

ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายและช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษีสรรพสามิต
สำหรับสินค้ารถยนต์

นางสาวฤทัยรัตน์ เมืองแก้ว

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2555
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

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 Graduate School.

THE PROBLEMS OF AN AMBIGUITY OF LAW AND THE METHOD OF TAX AVOIDANCE
OF EXCISE TAX ON AUTOMOBILE

MISS RUTHAIRUT MUANGKAEW

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 2012

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายและช่องทางการ
หลีกเลี่ยงภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์

โดย

นางสาวฤทัยรัตน์ เมืองแก้ว

สาขาวิชา

กฎหมายการเงินและภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

อาจารย์ นินนาท ไชยธีรภิญโญ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(อาจารย์ นินนาท ไชยธีรภิญโญ)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ วันชัย ตั้งวิจิตร)

ฤทัยรัตน์ เมืองแก้ว : ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายและช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษี
สรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์. (THE PROBLEMS OF AN AMBIGUITY OF LAW
AND THE METHOD OF TAX AVOIDANCE OF EXCISE TAX ON AUTOMOBILE.)

อ. ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก : อ. ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล , อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์ร่วม :
อ. นินนาท ไชยธีรวิญญู, 182 หน้า.

รถยนต์เป็นสินค้าที่ถูกกำหนดโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ
พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่จะต้องมีการเสียภาษี
สรรพสามิต เนื่องจากรถยนต์จัดเป็นสินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือยและเป็นสินค้าที่ได้รับ
ประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ

รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในปัจจุบันถือได้ว่าเป็นรายได้
หลักของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยรายได้จากการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์เพิ่มสูงขึ้น
ตลอดเวลาหลายปีที่ผ่านมา ในปีงบประมาณ 2554 สามารถจัดเก็บได้สูงถึง 92,843.89 ล้านบาท
ซึ่งสูงเป็นอันดับที่ 2 ของสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในปัจจุบันพบว่า การ
จัดเก็บภาษีนี้นั้นยังมีปัญหาอยู่หลายประการ ทั้งในเรื่องความชัดเจนของกฎหมาย และโดยเฉพาะ
อย่างยิ่งปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้ช่องทางต่างๆ ในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีสรรพสามิต อันเป็น
เหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก ซึ่งหากปัญหาเหล่านี้ได้รับการแก้ไข โดยการปรับปรุง
โครงสร้างของกฎหมายภาษีสรรพสามิต แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนวางระเบียบ
และหลักเกณฑ์ต่างๆ ให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น เพื่อลดปัญหาในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานใน
การจัดเก็บภาษี และเพื่อลดโอกาสในการใช้ช่องทางต่างๆ ในการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้มีหน้าที่เสีย
ภาษี ย่อมจะส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีซึ่งจัดเก็บได้เป็นจำนวนที่สูงมากอยู่แล้วมี
ประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นธรรม และสอดคล้องกับ
หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อันจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาประเทศชาติต่อไป

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร.....ลายมือชื่อนิสิต.....

ปีการศึกษา 2555.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์ร่วม.....

5386044534 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS : EXCISE TAX / AUTOMOBILE / TAX AVOIDANCE / AMBIGUITY OF LAW

RUTHAIRUT MUANGKAEW : THE PROBLEMS OF AN AMBIGUITY OF LAW AND THE METHOD OF TAX AVOIDANCE OF EXCISE TAX ON AUTOMOBILE. ADVISOR : AUAAREE ENGCHANIL, Ph.D., CO-ADVISOR : NINNART CHAITHIRAPINYO, 182 pp.

Automobiles that are defined for imposition by the Excise Tax Act B.E. 2527 and Excise Tax Tariff Act B.E. 2527 that are burden in paying excise tax. Because the automobiles are luxury products that benefit a certain state of affairs.

At present, revenue from excise tax for automobiles is currently regarded as the care of the excise tax. The income tax increases for automobiles and for many years in fiscal year 2554 can store up to 92,843.89 million baht, which is ranked as the second product of the excise tax.

According to the study of the excise law for automobiles, taxation is also a problem for several reasons in terms of clarity of the law. The particular problems arising from the use of various ways. To avoid paying tax; as a result, the state had lost a lot of money. If these issues are resolved, the restructuring of the excise law, the rules and guidelines would be clearer. In order to reduce the performance of government officials in tax collection and to reduce the use of various ways to avoid paying tax of a tax obligation. As a result, an income tax collection which already has a very high efficiency would be able to be taxed fairly and in accordance with the principles of a good taxation system. It is beneficial to national development.

Field of Study : Finance and Tax Laws Student's Signature.....
Academic Year : 2012..... Advisor's Signature.....
Co-advisor's Signature.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี ด้วยเพราะได้รับความกรุณาและความเมตตาจากหลายๆ ท่าน ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาหลักและอาจารย์นินนาท ไชยธีรภิญโญ ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาร่วมให้กับผู้เขียน โดยได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา คำแนะนำ และความรู้อันเป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มาโดยตลอด

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ประกาศ คงเอียด ที่ให้ความกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้ความเมตตาในการให้คำปรึกษาที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนเป็นอย่างดีตลอดมา

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์วันชัย ตั้งวิจิตร กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้ให้ความเมตตาแก่ผู้เขียนเป็นอย่างยิ่งในการอนุเคราะห์ข้อมูลที่สำคัญและแหล่งความรู้ที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างดียิ่งเสมอมา

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณครอบครัวของผู้เขียน ที่เป็นทั้งผู้สนับสนุนกำลังทรัพย์และกำลังใจในการศึกษาเล่าเรียนแก่ผู้เขียนตลอดมา ขอขอบคุณเพื่อนๆ ของผู้เขียนที่คอยให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้อย่างดี ขอขอบคุณทุกๆ คน ที่มีส่วนในการสนับสนุนในการทำวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนไม่ว่าในทางใด ทุกๆ ความเมตตาและความกรุณาเป็นสิ่งที่มีส่วนสำคัญยิ่งให้การทำวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนสำเร็จลงได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้หากวิทยานิพนธ์นี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียวและขออภัยไว้ ณ ที่นี้ด้วย

บทที่ 3 ภาษีสรรพสามิตและการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ใน	
ประเทศไทย.....	19
3.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	19
3.2 ความหมายของภาษีสรรพสามิต.....	20
3.3 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	21
3.4 ลักษณะทั่วไปของภาษีสรรพสามิต.....	22
3.5 หลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	22
3.6 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต.....	25
3.7 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต.....	27
3.7.1 ผู้ประกอบอุตสาหกรรม.....	27
3.7.2 ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ.....	29
3.7.3 ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า.....	30
3.7.4 ผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	31
1) ผู้โอน ผู้รับโอน และหรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี	
สำหรับสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตามมาตรา 11.....	31
2) ผู้โอนและผู้รับโอน หรือผู้ได้รับเอกสิทธิ์ สำหรับสินค้าที่ผลิตใน	
ราชอาณาจักรซึ่งจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์โดยได้รับยกเว้นหรือคืน	
ภาษีตามมาตรา 12.....	32
3) เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	32
4) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการ กรณี	
ควมรวมหรือโอนกิจการ.....	33
5) ผู้ดัดแปลงรถยนต์.....	33
6) ผู้กระทำความผิดตามมาตรา 161 และ 162.....	38
3.8 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต.....	38
3.8.1 กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในโรงอุตสาหกรรมหรือคลัง	
สินค้าทัณฑ์บน.....	38

1) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจาก โรงอุตสาหกรรม.....	38
2) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากคลังสินค้า ทัณฑ์บน.....	39
3) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการ เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	39
3.8.2 กรณีสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร.....	40
3.8.3 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีกรณีการโอนสินค้านำเข้าที่ได้รับการ ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีจากบุคคลที่มีสิทธิไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิตาม มาตรา 11.....	41
3.8.4 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีกรณีจำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้ได้รับ เอกสิทธิ์ตามมาตรา 12.....	41
3.8.5 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีกรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า ในคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	41
3.8.6 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีกรณีการควบกิจการเข้าด้วยกันหรือ โอนกิจการให้แก่นัน.....	42
3.8.7 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับรถยนต์ดัดแปลง.....	42
3.8.8 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีผู้กระทำความผิดตาม มาตรา 161 และมาตรา 162.....	43
3.8.9 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับบริการ.....	43
3.9 ฐานภาษี.....	43
3.9.1 ฐานภาษีสำหรับสินค้า.....	43
1) ฐานภาษีตามปริมาณ.....	44
2) ฐานภาษีตามมูลค่า.....	44
2.1) กรณีสินค้าผลิตในราชอาณาจักร.....	44
2.2) กรณีสินค้านำเข้ามาในราชอาณาจักร.....	48
3.9.2 ฐานภาษีสำหรับบริการ.....	49
3.10 อัตราภาษีสรรพสามิต.....	50

	หน้า
3.11 การคำนวณภาษีสรรพสามิต.....	50
3.12 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในประเทศไทย.....	51
3.12.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	53
3.12.2 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	54
3.12.3 ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	55
3.12.4 ฐานภาษีสำหรับรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลง.....	57
3.12.5 อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	58
3.12.6 การยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	63
3.12.7 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจาก ชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว.....	63
บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในต่างประเทศ.....	65
4.1 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	65
4.1.1 ฐานภาษีและอัตราภาษี.....	66
4.1.2 เปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ใน ประเทศไทย.....	69
4.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศอังกฤษ.....	69
4.2.1 ฐานภาษีและอัตราภาษี.....	71
4.2.2 เปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ใน ประเทศไทย.....	76
บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ ในประเทศไทย.....	78
5.1 กรณีปัญหาการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษี สรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	78
1) การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	79
1.1) ข้อดีของการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	79
1.2) ข้อเสียของการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	81
2) การใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	81

2.1) ข้อดีของการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	81
2.2) ข้อเสียของการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	82
3) การใช้ราคาขายส่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	82
3.1) ข้อดีของการใช้ราคาขายส่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	82
3.2) ข้อเสียของการใช้ราคาขายส่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	82
5.1.1 ปัญหาการใช้ช่องว่างของกฎหมายในการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะของการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing).....	83
5.1.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนของคำว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม.....	87
5.2 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว.....	90
5.3 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ.....	95
5.3.1 วิเคราะห์เกณฑ์ขั้นต่ำที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ ในปัจจุบันว่ามีความเป็นธรรมและเหมาะสมหรือไม่เพียงใด.....	101
5.3.2 ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกรณีดัดแปลงรถยนต์ตามมาตรา 144 เบญจ.....	102
5.4 ปัญหาที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กรณีการจำแนกพิกัดภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	104
5.4.1 กรณีศึกษาปัญหาคดีพิพาทระหว่างบริษัท ออโต้ อัลลายแอนซ์ จำกัด และกรมสรรพสามิต.....	105
5.4.2 การหลีกเลี่ยงภาษี.....	106
5.4.3 เปรียบเทียบการจำแนกรถยนต์ตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527.....	108
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	110
6.1 บทสรุป.....	110

	หน้า
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	113
6.2.1 กรณีปัญหาการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณ ภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	113
6.2.2 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบ จากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว.....	115
6.2.3 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่เกิดจากการ ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบื้อง.....	116
6.2.4 ปัญหาที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กรณี การจำแนกพิกัดภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์.....	117
รายการอ้างอิง.....	119
ภาคผนวก.....	125
ภาคผนวก ก.....	126
ภาคผนวก ข.....	131
ภาคผนวก ค.....	135
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	182

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 2-1 สถิติการผลิตรถยนต์ในประเทศไทยตั้งแต่ปี 2545-2554.....	11
ตารางที่ 2-2 สถิติรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสินค้าประเภทต่างๆ จาก ปีงบประมาณ 2549-2554.....	12
ตารางที่ 2-3 ผลการจัดเก็บรายได้ภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ประจำปีงบประมาณ 2549-2554 จำแนกตามรถยนต์ประเภทต่างๆ.....	14
ตารางที่ 3-1 อัตราภาษีรถยนต์.....	58
ตารางที่ 4-1 อัตราภาษี.....	68
ตารางที่ 4-2 อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนแล้วและใช้น้ำมันเชื้อเพลิง ประเภท Petrol car (TC48) หรือ Diesel car (TC49).....	72
ตารางที่ 4-3 อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนแล้วและใช้น้ำมันเชื้อเพลิง ประเภท Alternative fuel car (TC59).....	73
ตารางที่ 4-4 อัตราภาษีสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2010 สำหรับรถยนต์ ที่ใช้น้ำมันเชื้อเพลิงประเภท Petrol car (TC48) หรือ Diesel car (TC49).....	74
ตารางที่ 4-5 อัตราภาษีสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2010 สำหรับรถยนต์ ที่ใช้น้ำมันเชื้อเพลิงประเภท Alternative fuel car (TC59).....	75
ตารางที่ 5-1 สถิติแสดงปริมาณและจำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีรถยนต์ที่ผลิตหรือ ประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว.....	92
ตารางที่ 5-2 เกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงรถยนต์และค่าวัสดุอุปกรณ์ที่ ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	100
ตารางที่ 5-3 สถิติแสดงปริมาณและรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์ที่เกิด จากการดัดแปลง.....	100

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ มีความสำคัญต่อรายได้ของประเทศ เนื่องจากรายได้หลักของประเทศนั้นมาจากแหล่งรายได้เพียงไม่กี่ทาง และหนึ่งในนั้นก็คือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร สำหรับรายได้จากภาษีสรรพสามิต ซึ่งเป็นภาษีประเภทหนึ่งที่สร้างรายได้ให้กับประเทศไทยเป็นจำนวนมาก และถือเป็นแหล่งรายได้หลักของประเทศทางหนึ่ง โดยภาษีสรรพสามิตมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะพิเศษบางประการ เช่น เป็นสินค้าหรือบริการฟุ่มเฟือย หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่อุปโภคบริโภคแล้วเป็นอันตรายต่อสุขภาพ รัฐจึงต้องมีมาตรการควบคุมการอุปโภคบริโภคสินค้าหรือบริการดังกล่าวโดยการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการจัดการกับสินค้าหรือบริการเหล่านั้น สินค้าหรือบริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งสินค้าประเภทหนึ่งในปัจจุบันอาจถือได้ว่าเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นในการดำรงชีวิตเป็นปัจจัยที่ 5 ของประชาชนโดยทั่วไปและสินค้านี้ได้ถูกกำหนดให้ต้องมีภาระในการเสียภาษีสรรพสามิตไว้ด้วย คือ สินค้ารถยนต์

รถยนต์เป็นสินค้าที่ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศเห็นว่าเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการดำรงชีวิต อย่างไรก็ตาม รถยนต์ถือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยชนิดหนึ่ง อีกทั้งยังเป็นสินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากรัฐ อาทิ การให้ถนน รถยนต์จึงถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ทั้งในส่วนของรถยนต์ที่มีการผลิตในประเทศไทยและรถยนต์ที่นำเข้ามาในประเทศไทย โดยตลอดระยะเวลาหลายปีที่ผ่านมาพบว่า รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านี้ รถยนต์นั้นสูงเป็นอันดับที่สองของบรรดาสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตทั้งหมด เป็นรองเพียงสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ซึ่งสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันก็เป็นสินค้าที่ใช้คู่กัน แสดงให้เห็นว่าปริมาณการใช้น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันย่อมสูงมาก (แปรผันตามจำนวนรายได้ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บได้สูงเป็นอันดับที่ 1) ซึ่งมีความเป็นไปได้สูงว่าปริมาณการใช้น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่สูงมากนั้นน่าจะมาจากการใช้รถยนต์จำนวนมากเช่นกันเพราะเป็นสิ่งที่ใช้คู่กัน แม้ว่าสินค้าน้ำมันเองจะไม่ได้ใช้คู่กับรถยนต์อย่างเดียวกก็ตาม

รายได้จากการจัดเก็บภาษีรถยนต์จึงกลายเป็นแหล่งรายได้ที่มีความสำคัญต่อรายได้ของประเทศอย่างปฏิเสธไม่ได้ จำนวนเงินหลายหมื่นล้านบาทที่จัดเก็บได้ในแต่ละปีนั้นสามารถนำไปใช้ในการบริหารจัดการประเทศได้อย่างมากมาย

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบันพบว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าชนิดนี้มีปัญหาอยู่หลายประการ ทั้งปัญหาที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่นั้นยังไม่มี ความชัดเจนเพียงพอ ตลอดจนปัญหาในแง่ของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และช่องทางที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอันเป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก

ปัญหาดังกล่าว อาทิเช่น ปัญหาการตีความราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิต เนื่องจากไม่มีการกำหนดคำนิยามของคำว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ไว้อย่างชัดเจน

การจำแนกพิภตรถยนต์ตามประเภทต่างๆ เนื่องจากโลกอุตสาหกรรมได้มีการพัฒนาก้าวหน้าไปอย่างไม่หยุดยั้งทำให้ในปัจจุบันมีการผลิตรถยนต์รุ่นใหม่อยู่ตลอดเวลา ซึ่งรถยนต์รุ่นใหม่ที่มีการผลิตขึ้นใหม่อาจเกิดปัญหาในการตีความจำแนกพิภต¹ เพื่อนำมาคิดคำนวณค่าภาษี เนื่องจากในแต่ละพิภตจะมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน โดยปัญหาเช่นนี้ได้เคยเกิดขึ้นเป็นคดีพิพาทขึ้นสู่ศาล ระหว่างบริษัท ออโต้อัลลายแอนซ์ จำกัด โจทก์ กับกรมสรรพสามิต จำเลย ซึ่งในท้ายที่สุดกรมสรรพสามิตเป็นผู้แพ้คดีต้องคืนค่าภาษีพร้อมดอกเบี้ยให้กับโจทก์ ถือเป็นกรสูญเสียรายได้ของแผ่นดินอย่างไร้ที่น่าเกิดขึ้น

กรณีการเสียภาษีของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้วหรือที่รู้จักกันว่า “รถจดประกอบ” ที่แสดงให้เห็นถึงการใช้ช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษี โดยในปัจจุบันปัญหานี้ได้ถูกหยิบยกขึ้นมาเป็นประเด็นวิเคราะห์วิจารณ์ของทั้งหน่วยงานราชการและภาคเอกชนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว

¹ นายยานยนต์, “โครงสร้างภาษียานยนต์ไทย... รุนวายและล่าช้า,” ยานยนต์สาร 2,3 (มีนาคม-พฤษภาคม 2547) : 8-9.

การวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรถยนต์บางรายเพื่อถ่ายโอนกำไรในการขายสินค้า (Transfer Pricing) เนื่องจากฐานภาษีในปัจจุบันคิดคำนวณจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตลอดจนปัญหาการเสียภาษีของรถยนต์ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ ที่ยังไม่มีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ปัญหาหลายประการที่กล่าวมาข้างต้นที่พบจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในปัจจุบัน ย่อมส่งผลกระทบต่อจำนวนรายได้ทางภาษีของประเทศอย่างปฏิเสธไม่ได้ การปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงเป็นสิ่งจำเป็นเพราะหากการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพรายได้ภาษีก็จะเข้าสู่รัฐอย่างเต็มที่ซึ่งจะเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจและการพัฒนาประเทศและยังส่งผลให้การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมากยิ่งขึ้นอีกด้วย

ทั้งนี้ ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ต่างๆ เหล่านี้ มิได้ส่งผลกระทบต่อในแง่รายได้ทางภาษีเพียงอย่างเดียว หากพิจารณาอย่างถี่ถ้วนจะพบว่าปัญหาบางอย่าง เช่น กรณีรถจักรยานยนต์ ซึ่งแม้จะเป็นปัญหาที่แพร่หลายอยู่เฉพาะกลุ่มคนบางกลุ่ม แต่ปัญหานี้เมื่อมองลึกลงไปอาจนำไปสู่การทำลายอุตสาหกรรมยานยนต์ เพราะหากปัญหารถยนต์จุดประกอบขยายเป็นวงกว้างย่อมส่งผลกระทบต่ออุตสาหกรรมยานยนต์อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งนั่นก็ปฏิเสธไม่ได้ว่าจะเชื่อมโยงไปถึงเศรษฐกิจของประเทศด้วย นอกจากนี้แล้วการจัดเก็บภาษีที่มีความยุ่งยากและสลับซับซ้อนอาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจลงทุนในประเทศไทยในอนาคตก็เป็นได้ การแก้ไขปรับปรุงปัญหาดังกล่าวจึงถือเป็นความจำเป็นและมีความสำคัญเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาประเทศและเศรษฐกิจของประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- (1) ศึกษาปัญหาของฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์
- (2) ศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว
- (3) ศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีของรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลง
- (4) ศึกษาปัญหาการจำแนกพิกัดภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์
- (5) วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นและเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาเพื่อพัฒนาการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ ซึ่งจะศึกษาในประเด็นปัญหาการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานภาษีในการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว การจัดเก็บภาษีของรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลง และปัญหาการจำแนกพิกัดภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ โดยการวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นและพิจารณาแนวทางที่จะนำมาใช้ในการแก้ไขปัญหา พร้อมทั้งนำข้อมูลของต่างประเทศมาวิเคราะห์เปรียบเทียบด้วย

1.4 สมมติฐานของการวิจัย

กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในปัจจุบันยังไม่มี ความชัดเจนแน่นอนในเรื่องการจำแนกพิกัดและฐานที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี ความไม่เสมอภาคของการจัดเก็บภาษีระหว่างรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงและรถยนต์ที่ผลิตขึ้นทั้งคัน และการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว จึงก่อให้เกิดช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์เป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

รวบรวมข้อมูลจากเอกสารต่างๆ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และกฎหมายอื่นๆ ตลอดจนกฎกระทรวง ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ คำพิพากษาของศาล ตำรา เอกสารวารสาร บทความที่เกี่ยวข้อง โดยวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารต่างๆ ที่รวบรวม ศึกษาปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นและเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย
2. ทำให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์
3. ทำให้เข้าใจหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและนำมาพิจารณาเพื่อปรับปรุงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

4. ทำให้ทราบถึงปัญหาต่างๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์
เพื่อหาแนวทางแก้ไขให้มีความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

บทที่ 2

รถยนต์และรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

2.1 นิยามของรถยนต์และการจำแนกประเภทรถยนต์ตามกฎหมายต่างๆ

2.1.1 นิยามของรถยนต์

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดว่า รถยนต์ หมายถึง รถที่มีล้อตั้งแต่สามล้อและเดินด้วยกำลังเครื่องยนต์ กำลังไฟฟ้า หรือพลังงานอื่น แต่ไม่รวมถึงรถที่เดินบนราง รถจักรยานยนต์มีพวงข้างไม่เกินหนึ่งล้อและรถยนต์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

2.1.2 การจำแนกประเภทรถยนต์ตามกฎหมายต่างๆ

2.1.2.1 การจำแนกประเภทรถยนต์ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จำแนกรถยนต์ออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.01 รถยนต์นั่ง
2. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.02 รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน
3. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.90 อื่นๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา โดยรถยนต์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันคือ รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุก น้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม

รถยนต์แต่ละประเภทดังกล่าวได้มีการนิยามความหมายไว้ดังนี้

“รถยนต์นั่ง” หมายความว่า รถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย และให้หมายความรวมถึงรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน เช่น

รถยนต์ที่มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวรด้านข้างและหรือด้านหลังคนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียี่ห้อใด¹

จากความหมายดังกล่าวอาจจำแนกรถยนต์ที่ออกได้เป็น 3 ประเภท คือ²

(1) รถเก๋ง ซึ่งหมายถึงรถยนต์นั่งแบบเก๋งโดยทั่วไป

(2) รถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย ความหมายของคำว่า “ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย” นั้น หมายความว่า รถยนต์ที่ตามปกติวิสัยได้ออกแบบมาเพื่อใช้สำหรับนั่ง ซึ่งขึ้นอยู่กับรูปแบบของรถยนต์นั้นว่าผู้ผลิตออกแบบมาเพื่อให้ใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยหรือเพื่อให้เป็นรถยนต์โดยสาร การนั่งเป็นปกติวิสัยนั้นมุ่งหมายที่จะให้ใช้เป็นรถยนต์ส่วนตัว มิใช่ให้เป็นรถยนต์โดยสารทั่วไป

(3) รถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกับรถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย การที่กฎหมายกำหนดไว้ในลักษณะนี้ ก็เพื่ออุดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยอ้างว่าเป็นรถยนต์ที่มีได้มีลักษณะทำนองเดียวกับรถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยและเพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นในการตีความ ซึ่งกฎหมายก็ได้กำหนดเป็นตัวอย่างไว้แล้วว่า รถยนต์ที่มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวรด้านข้างและหรือด้านหลังคนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียี่ห้อใด กล่าวคือ ถ้าเป็นรถยนต์ที่ออกแบบให้มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวร ตลอดจนด้านข้างและหรือด้านหลังคนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่งแล้ว ก็ย่อมถือว่าเป็นรถยนต์นั่งตามกฎหมาย

“รถยนต์โดยสาร” หมายความว่า รถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก รวมทั้งรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน

รถยนต์โดยสารจึงอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

¹ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 5 รถยนต์

² ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), หน้า 59.

(1) รถตู้ ความหมายของรถตู้ในที่นี้หมายถึงรถตู้ที่ใช้โดยสารทั่วไป มิใช่รถตู้ที่บที่ใช้ในการบรรทุก เพราะรถตู้ที่บจะไม่เป็นรถยนต์โดยสารได้โดยสภาพ

(2) รถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก รถยนต์โดยสารประเภทนี้จะมุ่งหมายถึงรถยนต์โดยสารขนาดใหญ่ซึ่งใช้ขนส่งโดยสารจำนวนมาก เช่น รถบัส รถทัวร์ เป็นต้น

(3) รถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกันกับรถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อเป็นการอุดช่องว่างและเพื่อความยืดหยุ่นในการบังคับใช้กฎหมายทำนองเดียวกับที่กล่าวมาแล้วในส่วนของรถยนต์นั่ง ปัญหาว่ารถยนต์ชนิดใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกับรถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก ย่อมขึ้นอยู่กับสภาพของรถยนต์และการออกแบบรถยนต์ดังกล่าว

ดังนั้น ถ้าพิจารณาจากนิยามของรถยนต์โดยสารจะเห็นได้ว่า ลักษณะที่สำคัญของรถยนต์โดยสารจะมุ่งหมายถึงรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ในการขนส่งคนโดยสาร ซึ่งการใช้ขนส่งคนโดยสารนั้นมุ่งหมายถึงการใช้ขนส่งคนโดยสารสาธารณะหรือรับจ้างขนส่งคนโดยสารหรืออาจจะเป็นการใช้ในลักษณะเป็นการส่วนตัวก็ได้ เช่น รถตู้ส่วนตัว เป็นต้น ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างรถยนต์นั่งกับรถยนต์โดยสารนั้น เจตนารมณ์ของกฎหมายน่าจะพิจารณาจากขนาดประกอบกับรูปแบบ และสภาพของการออกแบบของผู้ผลิตว่าเพื่อให้ใช้อย่างรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสาร

“รถยนต์อื่นๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา (ประเภทที่ 05.90)” หมายความว่ารถยนต์อื่นๆ นอกจากรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน ซึ่งรัฐมนตรีประกาศกำหนดในพิกัดอัตราสรรพสามิตให้เป็นรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ปัจจุบันรถยนต์ที่รัฐมนตรีได้ประกาศกำหนดให้เป็นรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต คือ รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุกน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม³

³ ประกาศกระทรวงการคลังเรื่อง กำหนดสินค้า ประเภทที่ 05.90 ในตอนที่ 5 รถยนต์ตามพิกัดอัตราสรรพสามิต ลงวันที่ 4 พฤศจิกายน พ.ศ. 2540

“รถยนต์กระบะ” หมายความว่า รถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับและตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคาองค์ประกอบของรถยนต์กระบะ คือ จะต้องเป็นรถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับและตอนหลังจะต้องมีกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา

ดังนั้น ถ้าเป็นรถยนต์ที่ปกติวีสัยมีที่นั่งด้านหน้าสองตอนและตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกก็ย่อมไม่ถือว่าเป็นรถยนต์กระบะแต่เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน และถ้าเป็นรถปิคอัพที่ใส่หลังคาและมีที่นั่งสองแถวก็ย่อมไม่ถือว่าเป็นรถยนต์กระบะแต่เป็นรถยนต์โดยสารซึ่งอาจจะมีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือ เกิน 10 คน

2.1.2.2 การจำแนกประเภทรถยนต์ตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522

พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 มาตรา 4 กำหนดนิยามความหมายและจำแนกประเภทรถยนต์ไว้ ดังนี้⁴

“รถ” หมายความว่า รถยนต์ รถจักรยานยนต์ รถพ่วง รถบดถนน รถแทรกเตอร์และรถอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

“รถยนต์” หมายความว่า รถยนต์สาธารณะ รถยนต์บริการ และรถยนต์ส่วนบุคคล

“รถยนต์สาธารณะ” หมายความว่า

(1) รถยนต์รับจ้างระหว่างจังหวัด ซึ่งได้แก่รถยนต์รับจ้างบรรทุกทุกคนโดยสารไม่เกินเจ็ดคนที่ใช้รับจ้างระหว่างจังหวัด โดยรับส่งคนโดยสารได้เฉพาะที่นายทะเบียนกำหนด

(2) รถยนต์รับจ้าง ซึ่งได้แก่รถยนต์รับจ้างบรรทุกทุกคนโดยสารไม่เกินเจ็ดคน หรือรถยนต์สาธารณะอื่นนอกจากรถยนต์โดยสารประจำทาง

⁴ พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 มาตรา 4

“รถยนต์บริการ” หมายความว่า รถยนต์บรรทุกคนโดยสารหรือให้เช่าซึ่งบรรทุกคนโดยสารไม่เกินเจ็ดคน ดังต่อไปนี้

(1) รถยนต์บริการธุรกิจ ซึ่งได้แก่รถยนต์ที่ใช้บรรทุกคนโดยสารระหว่างท่าอากาศยาน ท่าเรือเดินทะเล สถานีขนส่งหรือสถานีรถไฟกับโรงแรมที่พักอาศัย ที่ทำการของผู้โดยสาร หรือที่ทำการของผู้บริการธุรกิจนั้น

(2) รถยนต์บริการทัศนอาจร ซึ่งได้แก่รถยนต์ที่ผู้ประกอบการธุรกิจเกี่ยวกับการท่องเที่ยวใช้รับส่งคนโดยสารเพื่อการท่องเที่ยว

(3) รถยนต์บริการให้เช่า ซึ่งได้แก่รถยนต์ที่จัดไว้ให้เช่าซึ่งมิใช่เป็นการเช่าเพื่อนำไปรับจ้างบรรทุกคนโดยสารหรือสิ่งของ

“รถยนต์ส่วนบุคคล” หมายความว่า

(1) รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกินเจ็ดคน

(2) รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกินเจ็ดคนแต่ไม่เกินสิบสองคน และรถยนต์บรรทุกส่วนบุคคลที่มีน้ำหนักไม่เกินหนึ่งพันหกร้อยกิโลกรัม ซึ่งมีได้ใช้ประกอบการขนส่งเพื่อสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก

เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 สามารถจำแนกรถยนต์ที่จะต้องขอดำเนินการทางทะเบียนตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 ได้ 11 ประเภท ดังนี้

(1) รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกิน 7 คน

(2) รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกิน 7 คน

(3) รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล

(4) รถยนต์สามล้อส่วนบุคคล

(5) รถยนต์รับจ้างระหว่างจังหวัด

(6) รถยนต์รับจ้างบรรทุกคนโดยสารไม่เกิน 7 คน

(7) รถยนต์สี่ล้อเล็กรับจ้าง

(8) รถยนต์รับจ้างสามล้อ

(9) รถยนต์บริการธุรกิจ

(10) รถยนต์บริการทัศนาจร

(11) รถยนต์บริการให้เช่า

2.2 รถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว

รถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว หมายถึง รถยนต์ที่มีการประกอบขึ้นจากอะไหล่ที่ใช้แล้วเป็นรถยนต์คันใหม่ ซึ่งจะต้องผ่านการตรวจสอบจากสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม (สมอ.) และจะต้องมีการเสียภาษีสรรพสามิต เพื่อเป็นรถยนต์ที่ถูกต้องตามกฎหมาย และดำเนินการทางทะเบียนกับกรมการขนส่งทางบกต่อไป

2.3 ข้อมูลทางสถิติการผลิตรถยนต์ในประเทศไทย

ตารางที่ 2-1 สถิติการผลิตรถยนต์ในประเทศไทยตั้งแต่ปี 2545-2554

	ปี 2554***	ปี 2553	ปี 2552	ปี 2551	ปี 2550	ปี 2549	ปี 2548	ปี 2547	ปี 2546	ปี 2545
รถยนต์นั่งส่วนบุคคล										
<1200 ซีซี.	82,545	59,441								
1201-1500 ซีซี.	212,227	261,129	155,403	170,347	139,059	157,600	135,013	154,308	127,505	36,407
1501-1800 ซีซี.	131,166	133,234	92,266	125,625	85,031	89,428	93,248	86,005	77,082	77,203
1801-2000 ซีซี.	39,508	51,784	34,633	44,750	40,754	22,799	18,738	22,745	11,711	25,661
2001-2500 ซีซี.	26,570	41,657	27,864	49,089	60,765	25,030	25,531	30,426*	28,214*	27,700*
2501-3000 ซีซี.	1,133	4,033	784	720	2,111	3,416	5,037	5,916**	7,090**	2,348**
> 3001 ซีซี.	708	2,989	2,492	8,904	1,503	546	36	39	82	2
รถขับเคลื่อน 4 ล้อ								4,910	8,965	
รถตู้ + รถโดยสาร		120							165	
รถโดยสาร										
<10 ตัน			33	1	137					
>10 ตัน	398	472	425	375	441	272	412	213	90	388
รถบรรทุกขนาดต่างๆ										
รถกระบะ <1 ตัน						964	1,160	2,397		2,375
รถกระบะ 1 ตัน	309,281	392,996	258,194	423,433	437,626	451,753	443,680	399,006	304,839	229,000

รถยนต์นั่งที่มีกระบะ	430,540	558,424	352,859	504,905	468,112	367,801	317,185	220,127	160,221	145,407
รถยนต์นั่งกระบะบรรทุก	83,635	115,339	59,681	46,164	42,632	52,920	62,002	11,071	5,803	7,890
รถกระบะ <5 ตัน	5,345	7,510	3,814	4,337	7,629	7,016	7,910	7,029	4,580	3,388
รถกระบะ 5-10 ตัน	2,854	5,206	3,823	5,787	6,105	4,407	4,926	3,965	3,669	2,054
รถกระบะ >10 ตัน	8,764	10,970	7,107	7,291	9,244	9,933	10,438	12,214	10,496	4,569
ยอดรวมทั้งหมด	1,334,674	1,645,304	999,378	1,391,728	1,301,149	1,193,885	1,125,316	960,371	750,512	564,392

หมายเหตุ : หน่วย : คัน

*2001-2400 ซีซี.

**2401-3000 ซีซี

***ข้อมูลเดือนมกราคม- เดือนตุลาคม

ที่มา : กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ สมาคมอุตสาหกรรมยานยนต์ไทย (ข้อมูลเดือนมกราคม- เดือนตุลาคม 2554)

เมื่อพิจารณาจากสถิติการผลิตรถยนต์ตามข้อมูลดังกล่าวข้างต้นสรุปได้ว่าจำนวนการผลิตรถยนต์ในประเทศไทยเพิ่มสูงขึ้นเรื่อยๆ เกือบทุกปี นับจาก ปี 2545 จนถึงปัจจุบันมีเพียงปี 2552 ปีเดียวเท่านั้น ที่จำนวนการผลิตรถยนต์ลดลงจากปีก่อน สถิติเหล่านี้สะท้อนให้เห็นถึงความเจริญเติบโตของอุตสาหกรรมยานยนต์ในประเทศไทยที่มีความก้าวหน้า ซึ่งถือเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศไทย

2.4 รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ถือเป็นรายได้หลักของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์นี้สามารถทำรายได้สูงเป็นอันดับที่สองในบรรดาสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตทั้งหมด อีกทั้งจำนวนรายได้ที่จัดเก็บได้นั้นมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นทุกปี

2.4.1 ผลการจัดเก็บรายได้ของสินค้าทุกชนิดที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ตารางที่ 2-2 สถิติรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสินค้าประเภทต่างๆ จากปีงบประมาณ 2549-2554

สินค้า	ปี 2549	ปี 2550	ปี 2551	ปี 2552	ปี 2553	ปี 2554
น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน	70,744.00	76,943.95	67,211.39	91,058.54	152,825.11	117,914.03
รถยนต์	59,814.87	55,843.80	57,830.83	49,278.14	77,138.00	92,843.89

สินค้า	ปี 2549	ปี 2550	ปี 2551	ปี 2552	ปี 2553	ปี 2554
เบียร์	44,210.02	52,087.55	53,465.46	48,993.35	58,832.32	61,498.29
ยาสูบ	35,651.06	41,823.82	41,832.10	43,936.02	53,367.78	57,195.79
สุรา	29,145.77	33,298.22	36,815.56	37,981.72	42,377.12	48,625.16
เครื่องดื่ม	10,764.94	11,735.30	12,390.67	12,185.94	14,244.90	14,525.99
เครื่องไฟฟ้า	3,522.72	3,726.51	3,769.44	3,110.53	1,615.52	1,183.04
แบตเตอรี่	1,190.35	1,426.11	1,707.79	1,478.51	1,949.38	2,196.57
สถานบริการ สนามกอล์ฟ	424.92	447.02	490.26	428.21	452.45	494.00
สถานอาบน้ำหรืออบตัวหรือนวด	195.72	202.06	192.46	163.66	141.07	142.73
ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและ เครื่องสำอาง	186.08	176.95	176.95	182.72	190.90	201.13
สถานบริการ สนามม้า	87.03	87.17	84.32	72.56	64.37	61.86
แก้วและเครื่องแก้ว	58.89	67.95	64.10	43.36	39.37	21.91
ไฟ	51.94	45.63	37.34	42.36	26.01	29.36
พรม	38.80	29.18	43.97	31.42	26.55	24.36
สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซน	26.13	15.98	6.42	6.75	2.98	0.04
กิจการโทรคมนาคม	15,522.80	7,229.15	111.12	0.00	0.00	0.00
เรือ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.11	0.03
หินแกรนิต	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
รายได้เบ็ดเตล็ด	345.51	268.75	308.48	528.15	399.62	424.24
การออกสลากกินแบ่ง	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
รวม	274,095.66	287,231.37	278,312.49	291,221.22	405,767.90	399,778.55

หน่วย: ล้านบาท

ที่มา : <http://www.excise.go.th/index.php?id=32> (ข้อมูลเมื่อวันที่ 20 ธันวาคม 2554<https://edweb.excise.go.th/stastw/CompareOverAllTaxStatisticByProdYearAction.do>)

สินค้า	ปี 2549	ปี 2550	ปี 2551	ปี 2552	ปี 2553	ปี 2554
— รถยนต์ตรวจการณณ์ (OPV) > 2400 CC. <= 3000 CC.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์ตรวจการณณ์ (OPV) > 3000 CC.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์ดัดแปลง <= 2400 CC.	0.33	0.10	0.29	0.27	0.23	2.26
— รถยนต์ดัดแปลง > 2400 <= 3000 CC.	0.96	0.61	1.21	0.57	0.53	0.43
— รถยนต์ดัดแปลง > 3000 CC.	0.15	0.05	0.21	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์ดัดแปลงเป็นธุรกิจ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์ดัดแปลงเป็นธุรกิจ <= 3250 CC.	19.21	19.21	9.67	2.19	3.28	2.92
— รถยนต์ดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลง <= 2000 CC.	0.11	0.38	0.04	0.00	1.41	0.62
— รถยนต์ดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลง > 2000 <= 2500 CC.	0.35	0.13	0.21	0.08	0.63	0.03
— รถยนต์ดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลง > 2500 <= 3000 CC.	0.38	0.12	0.41	0.18	0.01	0.16
— รถยนต์ดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลง > 3000 CC.	0.07	0.11	0.11	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์กระบะ	7.51	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์กระบะ แบบที่ 1 <= 2,400 cc	12.90	0.94	1.45	0.42	-8.69	0.72
— รถยนต์กระบะ แบบที่ 1 > 2,400 <= 3,000	3,085.52	4,328.84	1,183.77	231.05	204.56	344.68
— รถยนต์กระบะ แบบที่ 1 > 3,000 cc	0.28	0.00	0.07	0.00	0.00	1.90
— รถยนต์กระบะไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม นอกเหนือจากแบบที่ 1	0.00	14.15	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์กระบะนอกเหนือจากแบบที่ 1 <= 2,400 cc	0.02	0.01	0.10	0.02	0.18	0.01
— รถยนต์กระบะนอกเหนือจากแบบที่ 1 > 2,400 <= 3,000 cc.	258.97	0.21	0.25	0.07	0.00	0.02
— รถยนต์กระบะนอกเหนือจากแบบที่ 1 >	34.54	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

สินค้า	ปี 2549	ปี 2550	ปี 2551	ปี 2552	ปี 2553	ปี 2554
3,000 cc.						
— รถยนต์กระบะไม่เกิน 4000 กก.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์กระบะไม่เกิน 4000 กก. <= 3250 CC.	0.23	103.73	146.14	108.64	187.88	436.06
— รถยนต์กระบะไม่เกิน 4000 กก. <= 3250 CC. (ตามประกาศ)	1,814.40	153.54	1,898.40	1,295.28	1,782.25	3,283.10
— รถยนต์กระบะไม่เกิน 4000 กก. <= 3250 CC. (นอกประกาศ)	0.01	0.02	0.00	0.00	0.00	0.01
— รถยนต์กระบะไม่เกิน 4000 กก. > 3250 CC.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก(PPV) <= 2400 CC	1,420.14	0.00	0.04	0.00	0.00	0.01
— รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก(PPV) > 2400 <= 3000 CC.	52.28	703.98	62.99	43.87	764.45	3,227.69
— รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก(PPV)	0.20	0.00	1.57	803.74	1,423.15	2,839.37
— รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก(PPV) <= 3250 CC.	4,082.45	2,006.19	4,223.12	3,309.59	4,379.13	1,253.02
— รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก(PPV) > 3250 CC.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— DOUBLE CAP <= 2400 CC.	0.00	0.00	1.21	0.46	0.00	0.30
— DOUBLE CAP > 2400 <= 3000 CC.	1,606.95	817.13	2,368.99	1,189.57	1,067.11	3,469.68
— DOUBLE CAP > 3000 CC.	20.90	36.04	0.00	0.00	0.00	0.00
— DOUBLE CAP <= 3250 CC.	3,328.09	5,651.39	1,978.59	3,006.41	5,867.44	3,447.65
— DOUBLE CAP > 3250 CC.	17.01	1.69	2.76	0.89	0.00	4.08
— รถพยาบาล	0.00	0.68	0.18	0.00	0.56	0.00
— รถยนต์ประหยัดพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์นั่งประหยัดพลังงาน (แบบผสม)	0.47	0.00	0.00	0.29	0.00	1.39
— รถยนต์นั่งประหยัดพลังงาน (แบบผสม) <= 3000 CC.	80.07	102.41	101.19	34.11	29.61	113.70
— รถยนต์นั่งประหยัดพลังงาน (แบบผสม) > 3000 CC.	0.00	16.67	0.00	20.67	130.53	21.81

สินค้า	ปี 2549	ปี 2550	ปี 2551	ปี 2552	ปี 2553	ปี 2554
— รถยนต์นั่งประหยัดพลังงาน (ไฟฟ้า)	0.06	0.00	0.02	0.06	0.05	2.07
— รถยนต์นั่งประหยัดพลังงาน (เซลล์เชื้อเพลิง)	0.10	0.12	0.08	0.03	0.00	7.60
— รถยนต์โดยสารประหยัดพลังงาน	0.00	0.00	0.00	0.00	11.74	0.00
— รถยนต์นั่งใช้เชื้อเพลิงทดแทน	0.00	0.00	1.04	1.61	9.51	25.41
— รถยนต์นั่งใช้เชื้อเพลิงทดแทน(เอทานอล + น้ำมันเชื้อเพลิง)	0.00	0.00	10,441.93	11,874.14	16,722.75	15,013.23
— รถยนต์นั่งใช้เชื้อเพลิงทดแทน(ใช้ก๊าซธรรมชาติ)	17.60	206.33	13.53	590.06	4.46	102.51
— รถยนต์โดยสารใช้เชื้อเพลิงทดแทน	0.00	0.00	8.68	19.25	342.98	582.06
— รถยนต์โดยสารใช้เชื้อเพลิงทดแทน (เอทานอล + น้ำมันเชื้อเพลิง)	0.00	0.00	0.00	1,104.45	0.00	140.83
— รถยนต์โดยสารใช้เชื้อเพลิงทดแทน (ใช้ก๊าซธรรมชาติ)	0.00	0.00	0.00	3.90	0.00	0.00
— รถยนต์นั่งสามล้อ	0.01	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
— รถยนต์นั่งสามล้อ	0.72	7.79	0.36	0.75	0.02	0.08
— รถยนต์นั่งสามล้อที่ใช้เครื่องยนต์รถจักรยานยนต์ < 250 CC.	0.22	0.05	0.03	0.24	0.33	0.51
— รถยนต์อื่นๆ	3,445.01	2.38	0.00	0.00	0.02	0.00

หน่วย : ล้านบาท

ที่มา : ผลการจัดเก็บรายได้ : ออนไลน์ <https://edweb.excise.go.th/stastw/ProductDetailSummaryYearlyInfoAction.do> (ข้อมูลเมื่อวันที่ 20 ธันวาคม 2554)

จากข้อมูลตามตารางดังกล่าวจะเห็นได้ว่า หลายปีที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบันรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์นั่งสูงเป็นอันดับที่สอง ของบรรดาสินค้าทั้งหมดที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เป็นรองเพียงภาษีสรรพสามิตจากน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันเพียงอย่างเดียวเท่านั้น โดยจำนวนรายได้ของภาษีสรรพสามิตรถยนต์ที่จัดเก็บได้ในปัจจุบันนั้นเพิ่มขึ้น

กว่าในหลายปีก่อนค่อนข้างมากพอสมควร ทั้งนี้รายได้จากภาษีสรรพสามิตรถยนต์ในปี 2554 (ถึงเดือนตุลาคม) จัดเก็บได้สูงถึง 92,843.89 ล้านบาท ตัวเลขที่สูงเช่นนี้ย่อมแสดงให้เห็นว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์ถือว่ามีผลสำคัญต่อรายได้ของประเทศที่มีแหล่งรายได้หลักจากการจัดเก็บภาษีมากพอสมควร

บทที่ 3

โครงสร้างภาษีสรรพสามิตและการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในประเทศไทย

3.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

กฎหมายภาษีอากรที่ดีมีหลักการบางประการที่ผู้บัญญัติกฎหมายควรคำนึงถึง เพื่อให้ประชาชนเกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายนั้นสามารถบังคับใช้ได้ อย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะ ดังต่อไปนี้

1. **มีความเป็นธรรม (Equity)** คือ ประชาชนซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐบาล ควรเสียภาษีบนพื้นฐานของความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคน และควรคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับจากการให้ความคุ้มครองของรัฐบาลด้วย

2. **มีความแน่นอน (Certainty)** คือ ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายของภาษีได้ง่าย ผู้ใช้กฎหมายสามารถใช้กฎหมายได้อย่างชัดเจนโดยไม่ก่อให้เกิดการตีความในหลายแง่มุม เพื่อป้องกันการใช้ดุลยพินิจโดยมิชอบในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงาน

3. **มีความสะดวก (Convenience)** คือ วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร

4. **มีความประหยัด (Economy)** คือ การเสียภาษีนั้นต้องประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ทำให้จัดเก็บภาษีได้มากแต่มีค่าใช้จ่ายน้อย

5. **มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality)** คือ พยายามไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบน้อยที่สุด

6. **อำนาจรายได้ (Productivity)** คือ สามารถจัดเก็บภาษีได้มาก มีรายได้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาลในการบริหารพัฒนาประเทศ

7. **มีความยืดหยุ่น (Flexibility)** คือ สามารถปรับปรุง เพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

8. **หลักการยอมรับ (Acceptability)** คือ เป็นภาษีอากรที่ประชาชนยอมรับ เพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งหากรัฐแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคตย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

9. **หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)** คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถบริหารจัดการอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ และไม่กำหนดหลักเกณฑ์ในลักษณะที่ไม่สามารถบังคับใช้ได้ โดยภาษีอากรนั้นต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ

3.2 ความหมายของภาษีสรรพสามิต

ความหมายของภาษีสรรพสามิตมีผู้ให้ความหมายไว้หลายประการดังนี้

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) คือ อากรที่เรียกเก็บจากสินค้าหรือโภคภัณฑ์ (Commodities) ซึ่งผลิตภายในประเทศ อาจเก็บจากวัตถุดิบหรือสิ่งของในระหว่างดำเนินการผลิตเป็นวัตถุดิบ หรือสิ่งของในระหว่างที่กำลังดำเนินการผลิตเป็นวัตถุดิบ หรือสิ่งของที่ผลิตเป็นวัตถุดิบสำเร็จรูปพร้อมที่จะอุปโภคหรือบริโภคได้ทันที รวมทั้งอากรการซื้อขายและบริการบางอย่างตลอดถึงค่าธรรมเนียมใบอนุญาตด้วย ทั้งนี้ไม่รวมถึงภาษีการขายทั่วไป (General Sale or Turnover Taxes) และรายได้จากการผูกขาดของรัฐ ซึ่งรัฐเป็นผู้ดำเนินการเอง การเก็บอากรชนิดนี้มีความมุ่งหมายที่จะทำให้มีความหมายตรงกันข้ามและคู่กันไปกับอากรศุลกากร (Custom Duty) ซึ่งเก็บแก่สินค้าและสิ่งของที่ผลิตในต่างประเทศ¹

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากสิ่งของที่ผลิตภายในประเทศ ซึ่งอาจเรียกเก็บจากของที่เป็นวัตถุดิบในระหว่างที่ทำการหัตถกรรมยังไม่แล้วเสร็จ หรืออาจเก็บจากของสำเร็จรูปก็ได้ ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากสินค้าเพียงบางประเภทเท่านั้น มิได้จัดเก็บจากสินค้าทั่วไปดังเช่น ภาษีการค้า จึงจำแนกเป็นภาษีการขายเฉพาะ²

¹ ชนุดย์ ศรีปราบ, สรรพสามิต (พระนคร: 9 เมษายน, 2503), หน้า 1.

² รังสรรค์ ธนะพรพันธ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 174.

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากการผลิต จากตลาด หรือการบริโภค เช่น เก็บจากสินค้าและโภคภัณฑ์ภายในประเทศ ในขณะที่ภาษีศุลกากรจัดเก็บจากสินค้านำเข้าและบางครั้งก็เรียกเก็บจากสินค้าส่งออก ในประเทศสหรัฐอเมริกานิยมเรียกกันว่า ภาษีการขาย (Sale Taxes) แต่ไม่รวมถึงภาษีการขายทั่วไป หรือการขายโดยได้รับสิทธิพิเศษ แต่อาจรวมถึงภาษีการซื้อ (Purchase Taxes) หรือการใช้สินค้า (Use of Commodities) และบริการต่าง ๆ ด้วย

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีการขายที่เก็บจากการขายสินค้าบางประเภท เช่น สุรกายาสูบ น้ำมัน ยานต์ถู่ เป็นต้น ดังนั้น บางทีจึงเรียกภาษีสรรพสามิตว่าภาษีการขายเฉพาะ (specific sales tax)³

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) คือภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งจัดเก็บจากผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าและจัดเก็บจากผู้ประกอบการที่ให้บริการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผลภวะภาษีสรรพสามิตไปในราคาสินค้าและบริการ ทำให้ผู้รับภวะภาษีที่แท้จริงคือผู้บริโภคสินค้าและบริการดังกล่าว ภวะภาษีที่เพิ่มจะส่งผลให้สินค้าและบริการที่เสียภาษีสรรพสามิตมีราคาสูงขึ้นไปจากเดิม และทำให้เกิดการบริโภคสินค้าและบริการดังกล่าวลดลง⁴

3.3 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีวัตถุประสงค์หลัก 2 ประการ คือ

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ โดยจัดเก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งเป็นการควบคุมการจัดเก็บจากต้นทาง เนื่องจากผู้ประกอบการนั้นมีจำนวนไม่มากประกอบกับสินค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้นเป็นสินค้าเพียงไม่กี่ประเภท จึงเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายและรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐเพราะสามารถขยายฐานภาษีและอัตราภาษีได้ง่ายเมื่อมีเหตุผลจำเป็น

³สมชัย ฤชุพันธ์, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากรฉบับปรับปรุง(นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538), หน้า 16.

⁴ชลธาร วิศรุตวงศ์, "รัฐควรเก็บภาษีสปาหรือไม่," สามิตสาร 61,5 (พฤศจิกายน 2548) : 30.

2. เพื่อควบคุมการบริโภค ภาษีสรรพสามิตถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือของรัฐในการควบคุมพฤติกรรมการบริโภคของประชาชน ตลอดจนควบคุมการดำเนินธุรกิจบางประเภท โดยผลจากการเก็บภาษีสรรพสามิตมีส่วนช่วยลดปริมาณการอุปโภคบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าหรือบริการที่อาจเป็นผลเสียต่อสุขภาพหรือศีลธรรมอันดีลงได้ ซึ่งหากไม่มีการควบคุมการอุปโภคบริโภคสินค้าหรือบริการบางประเภทที่มีผลเสียต่อสุขภาพเหล่านี้แล้ว รัฐอาจต้องมีภาวะเกี่ยวกับต้นทุนในการจัดการดูแลความสงบเรียบร้อยของสังคมและสุขภาพอนามัยของประชาชนมากขึ้น ภาษีสรรพสามิตซึ่งนอกจากเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญให้กับรัฐจึงถูกนำมาใช้ในการควบคุม หรือป้องกัน หรือส่งเสริมสินค้าหรือบริการบางประเภทตามแนวนโยบายของรัฐในยุคสมัยนั้นๆ ด้วย

3.4 ลักษณะทั่วไปของภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่างบางประเภท โดยเก็บจากสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้าที่มีการนำเข้ามาในประเทศไทย ภาษีสรรพสามิตถือเป็นภาษีการบริโภค (Consumption Tax) อันเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามที่กฎหมายกำหนดไว้มิได้เป็นผู้รับภาระภาษีโดยตรง แต่ผลกภาระภาษีดังกล่าวไปยังผู้บริโภค ผู้บริโภคจึงเป็นผู้รับภาระภาษี (Tax Burden) ที่แท้จริง

ภาษีสรรพสามิตจัดเป็นภาษีการขายเฉพาะ (Selective Sale Tax) คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งเพิ่มขึ้นจากการเรียกเก็บภาษีการขายทั่วไป (General Sale Tax) ซึ่งภาษีการขายทั่วไปในประเทศไทยก็คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เนื่องจากสินค้าชนิดนั้นๆ มีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ ผู้บริโภคจึงมีภาระที่จะต้องเสียภาษีทั้ง 2 อย่าง คือ ภาษีการขายทั่วไป และภาษีการขายเฉพาะ โดยอัตราของภาษีการขายเฉพาะจะแตกต่างกันไปตามความเหมาะสมของสินค้าแต่ละชนิด

3.5 หลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าสินค้าประเภทใดที่ควรจะต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากการเรียกเก็บภาษีการขายทั่วไป เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(1) เป็นสินค้าและบริการที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี (Sumptuary Excise)

เหตุผลที่มีการเลือกเก็บภาษีจากสินค้าเหล่านี้เป็นพิเศษ คือ หากปล่อยให้มีการบริโภคสินค้าประเภทนี้โดยปราศจากการควบคุม นอกจากจะก่อให้เกิดปัญหาต่อสุขภาพของผู้บริโภคโดยตรงแล้ว ยังอาจก่อให้เกิดปัญหาต่อสังคมอันเป็นการสร้างต้นทุนทางสังคมอีกด้วย เช่น การดื่มสุรามากๆ นอกจากส่งผลต่อสุขภาพของผู้บริโภคโดยตรงแล้วยังนำมาซึ่งปัญหาการทะเลาะวิวาทและอาชญากรรมในสังคม ซึ่งทำให้รัฐต้องมีค่าใช้จ่ายในการดูแลความสงบเรียบร้อย ตลอดจนต้องจัดให้มีการบริการด้านสุขภาพมากขึ้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องเรียกเก็บภาษีจากสินค้าและบริการในกลุ่มนี้เป็นพิเศษ เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีชดเชยความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นนั้น

(2) สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย (Luxury Excise)

สินค้าฟุ่มเฟือยมีลักษณะที่สำคัญดังนี้⁵

(ก) เป็นสินค้าที่ผู้ที่มีรายได้สูงเท่านั้นจะบริโภคได้ แต่การให้คำจำกัดความทำนองนี้ก็ต้องมีข้อสมมติฐานอยู่ว่า คนร่ำรวยบริโภคสินค้าประเภทหนึ่ง ส่วนคนจนบริโภคสินค้าอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งความจริงก็มีส่วนถูกอยู่พอสมควร แต่บางครั้งคนรวยบางคนก็ชอบบริโภคสินค้าปกติๆ แต่คนจนกลับบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย

(ข) เป็นสินค้าที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นมาก (เป็นสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการครองชีพ) แต่การหาความยืดหยุ่นของอุปสงค์เป็นสิ่งที่ทำได้ค่อนข้างยาก เราทราบแต่ในทางทฤษฎีกันเป็นส่วนใหญ่ และนอกจากนั้นจะพบว่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของสินค้าเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาด้วย

(ค) เป็นสินค้าเพื่อเพิ่มเกียรติภูมิของผู้บริโภคเอง คือสามารถใช้สินค้าปกติก็ได้ แต่เพื่อความสุขที่จะได้แสดงออกให้ผู้อื่นได้เห็นก็จำเป็นต้องซื้อสินค้าที่มีลักษณะพิเศษ เช่น เราอาจจะใช้รถยนต์ขนาดเล็กเพื่อการเดินทางไปไหนมาไหนก็ได้ แต่เพื่อเป็นการแสดงออกก็จำเป็นต้องซื้อรถยนต์ใหญ่ ยิ่งถ้าสามารถมีรถคันเดียวหรือได้ใช้เป็นคนแรกในประเทศก็ยิ่งดี

⁵ ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 7.

(ง) เป็นสินค้าที่ขาดเสียได้โดยไม่กระทบกระเทือนต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของประชาชน คำจำกัดความนี้ค่อนข้างจะรุนแรงมากเกินไป เพราะถ้าเลือกคำจำกัดความนี้มาใช้แล้วสินค้าแทบทุกชนิด นอกจาก ข้าว อาหาร เสื้อ และยารักษาโรคถือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยทั้งสิ้น

การเก็บภาษีสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย จะทำให้มีการออมทรัพย์สูงขึ้น เพราะเมื่อสินค้าฟุ่มเฟือยต้องรับภาระภาษีสูงก็จะทำให้มีทรัพยากรเหลือ (จากการลดการผลิตสินค้าฟุ่มเฟือย) ไปใช้ในการผลิตสินค้าและบริการอื่นๆ ที่จำเป็นต่อความเจริญเติบโตของสังคม

การเก็บภาษีสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เพราะมีฉะนั้นแล้วผลที่ได้จากการพัฒนาจะถูกนำไปใช้ในการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยมากเกินไป ทำให้ประเทศขาดแคลนทุนเพื่อนำมาพัฒนาประเทศ

(3) สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ เนื่องจากกิจการบางอย่างของรัฐให้ประโยชน์แก่เฉพาะกลุ่มคนเพียงบางกลุ่มอย่างชัดเจน จึงควรมีการจัดเก็บภาษีจากกลุ่มคนที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษเพื่อให้เกิดความยุติธรรมมากขึ้น นอกจากนี้การเรียกเก็บภาษีจากสินค้าและบริการในกลุ่มนี้ เพื่อเป็นการชดเชยรายได้ที่รัฐต้องสูญเสียไปจากมาตรการด้านต่างๆ ของรัฐ ทั้งทางด้านภาษีและด้านอื่นๆ ที่นำมาใช้เพื่อนโยบายทางเศรษฐกิจและการลงทุน

(4) หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ด กล่าวคือ ในบางโอกาสรัฐบาลอาจจะมีความต้องการรายได้หรือต้องการจำกัดการผลิตสินค้าอย่างใดอย่างหนึ่ง ก็อาจออกนโยบายเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าหรือบริการบางประเภทที่เห็นว่าควรรับภาระภาษีเป็นพิเศษ เพื่อสนองความต้องการนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ในยามสงคราม หรือ ในยามจำเป็นจะต้องใช้จ่ายเงินจำนวนมากเพื่อบรรเทาความทุกข์ยากของคนจนหรือเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของประเทศ หรือเพื่อประโยชน์ในการรักษาสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

กล่าวโดยสรุป ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีการขายเฉพาะ (Selective Sale Tax) ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง โดยจัดเก็บจากสินค้าและบริการบางชนิดที่มีลักษณะดังนี้ สินค้าและบริการที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อสังคมโดยรวม (Sumptuary Excise) จัดเก็บเพื่อลดการบริโภคสินค้าดังกล่าวเพราะเป็นของฟุ่มเฟือย (Luxury Excise) จัดเก็บเพื่อสร้างความเป็นธรรมต่อสังคม เนื่องจากการได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ (Benefit-Based Excise) เพื่อช่วยให้ระบบภาษีมีความ

ยุติธรรมมากขึ้นและทดแทนรายได้ในส่วนที่หายไปจากการให้สิทธิประโยชน์จากกิจการของรัฐ และหลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ด (Miscellaneous Excise) จัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ให้แก่รัฐ การใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินหรือบริการของรัฐในบางกรณี (User Charge)⁶

3.6 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกฎหมายที่กำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต โดยแบ่งประเภทของสินค้าและบริการไว้ทั้งสิ้น 9 ตอน คือ ตอนที่ 1 น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม ตอนที่ 3 เครื่องไฟฟ้า ตอนที่ 4 แก้วและเครื่องแก้ว ตอนที่ 5 รถยนต์ ตอนที่ 6 เรือ ตอนที่ 7 ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง ตอนที่ 8 สินค้า อื่นๆ และ ตอนที่ 9 สถานบริการ

โดยกรมสรรพสามิต เป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการบริหารจัดการเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 6⁷ ภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพสามิต

ปัจจุบันนี้กรมสรรพสามิตแบ่งประเภทสินค้าและบริการที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ออกเป็น 20 ประเภท คือ⁸

1. สุรา
2. ยาสูบ
3. ไฟ
4. น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
5. เครื่องดื่ม

⁶ เศรษฐกร, “ภาษีสรรพสามิต สุรา ยาสูบ และน้ำมันของประเทศไทยเปรียบเทียบกับสหรัฐอเมริกา,” สามิตสาร 57, 2 (มีนาคม – เมษายน 2544) : 53.

⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 6

⁸ กรมสรรพสามิต, ความรู้เฉพาะเกี่ยวกับสินค้า [ออนไลน์], 15 ธันวาคม 2554. แหล่งที่มา <http://www.excise.go.th/index.php?id=80>

6. เครื่องใช้ไฟฟ้าประเภทโคมระย้าที่ทำจากแก้วเลดคริสตัล และ เครื่องปรับอากาศ

7. แก้วและคริสตัล

8. รถยนต์

9. เรือยอชต์ และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ

10. น้ำหอม หัวน้ำหอม

11. พรมขนสัตว์

12. รถจักรยานยนต์

13. แบทเตอรี

14. หินอ่อน

15. สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซน

16. กิจการบันเทิง

17. กิจการเสียงไซค์

18. กิจการที่มีผลต่อสิ่งแวดล้อม เช่น สนามกอล์ฟ

19. กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ เช่น กิจการโทรคมนาคม

20. บริการอื่น ๆ

หากรัฐบาลต้องการเพิ่มสินค้าและบริการในการจัดเก็บภาษีทำได้ 2 วิธี⁹ คือ

1) โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

2) โดยการออกพระราชกฤษฎีกา

⁹ ไกรวัล เปียระบุตร, “ย่อหลักกฎหมายภาษีสรรพสามิต 2527,” สามิตสาร 62, 4 (กรกฎาคม-สิงหาคม 2549): 60.

พระราชกฤษฎีกาเป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหาร โดยมีพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้อำนาจ เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการจัดเก็บภาษีเพราะถ้าต้องออกเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติโดยฝ่ายนิติบัญญัติก็จะไม่ทันการเนื่องจากต้องใช้เวลาพอสมควร

3.7 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต

บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 7^{*} กำหนดไว้อาจแบ่งออกได้ 4 ประเภท คือ

3.7.1 ผู้ประกอบอุตสาหกรรม

3.7.2 ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ

3.7.3 ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า

3.7.4 ผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

3.7.1 ผู้ประกอบอุตสาหกรรม

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4¹⁰ กำหนดนิยามไว้ว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรม” หมายความว่า เจ้าของหรือผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากนิยามผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงหมายถึงบุคคลดังต่อไปนี้¹¹

(1) เจ้าของซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม เจ้าของในที่นี้ หมายถึง บุคคลผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ (Owner) หรือมีสิทธิอื่นใดในโรงอุตสาหกรรม ซึ่ง

* มาตรา 7 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

¹⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4

¹¹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 82-83.

รับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมนั้น กล่าวคือโรงอุตสาหกรรมเป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลใดหรือบุคคลใดเป็นผู้มีสิทธิอย่างอื่น เช่น สิทธิครอบครองในโรงอุตสาหกรรมนั้น ไม่ว่าผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้มีสิทธินั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ก็ถือว่าเป็นเจ้าของโรงอุตสาหกรรมและเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมตามกฎหมาย

(2) ผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม ผู้จัดการหมายถึง ผู้ที่มีอำนาจสั่งการ(Director) ในการดำเนินธุรกิจหรือกิจการของโรงอุตสาหกรรมซึ่งอาจจะเป็นเจ้าของโรงอุตสาหกรรมหรือบุคคลอื่นก็ได้ ดังนั้นถ้าบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าของโรงอุตสาหกรรมแต่เป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมในฐานะเป็นผู้จัดการกฎหมายก็กำหนดให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม

(3) บุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม บุคคลอื่นในที่นี้ หมายถึง บุคคลใดก็ตามที่มีใช้เจ้าของหรือผู้จัดการของโรงอุตสาหกรรม แต่เป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (Responsibility) ในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมโดยอาจจะได้รับมอบหมายจากเจ้าของหรือเป็นตัวแทนของเจ้าของโรงอุตสาหกรรม ก็ถือว่าเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมเช่นเดียวกัน

ดังนั้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรม จึงหมายถึง ทั้งเจ้าของหรือผู้จัดการหรือบุคคลอื่น ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้า¹²

ส่วนความหมายของ “โรงอุตสาหกรรม” และ “ผลิต” พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4¹³ กำหนดไว้ดังนี้

“โรงอุตสาหกรรม” หมายความว่า สถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้า รวมตลอดทั้งบริเวณแห่งสถานที่นั้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องขยายเครื่องตีม่ด้วย

¹² จุมพล ริมสาคร, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต(นนทบุรี . โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541), หน้า 181.

¹³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4

“ผลิต” หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้า ที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย

จากนิยามดังกล่าว เห็นว่า โรงอุตสาหกรรมต้องเป็นสถานที่ซึ่งใช้ทำสินค้า ประกอบสินค้า ปรับปรุง แปรรูป แปรสภาพ หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใดๆ และการผลิตสินค้าอาจจะเป็นการกระทำต่อสิ่งที่ยังไม่เป็นสินค้าให้เกิดเป็นสินค้าขึ้น หรือ เป็นการกระทำต่อสิ่งที่เป็นสินค้าประเภทหนึ่งเป็นสินค้าอีกประเภทหนึ่ง หรือกระทำต่อสิ่งที่เป็นสินค้าประเภทเดียวกันจากสภาพหนึ่งให้เป็นอีกสภาพหนึ่งก็ได้

ทั้งนี้ สถานที่ผลิตสินค้าที่จะถือว่าเป็นโรงอุตสาหกรรมตามความหมายของ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จะต้องทำการผลิตสินค้าตามที่ระบุไว้ใน พระราชบัญญัติพิกัตภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ด้วย

3.7.2 ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ได้กำหนดนิยามของผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ไว้ว่า “ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ” หมายความว่า เจ้าของ หรือผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานบริการ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตในกรณีนี้จึงมีลักษณะทำนองเดียวกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม กล่าวคือ ความหมายถึง บุคคลที่เป็นเจ้าของ ผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานบริการ ซึ่งสถานบริการนี้จะต้องเป็นการประกอบกิจการสถานบริการตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัตภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 9- 13 จึงจะเป็นผู้ประกอบกิจการสถานบริการที่มีหน้าที่เสียภาษี หรือเป็นการให้บริการทางธุรกิจสถานบริการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หากไม่ใช้การบริการที่มุ่งหารายได้เพื่อประโยชน์ทางธุรกิจแล้วก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นการบริการในทางธุรกิจสถานบริการ ไม่ถือเป็นบริการตามกฎหมาย ผู้ดำเนินกิจการดังกล่าวไม่ถือเป็นผู้ประกอบกิจการสถานบริการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

3.7.3 ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ได้กำหนดความหมายของคำว่า “นำเข้า” ไว้ว่า “นำเข้า” หมายความว่า นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งสินค้าตามพระราชบัญญัตินี้

เนื่องจากการนำเข้าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้ความหมายรวมถึงการนำเข้าตามกฎหมายศุลกากร ดังนั้น จึงต้องพิจารณาความหมายของผู้นำเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ด้วย โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ได้กำหนดความหมายของผู้นำเข้าไว้ใน มาตรา 2¹⁴ ว่า คำว่า “ผู้นำเข้า” หมายความว่า “ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียซึ่งขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ออกไปโดยถูกต้องพ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่า “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกัน โดยอนุโลม

ดังนั้น ผู้นำเข้าตามกฎหมายศุลกากรจึงแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ¹⁵

(1) เจ้าของ คือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ ซึ่งจะได้แก่ ผู้ใดยอมเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์

(2) บุคคลอื่น ซึ่ง

(ก) เป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียซึ่งขณะหนึ่งในตัวของสินค้า

(ข) นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามา

(ค) จนถึงเวลาที่ได้ออกไปโดยถูกต้อง พ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร

¹⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2

¹⁵ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), หน้า

กล่าวโดยสรุปคือ เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าตามกฎหมายสรรพสามิต หมายถึง เจ้าของหรือผู้มึกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นและบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าของหรือผู้มึกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นด้วย แต่ต้องเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียในเวลาที่นำสินค้าเข้ามา

3.7.4 ผู้คนที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

แม้หลักการของภาษีสรรพสามิตซึ่งเป็นภาษีการขาย (Sale Tax) จะมีความมุ่งหมายให้ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ประกอบการกิจการสถานบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ตาม แต่เพื่อเป็นการป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีและเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงได้กำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวต่อไปนี้ไว้ด้วย

1) ผู้โอน ผู้รับโอน และหรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตามมาตรา 11

เหตุของการยกเว้นหรือลดอัตราภาษี ได้แก่

1.1) เป็นกรณีที่เป็นการนำเข้ามาเพื่อใช้เองสำหรับบุคคลที่กฎหมายให้สิทธิพิเศษหรือเอกสิทธิ์ในบางกรณี เช่น ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ทางการทูตนำรถยนต์เข้ามาเพื่อใช้เองจะได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

1.2) กรณีที่เป็นการนำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้

เมื่อมีการโอนสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีจากบุคคลที่มีสิทธิไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิ หรือนำสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสำหรับใช้ในกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งที่กำหนดไว้ไปใช้ในกิจการอย่างอื่น หรือสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดกฎหมายจึงกำหนดให้ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านั้นด้วย ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 11 วรรคสอง ได้กำหนดบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีไว้ดังนี้

(1) ในกรณีที่มีการโอน ให้เป็นความรับผิดชอบร่วมกันของผู้โอนและผู้รับโอน

(2) ในกรณีที่มีการนำไปใช้ในการอื่น ให้เป็นความรับผิดชอบของบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี

(3) ในกรณีที่สิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง เป็นความรับผิดชอบของบุคคลที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี

(4) กรณีผู้ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีถึงแก่ความตาย ในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้เป็นความรับผิดชอบของผู้จัดการมรดกหรือทายาทที่ได้รับมรดกสินค้านั้น

2) ผู้โอนและผู้รับโอน หรือผู้ได้รับเอกสิทธิ์ สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์โดยได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีตามมาตรา 12

เมื่อภายหลังสินค้าได้โอนไปยังผู้ไม่มีเอกสิทธิ์หรือเอกสิทธิ์สิ้นสุดลง โดยเหตุอื่นที่มีสาเหตุความตาย กฎหมายได้กำหนดให้

(1) ผู้โอนและผู้รับโอน (รับผิดชอบร่วมกัน) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรณีที่มีการโอน

(2) ผู้ได้รับเอกสิทธิ์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลง

3) เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 42 บัญญัติว่า ในกรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า ให้เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมกับเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีนั้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นสูญหายเพราะเหตุสุดวิสัยหรือเป็นเหตุผิดพลาดในการตรวจนับปริมาณสินค้าอันไม่ได้เกิดขึ้นโดยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน

ดังนั้น เมื่อสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไป พร้อมกับเสียเบี้ยปรับจำนวน 2 เท่าของเงินภาษี เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัยโดยเหตุสุดวิสัยนั้นต้องถือตามประมวลกฎหมายแพ่ง

และพาณิชย์¹⁶ คือ เหตุใด? อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกันได้ก็ดี แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้นจะได้จัดการระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้น

เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หมายความว่าถึงบุคคลดังต่อไปนี้

- บุคคลที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั่นเอง
- ผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของคลังสินค้าทัณฑ์บน
- บุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของคลังสินค้าทัณฑ์บน

4) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการ กรณีรวบรวมหรือโอนกิจการ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 57 กำหนดว่า เมื่อมีการรวบรวมหรือโอนกิจการ ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการ เดิมร่วมรับผิดชอบกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการใหม่ที่รวบรวมหรือรับโอนกิจการในภาษีที่มีอยู่ก่อนการรวบรวมหรือโอนกิจการ

5) ผู้ดัดแปลงรถยนต์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องการเสียภาษีสำหรับรถยนต์ที่มีการดัดแปลงไว้โดยเฉพาะ ดังนี้

มาตรา 144 ตรี

“ดัดแปลง” หมายความว่า การกระทำใด ๆ ต่อรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือเป็นรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน โดยผู้กระทำมิใช่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมรถยนต์ การกระทำที่เป็นการดัดแปลงตามวรรคหนึ่ง

¹⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 8

มิให้ถือเป็นการผลิตตามความหมายของบทนิยามคำว่า “ผลิต” ตามมาตรา 4 เว้นแต่การตัดแปลงนั้นจะกระทำโดยผู้ตัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ

“ผู้ตัดแปลง” ให้หมายความรวมถึงผู้ที่จ้างหรือจัดให้ผู้อื่นทำการตัดแปลงด้วย

มาตรา 144 เบญจ

ให้ผู้ตัดแปลงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าจากการตัดแปลง โดยให้ถือราคาค่าจ้างแรงงานตัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการตัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด

การกระทำที่จะถือว่าเป็นการตัดแปลงตามกฎหมายสรรพสามิต เพื่อให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน ต้องเป็นการกระทำต่อ

1. รถยนต์กระบะ
2. สิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

สำหรับการกระทำต่อรถยนต์กระบะเพื่อให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนนั้น จึงถือเป็นการตัดแปลงตามกฎหมายสรรพสามิตกำหนดไว้ โดยไม่ต้องพิจารณาถึงกฎกระทรวงอีก

โดยพระราชบัญญัติพิภคอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
ได้นิยามความหมายของรถยนต์กระบะไว้ ดังนี้

รถยนต์กระบะ หมายถึง รถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอมเดียวสำหรับคนขับ และตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา

ส่วนการกระทำต่อสิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง อันจะถือเป็นการดัดแปลงตามกฎหมาย ได้แก่¹⁷

(1) รถยนต์บรรทุกที่มีลักษณะเป็นรถตู้

(2) รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งเกินสิบคน

(3) รถจักรยานยนต์

(4) รถยนต์ที่มีเฉพาะแชสซีส์และกระจกบังลมหน้า (Chassis with Wind-shield) ของรถยนต์กระบะ

ทั้งนี้นอกจากจะต้องเป็นการกระทำต่อ (1) - (4) แล้ว ยังต้องปฏิบัติตามรายละเอียด ซึ่งอธิบดีได้ประกาศกำหนดไว้ด้วย

หากมิได้ปฏิบัติให้ครบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในรายละเอียดดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการดัดแปลงแต่ถือว่าเป็นการผลิต

คุณลักษณะของรถยนต์ดัดแปลง มีดังต่อไปนี้

(1) ต้องดัดแปลงจากรถยนต์กระบะหรือแชสซีส์และกระจกบังลมหน้า (Chassis with Windshield) ของรถยนต์กระบะ ซึ่งมีคุณลักษณะ ดังนี้

(1.1) เป็นรถยนต์กระบะบรรทุกที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักรถไม่น้อยกว่า 1,200 กิโลกรัม มีน้ำหนักบรรทุกไม่น้อยกว่า 1,000 กิโลกรัม และมีน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม

(1.2) เป็นรถยนต์กระบะรุ่นที่มีการจัดจำหน่ายทั่วไป และจดทะเบียนเป็นรถยนต์กระบะตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์

¹⁷ กฎกระทรวงฉบับที่ 26 (พ.ศ. 2535) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 28 (พ.ศ. 2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยการกำหนดสิ่งให้นำไปดัดแปลงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน

(1.3) เป็นรถยนต์กระบะที่ผลิตในประเทศ โดยผู้ประกอบการที่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงอุตสาหกรรม และเป็นรุ่นหรือแบบที่ผลิตขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นรถยนต์กระบะบรรทุกเป็นปกติวิสัย

ทั้งนี้ต้องได้รับการอนุมัติรหัสรุ่นรถยนต์ (Model Code) และแบบแชสซีส์ (Chassis Model) จากกรมสรรพสามิต

(2) ในการดัดแปลงต้องใช้วัสดุอุปกรณ์ที่ผลิตภายในประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของมูลค่าวัสดุอุปกรณ์ในการดัดแปลง

(3) ระยะห่างระหว่างจุดกึ่งกลางล้อหน้าและจุดกึ่งกลางล้อหลังทั้งซ้ายและขวา (Wheelbase) ต้องไม่เปลี่ยนแปลงจากรหัสรุ่นรถยนต์ (Model Code) และแบบแชสซีส์ (Chassis Model) ของรถยนต์รุ่นนั้นๆ

(4) จำนวนและคุณลักษณะของที่นั่งในรถยนต์ที่ดัดแปลงแล้วเสร็จต้องเป็นดังนี้

(4.1) กรณีเป็นรถยนต์กระบะดัดแปลงประเภทนั่งสองตอนแวนหรือที่คล้ายกัน จะต้องมีจำนวนที่นั่งตั้งแต่ 7 ที่นั่งขึ้นไป และมีรูปลักษณะแตกต่างไปจากรถยนต์ที่มีการผลิตหรือจำหน่ายโดยผู้ผลิตรถยนต์ทั้งในและต่างประเทศ

(4.2) กรณีเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double) ต้องมีจำนวนที่นั่งตั้งแต่ 5 ที่นั่งขึ้นไป โดยมีรูปลักษณะที่แตกต่างไปจากรถยนต์ที่มีการผลิตหรือจำหน่ายโดยผู้ผลิตรถยนต์ทั้งในและต่างประเทศ

(4.3) กำหนดจำนวนที่นั่งให้ถือเป็นเกณฑ์ระยะที่นั่ง 40 เซนติเมตรต่อหนึ่งที่นั่ง ถ้าระยะห่างช่วงสุดท้ายของที่นั่งเหลือระยะไม่น้อยกว่า 30 เซนติเมตร ให้ถือเป็นอีกหนึ่งที่นั่ง

(4.4) ความสูงจากพื้นรถถึงบนเบาะที่นั่งจะต้องไม่น้อยกว่า 25 เซนติเมตร และจากเบาะที่นั่งถึงหลังคาต้องไม่น้อยกว่า 85 เซนติเมตร

นอกจากนี้การกระทำต่อรถยนต์กระบะหรือการกระทำต่อสิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน อันจะถือเป็นการดัดแปลงตามกฎหมาย หากเป็นการกระทำโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์กฎหมายได้กำหนดยกเว้นมิให้ถือเป็นการดัดแปลงแต่ถือว่าเป็นการผลิต

ทั้งนี้การที่มาตรา 144 ตรี กำหนดว่าการกระทำที่เป็นการดัดแปลงตามวรรคหนึ่ง มิให้ถือเป็นการผลิตตามความหมายของบทนิยามคำว่า “ผลิต” ตามมาตรา 4 เว้นแต่การดัดแปลงนั้นจะกระทำโดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ ดังนั้น ผู้ดัดแปลงรถยนต์ที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจจึงถือว่าเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมซึ่งต้องเสียภาษีตามกฎหมายในฐานะผู้ประกอบการ

กล่าวโดยสรุป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในฐานะผู้ประกอบการ คือ ผู้ที่ทำการผลิตรถยนต์ตลอดจนผู้ที่ทำการดัดแปลงรถยนต์โดยประกอบกิจการเป็นธุรกิจ

ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ หมายความว่า ทำการดัดแปลงรถยนต์เป็นปกติธุระเพื่อหารายได้จากการว่าจ้างหรือจัดให้ทำการดัดแปลง

ส่วนผู้ดัดแปลง หมายถึงบุคคลดังต่อไปนี้

1. ผู้ที่ทำการดัดแปลงรถยนต์โดยตรง
2. ผู้ที่จ้างให้ผู้อื่นทำการดัดแปลง
3. ผู้ที่จัดให้ผู้อื่นทำการดัดแปลง

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติการสรรพสามิตมักจะเรียกเก็บภาษีจากบุคคลที่เป็นเจ้าของรถยนต์ คือผู้ที่จ้างให้ผู้อื่นทำการดัดแปลงหรือผู้จัดให้ผู้อื่นทำการดัดแปลงมากกว่าที่จะเรียกเก็บผู้ที่ทำการดัดแปลงรถยนต์โดยตรง แต่สำหรับการดัดแปลงที่กระทำโดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจซึ่งกฎหมายให้ถือเป็นการ “ผลิต” ผู้ดัดแปลงรถยนต์ที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจย่อมมีหน้าที่เสียภาษีในฐานะเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมโดยตรง

แท้จริงแล้วคำว่า “ดัดแปลง” มีความหมายเดียวกับคำว่า “ผลิต” แต่กฎหมายไม่ถือว่าการดัดแปลงเป็นการผลิต มีเหตุผลเพื่อต้องการแยกการจัดเก็บภาษีของ

รถยนต์ดัดแปลงออกจากรถยนต์ที่ผลิตขึ้นโดยทั่วไป เว้นแต่รถยนต์ดัดแปลงที่กระทำโดยผู้ประกอบการเป็นธุรกิจ

6) ผู้กระทำผิดตามมาตรา 161 และ 162

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 161 และ 162 กำหนดให้ผู้กระทำผิดฐานมีไว้ในครอบครองหรือขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษี หรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน หรือเป็นสินค้าที่ได้รับการยกเว้นหรือได้รับคืนโดยตนเองไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายในสินค้านั้น นอกจากต้องรับโทษทางอาญาที่กฎหมายกำหนดแล้ว ยังต้องมีหน้าที่เสียภาษีด้วย¹⁸

3.8 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ความรับผิดในอันต้องเสียภาษี หมายถึง การเกิดขึ้นซึ่งภาระหรือ หน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งการกำหนดความรับผิดไว้ในกฎหมาย จะช่วยให้ผู้เสียภาษีทราบว่าหน้าที่ในการเสียภาษีเกิดขึ้นหรือยังและจะต้องเสียภาษีเมื่อใด ทั้งยังเกี่ยวเนื่องกับอัตราภาษี ระยะเวลายื่นแบบรายการและชำระภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม เป็นต้น อีกด้วย

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10 เกิดขึ้นในกรณีดังต่อไปนี้

3.8.1 กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้า ที่ถนน

1) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

กล่าวคือ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

¹⁸ ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 108.

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(1)(ก) ¹⁹ โดยการ “นำออก” หมายถึง กระทำโดยวิธีใดๆ ให้สินค้าพ้นออกไปจากโรงอุตสาหกรรม ซึ่งโรงอุตสาหกรรม หมายถึง สถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้า รวมตลอดทั้งบริเวณแห่งสถานที่นั้นด้วย ดังนั้น หากโรงอุตสาหกรรมมีบริเวณดังกล่าวด้วย สินค้าที่นำออกไปก็ต้องพ้นจากบริเวณดังกล่าว จึงจะถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีได้เกิดขึ้นแล้ว

เมื่อความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ณ เวลาที่นำออกไป การคำนวณภาษีก็ต้องใช้อัตราภาษี ณ วันที่นำ (สินค้า) ออกจากโรงอุตสาหกรรม²⁰

อย่างไรก็ตาม ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่อยู่ในโรงอุตสาหกรรมซึ่งเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากโรงอุตสาหกรรมนั้น กฎหมายได้กำหนดยกเว้นมิให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแม้ว่าจะมีการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม ถ้าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้การนำสินค้าไปใช้ภายในโรงอุตสาหกรรมถือว่าการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมเช่นกัน

2) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดเรื่องคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้เพื่อชะลอความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้สำหรับผู้ประกอบอุตสาหกรรม โดยสินค้าที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมมาเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนจะยังไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 10(1)(ข)²¹ ทั้งนี้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษียังไม่เกิดขึ้น ถ้าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไปเก็บยังโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนอีกแห่งหนึ่ง

3) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(1)(ก)

²⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 7

²¹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(1)(ข)

ในกรณีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนก่อนที่จะนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตได้เกิดขึ้นแล้วพร้อมกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 10(1) วรรค 2 ทั้งนี้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อใดนั้นต้องดูประมวลรัษฎากร มาตรา 78²²

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือ
 - (2) เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือ
 - (3) เมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือ
 - (4) เมื่อได้มีการออกไปกำกับภาษี
- ทั้งนี้ แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

3.8.2 กรณีสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเว้นแต่ในกรณีสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกนั้น และถ้าผู้นำเข้าหรือบุคคลใดนำสินค้านี้ดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วแต่กรณี²³

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 78

²³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(3)

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าเข้าสำเร็จ²⁴ ซึ่งการนำเข้าสำเร็จต่อเมื่อเรือหรืออากาศยานถึงเขตท่าตามที่ระบุไว้²⁵

3.8.3 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีกรณีการโอนสินค้านำเข้าที่ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีจากบุคคลที่มีสิทธิไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิตามมาตรา 11

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นดังนี้

- (1) ในวันที่โอนสินค้าจากผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีไปยังผู้ที่ไม่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษี
- (2) ในวันที่ผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีนำสินค้าไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้
- (3) ในวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง
- (4) ในวันที่ผู้ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราภาษีถึงแก่ความตาย

3.8.4 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีกรณีจำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามมาตรา 12

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นดังนี้

- (1) ในวันที่โอนสินค้าจากผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์ไปยังผู้ที่ไม่ใช่เอกสิทธิ์
- (2) ในวันที่เอกสิทธิ์สิ้นสุดลงโดยเหตุอื่นนอกจากความตาย

3.8.5 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีกรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน

²⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ทวิ

²⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช. 2469 มาตรา 41

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในวันที่สินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏจากการตรวจสอบบัญชีและสินค้าในคลังสินค้าที่ถนนนั้น

3.8.6 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีกรณีการควบกิจการเข้าด้วยกันหรือโอนกิจการให้แก่กัน

เนื่องจากกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อใด แต่เนื่องจากการกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการอันได้ตั้งขึ้นใหม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีร่วมกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบการสถานบริการเดิมก่อนควบเข้ากัน จึงต้องพิจารณาว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการเดิม มีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด หรือถ้าเป็นกรณีการโอนกิจการก็ต้องพิจารณาว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการซึ่งเป็นผู้โอนมีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใดเป็นสำคัญ

3.8.7 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับรถยนต์ดัดแปลง

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 จัตวา กำหนดว่า ภายใต้บังคับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีตามหมวด 1

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับรถยนต์ ให้เกิดขึ้นในกรณีดังต่อไปนี้

(1) กรณีดัดแปลง ให้เกิดขึ้นเมื่อการดัดแปลงสิ้นสุดลง

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับรถยนต์ดัดแปลง ซึ่งกระทำต่อรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆ ที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน จะเกิดขึ้นเมื่อการดัดแปลงสิ้นสุดลง ส่วนกรณีจะถือว่าการดัดแปลงสิ้นสุดลงเมื่อใดนั้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าการดัดแปลงนั้นได้สิ้นสุด คือ เสร็จสิ้นลงและอยู่ในสภาพที่จะนำไปใช้ได้เมื่อใด เมื่อการดัดแปลงสิ้นสุดลงความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีย่อมเกิดขึ้น

ทั้งนี้ กรณีจะใช้บังคับแก่การดัดแปลงที่ผู้ดัดแปลงมิได้ประกอบกิจการเป็นธุรกิจเท่านั้น หากเป็นการดัดแปลงที่ผู้ดัดแปลงประกอบกิจการเป็นธุรกิจจะต้องเสียภาษีในฐานะผู้ประกอบอุตสาหกรรมดังที่กล่าวมาในข้อ 3.7.1

3.8.8 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีผู้กระทำความผิดตามมาตรา 161 และมาตรา 162

กฎหมายมิได้กำหนดว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด แต่อาจสรุปได้ว่า ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อผู้กระทำความผิดยินยอมให้ทำการเปรียบเทียบคดีและเจ้าพนักงานได้ทำการเปรียบเทียบคดีเสร็จสิ้นแล้ว หรือมีคำพิพากษาถึงที่สุดว่าเป็นผู้กระทำความผิด

3.8.9 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับบริการ

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการตามมาตรา 10(2)²⁶ แต่ถ้าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก่อนได้รับชำระค่าบริการให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.9 ฐานภาษี

ฐานภาษี (tax base) คือสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดตาม อัตราของภาษีที่ได้กำหนดไว้ ถ้าใช้อัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษีจะได้จำนวนภาษีที่เสียสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอาจได้แก่ รายได้ ความมั่งคั่ง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายกัน หรือสิ่งอื่นๆ ที่กำหนดขึ้น โดยปกติแล้วสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีมักจะถูกใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีแต่ละบุคคล²⁷

ฐานภาษีสรรพสามิตอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

3.9.1 ฐานภาษีสำหรับสินค้า การเสียภาษีสำหรับสินค้า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเสียภาษีสำหรับสินค้าไว้ 2 กรณี คือ การเสียภาษีตามปริมาณ หรือตามสภาพ (Spacific) และการเสียภาษีตามมูลค่าหรือตามราคา (Ad Valorem) ในกรณีสินค้าใดระบุอัตราภาษีไว้ทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่

²⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(2)

²⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 166.

คิดเป็นมูลค่าภาษีสูงกว่า ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงต้องคำนวณเปรียบเทียบระหว่างอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณว่าอัตราใดจะคิดเป็นเงินภาษีได้สูงกว่า ผู้มีหน้าที่ก็ต้องเสียภาษีสำหรับจำนวนนั้น

1) **ฐานภาษีตามปริมาณ** คือ ฐานภาษีที่คำนวณโดยถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิ หรือตามปริมาณสุทธิของสินค้า เช่น ภาชนะ ลูกบาศก์เซนติเมตร กิโลกรัมต่อลิตร²⁸ โดยสินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่ 2 กรณี ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีชื่อของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้ง สินค้ารวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใด ๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น ๆ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้น ๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้²⁹

2) **ฐานภาษีตามมูลค่า** คือ การคำนวณโดยใช้ฐานภาษี ถือตามมูลค่าของสินค้านั้นๆ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 กำหนดให้การเสียภาษีตามมูลค่านั้นถือตาม

2.1) กรณีสินค้าผลิตในราชอาณาจักร

กรณีสินค้าผลิตในราชอาณาจักรให้ใช้ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมรวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ไม่มีการกำหนดค่านิยามไว้อย่างชัดเจน แต่มีผู้ให้ความหมายไว้แตกต่างกัน ซึ่งสรุปได้ดังนี้³⁰

²⁸ จุมพล ริมสาคร, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 194.

²⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 9

³⁰ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 140-141.

ความเห็นที่ 1 ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขายให้แก่ผู้ซื้อที่ปรากฏตามใบกำกับภาษี (invoice) โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร (การคำนวณภาษีก็จะยึดถือมูลค่าตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษีซึ่งไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นฐานภาษี)

ความเห็นที่ 2 เห็นว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาต้นทุนของสินค้าบวกด้วยกำไร ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งจะรวมอยู่ในราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขายให้แก่ผู้ซื้อ ตามความเห็นนี้ไม่ถือว่าราคาสินค้าตามใบกำกับภาษีที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีโดยตรง แต่จะต้องพิจารณาว่าราคาต้นทุนของสินค้าและกำไร ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นเงินจำนวนเท่าใด ก็จะถือจำนวนดังกล่าวนั้นเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เมื่อได้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมแล้วก็จะนำไปคำนวณภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ และนำภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระที่คำนวณได้ไปรวมกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ได้เท่าใดก็จะเป็นมูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี

ความเห็นที่ 3 (อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)³¹ เห็นว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ขายให้แก่ผู้ซื้อ ณ โรงอุตสาหกรรม โดยไม่รวมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังจากการขายสินค้า ณ โรงอุตสาหกรรม แต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่จะมีการขายสินค้า เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตเพื่อให้เกิดสินค้าขึ้นซึ่งถือเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าโดยตรง และค่าใช้จ่ายหลังจากที่มีสินค้าเกิดขึ้นแล้ว เช่น ค่าโฆษณาและค่าการตลาด ซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่จะมีการขายสินค้า และผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ผลกำไร ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไปยังผู้ซื้อจะต้องรวมอยู่ในราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ด้วย ดังนั้น จำนวนเงินตามใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้รับจากการขายสินค้าก่อนที่จะคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่อาจถือได้ว่าเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

ทั้งนี้ ความเห็นของฝ่ายที่ 2 สอดคล้องกับแนวทางที่กรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้เกี่ยวกับ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสำหรับรถยนต์

โดยปัจจุบันคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยประเด็นนี้ไว้ว่า คำว่า “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ต้องตีความตามความหมายทั่วไป ซึ่งได้แก่ ราคาที่ผู้ประกอบการ

³¹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 145.

อุตสาหกรรมได้ขายให้แก่ผู้ซื้อไปจริง โดยมาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้าเท่านั้น มิได้มีบทบัญญัติใดบังคับให้กรมสรรพสามิตจะต้องถือราคาขายที่แจ้งแต่อย่างใด และพนักงานเจ้าหน้าที่ยังคงมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่แท้จริง หากเห็นว่าราคาไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จแล้ว เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีให้ถูกต้อง และหากไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมจริง หรือมีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมหลายราคา ให้ถือตามราคาที่อธิบดีกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง ตามมาตรา 8 (1) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ³²

นอกจากปัญหาการกำหนดราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมแล้วยังมีกรณีที่ต้องพิจารณา คือ กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มีหลายราคา โดยกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่อธิบดีกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

ให้กำหนดราคาโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้³³

(1) ถ้าโรงอุตสาหกรรมใดผลิตสินค้าชนิดหนึ่งขึ้นโดยไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม แต่ได้มีการผลิตและขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้า ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมนั้นที่ขาย สินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้าที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ก็ให้ใช้ราคา

³² บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 3) เรื่องเสร็จที่ 304/2548 มาตรา 8 มาตรา 79 มาตรา 117 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

³³ กฎกระทรวง ฉบับที่ 23 (พ.ศ. 2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของสินค้านั้นโดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว ได้เท่าใดให้ถือเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

(2) ถ้าไม่มีราคาขายตาม (1) ก็ให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นที่ ขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว เป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

(3) ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาขายดังกล่าวใน (1) และ (2) ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสินค้า บวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหารราคาจากต้นทุนได้ ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้าในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้นๆ

กรณีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มีหลายราคา

กรณีที่ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ รุ่นหรือแบบเดียวกันมีหลายราคา ให้ใช้ราคาขายสูงสุดต่อหน่วย ซึ่งยังมีได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนใด ๆ ของสินค้านั้นในเดือนที่ล่วงมาแล้ว เป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติได้ โดยมูลค่าของสินค้าที่ประกาศกำหนดดังกล่าว ไม่ต้องนำไปรวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระอีก³⁴

การประกาศมูลค่าของสินค้าเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

มาตรการนี้ถูกกำหนดไว้ใน มาตรา 8(1) วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต โดยให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีโดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

³⁴ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี กรณีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มีหลายราคา ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2537

ในตลาภปกติ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการบริหารและจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ มูลค่าของสินค้าที่ประกาศกำหนดดังกล่าวไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระอีก

โดยในทางปฏิบัติมีการประกาศมูลค่าสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสำหรับกรณีนี้คือ รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนที่ดัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ออกตามความในมาตรา 144 ตรี แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งกระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นธุรกิจ³⁵ เครื่องดื่มบางชนิด เป็นต้น

2.2) กรณีสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรถือตามราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วย อากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษี และค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อได้มูลค่าของสินค้านี้แล้วก็จะต้องนำไปบวกกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ เพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษี ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่³⁶ ราคาสินค้าที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากร ประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ย ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

³⁵ ประกาศกรมสรรพสามิต รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนที่ดัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ออกตามความในมาตรา 144 ตรี แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งกระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นธุรกิจ ลงวันที่ 17 กันยายน 2536

³⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8(3) วรรคท้าย

สรุป ฐานภาษี = (ราคา C.I.F. + อากาศเข้า + ค่าธรรมเนียม BOI + ภาษีหรือค่าธรรมเนียมตามพระราชกฤษฎีกา) + ภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ

ภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ = ภาษีสรรพสามิต + ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย

3.9.2 ฐานภาษีสำหรับบริการ

ฐานภาษีสำหรับบริการให้ถือตามรายรับของสถานบริการรวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 กำหนดความหมายของคำว่า “รายรับ” ไว้ว่า

“รายรับ” หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใดๆ ที่อาจคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการให้บริการ

จากความหมายดังกล่าวนี้ อาจแบ่งแยกรายรับได้เป็น 2 กรณี

(1) รายรับที่เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ มักเป็นกรณีของการให้บริการที่ได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นเงิน

(2) รายรับที่เป็น ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใดๆ ที่คำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ เป็นกรณีที่ไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นเงินแต่เป็นประโยชน์ตอบแทนในรูปทรัพย์สินอย่างอื่น จึงต้องนำมูลค่าของประโยชน์ตอบแทนดังกล่าวมาคำนวณเป็นจำนวนเงินเพื่อใช้เป็นฐานที่จะนำไปคำนวณภาษีสรรพสามิต

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นมีการจัดเก็บภาษีสำหรับรายรับบางประเภทของสถานบริการเท่านั้น เช่น สถานบริการสนามแข่งม้า สนามกอล์ฟ จัดเก็บภาษีเฉพาะรายรับจากค่าสมาชิกและค่าใช้บริการสนามกอล์ฟเท่านั้น โดยยกเว้นรายรับอื่นๆ เช่น รายรับจากการให้บริการแคดดี้ รายรับจากการขายอาหารและเครื่องดื่ม³⁷

³⁷ กระทรวงการคลัง, ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 47), 14 ตุลาคม 2540.

3.10 อัตราภาษีสรรพสามิต

อัตราภาษีสรรพสามิตมี 2 ประเภท คือ

1. อัตราตามปริมาณหรือตามสภาพ (A Specific Tax Rate) คือ อัตราภาษีที่จัดเก็บคิดตามปริมาณของสินค้า โดยคิดจากหน่วยสินค้าเป็นน้ำหนัก หรือปริมาตร

2. อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่จัดเก็บคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่เป็นมูลค่า

แต่เนื่องจากอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าบางประเภทได้กำหนดไว้ทั้งอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณ กฎหมายจึงกำหนดมาตรการในการจัดเก็บภาษีไว้ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4

“สินค้าใดที่ระบุอัตราภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า”

ดังนั้น สินค้าใดที่ระบุอัตราภาษีไว้ทั้งตามปริมาณและตามมูลค่าในการคำนวณภาษีจึงต้องคำนวณเปรียบเทียบกันระหว่างอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณว่าอัตราใดจะคิดเป็นเงินได้สูงกว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียภาษีสำหรับจำนวนที่สูงกว่านั้น

ในทางปฏิบัติอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บที่แท้จริงอาจจะต้องตรวจสอบจากประกาศกระทรวงการคลัง เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 103 กำหนดให้อำนาจฝ่ายบริหารในการประกาศลดอัตราและยกเว้นภาษีไว้ด้วย

ทั้งนี้ ในกรณีที่ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร³⁸

3.11 การคำนวณภาษีสรรพสามิต

การคำนวณภาษีสรรพสามิตแบ่งออกเป็นกรคำนวณภาษีสรรพสามิตตามปริมาณ และการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามมูลค่า

³⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 11

(1) การคำนวณภาษีสรรพสามิตตามปริมาณ เป็นการคำนวณโดยนำอัตราภาษีคูณกับปริมาณสินค้าซึ่งอาจเป็นปริมาณต่อกิโลกรัม หรือต่อชิ้น หรือต่อลิตร ผลลัพธ์ที่ได้คือจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่คิดตามอัตราภาษีตามปริมาณ และกฎหมายยังได้กำหนดให้ต้องเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยอีกร้อยละ 10 ของภาษีสรรพสามิต โดยนำมาคูณกับจำนวนภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้ตามอัตราภาษีตามปริมาณ ก็จะเป็นภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย เมื่อนำมารวมกับภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้ ก็จะเป็นภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระที่ผู้ประกอบการต้องจ่ายให้แก่กรมสรรพสามิต

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

(2) การคำนวณภาษีสรรพสามิตตามมูลค่า เป็นการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าแบบอัตราภาษีบนฐานของราคารวมภาษี เรียกว่าอัตรารวมใน (Inclusive Rate) คือ อัตราภาษีที่กำหนดสำหรับภาษีแต่ละประเภทเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีบนฐานที่รวมภาษีนั้นๆ ไว้ด้วย เช่นกรณีของภาษีสรรพสามิต กฎหมายสรรพสามิตได้กำหนดให้คำนวณภาษีจากมูลค่าหรือราคาที่ได้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ด้วย

$$\text{ภาษีสรรพสามิต} = (\text{ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม} + \text{ภาษีสรรพสามิต} + \text{ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย}) \times \text{อัตราภาษีสรรพสามิต}$$

3.12 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในประเทศไทย

รถยนต์เป็นสินค้าที่ถูกกำหนดไว้โดยพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้ต้องมีภาระในการเสียภาษีสรรพสามิต เนื่องจากรถยนต์เป็นสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยและเป็นสินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ เช่น ประโยชน์จากการใช้ถนน ตามหลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิต รถยนต์จึงจัดเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย

ความหมายของรถยนต์ภายใต้การจัดเก็บของกรมสรรพสามิต³⁹

³⁹ฐานี๋ ทินทรัชย์ และวิไล ตันตินันท์ธนา, เอกสารการสนชูดการบริหารงานสรรพสามิต(นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัย ธรรมาราช, 2541), หน้า 15.

“รถยนต์” หมายความว่า รถที่มีล้อตั้งแต่สามล้อและเดินด้วยกำลังเครื่องยนต์ กำลังไฟฟ้า หรือพลังงานอื่น แต่ไม่รวมถึงรถที่เดินบนราง รถจักรยานยนต์มีพ่วงข้างไม่เกินหนึ่งล้อ และรถยนต์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อพิจารณาจากความหมายดังกล่าวแล้วสรุปได้ว่า รถยนต์จะต้องมี องค์ประกอบดังนี้

1. ต้องเป็นรถที่มีล้อตั้งแต่สามล้อขึ้นไป และ
2. ต้องเป็นรถที่
 - (1) เคลื่อนที่ด้วยกำลังเครื่องยนต์ หรือ
 - (2) เคลื่อนที่ด้วยกำลังไฟฟ้า หรือ
 - (3) เคลื่อนที่ด้วยพลังงานอื่น

ทั้งนี้ การเป็นรถยนต์ตามกฎหมายหรือไม่กับการเป็นรถยนต์ที่ต้องเสียภาษี สรรพสามิตหรือไม่นั้นเป็นคนละกรณีกัน กรณีที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตต้องเป็นรถยนต์ที่เข้า ลักษณะรถยนต์ตามกฎหมายเสียก่อน เมื่อเป็นรถยนต์ตามกฎหมายแล้วจึงพิจารณาต่อไปว่า กฎหมายกำหนดให้รถยนต์ประเภทใดบ้างที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต นิยามของรถยนต์ดังกล่าว ข้างต้นจึงเป็นการกำหนดลักษณะของรถยนต์ตามกฎหมายให้มีความชัดเจน

โดยรถยนต์ไม่รวมถึงสิ่งต่อไปนี้

- (1) รถที่เดินบนราง
- (2) รถจักรยานยนต์ที่มีพ่วงข้างไม่เกินหนึ่งล้อ
- (3) รถยนต์ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

รถยนต์ 3 ชนิดนี้ ไม่ถือว่าเป็นรถยนต์ตามกฎหมายแม้ว่าจะเป็นรถที่เดินด้วย กำลังเครื่องยนต์ กำลังไฟฟ้า หรือพลังงานอื่นก็ตาม เช่น รถไฟ เป็นรถที่มีสามล้อขึ้นไปและเดิน ด้วยกำลังเครื่องยนต์ หรือรถไฟฟ้า เดินด้วยกำลังไฟฟ้า หรือรถจักรไอน้ำที่เดินด้วยพลังงานอื่น ซึ่ง โดยหลักแล้วย่อมถือเป็นรถยนต์ แต่เมื่อกฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ให้นำรวมถึงรถที่เดินบนราง รถ เหล่านี้จึงไม่ถือว่าเป็นรถยนต์ตามกฎหมาย รถจักรยานยนต์ที่มีพ่วงข้างไม่เกินหนึ่งล้อ ซึ่งถือได้ว่า

เข้าลักษณะเป็นรถยนต์แล้วเพราะการนำล้อมาพ่วงข้างรถจักรยานยนต์อีกหนึ่งล้อย่อมกลายเป็นรถที่มีตั้งแต่สามล้อขึ้นไปและเดินด้วยกำลังเครื่องยนต์ เพียงแต่ได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นรถยนต์ ทั้งนี้ การนำล้อมาพ่วงรถจักรยานยนต์ที่จะได้รับการยกเว้น ไม่ถือเป็นรถยนต์ต้องเป็นการพ่วงด้านข้างของรถจักรยานยนต์เท่านั้น ถ้าเป็นการพ่วงด้านอื่นหรือกระทำในลักษณะอื่นที่ไม่ใช่การพ่วงด้านข้างของรถจักรยานยนต์ก็ไม่ถือว่าได้รับการยกเว้นไม่ให้ถือเป็นรถยนต์ เช่น รถสกายแลปที่นำรถจักรยานยนต์มาทำการต่อเติมและดัดแปลงให้สามารถใช้ชนคนโดยสาร ซึ่งใช้กันอย่างแพร่หลายในภาคอีสาน ย่อมไม่เข้าข้อยกเว้นและถือเป็นรถยนต์ตามกฎหมายแล้ว⁴⁰

ทั้งนี้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อกำหนดให้รถยนต์บางประเภทตามนิยามไม่ให้ถือเป็นรถยนต์ตามกฎหมาย เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี เช่น กรณีของรถของคนพิการที่เดินด้วยกำลังไฟฟ้าหากรัฐบาลไม่ประสงค์จะเก็บภาษีจากรถยนต์ดังกล่าวก็สามารถประกาศยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้ได้

อย่างไรก็ตามแม้จะเป็นรถยนต์ตามกฎหมายแล้ว รถยนต์ดังกล่าวอาจไม่ตกอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีหากว่ามีใช้รถยนต์ที่ถูกกำหนดไว้โดยพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้เป็นรถยนต์ตามกฎหมายที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เนื่องจากกฎหมายพิกัดสรรพสามิต เป็นกฎหมายที่กำหนดประเภทของสินค้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต

รถยนต์ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จำแนกประเภทได้ดังต่อไปนี้

- 1) รถยนต์นั่ง (ประเภทที่ 05.01)
- 2) รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน (ประเภทที่ 05.02)
- 3) รถยนต์อื่นๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา (ประเภทที่ 05.90)

ความหมายของรถยนต์ประเภทต่างๆ อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2

3.12.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

⁴⁰ ประกาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 59.

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์สำหรับประเทศไทยมุ่งเก็บที่ผู้ผลิต คือ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม และผู้นำเข้าซึ่งสินค้า ดังที่อธิบายไปแล้วในหัวข้อผู้มีหน้าที่เสียภาษี สรรพสามิตหัวข้อที่ 3.7.1 และหัวข้อที่ 3.7.3

นอกจากนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียรถยนต์อาจเป็นบุคคลอื่นที่กฎหมาย กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งสำหรับกรณีของรถยนต์อาจได้แก่

1) ผู้โอน ผู้รับโอน และหรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี สำหรับสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตามมาตรา 11 ดังที่อธิบายไปแล้วในหัวข้อที่ 3.7.4 ข้อ 1)

2) ผู้โอนและผู้รับโอน หรือผู้ได้รับเอกสิทธิ์ สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์โดยได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีตามมาตรา 12 ดังที่ อธิบายไปแล้วในหัวข้อที่ 3.7.4 ข้อ 2)

3) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้ประกอบการสถานบริการ กรณีควบ รวมหรือโอนกิจการ 12 ดังที่อธิบายไปแล้วในหัวข้อที่ 3.7.4 ข้อ 4)

4) ผู้ดัดแปลงสำหรับสินค้านำรถยนต์ 12 ดังที่อธิบายไปแล้วในหัวข้อ 3.7.4 ข้อ 5)

5) ผู้กระทำผิดตามมาตรา 161 และ 162 ดังที่อธิบายไปแล้วในหัวข้อ 3.7.4 ข้อ 6)

3.12.2 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์เกิดขึ้นใน เวลาที่นำรถยนต์ออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เว้นแต่ นำรถยนต์ ออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือนำรถยนต์จากคลังสินค้าทัณฑ์บน กลับคืนไปเก็บในโรงอุตสาหกรรม หรือไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนอีกแห่งหนึ่ง ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำรถยนต์ออกจากโรง อุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ถือว่า ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับ

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและการนำสินค้าไปใช้ในโรงอุตสาหกรรมถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมด้วย

ส่วนในกรณีของรถยนต์ที่มีการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกนั้น และถ้าผู้นำเข้าหรือบุคคลใดนำสินค้านี้ดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก

ทั้งนี้ ในกรณีของรถยนต์ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีอาจเกิดขึ้นเป็นกรณีพิเศษได้ คือ กรณีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับรถยนต์ดัดแปลงตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 จัตวา ดังที่อธิบายไปแล้วในหัวข้อที่ 3.8.7

3.12.3 ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ใช้ฐานภาษีตามมูลค่า คือ การคำนวณ ถือตามมูลค่าของรถยนต์ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 โดยการเสียภาษีตามมูลค่าของรถยนต์ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม⁴¹

ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติกรมสรรพสามิตได้ออกแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม สำหรับรถยนต์เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตของผู้ประกอบอุตสาหกรรมแต่ละราย ซึ่งต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในมาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการบริหารการจัดเก็บภาษี

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 44-47.

โดยกรมสรรพสามิตกำหนดแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสำหรับรถยนต์ไว้ดังต่อไปนี้⁴²

ข้อ 1 การพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้ารถยนต์ที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมแต่ละรายแจ้งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบ ภาษ. 01-44 และโครงสร้างต้นทุนการผลิตและราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ให้พิจารณา ดังนี้

1.1 โครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมรถยนต์นั่ง และรถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก (Pick-up Passenger Vehicle : PPV) ต้องเป็นรถยนต์ที่ผลิตออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมีชิ้นส่วนและอุปกรณ์ ซึ่งจำหน่ายและเหมาะแก่การใช้ตามปกติวิสัยของรถยนต์รุ่นนั้นๆ และอย่างน้อยต้องประกอบด้วย แบตเตอรี่ เครื่องปรับอากาศ วิทยุเทป ล้ออะไหล่ เครื่องมือประจำรถพร้อมแม่แรง

1.2 โครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมรถยนต์กระบะ และรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ต้องเป็นรถยนต์ที่ผลิตออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมีชิ้นส่วนและอุปกรณ์ซึ่งจำหน่ายและเหมาะแก่การใช้ตามปกติวิสัยของรถยนต์รุ่นนั้นๆ และอย่างน้อยต้องประกอบด้วยแบตเตอรี่ ล้ออะไหล่ เครื่องมือประจำรถพร้อมแม่แรงใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นร้อยละเท่าใดของราคาขายปลีกรถยนต์ที่แนะนำโดยผู้ประกอบการ (Suggested Retail Price : SRP) ซึ่งได้แจ้งราคาไว้ในแบบแจ้งราคาขายที่ยื่นไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบในการรับชำระภาษีสรรพสามิตต่อไป

ข้อ 2 การรับชำระภาษีสรรพสามิต

2.1 กรณีเสียภาษีตามมูลค่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ร่วมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ ซึ่งผู้ประกอบการยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่รับผิดชอบมีจำนวนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 76 ของราคาขายปลีกรถยนต์ที่แนะนำโดยผู้ประกอบการ (Suggested Retail Price : SRP) ซึ่งได้แจ้งราคาไว้ในแบบแจ้งราคาขายที่ยื่นไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาขายดังกล่าว

⁴² คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ 204/2548 เรื่อง แนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้ารถยนต์

เพื่อใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีสรรพสามิตในเบื้องต้นได้

2.2 กรณีที่ต่ำกว่าร้อยละ 76 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมไปพิจารณาปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว หากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรายใดไม่ดำเนินการปรับปรุง ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับชำระภาษีตามที่ถูกผู้ประกอบการได้แจ้งไว้ โดยให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมวางประกันค่าภาษีในส่วนที่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าวใน 2.1 เพิ่มเติมไว้ด้วย

2.3 หากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม รวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรายใดที่ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนวันที่คำสั่งนี้มีผลใช้บังคับมีมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีไม่ต่ำกว่าร้อยละ 76 ให้ถือว่าราคาดังกล่าวใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีสรรพสามิตต่อไปได้

2.4 เมื่อได้รับชำระภาษีสรรพสามิตแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบภาษีที่รับผิดชอบดำเนินการตามกฎหมายต่อไป

สำหรับกรณีดังต่อไปนี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบภาษีที่รับผิดชอบภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับชำระภาษี

(1) กรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้วางประกันค่าภาษีเพิ่มเติมไว้ตาม 2.2

(2) กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาแล้วเห็นว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีไม่ใช่ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติที่แท้จริง

3.12.4 ฐานภาษีสำหรับรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลง

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 เบญจกำหนดให้ ผู้ดัดแปลงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าจากการดัดแปลง โดยให้ถือราคาค่าจ้าง

แรงงานดัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด

ฐานภาษีสำหรับรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลงที่มีได้ ประกอบการเป็นธุรกิจ กฎหมายให้ถือมูลค่าจากการดัดแปลงเป็นสำคัญ คือ มูลค่าของค่าจ้างแรงงานดัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์ หรือ มูลค่าของค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย แต่เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีกฎหมายจึงให้อำนาจอธิบดีกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ไว้เพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษี ในการเสียภาษีจึงต้องพิจารณาจากเกณฑ์ขั้นต้นด้วย

3.12.5 อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์เป็นอัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) คือ การจัดเก็บภาษีคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่เป็นมูลค่า โดยอัตราภาษีจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับขนาดของควมจุกระบอกสูบของเครื่องยนต์ ดังนี้

ตารางที่ 3-1 อัตราภาษีรถยนต์

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษีตามมูลค่า	
		อัตรา (ร้อยละ)	อัตราที่ จัดเก็บใน ปัจจุบัน (ร้อยละ)
05.01	รถยนต์		
	- รถยนต์นั่ง		
	(1) รถยนต์นั่ง		
	(1.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 2,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	30
	(1.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,000 C.C. แต่ไม่เกิน 2,500 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220	50	35
(1.3) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,500 C.C. แต่ไม่เกิน 3,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า	50	40	

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษีตามมูลค่า	
		อัตรา (ร้อยละ)	อัตราที่ จัดเก็บใน ปัจจุบัน (ร้อยละ)
	(1.4) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,000 C.C.หรือมีกำลังเครื่องยนต์เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	50
	(2) รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก (PPV) ซึ่งมีคุณลักษณะตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด		
	(2.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 3,250 C.C.	50	20
	(2.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,250 C.C.	50	50
	(3) รถยนต์นั่งที่มีกระบะ (DOUBLE CAB) ซึ่งมีคุณลักษณะตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด		
	(3.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 3,250 C.C.	50	12
	(3.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,250 C.C.	50	50
	(4) รถยนต์นั่ง ซึ่งมีคุณลักษณะตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ที่ผลิตจากรถยนต์กระบะหรือแชสซีส์และกระบังลมหน้า (Chassis With Windshield) ของรถยนต์กระบะหรือดัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะ		
05.01	(4.1) ที่ผลิตหรือดัดแปลงโดยผู้ประกอบการซึ่งมีคุณสมบัติตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด		
	(4.1.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 3,250 C.C.	50	3
	(4.1.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,250 C.C.	50	50
	(4.2) ที่ดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลง ตามมาตรา 144 ตรี ซึ่งเสียภาษีตามมาตรา 144 ตรี ซึ่งเสียภาษีตามมาตรา 144 เบญจ	50	อัตราภาษีตาม (1)

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษีตามมูลค่า	
		อัตรา (ร้อยละ)	อัตราที่ จัดเก็บใน ปัจจุบัน (ร้อยละ)
			รถยนต์นั่ง (1.1) ถึง (1.4)
05.02	- รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน		
	(1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 2,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	30
	(2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,000 C.C. แต่ไม่เกิน 2,500 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	35
	(3) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,500 C.C. แต่ไม่เกิน 3,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	40
	(4) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,000 C.C. หรือมีกำลังเครื่องยนต์เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	50
05.01 และ 05.02	- รถยนต์นั่งที่นำไปติดตั้งก๊าซชุดอุปกรณ์ที่ใช้ก๊าซธรรมชาติ (NGV-Retrofit)		อัตราภาษี ตาม 05.01 (1.1)-(1.3)
	- รถยนต์โดยสารที่นำไปติดตั้งก๊าซชุดอุปกรณ์ที่ใช้ก๊าซธรรมชาติ (NGV-Retrofit)		อัตราภาษี ตาม 05.02 (1) ถึง
05.01 และ 05.02	- รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน		
	(1) รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ซึ่งใช้เป็นรถพยาบาลของส่วนราชการ โรงพยาบาลหรือองค์การสาธารณกุศลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด	50	ยกเว้น
	(2) รถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนประเภทประหยัดพลังงาน		

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษีตามมูลค่า	
		อัตรา (ร้อยละ)	อัตราที่ จัดเก็บใน ปัจจุบัน (ร้อยละ)
	(2.1) แบบผสมที่ใช้พลังงานเชื้อเพลิงและไฟฟ้า (Hybrid Electric Vehicle)		
	(2.1.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 3,000 C.C.	50	10
	(2.1.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,000 C.C.	50	50
	(2.2) แบบพลังงานไฟฟ้า (Electric Powered)	50	10
	(2.3) แบบเซลล์เชื้อเพลิง (Fuel Cell Powered)	50	10
	(2.4) รถยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล		
	(2.4.1) เครื่องยนต์เบนซิน ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 1,300 C.C	50	17
	(2.4.2) เครื่องยนต์ดีเซล ที่มีความจุของกระบอกสูบ ไม่เกิน 1,400 C.C	50	17
	(3) รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ประเภทใช้เชื้อเพลิงทดแทนที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 3,000 ลูกบาศก์เซนติเมตร		
	(3.1) ที่ใช้เชื้อเพลิงประเภทเอทานอลไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 เป็นส่วนผสมกับน้ำมันเชื้อเพลิงได้		
	(3.1.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 2,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	25
	(3.1.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,000 C.C. แต่ไม่เกิน 2,500 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	30
	(3.1.3) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,500 C.C. แต่ไม่เกิน 3,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	35
	(3.1.4) ที่มีความจุของกระบอกเกิน 3,000 C.C. หรือมีกำลังเครื่องยนต์เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	50
	(3.2) ที่ใช้เชื้อเพลิงประเภทก๊าซธรรมชาติได้	50	20

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษีตามมูลค่า	
		อัตรา (ร้อยละ)	อัตราที่ จัดเก็บใน ปัจจุบัน (ร้อยละ)
	(3.3) ที่ใช้เชื้อเพลิงประเภทเอทานอล ไม่น้อยกว่าร้อยละ 85 เป็นส่วนผสมกับน้ำมันเชื้อเพลิงได้		
	(3.3.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบตั้งแต่ 1,780 C.C. แต่ไม่เกิน 2,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	22
	(3.3.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,000 C.C. แต่ไม่เกิน 2,500 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	27
	(3.3.3) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,500 C.C. แต่ไม่เกิน 3,000 C.C. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP)	50	32
	(4) รถยนต์นั่งสามล้อ และรถยนต์นั่งที่ผลิตขึ้นโดยใช้เครื่องยนต์ของรถจักรยานยนต์ขนาดไม่เกิน 250 C.C.		
	(4.1) รถยนต์นั่งสามล้อ	50	5
	(4.2) รถยนต์นั่งที่ผลิตขึ้นโดยใช้เครื่องยนต์ของรถจักรยานยนต์ขนาดไม่เกิน 250 C.C.	50	5
05.90	(1) รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุกรวม น้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม		
	(1.1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 3,250 C.C.		
	(1.1.1) ซึ่งมีคุณลักษณะตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด	50	3
	(1.1.2) ซึ่งมีคุณลักษณะนอกเหนือจาก (1.1.1)	50	18
	(1.2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,250 C.C.	50	50

ที่มา : <http://www.excise.go.th/index.php?id=136> (ข้อมูลเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม 2554)

3.12.6 การยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์ที่มีการประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไว้ดังนี้

รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ที่ดัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆ ที่กำหนดในกฎกระทรวงตามความในมาตรา 144 ตรี โดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด⁴³ โดยยกเว้นภาษีเฉพาะในส่วนที่เป็นมูลค่าของรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงก่อนการดัดแปลง

3.12.7 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว

รถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้วเป็นสินค้าที่อยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่จะต้องมีการเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบกับพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้านั้นๆ เป็นไปในลักษณะเดียวกันกับรถยนต์ที่มีการผลิตในประเทศ ดังนี้

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์หรือผู้นำเข้ารถยนต์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยใช้อัตราภาษีเดียวกับรถยนต์ที่มีการผลิตในประเทศตามตารางอัตราภาษีที่กล่าวมาข้างต้น

การคิดคำนวณค่าภาษีจะใช้มูลค่าของรถยนต์ เป็นฐานภาษีเช่นเดียวกับรถยนต์ที่มีการผลิตในประเทศ ทั้งนี้ เนื่องจากกรณีนี้เป็นกรณีของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว ฐานภาษีจึงมีมูลค่าที่ต่ำกว่ารถยนต์ใหม่ที่มีการผลิตในประเทศหรือรถยนต์

⁴³ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นมูลค่าของรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงก่อนการดัดแปลง ลงวันที่ 2 มีนาคม พ.ศ. 2537 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นมูลค่าของรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงก่อนการดัดแปลง (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 8 มีนาคม พ.ศ. 2537

ที่มีการนำเข้ามาในประเทศ ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีในปัจจุบันเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ตลอดจนเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษี กรมสรรพสามิตในฐานะผู้รับผิดชอบในการดำเนินการจัดเก็บภาษีได้มีการกำหนดบัญชีมูลค่าเพื่อเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์ บางรุ่นไว้เพื่อให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ⁴⁴

⁴⁴กรมสรรพสามิต, **บัญชีมูลค่ารถจักรยานยนต์และรถยนต์** [ออนไลน์], 6 สิงหาคม 2555.
แหล่งที่มา http://www.excise.go.th/fileadmin/STA/excel_file/car/car_16082555.xls

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในต่างประเทศ

ในประเทศต่างๆ ได้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำรายได้มาใช้ในการปรับปรุงและพัฒนาโครงข่ายสาธารณูปโภค หรือเพื่อให้ผู้เป็นเจ้าของรถยนต์นั้นมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบจากการใช้ถนนสาธารณะ ตลอดจนเพื่อเป็นเครื่องมือในการจัดการกับปัญหาสิ่งแวดล้อม เป็นต้น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก โดยมักจะมีชื่อเรียกของภาษี ตลอดจนวิธีการในการจัดเก็บและโครงสร้างของภาษีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์และนโยบายในการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ

4.1 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศพัฒนาแล้วและมีความมั่นคงก้าวหน้าในด้านเศรษฐกิจอย่างประเทศสหรัฐอเมริกา ก็มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์เช่นเดียวกับประเทศไทย นอกเหนือจากการจัดเก็บจากสินค้าชนิดอื่นๆ แต่ลักษณะการจัดเก็บหรือโครงสร้างของภาษีโดยทั่วไปนั้นจะมีความแตกต่างกัน

ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการจัดเก็บทั้งในระดับรัฐบาลกลาง (Federal Excise Tax) และในบางมลรัฐจะมีการจัดเก็บภาษีในระดับมลรัฐ (State Excise Tax) ด้วยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับรัฐบาลกลางทุกๆ ประเภทจะบัญญัติรวมไว้ในรูปแบบของประมวลกฎหมายที่มีชื่อเรียกว่า Internal Revenue Code โดยแบ่งการจัดเก็บภาษีออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่¹

1. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้า (Manufacturers Excise Taxes) จัดเก็บภาษีสำหรับการผลิตสินค้า 6 ประเภท คือ รถยนต์และสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ (Automotive and Related Items) ถ่านหิน (Coal) วัคซีนบางชนิด (Certain Vaccines) อุปกรณ์ที่

¹สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ร่างรายงานฉบับสมบูรณ์โครงการศึกษาวิจัย เรื่อง การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต เสนอต่อ กรมสรรพสามิต, หน้า 84.

ใช้ในการพักผ่อนและสันทนาการ (Recreational Equipment) อุปกรณ์ทางการแพทย์ (Medical Device) และสุราและยาสูบ (Excise Taxes alcohol and Tobacco)

2. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขายปลีกสินค้า (Retail Excise Taxes) จัดเก็บจากผู้ขายปลีกสินค้าสำหรับการขายปลีกสินค้ารถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่เป็นสิ่งพิมพ์เพื่อขอย (Luxury Passenger Vehicles) น้ำมันเชื้อเพลิงบางชนิด (Special Fuels) และรถบรรทุกและรถพ่วงที่มีขนาดใหญ่ (Heavy Truck and Trailer)

3. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการ (Excise Taxes on Services) จัดเก็บจากการบริการ 4 ประเภท คือ การให้บริการด้านการสื่อสารโทรคมนาคม (Communications Services) การให้บริการขนส่งทางอากาศ (Transportation by Air) การประกันภัยสำหรับกรรมกรรมประกันภัยที่ออกโดยผู้รับประกันภัยต่างประเทศ (Policies issued by Foreign Insurers) กิจการการพนันและอื่นๆ (Taxes on Wagering and Certain other Excise Tax)

4. ภาษีสรรพสามิตสำหรับสิ่งแวดล้อม (Environmental Taxes) จัดเก็บภาษีสำหรับผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม (Tax of Petroleum) เคมีภัณฑ์บางชนิด (Tax on Certain Chemicals) วัตถุที่นำเข้ามาบางชนิด (Tax on Certain Imported Substances) และสารเคมีที่ทำลายโอโซน (Tax on Ozone-Depleting Chemicals)

4.1.1 ฐานภาษีและอัตราภาษี

สำหรับฐานภาษีสรรพสามิตนั้นประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้ใช้ฐานภาษีหรือมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตแตกต่างกันออกไปตามความเหมาะสมและประเภทของสินค้าและบริการ โดยรูปแบบของฐานภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ตามรูปแบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตดังกล่าวมาข้างต้น ดังนี้²

- 1) ฐานราคา ณ โรงอุตสาหกรรม
- 2) ฐานราคาขายปลีก
- 3) ฐานรายรับ

² สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ร่างรายงานฉบับสมบูรณ์โครงการศึกษาวิจัย เรื่อง การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต เสนอต่อ กรมสรรพสามิต, หน้า 108.

4) ฐานปริมาณ

สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการจัดเก็บใน 3 รูปแบบ คือ

1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้า (Manufacturers Excise Taxes) การจัดเก็บในรูปแบบของภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้า (Manufacturers Excise Taxes) นั้น จัดเก็บจากการผลิตสินค้ารถยนต์และสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ ได้แก่ ยางรถยนต์ และผลิตภัณฑ์น้ำมัน โดยจัดเก็บสำหรับรถยนต์นั้นเป็นการจัดเก็บจากการขายรถยนต์ของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้ารถยนต์ เนื่องจากรถยนต์เป็นสิ่งที่ใช้น้ำมัน โดยภาษีนี้นั้นมีชื่อเรียกว่า Gas Guzzler Tax³ ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรถยนต์ที่ผลิตอัตราการสิ้นเปลืองน้ำมันมากกว่าระดับที่กำหนด

การจัดเก็บภาษีในกรณีนี้จะจัดเก็บภาษีเฉพาะรถยนต์ 4 ล้อ ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

ก) เป็นรถยนต์ที่มีน้ำหนักต่ำกว่า 6,000 ปอนด์ ยกเว้นรถมินิแวน รถ Sport Utility Vehicles (SUV) และรถปิคอัพ เนื่องจากยานพาหนะประเภทดังกล่าวมักใช้ในการดำเนินธุรกิจและไม่เป็นที่นิยมของประชาชน

ข) รถยนต์ที่ขับเคลื่อนด้วยน้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซล

ค) เป็นรถยนต์ที่ใช้ถนนสาธารณะและทางหลวง

โดยอัตราภาษีของ Gas Guzzler Tax ซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1991 เป็นไปตามขนาดของปริมาณการใช้น้ำมัน ดังตารางต่อไปนี้

³Internal Revenue Code Title 26 Chapter 32 Subchapter A- Automotive and Related Items

ตารางที่ 4-1 อัตราภาษี

อัตราการประหยัดน้ำมันเชื้อเพลิง (จำนวนไมล์ต่อแกลลอน)	ภาษี (ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อคัน)
ตั้งแต่ 22.5 ขึ้นไป	0
ตั้งแต่ 21.5 แต่ไม่ถึง 22.5	1,000
ตั้งแต่ 20.5 แต่ไม่ถึง 21.5	1,300
ตั้งแต่ 19.5 แต่ไม่ถึง 20.5	1,700
ตั้งแต่ 18.5 แต่ไม่ถึง 19.5	2,100
ตั้งแต่ 17.5 แต่ไม่ถึง 18.5	2,600
ตั้งแต่ 16.5 แต่ไม่ถึง 17.5	3,000
ตั้งแต่ 15.5 แต่ไม่ถึง 16.5	3,700
ตั้งแต่ 14.5 แต่ไม่ถึง 15.5	4,500
ตั้งแต่ 13.5 แต่ไม่ถึง 14.5	5,400
ตั้งแต่ 12.5 แต่ไม่ถึง 13.5	6,400
น้อยกว่า 12.5	7,700

ที่มา : อ้างอิงจาก จิตธาดา ธนะโสภณ, “ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการ
จัดเก็บในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2544). หน้า 103

2) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขายปลีกสินค้า (Retail Excise Taxes) ผู้มี
หน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ขายปลีกสินค้า โดยกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตอัตราตามขนาด
ของรถยนต์ และให้ใช้ราคาขายปลีก ที่มีได้รวมภาษีการขายอื่นๆ เป็นฐานในการคำนวณภาษี

เพราะนอกจากการเสียภาษีในระดับรัฐบาลกลาง (Federal Excise Tax) นี้แล้วยังมีการจัดเก็บภาษีการขายหรือภาษีการค้าในระดับมลรัฐอีกด้วยภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการขายปลีกสินค้าครั้งแรกหลังจากที่มีการผลิตหรือการนำเข้า ทั้งนี้ สำหรับรถยนต์ที่นำไปใช้ในการรับจ้างขนส่งคนโดยสารหรือนำไปใช้ในกิจการของรัฐบางประเภท เช่น การดับเพลิง จะได้รับยกเว้นภาษี นอกจากนี้การเสียภาษีในระดับรัฐบาลกลาง (Federal Excise Tax) นี้แล้วยังมี สินค้ารถยนต์ยังถูกจัดเก็บภาษีการขายหรือภาษีการค้าในระดับมลรัฐอีกด้วย

3) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการ (Excise Taxes on Services) เป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับการใช้รถยนต์ซึ่งจะจัดเก็บเป็นรายปีตามน้ำหนักของรถยนต์ โดยจัดเก็บจากรถยนต์ที่มีน้ำหนักตั้งแต่ 55,000 ปอนด์ขึ้นไป ส่วนมากจะเป็นรถบรรทุก รถยนต์ที่มีน้ำหนักตั้งแต่ 55,000- 75,000 ปอนด์ จะจัดเก็บภาษีในอัตรา 100 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา และจัดเก็บเพิ่มทุกๆ 1,000 ปอนด์ของส่วนที่เกิน 55,000 ปอนด์ ในอัตรา 1,000 ปอนด์ต่อ 22 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ส่วนรถยนต์ที่มีน้ำหนักเกิน 75,000 ปอนด์ ขึ้นไปจะจัดเก็บภาษีในอัตรา 550 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา

4.1.2 เปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศไทย

เมื่อเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า มีโครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน โดยรถยนต์ในประเทศไทยจะเสียภาษีสรรพสามิตในฐานของราคาขายปลีกในกรณีของรถยนต์ Luxury Passenger Vehicles และรถยนต์บางประเภทอาจต้องเสียภาษีสรรพสามิตในฐานอื่นๆ เช่น การเสียภาษี Gas Guzzler Tax เป็นต้น ส่วนประเทศไทยรถยนต์ที่มีการผลิตในประเทศนั้นจะเสียภาษีสรรพสามิตในฐานราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม และใช้ฐานภาษีดังกล่าวในการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าทุกชนิดที่มีการผลิตในประเทศ ซึ่งจะแตกต่างจากแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะเลือกใช้ฐานภาษีตามความเหมาะสมของสินค้าและบริการ ทั้งนี้ สินค้ารถยนต์ในประเทศไทยอาจถูกจัดเก็บภาษีประเภทอื่นนอกจากภาษีสรรพสามิตได้ เช่น ภาษียอดขายประจำปี เป็นต้น

4.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษ มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ ในชื่อเรียกว่า Vehicle Excise Duty (VED) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีประจำปี (จัดเก็บเป็นรายปี) สำหรับรถยนต์

ทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นรถยนต์นั่ง รถแวน รถบรรทุกและรถมอเตอร์ไซด์ โดยจัดเก็บจากความเป็นเจ้าของยานพาหนะผู้ใช้งาน การจัดเก็บภาษีนี้ แบ่งออกเป็น 16 ชนิด ได้แก่

1. รถยนต์นั่งส่วนบุคคลและรถบรรทุกขนาดเล็กที่มีน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 3,500 กิโลกรัม เช่น รถเก๋ง รถตู้ขนาดเล็ก รถแท็กซี่ เป็นต้น (Private/Light Goods)
2. รถบรรทุกขนาดเล็กที่มีน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 3,500 กิโลกรัม (Light Goods Vehicle)
3. รถบรรทุกขนาดเล็กที่มีน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 3,500 กิโลกรัม (Euro 4 Light Goods Vehicle)
4. รถเมล์ (Buses)
5. รถจักรยานยนต์ (Motorcycles)
6. ใบอนุญาตการขายรถยนต์ (Trade Licences)
7. รถบรรทุกขนาดใหญ่ (Private HGV)
8. รถบรรทุกหนักชนิดโครงสร้างตายตัว (ไม่สามารถพ่วงกระบะบรรทุกเพิ่มได้) (Rigid Vehicles)
9. รถพ่วง Trailer (Duty)
10. รถบรรทุกพ่วงที่สามารถปรับเพลลาได้ (Articulated Vehicles)
 - 10.1 แบบสองเพลลา
 - 10.2 แบบสามเพลลา
11. รถยนต์ชนิดพิเศษที่มีน้ำหนักไม่เกิน 3,500 กิโลกรัม เช่น รถที่ใช้ในการแสดง รถบดถนน รถยก รถขุดเจาะถนน เป็นต้น (Special Vehicles)
12. รถบรรทุกพ่วงทั่วไป (General Haulage Vehicles)

13. รถพ่วงแบบพิเศษ เช่น รถที่ใช้ในการแสดงที่มีน้ำหนักเกิน 12 ตัน และมี กระบะบรรทุกหนักเกิน 4 ตัน จะต้องเสียภาษีเพิ่มเติม (Special Trailer Duty)

14. รถยก/ลากจูง (Recovery Vehicles)

15. รถยนต์แบบพิเศษที่ไม่สามารถแบ่งแยกส่วนบรรทุกได้ (Special Types Vehicle)

16. หัวรถพ่วงที่มีอย่างน้อย 3 เพลา ใช้ร่วมกับรถบรรทุกพ่วงที่มีอย่างน้อย 3 เพลา (Combined Transport)

สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในประเทศอังกฤษได้มีการ ปฏิรูปการจัดเก็บภาษีไปสู่ระบบที่เรียกว่า Graduated Vehicle Excise Duty (GRAD VED) โดย นับตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2001 ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในประเทศอังกฤษจะขึ้นอยู่กับ ปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร็อกไซด์ เพื่อสนับสนุนหัวใจให้ประชาชนเลือกใช้รถยนต์ที่ใช้ เชื้อเพลิงที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมมากยิ่งขึ้น และเพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม รถยนต์ออกแบบและผลิตรถยนต์ที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม

4.2.1 ฐานภาษีและอัตราภาษี

ฐานภาษีและอัตราการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศอังกฤษแบ่งการ พิจารณาได้ 2 ช่วง ดังนี้

1. กรณีของรถยนต์ที่ได้จดทะเบียนก่อนวันที่ 1 มีนาคม 2001 ฐานภาษี ของรถยนต์ที่จดทะเบียนในช่วงเวลาดังกล่าวจะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยขึ้นอยู่กับขนาดของ เครื่องยนต์ (Engine Size) โดยอัตราภาษีนั้นมีการปรับขึ้นในเกือบทุกปี

2. รถยนต์ที่จดทะเบียนหลังวันที่ 1 มีนาคม 2001 ฐานภาษีที่ใช้จัดเก็บภาษี สรรพสามิตสำหรับรถยนต์ประเภทต่างๆ จะขึ้นอยู่กับปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร็อกไซด์ ของรถยนต์และประเภทของเชื้อเพลิงที่ใช้ โดยอัตราภาษีแบ่งออกเป็นระดับต่างๆ (Band) ในช่วง ก่อนการปฏิรูปภาษีเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2009 แบ่งอัตราภาษีออกเป็นทั้งหมด 7 bands (Band A- Band G) และหลังจากประเทศอังกฤษได้มีการปฏิรูประบบภาษีสรรพสามิตตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน

2009 ได้มีการเพิ่มเป็น 13 bands คือ Band A - Band M โดยรถยนต์ที่ปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร็อกไซด์น้อยกว่าจะเสียภาษีสรรพสามิตน้อยกว่ารถยนต์ที่ปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร็อกไซด์มากกว่า

ตารางที่ 4-2 อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนแล้วและใช้น้ำมันเชื้อเพลิงประเภท Petrol car (TC48) หรือ Diesel car (TC49)

กลุ่ม (Band)	ปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ (กรัม ต่อ กิโลเมตร)	อัตรา 12 เดือน (ปอนด์)	อัตรา 6 เดือน (ปอนด์)
A	ไม่เกิน 100	0.00	-
B	101-110	20.00	-
C	111-120	30.00	-
D	121-130	100.00	55.00
E	131-140	120.00	66.00
F	141-150	135.00	74.25
G	151-165	170.00	93.50
H	166-175	195.00	107.25
I	176-185	215.00	118.25
J	186-200	250.00	137.50
*K	201-225	270.00	148.50
L	226-255	460.00	253.00
M	มากกว่า 255	475.00	261.25

*กลุ่ม K เป็นกรณีรถยนต์ที่มีอัตราการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร็อกไซด์มากกว่า 255 กรัมต่อกิโลเมตร แต่จดทะเบียนก่อนวันที่ 23 มีนาคม 2006

ที่มา : http://www.direct.gov.uk/en/Motoring/OwningAVehicle/HowToTaxYourVehicle/DG_10012524 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2555)

ตารางที่ 4-3 แสดงอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนแล้วและใช้น้ำมันเชื้อเพลิงประเภท Alternative fuel car (TC59)

กลุ่ม (Band)	ปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ (กรัม ต่อ กิโลเมตร)	อัตรา 12 เดือน (ปอนด์)	อัตรา 6 เดือน (ปอนด์)
A	ไม่เกิน 100	0.00	-
B	101-110	10.00	-
C	111-120	20.00	-
D	121-130	90.00	49.50
E	131-140	110.00	60.50
F	141-150	125.00	68.75
G	151-165	160.00	88.00
H	166-175	185.00	101.75
I	176-185	205.00	112.75
J	186-200	240.00	132.00
*K	201-225	260.00	143.00
L	226-255	450.00	247.50

กลุ่ม (Band)	ปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ (กรัม ต่อ กิโลเมตร)	อัตรา 12 เดือน (ปอนด์)	อัตรา 6 เดือน (ปอนด์)
M	มากกว่า 255	465.00	255.75

*กลุ่ม K เป็นกรณีรถยนต์ที่มีอัตราการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร์ออกไซด์มากกว่า 255 กรัมต่อกิโลเมตร แต่จดทะเบียนก่อนวันที่ 23 มีนาคม 2006

ที่มา : http://www.direct.gov.uk/en/Motoring/OwningAVehicle/HowToTaxYourVehicle/DG_10012524 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2555)

ตารางที่ 4-4 อัตราภาษีสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2010 สำหรับรถยนต์ที่ใช้ น้ำมันเชื้อเพลิงประเภท Petrol car (TC48) หรือ Diesel car (TC49)

กลุ่ม (Band)	ปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ (กรัม ต่อ กิโลเมตร)	อัตรา 12 เดือน (ปอนด์)	อัตรา 6 เดือน (ปอนด์)
A	ไม่เกิน 100	0.00	-
B	101-110	0.00	-
C	111-120	0.00	-
D	121-130	0.00	-
E	131-140	120.00	66.00
F	141-150	135.00	74.25
G	151-165	170.00	93.50
H	166-175	275.00	-

กลุ่ม (Band)	ปริมาณการปล่อยก๊าซ คาร์บอนไดออกไซด์ (กรัม ต่อ กิโลเมตร)	อัตรา 12 เดือน (ปอนด์)	อัตรา 6 เดือน (ปอนด์)
I	176-185	325.00	-
J	186-200	460.00	-
*K	201-225	600.00	-
L	226-255	815.00	-
M	มากกว่า 255	1,030.00	-

*กลุ่ม K เป็นกรณีรถยนต์ที่มีอัตราการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร์ออกไซด์มากกว่า 255 กรัมต่อกิโลเมตร แต่จดทะเบียนก่อนวันที่ 23 มีนาคม 2006

ที่มา : http://www.direct.gov.uk/en/Motoring/OwningAVehicle/HowToTaxYourVehicle/DG_10012524 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2555)

ตารางที่ 4-5 อัตราภาษีสำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2010 สำหรับรถยนต์ที่ใช้ น้ำมันเชื้อเพลิงประเภท Alternative fuel car (TC59)

กลุ่ม (Band)	ปริมาณการปล่อยก๊าซ คาร์บอนไดออกไซด์ (กรัม ต่อ กิโลเมตร)	อัตรา 12 เดือน (ปอนด์)	อัตรา 6 เดือน (ปอนด์)
A	ไม่เกิน 100	0.00	-
B	101-110	0.00	-
C	111-120	0.00	-
D	121-130	0.00	-

กลุ่ม (Band)	ปริมาณการปล่อยก๊าซ คาร์บอนไดออกไซด์ (กรัม ต่อ กิโลเมตร)	อัตรา 12 เดือน (ปอนด์)	อัตรา 6 เดือน (ปอนด์)
E	131-140	110.00	60.50
F	141-150	125.00	68.75
G	151-165	160.00	88.00
H	166-175	265.00	-
I	176-185	315.00	-
J	186-200	450.00	-
*K	201-225	590.00	-
L	226-255	805.00	-
M	มากกว่า 255	1,020.00	-

*กลุ่ม K เป็นกรณีรถยนต์ที่มีอัตราการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์มากกว่า 255 กรัมต่อกิโลเมตร แต่จดทะเบียนก่อนวันที่ 23 มีนาคม 2006

ที่มา : http://www.direct.gov.uk/en/Motoring/OwningAVehicle/HowToTaxYourVehicle/DG_10012524 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2555)

ทั้งนี้ อัตราภาษีที่ใช้บังคับของประเภทอังกฤษมักมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ

4.2.2 เปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศไทย

เมื่อเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษกับประเทศไทยพบว่า ระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์มีลักษณะที่แตกต่างกันค่อนข้างชัดเจน โดยประเทศ

อังกฤษนั้นมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ทุกชนิด ตลอดจนรถบรรทุก รถพ่วง หรือ แม้แต่รถจักรยานยนต์ ในขณะที่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์เพียง 3 ประเภทตาม พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่านั้น ความแตกต่างในข้อสำคัญคือ ประเทศไทยจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์โดยใช้ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี และกำหนดอัตราภาษีโดยขึ้นอยู่กับขนาดของเครื่องยนต์ ส่วนการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ของประเทศอังกฤษในปัจจุบันได้กำหนดให้ใช้ฐานภาษีขึ้นอยู่กับ ปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร้ออกไซด์ เพื่อวัตถุประสงค์ในการบรรเทาปัญหาที่เกิดจากก๊าซ คาร์บอนไดร้ออกไซด์ซึ่งมีสาเหตุมาจากการเผาไหม้เชื้อเพลิงของรถยนต์

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศไทย

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในประเทศไทยพบว่า การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในปัจจุบันยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เนื่องจากกฎหมายภาษีสรรพสามิตนั้นยังไม่มี ความชัดเจนเพียงพอ ทั้งยังมีช่องโหว่ของกฎหมายที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี* ก่อให้เกิดการเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย และเกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะกรณีปัญหาของฐานภาษีที่ใช้เป็นมูลค่าที่จะนำมาคิดคำนวณค่าภาษี การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่ประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ที่ใช้แล้ว การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลง และปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนในการจำแนกพิกัดสินค้ารถยนต์ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าสมควรพิจารณาเพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหาดังนี้

5.1 กรณีปัญหาการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

จากการศึกษาการเลือกใช้มูลค่าที่จะนำมาคิดคำนวณภาษีหรือฐานภาษีสรรพสามิตพบว่า การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 กำหนดให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เพื่อเป็นมูลค่าที่จะนำมาใช้ในการคำนวณค่าภาษีที่ต้องชำระหรือเป็นฐานภาษี กับสินค้าทุกชนิดที่มีการผลิตในราชอาณาจักร โดยหากเป็นกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ดีกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า การใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยเฉพาะในกรณีของสินค้ารถยนต์นั้น มีความเหมาะสมและเป็นธรรมแล้วหรือไม่เพียงใด เนื่องจากมูลค่าที่ควรใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีหรือฐานภาษีนั่นถือได้ว่าเป็นหัวใจของการจัดเก็บภาษี เพราะการเลือกใช้ฐานภาษีจากมูลค่าโดยอ้อมส่งผลถึงปัจจัยต่างๆ อาทิเช่น

* การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) หมายถึง วิธีการใดๆ ตามกฎหมาย ที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อที่จะได้มีภาระภาษีที่จะต้องเสียต่ำกว่าเดิม (Kamod, 2551 Thai Legal & Associates www.thailegal.co.th <http://www.oknation.net/blog/print.php?id=300093>)

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีในแง่ของความเป็นไปได้ของการบริหารงาน ความเป็นกลางทางด้านเศรษฐกิจ ความยุติธรรมทางสังคม และที่สำคัญคือ นโยบายด้านงบประมาณรายได้ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

มูลค่าที่นำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีหรือฐานภาษีนั้นมีหลากหลายรูปแบบ ในแต่ละแบบย่อมมีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันออกไป การเลือกใช้มูลค่าที่จะนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีจึงอาจขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐในแต่ละประเทศ ทำให้มูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีของแต่ละประเทศแตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ในแต่ละประเทศก็อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่จะนำมาเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจในยุคสมัยนั้นๆ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีบรรลุเป้าหมายและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมูลค่าที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสามารถจำแนกออกได้ 3 กรณี คือ

- 1) การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี
- 2) การใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษี
- 3) การใช้ราคาขายส่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี

1) การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี

1.1) ข้อดีของการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี

(1) การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต เป็นการจัดเก็บภาษีจากราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นจริง โดยเป็นการจัดเก็บภาษีในช่วงสุดท้ายของการเปลี่ยนมือ สะท้อนให้เห็นราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นจริงโดยไม่มีการบิดเบือนราคา จึงสามารถป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีได้ดีกว่าการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มาเป็นฐานในการคำนวณภาษี ตัวอย่างเช่น การใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในการคำนวณภาษีสำหรับรถยนต์ โรงงานอุตสาหกรรมอาจมีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งตัวแทนการค้าของตนขึ้นมาเพื่อประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการขายรถยนต์ให้แก่ตัวแทนการค้าที่ตั้งขึ้นมาในราคาต่ำกว่าราคาที่ควรจะเป็น ซึ่งเป็นลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีที่รู้จักกันว่า การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)*

*Transfer Pricing คือ การกำหนดราคาโอน (a transfer or intercompany price) ในการซื้อขายสินค้าหรือบริการระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน (related persons) ซึ่งเป็นบุคคลที่เป็นเจ้าของหรือ

ทำให้โรงงานอุตสาหกรรมมีภาระภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งในขั้นตอนการขายต่อไปตัวแทนการค้าก็จะตั้งราคาขายให้แก่ผู้บริโภคราคาตามความเป็นจริง ทำให้ส่วนต่างของราคาที่เป็นตัวแทนการค้าขายให้ผู้บริโภคกับราคาขายที่โรงงานอุตสาหกรรมขายให้ตัวแทนการค้า ไม่ถูกนำมาคำนวณในการคิดค่าภาษี ไม่ต้องมีการเสียภาษีในส่วนนี้เลย ซึ่งการหลีกเลี่ยงค่าภาษีในลักษณะนี้ทำให้การควบคุมได้ยาก หากจะควบคุมให้ได้ต้องมีประสิทธิภาพนั้นรัฐบาลจะต้องสามารถทราบต้นทุนของการผลิตที่แท้จริงของโรงงานและสามารถกำหนดมาตรฐานของการค้าส่งได้อย่างถูกต้อง เพราะมิฉะนั้นแล้วอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่โรงงานอุตสาหกรรมหรือทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีอากร

(2) การใช้ราคาขายปลีก จะทำให้สามารถใช้อัตราภาษีต่ำเนื่องจากฐานภาษีค่อนข้างสูงและสะท้อนมูลค่าที่เป็นจริงของราคาสินค้า ตลอดจนเก็บภาษีได้อย่างทั่วถึง การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีฐานของภาษีนั้นจะสูงกว่าการใช้มูลค่าอื่นๆ เป็นฐานในการคำนวณภาษี ดังนั้นจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้จึงมีจำนวนมากขึ้นด้วย ตัวอย่างเช่น การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 อาจจะสามารถจัดเก็บภาษีได้เท่ากับการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในอัตราร้อยละ 8-10¹ ทั้งนี้ในแง่ความรู้สึกของผู้เสียภาษีนั้น การใช้อัตราภาษีต่ำย่อมจะส่งผลดีในแง่ความรู้สึกต่อต้านการเสียภาษีมากกว่าการใช้ภาษีในอัตราที่สูง ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีไม่อยากเสียภาษีเพราะเห็นว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียนั้นสูงเกินไป

ควบคุมจัดการผลประโยชน์ร่วมกันโดยตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ โดยทั่วไป ราคาโอนดังกล่าวจะแตกต่างจากราคาตลาด (a market price) ซึ่งเป็นราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการที่กำหนดโดยบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันหรือเป็นอิสระต่อกัน (unrelated persons) และเป็นราคาที่กำหนดตามกลไกตลาด (ordinary market forces) ที่แท้จริง (สาขา ทอช ประคำ <http://www.csp-th.com/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%81%E0%B8%B3%E0%B8%AB%E0%B8%99%E0%B8%94%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%84%E0%B8%B2%E0%B9%82%E0%B8%AD%E0%B8%99-Transfer-Pricing-%E0%B9%83%E0%B8%AB%E0%B9%89%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B9%87%E0%B8%99%E0%B9%84%E0%B8%9B%E0%B8%95%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%84%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94-1.html>)

¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). หน้า 313.

นอกจากนี้การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้นจะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างทั่วถึง โดยสามารถนำไปใช้กับสินค้าทุกชนิดที่ทำการซื้อขายกัน ต่างจากกรณีการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมซึ่งจะใช้ได้เฉพาะกรณีที่มีการผลิตโดยโรงงานอุตสาหกรรม

(3) เป็นทางเลือกหนึ่งในการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าบางประเภท

(4) ทำให้ผู้บริโภคทราบถึงภาระภาษีที่จะต้องเสียโดยชัดแจ้ง ตัวอย่างเช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีการแยกภาระภาษีออกต่างหากจากราคาสินค้าที่ขาย เช่น ราคาสินค้า 100 บาท อัตราภาษีร้อยละ 10 ถ้าจะเลือกซื้อสินค้าชิ้นนี้จะต้องจ่ายเงินทั้งสิ้น 110 บาท โดย 100 บาท เป็นราคาสินค้า ส่วนอีก 10 บาท เป็นค่าภาษีที่จะต้องเสีย

การแจ้งภาษีเช่นนี้นอกจากจะทำให้ผู้ซื้อทราบว่าภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนเท่าไรแล้ว ยังส่งผลต่อความรู้สึกของผู้ขายด้วยว่าตนเป็นผู้ทำหน้าที่เก็บภาษีแทนรัฐบาลจริงๆ ลดแรงจูงใจของผู้ขายในการหลีกเลี่ยงภาษีลงได้เพราะภาษีที่ต้องเสียนั้นไม่ใช่ต้นทุนการขายสินค้าของผู้ขาย

1.2) ข้อเสียของการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี

การใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้น ย่อมมีความยากลำบากในการบริหารจัดการเก็บ เนื่องจากผู้เสียภาษีจะมีจำนวนมากเพราะจำนวนร้านค้าปลีกย่อมจะมีมากกว่าจำนวนโรงงานอุตสาหกรรม การที่มีจำนวนผู้เสียภาษีมากขึ้น ทำให้รัฐต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและตรวจสอบภาษี และทำให้กรมสรรพสามิตมีหน้าที่ต้องสำรวจราคาขายปลีกเพื่อกำหนดเป็นมูลค่าในการคำนวณภาษี

2) การใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษี

2.1) ข้อดีของการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี

มีจำนวนผู้เสียภาษีน้อยราย การบริหารจัดการเก็บทำได้ง่าย และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อย

2.2) ข้อเสียของการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี

(1) เป็นช่องทางให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการขายสินค้าราคาต่ำกว่าราคาขายที่แท้จริง โดยวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี และต้องหามาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้ฐานภาษีรูปแบบนี้

(2) ฐานภาษีแคบ คือ มูลค่าที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมีมูลค่า ทำให้จัดเก็บภาษีได้น้อย โดยหากรัฐต้องการจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น รัฐจะต้องใช้อัตราภาษีที่สูงขึ้น ซึ่งการใช้อัตราภาษีที่สูงย่อมมีผลต่อความรู้สึกของผู้เสียภาษีในการเสียภาษี ผู้เสียภาษีจะมีทัศนคติในแง่ลบต่อการเสียภาษีเพราะมีความรู้สึกที่ต้องเสียภาษีจำนวนมาก และอาจเป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษี

(3) อาจจะทำให้เกิดการผูกขาดการขายของโรงงานอุตสาหกรรมบางแห่ง

(4) กรมสรรพสามิตอาจต้องมีภาระในการพิสูจน์ราคาขายในกรณีการขายสินค้าให้กับบุคคลที่มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวเนื่องกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมว่าราคาที่การซื้อขายกันมีความเหมาะสม ยุติธรรมหรือไม่ เพื่อป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี

3) การใช้ราคาขายส่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี

3.1) ข้อดีของการใช้ราคาขายส่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี

สามารถใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เพราะฐานภาษีของภาษีใหญ่กว่าการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษี เนื่องจากราคาขายส่งถือได้ว่าเป็นราคาที่ใกล้เคียงกับราคาขายปลีกมากที่สุด

3.2) ข้อเสียของการใช้ราคาขายส่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี²

² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 317.

(1) พ่อค้าขายส่งอาจจะหลบเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาขายส่งต่ำกว่าราคาที่เหมาะสมในกรณีที่ขายให้แก่ร้านค้าปลีกของตัวเอง และถ้าหากรัฐบาลจำเป็นต้องตั้งมาตรฐานของการค้าส่งสำหรับสินค้าทั่วไปแล้ว อาจทำได้ยากลำบากมากเพราะสินค้านั้นมีมากชนิด โดยเฉพาะกรณีที่มีการขนส่งหลายระดับ ซึ่งจะเป็นการเพิ่มความยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บมากยิ่งขึ้น

(2) ความยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บจะเพิ่มทวีมากขึ้น ถ้าหากผู้ประกอบการค้าบางรายทำการค้าทั้งขายส่งและขายปลีกในเวลาเดียวกัน เพราะอาจยากที่จะแยกออกว่าผู้ประกอบการนั้นซื้อสินค้ามาเพื่อการค้าส่งหรือค้าปลีก ผู้ประกอบการอาจหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย ขณะที่การตรวจสอบควบคุมจะทำได้ยากลำบากมากขึ้น

ปัญหาที่พบจากการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ ซึ่งเป็นปัญหาทั้งในด้านการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี และต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ มีดังนี้

5.1.1 ปัญหาการใช้ช่องว่างของกฎหมายในการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะของการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีโดยใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี มูลค่าที่จะนำมาใช้ในการคิดคำนวณภาษี คือ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีหน้าที่ในการแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิต เพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณและชำระค่าภาษี เพราะเจ้าพนักงานย่อมไม่สามารถที่จะทราบรายละเอียดและต้นทุนที่ใช้เป็นราคาขายที่แท้จริงได้ เช่นนี้จึงเป็นช่องว่างที่เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมบางรายที่ไม่มีกำไรได้ใช้เป็นช่องทางเพื่อแสวงหาประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมต่ำกว่าที่เป็นจริงเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีน้อยลง วิธีการก็คือ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมต่อเจ้าพนักงาน แต่เป็นราคาต่ำกว่าที่ควรจะเป็น (ยื่นราคาต้นทุนขายหน้าโรงงานต่ำกว่าความเป็นจริง) แม้ว่าในปัจจุบันการแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมนั้น จะเป็นเพียงเพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้าเท่านั้น โดยมิได้มีบทบัญญัติใดบังคับให้กรมสรรพสามิตต้องถือราคาขายที่แจ้งและพนักงานเจ้าหน้าที่ยังคงมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่แท้จริง โดยหากเห็นว่าราคาไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จแล้ว เจ้าพนักงานมีอำนาจ

ประเมินภาษีให้ถูกต้องได้ แต่ในทางปฏิบัตินั้น การตรวจสอบวิเคราะห์ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมได้อย่างถูกต้องแท้จริงนั้นเป็นไปได้ยาก เนื่องจากเป็นเรื่องเกี่ยวกับโครงสร้างต้นทุน³ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งถือเป็นเรื่องเฉพาะในทางธุรกิจ จึงทำให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ไม่สุจริตใช้ช่องว่างดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงภาษีได้

โดยหลังจากที่มีการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้วตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ที่ได้แจ้งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้แล้วนั้น ในช่วงของการขายปลีกจึงตั้งราคาขายปลีกในราคาที่ต้องการอย่างแท้จริง โดยอาจจะมีการตั้งบริษัทตัวแทนของผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตรถยนต์ขึ้นมาเพื่อจัดการซื้อสินค้ารถยนต์จากผู้ประกอบการไปเพื่อขายในราคาขายปลีก ทำให้ส่วนต่างของราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม กับราคาขายปลีกนั้นไม่ถูกนำมาคิดรวมในการคำนวณค่าภาษี หรือเรียกว่าเป็นวางแผนภาษีเพื่อการถ่ายโอนกำไรในการขายสินค้าให้แก่บริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์กันเป็นบริษัทแม่ บริษัทลูกเพื่อทำให้ฐานภาษีสรรพสามิตต่ำลงและมีผลให้ภาระภาษีสรรพสามิตลดลงนั่นเอง มีผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีในส่วนต่างดังกล่าวนี้ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมแต่ละราย โดยเฉพาะต่อผู้

³ โครงสร้างต้นทุนการผลิตและราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ประกอบด้วย

- 1) ต้นทุนชิ้นส่วนประกอบและอุปกรณ์ที่นำเข้า (CKD)
- 2) ต้นทุนส่วนประกอบและอุปกรณ์ที่ผลิตในประเทศ
- 3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต เช่น
 - 3.1) ค่าวัตถุดิบทางอ้อม
 - 3.2) ค่าแรงทางตรงหรือค่าจ้างประกอบ
 - 3.3) ค่าแรงทางอ้อม
 - 3.4) ค่าวัสดุอุปกรณ์และเครื่องมือพิเศษ
 - 3.5) ค่าเสื่อมราคา
 - 3.6) ค่าลิขสิทธิ์
 - 3.7) ค่าช่วยเหลือทางการเทคนิค
 - 3.8) ค่าใช้จ่ายทั่วไป
 - 3.9) อื่นๆ
- 4) กำไรจากการผลิต
- 5) ภาษีสรรพสามิตที่ต้องพึงชำระ
- 6) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

ประกอบอุตสาหกรรมที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีซึ่งแจ้งราคาที่แท้จริง ซึ่งอาจส่งผลเป็นการเสียเปรียบต่อการแข่งขันทางธุรกิจ ซึ่งจากการศึกษาข้อมูลในช่วงปี 2551 พบว่าส่วนต่างของราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมกับราคาขายปลีกรถยนต์จะอยู่ในช่วง 60-70% โดยรถยนต์ญี่ปุ่นราคาขายปลีกจะแพงกว่าราคาหน้าโรงงาน (ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม) ประมาณ 60% รถยนต์ยุโรปราคาขายปลีกจะแพงกว่าราคาหน้าโรงงาน 65-70% และรถยนต์เกาหลีราคาขายปลีกจะแพงกว่าราคาขายหน้าโรงงาน 50%⁴

แม้ว่า กรมสรรพสามิตได้สังเกตเห็นปัญหาที่เกิดขึ้น⁵ และเพื่อเป็นการแก้ปัญหาในเบื้องต้นและลดอุปสรรคในการทำงานของเจ้าหน้าที่ จึงได้ออกแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม สำหรับรถยนต์* เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตของผู้ประกอบอุตสาหกรรมแต่ละราย ซึ่งมีหน้าที่ต้องแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามบทบัญญัติในมาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการบริหารการจัดเก็บภาษี โดยได้กำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสำหรับรถยนต์เพื่อจะรับแจ้งการประเมินไว้ โดยมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงโครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ดังนี้

กรณีรถยนต์นั่ง และรถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก (Pick-up Passenger Vehicle : PPV) ต้องเป็นรถยนต์ที่ผลิตออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมีชิ้นส่วนและอุปกรณ์ ซึ่งจำหน่ายและเหมาะแก่การใช้ตามปกติวิสัยของรถยนต์รุ่นนั้นๆ และอย่างน้อยต้องประกอบด้วย แบตเตอรี่ เครื่องปรับอากาศ วิทยุเทป ล้ออะไหล่ เครื่องมือประจำรถพร้อมแม่แรง

⁴ กลุ่มศึกษาข้อตกลงเขตการค้าเสรีภาคประชาชน, **สรรพสามิตอุดหนุนภาษีรถยนต์พบพิรุณราคาหน้าโรงงาน-ขายปลีก**[ออนไลน์], 18 ตุลาคม 2554 แหล่งที่มา <http://www.ftawatch.org/cgi-bin/content/news/show.pl?1184>

⁵ ผู้จัดการรายวัน, **สรรพสามิตปรับเกณฑ์เก็บภาษีหน้า รง.**[ออนไลน์], 16 มกราคม 2555. แหล่งที่มา: <http://www.manager.co.th/Daily/ViewNews.aspx?NewsID=9480000053603&Keyword=%C0%D2%C9%D5>

* ดูเพิ่มเติมในภาคผนวก ข

กรณีโครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมรถยนต์กระบะ และรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ต้องเป็นรถยนต์ที่ผลิตออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมีชิ้นส่วนและอุปกรณ์ซึ่งจำหน่ายและเหมาะแก่การใช้ตามปกติวิสัยของรถยนต์รุ่นนั้นๆ และอย่างน้อยต้องประกอบด้วยแบตเตอรี่ ล้ออะไหล่ เครื่องมือประจำรถพร้อมแม่แรง โดยต้องพิจารณาว่ามูลค่าในการคำนวณภาษีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นร้อยละเท่าใดของราคาขายปลีกรถยนต์ที่แนะนำโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรม (Suggested Retail Price : SRP) ซึ่งได้แจ้งราคาไว้ในแบบแจ้งราคาขายที่ยื่นไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว โดยหากมูลค่านั้นไม่ต่ำกว่าร้อยละ 76 ของราคาขายปลีกรถยนต์ที่แนะนำโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรม (Suggested Retail Price : SRP) ซึ่งได้แจ้งราคาไว้ในแบบแจ้งราคาขายที่ยื่นไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถรับราคาขายดังกล่าวเพื่อใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีสรรพสามิตในเบื้องต้นได้

แต่หากมูลค่านั้นต่ำกว่าร้อยละ 76 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมไปพิจารณาปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ หากผู้ประกอบการรายใดไม่ดำเนินการปรับปรุง ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับชำระภาษีตามที่ผู้ประกอบการได้แจ้งไว้ โดยให้ผู้ประกอบการรวมวงประกันค่าภาษีในส่วนที่เป็นไปตามเกณฑ์เพิ่มเติมไว้ด้วย

ทั้งนี้ ต้องมีการสำรวจราคาขายปลีกประกอบการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เพื่อใช้ในการพิจารณาว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่ผู้ประกอบการแจ้งกับราคาขายปลีกมีความแตกต่างกันจนผิดปกติ ซึ่งอาจจะถือว่าเป็นการถ่ายโอนราคาหรือไม่ด้วย

การกำหนดแนวทางปฏิบัติดังกล่าวนี้ อาจช่วยลดความเหลื่อมล้ำของราคาขายปลีกกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมลงได้ แต่ผู้เขียนเห็นว่ายังไม่ใช่นโยบายการแก้ปัญหาที่ดีที่สุด แต่เป็นเพียงการแก้ไขปัญหามูลค่าเบื้องต้นเพื่อบรรเทาการสูญเสียรายได้ของรัฐและความยุ่งยากในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานเท่านั้น ซึ่งหากมองในระยะยาวและในอนาคตผู้เขียนเห็นว่าควรมีการปรับเปลี่ยนฐานภาษีที่จะนำมาใช้เป็นมูลค่าในการคิดคำนวณภาษีจะเป็นแนวทางที่เหมาะสมกว่า โดยผู้เขียนเห็นควรใช้มูลค่าจากราคาขายปลีกมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีการเลือกใช้ฐานภาษีตามความเหมาะสมของสินค้าแต่ละประเภท และประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้

ใช้ฐานภาษีจากราคาขายปลีกสำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ด้วย อันจะทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยมีความสะดวก ชัดเจน เป็นธรรม โปร่งใส และเป็นสากล โดยการใช้ราคาขายปลีกจะช่วยทำให้เกิดการสะท้อนราคาตลาดที่แท้จริงโดยไม่มีกำบังปิดบังราคา และสามารถจัดปัญหาการหลบเลี่ยงภาษี โดยการถ่ายโอนราคา (Transfer Pricing) ที่เกิดจากการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษีลงได้

ทั้งนี้ จากการพิจารณาแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ของกรมสรรพสามิต เห็นได้ว่ากรมสรรพสามิตได้กำหนดให้มีการนำมูลค่าสินค้าจากราคาขายปลีกมาใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาด้วย แสดงให้เห็นว่าแม้ปัจจุบันจะใช้ฐานภาษีจากราคา ณ โรงอุตสาหกรรม แต่อย่างไรก็ตามก็ต้องมีการพิจารณาราคาดังกล่าวควบคู่ไปกับราคาขายปลีก ซึ่งวิธีการนี้อาจจะมีความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานภาษีด้วยเพราะต้องมีการพิจารณามูลค่าราคาทั้งสองส่วนมาเปรียบเทียบกัน อีกทั้งการที่กรมสรรพสามิตนำราคาขายปลีกมาพิจารณาร่วมด้วยนั้นย่อมแสดงให้เห็นว่ากรมสรรพสามิตเริ่มคำนึงถึงข้อดีของการใช้มูลค่าจากราคาขายปลีก ดังนั้นหากจะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงฐานภาษีจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ไปเป็น ราคาขายปลีก จึงไม่ใช่เรื่องใหม่ที่จะเป็นการยุ่งยากต่อการจัดเก็บภาษี และการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์คงไม่มีปัญหาในประเด็นเกี่ยวกับจำนวนผู้เสียภาษีเพราะผู้ขายสินค้าประเภทนี้มีจำนวนไม่มาก โดยการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานภาษีจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ ผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงฐานภาษีต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมคงมีไม่มากนัก เนื่องจากปัจจุบันก็มีการนำเกณฑ์ของราคาขายปลีกมาประกอบการพิจารณาราคาอยู่แล้ว

กล่าวโดยสรุป ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์จากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมไปเป็นการใช้ราคาปลีกเป็นฐานภาษี ดังเช่นการจัดเก็บในประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อขจัดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพและมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

5.1.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนของคำว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่ได้บัญญัติคำนิยาม ของคำว่า “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ไว้เป็นการเฉพาะ จึงทำให้มีการตีความคำว่า “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” แตกต่างกันออกไปเป็นหลายนัย เป็นผลให้เกิดปัญหาในการ

ปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานและการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน นำไปสู่ปัญหาข้อโต้แย้งระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอีกด้วย

นัยแรกเห็นว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาขายตามใบกำกับภาษี (Tax Invoice)

นัยที่สองเห็นว่า คือ ราคาตามโครงสร้างต้นทุนการผลิตสินค้า (Cost Structure)

ทั้งนี้ กรมสรรพสามิตได้ส่งเรื่องให้คณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัย ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยประเด็นนี้ไว้ว่า คำว่า “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ต้องตีความตามความหมายทั่วไป ซึ่งได้แก่ ราคาที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ขายให้แก่ผู้ซื้อไปจริง⁶

แต่แม้จะมีคำตีความของคณะกรรมการกฤษฎีกาออกมาแล้ว ก็ยังมีปัญหาในทางปฏิบัติ อาทิ เช่น ปัญหาในการตีความหรือการตรวจสอบวิเคราะห์ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมว่าจะประกอบด้วยต้นทุนใดบ้าง ราคาดังกล่าวมีความถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่ โดยเฉพาะกรณีผู้ประกอบการบางรายที่ไม่สุจริตอาจมีการจัดทำเอกสารให้สอดคล้องกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่แจ้งต่อกรมสรรพสามิต ซึ่งเป็นการยากที่จะตรวจสอบได้อย่างถูกต้องทั้งหมดทุกกรณี

ตลอดจนอาจมีปัญหาคความยุ่งยากในการตีความต่อไปว่า กรณีใดถือว่าเป็นกรณีที่ไม่มียาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือ กรณีใดจะถือว่าเป็นกรณีที่ถือว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ซึ่งในทางปฏิบัติปัญหาเหล่านี้ก็เกิดขึ้นบ่อยครั้ง ทำให้เจ้าพนักงานมีความยุ่งยากในการปฏิบัติงาน

⁶ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ความเห็นฉบับเต็มบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 [ออนไลน์], 25 เมษายน 2555. แหล่งที่มา http://app-thca.krisdika.go.th/Naturesig/CheckSig?whichLaw=cmd&year=2548&awPath=c2_0304_2548#full

ปัญหาการตีความเหล่านี้ย่อมส่งผลกระทบต่อตัวผู้เสียหายโดยตรงและยังมีผลต่อความสูญเสียของรัฐในเรื่องรายได้ เนื่องจากหากเจ้าพนักงานตีความไปในทางที่ผลจะก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียหายมากเกินไปแม้เจ้าพนักงานจะทำหน้าที่ด้วยความสุจริต ก็ย่อมไม่มีความเป็นธรรมต่อผู้เสียหายไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี แต่หากเจ้าพนักงานตีความในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียหายด้วยความสุจริตก็ย่อมเป็นผลเสียต่อรัฐ

กล่าวโดยสรุป ผู้เขียนเห็นว่าความไม่ชัดเจนของคำว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นฐานภาษี ทำให้เกิดปัญหาความยุ่งยากในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานและส่งผลให้อาจเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหาย ตลอดจนปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีดังที่กล่าวมาในข้างต้น จึงควรมีการปรับเปลี่ยนฐานภาษีที่จะนำมาใช้เป็นมูลค่าในการคิดคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ โดยนำฐานภาษีของราคาขายปลีกมาใช้กับสินค้ารถยนต์ และกำหนดให้สามารถเลือกใช้ฐานภาษีได้ตามความเหมาะสมของสินค้าแต่ละประเภท แทนการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานภาษีสำหรับสินค้าทุกประเภท ดังแนวทางที่ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งจะทำการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม

ข้อสังเกต ผู้เขียนเห็นว่า การใช้ฐานภาษีโดยขึ้นอยู่กับอัตราการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดร็อกไซด์ดังเช่นประเทศอังกฤษ เป็นแนวทางที่ประเทศไทยควรนำมาพิจารณาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ในอนาคตเพื่อให้การจัดเก็บภาษีซึ่งมีความสำคัญในแง่ของการสร้างรายได้นั้นสามารถใช้ประโยชน์ในแง่ของการเป็นเครื่องมือในการจัดการกับปัญหาสิ่งแวดล้อมได้อีกด้วย เนื่องจากแนวทางในการจัดเก็บภาษีโดยการกำหนดให้รถยนต์ที่มีขนาดเล็กเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่ารถยนต์ที่มีขนาดใหญ่โดยให้เหตุผลว่ารถยนต์ขนาดเล็กก่อให้เกิดมลพิษน้อยกว่าอาจไม่ใช่แนวทางที่สอดคล้องกับสภาพปัจจุบันที่เทคโนโลยีในการผลิตรถยนต์มีการพัฒนาก้าวหน้าอย่างมาก มีการผลิตรถยนต์ที่ใช้เทคโนโลยีสะอาดซึ่งเป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม ทำให้แม้เป็นรถยนต์ขนาดใหญ่ก็อาจก่อให้เกิดมลพิษน้อยกว่ารถยนต์ขนาดเล็กได้ การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดประโยชน์ได้อย่างสูงสุด อย่างไรก็ตาม ในระยะเวลาอันใกล้อาจจะยังไม่เหมาะสมสำหรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงย่อมกระทบถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์โดยตรง การให้ระยะเวลาเตรียมความพร้อมในการดำเนินธุรกิจเพื่อรับการเปลี่ยนแปลงจึงเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึงด้วย

5.2 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว

รถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว หมายถึง รถยนต์ที่มีการประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอะไหล่ที่ใช้แล้วเป็นรถยนต์คันใหม่ ซึ่งรถยนต์ประเภทนี้ถือเป็นสินค้าที่อยู่ในความหมายของรถยนต์ที่มีภาระจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ด้วย เพราะถือเป็น การ “ผลิต” ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่เนื่องจากมิใช่รถยนต์ที่ผลิตขึ้นใหม่ดังเช่นรถยนต์ทั่วไป เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี กรมสรรพสามิต จึงจัดเก็บภาษีรถยนต์ประเภทนี้เป็นการเฉพาะแยกจากการจัดเก็บภาษีรถยนต์โดยทั่วไป แต่วิธีการ และขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีคงเป็นไปในลักษณะทำนองเดียวกับการจัดเก็บภาษีรถยนต์ทั่วไป สิ่งที่มีความแตกต่างไปจากการจัดเก็บภาษีรถยนต์โดยทั่วไป ก็คือ มูลค่าที่ใช้นำมาป็นฐานในการ คำนวณภาษีนั่นเอง โดยรถยนต์ประเภทนี้มูลค่าที่นำมาคิดคำนวณจะเป็นมูลค่าที่ต่ำกว่ารถยนต์ ใหม่ทั่วไป เหตุผลของการที่กรมสรรพสามิตผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี จัดเก็บภาษีสำหรับ รถยนต์ประเภทนี้ในมูลค่าที่ต่ำกว่ารถยนต์ใหม่ทั่วไป เพราะรถยนต์เหล่านี้ประกอบหรือผลิตขึ้น จากชิ้นส่วนอุปกรณ์เก่าที่ใช้แล้ว ดังนั้นรถยนต์ที่ผลิตขึ้นใหม่ย่อมมีคุณภาพหรือประสิทธิภาพการ ใช้งานต่ำกว่ารถยนต์ใหม่โดยทั่วไป การจัดเก็บภาษีย่อมต้องคำนึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ซึ่งต้องคำนึงความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี หากจัดเก็บภาษีรถยนต์ประเภทนี้เทียบเท่ากับรถยนต์ ใหม่โดยทั่วไปย่อมเกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

ข้อมูลที่ได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจาก ชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว ปรากฏว่าในการจัดเก็บภาษีรถยนต์ประเภทนี้กรมสรรพสามิตต้องประสบ ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ผู้ประกอบ อุตสาหกรรม (ผู้ผลิตหรือประกอบรถยนต์) มีหน้าที่ตามมาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่จะต้องแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เพื่อนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการ คำนวณภาษี ซึ่งในทางปฏิบัติพบว่า การแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของผู้ประกอบ อุตสาหกรรมแต่ละรายในแต่ละพื้นที่ มีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก ทั้งที่รถยนต์ที่ผลิตหรือ ประกอบขึ้นเรียบร้อยแล้ว และนำมาขึ้นเสียภาษีเป็นรถยนต์ยี่ห้อและรุ่นเดียวกัน ทำให้เกิดความ เหลื่อมล้ำและไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน อีกทั้งเป็นปัญหาต่อการปฏิบัติงานของ เจ้าหน้าที่ กรมสรรพสามิตจึงได้มีการรวบรวมรายการรถยนต์ยี่ห้อ รุ่น ต่างๆ และกำหนดมูลค่าเพื่อ ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีไว้ในบัญชีมูลค่ารถยนต์และรถจักรยานยนต์ที่ผลิตหรือประกอบ

จากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว⁷ เพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีให้เกิดความสะดวก รวดเร็ว มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน โดยในกรณีของรถยนต์ที่ไม่ปรากฏตามรายการในบัญชีมูลค่ารถยนต์ จะต้องจัดส่งเอกสารให้แก่กรมสรรพสามิตเพื่อพิจารณากำหนดมูลค่าในการคำนวณภาษีก่อน

นอกจากปัญหาในเรื่องการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมาแล้ว ปัญหาที่สำคัญที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้วนี้ คือ การเปิดโอกาสให้รถยนต์ประเภทนี้มีภาวะภาษีที่ต่ำกว่ารถยนต์ใหม่โดยทั่วไป ด้วยเหตุผลของความเป็นชิ้นส่วนอุปกรณ์เก่า ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ของกรมสรรพสามิตที่จะจัดเก็บภาษีด้วยความเป็นธรรม กลับกลายเป็นการเปิดช่องทางให้คนบางกลุ่มฉกฉวยโอกาสเช่นนี้ไปแสวงหาประโยชน์ในการที่จะหลีกเลี่ยงภาษี เป็นผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก⁸ การหลีกเลี่ยงภาษี วิธีการของผู้หลีกเลี่ยงภาษีก่อนนี้เกิดขึ้นในลักษณะของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรถยนต์ที่ผลิตจากชิ้นส่วนเก่า จะมีการนำรถยนต์ที่ใช้แล้วจากต่างประเทศ โดยนำเข้ามาในลักษณะการถอดแยกชิ้นส่วนไม่ให้มีสภาพของการเป็นรถยนต์ และสำแดงต่อศุลกากรอย่างชิ้นส่วนอะไหล่ ภายหลังจากนั้นจึงนำมาประกอบเป็นรถยนต์ขึ้นใหม่ (ในบางรายเลี่ยงภาษีลักลอบขายใช้ทะเบียนปลอม บางรายแจ้งราคาภาษีต่ำกว่าเกินจริง)⁹ แล้วนำไปยื่นเสียภาษีกับกรมสรรพสามิตในลักษณะของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว ซึ่งเมื่อนำภาวะภาษีของรถยนต์ประเภทนี้ไปเปรียบเทียบกับรถยนต์ใหม่ทั่วไปในรุ่นเดียวกันรถยนต์ประเภทนี้จะมีภาวะภาษีต่ำกว่ามาก เพราะมูลค่าที่นำมาใช้ในการเสียภาษีสำหรับรถยนต์ประเภทนี้คิดคำนวณในแง่ของความเป็นชิ้นส่วนอุปกรณ์เก่าใช้แล้ว แต่แท้จริงแล้วรถยนต์ที่ถอดแยกชิ้นส่วนแล้วนำเข้ามาแม้จะถือว่าเป็นชิ้นส่วนที่ใช้แล้ว แต่คงมีใช้ชิ้นส่วนเก่าอย่างความหมายที่กรมสรรพสามิตประสงค์ โดยกรมสรรพสามิตคงหมายถึง การประกอบรถยนต์ขึ้นใหม่จากชิ้นส่วนเก่าที่เป็นอะไหล่ที่ใช้แล้ว โดยมีใช้เพียงการถอดแยกเพื่อให้มีลักษณะเป็นชิ้นส่วนเก่า แต่ด้วยเหตุที่กรมสรรพสามิตไม่ได้มี

⁷ กรมสรรพสามิต, **บัญชีมูลค่ารถจักรยานยนต์และรถยนต์**[ออนไลน์], 8 สิงหาคม 2555. แหล่งที่มา <http://www.excise.go.th/index.php?id=950>

⁸ สมาคมนักข่าว นักหนังสือพิมพ์แห่งประเทศไทย, พ.ศ. 2553 - แฉเหล่า "รถจตประกอบ" ฉ้อฉลภาษีรัฐ 1,000 ล้านบาท[ออนไลน์], 15 ตุลาคม 2554. แหล่งที่มา http://www.tja.or.th/index.php?option=com_content&view=article&id=2307%3A-2554-1000-&catid=130%3A-2553&Itemid=7

⁹ จับตารถจตประกอบเลี่ยงภาษีสรรพสามิตต้องสอบย้อนหลัง. **เดลินิวส์** (3 กันยายน 2554): 7.

การกำหนดเงื่อนไขของรถยนต์ที่จะเสียภาษีในประเภทนี้ให้ละเอียดชัดเจน เพียงกำหนดว่าเป็นรถที่ประกอบหรือผลิตจากชิ้นส่วนอุปกรณ์เก่าใช้แล้วจึงเปิดโอกาสให้นำเข้ามาในลักษณะ ถอดแยกชิ้นส่วนดังกล่าวข้างต้น โดยรถยนต์ประเภทนี้มีชื่อเรียกเป็นที่รู้จักในวงการว่า “รถจดประกอบ”

ตัวอย่างรถยนต์ที่มีการยื่นเสียภาษีในประเภทนี้ คือ NISSAN CUBE, MERCEDES BENZ C180 C200 C250 CL500 เป็นต้น

เดิมมีผู้ยื่นเสียภาษีรถยนต์ประเภทนี้จำนวนไม่มากนัก แต่ในช่วง 1-2 ปี ที่ผ่านมา มีผู้เสียภาษีรถยนต์ประเภทนี้จำนวนสูงขึ้น โดยในปี 2553 – 2554 มีสถิติการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากรถยนต์กลุ่มนี้ ดังนี้

ตารางที่ 5-1 สถิติแสดงปริมาณและจำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว

เดือน	ปีงบประมาณ 2553		ปีงบประมาณ 2554	
	ปริมาณ (คัน)	รายได้ภาษี (บาท)	ปริมาณ (คัน)	รายได้ภาษี (บาท)
ตุลาคม	86	4,683,948.30	602	51,629,957.52
พฤศจิกายน	72	6,404,775.64	557	52,625,529.29
ธันวาคม	108	10,804,773.28	520	71,689,806.38
มกราคม	159	10,088,041.84	449	63,451,514.82
กุมภาพันธ์	101	7,662,283.65	548	71,145,256.98
มีนาคม	161	9,475,272.07	593	82,157,489.15
เมษายน	147	9,914,816.65	634	96,899,703.21
พฤษภาคม	188	18,799,970.66	804	114,507,234.95

เดือน	ปีงบประมาณ 2553		ปีงบประมาณ 2554	
	ปริมาณ (คัน)	รายได้ภาษี (บาท)	ปริมาณ (คัน)	รายได้ภาษี (บาท)
มิถุนายน	255	21,095,073.33	905	144,032,957.74
กรกฎาคม	349	26,080,050.55	891	164,148,047.85
สิงหาคม	402	35,763,445.18	82	4,636,957.68
กันยายน	463	40,680,868.31	2,985	588,818,407.46
รวม	2,491	201,453,319.46	9,570	1,505,742,863.03

ที่มา : กรมสรรพสามิต (ข้อมูลสิ้นสุด ณ วันที่ 31 มกราคม 2554)

จากสถิติจำนวนรถยนต์ในปี 2554 ที่เพิ่มขึ้นจากปี 2553 แสดงให้เห็นได้ว่ารถยนต์กลุ่มนี้ได้รับความนิยมเพิ่มขึ้นอย่างมาก และส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีรถยนต์ประเภทนี้เพิ่มสูงขึ้นไปด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ในปีงบประมาณ 2554 จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากรยนต์ในกลุ่มนี้ได้สูงถึง 1,505,742,863.03 บาท แต่เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับจำนวนรายได้ภาษีสรรพสามิตรถยนต์ทั้งหมดถือว่ารายได้ดังกล่าวคิดเป็นจำนวนเพียงไม่กี่เปอร์เซ็นต์ ซึ่งหากคำนึงถึงที่มาที่แท้จริงของรถยนต์ในกลุ่มนี้ที่ส่วนใหญ่เป็นการนำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศโดยการถอดแยกชิ้นส่วนเพื่อนำมาประกอบใหม่ทั้งสิ้น เป็นการใช้ช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งไม่เป็นผลดีต่อประเทศชาติและยังเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ที่สำคัญอาจมีผลกระทบถึงอุตสาหกรรมในประเทศซึ่งถือส่วนสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศด้วย แม้ว่ารถยนต์ที่มีการยื่นเสียภาษีในประเภทนี้อาจเป็นรถยนต์ที่ไม่มีการผลิตในประเทศซึ่งไม่น่าจะส่งผลต่ออุตสาหกรรมรถยนต์ในประเทศ แต่ด้วยเหตุผลที่รถจัดประกอบนี้มักมีราคาไม่สูงนัก รถมือสองที่ถูกเล็ดลอดเข้ามาแบบเลี่ยงภาษีเหล่านี้จะมีราคาถูกกว่าท้องตลาดราว 20-30% ทำให้ได้รับ

ความนิยมต่อลูกค้าอย่างมาก¹⁰ จึงปฏิเสธไม่ได้ว่าอาจเป็นการแย่งกลุ่มลูกค้าของอุตสาหกรรมรถยนต์ในประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ หากไม่มีรถจดทะเบียนเป็นทางเลือกของผู้บริโภค สำหรับผู้บริโภคที่มีกำลังทางเศรษฐกิจไม่มากนักรถยนต์ที่ผลิตในประเทศย่อมเป็นทางเลือกอันดับต้นๆ อย่างแน่นอน ซึ่งจะเป็นการสนับสนุนอุตสาหกรรมรถยนต์ในประเทศอีกทางหนึ่งด้วย

นอกจากเหตุผลทางด้านการสนับสนุนอุตสาหกรรมในประเทศแล้ว รถจดทะเบียนนี้เนื่องจากประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์เก่าใช้แล้ว และผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่มีมาตรฐานในการผลิตเทียบเท่ากับผู้ประกอบอุตสาหกรรมรถยนต์ทั่วไป โดยบางรายอาจประกอบโรงงานในลักษณะตึกแถว เครื่องกลหรือสภาพการผลิตจึงอาจจะไม่มีความมาตรฐานเท่าที่ควร ประสิทธิภาพของรถยนต์จดทะเบียนและความปลอดภัยจึงไม่ทัดเทียมกับรถยนต์ใหม่ที่มีการผลิตโดยทั่วไป ข้อมูลเหล่านี้ผู้บริโภคอาจจะทราบในเบื้องต้น แต่อาจตัดสินใจด้วยเหตุผลทางด้านราคา การเปิดโอกาสให้มีธุรกิจรถยนต์ประเภทนี้อยู่ต่อไปก็อาจทำให้เกิดผลเสียต่อผู้บริโภคด้วย

ช่วงปลายปี 2554 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีของรถจดทะเบียนซึ่งอาศัยช่องว่างของกฎหมายได้รับความสนใจจากหน่วยงานภาครัฐและรัฐบาล ที่จะมีการแก้ไขและปิดช่องทางที่จะนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีที่ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากตลอดระยะเวลาหลายปีที่ผ่านมา โดยในเชิงนโยบายคณะรัฐมนตรีได้มีมติ เมื่อวันที่ 17 เมษายน 2555 ให้กระทรวงพาณิชย์ ดำเนินการห้ามนำเข้าชิ้นส่วนและโครงรถยนต์ที่ใช้แล้ว (ปัจจุบันกระทรวงพาณิชย์ได้ออกประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง กำหนดให้ตัวถังของรถยนต์หนึ่งที่ใช้แล้ว และโครงรถจักรยานยนต์ที่ใช้แล้ว เป็นสินค้าต้องห้ามในการนำเข้ามาในราชอาณาจักร พ.ศ. 2555 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 5 กรกฎาคม 2555) และให้กระทรวงคมนาคมระงับการจดทะเบียนรถยนต์ที่ใช้ชิ้นส่วนและโครงรถยนต์เข้ามาประกอบหรือดัดแปลงเป็นรถยนต์ใหม่ และ อนุมัติหลักการร่างกฎกระทรวงว่าด้วยการงดรับจดทะเบียนรถที่ประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ของรถที่ใช้แล้ว พ.ศ. ตามที่

¹⁰เดลินิวส์, **กรม. ไฟเขียวตัดตอน “รถจดทะเบียน” มีมติ “ห้ามนำเข้า-ไม่รับจดทะเบียน”** [ออนไลน์], 15 พฤษภาคม 2555. แหล่งที่มา <http://www.dailynews.co.th/article/5832/23038>

กระทรวงคมนาคมเสนอ¹¹ โดยร่างกฎกระทรวงดังกล่าวมีสาระสำคัญ คือ กำหนดให้กรมการขนส่งทางบกงดรับจดทะเบียนรถยนต์ที่ประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ของรถที่ใช้แล้วในเขตกรุงเทพมหานครและในเขตจังหวัดอื่นทุกจังหวัด โดยระบุให้ครอบคลุมถึงรถยนต์และรถจักรยานยนต์ดังต่อไปนี้

1. รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกิน 7 คน
2. รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกิน 7 คน แต่ไม่เกิน 12 คน
3. รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล
4. รถจักรยานยนต์ส่วนบุคคล

แม้ว่าคณะรัฐมนตรีจะดำเนินการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการดำเนินการดังกล่าวมาในข้างต้น แต่ในส่วนของกฎหมายสรรพสามิต มิได้มีการกำหนดวงหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ทั้งนี้ การหลีกเลี่ยงภาษีนั้นส่วนหนึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากการเปิดโอกาสให้มีการเสียภาษีสรรพสามิตรถยนต์ประเภทรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาให้ครอบคลุม แม้ภาครัฐจะได้ดำเนินการแก้ไขปัญหาเชิงนโยบายดังกล่าวแล้ว กรมสรรพสามิตก็ควรมีการดำเนินการในการออกหลักเกณฑ์หรือระเบียบให้มีความชัดเจนเกี่ยวกับการเสียภาษีของรถยนต์ประเภทนี้ ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีที่ยังคงมีอยู่ในระหว่างที่ร่างกฎกระทรวงดังกล่าวข้างต้นยังไม่มีผลบังคับใช้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จัดเก็บภาษีได้อย่างครบถ้วน เป็นธรรม และมีความเป็นมาตรฐานเดียวกันในทุกพื้นที่

5.3 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงตามมาตรา 144 เบื้อง

หลังจากได้มีการปรับปรุงโครงสร้างภาษีโดยเปลี่ยนจากการเก็บภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 จึงได้มีการปรับปรุงภาษีสรรพสามิต โดยกำหนดให้รถยนต์เป็นสินค้าที่อยู่ในพิกัดภาษีสรรพสามิตที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 5 และได้มีการกำหนดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

¹¹ไทยรัฐ, มาตามนักรัฐสภาตรกจัดประกอบ ห้ามขึ้นทะเบียน-นำเข้าชิ้นส่วน[ออนไลน์], 15 พฤษภาคม 2555. แหล่งที่มา <http://www.thairath.co.th/content/ecc/253829>

สำหรับสินค้ารถยนต์ให้รองรับการจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์ประเภท “รถยนต์ดัดแปลง” ซึ่งแต่เดิมการจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์ประเภทนี้ กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยเรียกว่า “ภาษีโภคภัณฑ์” เมื่อกรมสรรพสามิตทำหน้าที่จัดเก็บจึงเปลี่ยนชื่อเป็น “ภาษีสรรพสามิตกรณีดัดแปลงรถยนต์” โดยกำหนดนิยามของคำว่าดัดแปลงไว้ใน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หมวด 12 ทวิ มาตรา 144 ตริ และ มาตรา 144 เบญจ ตามลำดับ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 ตริ ได้นิยามคำว่าดัดแปลงไว้ว่า “ดัดแปลง” หมายความว่า การกระทำใด ๆ ต่อรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือเป็นรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน โดยผู้กระทำมิใช่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์

การกระทำที่เป็นการดัดแปลงตามวรรคหนึ่ง มิให้ถือเป็นการผลิตตามความหมายของบทนิยามคำว่า “ผลิต” ตามมาตรา 4 เว้นแต่การดัดแปลงนั้นจะกระทำโดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ

ส่วน “ผู้ดัดแปลง” ให้หมายความรวมถึงผู้จ้างหรือจัดให้ผู้อื่นทำการดัดแปลงด้วยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกรณีดัดแปลงรถยนต์นี้ ปัจจุบันสามารถจำแนกออกได้เป็น 2 กรณี คือ

1. กรณีการดัดแปลงรถยนต์โดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ ผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ เป็นที่เข้าใจได้ว่า หมายถึง ผู้ที่มีอาชีพเป็นประจำในการรับต่อเติมหรือดัดแปลงรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ซึ่งการดัดแปลงที่กระทำโดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ ถือว่า เป็นการผลิตตามความหมายของบทนิยามคำว่า “ผลิต” ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังนั้น ผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ จึงมีฐานะเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์ แต่ไม่ใช่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์ไม่มีการกำหนดความหมายไว้เป็นการเฉพาะในกฎหมายแต่พอเป็นที่เข้าใจได้ว่า หมายถึง เจ้าของหรือผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมซึ่งผลิตสินค้าประเภทรถยนต์ตามพิกัดอัตราสรรพสามิต¹²

เพื่อให้มีความชัดเจนในการจำแนกความแตกต่างระหว่างผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจและผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์ กระทรวงการคลังจึงกำหนดให้ผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจนั้นจะต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1) ดำเนินธุรกิจผลิตหรือดัดแปลงรถยนต์กระบะหรือแชสซีส์และกระจกบังลมหน้า(Chassis with Windshield) ของรถยนต์กระบะเป็นการทั่วไป โดยการออกแบบพัฒนาการดัดแปลงด้วยตนเองภายในประเทศ

2) ต้องไม่มีความสัมพันธ์กันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนกับผู้ผลิตรถยนต์กระบะ นั้นๆ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม

3) สถานที่ทำการผลิตหรือดัดแปลงต้องไม่ตั้งอยู่ภายในโรงงานอุตสาหกรรมเดียวกันกับโรงงานของผู้ผลิตรถยนต์กระบะนั้นๆ

4) ดำเนินการผลิตหรือดัดแปลงรถยนต์ด้วยตนเองครบทุกขั้นตอนกระบวนการ

5) ต้องแสดงหลักฐานว่าจะเป็นผู้มีคุณสมบัติทุกข้อข้างต้น และได้รับการพิจารณาให้ความเห็นชอบจากกรมสรรพสามิตว่าเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ซึ่งกระทำการดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจแล้ว

6) ต้องจดทะเบียนสรรพสามิตเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์ (รถยนต์ดัดแปลง) กับกรมสรรพสามิต

¹²ปิยกร อภิบาลศรี, ผลงานหมายเลข 1 เรื่อง การแก้ไขปัญหามาภาษีสรรพสามิตรถยนต์กระบะดัดแปลง. (กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต, 2544). หน้า 16.

การเสียภาษีสรรพสามิตของผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจเสียภาษีสรรพสามิตจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ในอัตราตามความจุระบอกสูบและกำลังเครื่องยนต์เช่นเดียวกับรถยนต์นั่งโดยทั่วไป (ยกเว้นกรณีของผู้ประกอบอุตสาหกรรม บริษัทไทยรุ่งฯ จะเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 3 ของ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่รวมภาษีสรรพสามิตที่ต้องพึงชำระแล้ว)

2. กรณีการดัดแปลงรถยนต์โดยผู้ดัดแปลงตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 ตี

ในกรณีนี้เป็นการดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลงรายย่อย ซึ่งจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 144 เบญจ คือ ตามมูลค่าจากการดัดแปลง โดยให้ถือราคาค่าจ้างแรงงานดัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด

รถยนต์ที่ดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลงรายย่อยนี้ ในปัจจุบันจะต้องเสียภาษีในอัตราภาษีตามความจุระบอกสูบและกำลังเครื่องยนต์เช่นเดียวกับรถยนต์นั่งโดยทั่วไป (แต่เดิมก่อนมีการปรับปรุงโครงสร้างภาษีรถยนต์ เมื่อวันที่ 27 กรกฎาคม 2547 เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 72) จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 มูลค่าจากการดัดแปลงแต่ต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด) โดยคิดคำนวณจากมูลค่าการดัดแปลงดังกล่าวข้างต้น

กรณีการดัดแปลงรถยนต์โดยผู้ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ หรือผู้ดัดแปลงรายย่อย ซึ่งคิดคำนวณค่าภาษีโดยใช้มูลค่าจากการดัดแปลงซึ่งมาจากราคาค่าจ้างแรงงานดัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย มาเป็นฐานในการคิดคำนวณภาษี อาจก่อให้เกิดการเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีระหว่างผู้เสียภาษีแต่ละราย เนื่องจากอาจมีการแจ้งราคามูลค่าไม่ตรงตามข้อเท็จจริงเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีน้อยลง เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการทำให้ฐานภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 เบญจ จึงกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจในการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำของมูลค่าการดัดแปลงซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีไว้ด้วย โดยหากมูลค่าการดัดแปลงที่รวมค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงรวมกับค่าวัสดุอุปกรณ์ที่มีการแจ้งต่อกรมสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ใดต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่อธิบดีกรมสรรพสามิต

กำหนด ให้ใช้เกณฑ์ขั้นต่ำที่อธิบดีกำหนดนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีแทนมูลค่าที่มีการแจ้งนั้น แต่หากมูลค่าการตัดแปลงที่แจ้งสูงกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่อธิบดีกำหนด ก็ให้ใช้มูลค่าการตัดแปลงซึ่งสูงกว่าเป็นฐานในการคำนวณค่าภาษี

ดังนั้นการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำจึงต้องมีการพิจารณาติดตาม เพื่อปรับปรุงให้เกณฑ์ขั้นต่ำเป็นปัจจุบันและเหมาะสมกับโครงสร้างภาษีอากร

การกำหนดรูปแบบและเกณฑ์ขั้นต่ำในการตัดแปลงรถยนต์

รูปแบบรถยนต์นั่งที่ตัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะ

รูปแบบการตัดแปลงรถยนต์จากเดิมซึ่งมี 16 รูปแบบ ปัจจุบันมีการยกเลิกในส่วนของรถยนต์ตู้บรรทุกและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งเกินสิบคน รวมถึงบางลักษณะที่เสื่อมความนิยมไป ทำให้ปัจจุบันการตัดแปลงในส่วนของรถยนต์นั่งซึ่งตัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะมีรูปแบบทั้งสิ้น 6 รูปแบบ¹³ ดังนี้

ก. รถยนต์ซึ่งหลังคาทำด้วยเหล็ก ประเภท

- (1) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสองประตู
- (2) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสองประตู
- (3) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสี่ประตู
- (4) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวสามประตู
- (5) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวห้าประตู

ข. รถยนต์ซึ่งหลังคาทำด้วยไฟเบอร์ ประเภท

- (6) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวสามประตู

¹³ เศรษฐพร ศรีดีพันธ์, ผลงานหมายเลข 1 การกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการตัดแปลงรถยนต์และค่าวัสดุอุปกรณ์ตามมาตรา 144 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 (กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต). หน้า 12-13.

ตารางที่ 5-2 เกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงรถยนต์และค่าวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้
เป็นฐานในการคำนวณภาษี

รูปแบบ	เกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการ ดัดแปลงรถยนต์ (บาท)
(1) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสองประตู (กระบะ ชนิดเล็ก)	ไม่ต่ำกว่า 18,200
(2) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสองประตู (กระบะ ทั่วไป)	ไม่ต่ำกว่า 27,500
(3) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสี่ประตู	ไม่ต่ำกว่า 30,000
(4) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวสาม ประตูหลังคาเหล็ก	ไม่ต่ำกว่า 38,500
(5) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวห้า ประตูหลังคาเหล็ก	ไม่ต่ำกว่า 50,000
(6) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวสาม ประตู	ไม่ต่ำกว่า 30,000

ที่มา : ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงรถยนต์
และค่าวัสดุอุปกรณ์ ตามมาตรา 144 เบญจ ประกาศ ณ วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2547*

ตารางที่ 5-3 สถิติแสดงปริมาณและรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์ที่เกิด
จากการดัดแปลง

ปี พ.ศ.	จำนวนรถยนต์ (คัน)	รายได้ (ล้านบาท)
2549	1,201	30.37
2550	1,387	28.17
2551	653	9.67
2552	208	3.26
2553	170	2.19

* ดูเพิ่มเติมในภาคผนวก ก

ปี พ.ศ.	จำนวนรถยนต์ (คัน)	รายได้ (ล้านบาท)
2554	187	1.41

ที่มา : ข้อมูลโดยสำนักแผนภาษี กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง (ข้อมูลสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554)

5.3.1 วิเคราะห์เกณฑ์ขั้นต่ำที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบื้อง ในปัจจุบันว่ามีความเป็นธรรมและเหมาะสมหรือไม่เพียงใด

เพื่อแสดงให้เห็นความแตกต่างของภาระภาษีของรถยนต์ที่ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบื้อง กับรถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการรถยนต์ที่คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์ใกล้เคียงกัน ผู้เขียนจึงขอแสดงวิธีการคำนวณค่าภาระภาษีโดยใช้เกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงรถยนต์และค่าวัสดุอุปกรณ์ ตามมาตรา 144 เบื้อง ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเพื่อเปรียบเทียบกับภาระภาษีของรถยนต์ที่ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบื้อง กับรถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการรถยนต์ที่คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์ใกล้เคียงกัน ดังต่อไปนี้

ตัวอย่าง แสดงการเปรียบเทียบภาระภาษีของรถยนต์ที่ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบื้อง กับรถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการรถยนต์ที่คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์ใกล้เคียงกัน

รถยนต์	ค่าภาษีที่ต้องเสีย
รถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์	ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม × อัตราภาษีที่ต้องเสีย
รถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double cab) ขนาด 2500 cc	$698,000 \times 12\% = 83,760$ บาท
รถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double cab) ขนาด 2499 cc	$487,000 \times 12\% = 58,440$ บาท
รถยนต์ที่ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบื้อง	มูลค่าจากการดัดแปลง × อัตราภาษีที่ต้องเสีย
นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสี่ประตู	$30,000 \times 35\% = 10,500$ บาท

หมายเหตุ : ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่นำมาใช้ในการคำนวณเป็นตัวเลขที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงแต่มีใช้ตัวเลขแท้จริง เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับของทางราชการ

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ชัดเจนว่าเมื่อคิดคำนวณมูลค่าของภาษีที่ต้องเสียของรถยนต์ที่ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ กับรถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์ที่คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์ใกล้เคียงกัน จะมีภาระภาษีที่แตกต่างกันอยู่มาก (ถึงแม้ว่าจะนำเอาภาษีสรรพสามิตอัตราร้อยละ 3 ที่เสียไปแล้วมารวมคำนวณกับค่าภาษีในการดัดแปลงด้วยแล้ว ค่าภาษีของรถยนต์ดัดแปลงกลุ่มนี้ก็ยังคงมีภาระภาษีต่ำ) แม้รถยนต์ที่ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ จะมีใช้รถยนต์ที่มีการขึ้นใหม่จากโรงงานซึ่งมีเทคโนโลยีในการผลิตเต็มรูปแบบ แต่การกำหนดให้มีช่องว่างของภาระในการเสียภาษีมากเกินไปอาจทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับความเป็นธรรมและไม่มีความเหมาะสม

ผู้เขียนเห็นว่า เกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงรถยนต์และค่าวัสดุอุปกรณ์ตามมาตรา 144 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน มีมูลค่าที่ค่อนข้างต่ำเป็นผลให้ภาระภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่ารถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการรถยนต์ที่คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์เองใกล้เคียงกัน ซึ่งก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำด้านภาระภาษีของผู้เสียภาษี โดยการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำนี้กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตเป็นผู้กำหนดมูลค่าที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ขั้นต่ำ ซึ่งจะต้องพิจารณามูลค่าเกณฑ์ขั้นต่ำโดยต้องให้ความเป็นธรรมกับภาระภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ทุกประเภท ทั้งโครงสร้างอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์ เพราะหากพิจารณากำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำโดยคำนึงถึงค่าดัดแปลงรถยนต์เพียงอย่างเดียว อาจจะทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำกับภาระภาษีของรถยนต์ประเภทอื่นๆ ได้ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่ใช้อยู่ในปัจจุบันถูกใช้มาเป็นระยะเวลาานพอสมควร จึงอาจไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบัน สมควรปรับปรุงแก้ไขเกณฑ์ขั้นต่ำให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น

5.3.2 ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกรณีดัดแปลงรถยนต์ ตามมาตรา 144 เบญจ

ดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้วว่า การดัดแปลงรถยนต์โดยผู้ดัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ หรือผู้ดัดแปลงรายย่อย ซึ่งคิดคำนวณค่าภาษีโดยใช้มูลค่าจากการดัดแปลงซึ่ง

มาจากราคาค่าจ้างแรงงานตัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย มาเป็นฐานในการคิดคำนวณภาษี อาจก่อให้เกิดการเหลื่อมล้ำในการเสียภาษี เนื่องจากรถยนต์ตัดแปลงตามมาตรา 144 เบญจ นี้ จะมีภาระภาษีต่ำกว่ารถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์ ทั้งที่คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์เองใกล้เคียงกันเป็นอันมาก ยกตัวอย่างเช่น คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของรถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก (PPV) และรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์กับรถยนต์กระบะตัดแปลงประเภทนั่งสองตอนแวน (Station Wagon) และประเภทรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ที่ตัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือแซลชีส์ที่มีกระบะบังลมหน้าของรถยนต์กระบะโดยผู้ประกอบการตัดแปลง พบว่าจะมีคุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์คล้ายคลึงกันมาก แต่ขณะที่รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก (PPV) และรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ที่ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรถยนต์ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามอัตราตามความจุกระบอกสูบและกำลังเครื่องยนต์ตามมูลค่าการผลิตรถยนต์ทั้งคัน แต่รถยนต์กระบะตัดแปลงประเภทนั่งสองตอนแวน (Station Wagon) และประเภทรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ที่ตัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือแซลชีส์ที่มีกระบะบังลมหน้าของรถยนต์กระบะ ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามอัตราตามความจุกระบอกสูบและกำลังเครื่องยนต์ บนฐานภาษีของมูลค่าการตัดแปลงเท่านั้น โดยไม่ต้องนำมูลค่าของรถยนต์กระบะหรือแซลชีส์มารวมคำนวณเป็นฐานภาษีด้วย ทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไม่เป็นธรรมและเกิดการเบี่ยงเบนในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากสินค้าที่มีคุณลักษณะและคุณสมบัติเหมือนกันควรจะต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันและฐานภาษีเดียวกัน

ผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์ประเภทนี้นอกจากทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีแล้ว ยังทำให้หน่วยงานภาครัฐมีภาระที่จะต้องพิจารณาปรับปรุงแก้ไขมูลค่าของเกณฑ์ขั้นต่ำที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีให้มีความเหมาะสมเป็นธรรมอยู่เสมอ ประกอบกับเมื่อพิจารณาถึงจำนวนรายได้และปริมาณรถยนต์ตัดแปลงแล้ว พบว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์กลุ่มนี้ลดลงอย่างต่อเนื่องนับจาก ปี พ.ศ. 2549 จนถึง ปี พ.ศ. 2554 ทั้งปริมาณรถยนต์ที่นำมาเสียภาษีก็นับว่าลดลงอย่างเห็นได้ชัด โดยในปี พ.ศ. 2554 นั้นมีจำนวนรถยนต์ที่นำมาเสียภาษีในประเภทนี้เพียง 187 คัน เท่านั้น เมื่อเปรียบเทียบกับความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีที่จะต้องมีการตรวจสอบอีกทั้งการพิจารณาปรับปรุงหลักเกณฑ์ให้มีความสอดคล้องดังที่กล่าวมาแล้ว ตลอดจนเมื่อคำนึงถึงด้านคุณภาพและความปลอดภัยของการตัดแปลงที่กระทำโดยผู้ตัดแปลงรายย่อยเหล่านี้ที่ไม่สามารถนำไปเปรียบเทียบกับมาตรฐานการผลิตสากลได้แล้ว

เห็นว่าควรวกเลิกการจัดเก็บภาษีกรณี “ภาษีสรรพสามิตกรณีดัดแปลงรถยนต์” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หมวด 12 ทวิ มาตรา 144 ตริ และ มาตรา 144 เบญจ และกำหนดให้การเสียภาษีรถยนต์ประเภทนี้เป็นไปอย่างถูกต้องตามหลักการของภาษีสรรพสามิตและมีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีทุกกลุ่มมากยิ่งขึ้น

5.4 ปัญหาที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กรณีการจำแนกพิกัดภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

ตามที่พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้มีการจำแนกรถยนต์ออกเป็น 3 ประเภท เพื่อจำแนกรถยนต์ตามความหมายของพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ตามที่อธิบายในบทที่ 2¹⁴ แล้วนั้น พบว่าการจำแนกรถยนต์ตามประเภทดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนเพียงพอ ส่งผลให้เกิดปัญหาการตีความเพื่อจัดประเภทของรถยนต์ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เนื่องจากการจำแนกประเภทของรถยนต์มีผลต่ออัตราภาษีและภาระภาษีที่จะเกิดขึ้น ซึ่งรถยนต์แต่ละรุ่นแต่ละประเภทจะมีอัตราภาษีสรรพสามิตที่แตกต่างกันออกไป

โดยการจำแนกพิกัดรถยนต์นั้น พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จำแนกรถยนต์ออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.01 รถยนต์นั่ง
2. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.02 รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน
3. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.90 อื่นๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา โดยรถยนต์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันคือ รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุกน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม

และได้มีการนิยามความหมายไว้เพียงว่า “รถยนต์นั่ง” หมายความว่า รถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย และให้หมายความรวมถึงรถยนต์ใน

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6-9.

ลักษณะทำนองเดียวกัน เช่น รถยนต์ที่มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวรด้านข้าง และหรือด้านหลังคนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียี่ห้อใด **“รถยนต์โดยสาร”** หมายความว่า รถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก รวมทั้งรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน **“รถยนต์กระบะ”** หมายความว่า รถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับและตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคาองค์ประกอบของรถยนต์กระบะ คือ จะต้องเป็นรถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับ และตอนหลังจะต้องมีกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา

การกำหนดความหมายในลักษณะดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนและครอบคลุมที่จะสามารถจำแนกแยกประเภทของรถยนต์ได้อย่างถูกต้องชัดเจน ต่อยุคสมัยซึ่งเทคโนโลยีได้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องที่มีการผลิต คิดค้น โดยมีการนำนวัตกรรมใหม่ๆ เข้ามาใช้ในอุตสาหกรรมรถยนต์ มีการออกแบบรถยนต์ให้มีความทันสมัยและมีความสะดวกสบายเอื้อประโยชน์ประโยชน์ใช้สอยมากขึ้น

5.4.1 กรณีศึกษาปัญหาคดีพิพาทระหว่างบริษัทอโต้ อัลลายแอนซ์ จำกัด และกรมสรรพสามิต

ปัญหาอันเนื่องมาจากการตีความการจำแนกพิภักตรถยนต์ตามพระราชบัญญัติพิภักดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กรณีหนึ่ง คือ คดีพิพาทระหว่างบริษัทอโต้ อัลลายแอนซ์ จำกัด ผู้เป็นโจทก์ และกรมสรรพสามิต ผู้เป็นจำเลย* ในประเด็นว่า รถยนต์รุ่น Open Cab :ซึ่งได้มีการคิดค้นและออกแบบขึ้นใหม่โดยการออกแบบติดตั้งระบบผนังด้านข้างบริเวณส่วนเก็บของด้านหลังที่นั่งคนขับให้สามารถให้สามารถเปิดปิดได้ (Rear Access Panels “RAP”) เรียกว่า “ผนังเปิดปิด” ของบริษัทโจทก์นั้น เป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) หรือรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิภักดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งจะมีผลทำให้อัตราภาษีที่ใช้และภาระภาษีแตกต่างกัน โดยในคดีนี้กรมสรรพสามิต เห็นว่า รถยนต์รุ่น Open Cab ต้องเสียภาษีตามพิภักดอัตราสรรพสามิตประเภทที่ 05.01 รถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ในอัตราร้อยละ 12 ของมูลค่า เนื่องจากรถยนต์ของโจทก์เป็นรถยนต์ที่มีประตูมากกว่า 2 บาน อันเป็นคุณลักษณะตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2543 จึงมิใช่รถยนต์กระบะตามพิภักดอัตราสรรพสามิต

* ดูเพิ่มเติมในภาคผนวก ค

ประเภทที่ 05.90 ซึ่งเสียภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 3 แต่โจทก์ เห็นว่า รถยนต์รุ่น Open Cab นั้นไม่ได้มีคุณลักษณะเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ในพิกัดอัตราสรรพสามิตประเภทที่ 05.01 แต่เป็นรถยนต์กระบะ ตามนิยาม “รถยนต์กระบะ” ซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพิกัดอัตราสรรพสามิตประเภทที่ 05.90 ในอัตราร้อยละ 3 โดยในที่สุดศาลภาษีอากรกลาง ได้มีคำพิพากษาว่า รถยนต์รุ่น Open Cab คงมีสภาพเป็นรถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับและตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา ตามนิยาม “รถยนต์กระบะ” เพราะพื้นที่ที่อยู่ด้านหลังคนขับไม่อาจถือได้ว่าเป็นส่วนที่ใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัย ตามนิยามของรถยนต์นั่ง ที่พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ เนื่องจากการมีส่วนหนึ่งที่สามารถเปิดปิดได้มิใช่จะทำให้พื้นที่ด้านหลังที่นั่งคนขับกลายเป็นส่วนที่ใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัยไปได้ไม่ ทั้งคำนิยามของรถยนต์นั่ง มิได้มีการกำหนดเรื่องจำนวนประตูและบานประตูไว้เป็นองค์ประกอบที่สำคัญแต่อย่างใด รถยนต์รุ่น Open Cab จึงต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 3 และให้กรมสรรพสามิต คืนค่าภาษีสรรพสามิต ภาษีที่เก็บเพื่อมหาดไทย และเงินเพิ่ม จำนวน 45,502,780,76 บาท พร้อมด้วยดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนจากจำนวนต้นเงิน

กรณีดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นถึงปัญหาที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย อันทำให้ต้องมีการใช้ดุลยพินิจในการตีความ ซึ่งย่อมเป็นผลให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงาน และเป็นสาเหตุนำมาซึ่งข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐ

5.4.2 การหลีกเลี่ยงภาษี

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน โดยมิได้มีการแก้ไขปรับปรุงในส่วนนิยามและการจำแนกพิกัดรถยนต์มาก่อนเพื่อให้เกิดความทันสมัยต่อยุคแห่งความเจริญของเทคโนโลยี จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมให้มีการกำหนดนิยามและจำแนกพิกัดต่างๆ ดังกล่าว ให้มีความชัดเจนและสอดคล้องต่อสภาพของอุตสาหกรรมในปัจจุบัน เพื่อให้เกิดความสะดวกในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีและการปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นหลักแห่งการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

นอกจากนี้การกำหนดนิยามของคำว่า รถยนต์ ในลักษณะดังกล่าวนี้ ทำให้มีรถยนต์บางประเภทไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต ซึ่งอาจด้วยเหตุผลในวัตถุประสงค์

ของกรมสรรพสามิตที่ไม่ได้มุ่งหมายที่จะจัดเก็บภาษีจากรถยนต์ทุกชนิดทุกประเภทโดยไม่มีเงื่อนไข (แต่จุดประสงค์คงไม่ได้รวมถึงการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี) โดยรถยนต์ที่ต้องมีภาระในการเสียภาษีสรรพสามิตจะจำกัดอยู่เฉพาะรถยนต์ตามที่กำหนดไว้พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่านั้น หากจะมีความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากรถยนต์ใดเพิ่มเติมก็สามารถทำได้โดยให้รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษาในประเภทที่ 5.90 แต่การกำหนดค่านิยามในลักษณะดังกล่าวเปิดโอกาสให้มีการใช้ประโยชน์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เห็นได้จากกรณีของรถยนต์ที่มีแต่หัวแก๊ส ซึ่งรถยนต์ในลักษณะเช่นนี้ไม่เข้าข่ายตามค่านิยามของคำว่ารถยนต์กระบะ เพราะเป็นรถกระบะตอนหลังต้องเป็นกระบะบรรทุก แต่รถยนต์ในลักษณะนี้จะมีแต่ส่วนที่เรียกว่าหัวแก๊สตอนท้ายไม่มีกระบะบรรทุกอย่างใด จึงไม่มีภาระต้องเสียภาษีสรรพสามิต ซึ่งรถยนต์จำพวกนี้ภายหลังที่นำออกจากโรงงานแล้วจึงค่อยนำไปใส่กระบะบรรทุกในภายหลัง แต่กรมสรรพสามิตก็ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีจากรถยนต์เหล่านี้ได้เพราะการใส่กระบะท้ายเพิ่มเติมในภายหลัง ยังไม่เข้าองค์ประกอบของรถยนต์ประเภทรถยนต์ดัดแปลง เนื่องจากการดัดแปลงรถยนต์ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527¹⁵ นั้น ต้องเป็นกระทำต่อรถยนต์กระบะ แต่ในกรณีเช่นนี้เดิมรถยนต์จำพวกนี้ก็ไม่น่าเข้านิยามของรถยนต์กระบะ ไม่เป็นรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงเป็นช่องว่างที่ทำให้กรมสรรพสามิตไม่สามารถจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากรถยนต์เหล่านี้ได้

มีข้อสังเกตว่า แม้กรณีดังกล่าวจะไม่เข้าข่ายของการดัดแปลง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 ตี แต่การนำเอาหัวแก๊สไปใส่กระบะเพิ่มดังกล่าวก็น่าจะถือว่าเป็นการผลิต ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งบัญญัติว่า “ผลิต” หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้าหรือทำ การอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย” หรือไม่ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพสามิตอาจดำเนินการเพื่อจะเรียกเก็บภาษีจากรถยนต์เหล่านี้ซึ่งในปัจจุบันมิได้มีการเรียกเก็บภาษีได้ในลักษณะของการผลิต แต่หากไม่ดำเนินการในลักษณะดังกล่าวโดยเห็นว่าการใส่กระบะเพิ่มเติมต่อจากหัวแก๊สไม่เข้าข่ายของการผลิต กรมสรรพสามิตก็ควรดำเนินการให้รัฐมนตรีใช้อำนาจตามกฎหมายในการประกาศกำหนดรถยนต์ซึ่งนิยามของรถยนต์ไม่ครอบคลุมไว้เพิ่มเติมในพิกัดที่ 05.90 เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีกับรถยนต์เหล่านี้ต่อไป

¹⁵ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 ตี

5.4.3 เปรียบเทียบการจำแนกรถยนต์ตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จำแนกรถยนต์ ออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.01 รถยนต์นั่ง¹⁶
2. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.02 รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน¹⁷
3. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5 ประเภทที่ 05.90 อื่นๆ ตามที่ รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา โดยรถยนต์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันคือ รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มินิน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม¹⁸

พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 จำแนกรถยนต์¹⁹ ที่จะต้องขอ ดำเนินการทางทะเบียนตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ.2522 ได้ 11 ประเภท ดังนี้

- (1) รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกิน 7 คน
- (2) รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกิน 7 คน
- (3) รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล
- (4) รถยนต์สามล้อส่วนบุคคล
- (5) รถยนต์รับจ้างระหว่างจังหวัด
- (6) รถยนต์รับจ้างบรรทุกคนโดยสารไม่เกิน 7 คน

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8-9.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

(7) รถยนต์สี่ล้อเล็กรับจ้าง

(8) รถยนต์รับจ้างสามล้อ

(9) รถยนต์บริการธุรกิจ

(10) รถยนต์บริการทัศนอาจร

(11) รถยนต์บริการให้เช่า

เมื่อพิจารณาการจำแนกรถยนต์ตามตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 ดังกล่าวข้างต้น พบว่า การให้ความหมายและการจำแนกรถยนต์พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 มีความแตกต่างจากการให้ความหมายและการจำแนกรถยนต์ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยการจำแนกตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 จะจำแนกและให้ความหมายโดยคำนึงถึงลักษณะการใช้งานของรถยนต์นั้นๆ ด้วย แต่ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นการจำแนกตามลักษณะและคุณสมบัติของรถยนต์เท่านั้น ทั้งนี้ เนื่องจากพระราชบัญญัติดังกล่าวทั้งสองมีความเกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีรถยนต์ด้วยกัน โดยพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 นั้นเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีประจำปีของรถยนต์ และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ ซึ่งลักษณะของภาษีทั้งสองประเภทมีหลักการและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน แต่ผู้เขียนเห็นว่าแม้พระราชบัญญัติทั้งสองจะจัดเก็บภาษีคนละประเภทกันแต่ก็จัดเก็บจากรถยนต์เช่นเดียวกัน หากมีการกำหนดความหมายและจำแนกประเภทให้สอดคล้องกันด้วยแล้วย่อมจะเป็นประโยชน์ในควบคุมและจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

รถยนต์เป็นสินค้าที่ถูกกำหนดโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตามหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสินค้าที่จะต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากการเรียกเก็บภาษีการขายทั่วไป โดยรถยนต์จัดเป็นสินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย (Luxury Excise) และเป็นสินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ เช่น การได้รับประโยชน์จากการใช้ถนน เป็นต้น

รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในปัจจุบันถือได้ว่าเป็นรายได้หลักของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่ทำได้ โดยรายได้จากการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ในปีงบประมาณ 2554 มีมูลค่าถึง 92,843.89 ล้านบาท และดูเหมือนว่าจะเพิ่มขึ้นในทุกๆ ปี เห็นได้จากสถิติของการจัดเก็บภาษีย้อนหลังในหลายปีที่ผ่านมา ซึ่งรายได้จากสินค้าชนิดนี้สูงเป็นอันดับที่สองในบรรดาสินค้าทุกชนิดที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เป็นรองเพียงสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับน้ำมันประเภทเดียวกันเท่านั้น ทั้งนี้ ปฏิเสธไม่ได้ว่าสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับน้ำมันก็มีความเกี่ยวข้องกับสินค้ารถยนต์อยู่ในตัวเพราะเป็นสินค้าที่ใช้คู่กัน

เนื่องจากภาษีสรรพสามิตรถยนต์จัดเก็บในอัตราร้อยละตามมูลค่าของรถยนต์ ทำให้ภาระภาษีสำหรับรถยนต์นี้ค่อนข้างสูง โดยเฉพาะรถยนต์ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ในปัจจุบัน พบว่า การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์นี้ยังมีปัญหาที่ควรได้รับการแก้ไขอยู่หลายประการ ทั้งในส่วนของกฎหมายที่ใช้บังคับและปัญหาที่เกิดจากการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งคงเป็นเพราะภาระภาษีที่ค่อนข้างสูงสำหรับสินค้าชนิดนี้จึงเป็นแรงจูงใจให้เกิดการหลีกเลี่ยงขึ้น หากปัญหาเหล่านี้ได้รับการแก้ไขรายได้จากการจัดเก็บภาษีซึ่งจัดเก็บได้เป็นจำนวนที่สูงมากอยู่แล้ว คงจะเพิ่มมากยิ่งขึ้นอันจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาประเทศชาติต่อไป

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์

ประการแรก คือ การที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต มาตรา 8(1) กำหนดให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้าทุกชนิดที่ผลิตในราชอาณาจักร ซึ่งรวมถึงสินค้ารถยนต์ด้วย แต่ในพระราชบัญญัติดังกล่าวกลับไม่มีการกำหนดค่านิยามของคำว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ไว้อย่างชัดเจน ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความและการใช้ดุลยพินิจเป็นอย่างมาก สร้างความลำบากในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานและทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ต้องมีความสะดวกและเป็นธรรม นอกจากนี้การใช้ฐานภาษีจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ยังเป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี (ในลักษณะของการกำหนดราคาโอน Transfer Pricing) อีกด้วย ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการหลีกเลี่ยงภาษีและยังต้องมีภาระในการจัดหามาตรการในการป้องกันและจัดการกับการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวเพื่อให้การหลีกเลี่ยงภาษีเป็นไปได้น้อยที่สุด

ประการที่สอง คือ การที่กรมสรรพสามิตเปิดโอกาสให้มีการเสียภาษีกรณีของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว โดยภาระภาษีในกรณีนี้จะต่ำกว่ารถยนต์ใหม่ทั่วไป ด้วยเหตุที่รถยนต์เหล่านี้ไม่ใช่รถยนต์ใหม่ ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจึงต้องจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับประเภทของสินค้าด้วย แต่การจัดเก็บในลักษณะดังกล่าวนี้กลับกลายเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบธุรกิจบางกลุ่ม จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีพบว่า รถยนต์ที่มีการนำมาขายในเสียภาษีในประเภทนี้ส่วนใหญ่จะเป็นรถยนต์ราคาแพงหรือรถยนต์ที่ไม่มีการผลิตหรือจำหน่ายในประเทศไทย (สังเกตได้จากบัญชีมูลค่ารถยนต์และรถจักรยานยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว ซึ่งจะมีแต่รถยนต์ราคาสูงๆ) แต่นำเข้ามาจากต่างประเทศโดยการถอดแยกชิ้นส่วนอย่างชิ้นส่วนอะไหล่ที่มีการใช้แล้ว และนำมาประกอบเข้าเป็นรถยนต์ชิ้นใหม่ หลังจากนั้นจึงมีการนำมาเสียภาษีในประเภทรถยนต์นี้เพราะภาระภาษีจะต่ำกว่าการนำเข้ารถยนต์ทั้งคันเป็นอย่างมาก ซึ่งเป็นวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีที่ได้รับความนิยมอย่างมากในช่วง 1-2 ปีที่ผ่านมา

ประการที่สาม คือ การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 เบญจ ซึ่งกำหนดให้รถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงเสียภาษีโดยคิดคำนวณค่าภาษีโดยใช้มูลค่าจากการดัดแปลงซึ่งมาจากราคาค่าจ้างแรงงานดัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วยมาเป็นฐานในการคิดคำนวณภาษี ซึ่งก่อให้เกิดการหลีกหนีในการเสียภาษี เนื่องจากการเสียภาษีตามมาตรา 144 เบญจ นี้ จะมีภาระภาษีต่ำกว่ารถยนต์ที่ผลิตโดยผู้ประกอบอุตสาหกรรม

รถยนต์ ทั้งที่คุณลักษณะภายนอกและคุณสมบัติของตัวรถยนต์เองใกล้เคียงกันเป็นอันมาก แม้ว่ามูลค่าดังกล่าวจะต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำของมูลค่าการดัดแปลงซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้เพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีก็ตาม

ประการที่สี่ เนื่องจากกฎหมายสรรพสามิตมิได้มุ่งหมายที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากรถยนต์ทุกชนิดทุกประเภท ดังนั้น รถยนต์ที่จะต้องรับภาระในการเสียภาษีสรรพสามิตต้องเป็นรถยนต์ที่ถูกกำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่านั้น โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ให้ความหมายของรถยนต์และกำหนดพิกัดสำหรับรถยนต์ประเภทต่างๆไว้ เพื่อใช้จำแนกรถยนต์ประเภทต่างๆ ออกจากกัน เนื่องจากอัตราภาษีของรถยนต์แต่ละประเภทจะแตกต่างกันออกไป มีผลทำให้ภาระภาษีแตกต่างกัน และรถยนต์ที่ไม่เป็นไปตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่มีภาระในการเสียภาษีสรรพสามิตแต่อย่างใด ซึ่งจากการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ได้พบว่าเกิดความสับสนและความไม่ชัดเจนในการจำแนกประเภทของรถยนต์ เนื่องจากในปัจจุบันเทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างมาก อุตสาหกรรมรถยนต์เติบโตอย่างรวดเร็ว จึงมีการผลิตรถยนต์รุ่นใหม่ ลักษณะใหม่ที่ไม่เคยมีมาก่อนอย่างต่อเนื่อง ทำให้เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างรัฐและเอกชนในการตีความประเภทรถยนต์ตามพิกัด นอกจากนี้ ด้วยหลักการของกฎหมายสรรพสามิตที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามชนิดและประเภทของสินค้าที่พิกัดอัตราสรรพสามิตกำหนดไว้เท่านั้น จึงเปิดโอกาสให้เกิดการจงใจหลีกเลี่ยงภาษีโดยการวางแผนในลักษณะของเทคนิคในการผลิตเพื่อให้รถยนต์นั้นไม่เข้าข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วรถยนต์ประเภทนั้นควรที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ปัญหาดังที่กล่าวมานี้ล้วนมีความสำคัญที่จะส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตซึ่งเป็นรายได้ของรัฐที่จะนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศ และสะท้อนให้เห็นถึงการจัดเก็บที่เป็นอยู่ว่าเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่จะต้องมีความสะดวก มีความชัดเจน มีความแน่นอน และมีความเป็นธรรม หรือไม่ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรนี้หากเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและตรงตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่และการจัดเก็บภาษีเป็นไปด้วยความเรียบร้อย จึงต้องมีการแก้ไข ปรับปรุง ตลอดจนหาหนทางเยียวยาปัญหาที่เกิดขึ้นให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ซึ่งถือเป็นรายได้หลักในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 กรณีปัญหาการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

ทางเลือกที่ 1 แก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 โดยการกำหนดนิยาม ของคำว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ให้อย่างชัดเจน เช่นว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หมายความว่า ราคาที่ซื้อขายโดยคิดคำนวณจากต้นทุน วัตถุดิบ ค่าแรงงาน แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความคำว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่

ทางเลือกที่ 2 เปลี่ยนแปลงฐานภาษีจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มาเป็นราคาขายปลีกสำหรับสินค้ารถยนต์

แก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 สำหรับสินค้าที่มีการผลิตในประเทศ กำหนดให้สินค้าประเภทรถยนต์ เป็นสินค้าที่ใช้ราคาขายปลีก เป็นฐานภาษี แทน การใช้ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี และกำหนดนิยาม ของคำว่าราคาขายปลีก ให้ความชัดเจนเพียงพอต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่

เป็นต้นว่า ราคาขายปลีกของสินค้ารถยนต์ หมายความว่า ราคาซึ่งประกอบด้วยรถยนต์ที่ผลิตออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมีชิ้นส่วนและอุปกรณ์ ซึ่งจำหน่ายและเหมาะแก่การใช้ตามปกติวิสัยของรถยนต์รุ่นนั้นๆ และอย่างน้อยต้องประกอบด้วย แบตเตอรี่ เครื่องปรับอากาศ วิทยุเทป ล้ออะไหล่ เครื่องมือประจำรถพร้อมแม่แรง ทั้งนี้ ราคาขายปลีกจะไม่รวมภาษีสรรพสามิตและภาษีเพื่อกระทรวงมหาดไทย (ไม่ใช่ระบบการคำนวณภาษีแบบรวมใน) และไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยกรมสรรพสามิตต้องมีการสำรวจราคาขายปลีกอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

นอกจากนี้แล้ว เมื่อการเปลี่ยนแปลงมาใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์ที่ผลิตภายในประเทศ รถยนต์ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศซึ่งต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษี และค่าธรรมเนียมอื่น

ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาแต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งรถยนต์ที่ผลิตในเขตปลอดอากรซึ่งมีการเสียภาษีเสมือนรถยนต์ที่มีการนำเข้ามาในประเทศไทยก็ควรจะใช้ฐานภาษีราคาขายปลีกเช่นเดียวกัน เพื่อจะได้ไม่เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างรถยนต์ที่ผลิตนอกเขตปลอดอากรและรถยนต์ที่ผลิตในเขตปลอดอากรหรือรถยนต์ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ มิเช่นนั้น อาจนำไปสู่การย้ายฐานการผลิตไปยังเขตปลอดอากรเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีของผู้ประกอบการหรือเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ อันเป็นปัญหาขึ้นอีก

ทั้งนี้ ควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 สำหรับการเสียภาษีของสินค้าในประเภทอื่นๆ โดยจัดหมวดหมู่ของสินค้าประเภทต่างๆ ให้สามารถเลือกใช้ฐานภาษีที่แตกต่างกันสำหรับสินค้าต่างประเภทกันได้ โดยคำนึงถึงความเหมาะสมของสินค้าแต่ละประเภท มากกว่าที่จะกำหนดให้ใช้ฐานภาษีในรูปแบบเดียวกันสำหรับสินค้าทุกประเภทดังเช่นที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน (ในปัจจุบันมีการกำหนดให้ใช้ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานภาษีสำหรับสินค้าทุกประเภทที่มีการผลิตในประเทศ) เนื่องจากการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม สำหรับสินค้าบางประเภทอาจไม่มีความเหมาะสมและก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังเช่น กรณีของสินค้ารถยนต์ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว โดยในกรณีนี้ให้มีการกำหนดนิยามของฐานภาษีทุกประเภทที่กำหนดให้สามารถเลือกใช้ได้อย่างชัดเจนด้วย เพื่อมิให้เกิดปัญหาในการตีความนิยามของฐานภาษีนั่น

ผู้เขียนเห็นว่า ทางเลือกที่หนึ่งนั้นอาจจะช่วยแก้ปัญหาการใช้ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมได้ในประเด็นเกี่ยวกับการตีความ แต่จะไม่สามารถขจัดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งเป็นผลมาจากการใช้ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานภาษีโดยตรง จึงเห็นควรใช้ทางเลือกที่ 2 ในการแก้ไขปัญหา โดยการเปลี่ยนแปลงฐานภาษี กำหนดให้ใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์ ซึ่งจะเป็นการอุดช่องว่างการใช้ฐานภาษีในการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและทำให้เจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีได้สะดวกรวดเร็วขึ้น อีกทั้งยังเป็นการแก้ไขปัญหาการตีความคำว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมด้วย และกำหนดให้สามารถเลือกใช้ฐานภาษีแตกต่างกันตามความเหมาะสมของสินค้าแต่ละประเภท แทนการใช้ฐานภาษีรูปแบบเดียวกันสำหรับสินค้าทุกชนิดโดยอาจกำหนดไว้ในลักษณะของอนุบัญญัติ

อย่างไรก็ตามผู้เขียนมีข้อสังเกต ดังนี้

1. การให้ราคาขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้นย่อมจะทำให้ฐานภาษีสูงขึ้น ดังนั้นจึงต้องมีการพิจารณาด้วยว่าอัตราภาษีที่ใช้อยู่จะมีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้กับฐานภาษีใหม่ที่สูงขึ้นหรือไม่ โดยภาครัฐต้องทำให้ประชาชนรับภาระภาษีเท่าเดิมกับตอนที่ใช้ราคา ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานภาษีก็ต้องพิจารณาปรับลดอัตราภาษีลงเพื่อให้สอดคล้องกับฐานภาษีที่สูงขึ้นด้วย

2. ในอนาคตควรมีการพิจารณาถึงการปรับปรุงระบบภาษีสรรพสามิตให้มีการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงการปริมาณการปล่อยมลพิษหรือก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ตั้งแนวทางการของประเทศอังกฤษ (รวมถึงประเทศเยอรมัน หรือการเลือกใช้ Fuel Consumption ของประเทศญี่ปุ่น) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสามารถเป็นเครื่องมือในการรักษาสิ่งแวดล้อมได้อีกด้วย ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจจะต้องใช้ระยะเวลาในการศึกษา ตลอดจนให้เวลาในการเตรียมความพร้อมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมด้วย

6.2.2 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว

กรมสรรพสามิตควรดำเนินการวางหลักเกณฑ์และระเบียบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์ในลักษณะนี้ให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น กำหนดให้ชัดเจนว่ารถยนต์ลักษณะตามเงื่อนไขใดจึงจะถือว่าเข้าองค์ประกอบรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนที่ใช้แล้ว (ไม่ใช่เพียงแค่การถอดแยกชิ้นส่วนแล้วนำมาประกอบชิ้นใหม่) เพื่อให้การเสียภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นธรรม ทั้งให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานซึ่งยังขาดความรู้ความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ รวมถึงกำหนดบัญชีมูลค่าให้มีความสอดคล้องกับมูลค่ารถยนต์ในปัจจุบัน

หากกรมสรรพสามิตไม่ต้องการส่งเสริมให้มีการใช้รถยนต์ในประเภทนี้อีกต่อไป อาจกำหนดให้รถจดทะเบียนเหล่านี้มีภาระภาษีเท่ากับรถยนต์ใหม่แม้ว่าจะเป็นรถยนต์ที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้วก็ตาม โดยอาศัยอำนาจประกาศกำหนดราคาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8(1) วรรคสาม ประกาศกำหนดฐานภาษีให้สูงขึ้นสำหรับรถยนต์บางประเภทที่เป็นรถยนต์หุราคาแพง เป็นต้น

ทั้งนี้ อาจนำกฎหมายศุลกากรมาบังคับใช้ ในกรณีที่ได้อธิบายไว้ข้างต้นว่าเป็นการถอดแยกชิ้นส่วนจากรถยนต์สำเร็จรูปจากต่างประเทศแล้วนำเข้ามาประกอบในประเทศไทย โดยให้ถือว่าเป็นการนำเข้ารถยนต์ทั้งคันและถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรด้วย

6.2.3 กรณีปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงตาม มาตรา 144 เบญจ

ทางเลือกที่ 1 ปรับปรุงมูลค่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการเสียภาษีให้มีความเป็นธรรมสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันมากขึ้น โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตจะต้องพิจารณามูลค่าเกณฑ์ขั้นต่ำโดยต้องให้ความเป็นธรรมกับภาระภาษีสรรพสามิตของรถยนต์ทุกประเภททั้งโครงสร้างอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์ เพราะหากพิจารณากำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำโดยคำนึงถึงค่าดัดแปลงรถยนต์เพียงอย่างเดียว อาจส่งผลให้เกิดความเหลื่อมล้ำกับภาระภาษีของรถยนต์ประเภทอื่นๆ ได้

ทางเลือกที่ 2 ยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกรณี “ภาษีสรรพสามิตกรณีดัดแปลงรถยนต์” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หมวด 12 ทวิ มาตรา 144 ตริ และ มาตรา 144 เบญจ โดยกำหนดให้รถยนต์ที่ดัดแปลงดังกล่าวนี้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตบนฐานของการผลิตตามมูลค่าการผลิตรถยนต์ทั้งคัน ไม่ใช่มูลค่าการดัดแปลงดังเช่นในปัจจุบัน โดยใช้วิธีกำหนดพิกัดสำหรับรถยนต์ประเภทรุ่นใหม่เป็นพิกัดย่อย แล้วกำหนดอัตราที่เหมาะสมแทนโดยใช้ฐานภาษีจากมูลค่าการผลิตรถยนต์ทั้งคัน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีรถยนต์โดยทั่วไป แต่การยกเลิกการจัดเก็บภาษีในหมวดนี้จะต้องมีการศึกษาถึงระยะเวลาที่เหมาะสมด้วยการยกเลิกนั้นควรจะเกิดขึ้นในเวลาใดที่จะส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีและภาครัฐน้อยที่สุด

ผู้เขียนเห็นว่า ควรดำเนินการตามทางเลือกที่ 2 เนื่องจากการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 144 เบญจ มีผู้เสียภาษีจำนวนไม่มาก หากใช้ทางเลือกที่ 1 ซึ่งให้เสียภาษีอัตราตามมูลค่าของการดัดแปลง รัฐจะต้องมีภาระในการปรับปรุงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับปัจจุบัน ซึ่งไม่คุ้มค่ากับจำนวนรายได้ที่จัดเก็บได้เพียงไม่มาก ทั้งนี้ การดำเนินการตามทางเลือกที่ 2 จะสร้างความเป็นธรรมตามหลักการของภาษีอากรและลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกัน

6.2.4 ปัญหาที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กรณีการจำแนกพิภักดิ์ภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์

1. ควรมีการออกคำวินิจฉัยพิภักดิ์ ตามพระราชบัญญัติพิภักดิ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5* สำหรับรถยนต์ทุกประเภทที่มีการจัดเก็บภาษีไว้ให้ครบถ้วน เพื่อให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษีและง่ายต่อการพิจารณาจำแนกหมวดหมู่ของรถยนต์ ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการกำหนดรายละเอียดของรถยนต์ลงในไปพิภักดิ์ของรถยนต์แต่ประเภทคงไม่สามารถทำได้

2. กรมสรรพสามิตควรเร่งดำเนินการพิจารณาว่าการนำเอาหัวแก๊งมาใส่กระบะเพิ่มเติมดังกล่าวนั้น จะถือว่าเป็นการผลิต ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งบัญญัติว่า “ผลิต” หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้าหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใดๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย” หรือไม่ และหากเห็นว่าการกระทำดังกล่าวเข้าข่ายเป็นการผลิตควรรับดำเนินการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้โดยเร็วเพื่อมิให้รัฐต้องสูญเสียรายได้และเพื่อเป็นการสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีให้เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน

3. ควรมีการสำรวจรถยนต์ที่มีการผลิตขึ้นในรูปแบบหรือลักษณะใหม่ๆ อยู่สม่ำเสมอ และเตรียมการดำเนินการเพื่อรองรับการเสียภาษีให้สอดคล้องและถูกต้องตามหลักการเสียภาษีอากรที่ดี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากที่สุด เช่น ให้รัฐมนตรีใช้อำนาจตามกฎหมายในการประกาศกำหนดรถยนต์ซึ่งนิยามของรถยนต์ไม่ครอบคลุมไว้เพิ่มเติมในพิภักดิ์ที่ 05.90 เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีต่อไป เป็นต้น

4. สำหรับรถยนต์ที่มีการวางแผนทางเทคนิคเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี เช่น กรณีของรถหัวแก๊งที่มีการนำกระบะไปใส่ต่อเติมในภายหลังดังกล่าวมาแล้ว เป็นต้น ควรมีการกำหนดโทษไว้เป็นการเฉพาะ เนื่องจากมูลค่าภาษีสรรพสามิตของสินค้าชนิดนี้ค่อนข้างสูงจึงควรมีบทลงโทษที่

* มาตรา 5 อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความในพิภักดิ์อัตราภาษีสรรพสามิตแนบท้ายพระราชบัญญัตินี้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา
การตีความตามวรรคหนึ่ง มิให้มีผลย้อนหลัง
การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

รุนแรงกว่าสินค้านิดอื่น และดำเนินการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2522 ใน ส่วนของบทกำหนดโทษ ดังเช่น มาตรา 164 อย่างเคร่งครัด เพื่อเป็นการป้องปรามและลดแรงจูงใจ ในการกระทำความผิด

5. ควรมีการศึกษาประเด็นการจำแนกหมวดหมู่รถยนต์ ตลอดจนการให้ความหมาย คำนิยาม ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 ร่วมกัน เพื่อศึกษาถึงความเป็นได้และความเหมาะสมที่จะจัดหมวดหมู่และให้ ความหมายให้มีความสอดคล้องกันมากขึ้น เนื่องจากพระราชบัญญัติทั้งสองต่างเกี่ยวข้องกับ สินค้านี้

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กลุ่มนักวิชาการภาษาอากร (ผู้รวบรวมและเรียบเรียง). ภาษาอากรตามประมวลรัษฎากร 2553. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2553.

กลุ่มศึกษาข้อตกลงเขตการค้าเสรีภาคประชาชน. สรรพสามิตอุดหนุนวีซ่าวีรถยนต์พบพิรุณราคาหน้าโรงงาน-ขายปลีก[ออนไลน์]. 2551. แหล่งที่มา: <http://www.ftawatch.org/cgi-bin/content/news/show.pl?1184> [10 กันยายน 2554]

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ไกรวัล เป็ยระบุตร. ย่อหลักกฎหมายภาษีสรรพสามิต 2527. สามิตสาร 62, 4 (กรกฎาคม-สิงหาคม 2549): 60.

จับตารถจดประกอบเลี้ยงภาษีสรรพสามิตต้องสอบย้อนหลัง. เดลินิวส์ (3 กันยายน 2554): 7

จิตธาดา ธนะโสภณ. ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการจัดเก็บในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2544.

จุมพล ริมสาคร. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.

ชนุดย์ ศรีปราบ. สรรพสามิต. พระนคร: 9 เอเยนซี, 2503.

ชลธาร วิศรุตวงศ์. รัฐควรเก็บภาษีสปาหรือไม่. สามิตสาร 61, 5 (พฤศจิกายน 2548): 30.

ญาณวรรณ ชัยศิริ. ผลงานหมายเลข 1 เรื่อง การจัดเก็บภาษีรถยนต์นั่งที่ประกอบจากชิ้นส่วนนำเข้าจากต่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต, 2553. (อัดสำเนา)

ญาณวรรณ ชัยศิริ. ผลงานหมายเลข 2 เรื่อง แนวทางการจัดเก็บภาษีรถยนต์นั่งที่ประกอบจากชิ้นส่วนนำเข้าจากต่างประเทศที่เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ (กรณีระหว่างผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนสรรพสามิตกับการเปรียบเทียบคดี). กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต, 2553. (อัดสำเนา)

ฐาปนี ทินทรชัย และวิไล ตันตินันท์ธนา. เอกสารการสอนชุดการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.

ดุจดลักษ์ณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน Training Center, 2550.

เดลินิวส์. กรม. ไฟเขียวตัดตอน "รถจอดประกอบ" มีมติ "ห้ามนำเข้า-ไม่รับจดทะเบียน" [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา : <http://www.dailynews.co.th/article/5832/23038> [15 พฤษภาคม 2555]

เดลินิวส์. 'ศุลกากร-สรรพสามิต' ไล่บี้รีดภาษีย้อนหลังรถจอดประกอบ [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา : <http://www.dailynews.co.th/article/5832/53083?page=2> [15 พฤษภาคม 2555]

เดลินิวส์. จุดจบรถจอดประกอบไล่เช็คบิลปีภาษีรายคัน [ออนไลน์]. 2554. แหล่งที่มา: <http://www.dailynews.co.th/newstartpage/index.cfm?page=content&categoryId=560&contentId=161521> [15 ตุลาคม 2554]

เดลินิวส์. รถจอดประกอบระบาดหนัก [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา : <http://www.dailynews.co.th/businesss/8089> [15 กุมภาพันธ์ 2555]

ไทยรัฐ. มาตามนัดรัฐสกัดรถจอดประกอบ ห้ามขึ้นทะเบียน-นำเข้าชิ้นส่วน [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา: <http://www.thairath.co.th/content/eco/253829> [15 พฤษภาคม 2555]

นายยานยนต์. โครงสร้างภาษียานยนต์ไทย... วุ่นวายและล่าช้า. ยานยนต์สาร 2,3 (มีนาคม-พฤษภาคม 2547): 8-9.

ประชาชาติธุรกิจ. รถ...จุดประกอบ ซื้อง่าย...ขายถูก แต่ “เสี่ยง” สูง [ออนไลน์].2554. แหล่งที่มา:

[http://www.prachachat.net/news_detail.php?newsid=1306380011&grid=&catid=08&subcatid=\[15 กุมภาพันธ์ 2555\]](http://www.prachachat.net/news_detail.php?newsid=1306380011&grid=&catid=08&subcatid=[15%20กุมภาพันธ์%202555])

ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.

ปิยกร อภิบาลศรี. ผลงานหมายเลข 1 เรื่องการแก้ไขปัญหาภาษีสรรพสามิตรถยนต์ กระบะดัดแปลง.กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต,2544.(อัดสำเนา)

ปิยกร อภิบาลศรี. ผลงานหมายเลข 2 เรื่อง การศึกษาความเป็นไปได้ในกรณียกเลิกการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตรถยนต์กระบะดัดแปลง.กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต,2547. (อัดสำเนา)

ผู้จัดการรายวัน. สรรพสามิตปรับเกณฑ์เก็บภาษีหน้า รง. [ออนไลน์]. 2548 แหล่งที่มา:

<http://www.manager.co.th/Daily/ViewNews.aspx?NewsID=9480000053603&Keyword=%C0%D2%C9%D5> [16 มกราคม 2555]

พนิตตา นราอินทร์. ผลงานหมายเลข 1 เรื่อง การจัดเก็บภาษียรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจาก ชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว.กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต,2555. (อัดสำเนา)

พนิตตา นราอินทร์. ผลงานหมายเลข 2 เรื่อง ศึกษาแนวทางการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิต สินค้ารถยนต์ประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว.กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต ,2555. (อัดสำเนา)

มานิต วิทยาเต็ม. ภาษีและกฎหมายศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 5 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528.

รถจุดประกอบทำสรรพสามิตปิด 'โรงงาน'. เดลินิวส์ (7 กันยายน 2554): 14

รถจุดประกอบ...เล่าร้ายเสียงภาษี. เดลินิวส์ (31 ธันวาคม 2553): 28

วิศิษฐ์ วชิรวิรุฬห์. ปัญหาทางกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระบบสุราเสรี. วิทยานิพนธ์
ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543.

ศุภลักษณ์ พิณใจกุล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3.
กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2547.

ศุภวรรณ มุสิกไชย. ผลงานหมายเลข 1 เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษียอดยนต์ดัดแปลง (เฉพาะกรณี
ฐานภาษี). กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต. (อัดสำเนา)

ศุภวรรณ มุสิกไชย. ผลงานหมายเลข 1 เรื่อง มาตรการกำหนดมูลค่ารถยนต์เพื่อถือเป็น
เกณฑ์ในการคำนวณภาษี. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต, 2546. (อัดสำเนา)

เศรษฐพร ศรีดีพันธ์. ผลงานหมายเลข 1 การกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลง
รถยนต์และค่าวัสดุอุปกรณ์ตามมาตรา 144 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต
พ.ศ. 2527. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต. (อัดสำเนา)

เศรษฐพร ศรีดีพันธ์. ผลงานหมายเลข 2 เรื่อง การพิจารณามูลค่ารถยนต์และรถจักรยานยนต์
ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต.
(อัดสำเนา)

สปีดมาสเตอร์. เรื่องเก่า นำมาเล่าใหม่ “แฉแก๊งรถหรูแจ่งติดแก๊สหลักเลี้ยวภาษี” [ออนไลน์]. 2554.
แหล่งที่มา: <http://speedmodify.blogspot.com/2011/07/blog-post.html> [18 ธันวาคม
2554]

สถาบันยานยนต์. จำนวนการผลิตรถยนต์ภายในประเทศ(1999-2011) [ออนไลน์]. 2554.
แหล่งที่มา: http://www.thaiauto.or.th/statistic/vehicle_production.asp [11 ตุลาคม
2554]

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. ร่างรายงานฉบับสมบูรณ์โครงการ
ศึกษาวิจัย เรื่อง การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต เสนอต่อ กรมสรรพสามิต.
2555. (อัดสำเนา)

สมาคมักข่าว นักหนังสือพิมพ์แห่งประเทศไทย. พ.ศ. 2553 - แฉเล่ห์ “รถจอดประกอบ” ข้อฉลภาษีรัฐ 1,000 ล้าน [ออนไลน์]. 2554. แหล่งที่มา: http://www.tja.or.th/index.php?option=com_content&view=article&id=2307%3A-2554-1000-&catid=130%3A-2553&Itemid=7 [15 ตุลาคม 2554]

สมชัย ฤชุพันธ์. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากรฉบับปรับปรุง. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538.

สุดารัตน์ วุฒิสระรัฐไพบุลย์. ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

สรรพสามิต, กรม. บัญชีมูลค่ารถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว [ออนไลน์]. 2555 แหล่งที่มา: http://www.excise.go.th/fileadmin/STA/excel_file/car/car_16082555.xls [2555, สิงหาคม 10]

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. ความเห็นฉบับเต็มบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 [ออนไลน์]. 2548 แหล่งที่มา : http://app-thca.krisdika.go.th/Naturesig/CheckSig?whichLaw=cmd&year=2548&lawPath=c2_0304_2548#full [25 เมษายน 2555]

อมรรัตน์ อ่างพิพัฒน์. ปัญหากฎหมายภาษีสรรพสามิตต่อกิจการโทรคมนาคม : ศึกษาเฉพาะกรณีการให้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.

ภาษาอังกฤษ

Crossen, S. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. New York : Oxford University Press, 2005.

Directgov. The cost of vehicle tax for cars, motorcycles, light goods vehicles and trade licences [Online].2012. Available from: <http://www.direct.gov.uk/en/Motoring>

[/OwningAVehicle/HowToTaxYourVehicle/DG_10012524](#) [8 May 2012]

Organization for Economic Co-operation and Development. Consumption Tax Trends. Vat/Gas and Excise Rates, Trends and Administration Issues: Taxing Vehicles,2006

The Complete Internal Revenue Code. January 1994 Edition Research Institute of America

U.S. Environment Protection Agency. Gas Guzzler Tax. [Online].2012. Available from :<http://www.epa.gov/fueleconomy/guzzler/420fo6042.htm> [5 January 2012]

Wikipedia The Free Encyclopedia. Vehicle Excise Duty : Cars. [Online].2012. Available from : http://en.wikipedia.org/wiki/Vehicle_Excise_Duty#Cars [12 May 2012]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงรถยนต์และค่าวัสดุอุปกรณ์

ตามมาตรา 144 เบญจ



ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการตัดแปลงรถยนต์และคาร์สตอปกรณ์ ตามมาตรา 144 เบญจ

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 144 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการตัดแปลงรถยนต์และคาร์สตอปกรณ์สำหรับรถยนต์ ตาม (4.2) แห่งประเภทที่ 05.01 รถยนต์นั่ง ในบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 72) ลงวันที่ 27 กรกฎาคม พ.ศ. 2547 โดยออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายและคาร์สตอปกรณ์ในการตัดแปลงรถยนต์ตามมาตรา 144 เบญจ ลงวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2536

ข้อ 2 เกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการตัดแปลงรถยนต์และคาร์สตอปกรณ์ตามมาตรา 144 เบญจ ให้เป็นดังนี้

ก. รถยนต์ซึ่งหลังคาทำด้วยเหล็ก ประเภท

(1) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสองประตู (กระบะชนิดเล็ก ตาม รูปแบบที่ 1 หรือที่คล้ายกัน)	ไม่ต่ำกว่า 18,200 บาท
(2) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสองประตู (กระบะทั่วไป ตาม รูปแบบที่ 2 หรือที่คล้ายกัน)	ไม่ต่ำกว่า 27,500 บาท
(3) นั่งสองตอนท้ายบรรทุกสี่ประตู (ตาม รูปแบบที่ 3 หรือที่คล้ายกัน)	ไม่ต่ำกว่า 30,000 บาท
(4) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวสามประตู (ตาม รูปแบบที่ 4 หรือที่คล้ายกัน)	ไม่ต่ำกว่า 38,500 บาท
(5) นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวห้าประตู (ตาม รูปแบบที่ 5 หรือที่คล้ายกัน)	ไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท

ข. รถยนต์ซึ่งหลังคาทำด้วยไฟเบอร์ ประเภท

- นั่งสองตอนแวนหรือสองตอนสองแถวสามประตู (ตาม รูปแบบที่ 6 หรือที่คล้ายกัน)	ไม่ต่ำกว่า 30,000 บาท
---	-----------------------

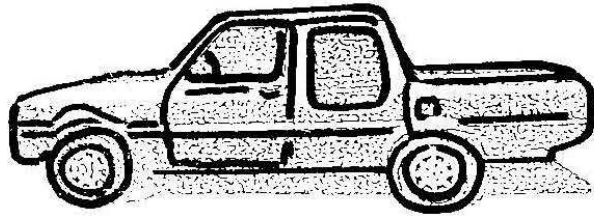
ข้อ 3 รถยนต์นั่งที่ตัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะซึ่งมีหลักฐานว่าได้ผ่านการจดทะเบียนรถยนต์ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ มาแล้วไม่น้อยกว่า 6 เดือน ให้ลดเกณฑ์ขั้นต่ำ สำหรับค่าใช้จ่ายในการตัดแปลงและคาร์สตอปกรณ์ตามที่กำหนดในข้อ 2 ลงร้อยละ 30 ทั้งนี้ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก่อน

ข้อ 4 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป

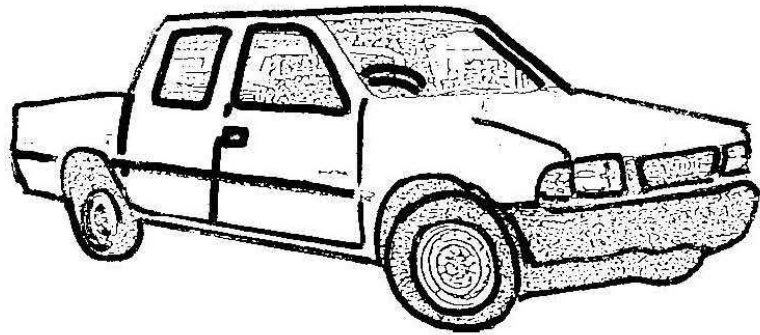
ประกาศ ณ วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2547

สถิตย์ ลิมพวงศ์พันธุ์

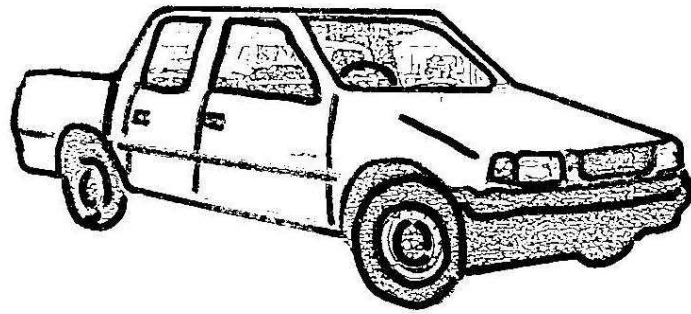
อธิบดีกรมสรรพสามิต



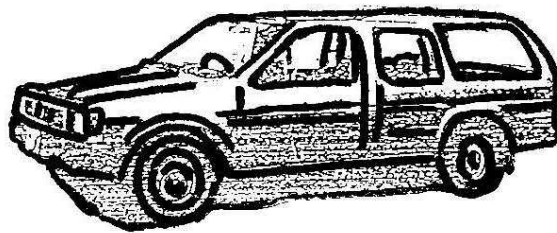
รูปแบบที่ 1



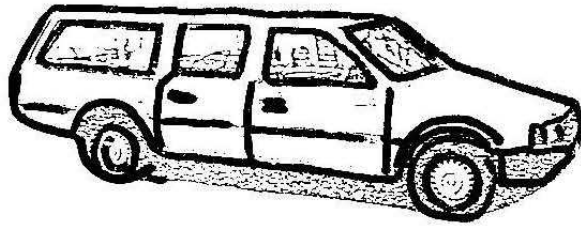
รูปแบบที่ 2



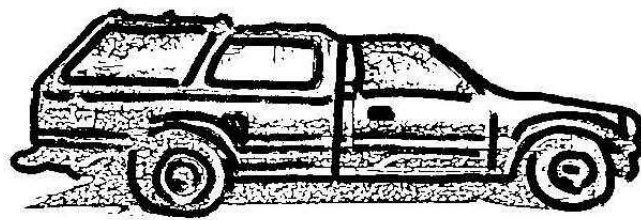
รูปแบบที่ 3



รูปแบบที่ 4



រូបແບບ ៥



រូបແបប ៦

ภาคผนวก ข

คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ 204/2548

เรื่อง แนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณา

ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้ารถยนต์



คำสั่งกรมสรรพสามิต

ที่ 204 / 2548

เรื่อง แนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณา
ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้ารถยนต์

ด้วยปัจจุบันการแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เพื่อประโยชน์ในการคำนวณ
ภาษีสรรพสามิตของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรถยนต์แต่ละราย ซึ่งต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติใน
มาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน
ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการบริหารการจัดเก็บภาษี

ดังนั้น เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์
เกิดความเป็นธรรมยิ่งขึ้น และเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 8 และมาตรา 84 แห่ง
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กรมสรรพสามิตจึงอาศัยอำนาจตามความใน
มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย
พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 กำหนดแนวทางปฏิบัติของ
พนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้ารถยนต์ไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

การพิจารณาราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้ารถยนต์ที่ผู้ประกอบ
อุตสาหกรรมแต่ละราย แจ้งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามแบบ ภษ. 01-44 และโครงสร้างต้นทุน
การผลิตและราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ให้พิจารณา ดังนี้

1.1 โครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมรถยนต์นั่ง และรถยนต์นั่ง

กึ่งบรรทุก (Pick-up Passenger Vehicle :PPV) ต้องเป็นรถยนต์ที่ผลิตออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมี
มีชิ้นส่วนและอุปกรณ์ ซึ่งจำหน่ายและเหมาะแก่การใช้ตามปกติวิสัยของรถยนต์รุ่นนั้น ๆ และ
อย่างน้อยต้องประกอบด้วยแบตเตอรี่ เครื่องปรับอากาศ วิทยุเทป ล้ออะไหล่ เครื่องมือประจำรถ
พร้อมแม่แรง

1.2 โครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมรถยนต์กระบะ และรถยนต์นั่ง

ที่มีกระบะ (Double Cab) ต้องเป็นรถยนต์ที่ผลิตออกจากโรงอุตสาหกรรม โดยมีชิ้นส่วนและอุปกรณ์
ซึ่งจำหน่ายและเหมาะแก่การใช้ตามปกติวิสัยของรถยนต์รุ่นนั้น ๆ และอย่างน้อยต้องประกอบด้วย
แบตเตอรี่ ล้ออะไหล่ เครื่องมือประจำรถพร้อมแม่แรง

- 2 -

1.3 เปรียบเทียบว่าราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ร่วมกับภาษีสรรพสามิต ที่พึงต้องชำระ ซึ่งใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นร้อยละเท่าใดของราคาขายปลีกกรณียนต์ที่แนะนำโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรม (Suggested Retail Price : SRP) ซึ่งได้แจ้งราคาไว้ในแบบแจ้งราคาขายที่ยื่นไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบในการรับชำระภาษีสรรพสามิตต่อไป

ข้อ 2 การรับชำระภาษีสรรพสามิต

2.1 กรณีเสียภาษีตามมูลค่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ร่วมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ ซึ่งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่รับผิดชอบมีจำนวนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 76 ของราคาขายปลีกกรณียนต์ที่แนะนำ โดยผู้ประกอบการ (Suggested Retail Price : SRP) ซึ่งได้แจ้งราคาไว้ในแบบแจ้งราคาขายที่ยื่นไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาขายดังกล่าว เพื่อใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีสรรพสามิตในเบื้องต้นได้

2.2 กรณีที่ต่ำกว่าร้อยละ 76 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมไปพิจารณาปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว หากผู้ประกอบการรายใดไม่ดำเนินการปรับปรุง ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับชำระภาษีตามที่ผู้ประกอบการได้แจ้งไว้ โดยให้ผู้ประกอบการมาวงประกันค่าภาษีในส่วนที่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าวใน 2.1 เพิ่มเติมไว้ด้วย

2.3 หากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ร่วมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระของผู้ประกอบการรายใดที่ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนวันที่คำสั่งนี้มีผลใช้บังคับ มีมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีไม่ต่ำกว่าร้อยละ 76 ให้ถือว่าราคาดังกล่าวใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีสรรพสามิตต่อไปได้

2.4 เมื่อได้รับชำระภาษีสรรพสามิตแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบภาษีที่รับผิดชอบดำเนินการตามกฎหมายต่อไป

สำหรับกรณีดังต่อไปนี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบภาษีที่รับผิดชอบภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับชำระภาษี คือ

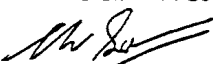
(1) กรณีผู้ประกอบการได้วงประกันค่าภาษีเพิ่มเติมไว้ ตาม 2.2

(2) กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาแล้ว เห็นว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่ผู้ประกอบการใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีไม่ใช่ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติที่แท้จริง

- 3 -

ข้อ 3 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรถยนต์ที่เกิดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียหาย
ตั้งแต่วันถัดจากวันออกคำสั่งนี้ เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 11 เมษายน พ.ศ. 2548


(นายไธรินทร์ วิมุกตาชน)
รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน
อธิบดีกรมสรรพสามิต

ภาคผนวก ค

คำพิพากษา ศาลภาษีอากรกลาง

คดีหมายเลขแดงที่ 185/2546

ระหว่าง บริษัท ออโต้ อัลลายแอนซ์ จำกัด โจทก์ และ กรมสรรพสามิต จำเลย



คดีหมายเลขดำที่ ๑๓๒/๒๕๔๖
คดีหมายเลขแดงที่ ๑๘๕/๒๕๔๖

ด
สำหรับศาลใช้

ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์

ศาลฎีกาอากรกลาง

วันที่ ๒๕ เดือน กันยายน พุทธศักราช ๒๕๔๖

ความแพ่ง

ระหว่าง	{	บริษัทอโต้ อัลลายแอนซ์ จำกัด	โจทก์
		กรมสรรพสามิต	จำเลย

เรื่อง ภาษีสรรพสามิต

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีนายฉัตรชัย บุนนาค หรือ นายยูจิ นาคามิเน่ เป็นกรรมการผู้มีอำนาจทำการแทน มีวัตถุประสงค์ในการ ประกอบอุตสาหกรรมยานยนต์ซึ่งตั้งอยู่ในนิคมอุตสาหกรรมอีสเทิร์นซีบอร์ด จังหวัด ระยอง ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการประกอบรถยนต์ชนิดต่าง ๆ ผลิตชิ้นส่วนรถยนต์ เครื่องยนต์ และกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมยานยนต์ โดยเป็นบริษัทร่วมลงทุน ระหว่างบริษัทฟอร์คมอเตอร์ คัมปะนี สหรัฐอเมริกา และบริษัทมาสด้า มอเตอร์ คอร์ปอเรชั่นส์ ประเทศญี่ปุ่น ซึ่งทำการผลิตและประกอบรถยนต์ชนิดต่าง ๆ ภายใต

/เครื่องหมาย

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๒ -

เครื่องหมายการค้า FORD และ MAZDA จำเลยเป็นกรมในรัฐบาลสังกัดกระทรวงการคลัง
 กรณีพิพาทในคดีนี้เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์กระบะที่โจทก์เป็นผู้ผลิตและ
 จำหน่าย สืบเนื่องจากในช่วงเวลาประมาณปี พ.ศ. ๒๕๔๒ รถยนต์กระบะรุ่นที่มีการขาย
 ส่วนพื้นที่ห้องคนขับออกไปด้านหลังของที่นั่งคนขับเพื่อบรรทุกสัมภาระ ซึ่งผู้บริ
 ทักทั่วไปเรียกว่า รุ่น “สเปซแคป (Space Cab)” หรือ “รถยนต์กระบะตอนครึ่ง” มีการผลิต
 และจำหน่ายอย่างแพร่หลายในประเทศไทยทั้งโดยโจทก์และผู้ประกอบอุตสาหกรรม
 รายอื่น จำเลยเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ดังกล่าวนี้ในอัตราที่ใช้สำหรับรถยนต์
 กระบะตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ ๐๕.๕๐ ซึ่งปัจจุบันเสียภาษีตามมูลค่าใน
 อัตราร้อยละ ๓ โจทก์และกลุ่มบริษัทในเครื่องเห็นถึงความไม่สะดวกในการขนถ่าย
 สัมภาระบริเวณส่วนเก็บของด้านหลังที่นั่งคนขับของรถยนต์กระบะตอนครึ่งดังกล่าว
 ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๔๒ จึงได้คิดค้นและออกแบบติดตั้งระบบผนังด้านข้างบริเวณส่วน
 เก็บของด้านหลังที่นั่งคนขับให้สามารถเปิดปิดได้ (Rear Access System “RAS” หรือ Rear
 Access Panels “RAP”) ซึ่งเรียกว่า “ผนังเปิดปิด” โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความสะดวก
และประสิทธิภาพในการขนถ่ายสัมภาระ ตลอดจนเพิ่มความปลอดภัยในการจัดเก็บสินค้า
โจทก์และกลุ่มบริษัทในเครื่องเรียกรถยนต์กระบะตอนครึ่งรุ่นนี้ว่ารุ่น Open Cab และ
 เนื่องจากบริษัทแม่ของโจทก์ได้ดำเนินการผลิตและจำหน่ายรถยนต์กระบะดังกล่าวนี้แล้ว
 ในประเทศสหรัฐอเมริกา โจทก์และกลุ่มบริษัทในเครื่องจึงพิจารณาที่จะนำเอาเทคโนโลยี

/ระบบ

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๓ -

ระบบหนึ่งเปิดปิดดังกล่าวมาปรับใช้กับรถยนต์กระบะตอนครึ่งที่จะผลิตในประเทศไทย
จึงได้นำเข้ารถยนต์คันแบบจากประเทศสหรัฐอเมริกาส่งให้อำเภอพิจารณาว่าเป็นรถยนต์
กระบะตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตหรือไม่ จำเลยได้มีหนังสือตอบกลับไปว่าเป็น
รถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ เสียภาษี
สรรพสามิตในอัตรามูลค่าร้อยละ ๕ ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่ใช้อยู่ในขณะนั้น
(ปี พ.ศ. ๒๕๔๒) โจทก์จึงเริ่มดำเนินการออกแบบและประสานงานเพื่อผลิตและประกอบ
รถยนต์กระบะรุ่น Open Cab ในประเทศไทย จนกระทั่งสามารถผลิตและจำหน่ายได้
ในเดือนกรกฎาคม ๒๕๔๕ โดยเสียภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าอัตราร้อยละ ๓ และภาษี
เก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ที่ถูกคือภาษีส่วนท้องถิ่น) ในเดือนสิงหาคม ๒๕๔๕ ซึ่งเป็น
อัตราที่ใช้กับรถยนต์กระบะ (พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ ๐๕.๕๐) ต่อมาเมื่อวันที่
๑๕ สิงหาคม ๒๕๔๕ จำเลยโดยสรรพสามิตจังหวัดระยองได้แจ้งการประเมินภาษี
สรรพสามิตรถยนต์กระบะรุ่น Open Cab ของโจทก์ สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการ
และชำระภาษีของเดือนกรกฎาคม ๒๕๔๕ ให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่มเติมจากจำนวนที่ได้
ชำระไปแล้วในอัตรามูลค่าร้อยละ ๓ ให้ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเป็นอัตรามูลค่า
ร้อยละ ๑๒ โดยอ้างว่าโจทก์ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องเพราะรถยนต์ของโจทก์เป็นรถยนต์นั่ง
ที่มีกระบะ (Double Cab) อยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ ๐๕.๐๑ จึงประเมิน
ภาษีสรรพสามิตจำนวน ๓๕,๐๒๔,๖๘๓.๓๓ บาท เบี้ยปรับ ๑ เท่าของค่าภาษีจำนวน

/๓๕,๐๒๔,๖๘๓.๓๓ บาท

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๔ -

๓๕,๐๒๔,๖๘๓.๓๓ บาท เงินเพิ่มร้อยละ ๑.๕ ต่อเดือน จำนวน ๕๘๕,๓๗๐.๒๕ บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) ร้อยละ ๑๐ เป็นเงิน ๗,๘๖๓,๔๖๓.๖๕ บาท รวมทั้งสิ้น ๘๖,๔๕๘,๒๑๐.๖๐ บาท โจทก์เห็นว่าการประเมินภาษีของจำเลยไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงยื่นคำคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตเพื่อขอให้มีการตั้งเพิกถอนการประเมิน และให้คืนเงินภาษีที่โจทก์เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียในเดือนสิงหาคม ๒๕๔๕ และเดือนต่อ ๆ ไป ที่โจทก์ชำระไว้แล้วสำหรับรถยนต์ดังกล่าวในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๑๒ โดยสงวนสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านและขอคืนเงินภาษีไว้ และหากคำคัดค้านถูกยกหรือมีการแก้ไขการประเมิน ก็ขอให้มีการสั่งปรับและเงินเพิ่มอธิบดีกรมสรรพสามิตมีคำวินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน แต่ให้คงเบี้ยปรับและให้คงไม่เรียกเก็บเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๔๕ เป็นต้นไป โจทก์เห็นว่าคำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยคำคัดค้านโดยให้คงเงินเพิ่มทั้งหมด และให้คืนเงินเพิ่มจำนวน ๒,๓๔๑,๔๘๑.๐๐ บาท ให้แก่โจทก์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ และให้โจทก์ชำระภาษีตามคำวินิจฉัยคำคัดค้าน การประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ คำวินิจฉัยคำคัดค้านของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีตามการประเมิน เพราะรถยนต์กระบะรุ่น Open Cab ไม่ได้มีคุณลักษณะเป็นรถยนต์นั่ง

/ตามพิทักษ์

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๕ -

ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ ๐๕.๐๑ จึงไม่เป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) แต่เป็นรถยนต์กระบะตามนิยาม “รถยนต์กระบะ” ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗) ซึ่งต้องเสียภาษีตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ ๐๕.๕๐ และรถยนต์ของโจทก์มีลักษณะตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณสมบัติรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุก รวม น้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม เสียภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๓ ตามประกาศ กระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๑) ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๓ โจทก์ออกแบบรถยนต์มาโดยมีผนังเปิดปิดก็เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการขนถ่าย สัมภาระ ตลอดจนเพิ่มความปลอดภัยในการเก็บสัมภาระเท่านั้น มิได้มุ่งหมายให้ใช้ สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยแต่อย่างใด และโดยมิติของรถยนต์ดังกล่าวก็มีได้แตกต่างจาก รถยนต์กระบะตอนครึ่งที่มีการผลิตและจำหน่ายอย่างแพร่หลายโดยโจทก์และผู้ประกอบ อุตสาหกรรมยานยนต์รายอื่น ๆ เหตุผลดั้งเดิมในการพัฒนาและออกแบบรถยนต์กระบะ ตอนเดี่ยว (Single Cab) ให้เป็นรถยนต์กระบะตอนครึ่ง ก็เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ ผู้ขับขี่ โดยเพิ่มเนื้อที่ด้านหลังคนขับเพื่อให้เกิดความสะดวกในการบรรทุกสัมภาระ โจทก์และกลุ่มบริษัทในเครือได้นำเอารถยนต์กระบะตอนครึ่งมาพัฒนาและออกแบบทาง วิศวกรรมด้วยการติดตั้งระบบผนังเปิดปิดเพื่อเพิ่มความสะดวกและประสิทธิภาพต่อ การขนถ่ายสัมภาระ ทั้งนี้ รถยนต์กระบะตอนครึ่งแบบเดิมของโจทก์ที่ถูกนำมาพัฒนา

/ติดตั้ง

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๖ -

ติดตั้งระบบผนังเปิดปิดดังกล่าว มีลักษณะเหมือนกันกับรถยนต์กระบะตอนครึ่งของผู้ประกอบอุตสาหกรรมยานยนต์รายอื่น ๆ ซึ่งจำเลยก็ยอมรับให้รถยนต์กระบะตอนครึ่งเป็นรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ โดยได้ออกคำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖ เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์กระบะตอนครึ่งดังกล่าวนี้ รถยนต์ของโจทก์มีความยาวส่วนเก็บของบริเวณด้านหลังคนขับน้อยกว่า ๖๕ เซนติเมตร ซึ่งถือว่าความยาวน้อยกว่าที่จะใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัยผนังเปิดปิดไม่ได้มีลักษณะเป็นประตูเหมือนกับประตูของรถยนต์นั่ง กล่าวคือมิได้เป็นอิสระต่างหากจากกัน จะเปิดปิดผนังได้ก็ต่อเมื่อเปิดประตูรถออกก่อนและไม่สามารถเปิดปิดได้จากภายนอกและภายในห้องโดยสารไม่ว่ากรณีใด ๆ และเมื่อผนังส่วนเก็บของด้านหลังคนขับเปิดอยู่จะไม่สามารถปิดประตูได้ อีกทั้งผนังเปิดปิดมีกระจกยึดตาย ไม่สามารถหมุนเลื่อนขึ้นลงหรือเลื่อนไปด้านข้างได้ และเมื่อมองจากภายนอกรถไม่สามารถมองเห็นสลักเปิดปิดของผนัง คงเห็นเป็นลักษณะเหมือนรถยนต์กระบะตอนครึ่งที่มีประตู ๒ บานทั่วไป * เมื่อจำเลยยอมรับว่ารถยนต์กระบะตอนครึ่งแบบเดิมไม่สามารถใช้นั่งเป็นปกติวิสัยได้ และกำหนดให้อยู่ในประเภทรถยนต์กระบะตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ ๐๕.๕๐ ผนังเปิดปิดด้านข้างของรถยนต์กระบะดังกล่าวจึงมิใช่ประตูสำหรับคนโดยสารที่ใช่เข้าออกเพื่อนั่งโดยสารตามปกติวิสัย และ

/รถยนต์

(๓๑ ทวี)



สำหรับทาลใช้

- ๓ -

รถยนต์ของโจทก์ก็มีพื้นที่ด้านหลังคนขับระยะที่วัดจากค้ำานนอกตัวรถยนต์จากแนว
 ขอบด้านหลังของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับ (ในแนวระนาบเดียวกัน)
 มีความยาวเพียง ๖๔ เซนติเมตร ซึ่งไม่เกิน ๖๕ เซนติเมตร จึงมีความยาวน้อยกว่าที่นั่ง
 ตอนหน้าคือมีความยาวมาตรฐานสำหรับการใช้นั่งอย่างธรรมดา ๑๑๕ เซนติเมตร
 ไม่สามารถติดตั้งเบาะสำหรับคนนั่งในลักษณะการนั่งอย่างปกติธรรมดาเช่นรถยนต์นั่ง
 ทั่วไปได้ และไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะ พนักพิง หรือสิ่งใด ๆ อันมีลักษณะสำหรับ
 ใช้เป็นที่นั่งในบริเวณด้านหลังที่นั่งคนขับในขณะที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมแต่
 อย่างไม่ใด จึงเลขเองก็ยอมรับมาโดยตลอดทั้งในคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖
 เรื่อง คำวินิจฉัยพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖
 และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องคุณสมบัติรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่
 ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ * ว่า หากพื้นที่ด้านหลังคนขับมีระยะที่วัดจากค้ำานนอกตัวรถยนต์
 จากแนวขอบด้านหลังของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับ (ในแนวระนาบ
 เดียวกัน) มีความยาวไม่เกิน ๖๕ เซนติเมตรแล้ว เป็นระยะที่ไม่เพียงพอที่จะถือว่าสามารถ
 ใช้นั่งเป็นปกติวิสัย รถยนต์ของโจทก์จึงไม่เป็นรถยนต์นั่งตามที่กำหนดไว้ในตอนที่ ๕
 ท้ายพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ ประกาศกระทรวงการคลัง
 เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓
 ออกตามความในมาตรา ๑๐๓ * แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖

/มีวัตถุประสงค์

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลไซ

- ๘ -

มีวัตถุประสงค์เพื่อลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต มิได้ออกตามความในมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ ซึ่งให้อธิบดีกรมสรรพสามิต มีอำนาจตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแนบท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ เป็นคนละกรณีกับคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖ ซึ่งออกโดยอธิบดีกรมสรรพสามิต ตามความในมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ ดังนั้น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) จึงไม่มีผลลดล้างหรือยกเลิกคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ และไม่อาจนำมาใช้บังคับกับกรณีรถยนต์กระบะรุ่น Open Cab ของโจทก์ได้ ความเห็นและเหตุผลของจำเลยและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่อ้างว่าประกาศดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีรถยนต์กระบะรุ่น Open Cab ของโจทก์ในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๑๒ ซึ่งเดิมมีภาระภาษีสรรพสามิตในอัตราตามมูลค่าเพียงร้อยละ ๕ (อัตราภาษีในขณะนั้น) ก็จะมีผลทำให้รถยนต์กระบะรุ่น Open Cab ของโจทก์ซึ่งจากเดิมที่เคยเสียภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๕ ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ ๑๒ เป็นการเพิ่มอัตราภาษี ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง * การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ อย่างชัดเจน ที่ออกมาเพื่อลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์นั่งบางประเภทซึ่งต้องเสียภาษี

/ในอัตรา

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๕ -

ในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๕๐ ให้เสียภาษีลดลง อันเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีเพื่อประโยชน์
แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน ความเห็นของ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีผลเป็นการลงล้างหรือยกเลิกคำสั่งกรมสรรพสามิตที่
๑๓๔/๒๕๓๖ จึงมิชอบด้วยกฎหมาย อีกทั้งประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว
ใช้บังคับกับรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน ไม่อาจนำมาใช้บังคับ
กับรถยนต์ของโจทก์ได้ ***
ที่มิกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ ได้ออกมาเพื่อกำหนด
หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่ารถยนต์นั่งประเภทใดมีคุณลักษณะเป็นรถยนต์นั่งที่มิกระบะ
(Double Cab) เท่านั้น มิได้ออกมาเพื่อตีความหรือกำหนดคุณลักษณะของรถยนต์กระบะ
ซึ่งอยู่ในพิกัดประเภทที่ ๐๕.๕๐ ให้เป็นรถยนต์นั่งซึ่งอยู่ในพิกัดประเภทที่ ๐๕.๐๑ แต่
อย่างไรก็ดี การที่จะกล่าวอ้างกฎ ประกาศ คำสั่ง หนังสือหรือเอกสารใด ๆ เพื่อให้มีผลเป็น
การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต จะต้องเป็นไปตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติ
พิกัดอัตราสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ เท่านั้น เมื่อปรากฏว่าช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันที่มีการ
ออกคำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ จนกระทั่งถึงวันที่โจทก์ถูกประเมินภาษี
(๑๕ สิงหาคม ๒๕๔๕) ยังไม่มีการออกกฎ ประกาศ คำสั่ง หนังสือหรือเอกสารใด ๆ
ที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพสามิตและประกาศในราชกิจจานุเบกษา โดยอ้างถึงอำนาจ
การวินิจฉัยตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตตามบทบัญญัติมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติ

/พิกัด

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๐ -

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ เพื่อให้มีผลเป็นการตีความพิกัดอัตราภาษี
สรรพสามิตสำหรับรถยนต์นั่งและรถยนต์กระบะเป็นอย่างไรอื่น จึงต้องถือเอาคำสั่ง
กรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ มาใช้บังคับกับการประเมินภาษีที่พิพาทในคดีนี้
จำเลยและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจที่จะกล่าวอ้างกฎ ประกาศ คำสั่ง
หนังสือหรือเอกสารอื่นใดที่ไม่ได้ออกตามบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวมาใช้ในการ
ตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตให้รถยนต์กระบะรุ่น Open Cab ของโจทก์เป็นรถยนต์
นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ได้ แม้ว่าคำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ จะถูกยกเลิก
โดยคำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๕๓๗/๒๕๔๕ ตั้งแต่วันที่ ๒๖ กันยายน ๒๕๔๕ ก็ตาม
แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา ๕ วรรค ๒ แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี
สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ที่บัญญัติให้การตีความตามวรรค ๑ มิให้มีผลย้อนหลัง ดังนั้น
คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ จึงยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ในขณะที่มีการประเมิน
ภาษี (๑๕ สิงหาคม ๒๕๔๕) รถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์จึงไม่อาจถูกกำหนดตีความ
ย้อนหลังให้กลายเป็นรถยนต์นั่งได้ * แต่ถือเป็นรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิกัด
อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ข้อที่จำเลยและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อ้างว่า
ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) และ
ประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) เป็น
การตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีรถยนต์กระบะรุ่น

/ Open Cab

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๑ -

Open Cab ของโจทก์ โดยถือเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) จึงไม่ถูกต้อง

แต่รถยนต์ของโจทก์มีลักษณะตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณสมบัติรถยนต์
กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุกน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม

ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ ซึ่งเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๓
ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๑)

ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๓ การประเมินภาษีสรรพสามิต คำวินิจฉัยดังกล่าว

การประเมิน ตลอดจนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้เพิกถอนการประเมิน
ภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) ตามหนังสือที่

รย ๐๐๐๖/๑๘๕๖ ลงวันที่ ๑๕ สิงหาคม ๒๕๔๕ คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมิน

ภาษีสรรพสามิต ตามหนังสือที่ กค ๐๖๐๗/๕๔๕๘๐ ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม ๒๕๔๕

และคำวินิจฉัยอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต เลขที่ ๓/๒๕๔๖

ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๔๖ ให้จำเลยคืนเงินค่าภาษีสรรพสามิต ภาษีเก็บเพิ่ม

เพื่อมหาดไทย และเงินเพิ่ม จำนวน ๔๕,๕๐๒,๗๘๐.๗๖ บาท พร้อมด้วยดอกเบี้ยอัตรา

ร้อยละ ๑ ต่อเดือน นับแต่วันที่ ๒๒ มกราคม ๒๕๔๖ ซึ่งโจทก์ได้ชำระตามคำสั่ง

ของจำเลย จำนวนถึงวันฟ้องเป็นเงิน ๑,๗๗๔,๖๐๘.๔๕ บาท รวมเป็นเงิน

๔๗,๒๗๗,๓๘๘.๒๑ บาท กับให้จำเลยชำระดอกเบี้ยอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือน ของต้นเงิน

ค่าภาษีสรรพสามิต ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทยและเงินเพิ่ม จำนวน ๔๕,๕๐๒,๗๘๐.๗๖

/บาท

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๒ -

บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจำเลยจะชำระเสร็จให้แก่โจทก์

จำเลยให้การว่า การที่บริษัทฟอร์ด เซลส์ (ประเทศไทย) จำกัด มีหนังสือ
สอบถามเกี่ยวกับการชำระภาษีสำหรับรถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์ ตามหนังสือ
ลงวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๒ และจำเลยได้ตอบไปตามหนังสือที่ กค ๐๗๑๓/๒๘๒๕๖
ลงวันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๔๒ ว่ารถยนต์ของโจทก์เป็นรถยนต์กระเบาะตามพระราชบัญญัติ
พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ นั้น เป็นการตอบข้อหารือไปตามพินิจของ
คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับ
รถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖ แต่หลังจากนั้นได้มีประกาศกรมสรรพสามิต
เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระเบาะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓
เปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมพื้นฐานคุณลักษณะของรถยนต์ที่ถือว่าเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระเบาะขึ้น
ทำให้รถยนต์ที่เดิมโจทก์สอบถามไปได้เปลี่ยนลักษณะ ประเภท พิกัด และภาษีที่ต้อง
เสียให้แก่จำเลย การตอบข้อหารือดังกล่าวจึงไม่ผูกมัดจำเลย เนื่องจากคุณสมบัติ
ตามกฎหมายได้เปลี่ยนแปลงไปแล้ว ซึ่งต่อมากระทรวงการคลังก็ได้มีหนังสือลงวันที่
๒๘ เมษายน ๒๕๔๓ แจ้งให้บริษัทฟอร์ด เซลส์ (ประเทศไทย) จำกัด ทราบว่า รถยนต์รุ่น
Open Cab ให้เสียภาษีตามพิกัดประเภทรถยนต์นั่งที่มีกระเบาะในอัตราร้อยละ ๑๒ ของ
มูลค่า ดังนั้น การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีโจทก์ตามประกาศ
กรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระเบาะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕

/กุมภาพันธ์

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๑๓ -

กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ โดยถือว่ารถยนต์ของโจทก์มีประตุมากกว่า ๒ บาน ต้องเสียภาษี
 ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ๐.๕.๐๑ ในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๑๒ ไม่ใช่ร้อยละ ๓
 จึงถูกต้องชอบด้วยกฎหมายแล้ว ข้อที่โจทก์อ้างว่ารถยนต์ของโจทก์เป็นรถยนต์กระบะ
 ตามคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ เรื่องคำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต
 เกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖ ก็มีประตูเพียง ๒ บาน ส่วนที่เปิดได้อีก
 ๒ บาน เป็นการเปิดผนังโดยไม่มีมือจับนั้น แม้ว่ารอดยนต์ของโจทก์จะมีลักษณะเป็น
 ไปตามคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ ดังกล่าว แต่ขณะเดียวกันก็มีคุณลักษณะ
 ตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระบะ
 (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ก็มีประตุมากกว่า ๒ บาน เพราะ
 ส่วนที่สามารถเปิดปิดด้านหลังคนขับมีลักษณะเป็นช่องทางเปิดเข้าออกโดยมีบานเปิดปิด
 ซึ่งถือว่าเป็นประตูตามความหมายทั่วไป และประตูก็ไม่จำเป็นต้องมีมือจับหรือเปิดปิด
 ได้เป็นอิสระจากภายนอก ประกอบกับเมื่อพิจารณาตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง
 คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ จะเห็น
 ได้ว่ามีกรแยกประเภทตามคุณสมบัติไว้ชัดเจน รถยนต์ของโจทก์จึงมีลักษณะเป็นรถยนต์
 นั่งที่มีกระบะ มิใช่รถยนต์กระบะตามที่กล่าวอ้าง นอกจากนี้คำสั่งกรมสรรพสามิตที่
 ๑๓๔/๒๕๓๖ ได้ถูกยกเลิกไปแล้วโดยคำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๕๓๗/๒๕๔๕ ลงวันที่
 ๒๖ กันยายน ๒๕๔๕ การที่จะพิจารณาว่ารถยนต์ใดมีลักษณะเป็นรถยนต์กระบะหรือ

/เป็น

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๔ -

เป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะต้องเป็นไปตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ เท่านั้น ส่วนที่โจทก์อ้างว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถนำหลักเกณฑ์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ มาใช้บังคับกับกรณีรถยนต์ของโจทก์ และอธิบดีกรมสรรพสามิต ไม่มีอำนาจออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ นั้น เห็นว่าอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมอบหมายตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และเพื่อให้การปฏิบัติตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ เป็นไปอย่างถูกต้องชอบธรรม อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงมีอำนาจกำหนดคุณสมบัติของรถยนต์ประเภทต่าง ๆ ได้ตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว และเมื่อมีการกำหนดคุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระบะไว้อย่างชัดเจนแล้ว จึงทำให้หมดปัญหาในการตีความว่ารถยนต์ประเภทใดเป็นรถยนต์กระบะและประเภทใดเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ เพราะแต่ละประเภทมีการกำหนดพิกัดอัตราภาษีไว้แตกต่างกัน รถยนต์ของโจทก์ผลิตเสร็จในปี พ.ศ. ๒๕๔๔ ถึง ๒๕๔๕ ส่วนประกาศกรมสรรพสามิตซึ่งกำหนดคุณลักษณะของรถยนต์นั่งที่มีกระบะใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๔๑ จึงต้องใช้ประกาศ

/กรมสรรพสามิต

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๕ -

กรมสรรพสามิตฉบับนี้บังคับ ไม่ถือว่าเป็นการใช้กฎหมายย้อนหลังไปบังคับแก่กรณี
ของโจทก์ และการที่มีการพิจารณางดเบี่ยงปรับและเงินเพิ่มให้ ถือว่าเป็นการให้ความเป็น
ธรรมแก่โจทก์ตามสมควรแล้ว การประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ คำวินิจฉัย
คำคัดค้านของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
จึงเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้อง

ในการชี้สองสถาน ศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาทดังนี้

๑. รถยนต์รุ่น Open Cab ที่โจทก์ผลิตและจำหน่ายซึ่งถูกประเมินภาษีในคดี

นี้ เป็นรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๑ หรือไม่
และต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราใด

๒. จำเลยต้องคืนเงินค่าภาษีสรรพสามิต ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษี
ส่วนท้องถิ่น) และเงินเพิ่ม ที่ชำระไว้แล้วพร้อมด้วยดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือน
ให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด

คู่ความทั้งสองฝ่ายแถลงรับข้อเท็จจริงร่วมกันในวันชี้สองสถาน และศาล
เห็นว่าเพียงพอที่จะวินิจฉัยชี้ขาดคดีได้แล้ว จึงให้งดสืบพยาน

พิเคราะห์คำฟ้อง คำให้การ และคำแถลงรับของคู่ความทั้งสองฝ่าย
ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมยานยนต์ตั้งอยู่ในนิคมอุตสาหกรรม
อีสเทิร์นซีบอร์ด จังหวัดระยอง ซึ่งเป็นบริษัทร่วมลงทุนระหว่างบริษัทฟอร์ดมอเตอร์

/กัมปะนี

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๖ -

คัมปะนี สหรัฐอเมริกา และบริษัทมาสด้า มอเตอร์ คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น ประกอบ
 กิจการผลิตและประกอบรถยนต์ภายใต้เครื่องหมายการค้า FORD และ MAZDA โดย
 โจทก์เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายรถยนต์รุ่นที่พิพาทในคดีนี้คือรุ่น Open Cab สถาปัตยกรรมมี
 ลักษณะเช่นเดียวกับรถยนต์กระบะที่ผู้บริโภครู้จักทั่วไปเรียกว่ารุ่น “สเปซแคป (Space Cab)”
 หรือ “รถยนต์กระบะตอนครึ่ง” แต่มีการออกแบบโดยติดตั้งระบบผนังด้านข้างบริเวณ
 ส่วนเก็บของด้านหลังที่นั่งคนขับให้สามารถเปิดปิดได้ (Rear Access System “RAS”
 หรือ Rear Access Panels “RAP”) ปรากฏตามเอกสารหมาย จ. ๑ แผ่นที่ ๘๖ ถึง ๘๗
 และเอกสารหมาย จ. ๓ ข้อเท็จจริงและความเป็นมาเกี่ยวกับการผลิตรถยนต์ การประเมิน
 ภาษีสรรพสามิต การคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน มีดังต่อไปนี้

๑. บริษัทฟอร์ด เซลส์ (ประเทศไทย) จำกัด ได้มีหนังสือที่ LGT ๐๒๐/๕๕
 ลงวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๒ พร้อมทั้งส่งรถยนต์ต้นแบบไปให้จำเลยพิจารณา
 คุณลักษณะของรถกระบะบรรทุกต้นแบบ (Small Pick Up Truck Prototype) ซึ่งติดตั้ง
 ระบบ Rear Access Panels หรือ Rear Access System คือมีห้องเก็บสัมภาระพิเศษด้านหลัง
 คนขับและผนังด้านข้างสามารถเปิดปิดได้ (Open Cab) อันเป็นต้นแบบของรถยนต์พิพาท
 ในคดีนี้ว่าเป็นรถยนต์กระบะบรรทุกเล็กหรือไม่ ตามเอกสารหมาย จ. ๑ แผ่นที่ ๘๓
 จำเลยได้ตอบข้อหารือไปว่าเป็นรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี

/สรรพสามิต

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๗ -

สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗) ตามหนังสือที่ กค ๐๗๑๓/๒๘๒๕๖ ลงวันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๔๒ เอกสารหมาย จ. ๑ แผ่นที่ ๘๒ หลังจากได้รับหนังสือตอบข้อหารือ โจทก์ ได้ทำการออกแบบและเตรียมการผลิตรถยนต์ดังกล่าวในประเทศไทยเมื่อประมาณต้นปี ๒๕๔๓

๒. ต่อมาในปี ๒๕๔๓ มีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลด

อัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ตาม เอกสารหมาย จ. ๒ แผ่นที่ ๕ ถึง ๑๖ กำหนดให้ลดอัตราภาษีสรรพสามิตของรถยนต์นั่งที่มี กระจับ (Double Cab) จากอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๕๐ เป็นร้อยละ ๑๒ และมีการออก ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่งที่มีกระจับ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ตามเอกสารหมาย จ. ๒ แผ่นที่ ๑๗ ถึง ๑๘ เพื่อกำหนดคุณสมบัติ ของรถยนต์นั่งที่มีกระจับ (Double Cab) ที่จะได้รับการลดอัตราภาษี หลังจากมีการออก ประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าว บริษัทฟอร์ด โอเปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งเป็นผู้สนับสนุนด้านการลงทุนและการประกอบกิจการของกลุ่ม บริษัทฟอร์ดในประเทศไทย ได้มีหนังสือลงวันที่ ๒๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ตามเอกสาร หมาย ล. ๑ แผ่นที่ ๒๔๕ ถึงรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเพื่อสอบถามว่า รถยนต์ ที่อยู่ในระหว่างเตรียมการผลิตของโจทก์ที่จำเลยเคยตอบข้อหารือว่าเป็นรถยนต์กระจับ ยังคงถูกกำหนดเป็นรถยนต์กระจับตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

/พ.ศ. ๒๕๒๗

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๘ -

พ.ศ. ๒๕๒๖ หรือไม่ กระทรวงการคลังได้ตอบข้อหารือตามหนังสือที่ กค ๐๗๑๓/๕๕๕๔
 ลงวันที่ ๒๘ เมษายน ๒๕๔๓ เอกสารหมายเลข ๑ แผ่นที่ ๒๔๗ ถึง ๒๔๘ วิ ประกาศ
 กระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่
 ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะรถยนต์นั่ง
 ที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ มีผลทำให้ข้อพิจารณา
 ตามหนังสือกรมสรรพสามิตที่ กค ๐๗๑๓/๒๘๒๕๖ ลงวันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๔๒
 เปลี่ยนแปลงไปเป็นว่า รถยนต์ที่โจทก์กำลังเตรียมการผลิตมีคุณสมบัติเป็นรถยนต์นั่ง
 ที่มีกระบะ (Double Cab) ต้องชำระภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าในอัตราร้อยละ ๑๒ สำหรับ
 อัตราภาษีของรถยนต์กระบะนั้น ได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลด
 อัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๑) ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๓ ตามเอกสาร
 หมายเลข จ. ๒ แผ่นที่ ๑๕ ถึง ๒๐ กำหนดให้ลดอัตราภาษีสรรพสามิตของรถยนต์กระบะ
 ที่ออกแบบสำหรับให้มีน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม จาก
 อัตราตามมูลค่าร้อยละ ๕๐ เป็นร้อยละ ๓ และมีการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง
 คุณลักษณะรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มีน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุก
 ไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๒
 แผ่นที่ ๒๑ ถึง ๒๒ เพื่อกำหนดคุณสมบัติของรถยนต์กระบะที่จะได้รับการลดอัตราภาษี
 ไว้ด้วย

/๓.

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๑๕ -

๓. ต่อมาประมาณต้นปี ๒๕๔๕ โจทก์ได้ทำหนังสือถึงจำเลยอีก ๒ ฉบับ คือ ฉบับที่ รก ๒๕๔๕/๐๐๗๓๕ ลงวันที่ ๕ เมษายน ๒๕๔๕ และฉบับที่ รก ๒๕๔๕/๐๐๗๓๕ (๑) ลงวันที่ ๑๑ มิถุนายน ๒๕๔๕ ตามเอกสารหมายเลข ๑ แผ่นที่ ๒๔๕ ถึง ๒๔๖ เพื่อให้ยืนยันอีกว่ารถยนต์รุ่นที่พิพาทมีคุณสมบัติเป็นรถยนต์กระบะหรือไม่รวมทั้งหรือข้อกฎหมายในประเด็นอื่น จำเลยได้ตอบไปตามหนังสือที่ กค ๐๗๑๐/๒๕๒๓๒ ลงวันที่ ๑๗ กรกฎาคม ๒๕๔๕ เอกสารหมายเลข ๑ แผ่นที่ ๒๔๒ ถึง ๒๔๔ ว่ามีคุณสมบัติเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามมูลค่าในอัตราร้อยละ ๑๒ และจำเลยได้มีหนังสือ คำนวณมาก ที่ กค ๐๗๑๓/๓๓๑๐๓ ลงวันที่ ๑๔ สิงหาคม ๒๕๔๕ ถึงผู้ว่าราชการจังหวัดระยอง แจ้งว่ารถยนต์กระบะ Ford Ranger และ Mazda Fighter รุ่นที่พิพาทคือรุ่น Open Cab ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๑๒ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๗ (ล. ๑ แผ่นที่ ๒๓๕ ถึง ๒๔๑) และต่อมาสรรพสามิตจังหวัดระยองได้มีหนังสือที่ รย ๐๐๐๖/๑๕๑๔๘ ลงวันที่ ๑๕ สิงหาคม ๒๕๔๕ ตามเอกสารหมายเลข ๑ แผ่นที่ ๓๖๕ ถึงโจทก์ แจ้งว่าได้ทำการประเมินภาษีสรรพสามิตสำหรับการขึ้นแบบแสดงรายการและชำระภาษีของโจทก์ในเดือนกรกฎาคม ๒๕๔๕ ตามเอกสารหมายเลข ๑ แผ่นที่ ๓๐๔ ถึง ๓๕๕ ในส่วนจำนวนภาษีที่โจทก์ชำระไว้ไม่ถูกต้อง โดยมีการคำนวณภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ตามเอกสารหมายเลข ๑ แผ่นที่ ๓๕๖ ถึง ๓๖๒ และแจ้งการประเมินตามหนังสือที่

/รบ ๐๐๐๖/๑๕๕๖

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๒๐ -

ทย ๐๐๐๖/๑๘๕๖ ลงวันที่ ๑๕ สิงหาคม ๒๕๔๕ ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๓๖๓ ซึ่ง
 ได้ประเมินค่าภาษีเป็นเงิน ๓๕,๐๒๔,๖๘๓.๓๓ บาท เบี้ยปรับ ๓๕,๐๒๔,๖๘๓.๓๓ บาท
 เงินเพิ่ม ๕๘๕,๓๗๐.๒๕ บาท ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น)
 ๗,๘๖๓,๔๗๓.๖๕ บาท รวม ๘๖,๔๕๗,๒๑๐.๖๐ บาท หลังจากได้รับหนังสือแจ้ง
 การประเมิน โจทก์ได้คัดค้านการประเมินตามแบบ ภย. ๐๑ - ๒๕ ลงวันที่ ๑๕ กันยายน
 ๒๕๔๕ เอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๒๗๗ จำเลยจึงดำเนินการให้มีการประชุมพิจารณา
 คำคัดค้าน ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๓๖๘ ถึง ๔๖๕ และต่อมาอธิบดีกรมสรรพสามิต
 ได้มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านตามแบบ ภย. ๐๒-๑๐ ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม ๒๕๔๕ ให้คง
 เบี้ยปรับ และให้คงเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๔๕ เป็นต้นไป โดยให้
 โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตจำนวน ๓๕,๐๒๔,๖๘๓.๓๓ บาท และเงินเพิ่มจำนวนถึง
 วันที่ ๑๘ พฤศจิกายน ๒๕๔๕ จำนวน ๒,๓๔๑,๔๘๑.๐๐ บาท ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย
 (ภาษีส่วนท้องถิ่น) จำนวน ๔,๑๓๖,๖๑๖.๔๓ บาท รวมเป็นเงิน ๔๕,๕๐๒,๗๘๐.๗๖ บาท
 ตามเอกสารหมายเลข จ. ๔ (แผ่นที่ ๒ ถึง ๔) และได้มีหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้าน
 ถึงจำเลยตามหนังสือที่ กค ๐๖๐๗/๕๔๕๗๕ ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม ๒๕๔๕ เอกสารหมายเลข
 จ. ๔ แผ่นที่ ๑ (ล. ๑ แผ่นที่ ๔๑๕) โจทก์รับไว้ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๔๒๐
 หลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้าน โจทก์ได้นำเงินค่าภาษี เงินเพิ่ม ภาษีเก็บเพิ่ม
 เพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) จำนวน ๔๕,๕๐๒,๗๘๐.๗๖ บาท ตามคำวินิจฉัย

/คำคัดค้าน

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๒๑ -

คำคัดค้านดังกล่าวไปชำระให้แก่เจ้าเลย ตามเอกสารหมายเลข จ. ๑๑ แผ่นที่ ๒ และได้
 อุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านตามแบบ ภษ. ๐๑ - ๒๖ ลงวันที่ ๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๖
 ตามเอกสารหมายเลข ล.๑ (แผ่นที่ ๖๐๐ ถึง ๖๒๖) จำเลยได้สรุปสำนวนอุทธรณ์และจัด
 ให้มีการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๖๓๑ ถึง
 ๖๔๘ และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามแบบ ภษ. ๐๒ - ๐๕ ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๔๖
 ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๖๕๒ ถึง ๖๕๓ และแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้โจทก์ทราบ
 ตามหนังสือที่ กค ๐๖๐๗/๑๐๗๔๔ ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๔๖ ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑
 แผ่นที่ ๖๕๔

หลังจากที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี และอยู่ระหว่างการคัดค้าน
 การประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน ตั้งแต่เดือนสิงหาคม ๒๕๔๕ เป็นต้นมา
 โจทก์ได้ชำระภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์รุ่นที่พิพาทตามอัตราภาษีที่ถูกประเมินคือ
 ตามมูลค่าร้อยละ ๑๒ แต่สงวนสิทธิ์ในการขอคืนภาษีไว้ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๑๑
 แผ่นที่ ๓ ถึง ๔ และแผ่นที่ ๓๒ ถึง ๖๘๒

๔. คู่ความได้ตกลงกันให้ทำการตรวจสอบรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double
 Cab) ยี่ห้อ Ford ของโจทก์ และยี่ห้อ Mitsubishi ของผู้ประกอบการรายอื่น
 รถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) ยี่ห้อ Ford ของโจทก์ และยี่ห้อ Mitsubishi
 ของผู้ประกอบการรายอื่น และรถยนต์รุ่น Open Cab ที่พิพาท โดยทั้งสองฝ่าย

/ได้ไป

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๒๒ -

ได้ไปทำการตรวจสอบและยื่นคำแถลงพร้อมแนบภาพถ่ายประกอบคำแถลง ปรากฏตาม
คำแถลงรับข้อเท็จจริงของโจทก์และจำเลย ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ ทั้งได้ร่วมกัน
ตรวจสอบรถยนต์ที่นำมาศาลในวันชี้สองสถาน และแถลงรับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับ
ผลการตรวจสอบคุณสมบัติของรถยนต์ดังกล่าวว่า

๔.๑ รถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab)

๔.๑.๑ ยี่ห้อ Ford ของโจทก์ มีลักษณะดังต่อไปนี้

- (๑) ส่วนด้านหลังที่นั่งคนขับใช้เพื่อนั่งเป็นปกติวิสัย มีการติดตั้งที่
นั่งหรือเบาะ พนักพิง อันมีลักษณะสำหรับใช้เป็นที่นั่ง และติดตั้งเข็มขัดนิรภัยในบริเวณ
ดังกล่าวด้วย
- (๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูมีหน้าต่างกระจก สามารถหมุน
ขึ้นลงได้
- (๓) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้าง
ที่สุดของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว
๑๕๘ เซนติเมตร
- (๔) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบานประตู
จนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๘๔ เซนติเมตร
- (๕) มีประตู ๔ บาน

/๔.๑.๒

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๒๓ -

๔.๑.๒ ยี่ห้อ Mitsubishi ของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรายอื่น มีลักษณะ

ดังต่อไปนี้

(๑) ส่วนด้านหลังที่นั่งคนขับใช้เพื่อนั่งเป็นปกคิ้วสีย มีการติดตั้งที่

นั่งหรือเบาะ พนักพิง อันมีลักษณะสำหรับใช้เป็นที่นั่ง และติดตั้งเข็มขัดนิรภัยในบริเวณ

ดังกล่าวด้วย

(๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูมีหน้าต่างกระจก สามารถหมุน

ขึ้นลงได้

(๓) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้างที่

สุดของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว

๒๐๐ เซนติเมตร

(๔) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบานประตู

จนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๕๘ เซนติเมตร

(๕) มีประตู ๔ บาน

ลักษณะของรถยนต์ทั้ง ๒ ยี่ห้อดังกล่าวนี้ ยี่ห้อ Mitsubishi มีลักษณะตาม

เอกสารแนบท้ายคำแถลงของจำเลยลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ เอกสารแนบ ๔

หน้า ๒/๑ และหน้า ๒, ๕ และ ๖ ส่วนยี่ห้อ Ford มีลักษณะตามเอกสารแนบท้ายคำแถลง

ของจำเลยลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ หมายเลข ๓ ซึ่งตรงกับเอกสารแนบท้าย

/คำแถลง

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลไซ

- ๒๔ -

คำสั่งของโจทก์ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ หมายเลข ๓ รถยนต์ทั้ง ๒ ยี่ห้อดังกล่าว
 จำเลยจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ ๑๒ เนื่องจากมีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้
 ในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐)
 ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ เอกสารหมายเลข จ. ๒ แผ่นที่ ๕ ถึง ๑๖ และประกาศ
 กรมสรรพสามิต เรื่อง คุณสมบัติของรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕
 กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๒ แผ่นที่ ๑๗ ถึง ๑๘

๔.๒ รถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab)

๔.๒.๑ ยี่ห้อ Ford ของ โจทก์ มีลักษณะดังต่อไปนี้

(๑) ด้านหลังของที่นั่งคนขับหรือส่วนด้านหลังคนขับไม่มี
 ที่สำหรับใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัย ไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะ พนักพิง หรือสิ่งใด ๆ อันมี
 ลักษณะสำหรับใช้เป็นที่นั่งในบริเวณดังกล่าว และมีได้ติดตั้งเข็มขัดนิรภัยหรืออุปกรณ์
 อื่นใดในลักษณะเดียวกันเพื่อความปลอดภัยในกรณีเกิดอุบัติเหตุ

(๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูไม่มีหน้าต่างกระจกหรือ
 วัสดุอื่นใดซึ่งสามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้

(๓) ระยะค้ำนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่
 กว้างที่สุดของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน
 มีความยาว ๑๗๖ เซนติเมตร

/(๔)

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๒๕ -

(๔) ระยะค้ำนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของ

บานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๖๕ เซนติเมตร

(๕) มีประตู ๒ บาน

๔.๒.๒ ยี่ห้อ Mitsubishi ของผู้ประกอบการรายอื่น

มีลักษณะดังต่อไปนี้

(๑) ด้านหลังของที่นั่งคนขับหรือส่วนด้านหลังคนขับไม่มี

ที่สำหรับใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัย ไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะ พนักพิง หรือสิ่งใด ๆ อันมีลักษณะสำหรับใช้เป็นที่นั่งในบริเวณดังกล่าว และมีได้ติดตั้งเข็มขัดนิรภัยหรืออุปกรณ์อื่นใดในลักษณะเดียวกันเพื่อความปลอดภัยในกรณีเกิดอุบัติเหตุ

(๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูไม่มีหน้าต่างกระจกหรือ

วัตถุอื่นใดซึ่งสามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้

(๓) ระยะค้ำนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่

กว้างที่สุดของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๑๑๕ เซนติเมตร

(๔) ระยะค้ำนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลัง

ของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว

/๖๓.๕ เซนติเมตร

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาล

- ๒๖ -

๖๓.๕ เซนติเมตร

(๕) มีประตู ๒ บาน

ลักษณะของรถยนต์ทั้ง ๒ ยี่ห้อดังกล่าวนี้ ยี่ห้อ Mitsubishi มีลักษณะตามเอกสารท้ายคำแถลงของจำเลยลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ เอกสารแนบ ๔ หน้า ๑, ๓, ๔, ๖ และ ๘ และเอกสารท้ายคำแถลงของโจทก์ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ หมายเลข ๕ แผ่นที่ ๑/๖ ส่วนยี่ห้อ Ford มีลักษณะตามเอกสารหมาย จ. ๑ หน้า ๑๐๕ และเอกสารท้ายคำแถลงของโจทก์ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ หมายเลข ๑ แผ่นที่ ๑/๕ ซึ่งรถยนต์ทั้ง ๒ ยี่ห้อดังกล่าว จำเลยจัดเก็บภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๓ เนื่องจากมีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๑) ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๓ เอกสารหมาย จ. ๒ แผ่นที่ ๑๕ ถึง ๒๐ และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณสมบัติรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุกน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ เอกสารหมาย จ. ๒ แผ่นที่ ๒๑ ถึง ๒๒

๔.๓ รถยนต์ของโจทก์รุ่น Open Cab ที่พิพาท มีลักษณะดังต่อไปนี้

๔.๓.๑ ด้านหลังของที่นั่งคนขับ ไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะพนักพิง หรือสิ่งใด ๆ และไม่มีการติดตั้งเข็มขัดนิรภัยหรืออุปกรณ์อื่นใดในลักษณะเดียวกันเพื่อความปลอดภัยในกรณีเกิดอุบัติเหตุ

/๔.๓.๒

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๒๗ -

๔.๓.๒ ด้านหลังคนขับถัดจากประตูไม่มีหน้าต่างกระจกหรือวัสดุ

อื่นใดซึ่งสามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้

๔.๓.๓ ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้าง

ที่สุดของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว

๑๗๖ เซนติเมตร

๔.๓.๔ ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบาน

ประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๖๔ เซนติเมตร

ลักษณะของรถยนต์ของโจทก์รุ่น Open Cab เป็นไปตามเอกสารแนบท้าย

คำแถลงของจำเลยลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ เอกสารแนบ ๒ และเอกสารท้าย

คำแถลงของโจทก์ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ เอกสารแนบ ๒ แผ่นที่ ๕, ๖ และ ๑๐

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งและรถยนต์กระบะนั้น อธิบดีกรม

สรรพสามิตเคยมีคำวินิจฉัยไว้ตามคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ เรื่อง คำวินิจฉัย

พิทักษ์อรรถาภิสิทธิ์สรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖ ตามเอกสาร

หมาย ล.๑ แผ่นที่ ๒๕๔ ซึ่งต่อมาได้มีการยกเลิกไปโดยคำสั่งกรมสรรพสามิตที่

๕๓๗/๒๕๔๕ เรื่อง คำวินิจฉัยพิทักษ์อรรถาภิสิทธิ์สรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๒๖

กันยายน ๒๕๔๕ ตามเอกสารหมาย ล.๑ แผ่นที่ ๔๗๗

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามประเด็นข้อ ๑ ว่า รถยนต์รุ่น Open Cab ที่โจทก์

/ผลิต

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลไซ

- ๒๘ -

ผลิตและจำหน่ายซึ่งถูกประเมินภายในคดีนี้ เป็นรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติ
 พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ หรือไม่ และต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราใด
 ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้ทำการประเมินภาษีสำหรับการยื่น
 แบบแสดงรายการและชำระภาษีสรรพสามิตของเดือนกรกฎาคม ๒๕๕๕ ตามเอกสาร
 หมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๓๐๔ ถึง ๓๕๕ โดยอ้างว่าโจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต
 สำหรับรถยนต์รุ่น Open Cab ในอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๑๒ เพราะมีคุณลักษณะเป็น
 รถยนต์นั่งแบบมีกระบะ (Double Cab) อธิบดีกรมสรรพสามิตมีคำวินิจฉัยคำคัดค้านและ
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ขึ้นตามความเห็นของพนักงาน
 เจ้าหน้าที่ผู้ประเมิน ตามเอกสารหมายเลข จ. ๔ แผ่นที่ ๒ ถึง ๔ และเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่
 ๖๕๒ ถึง ๖๕๓ แต่โจทก์อ้างว่าเป็นรถยนต์กระบะ จึงมีปัญหาว່ารรถยนต์ของโจทก์เป็น
 รถยนต์นั่งแบบมีกระบะ (Double Cab) หรือเป็นรถยนต์กระบะ เมื่อพิจารณาตาม
 บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแล้วเห็นว่า ภาษีสรรพสามิต
 สำหรับสินค้ารถยนต์มีกฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้องอยู่ ๓ ฉบับ คือ พระราชบัญญัติพิกัด
 อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ เป็นกฎหมายที่กำหนดลักษณะและประเภทของสินค้า
 และอัตราภาษี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ เป็นกฎหมายที่ใช้บริหาร
 และควบคุมการจัดเก็บภาษี และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖
 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นเพื่อจัดสรรให้แก่องค์กรปกครอง

/ส่วนท้องถิ่น

(๓๑ ทวิ)



สำหรับहालไซ

- ๒๕ -

ส่วนท้องถิ่น รถยนต์เป็นสินค้าที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ ๕
ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแบ่งพิกัดของรถยนต์
ออกเป็น ๓ ประเภท คือประเภทที่ ๐๕.๐๑ รถยนต์นั่ง ประเภทที่ ๐๕.๐๒ รถยนต์โดยสาร
ที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน และประเภทที่ ๐๕.๕๐ อื่น ๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดใน
ราชกิจจานุเบกษา และมีกรกำหนดนิยาม “รถยนต์” “รถยนต์นั่ง” “รถยนต์โดยสาร”
และ “รถยนต์กระบะ” ไว้ด้วย ซึ่งความหมายของ “รถยนต์นั่ง” และ “รถยนต์กระบะ”
ได้กำหนดไว้ดังนี้

“รถยนต์นั่ง” หมายความว่า รถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับเพื่อใช้
สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย และให้หมายความรวมถึงรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน เช่น
รถยนต์ที่มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวร ด้านข้างและหรือด้านหลังคนขับ
มีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียานพาหนะใด

“รถยนต์กระบะ” หมายความว่า รถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับ
คนขับ และตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา

ตามนิยาม “รถยนต์นั่ง” ดังกล่าว ได้กำหนดความหมายของรถยนต์นั่งโดย
แบ่งออกเป็น ๓ ประการด้วยกันคือ (๑) รถเก๋ง ซึ่งหมายถึงรถยนต์นั่งแบบเก๋งทั่วไป (๒)
รถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย หมายถึงรถยนต์ที่โดยสภาพได้ออกแบบ
มาเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย ซึ่งจะขึ้นอยู่กับรูปแบบและสภาพของรถยนต์ในแต่ละ

/กรณีว่า

(๓๑ ทวิ)



เจ้าพระยาเสนาสุกล

- ๓๐ -

กรณีว่าประสงค์จะให้ใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยหรือไม่ และ (๓) รถยนต์ในลักษณะ
ทำนองเดียวกันกับรถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย เช่น
รถยนต์ที่มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวร ด้านข้างและหรือด้านหลังคนขับ
มีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียี่ห้อใด ส่วนนิยาม "รถยนต์กระบะ"
มีองค์ประกอบที่สำคัญคือต้องเป็นรถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับ
และตอนหลังมีกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา สำหรับการบริหาร
และควบคุมการจัดเก็บภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้กำหนด
ขั้นตอนการควบคุมและอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้โดยตรง และในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ
อัตราภาษีนั้นได้มีการลดอัตราภาษีสำหรับสินค้ารถยนต์จากที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตรา
ภาษีสรรพสามิต โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษี
สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งกำหนดว่า "เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ
หรือเพื่อความผาสุกของประชาชน รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศ
ลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการใด ๆ ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์
และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้" และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็ได้ออกประกาศกระทรวง
การคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์
๒๕๔๓ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๒ แผ่นที่ ๘ กำหนดให้ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต
สำหรับรถยนต์นั่งชนิดต่าง ๆ ไว้ โดยในบัญชีแนบท้ายประกาศกระทรวงการคลังฉบับนี้

/ได้แบ่ง

(๓๑/ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๓๑ -

ได้แบ่งรถยนต์นั่งตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ ๐๕.๐๑ ออกเป็น ๕ ชนิด ตามเอกสารหมาย จ. ๒ แผ่นที่ ๑๐ ถึง ๑๓ สำหรับรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ได้กำหนดไว้ใน (๔) โดยข้อ (๔.๑) กำหนดให้ลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ซึ่งมีคุณลักษณะตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตประกาศกำหนด ที่นำเข้าหรือผลิตโดยผู้ประกอบการรถยนต์ จากอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๕๐ เป็นร้อยละ ๑๒ และมีการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะของรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ตามเอกสารหมาย จ. ๒ แผ่นที่ ๑๗ ถึง ๑๘ เพื่อกำหนดคุณลักษณะของรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ที่จะได้รับการลดอัตราภาษีไว้ดังนี้

“ข้อ ๑ รถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) หมายถึง รถยนต์นั่งที่สร้างบนโครงสร้างของรถยนต์กระบะ และส่วนท้ายเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา ซึ่งมีคุณลักษณะครบถ้วนตามที่กำหนดใน ๑.๑, ๑.๒ และ ๑.๓ ทุกข้อ ดังต่อไปนี้

๑.๑ ตัวถังวางบนโครงสร้าง (Frame Construction) ของรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักกรดไม่น้อยกว่า ๑,๒๐๐ กิโลกรัม และมีน้ำหนักกรดรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม

๑.๒ ระบบกันสะเทือนหลังแบบແහນบ

/๑.๓

(๓๑ ทวี)



สำหรับहालไซ

- ๓๒ -

๑.๓ ส่วนท้ายเป็นกระเบบรทุกเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มี

หลังคา และมีความยาวของกระเบบไม่น้อยกว่า ๑๒๐ เซนติเมตร

นอกจากนั้นยังต้องมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้

คือ

(๑) ด้านหลังของที่นั่งคนขับหรือส่วนด้านหลังคนขับมีที่สำหรับไ้

เป็นปกติวิสัย

(๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูมีหน้าต่างกระจกหรือวัสดุอื่นใดซึ่ง

สามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้

(๓) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้างที่สุดของ

บานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาวเกินกว่า

๑๘๐ เซนติเมตร

(๔) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบานประตูจนถึง

ด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาวเกินกว่า ๖๕ เซนติเมตร

(๕) มีประตูมากกว่า ๒ บาน”

พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้ประเมินภาษีโดยอ้างว่ารถยนต์รุ่น Open

Cab ของโจทก์เป็นรถยนต์นั่งแบบมีกระเบบ (Double Cab) เนื่องจากมีคุณลักษณะตามที่

กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ เพราะมีประตูมากกว่า ๒ บาน โดยส่วนที่

/สามารถ

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๓๓ -

สามารถเปิดปิดด้านหลังคนขับมีลักษณะเป็นช่องทางเปิดเข้าออกมีบานเปิดปิด สามารถ
ถือว่าเป็นประตูได้ตามความหมายทั่วไป โดยไม่จำเป็นต้องมีมือจับหรือเปิดปิดได้เป็น
อิสระจากภายนอก พิเคราะห์แล้วเห็นว่า ในการวินิจฉัยว่ารถยนต์ของโจทก์เป็นรถยนต์นั่ง
หรือรถยนต์กระบะนั้น ต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี
สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๘ เป็นหลัก มิใช่บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต
พ.ศ. ๒๕๒๘ เนื่องจากเป็นปัญหาเกี่ยวกับลักษณะสินค้ามิใช่เรื่องการบริหารและควบคุม
การจัดเก็บภาษีโดยตรง กล่าวคือต้องพิจารณาว่าเป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์กระบะตาม
พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๘ ก่อน และถ้ามีปัญหาว่าต้อง
เสียภาษีสรรพสามิตอย่างไร จึงจะต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต
พ.ศ. ๒๕๒๘ ดังนั้น เมื่อประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษี
สรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ได้ออกตามความใน
มาตรา ๑๐๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๘ โดยมีการออกประกาศ
กรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะของรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕
กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ เพื่อประกอบการใช้บังคับของประกาศกระทรวงการคลัง ทั้งประกาศ
กระทรวงการคลังและประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวจึงเป็นเรื่องเกี่ยวกับการบริหารและ
ควบคุมการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๘ ไม่อาจนำมา
วินิจฉัยลักษณะรถยนต์ของโจทก์ว่าเป็นรถยนต์นั่งหรือไม่ การที่จำเลยนำประกาศ

/กระทรวงการคลัง

(๓๑ ทวี)



สำหรับค่า

- ๓๔ -

กระทรวงการคลังและประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวมาใช้วินิจฉัยเรื่องนี้จึงไม่ถูกต้อง
ปัญหาว่ารถยนต์ของโจทก์เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์กระเบตามพระราช
บัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ข้อเท็จจริงปรากฏตามคำแถลงรับของ
คู่ความในวันชี้สองสถาน ประกอบกับเอกสารแนบท้ายคำแถลงของจำเลยลงวันที่ ๒๐
สิงหาคม ๒๕๔๖ เอกสารแนบ ๒ และเอกสารแนบท้ายคำแถลงของโจทก์ลงวันที่ ๒๐
สิงหาคม ๒๕๔๖ เอกสารแนบ ๒ แผ่นที่ ๕, ๖ และ ๑๐ รถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์มี
ลักษณะดังต่อไปนี้

- (๑) ด้านหลังของที่นั่งคนขับ ไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะ พนักพิง หรือ
สิ่งใด ๆ และไม่มีการติดตั้งเข็มขัดนิรภัยหรืออุปกรณ์อื่นใดในลักษณะเดียวกันเพื่อ
ความปลอดภัยในกรณีเกิดอุบัติเหตุ
- (๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูไม่มีหน้าต่างกระจกหรือวัตถุอื่นใดซึ่ง
สามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้
- (๓) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้างที่สุด
ของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๑๗๖
เซนติเมตร
- (๔) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบานประตูจนถึง
ด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๖๔ เซนติเมตร

/เปรียบเทียบ

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๓๕ -

เปรียบเทียบรถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์ กับรถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) ยี่ห้อ Ford ของโจทก์ ซึ่งมีลักษณะตามที่ปรากฏในเอกสารหมายเลข ๑ หน้า ๑๐๕ และเอกสารท้ายคำแถลงของโจทก์ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๔๖ หมายเลข ๑ แผ่นที่ ๑/๕ ดังต่อไปนี้

(๑) ด้านหลังของที่นั่งคนขับหรือส่วนด้านหลังคนขับไม่มีที่สำหรับใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัย ไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะ พนักพิง หรือสิ่งใด ๆ อันมีลักษณะสำหรับใช้เป็นที่นั่งในบริเวณดังกล่าว และมีได้ติดตั้งเข็มขัดนิรภัยหรืออุปกรณ์อื่นใดในลักษณะเดียวกันเพื่อความปลอดภัยในกรณีเกิดอุบัติเหตุ

(๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูไม่มีหน้าต่างกระจกหรือวัตถุอื่นใดซึ่งสามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้

(๓) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้างที่สุดของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๑๗๖ เซนติเมตร

(๔) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๖๔ เซนติเมตร

(๕) มีประตู ๒ บาน

จะเห็นว่าสภาพทั่วไปโดยรวมของรถยนต์รุ่น Open Cab จะเหมือนกับ

/รถยนต์

(๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๓๖ -

รถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) ต่างกันเพียงว่ารุ่น Open Cab มีส่วนที่เป็นผนัง
ด้านข้างบริเวณที่เก็บของด้านหลังที่นั่งคนขับสามารถเปิดปิดได้เท่านั้น

เปรียบเทียบรถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์กับรถยนต์กระบะตอนครึ่ง
(Space Cab) ยี่ห้อ Mitsubishi ของผู้ประกอบการรายอื่น ซึ่งมีลักษณะตามที่
ปรากฏในเอกสารท้ายคำแถลงของจำเลยลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๕๖ เอกสารแนบ
หน้า ๑, ๓, ๔, ๖ และ ๘ และเอกสารท้ายคำแถลงของโจทก์ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๕๖
หมายเลข ๕ แผ่นที่ ๑/๖ ดังต่อไปนี้

(๑) ด้านหลังของที่นั่งคนขับหรือส่วนด้านหลังคนขับไม่มีที่สำหรับใช้นั่ง
ได้เป็นปกติวิสัย ไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะ พนักพิง หรือสิ่งใด ๆ อันมีลักษณะสำหรับ
ใช้เป็นที่นั่งในบริเวณดังกล่าว และมีได้ติดตั้งเข็มขัดนิรภัยหรืออุปกรณ์อื่นใดในลักษณะ
เดียวกันเพื่อความปลอดภัยในกรณีเกิดอุบัติเหตุ

(๒) ด้านหลังคนขับถัดจากประตูไม่มีหน้าต่างกระจกหรือวัตถุอื่นใดซึ่ง
สามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้

(๓) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้างที่สุดของ
บานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๑๗๕
เซนติเมตร

(๔) ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบานประตูจนถึง

/ด้านหลัง

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๓๖ -

ด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน มีความยาว ๖๑.๕ เซนติเมตร

(๕) มีประตู ๒ บาน

จะเห็นได้ว่าสภาพโดยรวมทั่วไปเหมือนกับรถยนต์ของโจทก์รุ่น Open Cab

ต่างกันเพียงระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้างที่สุดของบาน

ประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน รถยนต์กระบะตอนครึ่ง

(Space Cab) ยี่ห้อ Mitsubishi มีความยาว ๑๑๙ เซนติเมตร ส่วนรถยนต์ของโจทก์รุ่น

Open Cab มีความยาว ๑๑๖ เซนติเมตร ระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลัง

ของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับในแนวระนาบเดียวกัน รถยนต์กระบะ

ตอนครึ่ง (Space Cab) ยี่ห้อ Mitsubishi มีความยาว ๖๑.๕ เซนติเมตร ส่วนรถยนต์ของ

โจทก์รุ่น Open Cab มีความยาว ๖๔ เซนติเมตร และรถยนต์ของโจทก์รุ่น Open Cab

มีส่วนผนังด้านข้างบริเวณที่เก็บของด้านหลังที่นั่งคนขับสามารถเปิดปิดได้

รถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) ยี่ห้อ Ford ของโจทก์ และยี่ห้อ

Mitsubishi ของผู้ประกอบการรายอื่น จำเลยถือว่าเป็นรถยนต์กระบะตามพระราช

บัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ และเสียภาษีในอัตราร้อยละ ๑ เนื่องจาก

มีคุณสมบัติตามที่กำหนดในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราและยกเว้น

ภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๑) ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๓ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๒

แผ่นที่ ๑๙ ถึง ๒๐ และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณสมบัติรถยนต์กระบะ

/ที่ออก

(๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๓๘ -

ที่ออกแบบสำหรับให้มีน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๒ แผ่นที่ ๒๑ ถึง ๒๒ ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างรถยนต์ของโจทก์รุ่น Open Cab กับรถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space-Cab) ยี่ห้อ Ford ของโจทก์ และยี่ห้อ Mitsubishi ของผู้ประกอบการรายอื่น คือรถยนต์รุ่น Open Cab มีส่วนผนังด้านข้างบริเวณที่เก็บของด้านหลังที่ที่นั่งคนขับสามารถเปิดปิดได้ จึงมีปัญหว่าการมีส่วนผนังที่เปิดปิดได้ดังกล่าวจะทำให้มีสภาพเป็นรถยนต์นั่งหรือไม่

พิเคราะห์แล้วเห็นว่า รถยนต์นั่งตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๖ หมายความว่า รถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย และให้หมายความรวมถึงรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน เช่น รถยนต์ที่มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวร ด้านข้างและหรือด้านหลังคนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียี่ห้อใด **รถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์ไม่ใช่รถเก๋ง** **แต่จะถือเป็นรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย หรือเป็นรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกันกับรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยได้หรือไม่** เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่ารถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์ ส่วนด้านหลังของที่นั่งคนขับไม่มีการติดตั้งที่นั่งหรือเบาะ พนักพิง หรือสิ่งใด ๆ และไม่มีการติดตั้งเข็มขัดนิรภัยหรืออุปกรณ์อื่นใดในลักษณะเดียวกันเพื่อความปลอดภัยในกรณีเกิดอุบัติเหตุ และส่วนด้านหลังคนขับถัดจากประตูไม่มีหน้าต่างกระจกหรือวัตถุอื่นใดซึ่งสามารถหมุน

/ขึ้น-ลง

(๓๑ ทวิ)

สำหรับศาล



- ๓๕ -

ขึ้น-ลง หรือเลื่อนไปด้านข้างได้ ซึ่งจะเหมือนกับรถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) ยี่ห้อ Ford ของโจทก์ และยี่ห้อ Mitsubishi ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่น แสดงว่ารถยนต์รุ่น Open Cab ได้ออกแบบโดยมีเจตนาที่จะให้ใช้อย่างเดียวกับรถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) มิได้มุ่งหมายให้เป็นรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย หรือเป็นรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกันกับรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย ที่จะถือว่าเป็นรถยนต์นั่งตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ดังนั้น รถยนต์รุ่น Open Cab จึงคงมีสภาพเป็นรถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหลังคนขับคนเดียวสำหรับคนขับและตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา ตามนิยาม “รถยนต์กระบะ” ที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ มีลักษณะเช่นเดียวกับรถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) โดยพื้นที่ซึ่งอยู่ด้านหลังคนขับไม่อาจถือว่าเป็นส่วนที่ใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัย สำหรับพนักที่สามารถเปิดปิดได้หรือระบบ Rear Access System “RAS” หรือ Rear Access Panels “RAP” ที่โจทก์อ้างว่าออกแบบมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความสะดวกและประสิทธิภาพในการขนถ่ายสัมภาระ ตลอดจนเพิ่มความปลอดภัยในการจัดเก็บสินค้านั้น เห็นว่าการมีส่วนพนักที่สามารถเปิดปิดได้เช่นนี้มิใช่จะทำให้พื้นที่ด้านหลังที่นั่งคนขับกลายเป็นส่วนที่ใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัยไปได้ไม่ เพราะพื้นที่ในส่วนนี้ก็ยังคงเหมือนกับรถยนต์กระบะตอนครึ่ง (Space Cab) ทุกประการ ต่างกันเพียงเปิดปิดได้เท่านั้น และจะถือว่าเป็นประตูเปิดปิดเหมือนกับรถยนต์

/ทั่วไป

○ (๓๑ ทวี)



สำหรับคา

- ๔๐ -

ทั่วไปหรือไม่ ก็มีสาระสำคัญที่จะทำให้ผลการวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงไป เพราะ “รถยนต์นั่ง” ตามนิยามที่พระราชบัญญัติพิกัดอัตราสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ กำหนดไว้ มิได้กำหนดเรื่องจำนวนประตูและบานประตูเป็นองค์ประกอบสำคัญแต่อย่างใด แต่ที่สำคัญคือ เป็นรถยนต์ที่ออกแบบมาเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย หรือในลักษณะที่ตนเองเดียวกับรถยนต์ที่ออกแบบมาเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยหรือไม่เท่านั้น

เกี่ยวกับกับรถยนต์นั่งและรถยนต์กระบะนั้น อธิบดีกรมสรรพสามิตเคยมี

คำวินิจฉัยไว้ตามคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖ ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๒๕๔ กำหนดให้รถยนต์กระบะที่มีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ เป็นรถยนต์นั่งตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ ๐๕.๐๑

(๑) ที่ขยายหรือต่อเติมห้องคนขับออกไปทางด้านหลังของที่นั่งคนขับ หรือทำให้มีส่วนด้านหลังคนขับเพื่อใช้นั่งได้เป็นปกติวิสัย

(๒) ด้านหลังคนขับตัดจากประตูมีหน้าต่างกระจกหรือวัตถุอื่นใดซึ่งสามารถหมุนขึ้น-ลง หรือเลื่อน ไปด้านข้างได้

(๓) ที่วัดระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหน้าส่วนที่กว้างที่สุดของบานประตูจนถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับ (ในแนวระนาบเดียวกัน) แล้วมีความยาวเกินกว่า ๑๘๐ เซนติเมตร

(๔) ที่วัดระยะด้านนอกตัวรถยนต์จากแนวขอบด้านหลังของบานประตูจน

○ (๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๔๑ -

ถึงด้านหลังสุดของห้องคนขับ (ในแนวระนาบเดียวกัน) แล้วมีความยาวเกินกว่า ๖๕ เซนติเมตร

คำสั่งกรมสรรพสามิตฉบับนี้ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และต่อมาถูกยกเลิกไปโดยคำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ ๕๓๗/๒๕๔๕ เรื่องคำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน ๒๕๔๕ ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๔๗๗ จำเลยยอมรับว่ารถยนต์ของโจทก์มีลักษณะเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ ดังกล่าว แต่อ้างว่าในขณะเดียวกันก็มีคุณลักษณะตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องคุณลักษณะของรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ด้วย โดยมีประตุมากกว่า ๒ บาน จึงถือว่าเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ซึ่งเป็นเหตุให้ต้องมีการประเมินภาษี ข้ออ้างของจำเลยดังกล่าวเป็นการนำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการลดอัตราภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาใช้วินิจฉัยเรื่องลักษณะสินค้าซึ่งได้วินิจฉัยมาแล้วข้างต้น ส่วนคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ ๑๓๔/๒๕๓๖ เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับรถยนต์ ลงวันที่ ๓ มิถุนายน ๒๕๓๖ ออกมาเพื่อตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และใช้ประกอบการพิจารณาในกรณีที่มีปัญหาต้องตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อเป็นแนวทางให้เกิดความชัดเจนเกี่ยวกับลักษณะสินค้า อย่างไรก็ตาม การตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตก็ไม่อาจ

/กระทำ

○ (๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๔๒ -

กระทำให้เกินกว่าความหมายหรือนิยามเกี่ยวกับลักษณะสินค้าที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้น แม้ว่าคำสั่งกรมสรรพสามิตฉบับนี้ได้ถูกยกเลิกไปแล้วก็มีไว้จะทำให้สามารถนำ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะของรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ มาใช้ตีความพิก้อตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้ารถยนต์ของโจทก์ได้ไม่ ส่วนข้อที่จำเลยอ้างว่าอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจกำหนดคุณสมบัติของรถยนต์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ โดยได้รับมอบหมายจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งย่อมกระทำได้ตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ เห็นว่าแม้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๕ จะกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจกำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัติได้ และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๐) ลงวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ จะให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดคุณลักษณะของรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) ก็ตาม แต่ก็เป็นเรื่องการกำหนดกิจการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มิใช่กิจการตามพระราชบัญญัติพิก้อตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งเป็นกฎหมายคนละฉบับกัน การนำกิจการที่กำหนดขึ้นตามกฎหมายฉบับหนึ่ง ไปใช้บังคับกับกิจการตามกฎหมายอีกฉบับหนึ่งโดยที่ไม่มีกฎหมายรองรับให้กระทำได้อ่อมเป็นการมิชอบ ข้ออ้างของจำเลย

/ จึงฟังไม่ขึ้น

○ (๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๔๓ -

จึงฟังไม่ขึ้น การประเมินภาษีสรรพสามิตของพนักงานเจ้าหน้าที่ คำวินิจฉัยคำคัดค้านของ
อธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่
ชอบด้วยกฎหมาย

มีปัญหาต่อไปว่ารถยนต์ของโจทก์ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราใด
ข้อเท็จจริงปรากฏตามคำแถลงรับของจำเลยในวันชี้สองสถานว่ารถยนต์รุ่น Open Cab
ของโจทก์มีคุณสมบัติอย่างอื่นตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง
คุณลักษณะของรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มีน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่
เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๒ แผ่นที่ ๒๑ ถึง
๒๒ ซึ่งเสียภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าในอัตราร้อยละ ๓ เพียงแต่ได้แย้งว่ามีประตูกินกว่า
๒ บาน จึงมีลักษณะเป็นรถยนต์นั่งที่มีกระบะ (Double Cab) พิเคราะห์แล้วเห็นว่า เมื่อได้
วินิจฉัยมาแล้วว่ารถยนต์ของโจทก์เป็นรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี
สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และเมื่อปรากฏว่ารถยนต์ของโจทก์มีคุณลักษณะตามประกาศ
กรมสรรพสามิต เรื่อง คุณลักษณะของรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มีน้ำหนักกร
รวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ ซึ่งประกาศ
กรมสรรพสามิตฉบับนี้ออกมาเพื่อประกอบการใช้บังคับของประกาศกระทรวงการคลัง
เรื่อง การลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๑) ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๓
ตามเอกสารหมายเลข จ. ๒ แผ่นที่ ๑๕ ถึง ๒๐ อันเป็นประกาศกระทรวงการคลังที่ออกตาม

/ความใน

○ (๓๑ ทวี)

สำหรับคา



- ๔๔ -

ความในมาตรา ๑๐๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ กำหนดให้ลดอัตราภาษีสรรพสามิตของรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มีน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม จากอัตราตามมูลค่าร้อยละ ๕๐ เป็นร้อยละ ๓ รถยนต์รุ่น Open Cab ของโจทก์จึงได้รับสิทธิในการเสียภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าในอัตราร้อยละ ๓

ปัญหาต้องวินิจฉัยต่อไปตามประเด็นข้อ ๒ ว่า จำเลยต้องคืนเงินค่าภาษีสรรพสามิต ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) และเงินเพิ่ม ที่ชำระไว้แล้ว พร้อมด้วยดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือน ให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด ข้อเท็จจริงปรากฏว่า หลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านแล้วโจทก์ได้นำเงินค่าภาษี เงินเพิ่ม ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) จำนวน ๔๕,๕๐๒,๗๐๘.๗๘ บาท ตามคำวินิจฉัยคำคัดค้านไปชำระให้แก่จำเลยเมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม ๒๕๔๖ ตามเอกสารหมายเลข จ. ๑๑ แผ่นที่ ๒ และได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านตามแบบ ภย. ๐๑ - ๒๖ ลงวันที่ ๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๖ ตามเอกสารหมายเลข ล.๑ (แผ่นที่ ๖๐๐ ถึง ๖๒๖) จนกระทั่งได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามแบบ ภย. ๐๒ - ๐๕ ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๔๖ ตามเอกสารหมายเลข ล. ๑ แผ่นที่ ๖๕๒ ถึง ๖๕๓ และหลังจากที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ขณะอยู่ในระหว่างการคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้าน ตั้งแต่เดือนสิงหาคม ๒๕๔๕ เป็นต้นมา โจทก์ได้ชำระภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์รุ่น Open Cab ในอัตราภาษีที่ถูกประเมินคือตามมูลค่าร้อยละ ๑๒ แต่สงวนสิทธิในการขอคืนภาษีไว้

/ตามเอกสาร

○ (๓๑ ทวิ)



สำหรับศาลใช้

- ๔๕ -

ตามเอกสารหมาย จ. ๑๑ แผ่นที่ ๓ ถึง ๔ และแผ่นที่ ๓๒ ถึง ๖๘๒ พิเคราะห์แล้ว เห็นว่า เมื่อการประเมินภาษีสรรพสามิตของพนักงานเจ้าหน้าที่ คำวินิจฉัยคำตัดสินของ อธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ชอบ ด้วยกฎหมาย ภาษีสรรพสามิต เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) ที่โจทก์ชำระไว้จึงเกินกว่าอัตราที่กำหนด เป็นการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ซึ่งโจทก์ย่อมมีสิทธิได้รับเงินคืน ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐๗ วรรคหนึ่ง และจำนวนมีหน้าที่ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้นให้แก่โจทก์ด้วย ตามพระราช บัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๑๐ โดยดอกเบี้ยที่ให้จะต้องไม่เกินกว่า จำนวนเงินที่ได้รับคืน และให้คิดตั้งแต่วันที่ชำระภาษีตามการประเมินจนถึงวันที่ลงใน หนังสือแจ้งคำสั่งคืน ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๑ (พ.ศ. ๒๕๒๗) ออกตามความใน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการสั่ง ให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษี

พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อ มหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) ตามหนังสือที่ รย ๐๐๐๖/๑๘๕๖ ลงวันที่ ๑๕ สิงหาคม ๒๕๔๕ คำวินิจฉัยคำตัดสินการประเมินภาษีสรรพสามิต ตามหนังสือที่ กค ๐๖๐๗/๕๔๘๘๐ ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม ๒๕๔๕ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์คำวินิจฉัย

/คำตัดสิน

○ (๓๑ ทวี)



สำหรับศาลใช้

- ๔๖ -

คำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต เลขที่ ๓/๒๕๔๖ ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๔๖
 ให้จำเลยคืนเงินค่าภาษีสรรพสามิต ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย (ภาษีส่วนท้องถิ่น) และ
 เงินเพิ่ม จำนวน ๔๕,๕๐๒,๗๘๐.๗๖ บาท (สี่สิบล้านห้าแสนสองพันเจ็ดร้อยแปดสิบ
 บาทเจ็ดสิบกบาท) พร้อมด้วยดอกเบี้ยอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือนจากต้นเงินจำนวน
 ดังกล่าวนับแต่วันที่ ๒๓ มกราคม ๒๕๔๖ เป็นต้นไปจนถึงวันที่ลงในหนังสือแจ้งคำสั่ง
 คืนภาษี โดยดอกเบี้ยมิให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคืน และให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียม
 แทนโจทก์โดยกำหนดค่าทนายความ ๒๐,๐๐๐ บาท./



นายประภาส คงเอียด

นายเรืองฤทธิ์ ศรีวรรณนะ

นายอรรถพร วิฑูรการ



สำเนาถูกต้อง

(นางนันทน์กัศ ดุทธิกุลดิทธิชัย)
เจ้าพนักงานศาลยุติธรรม 7

ศิริพร/พิมพ์

ค่า	๕๖๕๐๓	๒๐.-	บาท
ใบเสร็จรับเงินเลขที่	๗๑๒๓/๕๖๗๘๙		
ลงวันที่	๕ ต.ค. ๒๕๔๖		
	ศิริพร/พิมพ์ เจ้าพนักงานศาล		

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ : นางสาวฤทัยรัตน์ เมืองแก้ว

เกิดวันที่ : 21 กุมภาพันธ์ 2530

การศึกษา : พ.ศ. 2548 จบการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนชลกันยานุกูล จังหวัดชลบุรี
พ.ศ. 2552 จบการศึกษาระดับปริญญาตรีวิทยาศาสตรบัณฑิต เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง จาก
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
พ.ศ. 2553 จบการศึกษาระดับบัณฑิตไทย (น.บ.ท.) สมัยที่ 62 จากสำนักฝึกอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
ได้รับประกาศนียบัตรหลักสูตรวิชาว่าความของสำนักฝึกอบรมวิชาว่า
ความแห่งสภานายความรุ่นที่ 33

การทำงาน : เดือนกันยายน 2553 – เดือนกันยายน 2554 เป็นนิติกร สำนักงานคณะกรรมการ
นโยบายรัฐวิสาหกิจ กระทรวงการคลัง
ปัจจุบัน เป็นพนักงานนิติกร กรมโยธาธิการและผังเมือง กระทรวงมหาดไทย