีก ก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีสรรพสามิตในคราวถัดไปได้”

แต่ทั้งนี้ ในขณะที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาและนำเสนอข้อเสนอแนะสำหรับปัญหาการยกเว้น การคืน การลดอัตรา และการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ศึกษาเฉพาะกรณีสินค้าเครื่องดื่มนั้น มีการประกาศพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ออกมาบังคับใช้ โดยปัญหาการให้สิทธิลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 101 ที่บทบัญญัติกฎหมายมิได้กำหนดถึง หากกรณีจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มเสียไว้เมื่อขณะซื้อวัตถุดิบเกินกว่าจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย

ในส่วนข้อเสนอแนะของผู้เขียนสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันกับบทบัญญัติกฎหมาย มาตรา 105 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ดังนี้

“มาตรา 105 ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงได้ โดยนำจำนวนเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น

ในกรณีที่จำนวนเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับการลดหย่อนตามวรรคหนึ่งเกินกว่าจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีนี้นั้น

การยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีตามวรรคหนึ่งและการคืนเงินภาษีตามวรรคสอง ให้เป็นไป ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด”

3) ปัญหาจากการไม่มีกฎหมายลำดับรองในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม สืบเนื่องจากตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 ระบุให้สินค้าเครื่องดื่ม ในประเภทที่ 02.02 และ ประเภทที่ 02.03 ได้รับการลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต จากการศึกษา นับแต่มีการประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว จนถึงปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพสามิตยังไม่ได้มีการกำหนดอัตราส่วนผสม รวมถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มมีสิทธิได้รับการลดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อนำไปเป็นแนวทางปฏิบัติในการรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต

ดังนั้น อธิบดีกรมสรรพสามิต ควรมีประกาศกรมสรรพสามิตสำหรับเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการลดอัตราภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก พร้อมทั้งมีการกำหนดรายชื่อประเภทเครื่องดื่มและอัตราส่วนผสมตามที่กำหนดในบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่ม ประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ทั้งนี้อาจมีการปรับปรุงอัตราส่วนผสม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก และประเภทรายชื่อผลไม้และน้ำพืชผักขึ้นอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง เพื่อเป็นการปรับปรุงข้อมูลให้มีความทันสมัย ทันต่อการเปลี่ยนแปลง

4) ปัญหาการยกเว้นภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก จำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551 ที่ระบุไว้ว่า “เพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน เพิ่มความน่าเชื่อถือในหมู่ผู้บริโภค และบูรณาการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐาน โปร่งใส และเป็นธรรม ให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน” ทั้งที่ประเทศไทยยังมีผลผลิตทั้งผลไม้และพืชผักอีกจำนวนมาก ที่ไม่ปรากฏอยู่ในประเภทรายชื่อเครื่องดื่ม 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต อาทิเช่น กีวี แอปเปิ้ล อะโวคาโด บร็อคโคลี่ บัทรูท มะระ ใบย่านาง พืช เป็นต้น

หากยังมีการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักจำนวน 111 รายการ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต ตามเดิมต่อไป ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มจะหันไปเป็นผู้ผลิตเครื่องดื่มที่ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกโดยเฉพาะ ที่มีได้ถูกควบคุมความหวานที่แฝงอยู่ในสินค้าเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก

แนวทางแก้ไขปัญหา ผู้เขียนมีความเห็นเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ควรมีการออกประกาศกรมสรรพสามิต กำหนดให้สินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักทุกชนิดได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิต โดยมีการกำหนดอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักเอาไว้

2. ให้อธิบดีกรมสรรพสามิตออกประกาศกรมสรรพสามิต เพื่อเพิ่มประเภทรายชื่อสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ในส่วนที่นอกเหนือจากประเภทรายชื่อสินค้าเครื่องต้มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก จำนวน 111 รายการ โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตจะมีการปรับปรุงประเภทรายชื่อสินค้าน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง เพื่อเป็นการปรับปรุงข้อมูลรายชื่อสินค้าน้ำผลไม้และน้ำพีชผักให้มีความสอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน

5) สืบเนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 107 และมาตรา 108 ไม่มีบทบัญญัติกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาสั่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสำหรับสินค้าเครื่องต้ม

ผู้เขียนเสนอแนะ ควรกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย เป็นเวลา 3 เดือนนับแต่วันที่ผู้ขอคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีนั้นครบถ้วน เพื่อให้สอดคล้องกับกฎกระทรวงฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2527) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการสั่งให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2527

“ข้อ 1 ดอกเบียที่จะให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี ให้คิดดังต่อไปนี้

(1) กรณีคืนเงินภาษีที่ชำระตามแบบรายการภาษี ไม่ว่าจะชำระพร้อมกับการยื่นหรือไม่ ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่ถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี”

เหตุที่ผู้เขียนสนับสนุนให้มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาสั่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเป็นระยะเวลา 3 เดือน นับแต่วันที่ผู้ขอคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีนั้นครบถ้วน สืบเนื่องจากตามกฎกระทรวงฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2527) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการสั่งให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2527 ในข้อ 1 ที่ให้คิดดอกเบี้ยที่จะให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีตั้งแต่วันที่ถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี

จากบทบัญญัติดังกล่าว กระทรวงการคลังกำหนดให้คิดดอกเบี้ยนับจากวันที่ครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี แสดงว่าระยะเวลาสามเดือนนับจากวันที่ผู้ยื่น

คำร้องขอคืนภาษีเป็นระยะเวลาที่เหมาะสม สำหรับให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการพิจารณาสั่งคืนภาษี สรรพสามิต และหากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจไม่อาจพิจารณาในการสั่งคืนภาษีได้ภายในระยะเวลาสาม เดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2527) จึงกำหนดให้มีการ คิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบทวน ให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี

ดังนั้น จึงมีเหตุผลอันสมควร ในการนำระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืนเงิน ภาษี ตามที่ระบุไว้ในข้อ 1 ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2527) มาปรับใช้กับ ระยะเวลาในการ พิจารณาสั่งคืนภาษีสรรพสามิตของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามมาตรา 107 และมาตรา 108 ต่อไป ดังนี้

“มาตรา 107 ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และ การเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสามปีนับแต่วัน ชำระภาษี ในการนี้ให้ผู้นั้นคำร้องส่งเอกสารหลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่อ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นว่าผู้นั้นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้สั่งคืนภายในระยะเวลาสาม เดือนนับแต่วันที่ผู้รับคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขอคืน ภาษีนั้นครบถ้วน

ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควร จะสั่งคืนเงินให้แก่ผู้เสีย ภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี”

และ “มาตรา 108 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา 79 แล้ว ปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ให้ สั่งคืนเงินภายในระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันที่ผู้รับคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี และมีเอกสาร หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีนั้นครบถ้วน”

6) ปัญหาการกำหนดอัตราดอกเบี้ย ตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในอัตราที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ ไทย ทั้งนี้ เพื่อไม่เป็นการส่งเสริมให้ผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิต ขาดความระมัดระวัง และความรอบคอบ ในการตรวจสอบจำนวนภาษีสรรพสามิตให้ถี่ถ้วนก่อนทำการเสียภาษี สำหรับเงินภาษีสรรพสามิตที่ ผู้ขอคืนภาษีรับคืน ตามมาตรา 107 และมาตรา 108 การพิจารณาแยกเป็นดังนี้

(1) สำหรับอัตราดอกเบี้ยที่ให้แก่ผู้รับคืนเงินภาษี ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามมาตรา 110 ควรจำกัดแต่เฉพาะ การคืนเงินภาษีสรรพสามิตอันมีเหตุมาจากผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ได้ทำการประเมิน ตามมาตรา 108 รวมถึงสำหรับในกรณีที่มีคำวินิจฉัยคำคัดค้าน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนภาษี ตามมาตรา 109 กรณีดังกล่าวเป็นการที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มเสียภาษีไปตามผลการประเมินที่ผิดพลาดของพนักงานเจ้าหน้าที่ มิใช่เป็นการที่ผู้ประกอบการสินค้าเครื่องดื่มเสียภาษีไปโดยอำเภอใจ ปราศจากการตรวจสอบจำนวนภาษีอย่างรอบคอบให้ถี่ถ้วนก่อน

(2) สำหรับอัตราดอกเบี้ยตามบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 110 กำหนดไว้ ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน เป็นอัตราดอกเบี้ยที่มากกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย ควรพิจารณากำหนดอัตราดอกเบี้ยในอัตราที่น้อยกว่าอัตราเงินฝากรวมทุกประเภทของธนาคารพาณิชย์ไทย เพื่อเป็นการไม่สนับสนุนให้ผู้ขอคืนเงินภาษีสรรพสามิต จงใจเสียภาษีสรรพสามิตเกินจำนวนไปก่อนโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยมุ่งหวังในอัตราดอกเบี้ยของจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืน ตามมาตรา 110 กำหนดไว้ เปรียบเสมือนกับเป็นการเอาเงินฝากไว้กับธนาคาร

แต่ในขณะที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาและนำเสนอข้อเสนอแนะสำหรับปัญหาการกำหนดอัตราดอกเบี้ย ตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในอัตราที่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากของธนาคารแห่งประเทศไทย อันเป็นการส่งเสริมให้ผู้ขอคืนภาษีสรรพสามิตขาดความระมัดระวัง และความรอบคอบในการตรวจสอบจำนวนภาษีสรรพสามิตให้ถี่ถ้วนก่อนทำการเสียภาษีนั้น

ในส่วนข้อเสนอแนะของผู้เขียนสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันกับบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 116 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ดังนี้

“มาตรา 116 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา 86 แล้ว ปรากฏว่าต้องมีการคืนเงินภาษีตามมาตรา 114 หรือมาตรา 115 แล้วแต่กรณี ให้ผู้ได้รับคืนเงินภาษีมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีโดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ดอกเบี้ยตามวรรคหนึ่ง มิให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคืนและให้จ่ายจากเงินภาษีที่จัดเก็บได้ตามพระราชบัญญัตินี้”

7) ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 102 และมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่เท่าเทียมกัน และไม่

เป็นการสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี บทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 102 และมาตรา 104

แนวทางแก้ไขมาตรา 102 มีดังนี้

1. การเพิ่มข้อความ “ผู้นำเข้า” ในบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 102 เพื่อให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ทั้งต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้นำเข้า อันเป็นผู้เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม อย่างเท่าเทียมกัน และสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี รายละเอียดดังต่อไปนี้

“มาตรา 102 ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจาดแก่ประชาชนเป็นการสาธารณสุขโดยผ่านส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาคหรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณสุขที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) สินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ที่บริจาดเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณสุขที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(3) สินค้าที่จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาฉบับนานาประเทศหรือทางการทูตตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(4) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่เติมในอากาศยานหรือเรือที่มีขนาดเกินกว่าห้าร้อยตันกรอสส์ ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว

การขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

ในขณะที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาและนำเสนอข้อเสนอแนะสำหรับปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ตามมาตรา 102 และมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่เท่าเทียมกัน และไม่เป็นการสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ในส่วนข้อเสนอแนะของผู้เขียนสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันกับบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ดังนี้

“มาตรา 107 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

(1) สินค้าตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจาคแก่ประชาชนเป็นการสาธารณกุศล โดยผ่านส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือโดยผ่านองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(2) สินค้าตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(3) สินค้าที่จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญากับนานาประเทศหรือทางการทูตตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(4) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่เติมในอากาศยานหรือเรือที่มีขนาดเกินกว่าห้าร้อยตันกรอสส์ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้วการขอรับคืนหรือการยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

2. เพิ่มข้อความ “ผู้นำเข้า” ในข้อ 2 กฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาคและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ลงวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2542

“ข้อ 2 ให้เครื่องดื่มน้ำที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนด เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี”

ข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขตามมาตรา 104 คือ

1. การเพิ่มข้อความ “ผู้นำเข้า” ในบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 104 เพื่อให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ทั้งต่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมและผู้นำเข้า อันเป็นผู้เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม อย่างเท่าเทียมกัน และสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี รายละเอียดดังต่อไปนี้

“มาตรา 104 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว สำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

การขอรับคืนภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

ในส่วนข้อเสนอแนะของผู้เขียนสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันกับบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ดังนี้

“มาตรา 110 ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิขอคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับ สินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

สินค้าที่มีสิทธิขอคืนภาษีและการพิสูจน์ลักษณะความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพของสินค้า จนใช้การไม่ได้ตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

การขอคืนภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

2. เพิ่มข้อความ “ผู้นำเข้า” ในข้อ 3 ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาคนำเข้าและสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ลงวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2542

“ข้อ 3 ให้สินค้านำเข้าต่อไปนี้เป็นสินค้านำเข้าที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้ว ในกรณีที่สินค้านำเข้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(1) เครื่องดื่ม

(2) แบตเตอรี่”

รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

"คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน." บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. "การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย."

เกรียงไกร พัฒนาการณ์. "การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต."

คม ขาวสะอาด. "เรื่องของเครื่องดื่ม." โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2532.

จันทพร แก้วพรหมภักดี. "มาตรการทางภาษีกับการส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างไทยและ สปป.ลาว," (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2553.

ชัย โสสุวรรณจินดา. "ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับสมบูรณ์." บริษัท ดีไลท์ จำกัด, 2539.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. "คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร." กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552.

ทิพย์วิมล แสนอุบล. "การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย," (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2557.

บัว กานต์จรรยา. "ปัญหาการยกเว้นและคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าและบริการ," (เอกัตศึกษา ปริญญาตรี นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

ประภาศ คงเอียด. "คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต." ห.จ.ก. บี.เจ.เพลท โปรเซสเซอร์: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.

ลลิตภัทร ช่วยพันธุ์. "การปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าเครื่องดื่ม โดยใช้มาตรฐานอาหารโคเด็กซ์ (Codex Alimentarius)," (เอกัตศึกษา ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557.

วันชัย ตั้งวิจิตร. "รายงานการศึกษาส่วนบุคคล เรื่อง การแก้ไขปรับปรุงฐานภาษีตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อรองรับการเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน," (หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 7 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2558.

วิจิตรา วงษ์อำไพ. "ข้อพิจารณาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มน้ำอัดลม เมื่อเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน," (เอกัตศึกษา ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

วิทยา อัครนิกร. "คำบรรยายภาษีสรรพสามิต." 2556.

วีรวรรณ พูลพิพัฒน์. "ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต แผนกวิชาบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2515.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. "กฎหมายภาษีอากร." บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษ์ 79, 2556.

สมเดช วิจารณ์ศรีเสถียร และคณะ. "ภาษีที่ต้องห้าม (Input Tax Not Deductible)." บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2546.

หนังสือต่างประเทศ

"A New Tax System (Goods and Services Tax) ". ACT 1999.

"The Australian Constitution."

"The Customs Act."

"The Excise Act 1901."

"The Excise Tariff Act 1921."

APTF ASEAN Excise Tax Study Group. "Discussion Paper Including Tobacco, Alcohol, Non-Alcohol & Automotive Chapters." (26 August 2013.).

John F.Due. "Excise Taxes." (1994).

Ministry of Planning and Investment Vientiane Capital. "Lao People's Democratic Republic Peace Independence Democracy Unity Prosperity the Fourth Imf-Japan High-Level Tax Conference." 2010.

Sijbren Cnossen. "Theory and Practice of Excise Taxation ;Smoking, Drinking, Gambling,Polluting and Driving." (2005).

World Health Organization. "Guideline: Sugars Intake for Adults and Children. Geneva." (2015).

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

"การใช้ระบบภาษีใหม่ของออสเตรเลีย." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.ryt9.com/s/ryt9/249957>. [เข้าถึงเมื่อ 2 เมษายน 2560.]

"การปลูกพืชในกระถาง ". [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.kasetorganic.com.html>. [เข้าถึงเมื่อ 2 เมษายน 2560.]

"กวี สรรพคุณและประโยชน์ของกวี 27 ข้อ ! | วิธีทำน้ำกวีปั่น." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<https://medthai.com/%E0%B8%81%E0%B8%B5%E0%B8%A7%E0%B8%B5%E0%B9%88/>. [เข้าถึงเมื่อ 2 เมษายน 2560.]

"ข้อมูลพื้นฐานของประเทศออสเตรเลีย." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.aussiecenter.org/index.php/about-australia/รู้จักออสเตรเลีย/ข้อมูลทั่วไปของออสเตรเลีย>. [เข้าถึงเมื่อ 9 มีนาคม 2560.]

Australian Government Australian Taxation office. "Goods and Services Tax (Gst) and Food – Thai." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

[https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Thai/Goods-and-Services-Tax-\(GST\)-and-Food---Thai/?page=1#GST](https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Thai/Goods-and-Services-Tax-(GST)-and-Food---Thai/?page=1#GST). [เข้าถึงเมื่อ 31 มีนาคม 2560.]

Australian Government Australian Taxation office. "Gst-Free Supplies." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<https://www.ato.gov.au/law/view/document?Docid=PAC/19990055/38-250&PiT=99991231235958>. [เข้าถึงเมื่อ 1 เมษายน 2560.]

Hfocus. "คนไทยกินน้ำตาลเพิ่มเกือบ 3 เท่า สูงสุดในอาเซียน." [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา:

<http://www.hfocus.org/content/2014/01/6153>. [เข้าถึงเมื่อ 5 กันยายน 2557.]

Market Intelligence. "ตลาดน้ำผลไม้พร้อมดื่มในประเทศไทย." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://fic.nfi.or.th/MarketOverviewDomesticDetail.php?id=22>. [เข้าถึงเมื่อ 13 กุมภาพันธ์ 2560.]

Nipaporn. "การปลูกบร็อคโคลี่." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://nipaporn613.blogspot.com/2010/01/broccolibroccoli-brassica-oleracea.html>. [เข้าถึงเมื่อ 2 มีนาคม 2560.]

ไทยรัฐออนไลน์. "คนเวียดนามทำน้ำส้มปลอม." [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา:

<http://www.thairath.co.th/clip/50375> [เข้าถึงเมื่อ 23 พฤษภาคม 2559.]

กรมโรงงานอุตสาหกรรม. "การจดทะเบียนโรงงานอุตสาหกรรมน้ำผักผลไม้." [ออนไลน์]. 2560.

แหล่งที่มา: <http://userdb.div.go.th/results1.asp>. [เข้าถึงเมื่อ 19 กุมภาพันธ์ 2560.]

กรุงเทพธุรกิจออนไลน์. "สรรพสามิตเล็งเรือเกณฑ์ยกเว้นภาษีสินค้าเครื่องดื่ม." [ออนไลน์]. 2560.

แหล่งที่มา: <http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/598549>. [เข้าถึงเมื่อ 13 กุมภาพันธ์ 2560.]

คลินิกภาษีเครื่องดื่ม. "คลินิกภาษี กระทรวงการคลัง." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://taxclinic.mof.go.th/products/detail.php?ID=170>. [เข้าถึงเมื่อ 2 กุมภาพันธ์ 2560.]

ธนาคารแห่งประเทศไทย. "อัตราดอกเบี้ยเงินฝากถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของธนาคารพาณิชย์."

[ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www2.bot.or.th/statistics/ReportPage.aspx?reportID=208&>. [เข้าถึงเมื่อ 15 กุมภาพันธ์ 2560.]

มีชัย ฤชุพันธุ์. "ถาม-ตอบกับมีชัย." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.meechaithailand.com/ver1/?module=4&action=view&id=047009>. [เข้าถึงเมื่อ 16 กุมภาพันธ์ 2560.]

รศ.ดร. อุณารุจ บุญประกอบ. "พีช ของมูลนิธิโครงการหลวง." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.royalprojectthailand.com/node/1732>. [เข้าถึงเมื่อ 2 มีนาคม 2560.]

ศูนย์พัฒนาการค้าและธุรกิจไทย ในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ เวียงจันทน์. "อัตราภาษี " [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

http://www.ditp.go.th/contents_attach/92701/92701.pdf. [เข้าถึงเมื่อ 31 มีนาคม 2560.]

ศูนย์วิจัยเศรษฐกิจ ธุรกิจและเศรษฐกิจฐานราก ธนาคารออมสิน. "อุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่ม."

[ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <http://www.gsb.or.th/getattachment/0d705021-58b9-4473-9f1b-d1bf589339c8/Infographic-อุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่ม-ประจำไตรมาส-3>. [เข้าถึงเมื่อ 19 กุมภาพันธ์ 2560.]

สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ. "หวานแค่ไหน ปริมาณน้ำตาลใน เครื่องดื่ม?"

[ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา: <http://www.thaihealth.or.th/>. [เข้าถึงเมื่อ 5 พฤษภาคม 2558.]

สำเร็จ กลั่นกลิน. "อะโวคาโด...พีชเศรษฐกิจนอกสายตา ตลาดต้องการสูง ราคาแพง 50-60 บาท/กก."

[ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.vigotech.co.th/index.php?lay=show&ac=article&id=539825125&Ntype=8>. [เข้าถึงเมื่อ 2 มีนาคม 2560.]

สำนักงานราชบัณฑิตยสภา Office of the Royal Society สำนักงานราชบัณฑิตยสภา. "คำปลีก "

[ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <http://www.royin.go.th/?knowledges=คำปลีก> - ๒๙- สิงหาคม -๒๕๕๓. [เข้าถึงเมื่อ 5 กุมภาพันธ์ 2560.]

สำนักพัฒนาตลาดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและเอเชีย (สอ) กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ. "รายงานสถานการณ์อาหารและเครื่องดื่มออสเตรเลีย." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

http://www.ditp.go.th/ditp_pdf.php?filename=contents_attach/161560/161560.pdf&title=161560. [เข้าถึงเมื่อ 2 เมษายน 2560.]

สุทธิรัตน์ รักษิตร์. "โอกาสของอาหารและเครื่องดื่มเพื่อสุขภาพ." [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.manager.co.th/iBizChannel/ViewNews.aspx?NewsID=9590000039873>. [เข้าถึงเมื่อ 29 มีนาคม 2560.]

วารสาร และบทความต่าง ๆ

"ครบ 80 ปี กรมสรรพสามิต". 2555.

"รายงานการศึกษาชั้นกลาง โครงการศึกษาพฤติกรรมผู้บริโภคในประเทศอาเซียน +6 ระยะที่ 2."

คณะกรรมการขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศด้านสาธารณสุขและสิ่งแวดล้อม, สภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ. "การป้องกันและควบคุมปัจจัยเสี่ยงต่อสุขภาพด้านอาหารและโภชนาการ ในประเด็นการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลเกินเกณฑ์มาตรฐานสุขภาพ." 2559.

รายงานคณะกรรมการขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศด้านสาธารณสุขและสิ่งแวดล้อม. "การป้องกันและควบคุมปัจจัยเสี่ยงต่อสุขภาพด้านอาหารและโภชนาการ ในประเด็นการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลเกินเกณฑ์มาตรฐานสุขภาพ."

วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์. "เล่าเรื่องเพื่อนของเรา : ก้าวไกลใน Aec กับกรมสรรพสามิต." สรรพากรสาส์น, 2557.

ส่วนยุทธศาสตร์ภาษาต่างประเทศ สำนักแผนกภาษี. "กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์." 2558.

สะแกตรัง. "ยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และพืชผัก." สามิตสาร, 2551.

สุนทร ศรีหิรัญ. "คุยเรื่องเครื่องดื่ม การกำหนดมูลค่าเครื่องดื่มที่ผลิตในราชอาณาจักร." สามิตสาร, 2551.



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

กฎกระทรวง

ฉบับที่ 24 (พ.ศ. 2534)

ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ
มาตรา 101 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออก
กฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ 20 (พ.ศ. 2531) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษี
สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้

ข้อ 2 ให้สินค้าดังต่อไปนี้เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้

- (1) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- (2) รถยนต์
- "(3) เครื่องไฟฟ้าประเภทเครื่องปรับอากาศ
- (4) รถจักรยานยนต์"

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 30 (พ.ศ. 2540) ออกตามความใน
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527)

"(5) แบตเตอรี่"

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ. 2541) ออกตามความใน
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527)

"(6) เครื่องดื่ม"

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 37 (พ.ศ. 2548) ออกตามความใน
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อน
ภาษีได้)

ข้อ 3 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไป
ให้ไว้ ณ วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2534

สุธี สิงห์เสน่ห์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุง
การกำหนดสินค้าที่

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับการจัดเก็บ
ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 109 ตอนที่ 1 ลงวันที่ 1 มกราคม 2535)



ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้น
จากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว

เพื่อให้การลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้วของผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทันสมัย มีประสิทธิภาพประสิทธิผล ตลอดจนเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 กรมสรรพสามิตจึงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าซึ่งได้เสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้วมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมต้องเสียสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิก

1.1 ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว ลงวันที่ 9 มกราคม พ.ศ. 2538

1.2 ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2540

1.3 ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 14 ธันวาคม พ.ศ. 2542

ข้อ 2 วัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้นั้นจะต้องเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ได้นำมาใช้ผลิตสินค้าในจำนวนที่มีการขอชำระภาษี ทั้งนี้ไม่รวมถึง

2.1 วัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมใช้สิทธิลดหย่อนภาษีแล้ว

2.2 วัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตหรือตัดแปลงรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ที่เสียภาษีในลักษณะตัดแปลงหรือจากมูลค่าที่ใช้ตัดแปลง

"ข้อ 3 ให้ลดหย่อนภาษีโดยนำจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตของวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่ได้เสียไว้แล้ว มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่จะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ได้เท่ากับจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไว้แล้ว

ในกรณีนำเครื่องปรับอากาศมาเป็นส่วนประกอบในการผลิตรถยนต์กระบะหรือรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (DOUBLE CAB)ให้นำจำนวนเงินภาษีของเครื่องปรับอากาศมาหักลดหย่อนออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับรถยนต์ได้ไม่เกินจำนวนเงินภาษีตามมูลค่าของเครื่องปรับอากาศที่คำนวณตามอัตราภาษีของรถยนต์กระบะหรือรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (DOUBLE CAB) (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว (ฉบับที่ 2))

ข้อ 4 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะลดหย่อนภาษีสรรพสามิตให้ยื่นแบบรายการวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่จะขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิต (ภษ.01-29) ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ผู้ประกอบอุตสาหกรรมน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน จะต้องส่งตัวอย่างวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตและสินค้าที่ผลิตได้ เพื่อให้กรมสรรพสามิตตรวจวิเคราะห์ก่อนพิจารณาอนุมัติ

ข้อ 5 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะเปลี่ยนแปลงปริมาณส่วนผสมหรือจำนวนวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่แจ้งไว้ ให้ยื่นแบบรายการวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่จะขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิต (ภษ.01-29) ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์ <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก่อนทำการเปลี่ยนแปลงทุกครั้ง

ข้อ 6 การลดหย่อนภาษีสรรพสามิตให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมปฏิบัติ ดังนี้

6.1 กรณียื่นแบบรายการภาษี โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> ให้ยื่นแบบรายการภาษี (ภษ.01-12) พร้อมแบบคำขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า (ภษ.01-30) ส่วนหลักฐานบัญชี รับ-จ่ายสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตและสำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตให้เก็บไว้ ณ โรงอุตสาหกรรมหรือสำนักงานที่ตั้งของผู้ประกอบอุตสาหกรรมแล้วแต่กรณี เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจสอบได้ตลอดเวลา

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ให้ยื่นแบบรายการภาษี (ภษ.01-12) พร้อมแบบคำขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า (ภษ.01-30) และบัญชีรับ-จ่ายสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิต ส่วนหลักฐาน

สำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิต สำเนาหลักฐานการรับน้ำมันจริงที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิต สำเนาหลักฐานในการโอนน้ำมัน (ถ้ามีการโอนน้ำมันระหว่างคลังของผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งเป็นบุคคลเดียวกัน) และสำเนาเอกสารรับรองการชำระภาษีที่ได้ชำระไว้ให้เก็บไว้ ณ โรงอุตสาหกรรมหรือสำนักงานที่ตั้งของผู้ประกอบอุตสาหกรรมแล้วแต่กรณี เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจสอบได้ตลอดเวลา

6.2 กรณีอื่นนอกจาก 6.1 ให้ยื่นเอกสาร ดังนี้

(1) แบบรายการภาษี (ภษ.01-12)

(2) แบบคำขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิต สำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า (ภษ.01-30)

(3) บัญชีรับ-จ่ายสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต

(4) สำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันให้ยื่นเอกสารเพิ่มเติม ดังนี้

(1) สำเนาหลักฐานการรับน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตจริง

(2) สำเนาหลักฐานการโอนน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน (ถ้ามีการโอนน้ำมันระหว่างคลังของผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งเป็นบุคคลเดียวกัน)

(3) สำเนาเอกสารรับรองการชำระภาษีที่ได้ชำระภาษีไว้

ข้อ 7 การอนุมัติลดหย่อนภาษีสรรพสามิตให้มีผลตั้งแต่วันที่ยื่นคำขออนุมัติเป็นต้นไป

ข้อ 8 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันออกประกาศเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 7 พฤษภาคม พ.ศ. 2547

สฤติย์ ลิมพงค์พันธุ์

อธิบดีกรมสรรพสามิต

กฎกระทรวง

ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542)

ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาคน
และสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 มาตรา 102 (2) และมาตรา 104 วรรคหนึ่ง แห่ง
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้
ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ 10 (พ.ศ. 2527) ออกตามความใน
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืน
หรือยกเว้นภาษีและสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้ว

ข้อ 2 ให้เครื่องตีที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการในราชการส่วนกลาง
ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนด เป็น
สินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี

ข้อ 3 ให้สินค้านี้เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้
เสียไปแล้ว ในกรณีที่สินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

- (1) เครื่องตี
- (2) แบตเตอรี่

ให้ไว้ ณ วันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2542

ธารินทร์ นิมมานเหมินทร์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ เนื่องจากสินค้าแบตเตอรี่ที่ชำระภาษีไว้แล้วได้เกิดความเสียหายขึ้นในระหว่างการขนส่งและอาจเสื่อมคุณภาพจากการผลิตขึ้นได้ เช่นเดียวกับสินค้าเครื่องดื่ม ดังนั้น เพื่อเป็นการสนับสนุนอุตสาหกรรมแบตเตอรี่ภายในประเทศ และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ผลิตและผู้ใช้แบตเตอรี่ สมควรกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในลักษณะเดียวกับสินค้าเครื่องดื่ม และสมควรกำหนดให้สินค้าเครื่องดื่มที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ประกอบกับมีสินค้าหลายประเภทที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากการบริจาคและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ แต่เนื่องจากสินค้าดังกล่าวได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไปแล้ว สมควรปรับปรุงการกำหนดสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากการบริจาคและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพให้เหมาะสมยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 116 ตอนที่ 13 ก ลงวันที่ 5 มีนาคม 2542)

ระเบียบกรมสรรพสามิต

ว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร
หรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษี
สำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 พ.ศ. 2547

เพื่อให้การยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นไปโดยถูกต้อง ทันสมัย โปร่งใส และเป็นธรรม

อาศัยอำนาจตามความในข้อ 3 แห่งกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืน หรือยกเว้นภาษี พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547 กรมสรรพสามิตจึงวางระเบียบไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า "ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 พ.ศ. 2547"

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 เมษายน พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิกระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 พ.ศ. 2542 ลงวันที่ 7 มิถุนายน พ.ศ. 2542

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

"ผู้ส่งออก" หมายความว่า ผู้ที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือผู้ที่นำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร

"เขตปลอดอากร" หมายความว่า เขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ข้อ 5 ให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 ทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยการสำนักบริหารการจัดเก็บภาษี เป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

หมวด 1

การยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้า
ที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร

ข้อ 6 ให้ผู้ส่งออกมีสิทธิขอยกเว้นหรือคืนภาษี ดังนี้

6.1 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต มีสิทธิขอยกเว้นหรือคืนภาษีได้

6.2 ผู้ซื้อหรือได้รับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร และได้รับมอบอำนาจจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมนั้นให้ดำเนินการขอยกเว้นหรือคืนภาษี มีสิทธิขอยกเว้นหรือคืนภาษีได้

6.3 นิติบุคคลที่มีใช้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ซึ่งได้ซื้อหรือได้รับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นทอดแรก เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยไม่ได้รับมอบอำนาจจากผู้ประกอบ

6.3 นิติบุคคลที่มีใช้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ซึ่งได้ซื้อหรือได้รับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นทอดแรก เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร โดยไม่ได้รับมอบอำนาจจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมให้ใช้วิธีการคืนภาษี

6.4 บุคคลอื่นที่มีได้ซื้อหรือได้รับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นทอดแรก ให้ใช้วิธีการคืนภาษี

ข้อ 7 ผู้ส่งออกที่ประสงค์จะขอยกเว้นหรือคืนภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ปฏิบัติดังนี้

7.1 ยื่นคำขอยกเว้นหรือคืนภาษี ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามแบบ ภษ. 01-28 ทำระเบียบนี้ ก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าโดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บนหรือสถานที่เก็บสินค้าของผู้นั้นตั้งอยู่แล้วแต่กรณี พร้อมหลักฐานที่ระบุไว้ในแบบคำขอ

7.2 กรณีส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร ให้ประทับตราหรือทำเครื่องหมาย "FOR EXPORT ONLY" หรือ "FOR EXPORT " หรือเครื่องหมายใด ๆ ที่ตัวสินค้า หรือภาชนะบรรจุสินค้าให้มองเห็นได้ชัดเจน เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะสั่งเป็นอย่างอื่น

กรณีส่งน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกนอกราชอาณาจักร ให้เติมสาร Marker ก่อนการส่งออกนอกราชอาณาจักร ณ โรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าแล้วแต่กรณี ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคแรกหรือวรรคสองแล้ว อนุญาตให้ผู้ส่งออกนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี ไปยังสถานที่ส่งออกหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบคำขอได้

“ข้อ 7.3 ส่งแบบ ภาษ.01-28 ที่ได้รับการรับรองการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรจากผู้ส่งออก พร้อมหลักฐานที่ระบุในแบบคำขอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ซึ่งได้รับคำขอไว้ตามข้อ 7.1 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร แล้วแต่กรณี

กรณีที่ผู้ส่งออกมีการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตให้ส่งเฉพาะแบบ ภาษ.01-28 ที่ได้รับการรับรองการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร หรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรจากผู้ส่งออก พร้อมข้อมูลหลักฐานการรับรองการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือการนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากรของพนักงานศุลกากร ส่วนหลักฐานอื่นที่ระบุในแบบคำขอให้ผู้ส่งออกเก็บไว้ ณ โรงอุตสาหกรรมหรือสถานประกอบการของผู้ส่งออกแล้วแต่กรณี เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตสามารถตรวจสอบได้ตลอดเวลา”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550)

7.4 จัดทำรายงานประจำเดือนการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร และการนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร ตามแบบทำยระเบียบนี้ และรายงานต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 7.1 ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

(หมายเหตุ แบบ ภาษ.01-28 ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2553)

มีกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องดังนี้

-ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการเติมสาร Marker ในน้ำมันดีเซล พ.ศ. 2550

ข้อ 8 ผู้ส่งออกที่ประสงค์จะขอยกเว้นภาษี โดยขอให้นำสินค้าไปเก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้าเพื่อรอการส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร แล้วแต่กรณี ให้ปฏิบัติดังนี้

8.1 ขออนุมัติสถานที่เก็บสินค้าต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพร้อมหลักฐาน ดังนี้

- (1) ชื่อ ที่อยู่ ของสถานที่เก็บสินค้า
- (2) ชื่อเจ้าของหรือผู้มีอำนาจดำเนินการของสถานที่เก็บสินค้า

(3) แบบแปลนแผนผังของสถานที่เก็บสินค้า กรณีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ให้ระบุหมายเลขถังที่จะใช้เก็บน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันด้วย

(4) หลักฐานแสดงความยินยอมให้ใช้สถานที่เก็บสินค้าจากเจ้าของสถานที่เก็บสินค้า

(5) หนังสือยินยอมให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตเข้าทำการตรวจสอบสินค้าตลอดจนบัญชีหลักฐานต่าง ๆ ภายในสถานที่เก็บสินค้าได้ตลอดเวลาจากเจ้าของสถานที่เก็บสินค้า

8.2 ยื่นคำขอนำสินค้าไปเก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้าต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามแบบ ภาษ.01-28/1 ทำระเบียบนี้ ก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคแรกแล้ว อนุญาตให้ผู้ส่งออกนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี ส่งไปยังสถานที่เก็บสินค้าภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบคำขอได้

8.3 ส่งแบบ ภาษ. 01-28/1 ต้นฉบับพร้อมหลักฐานที่ระบุในแบบคำขอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 8.2 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี

8.4 เมื่อจะส่งสินค้าที่เก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้า ออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ปฏิบัติตามข้อ 7 โดยอนุโลม

8.5 ต้องส่งสินค้าที่เก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้า ออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้เสร็จสิ้นภายในเวลาหกเดือนนับแต่วันที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี

8.6 จัดทำรายงานประจำเดือนการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรและการนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร และบัญชีรับ-จ่ายสินค้า ณ สถานที่เก็บสินค้าตามแบบทำระเบียบนี้ และรายงานต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 8.2 ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

หมวด 2

การขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบ
อุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102

ข้อ 9 การขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 (1) และ (2) ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมปฏิบัติ ดังนี้

9.1 ยื่นคำขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามแบบ ภาษ. 01-34 ทำระเบียบนี้ ก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บนหรือสถานที่เก็บสินค้า โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจาก

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี

9.2 ประทับคำว่า "คินภาษี" หรือ "ยกเว้นภาษี" แล้วแต่กรณี ที่ตัวสินค้าหรือ ภาชนะบรรจุสินค้านั้น ให้มองเห็นได้ชัดเจน เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะสั่งเป็นอย่างอื่น ก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือสถานที่เก็บสินค้า

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคแรกแล้ว อนุญาตให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมนำ สินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี ภายใน กำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบคำขอได้

9.3 ส่งแบบ ภาษ. 01-34 ต้นฉบับ พร้อมหลักฐานที่ระบุไว้ในแบบคำขอต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 9.1 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่นำสินค้าออกจากโรง อุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี

9.4 จัดทำรายงานประจำเดือนการจ่ายสินค้าที่ขอรับคินหรือยกเว้นภาษีตาม มาตรา 102 ตามแบบท้ายระเบียบนี้ และรายงานต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอ ตามข้อ 9.1 ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรม สรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดี มอบหมาย

ข้อ 10 การขอรับคินหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 (3) ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ปฏิบัติ ดังนี้

10.1 ยื่นคำขอรับคินหรือยกเว้นภาษีตามแบบ ภาษ. 01-35 ท้ายระเบียบนี้ ก่อน นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บนหรือสถานที่เก็บสินค้า โดยผ่านระบบเครือข่าย อินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจาก อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี

กรณีที่ขอคินภาษีสำหรับสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ตามมาตรา 102 (3) ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยื่นแบบ ภาษ. 01-35 ที่ผู้ได้รับเอกสิทธิ และกระทรวงการต่างประเทศได้ลง ลายมือชื่อรับรองการรับหรือการใช้สินค้านั้นแล้ว เป็นงวด งวดละ 4 เดือน พร้อมหลักฐานที่ระบุใน แบบคำขอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือ คลังสินค้าทัณฑ์บนตั้งอยู่ภายในหกเดือน นับแต่วันสิ้นงวด

10.2 ประทับคำว่า "คินภาษี" หรือ "ยกเว้นภาษี" แล้วแต่กรณี ที่ตัวสินค้าหรือ ภาชนะบรรจุสินค้านั้น ให้มองเห็นได้ชัดเจน เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะสั่งเป็นอย่างอื่น ก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคแรกแล้ว อนุญาตให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมนำ สินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี ภายใน กำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบคำขอได้

10.3 ส่งแบบ ภาษ. 01-35 ต้นฉบับ พร้อมหลักฐานที่ระบุไว้ในแบบคำขอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 10.1 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่นำสินค้าออกจากรองอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี

10.4 จัดทำรายงานประจำเดือนการจ่ายสินค้าที่ขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 ตามแบบท้ายระเบียบนี้ และรายงานต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 10.1 ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

ข้อ 11 การขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามมาตรา 102 (4) ให้ผู้ประกอบการปฏิบัติ ดังนี้

11.1 ยื่นคำขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามแบบ ภาษ. 01-36 ท้ายระเบียบนี้ ก่อนนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าโดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี

11.2 เติมสาร Marker ก่อนนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้า แล้วแต่กรณี ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคแรกแล้ว อนุญาตให้ผู้ประกอบการนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บนหรือสถานที่เก็บสินค้าแล้วแต่กรณี ภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบคำขอได้

11.3 ส่งแบบ ภาษ. 01-36 ต้นฉบับ พร้อมหลักฐานที่ระบุในแบบคำขอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 11.1 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่นำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่เก็บสินค้าแล้วแต่กรณี

11.4 จัดทำรายงานประจำเดือนการจ่ายสินค้าที่ขอรับคืนหรือยกเว้นภาษี ตามมาตรา 102 ตามแบบท้ายระเบียบนี้ และรายงานต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 11.1 ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

ข้อ 12 ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะขอยกเว้นภาษีสำหรับน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันโดยนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันไปเก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้า เพื่อจะนำไปใช้เติมเรือไปต่างประเทศ ให้ปฏิบัติ ดังนี้

12.1 ขออนุมัติสถานที่เก็บสินค้า โดยถือปฏิบัติตามข้อ 8.1 โดยอนุโลม

12.2 ยื่นคำขอนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันไปเก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้า ตามแบบ ภาษ. 01-36/1 ท้ายระเบียบนี้ ก่อนนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต

<http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคแรกแล้ว อนุญาตให้ผู้ส่งออกนำสินค้าออกจาก โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี ส่งไปยังสถานที่เก็บสินค้าภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบคำขอได้

12.3 ส่งแบบ ภาษ. 01-36/1 ต้นฉบับพร้อมหลักฐานที่ระบุในแบบคำขอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 12.2 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่นำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วแต่กรณี

12.4 เมื่อนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งเก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้าไปใช้เติมเรือไปต่างประเทศ ให้ถือปฏิบัติตามข้อ 11 โดยอนุโลม

12.5 ต้องนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่เก็บไว้ ณ สถานที่เก็บสินค้าไปใช้เติมเรือไปต่างประเทศ ให้เสร็จสิ้นภายในหกเดือนนับแต่วันที่นำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี

12.6 จัดทำรายงานการจ่ายสินค้าที่ขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 และบัญชีรับ-จ่าย สินค้า ณ สถานที่เก็บสินค้า ตามแบบท้ายระเบียบนี้ และรายงานต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายซึ่งได้รับคำขอตามข้อ 12.2 ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> หรือวิธีการอื่นซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

หมวด 3

บทเฉพาะกาล

ข้อ 13 การดำเนินการเกี่ยวกับการขอยกเว้นหรือคืนภาษีที่ได้กระทำไปแล้วตามระเบียบกรมสรรพสามิตที่ยกเลิกโดยข้อ 3 แห่งระเบียบนี้ ให้เป็นอันใช้ได้ สำหรับการดำเนินการต่อไปให้เป็นไปตามที่กำหนดในระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 8 เมษายน พ.ศ. 2547

สถิตย์ ลิ้มพงศ์พันธุ์

อธิบดีกรมสรรพสามิต

ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง ลดอัตรา และยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27)

เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิก

- (1) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2527
- (2) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 16 มกราคม พ.ศ. 2529
- (3) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 8) ลงวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2530
- (4) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้น ภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 11) ลงวันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2532
- (5) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้น ภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 14) ลงวันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2533
- (6) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 16) ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2533
- (7) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 21) ลงวันที่ 28 มีนาคม พ.ศ. 2534
- (8) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราภาษีสรรพสามิต(ฉบับที่ 22) ลงวันที่ 27 พฤษภาคม พ.ศ. 2534
- (9) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 23) ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2534

(10) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องลดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 24) ลงวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ. 2534

(11) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 25) ลงวันที่ 26 พฤศจิกายน พ.ศ. 2534

(12) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 26) ลงวันที่ 6 ธันวาคม พ.ศ. 2534

ข้อ 2 ให้ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 ตามบัญชีท้ายประกาศนี้

ข้อ 3 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 30 ธันวาคม 2534

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY
สุธี สิงห์เสนห์
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก

เพื่อยกระดับคุณภาพชีวิตและสุขภาพอนามัยที่ดีของประชาชน เพิ่มความน่าเชื่อถือในหมู่ผู้บริโภค และบูรณาการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐาน โปร่งใส และเป็นธรรม ให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืน

อาศัยอำนาจตามความในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 02.03 ไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

หมวด 1

บทบัญญัติทั่วไป

ข้อ 2 ในประกาศนี้

"เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก" หมายความว่า เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ทำจากผลไม้หรือพีชผัก ซึ่งไม่มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ ทั้งนี้ ต้องไม่ใช่เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของสารที่ให้พลังงาน อาทิเช่น ทอรีน อินโนซิทอลหรือกลูโคโรโนแลกโตน เป็นต้น

ข้อ 3 เครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ที่จะได้รับยกเว้นภาษีต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

3.1 เป็นเครื่องดื่มที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มและอัตราส่วนผสมตามที่กำหนดในบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้ผลไม้และน้ำพีชผักท้ายประกาศนี้

3.2 ยกเลิก

(ยกเลิกโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก (ฉบับที่ 2))

ข้อ 4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี คือ ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ทั้งนี้ ผู้ประกอบการเครื่องดื่มน้ำผลไม้

ผลไม้และน้ำพีชผักมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังต่อไปนี้

- 4.1 จดทะเบียนสรรพสามิต ตามมาตรา 25
 - 4.2 ส่งตัวอย่างเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ขอยกเว้นภาษีในปริมาณไม่น้อยกว่า 2 ลิตร พร้อมแสดงสูตรส่วนผสมและกรรมวิธีการผลิตให้กรมสรรพสามิตใช้ตรวจสอบประกอบการพิจารณายกเว้นภาษีสรรพสามิต
 - 4.3 ส่งวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตให้กรมสรรพสามิต กรณีที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตร้องขอ
 - 4.4 ทำบัญชีประจำวันและงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบ การผลิต และการจำหน่ายสินค้า ตามมาตรา 112 โดยต้องจัดส่งงบเดือนดังกล่าวให้เจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่
 - 4.5 แจ้งวันเวลาทำการตามปกติ และวันเวลาหยุดทำการของโรงอุตสาหกรรมตาม มาตรา 116
 - 4.6 แจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา 117
- ข้อ 5 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ต้องแสดงรายละเอียดต่าง ๆ ที่ ภาชนะบรรจุ และหรือฉลากปิดภาชนะ และหรือฝาปิดภาชนะบรรจุเครื่องดื่ม ดังต่อไปนี้
- 5.1 ชื่อผู้ประกอบการ/ผู้นำเข้า
 - 5.2 สถานที่ตั้งโรงอุตสาหกรรม/สถานประกอบการของผู้นำเข้า
 - 5.3 ชื่อเครื่องดื่ม”
- (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้น ภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก (ฉบับที่ 2))
- 5.4 เครื่องหมายการค้า
 - 5.5 ส่วนผสมหลักของเครื่องดื่ม (โดยคำนวณเป็นร้อยละต่อปริมาตรสุทธิของ เครื่องดื่ม)
 - 5.6 ปริมาตรสุทธิ
 - 5.7 วัน เดือน ปี ที่ผลิต และที่หมดอายุหรือที่ควรบริโภคก่อน
- เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยาย เครื่องดื่มต้องแสดงรายละเอียดต่าง ๆ ตามข้อ 5.1-5.5 บนเครื่องขยายเครื่องดื่มในตำแหน่งที่มองเห็น ได้ชัดเจนด้วย
- ในกรณีส่งเครื่องดื่มออกไปนอกราชอาณาจักร ให้แสดงชื่อและสถานประกอบการ ของผู้จัดจำหน่ายในต่างประเทศแทนรายละเอียดตาม ข้อ 5.1 และ 5.2 ก็ได้
- ข้อ 6 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ดังนี้
- 6.1 กรณีผลิตในราชอาณาจักร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิต พื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

6.2 กรณีนำเข้า ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่ด่านศุลกากรตั้งอยู่ เว้นแต่การนำเข้าผ่านด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครและมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่สำนักงานตั้งอยู่

ข้อ 7 การยื่นคำขอยกเว้นภาษีตามข้อ 6 ให้แจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับเครื่องตีที่ขอยกเว้นภาษีตามข้อ 5 ให้ชัดเจน และยื่นตามกำหนดเวลา ดังนี้

7.1 ในกรณีผลิตในราชอาณาจักร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษีก่อนการผลิตในครั้งแรก

7.2 ในกรณีนำเข้า ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษีก่อนการนำเข้าในครั้งแรก

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงปริมาตรสุทธิ หรือขนาดภาชนะบรรจุ ซึ่งแตกต่างจากที่ได้รับยกเว้นภาษีไว้เดิม ผู้ขอยกเว้นภาษีจะต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงปริมาตรสุทธิและขนาดภาชนะบรรจุให้ผู้มีอำนาจอนุมัติยกเว้นภาษีก่อนการผลิตทุกครั้ง จึงจะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องตีที่เปลี่ยนแปลงปริมาตรสุทธิหรือขนาดภาชนะบรรจุนั้น แต่ผู้ขอยกเว้นภาษีไม่ต้องแจ้งรายละเอียดตามข้อ 5 หากอัตราส่วนผสมของเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักดังกล่าวมิได้เปลี่ยนแปลง

หมวด 2 การพิจารณาอนุมัติ

ข้อ 8 ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย เป็นผู้มีอำนาจอนุมัติยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักตามประกาศนี้

การอนุมัติตามวรรคหนึ่ง ให้มีผลใช้บังคับ ดังนี้

8.1 กรณีผลิตในราชอาณาจักร ให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี เป็นต้นไป

8.2 กรณีนำเข้า ให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่อนุมัติให้ยกเว้นภาษี เป็นต้นไป ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้นำเข้าจะได้นำไปยื่นต่อกรมศุลกากรในการนำเข้าเครื่องตีดังกล่าวต่อไป

หมวด 3

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก

ข้อ 9 การตรวจสอบคุณภาพเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับยกเว้นภาษีแล้ว ณ โรงอุตสาหกรรม ให้สรรพสามิตพื้นที่แต่ละพื้นที่ที่มีหน้าที่เก็บตัวอย่างเครื่องตีที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตแล้วจากโรงอุตสาหกรรม ทุก 6 เดือน โดยการสุ่มเก็บตัวอย่างเครื่องตีที่มี วันเดือนปี ที่ผลิตคราวเดียวกัน ตัวอย่างละ 2 ชุด ชุดละ 2 ลิตร ส่งให้กรมสรรพสามิตตรวจวิเคราะห์ 1 ชุด และเก็บไว้ที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ไว้เป็นหลักฐานอีก 1 ชุด พร้อมจัดทำบันทึกการเก็บตัวอย่างไว้เป็นหลักฐานด้วย

ข้อ 10 การตรวจสอบคุณภาพเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับยกเว้นภาษีแล้ว ที่วางจำหน่ายในท้องตลาด ให้สรรพสามิตพื้นที่แต่ละพื้นที่ที่มีหน้าที่เก็บตัวอย่าง

เครื่องดัดที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตแล้วจากท้องตลาด ทุก 6 เดือน โดยการสุ่มซื้อตัวอย่าง เครื่องดัดที่มี วัน เดือน ปี ที่ผลิตคราวเดียวกัน ตัวอย่างละ 2 ชุด ชุดละ 2 ลิตร ส่งให้กรมสรรพสามิต ตรวจสอบ 1 ชุด และเก็บไว้ที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ไว้เป็นหลักฐานอีก 1 ชุด พร้อมจัดทำบันทึก การเก็บตัวอย่างไว้เป็นหลักฐานด้วย

หมวด 4
มาตรการบังคับ

ข้อ 11 หากกรมสรรพสามิตตรวจพบว่าเครื่องดัดที่ได้รับการยกเว้นภาษีมีอัตรา ส่วนผสมไม่เป็นไปตามอัตราส่วนผสมตามบัญชีท้ายประกาศนี้ หรือมีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามข้อ 3 หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อ 4 และข้อ 5 ให้ถือว่า เครื่องดัดในส่วนที่มีอัตราส่วนผสมไม่เป็นไปตามบัญชีท้ายประกาศ หรือเครื่องดัดในส่วนที่ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กล่าวข้างต้นไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีและให้ เสียภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มแล้วแต่กรณี ตั้งแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

ข้อ 12 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษี กรมสรรพสามิตจะ ดำเนินการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายต่อไป

หมวด 5 บทเฉพาะกาล

“ข้อ 13 ผู้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและ ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศ กระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 ประกอบกับประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องดัดน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลง วันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 อยู่ก่อนวันที่ประกาศนี้ใช้บังคับ ให้ถือว่าได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ต่อไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้น ภาษีเครื่องดัดน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก (ฉบับที่ 2))

ข้อ 14 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันออกประกาศเป็นต้นไป
ประกาศ ณ วันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2551

สมชัย อภิวัฒน์พร
รองอธิบดี รักษาการแทน
อธิบดีกรมสรรพสามิต

ประกาศกรมสรรพสามิต
เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม
ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ด้วยเป็นการสมควรปรับปรุงประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เพื่อให้สอดคล้องกับโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ ตลอดจนเพื่อให้การปฏิบัติราชการเป็นไปด้วยความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 104 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2533

ข้อ 2 ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งให้แจ้งรายละเอียดระบุถึงสาเหตุที่สินค้าเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ โดยยื่นคำขอตามแบบ ภาษ.01-37 และแบบ 01-38 ต่ออธิบดี หรือสรรพสามิตจังหวัดที่โรงอุตสาหกรรมนั้นตั้งอยู่เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้านั้น การยื่นคำขอในแต่ละครั้งจะต้องสินค้าเครื่องดื่มที่ได้รับความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพมีมูลค่าภาษีครั้งละไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท และไม่เกิน 500,000 บาท แต่ถ้าต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ขอได้เพียงครั้งเดียวภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีของผู้ประกอบการอุตสาหกรรม แล้วแต่กรณี

ข้อ 3 เครื่องดื่มที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะได้รับการพิจารณาให้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว จะต้องเป็นเครื่องดื่ม ดังนี้

3.1 เครื่องดื่มที่ภาชนะบรรจุเสียหายโดยแตกร้าว บุบไม่เป็นรูปทรงจนไม่สามารถนำมาใช้บริโภคได้ และต้องมีเครื่องหมายแสดงการเสียหายชัดเจนและเป็นในสภาพที่ปกติและจะต้องติดแน่นกับภาชนะบรรจุโดยยังไม่มีกรถูกเปิดแยกออกจากกัน

3.2 เครื่องดื่มที่เสื่อมคุณภาพ เครื่องดื่มที่หมดอายุจนไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องดื่มได้

3.2.1 เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดใส เช่น ขวดเครื่องดื่มนั้นต้องมีลักษณะสีของเครื่องดื่มเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คีน จางลงหรือเข้มขึ้นขึ้น

3.2.2 เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดทึบ เช่น กระป๋องกล่อง ภาชนะบรรจุนั้นต้องมีลักษณะบวม มีเครื่องดื่มซึมออกมาจากภาชนะ ภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม

ข้อ 4 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้เป็นคณะกรรมการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

4.1 สำหรับการบริหารราชการส่วนกลาง ประกอบด้วย

- (1) ผู้อำนวยการสำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน
- (2) ผู้อำนวยการ กองแผนงาน หรือผู้แทน
- (3) ผู้อำนวยการส่วนทะเบียนและเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี สำนักบริหาร

การจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน

ทั้งนี้ ผู้แทนตาม (1) (2) (3) ต้องเป็นข้าราชการตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป

4.2 สำหรับการบริหารราชการส่วนภูมิภาค ประกอบด้วย

- (1) สรรพสามิตจังหวัด หรือผู้แทน
- (2) สรรพสามิตอำเภอที่โรงอุตสาหกรรมนั้นตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (3) เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต ตั้งแต่ระดับ 6 ขึ้นไปหรือเจ้าหน้าที่ตรวจ

สรรพสามิต หรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด

เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้แล้ว ให้ทำบันทึกรายละเอียดไว้สองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหนึ่งฉบับ อีกฉบับหนึ่งมอบให้คณะกรรมการตามข้อ 5 ดำเนินการต่อไป

ข้อ 5 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้ เป็นคณะกรรมการทำลายสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

5.1 สำหรับการบริหารราชการส่วนกลาง ประกอบด้วย

- (1) ผู้อำนวยการส่วนคืน ยกเว้นและลดหย่อนภาษี สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน
- (2) ผู้อำนวยการส่วนวิเคราะห์รายการภาษี สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน
- (3) ผู้อำนวยการส่วนกฎหมายและระเบียบสำนักกฎหมาย หรือผู้แทน

ทั้งนี้ ผู้แทนตาม (1) (2) (3) ต้องเป็นข้าราชการตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป

5.2 สำหรับการบริหารราชการส่วนภูมิภาค ประกอบด้วย

- (1) เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต 7 ฝ่ายบริหารและจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด หรือผู้แทน
- (2) เจ้าหน้าที่ตรวจสรรพสามิต 7 ฝ่ายป้องกันและปราบปราม สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด หรือผู้แทน
- (3) เจ้าพนักงานสรรพสามิต ตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด

ข้อ 6 ให้คณะกรรมการควบคุมการทำลายเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามข้อ 5 ดำเนินการควบคุมการทำลายให้แล้วเสร็จและมีจำนวนครบถ้วนถูกต้องตามบันทึกของคณะกรรมการตรวจสอบเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามข้อ 4 โดยใช้วิธีการ คือ

6.1 เครื่องดื่ม ตามข้อ 3.1 ให้ทำลายโดยใช้วิธีหนึ่งวิธีใด ดังต่อไปนี้

- (1) ใช้รถบดทำลาย
- (2) ใช้เครื่องจักรบดทำลาย
- (3) ใช้วิธีเผาไฟทำลาย
- (4) ใช้วิธีการอื่น ๆ ตามที่อธิบดีเห็นสมควร

6.2 เครื่องดื่ม ตามข้อ 3.2 ให้ทำลายโดยใช้วิธีหนึ่งวิธีใด ดังต่อไปนี้

- (1) กรณี 3.2.1 ใช้วิธีการเปิดหรือเจาะทำลายเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจัด

ทะเบียน

(2) กรณี 3.2.2 หากมีการจดทะเบียนภาษณะบรรจุเป็นเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีให้เจาะทำลายแล้วเท่านั้น นำภาษณะบรรจุนั้นไปเผาไฟหรือบดทำลายโดยใช้เครื่องจักรหรือรถบดทำลาย

- (3) ให้วิธีการอื่น ๆ ตามที่อธิบดีเห็นสมควร

เมื่อตรวจควบคุมการทำลายเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เสร็จแล้ว ให้ทำบันทึกไว้เป็นหลักฐานสองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหนึ่งฉบับ อีกหนึ่งฉบับเสนอสำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือสำนักงานสรรพสามิตจังหวัด เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบคืนภาษี

ข้อ 7 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยื่นคำขอรับคืนภาษีตามแบบ ภษ. 01-39 ต่ออธิบดีหรือสรรพสามิตจังหวัด และให้สรรพสามิตจังหวัดพิจารณาเสนออธิบดีเพื่อสั่งคืนภาษีต่อไป

ประกาศ ณ วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2540

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

สมชัย ฤชุพันธุ์

อธิบดีกรมสรรพสามิต

กฎกระทรวง

ฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2527)

ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
ว่าด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการสั่งให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 และมาตรา 110 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติ
ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ดอกเบียที่จะให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี ให้คิดดังต่อไปนี้

(1) กรณีคืนเงินภาษีที่ชำระตามแบบรายการภาษี ไม่ว่าจะชำระพร้อมกับการยื่นหรือไม่ ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่ถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี

(2) กรณีคืนเงินภาษีที่ชำระตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือตามคำสั่งของ
พนักงานเจ้าหน้าที่ ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่ชำระภาษี

การคิดดอกเบี้ยตามวรรคหนึ่ง ให้คิดจนถึงวันที่ลงในหนังสือแจ้งคำสั่งคืนเงิน หรือวันที่
อนุมัติให้คืนเงินภาษีที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพสามิต

ข้อ 2 การคิดดอกเบี้ยตามข้อ 1 จะคิดให้ต่อเมื่อได้มีการยื่นแบบรายการภาษีหรือคำ
ร้องขอคืนเงินภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือภายในกำหนดเวลาที่ได้รับการขยาย
หรือเลื่อนให้

การยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี ผู้ยื่นคำร้องต้องนำเอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ที่
เกี่ยวข้องไปแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อพิสูจน์ว่าได้เสียภาษีเกินไปด้วย

ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อตรวจสอบว่าได้เสีย
ภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ผู้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีต้องนำเอกสาร
หรือหลักฐานไปแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในกำหนดเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่ง แต่ไม่น้อยกว่า
สิบห้าวันนับแต่วันที่รับคำสั่งเป็นหนังสือ ในกรณีที่มีเหตุสมควร อธิบดีมีอำนาจขยายกำหนดเวลา
ดังกล่าวให้ได้ แต่ให้ระงับการคิดดอกเบี้ยให้ในระหว่างกำหนดเวลาที่ขยายให้จนถึงวันที่ได้ปฏิบัติตาม
คำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่

ถ้าผู้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน
กำหนดเวลาที่กำหนด หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีได้ขยายให้ ให้ระงับการคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วัน
สุดท้ายของกำหนดเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่งตามวรรคสาม

สุธี สิงห์เสน่ห์

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ รักษาการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา 110 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่ม 101 ตอนที่ 169 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2527)



ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวพิมพ์พร วิวัฒน์เจริญกิจ เกิดเมื่อวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2531 ณ จังหวัดชลบุรี สำเร็จการศึกษาชั้นมัธยมศึกษาตอนต้น - ปลาย จากโรงเรียนพนัสพิทยาคาร พ.ศ. 2549 , ปริญญานิติศาสตรบัณฑิต จากมหาวิทยาลัยบูรพา จังหวัดชลบุรี ในปีพ.ศ. 2553 , ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพทนายความในปีพ.ศ. 2555 , สำเร็จประกาศนียบัตรเนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 66 ในปีพ.ศ. 2556

ประวัติการทำงาน นิติกร กรมทรัพยากรทางทะเลและชายฝั่ง กระทรวงธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ในปีพ.ศ. 2555 , ต่อมาเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายกฎหมาย บริษัทไอเซียน พรอพเพอร์ตี้ จำกัดในปีพ.ศ. 2556 และปัจจุบันเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายกฎหมาย บริษัท ยูนิ.ชาร์ม (ประเทศไทย) จำกัด

