การจัดทำอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่*

*สุปรียา แก้วละเอียด***

บทคัดย่อ

โครงการศึกษาวิจัยเพื่อปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต เป็นการรวบรวมกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่มีอยู่เป็นจำนวนมากและกระจัดกระจาย ให้เป็นระบบและจัดหมวดหมู่ของกฎหมายเหล่านี้ให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่ นอกจากนี้ จากการศึกษาพบว่ากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติหลายฉบับมีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตและการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี เช่น นิยามของคำว่า “ราคา” ยังไม่ชัดเจน ปัญหาของการใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ในการคำนวณภาษี ปัญหาการยกเว้นภาษีกรณีสินค้าเสียหายหรือเสื่อมสภาพไม่ครอบคลุมสินค้าบางประเภท เป็นต้น คณะผู้วิจัยจึงได้ปรับปรุงและแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติบางฉบับที่มีปัญหา ตลอดจนยกร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติขึ้นใหม่ทั้งสิ้นจำนวน 142 ฉบับเพื่อให้สอดคล้องกับโครงสร้างและ

---

*บทความนี้เป็นการนำเสนอผลการศึกษาวิจัยโดยสรุปจาก โครงการวิจัยเรื่อง “โครงการจัดทำอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่” จัดทำโดย คณะผู้วิจัย สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เสนอต่อ กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง ปี 2557

**น.บ. (เกียรตินิยมอันดับ 1) (ธรรมศาสตร์), ปริญญาโทสาขากฎหมายมหาชน (เกียรตินิยม) และปริญญาเอกสาขากฎหมายมหาชน (เกียรตินิยมอันดับ 1) มหาวิทยาลัยตูลูส 1 ประเทศฝรั่งเศส, อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หนึ่งในคณะผู้วิจัยโครงการวิจัยเรื่อง “โครงการจัดทำอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่”

หลักการของร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต การพัฒนากฎหมายภาษีสรรพสามิตทั้งระดับพระราชบัญญัติและอนุบัญญัติให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน จะเป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพสามิตในการใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากขึ้น รวมทั้งยังเป็นการพัฒนากฎหมายให้มีความทันสมัยและเป็นสากลอีกด้วย

คำสำคัญ : ภาษีสรรพสามิต อนุบัญญัติทางภาษี ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย การจัดเก็บภาษีในระบบผสม

Abstract

The present research project aims at improving Thailand's subordinate excise tax laws to perform in accordance with the draft of excise tax code. Attempts were made to compile numerous subordinate tax laws and to categorize them according to the newly launched draft of excise tax code. It also found that multiple subordinate tax laws pose difficulties for excise department agencies in conducting their law enforcement activities and excise tax payers' compliance. Some limitations of subordinate tax laws are an unclear definition of "prices", the use of final wholesale price as excisable values, and that tax exemption on damage or deteriorated goods was not granted to full scope of products being taxed. The researchers subsequently amended some impractical subordinate excise tax laws and propose 142 drafting subordinate excise tax laws on the basis of the structure and the principles of the drafting excise tax laws. An alignment between Thailand's subordinate excise tax laws and the new draft of excise tax code will enable the Excise Department of Thailand to apply excise tax laws in a more effective and fair manner as well as bring Thai excise tax code to meet modern tax administration and internationally-recognized standards.

Keywords : Excise Tax, Subordinate Tax Law, Final Wholesale Price, Mix System

บทนำ

บทความนี้เป็นการนำเสนอผลการศึกษาของโครงการวิจัยเรื่อง “การจัดทำอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่” ซึ่งเป็นการดำเนินการศึกษาที่ต่อเนื่องมาจากโครงการวิจัยเรื่อง “การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต” ที่ดำเนินการแล้วเสร็จเมื่อปี 2555 โดยการวิจัยเพื่อจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตดังกล่าวนี้เป็นการรวบรวม ปรับปรุงและแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับพระราชบัญญัติทั้ง 7 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไพ่ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 โดยนำมารวมและยกร่างเป็นประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตซึ่งกรมสรรพสามิตได้ดำเนินการเสนอร่างกฎหมายดังกล่าวให้คณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบและได้เสนอร่างกฎหมายเข้าสู่การพิจารณาของสภานิติบัญญัติแห่งชาติเป็นที่เรียบร้อยแล้ว[1]

เพื่อเป็นการเตรียมความพร้อมให้กฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติสอดคล้องกับโครงสร้างและหลักการของร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต จึงจำเป็นต้องพิจารณาปรับปรุงและพัฒนากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมากและมีลักษณะกระจัดกระจายไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน เนื่องจากไม่เคยมีการศึกษารวบรวมหรือจัดหมวดหมู่กฎหมายอนุบัญญัติเหล่านี้ให้เป็นระบบ ทำให้ระบบภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจึงมีความซับซ้อนและยากต่อการสืบค้นหรือทำความเข้าใจของผู้เสียภาษีหรือบุคคลธรรมดาทั่วไป นอกจากนี้ กฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติหลายฉบับมีปัญหาในการใช้และการตีความอันเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิต ตลอดจนเป็นอุปสรรคต่อการค้าและการลงทุนของผู้ประกอบการทั้งจากในประเทศและต่างประเทศ ดังนั้น จึงจำเป็นที่ต้องทำการปรับปรุงและแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิตอนุบัญญัติ ตลอดจนทำการรวบรวมหรือพิจารณาคัดแยกและวิเคราะห์กฎหมายอนุบัญญัติฉบับต่าง ๆ และทำการเปรียบเทียบกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ได้จัดทำขึ้นก่อนหน้านี้ เพื่อให้

---

[1] คณะรัฐมนตรีได้ให้ความเห็นชอบต่อร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต เมื่อวันที่ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2558 โดยในชั้นการพิจารณาของกฤษฎีกา สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เสนอว่า หากตรากฎหมายดังกล่าวเป็นพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. .... จะมีความเหมาะสมมากกว่าการตราเป็นประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต คณะรัฐมนตรีเห็นชอบด้วย และได้เสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. .... เข้าสู่การพิจารณาของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เมื่อวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2559 และได้ผ่านความเห็นชอบของสภานิติบัญญัติแห่งชาติเมื่อวันที่ 22 ธันวาคม พ.ศ. 2559 แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากโครงการวิจัยเรื่องนี้ได้จัดทำขึ้นเมื่อ พ.ศ. 2557 ซึ่งยังไม่ได้มีการเสนอร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตให้คณะรัฐมนตรีและรัฐสภาให้ความเห็นชอบ ในบทความฉบับนี้จึงเป็นการเสนอผลการศึกษาของการรวบรวม การปรับปรุงแก้ไข และการจัดทำกฎหมายอนุบัญญัติโดยยึดโครงสร้าง หลักการและบทบัญญัติของร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับที่สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์เสนอต่อกรมสรรพสามิตเมื่อปี พ.ศ. 2555 เป็นหลัก

การพัฒนากฎหมายภาษีสรรพสามิตอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต และสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี ตลอดจนมีความทันสมัยและเหมาะสมต่อสถานการณ์การค้าและการลงทุนในปัจจุบัน เอื้อต่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมต่อไป

บทความฉบับนี้จึงมุ่งหมายที่จะเสนอผลการศึกษาจากการจัดทำอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่ เนื้อหาของบทความนี้แบ่งออกเป็นสามส่วนที่สำคัญ คือ ส่วนที่หนึ่ง ผลการศึกษาเกี่ยวกับแนวคิดและหลักการตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษี ส่วนที่สอง ผลการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาของกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติของประเทศไทยและแนวทางการแก้ไขปัญหา และส่วนที่สาม แนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

ส่วนที่ 1
หลักการพื้นฐานของการตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษี

การพัฒนากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตนั้นจะต้องคำนึงถึงหลักการพื้นฐานทางภาษีที่สำคัญ ได้แก่ หลักภาษีอากรที่ดี หลักความยินยอมทางภาษี และหลักการตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษี โดยมีรายละเอียดดังนี้

1.1 หลักภาษีอากรที่ดี

นักวิชาการทางภาษีได้กล่าวถึงหลักภาษีอากรที่ดีไว้ ดังนี้[2]

1) หลักความเป็นธรรม ภาษีที่ดีต้องมีก่อให้เกิดความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมถือเป็นหัวใจสำคัญของหลักการภาษีที่ดี ในการพิจารณาในเรื่องของความเป็นธรรมนั้นจะต้องพิจาณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บและความเป็นธรรมในการวิธีการจัดเก็บภาษีด้วย

2) หลักความแน่นอน กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่แจ้งชัดแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือ จะต้องมีความแน่นอนและชัดเจนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนและความชัดเจนในเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจในภาษีที่ตนจะต้องเสียและช่วยทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีง่ายขึ้น หากภาษีขาดความแน่นอนก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีทำได้ยากขึ้นและอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

---

[2]โปรดดู เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, ฉบับพิมพ์ครั้งที่ 9, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552, หน้า 183-186. และโปรดดู ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน. 2536), น.6.

3) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ไม่ควรมีผลกระทบกระเทือนต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือกระทบกระเทือนแต่น้อยที่สุด

4) หลักความสะดวกหรือหลักความเรียบง่าย ภาษีอากรที่ดีต้องสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บ ไม่ยุ่งยากซับซ้อน รวมทั้งต้องสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการชำระภาษี กฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่าง ๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจและกรอกรายการ

5) หลักความประหยัด ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เหตุที่ภาษีอากรที่ต้องเสียค่าใช้จ่ายการจัดเก็บต่ำที่สุด เพราะถ้าเสียค่าใช้จ่ายมากก็หมายความว่า รายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศต้องลดน้อยตามส่วน ดังนั้น รัฐจึงต้องสร้างระบบการบริหารจัดจัดเก็บภาษีที่ดีเพื่อลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ และภาระข้อยุ่งยากของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด

6) หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ในระบบภาษีที่ดีนั้นภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บ จะต้องสามารถทำการบริหารจัดเก็บได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้

7) หลักของความยืดหยุ่น ภาษีที่ดีนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย

การตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษีจึงควรต้องคำนึงถึงหลักการทั้ง 7 ประการข้างต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายภาษีควรมีความชัดเจน ไม่เปลี่ยนแปลงได้ง่ายหรือเปิดช่องให้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจโดยไม่กำหนดกรอบการใช้อำนาจตามหลักความแน่นอน และกฎหมายไม่ยุ่งยากซับซ้อนตามหลักความสะดวกหรือหลักความเรียบง่าย รวมทั้งมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บต่ำและสร้างภาระในการเสียภาษีน้อยตามหลักความประหยัด

2. หลักความยินยอมทางภาษี

หลักความยินยอมทางภาษี ซึ่งถือเป็นหลักการที่สำคัญหลักการหนึ่งของหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรมีความหมายได้ 2 นัย[3] ได้แก่

1) ความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ลักษณะที่สอดคล้องตามกฎหมาย กล่าวคือ การอนุมัติภาษี การบริหารภาษี และการจัดเก็บภาษี ต้องกระทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น

2) ความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงอนุมัติจัดเก็บภาษีและระบบภาษีอยู่ภายใต้ขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมาย

---

[3]PHILIP (L), Finances Publiques, 3eme edition, Paris, Cujas, p.341, อ้างถึงใน, ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), น. 90.

เมื่อพิจารณาความหมายทั้งสองนัยของหลักความยินยอมทางภาษีแล้ว ย่อมแสดงให้เห็นว่าภาษีต้องได้รับการตกลงยินยอมตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับการตกลงยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้ กล่าวคือ รัฐสภาในฐานะฝ่ายนิติบัญญัตินั่นเอง

หลักความยินยอมทางภาษีหรือหลักไม่มีภาษีโดยไม่มีผู้แทน ถือเป็นหลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษี ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทางภาษีที่สำคัญและเป็นหลักกฎหมายที่มีวิวัฒนาการมาอย่างยาวนาน โดยมีจุดเริ่มต้นมาตั้งแต่การเกิดขึ้นของ Magna Carta เมื่อปีค.ศ. 1215 ตามมาด้วย Petition of rights เมื่อ ค.ศ. 1628 และเกิดขึ้นอย่างชัดเจนในพระราชบัญญัติประกาศสิทธิและเสรีภาพและการสืบราชสันตติวงศ์ หรือที่รู้จักในนาม “บทบัญญัติว่าด้วยสิทธิ” (Bill of rights) เมื่อ ค.ศ.1689 ที่วางหลักการสำคัญสองประการ ประการแรกคือพระมหากษัตริย์จะทรงใช้ หรืองดใช้กฎหมาย โดยปราศจากความยินยอมจากรัฐสภามิได้ และประการที่สอง การเรียกเก็บเงินสำหรับใช้ในกิจการของพระองค์โดยปราศจากความยินยอมของรัฐสภา การเรียกเก็บเงินนอกกำหนดเวลาที่รัฐสภาเห็นชอบ หรือการเรียกเก็บเงินโดยวิธีอื่นที่รัฐสภาไม่ได้ให้ความเห็นชอบ เหล่านี้ถือเป็นการกระทำที่มิชอบทั้งสิ้น ข้อเรียกร้องทั้งสองประการใน Bill of rights นี้ทำให้รัฐ (ซึ่งในยุคนั้นหมายถึงพระมหากษัตริย์) มิอาจใช้อำนาจตามอำเภอใจในการเรียกเก็บภาษีดังที่เคยเป็นมา การกำหนดหลักเกณฑ์ว่าด้วยภาษี จะต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาเสมอ โดยเฉพาะในประเทศที่ถือว่าสนธิสัญญาเป็นกฎหมายที่มีสภาพบังคับเช่นเดียวกับกฎหมายภายใน หากสนธิสัญญานั้นมีเนื้อหาเกี่ยวกับการตั้งและการจัดเก็บภาษี ก็ต้องผ่านความเห็นชอบของรัฐสภาเช่นเดียวกัน[4] พัฒนาการดังกล่าวทำให้ประเทศที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตยมีการรับรองหลักความยินยอมทางภาษีในไว้รัฐธรรมนูญ

สำหรับประเทศไทยนั้น แม้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยไม่ได้บัญญัติโดยตรงให้รัฐสภาเป็นองค์กรผู้มีอำนาจตรากฎหมายก่อตั้งและจัดเก็บภาษีแต่เพียงองค์กรเดียวก็ตาม กล่าวอีกนัยหนึ่งคือรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมิได้บัญญัติหลักการความยินยอมทางภาษีไว้โดยตรง แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นมาตรการบังคับถือเป็นการกระทบสิทธิทรัพย์สินของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้เช่นกัน การใช้อำนาจมหาชนของรัฐในการนี้จึงต้องเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอน และมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป อย่างไรก็ตาม แม้ว่าอำนาจในการตรากฎหมายที่เกี่ยวด้วยภาษีจะเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ แต่อำนาจในการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นอำนาจเฉพาะของฝ่ายปกครอง (Autorité publique)[5]

แม้ว่าโดยหลักการแล้ว กฎหมายภาษีจะต้องอยู่ในรูปของพระราชบัญญัติที่ผ่านความเห็นชอบของฝ่ายนิติบัญญัติ แต่รัฐธรรมนูญของประเทศไทยยังเปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารสามารถตราพระราชกำหนดกรณีจำเป็นและเร่งด่วน รวมทั้งสามารถตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษีซึ่งเป็น

---

[4]Geoffrey Morse and David Williams, Davies: Principles of Tax Law, (London: Sweet & Maxwell, 2008), p. 35.

[5]ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), น. 30.

กฎเกณฑ์ที่มิได้มาจากฝ่ายนิติบัญญัติ แต่กำหนดรายละเอียดและมีสภาพบังคับกับผู้เสียภาษีเช่นเดียวกันได้เพื่อความคล่องตัวในการบริหารจัดเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ตาม การตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษีนี้จะต้องอยู่ภายใต้หลักความยินยอมทางภาษีหรือหลักไม่มีภาษีโดยไม่มีผู้แทน (No Taxation without Representation) อันเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่มีค่าเทียบเท่ารัฐธรรมนูญ และเป็นหลักที่ควบคุมการใช้อำนาจในการตรากฎหมายภาษีของฝ่ายบริหารให้อยู่ภายใต้ความยินยอมที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้ให้ไว้ ดังนั้น หลักนี้จึงถือเป็นหลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษีที่ฝ่ายบริหารจำต้องคำนึงถึงในการตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษี

การตรากฎหมายภาษีสรรพสามิตจึงต้องสอดคล้องกับหลักความยินยอมทางภาษี กล่าวคือ การตรากฎหมายจัดเก็บทางภาษีในเรื่องที่เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีทั้งหลาย เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณภาษี ซึ่งเป็นการกำหนดภาระภาษีที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิทางทรัพย์สินประชาชนโดยตรงนั้น ควรต้องถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษีสรรพสามิตในระดับพระราชบัญญัติ[6] เพื่อผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาในฐานะผู้แทนประชาชนและเพื่อกำหนดกรอบการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีของฝ่ายบริหาร กฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัตินั้นจะกำหนดเพียงหลักเกณฑ์และวิธีการในรายละเอียดต่าง ๆ ที่ใช้ในการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามหลักการที่กำหนดไว้ในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติให้อำนาจไว้เท่านั้น เช่น การกำหนดหลักเกณฑ์การขอใบอนุญาต การกำหนดแบบฟอร์ม วิธีการวางหลักประกันการชำระภาษี เป็นต้น

1.3 หลักการตรากฎหมายอนุบัญญัติทางภาษี

กฎหมายอนุบัญญัติ หมายถึง กฎหมายลำดับรอง (Subordinate Legislation) ที่ฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหาร (ฝ่ายปกครอง) ตราขึ้น เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และรายละเอียดในการบังคับให้เป็นตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดที่เป็นกฎหมายแม่บท (Parent Legislation) และมีค่าบังคับต่ำกว่ากฎหมายแม่บทเหล่านั้น ได้แก่ ระเบียบ ประกาศ และข้อบังคับ[7] ตลอดจนข้อกำหนดต่าง ๆ เป็นต้น ดังนั้น กฎหมายอนุบัญญัติทางภาษีสรรพสามิต จึงหมายถึง พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง รวมไปถึงประกาศกรมสรรพสามิต ประกาศอธิบดีกรมสรรพสามิต ระเบียบกรมสรรพสามิต และคำสั่งกรมสรรพสามิตด้วย

แม้ว่าตามหลักการแบ่งแยกอำนาจซึ่งแบ่งการใช้อำนาจออกเป็นอำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ โดยหลักแล้วอำนาจในการตรากฎหมายแท้จริงเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภา แต่เนื่องจากกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติมีข้อจำกัดและไม่สามารถจะกำหนดรายละเอียดในเนื้อหาได้อย่างสมบูรณ์ทุกกรณี กฎหมายนิติบัญญัติที่ดีนั้นจึงทำหน้าที่ได้เพียงการ

---

[6] *เพิ่งอ้าง*, น. 94.

[7] ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการจัดทำและการตรวจสอบร่างกฎหมายและร่างอนุบัญญัติที่เสนอคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2549 ข้อ 3 “ในระเบียบนี้ ...อนุบัญญัติ หมายความว่า ระเบียบ ประกาศ และข้อบังคับ...”

กำหนดแบบแผนทางกฎหมาย (Legal Norm) หรือเป็นกฎหมายแม่บทเพื่อมอบอำนาจในการกำหนดรายละเอียดการบังคับให้เป็นไปตามหลักการหรือแบบแผนแก่ฝ่ายบริหารโดยการตรากฎหมายลำดับรองอันหมายความรวมถึงกฎหมายอนุบัญญัติขึ้น ประกอบกับฝ่ายบริหารซึ่งเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายในการบริหารราชการแผ่นดินน่าจะมีความใกล้ชิด เข้าใจสภาพปัญหา และการแปรเปลี่ยนของสังคมในทุกกรณี จึงสมควรให้ฝ่ายบริหารที่เป็นผู้เชี่ยวชาญสามารถออกกฎหมายในระดับอนุบัญญัติได้ ทั้งนี้ หลักสำคัญของกฎหมายอนุบัญญัติทางภาษี คือ เป็นกฎหมายที่ฝ่ายบริหารตราขึ้นได้โดยอาศัยอำนาจและภายใต้ขอบเขตของกฎหมายแม่บทเท่านั้น หากมีกรณีที่ฝ่ายบริหารตรากฎหมายอนุบัญญัติโดยปราศจากฐานอำนาจตามกฎหมายแม่บท หรือตรากฎหมายอนุบัญญัติโดยมีเนื้อหาเกินกว่าที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้ ผลที่เกิดขึ้นคือ กฎหมายอนุบัญญัตินั้นขัดหรือแย้งต่อกฎหมายแม่บทและใช้บังคับมิได้ ด้วยเหตุนี้ กฎหมายอนุบัญญัติจึงมีค่าบังคับต่ำกว่าพระราชบัญญัติเสมอ โดยถือว่าบทบัญญัติที่ออกโดยฝ่ายบริหารถือเป็นบทบัญญัติที่ออกมาเพื่อความสะดวกในการบังคับใช้พระราชบัญญัติเท่านั้น ถือว่าเป็นบทบัญญัติอุปกรณ์ ไม่ใช่บทบัญญัติอันเป็นประธาน[8]

ส่วนที่ 2
ผลการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาของกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติของประเทศไทยและแนวทางการแก้ไขปัญหา

ในหัวข้อนี้เป็นการนำเสนอผลศึกษาปัญหาของกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติโดยคณะผู้วิจัยได้รวบรวมและศึกษาระบบกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่มีบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ตลอดจนรับฟังความคิดเห็นจากเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานสรรพสามิตและผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต จากการศึกษาพบว่ามีปัญหาในการบังคับใช้และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติอยู่หลายประการ ทั้งนี้ บทความนี้จะได้นำเสนอประเด็นปัญหาที่สำคัญ 5 ปัญหา ได้แก่

2.1 ปัญหาเรื่องการนิยามความหมายของคำว่า “ราคา”

คำว่า “ราคา” เป็นคำที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในระบบกฎหมายภาษีสรรพสามิต เพราะราคานี้จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต อย่างไรก็ตาม การนิยามความหมายของคำว่า “ราคา” ในปัจจุบันยังไม่มีความชัดเจน โดยจะพบว่ากฎหมายได้กำหนดนิยามของ “ราคา” ไว้หลายราคาด้วยกันไม่ว่าจะเป็น ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ราคาขายปลีกแนะนำ ราคาศุลกากร หรือ

[8]ประยูร กาญจนดุล, คำบรรยายกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), น. 99.

ราคาอื่น ซึ่งยังไม่มีการกำหนดรายละเอียดว่าราคาแต่ละชนิดมีขอบเขตความหมายเพียงใด และต้องใช้ข้อมูลใดบ้างมาพิจารณาเพื่อนำมาสู่การกำหนดราคาเหล่านั้น

นิยามของคำว่าราคานั้นจำเป็นต้องมีความชัดเจนให้มากที่สุด เพราะหากกระบวนการได้มาซึ่งราคาต้องใช้ข้อเท็จจริงหลากหลายมากเท่าใด มีประเด็นที่ต้องคำนึงมากเท่าใด และข้อมูลเหล่านั้นบางส่วนเป็นความลับทางธุรกิจแล้ว ก็จะทำให้การตรวจสอบหาราคาเป็นไปได้ยากขึ้นเท่านั้น ท้ายที่สุดอาจเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตในการนำเสนอราคาที่บิดเบือนไปจากความเป็นจริง และเมื่อตรวจสอบก็จะพบปัญหาในการบิดเบือนข้อเท็จจริงบางส่วนจนทำให้ราคาเปลี่ยนผันไปตามข้อมูลเท็จ ภาครัฐก็ไม่สามารถโต้แย้งได้อย่างเต็มที่เพราะหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ไม่มีความชัดเจนเพียงพอจนเกิดเป็นช่องว่างในการใช้การตีความได้

แนวทางการแก้ไข คณะผู้วิจัยแห็นว่าควรมีการกำหนดนิยามราคาต่าง ๆ ให้ชัดเจน โดยเสนอแนะให้มีการกำหนดคำนิยามของราคาต่าง ๆ ดังนี้

(1) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ให้ถือเอาราคาที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขายและส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป ณ โรงอุตสาหกรรมโดยสุจริตและเปิดเผย โดยราคาดังกล่าวให้คำนวณจากต้นทุนการผลิตสินค้าซึ่งประกอบด้วยค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า รวมด้วยกำไรขั้นต้นโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ราคาขายปลีก ให้ถือเอาราคาขายแนะนำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมกำหนดโดยสุจริตและเปิดเผยให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้าย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ราคาขายขายส่งช่วงสุดท้าย ให้ถือเอาราคาที่ผู้ขายส่งได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ขายปลีกโดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการที่เกี่ยวข้องกับการส่งมอบสินค้า ทั้งนี้ ต้องเป็นราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเรื่องราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีซึ่งเป็นเรื่องที่สำคัญตามหลักความยินยอมทางภาษี ฐานภาษีควรจะถูกกำหนดในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติซึ่งจะต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน ดังนั้น กรมสรรพสามิตควรพิจารณาแก่ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับพระราชบัญญัติ โดยนิยามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย และราคาขายปลีก ไว้ในกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับพระราชบัญญัตินั้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความยินยอมทางภาษีและหลักความแน่นอนชัดเจนซึ่งเป็นหลักการของภาษีที่ดีต่อไป

2.2 ปัญหาการใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” เป็นราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษี

จากการรับฟังความคิดเห็นจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมเพื่อประกอบการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัตินั้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้สะท้อนให้เห็นปัญหาในการกำหนดฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่สะดวกในการเสีย

ภาษี เนื่องจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นราคาที่เรียกร้องข้อมูลจากผู้ขายส่งทอดสุดท้ายซึ่งส่วนใหญ่เป็นคนละบุคคลกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า ทำให้เสี่ยงต่อการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เพราะการเลือกใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตนั้น จะเป็นการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับราคาที่สามารถปฏิบัติตามได้ยากและทำให้เกิดปัญหาอื่นตามมา เพราะผู้ประกอบการสินค้าทั้งที่เป็นผู้ผลิตและผู้นำเข้านั้นจะมีข้อมูลขายส่งที่แน่ชัดเพียงแค่การขายส่งแก้ผู้ค่าส่งลำดับแรก (1st tier-wholesaler) เท่านั้น หากยังมีการค้าส่งต่อไปอีกหลายทอดถัดจากนั้น จะเป็นการพ้นวิสัยที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะรับรู้ราคาที่ถูกต้องของขายส่งช่วงสุดท้ายซึ่งทำให้เกิดความความซับซ้อน ยุ่งยาก อันเกิดจากความไม่สอดคล้องระหว่างข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง เช่น การที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าจะต้องนำต้นทุนค่าใช้จ่ายของผู้อื่นมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษี เป็นต้น ความซับซ้อนนี้อาจก่อให้เกิดการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายได้ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความสะดวกหรือความเรียบง่ายตามหลักการของภาษีที่ดี

แนวทางการแก้ไข คณะผู้วิจัยเสนอให้กรมสรรพสามิตพิจารณาทบทวนการใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณภาษี เนื่องจากฐานราคาดังกล่าวเป็นปัญหาต่อการปฏิบัติตามของผู้ประกอบการ ทั้งอาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความสะดวกในการเสียภาษี เนื่องจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นราคาที่เรียกร้องข้อมูลจากผู้ขายส่งทอดสุดท้ายซึ่งส่วนใหญ่เป็นคนละบุคคลกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทำให้เสี่ยงต่อการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง การปรับให้เหลือเพียงการใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมและราคาขายปลีก ซึ่งถือเอาราคาขายปลีกแนะนำที่เป็นข้อมูลจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าย่อมเป็นธรรมและง่ายต่อการปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น

2.3 ปัญหาการลดหย่อนและยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าเสียหาย สูญหาย หรือเสื่อมสภาพ

สินค้าสรรพสามิตบางประเภทนั้น เมื่อเก็บไว้เป็นเวลานาน อาจเกิดความเสียหายหรือสูญหายไปตามธรรมชาติได้ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ได้วางมาตรการในการช่วยเหลือผู้ประกอบการที่สินค้าของตนเกิดความเสียหายหรือสูญหายไปตามธรรมชาติ โดยการให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตกรณีที่สินค้าเกิดความเสียหายหรือสูญหายไปตามธรรมชาติได้ โดยมีสินค้าสรรพสามิต 2 ประเภทที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตในกรณีดังกล่าวได้ คือ 1. สินค้าเครื่องดื่ม เนื่องจากเป็นของเหลวสามารถระเหยได้ง่าย และ 2. สินค้าแบตเตอร์รี่ที่หากเก็บไว้นานยังไม่ได้ออกจำหน่าย ก็อาจเสื่อมคุณภาพลงไปตามเวลา แต่สำหรับกรณีสินค้าสุราซึ่งเป็นของเหลวและสามารถเสียหายจากการระเหยไปได้นั้น เดิมหากพิจารณาพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และที่แก้ไขเพิ่มเติมแล้ว จะเห็นว่ากฎหมายไม่ได้เปิดช่องให้มีมาตรการในการคืนภาษีกรณีสุราที่เสียภาษีไปแล้วแต่ยังไม่ได้จัดจำหน่าย และมีการเสียหายหรือ

สูญเสียไปตามธรรมชาติเกิดขึ้น หรือในกรณีของสินค้ายาสูบก็เช่นเดียวกัน อาจเกิดความเสียหายหรือสูญหายไปตามธรรมชาติ เช่น กรณีใบยาสูบมีความชื้นสูง หรือเสียไปเมื่อเก็บไว้เป็นเวลานาน พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ก็ไม่ได้เปิดช่องให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีจากกรณีดังกล่าวได้เช่นกัน ยังนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการซึ่งโดยสภาพสินค้ามีลักษณะที่สามารถเกิดความเสียหายหรือสูญหายไปตามธรรมชาติได้เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันตามร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิตได้นำสินค้าสรรพสามิตทุกประเภทมาไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกัน และให้ใช้หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ร่วมกัน ดังนั้น ในเรื่องการให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตกรณีที่สินค้าเกิดความเสียหายหรือสูญหายไปตามธรรมชาติได้นั้น สินค้าสุราและยาสูบ จึงสามารถใช้หลักเกณฑ์เดียวกับสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอร์รี่ได้

แนวทางการแก้ไข คณะผู้วิจัยเห็นว่า สินค้าสุราเป็นของเหลว และสินค้ายาสูบที่เป็นใบพืชนั้น อาจมีการเสื่อมสภาพหรือสูญหายไปตามธรรมชาติได้ แต่โดยที่เดิมมีการควบคุมและจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าสุราโดยอาศัยพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 จึงทำให้ไม่อาจออกกฎหมายระดับอนุบัญญัติกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ ซึ่งหากประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตบังคับใช้แล้วอาจนำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการยกเว้นหรือคืนภาษีสรรพสามิตแก่สินค้าเสื่อมสภาพหรือสูญหายตามธรรมชาติซึ่งมีอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาปรับใช้กับสินค้าสุราและยาสูบได้ โดยให้นำเรื่องหลักเกณฑ์เรื่องคืนภาษีของเครื่องดื่มหรือแบตเตอรี่มาใช้กับสินค้าสุราและยาสูบด้วย

2.4 ปัญหาเรื่องการอุทธรณ์การประเมินภาษีและการทุเลาการชำระภาษี

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินได้ โดยกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการในการยื่นอุทธรณ์ไว้ในระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

เมื่อคณะผู้วิจัยทำการรวบรวมและศึกษาเนื้อหาของระเบียบกรมสรรพสามิตดังกล่าวแล้ว พบปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าว เนื่องจากระเบียบได้กำหนดให้การคัดค้าน การยื่นคำคัดค้านของผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 45 วัน นับจากรับแจ้งการประเมิน ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจได้อย่างกว้างขวาง จึงทำให้เกิดความไม่แน่ชัดว่าที่จริงต้องการให้ยื่นภายในกำหนดเวลาเดียวกับการยื่นคัดค้านหรือต้องการให้ผู้ถูกประเมินใช้สิทธิให้พิจารณาเบี้ยปรับเงินเพิ่มโดยไม่ต้องยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษี อันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ นอกจากนี้ ร่างประมวลกฎหมายภาษี

สรรพสามิตได้ยกเลิกขั้นตอนการคัดค้านการประเมินภาษีเพื่อให้ระบบเดียวกับกฎหมายศุลกากรหรือประมวลรัษฎากรแล้วจึงไม่ควรที่จะให้มีการยื่นคำคัดค้านต่อพนักงานเจ้าหน้าที่อีก

แนวทางการแก้ไข คณะผู้วิจัยเสนอให้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งกำหนดเช่นนี้จะเป็นการลดการใช้ดุลยพินิจส่วนตัวของพนักงานเจ้าหน้าที่ นอกจากนี้ ยังทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปโดยยุติธรรมเนื่องจากมีการพิจารณาโดยรูปแบบคณะกรรมการซึ่งเป็นองค์กรกลุ่มซึ่งมีการคานอำนาจซึ่งกันและกันอันเป็นการประกันสิทธิของผู้เสียภาษีได้ดีกว่า อีกทั้งยังทำให้ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยเป็นระบบและมีมาตรฐานเดียวกันอีกด้วย

2.5 ปัญหาเรื่องการวางหลักประกันแทนการชำระเงินค่าแสตมป์เครื่องหมายแสดงการเสียภาษี

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมสามารถเบิกแสตมป์สรรพสามิตเพื่อนำไปปิดในกระบวนการผลิตของตนได้ โดยวางหนังสือสัญญาค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์ซึ่งมีจำนวนเงินเท่ากับจำนวนค่าแสตมป์มาเป็นหลักประกัน แต่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันยังไม่มีการอนุญาตให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบวางหลักประกันแทนการชำระเงินค่าแสตมป์ยาสูบเพื่อนำไปปิดบนตัวสินค้าในสายการผลิตได้ได้เช่นเดียวกับสินค้าอื่น ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันของสินค้าสรรพสามิตแต่ละประเภท

แนวทางการแก้ไข คณะผู้วิจัยเสนอให้กำหนดให้ผู้ประกอบการสินค้ายาสูบสามารถวางหลักประกันแทนการชำระเงินค่าแสตมป์ยาสูบได้ โดยใช้หลักการเดียวกับการวางหลักประกันแทนการชำระเงินค่าแสตมป์ กล่าวคือ ให้นำหนังสือสัญญาค้ำประกันของธนาคารพาณิชย์ซึ่งมีจำนวนเงินเท่ากับจำนวนค่าแสตมป์มาเป็นหลักประกัน เพื่อความเสมอภาคและเป็นธรรม

ส่วนที่ 3
แนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

ในการศึกษาเพื่อการยกร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตนั้น คณะผู้วิจัยได้เริ่มต้นการศึกษาโดยการรวบรวมบรรดากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติและจัดระบบให้สอดคล้องกับโครงสร้างและบทบัญญัติต่าง ๆ ในร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต (3.1) จากนั้นจึงได้นำผลการศึกษาปัญหาของกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติและแนวทางการแก้ไขปัญหามาปรับปรุงและแก้ไขกฎหมายที่เป็นอุปสรรค พร้อมกับได้ทำการยกร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตจำนวนทั้งสิ้น 142 ฉบับ (3.2) ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

3.1 การรวบรวมและจัดระบบกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับโครงสร้างของร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

คณะผู้วิจัยได้เริ่มต้นการศึกษาโดยการรวบรวมบรรดากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่อาศัยอำนาจหรืออ้างอิงเชื่อมโยงไปถึงกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตทั้ง 7 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2463 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไพ่ พ.ศ. 2486 พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 โดยอาศัยการรวบรวมจากการสืบค้นฐานข้อมูลของสำนักพิมพ์ราชกิจจานุเบกษา ฐานข้อมูลเผยแพร่ของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และการสนับสนุนข้อมูลจากกรมสรรพสามิต คณะผู้วิจัยได้รวบรวมบรรดากฎหมายระดับอนุบัญญัติทั้งหลายที่ประกาศใช้บังคับและยังไม่สิ้นผลไปด้วยการมีกฎหมายออกมายกเลิกโดยตรง หรือสิ้นผลได้เพราะขอบเขตการใช้บังคับมีผลอย่างจำกัดระยะเวลาหรือสถานที่ โดยจากการรวบรวมกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่ใช้บังคับกันอยู่ในปัจจุบันนั้นพบว่ามีอยู่เป็นจำนวนมากถึง 4,769 ฉบับ คณะผู้วิจัยจึงได้นำกฎหมายอนุบัญญัติดังกล่าวมาจัดหมวดหมู่รวบรวมการแก้ไขเพิ่มเติมให้อยู่ในฉบับเดียวกัน จากนั้นจึงได้จัดข้อมูลกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่รวบรวมมาอย่างเป็นระบบให้สอดคล้องกับโครงสร้างและบทบัญญัติต่าง ๆ ในประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีการปรับปรุงโครงสร้างและหลักการบางเรื่องของกฎหมายภาษีสรรพสามิตในระดับพระราชบัญญัติ ตามโครงสร้างของประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่ ดังนี้[9]

ลักษณะ 1 บททั่วไป บทบัญญัติในลักษณะนี้ประกอบด้วยหมวดต่าง ๆ ได้แก่ หมวด 1 ข้อความทั่วไป หมวด 2 คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีสรรพสามิต หมวด 3 การเสียภาษีสรรพสามิต หมวด 4 การจดทะเบียนสรรพสามิต หมวด 5 คลังสินค้าทัณฑ์บน หมวด 6 การยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี หมวด 7 แสตมป์สรรพสามิตและเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี หมวด 8 การประเมินและการวางประกันค่าภาษี หมวด 9 การอุทธรณ์การประเมินภาษี หมวด 10 การยกเว้น การลดหย่อน การลดอัตรา และการคืนภาษี หมวด 11 บัญชีหลักฐานและการปฏิบัติ หมวด 12 พนักงานเจ้าหน้าที่ หมวด 13 การเปรียบเทียบคดี หมวด 14 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หมวด 15 การบังคับชำระภาษีค้าง หมวด 16 การจัดสรรเงินภาษี หมวด 17 บทกำหนดโทษ ทั้งนี้ บทบัญญัติในลักษณะนี้จะนำมาบังคับใช้เป็นการทั่วไปแก่ทุกลักษณะสินค้าหรือบริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต เว้นแต่จะมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายในลักษณะเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

ลักษณะ 2 ภาษีสินค้าและบริการที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสังคม บทบัญญัติในลักษณะนี้ประกอบด้วย 4 หมวด ได้แก่ หมวด 1 ภาษีสุรา หมวด 2 ภาษียาสูบ หมวด 3 ภาษีไพ่

---

[9] สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, โครงการศึกษาวิจัย เรื่อง การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต, เสนอต่อ กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง, 2555, น.331-334.

หมวด 4 ภาษีสินค้าและบริการอื่น ๆ โดยแต่ละหมวดประกอบด้วยส่วนต่าง ๆ อาทิเช่น ส่วน 1 ข้อความทั่วไป ส่วน 2 ใบอนุญาต และค่าธรรมเนียม ส่วน 3 บทกำหนดโทษ เหตุที่ต้องกำหนดเรื่องเหล่านี้ไว้เป็นพิเศษ เนื่องจากภาษีสินค้าและบริการที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสังคมอยู่ภายใต้การควบคุมการผลิตและการบริโภคโดยรัฐจึงต้องกำหนดมาตรการเป็นพิเศษแตกต่างจากสินค้าและบริการอื่น ๆ

ลักษณะ 3 ภาษีสินค้าและบริการเกี่ยวกับประโยชน์สาธารณะ บทบัญญัติในลักษณะนี้ประกอบด้วย 3 หมวด ได้แก่ หมวด 1 ภาษีกิจการเสี่ยงโชค หมวด 2 ภาษีกิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ หมวด 3 ภาษีสินค้าและบริการอื่น ๆ

ลักษณะ 4 ภาษีสินค้าและบริการที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต บทบัญญัติในลักษณะนี้ประกอบด้วย 6 หมวด ได้แก่ หมวด 1 ภาษีเครื่องดื่ม หมวด 2 ภาษีแก้วและเครื่องแก้ว หมวด 3 ภาษีเรือ หมวด 4 ภาษีผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง หมวด 5 ภาษีกิจการบันเทิงหรือหย่อนใจ หมวด 6 ภาษีสินค้าและบริการอื่น ๆ

ลักษณะ 5 ภาษีสินค้าและบริการที่กระทบต่อสิ่งแวดล้อม บทบัญญัติในลักษณะนี้ประกอบด้วย 5 หมวด ได้แก่ หมวด 1 ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน หมวด 2 ภาษีรถยนต์ หมวด 3 ภาษีเครื่องไฟฟ้า หมวด 4 ภาษีกิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม หมวด 5 ภาษีสินค้าและบริการอื่น ๆ

ลักษณะ 6 ภาษีสินค้าและบริการอื่น ๆ บทบัญญัติในลักษณะนี้เป็นการกำหนดให้หลักเกณฑ์ที่จะบังคับใช้กับสินค้าและบริการอื่น ๆ นอกจากลักษณะ 2 ถึง ลักษณะ 5 ให้เป็นไปตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนด

บัญชีท้ายประมวล ประกอบด้วย บัญชีอัตราภาษี และบัญชีอัตราค่าธรรมเนียม

3.2 การยกร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า กฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่คณะผู้วิจัยต้องยกร่างเพื่อให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิตมีทั้งสิ้นจำนวน 142 ฉบับ โดยแบ่งเป็น 3 ประเภท ได้แก่ 1) ประเภทที่เป็นการรวบรวมร่างกฎหมายอนุบัญญัติและจัดระบบเนื้อหาให้สอดคล้องกับโครงสร้างของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต 2) ประเภทที่ยังไม่เคยมีการบัญญัติมาก่อนเพราะเป็นหลักการใหม่ตามร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต โดยยกร่างใหม่ทั้งฉบับ และ 3) ประเภทที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารเพื่อสามารถตรากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติได้ในอนาคต ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1 ประเภทที่เป็นการรวบรวมร่างกฎหมายอนุบัญญัติและจัดระบบเนื้อหาให้สอดคล้องกับโครงสร้างของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต

ร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติในกลุ่มนี้ เป็นกฎหมายระดับอนุบัญญัติ ที่คณะผู้วิจัยนำกฎหมายสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่บังคับใช้ในปัจจุบันมาปรับปรุงให้สอดคล้องกับโครงสร้างของร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่ มีจำนวนทั้งสิ้น 126 ฉบับ โดยอาจสามารถจำแนกประเภทได้อีก 2 ประเภทย่อย ดังนี้

3.2.1.1 ประเภทที่ไม่มีการแก้ไขเนื้อหากฎหมาย

ร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติประเภทนี้เป็นการรวบรวมร่างกฎหมายอนุบัญญัติและจัดระบบเนื้อหาให้สอดคล้องกับหลักการและโครงสร้างของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต โดยคงหลักการเดิมไว้ไม่มีการแก้ไข เนื่องจากร่างกฎหมายประเภทนี้มีเป็นจำนวนมาก จึงขอยกตัวอย่างมา 3 ตัวอย่างเท่านั้น ดังนี้

1) ตัวอย่างเรื่องหลักเกณฑ์การตีความประเภทสินค้า บริการ และอัตราภาษี

ปัจจุบันหลักเกณฑ์การตีความประเภทสินค้า บริการ และอัตราภาษี เป็นไปตามประกาศกระทรวงการคลังที่อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังนั้น เพื่อให้กฎหมายระดับอนุบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์การตีความดังกล่าวมีความสอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต คณะผู้วิจัยจึงได้รวบรวมประกาศกระทรวงการคลังในส่วนที่เกี่ยวข้อง คือ

(1) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 22 เมษายน 2528 และ

(2) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 แล้วทำการยกร่างประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักเกณฑ์การตีความประเภทสินค้า บริการ และอัตราภาษีตามประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 วรรคสามแห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต[10] ทั้งนี้ โดยยังคงหลักการเดิมไว้ทั้งหมด กล่าวคือ

---

[10]ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 5 บัญญัติว่า “ อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความประเภทสินค้า บริการ และอัตราภาษีตามประมวลกฎหมายนี้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

การตีความตามวรรคหนึ่งมิให้มีผลย้อนหลัง

การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

เทียบได้กับกฎหมายปัจจุบัน คือ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่บัญญัติว่า “อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแนบท้ายพระราชบัญญัตินี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

การตีความตามวรรคหนึ่ง มิให้มีผลย้อนหลัง

การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

(1) กรณีสินค้าชนิดใดอาจจัดเข้าได้สองประเภทหรือมากกว่านั้นจะด้วยเหตุผลประการใดก็ตาม ให้ถือหลักการจำแนกประเภท ดังนี้

(1.1) ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของสินค้าไว้โดยชัดแจ้ง และอีกประเภทหนึ่งระบุไว้อย่างกว้าง ให้จัดสินค้าเข้าประเภทที่ระบุไว้โดยชัดแจ้ง

(1.2) สินค้าซึ่งผสมหรือประกอบด้วยวัตถุต่างชนิดกัน หรือประกอบด้วยส่วนควบต่างชนิดกัน ซึ่งไม่อาจจำแนกประเภทตาม (1.1) ได้ ให้จัดเข้าในประเภทของวัตถุหรือส่วนควบที่มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสินค้าชนิดนั้นเท่าที่จะใช้หลักเกณฑ์นี้บังคับได้

(1.3) สินค้าซึ่งไม่อาจจัดเข้าในประเภทใดตาม (1.1) หรือ (1.2) ให้จัดเข้าในประเภทซึ่งมีอัตราภาษีสูงที่สุด

(2) กรณีสินค้าครบชุดบริบูรณ์ หรือสินค้าซึ่งมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญที่ทำให้เห็นได้ว่าเป็นสินค้าครบชุดบริบูรณ์ที่ผลิตในราชอาณาจักรหรือนำเข้าโดยแยกออกจากกัน หรือมิได้ประกอบเข้าด้วยกัน แม้จะแยกผลิตหรือแยกนำเข้าต่างวาระกันก็ตาม ให้จัดเข้าในประเภทที่ว่าด้วยของครบชุดบริบูรณ์ได้

(3) กรณีสินค้านำเข้าให้ใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาได้ด้วย

2) ตัวอย่างเรื่องคำวินิจฉัยประเภทสินค้า บริการ และอัตราภาษี

ในปัจจุบันระบบการเผยแพร่คำวินิจฉัยในเรื่องการจัดพิกัดสินค้าและบริการสรรพสามิตนั้นมีการใช้การออกประกาศกรมสรรพสามิตโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยแยกประกาศเป็นคราว ๆ ไป ทำให้คำวินิจฉัยกระจัดกระจายไม่เป็นระบบ และยากต่อการศึกษาค้นคว้านำไปใช้ในการตีความเพื่อปฏิบัติตามกฎหมาย คณะผู้วิจัยจึงได้รวบรวมประกาศกรมสรรพสามิตที่เกี่ยวข้อง คือ

(1) คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ 345/2534 เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับ ก๊าซโปรปิลีน (Propylene) ก๊าซบิวทีนส์ (Butenes) ก๊าซบิวทาไดอีนส์ (Butadienes) ก๊าซนอมัล-บิวเทน (N-Butane) และก๊าซไอโซบิวเทน (Isobutane) ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 3534

(2) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดคุณสมบัติสารละลายประเภทไฮโดรคาร์บอน (Hydrocarbon Solvent) ลงวันที่ 7 มกราคม 2541

(3) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับเครื่องปรับอากาศ ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2546

โดยคณะผู้วิจัยได้ยกร่างอนุบัญญัติขึ้นใหม่เป็นประกาศกรมสรรพสามิตฉบับเดียว คือ ร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง คำวินิจฉัยประเภทสินค้า บริการ และอัตราภาษีตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต พ.ศ. .... โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 5 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ รูปแบบของการยกร่างได้ปรับเปลี่ยนให้สะดวกต่อการประกาศเพิ่มเติมคำวินิจฉัยใหม่ ๆ เพื่อให้แนวคำวินิจฉัยที่ออกมาเพิ่มเติมหลังการประกาศใช้กฎหมายสามารถถูกรวบรวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกันเพื่อความง่ายต่อการสืบค้นเพื่อการใช้ปฏิบัติงาน

3) ตัวอย่างเรื่องการโอนอำนาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้านำเข้าให้แก่กรมศุลกากร

ปัจจุบันรัฐบาลอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โอนอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้านำเข้าจากกรมสรรพสามิตให้แก่กรมศุลกากร เมื่อมีการยกร่างกฎหมายระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต คณะผู้วิจัยจึงศึกษากฎหมายอนุบัญญัติที่ใช้บังคับในปัจจุบันในส่วนที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

(1) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้า ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2527

(2) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไพ่กรณีไพ่ที่นำเข้าเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534

คณะผู้วิจัยจึงได้ยกร่างประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้า พ.ศ. .... ขึ้นใหม่โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 28 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต[11] ทั้งนี้ คณะผู้วิจัยได้คงหลักการเดิมโดยไม่ได้เปลี่ยนแปลง

3.2.1.2 ประเภทที่มีการแก้ไขปรับปรุงเนื้อหา

ร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติประเภทนี้เป็นการรวบรวมร่างกฎหมายอนุบัญญัติและจัดระบบเนื้อหาให้สอดคล้องกับหลักการและโครงสร้างของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต โดยมีการแก้ไขปรับปรุงเนื้อหาเพื่อแก้ปัญหาการบังคับใช้และการปฏิบัติตามกฎหมายอนุบัญญัตินั้นเพื่อแก้ปัญหาการบังคับใช้และการปฏิบัติตามกฎหมายอนุบัญญัตินั้น เนื่องจากร่างกฎหมายประเภทนี้มีเป็นจำนวนมากจึงขอยกตัวอย่างมา 3 ตัวอย่างเท่านั้น ดังนี้

1) ตัวอย่างเรื่องหลักเกณฑ์การอุทธรณ์การประเมินภาษีและการทุเลาการชำระภาษี

มาตรา 95 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต กำหนดไว้ว่าเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินได้ ซึ่งหลักเกณฑ์และวิธีการในการพิจารณาคำคัดค้านการประเมินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นกำหนดอยู่ในระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

---

[11] ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 28 บัญญัติว่า “ ในกรณีสินค้าที่นำเข้า รัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีเพื่อกรมสรรพสามิตก็ได้ และให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดให้ชำระภาษีหรือวางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่น หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเป็นประกันภาษีก่อนที่จะปล่อยสินค้าพ้นไปจากอารักขาของกรมศุลกากร

เทียบได้กับกฎหมายปัจจุบัน คือ มาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่บัญญัติว่า

“ในกรณีสินค้าที่นำเข้า รัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีเพื่อกรมสรรพสามิตก็ได้ และให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดให้ชำระภาษีหรือวางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่น หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเป็นประกันภาษีก่อนที่จะปล่อยสินค้าพ้นไปจากอารักขาของกรมศุลกากร”

อย่างไรก็ดี เมื่อคณะผู้วิจัยทำการรวบรวมและศึกษาเนื้อหาของระเบียบกรมสรรพสามิตดังกล่าวแล้ว พบว่ามีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าว เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดให้การคัดค้าน การยื่นคำคัดค้านของผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจได้อย่างกว้างขวาง อันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ อีกทั้งตามการยกร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้ยกเลิกขั้นตอนการคัดค้านการประเมินภาษีเพื่อให้ระบบการระงับข้อพิพาทในชั้นภายในฝ่ายปกครองเป็นระบบเดียวกับกฎหมายศุลกากรหรือประมวลรัษฎากร ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงได้ดำเนินการยกร่างบทบัญญัติขึ้นใหม่ คือ ร่างระเบียบกรมสรรพสามิต เรื่อง การอุทธรณ์การประเมินภาษีและการทุเลาการชำระภาษี พ.ศ. .... โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งกำหนดเช่นนี้จะเป็นการลดการใช้ดุลยพินิจส่วนตัวของพนักงานเจ้าหน้าที่ นอกจากนี้ ยังทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปโดยยุติธรรม เนื่องจากมีการพิจารณาโดยรูปแบบคณะกรรมการ ซึ่งเป็นองค์กรกลุ่มซึ่งมีการคานอำนาจซึ่งกันและกันอันเป็นการประกันสิทธิของผู้เสียภาษีได้ดีกว่า

2) ตัวอย่างเรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นหรือคืนภาษี หรือลดอัตราภาษี สำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร

มาตรา 106 วรรคสอง แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดให้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นหรือคืนภาษี หรือลดอัตราภาษี สำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

เนื่องจากการตรวจสอบกฎหมายอนุบัญญัติเดิมในเรื่องนี้ ปรากฏว่าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้มีการออกกฎหมายอนุบัญญัติ ดังนี้

(1) กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขอคืนภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือยกเว้นภาษี พ.ศ. 2547

(2) ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 100 และการขอรับคืนหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 102 พ.ศ. 2547

ส่วนพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้มีการออกกฎหมายอนุบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

(1) กฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอและการยกเว้นภาษีสุรา การเก็บและการขนสุราสำหรับสุราที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร พ.ศ. 2555

(2) กฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร พ.ศ. 2555

(3) กฎกระทรวงงดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสุราสำหรับสุรากลั่นชนิดสุราสามทับที่นำไปทำการแปลงสภาพเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร พ.ศ. 2556

(4) ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการควบคุมและตรวจสอบการยกเว้นภาษีสุราและการคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร พ.ศ. 2555

(5) ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการเติมสาร Marker ในน้ำมันดีเซล พ.ศ. 2550

ส่วนพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไพ่ พุทธศักราช 2486 ไม่ปรากฏว่ามีการออกกฎหมายอนุบัญญัติเกี่ยวกับการส่งออกยาสูบและไพ่ไปนอกราชอาณาจักร แต่อย่างใด

คณะผู้วิจัยจึงได้ยกร่างกฎกระทรวงขึ้น 1 ฉบับ ชื่อว่า ร่างกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษี สำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร พ.ศ. .... โดยกฎกระทรวงฉบับนี้สามารถนำไปใช้กับสินค้าตามบัญชีท้ายร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตทุกประเภทซึ่งรวมทั้งสินค้าสุราด้วย นอกจากนี้ ยังรวมถึงสินค้ายาสูบและสินค้าไพ่ที่เดิมยังไม่สามารถขอยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษี สำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรได้ คณะผู้วิจัยจึงเห็นควรบัญญัติให้รวมถึงสินค้ายาสูบและสินค้าไพ่ด้วย เพื่อให้หลักเกณฑ์ในการยกเว้นหรือคืนภาษี หรือลดอัตราภาษี สำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรนั้นเป็นมาตรฐานเดียวกันในทุกประเภทสินค้าแต่ละประเภท และสร้างความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมทุกประเภทอย่างเท่าเทียมกันอีกด้วย

3) ตัวอย่างเรื่องหลักเกณฑ์การคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วกรณีพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

มาตรา 112 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

จากบทบัญญัติดังกล่าวสามารถเทียบเคียงได้กับมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งได้มีการออกกฎหมายอนุบัญญัติไว้ ดังนี้

(1) กฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากการบริจาคและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ

(2) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลว. 13 พฤษภาคม พ.ศ. 2542

(3) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ. 2552

(4) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง มาตรฐานสุรา ลว. 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547

(5) ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สามารถจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ. 2547

(6) ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการจ่ายแสตมป์สุราทดแทน กรณีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

จากกฎหมายอนุบัญญัติข้างต้น ผู้วิจัยได้นำมาใช้เป็นแนวทางในการยกร่างกฎหมายอนุบัญญัติ ดังนี้

(1) กฎกระทรวงกำหนดสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ พ.ศ. ....

(2) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(3) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

แต่อย่างไรก็ตาม กฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากการบริจาคและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ยังไม่ครอบคลุมถึงสินค้าสุราและยาสูบ สมควรเพิ่มเติมให้ครอบคลุมถึงสินค้าดังกล่าวด้วย คณะผู้วิจัยได้พิจารณาแล้วเห็นสมควรปรับปรุงบทบัญญัติให้ครอบคลุมถึงสินค้าสุราและยาสูบด้วย จึงได้ดำเนินการร่างกฎกระทรวงกำหนดสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ พ.ศ. .... โดยกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมสินค้าสุราและยาสูบมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพด้วย ส่วนประกาศกรมสรรพสามิตทั้งสองฉบับดังกล่าวข้างต้นยังคงหลักการเดิมไว้เนื่องจากไม่ปรากฏว่ามีปัญหาในการบังคับใช้

3.2.2 ประเภทที่ยังไม่เคยมีการบัญญัติมาก่อน เพราะเป็นการเพิ่มหลักการใหม่ขึ้นมาในร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต โดยยกร่างใหม่ทั้งฉบับ

เนื่องจากประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้กำหนดหลักการใหม่ในหลายเรื่องด้วยกัน เช่น การกำหนดนิยามราคาให้รวมถึงราคาอื่น ๆ นอกจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม การเลือกใช้การคำนวณภาษีระบบผสม เป็นต้น จึงส่งผลให้คณะผู้วิจัยต้องดำเนินการยกร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติขึ้นใหม่ทั้งฉบับเพื่อกำหนดรายละเอียดในเรื่องดังกล่าว กลุ่มของ

กฎหมายสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติกลุ่มนี้จึงเป็นการบัญญัติรายละเอียดของหลักการใหม่ที่บัญญัติขึ้นตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตและยังไม่เคยมีการยกร่างมาก่อน คณะผู้วิจัยได้ทำการยกร่างกฎหมายอนุบัญญัติในกลุ่มนี้จำนวน 9 ฉบับ ได้แก่

(1) ร่างกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้า พ.ศ. .... (ออกตามความในมาตรา 14 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 14 บัญญัติว่า “สินค้าใดที่ระบุอัตราภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้คำนวณตามปริมาณหรือตามมูลค่าหรือทั้งตามปริมาณและตามมูลค่า โดยสินค้าประเภทเดียวกันให้ใช้ฐานในการคำนวณภาษีที่เหมือนกัน

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการคำนวณปริมาณหรือมูลค่าของสินค้า ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรา 14 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต จะเห็นหลักการใหม่ที่สำคัญในการจัดทำร่างประมวลฯ คือ หลักการจัดเก็บภาษีในระบบผสม (Mix System) ซึ่งกำหนดให้รัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าหรือบริการโดยอาศัยการคำนวณภาษีทั้งตามอัตราปริมาณและตามมูลค่า ซึ่งนำต้นแบบมาจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศในสหภาพยุโรป โดยระบบดังกล่าวจะทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสินค้าสามารถตอบสนองทั้งวัตถุประสงค์ในการหารายได้ของรัฐและการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือควบคุมการบริโภค

เพื่อให้ระบบดังกล่าวสามารถใช้บังคับได้ตรงตามวัตถุประสงค์จึงทำให้รัฐต้องเลือกชนิดสินค้าหรือบริการที่จัดเก็บตามระบบอัตราผสม มิเช่นนั้นแล้วจะทำให้เกิดภาระแก่ประชาชนเกินสมควร โดยบทบัญญัติในมาตรา 14 วรรคสอง ได้กำหนดให้การกำหนดหลักเกณฑ์ว่าจะใช้วิธีการจัดเก็บภาษีแบบใดให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง คณะผู้วิจัยจึงได้ยกร่างกฎหมายระดับอนุบัญญัติขึ้นใหม่ตามบทบัญญัติในมาตราดังกล่าว คือ ร่างกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือทั้งตามมูลค่าและปริมาณของสินค้า พ.ศ. ....

การยกร่างกฎกระทรวงข้างต้นเป็นการยกร่างขึ้นใหม่ทั้งหมด เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในระบบผสมนี้เป็นหลักการใหม่ในร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต อย่างไรก็ตาม ต้นร่างของกฎกระทรวงนี้ได้คำนึงถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน คือ เฉพาะสินค้าที่จัดเป็นสินค้าภาษีบาป (sin tax) คือ สุราแช่และสุรากลั่น ยาเส้นและยาสูบ และไพ่ จะถูกเสนอให้จัดเก็บในระบบอัตราผสมตามแนวทางของการจัดเก็บภาษีสุราที่มีการใช้บังคับในปัจจุบัน

สำหรับสินค้าหรือบริการอื่นจะให้จัดเก็บจากอัตราตามปริมาณหรือตามมูลค่าอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นอยู่กับอัตราใดจะให้ค่าภาษีสูงกว่าซึ่งเป็นระบบที่ใช้สำหรับจัดเก็บสินค้าและบริการสรรพสามิตอื่น ๆ ในปัจจุบัน

(2) ร่างกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการคำนวณภาษีแก่สินค้า การแจ้งราคา และการกำหนดราคาสินค้า เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. .... (ออกตามความในมาตรา 15 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 15 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 18 วรรคหนึ่ง และมาตรา 19 วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาของสินค้านั้น

สินค้าใดจะใช้ราคาใดเป็นฐานในการคำนวณภาษีให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีไม่มีราคา หรือมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีได้

สินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้รวมถึงสินค้าที่ผลิตในเขตปลอดอากรซึ่งนำออกจากเขตปลอดอากรเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักร

(2) ในกรณีบริการ ให้ถือตามรายรับของสถานบริการ

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

(3) ในกรณีสินค้านำเข้า ให้ถือตามราคาศุลกากรบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษี และค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอากรขาเข้าตามกฎหมายใดนอกจากกฎหมายศุลกากร ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าด้วย

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดให้สินค้าที่นำเข้าต้องเสียภาษีจากราคาอื่นได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมและผู้นำเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การกำหนดราคาที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนด และมีสิทธิอุทธรณ์การกำหนดมูลค่าของสินค้าที่อธิบดีประกาศตามมาตรานี้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติของหมวด 9 ว่าด้วยการอุทธรณ์มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ปัญหาสำคัญในการจัดเก็บภาษีการบริโภคทุกประเภทรวมถึงภาษีสรรพสามิต คือ ปัญหาการกำหนดราคาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ปัญหาดังกล่าวอาจเกิดขึ้นจากสินค้านั้นมีหลายราคาทำให้ผู้เสียภาษีไม่ทราบว่าควรใช้ราคาในเป็นฐานในการคำนวณภาษี หรือกรณีไม่ทราบว่าสินค้านั้นควรมีราคาเท่าใด รัฐในฐานะที่เป็นผู้จัดเก็บจึงต้องกำหนดมาตรฐานบางประการขึ้นเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว

คณะผู้วิจัยจึงได้ยกร่างกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี และการกำหนดให้สินค้าที่นำเข้าต้องเสียภาษีจากราคาอื่น พ.ศ. .... โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 2 มาตรา 15 (1) และมาตรา 15 (3) แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

เพื่อให้การยกร่างกฎกระทรวงสอดคล้องกับแนวปฏิบัติที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน การยกร่างกฎกระทรวงดังกล่าวจึงได้อาศัยรากฐานมาจาก

(1) กฎกระทรวง ฉบับที่ 23 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2493

(2) กฎกระทรวง ฉบับที่ 102 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา

(3) กฎกระทรวง ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

อย่างไรก็ตาม คณะผู้วิจัยเห็นว่าการยกร่างกฎกระทรวงโดยเพียงปรับปรุงเนื้อหาบางส่วนอาจยังไม่ทำให้กฎหมายมีความชัดเจนเพียงพอที่จะนำไปใช้ปฏิบัติให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ใหม่ ๆ ในร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต คณะผู้วิจัยจึงได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์บางประการในร่างกฎกระทรวงฉบับนี้ เช่น การเพิ่มนิยามของราคาแต่ละประเภทลงในกฎกระทรวงเพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบว่าราคาแต่ละนิยามที่ปรากฏในร่างประมวลฯ นั้น แต่ละราคามีองค์ประกอบของราคาอย่างไรเพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบว่าต้องสำแดงราคาเช่นใดจึงจะถูกต้องตามที่ได้กล่าวถึงในแนวทางการแก้ไขปัญหาในส่วนที่ 2 กล่าวคือ

(1) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ให้ถือเอาราคาที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขายและส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป ณ โรงอุตสาหกรรมโดยสุจริตและเปิดเผย โดยราคาดังกล่าวให้คำนวณจากต้นทุนการผลิตสินค้าซึ่งประกอบด้วยค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า รวมด้วยกำไรขั้นต้นโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ราคาขายปลีก ให้ถือเอาราคาขายแนะนำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมกำหนดโดยสุจริตและเปิดเผยให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้าย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ราคาขายขายส่งช่วงสุดท้าย ให้ถือเอาราคาที่ผู้ขายส่งได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ขายปลีกโดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการที่เกี่ยวข้องกับการส่งมอบสินค้า ทั้งนี้ ต้องเป็นราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ร่างกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. .... (ออกตามความในมาตรา 34 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 34 บัญญัติว่า “เมื่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบกิจการสถานบริการได้ยื่นคำขอจดทะเบียนสรรพสามิตโดยถูกต้องแล้ว ให้อธิบดีหรือสรรพสามิตพื้นที่ ออกใบทะเบียนสรรพสามิตให้

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจดทะเบียนสรรพสามิตสำหรับสินค้าและบริการแต่ละประเภท ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

ตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 34 วรรคสอง ได้กำหนดให้มีการตรากฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจดทะเบียนสรรพสามิตสำหรับสินค้าและบริการแต่ละประเภท ซึ่งยังไม่เคยมีการร่างกฎหมายอนุบัญญัติดังกล่าวมาก่อน อีกทั้งเนื่องจากกระบวนการจดทะเบียนสรรพสามิตเป็นกระบวนการที่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษี จึงควรมีกฎหมายกำหนดหลักการและรายละเอียดอย่างชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการจดทะเบียนสรรพสามิต เพื่อที่จะได้รักษาสิทธิของตนได้ และพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะได้มีกรอบในการปฏิบัติที่ชัดเจน คณะผู้วิจัยจึงได้ยกร่างกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. .... ขึ้นใหม่ โดยได้กำหนดหลักการให้ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนสรรพสามิต ยื่นคำขอจดทะเบียนสรรพสามิตที่กรมสรรพสามิตหรือที่สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานอุตสาหกรรมหรือสถานบริการนั้นตั้งอยู่ โดยต้องยื่นคำขอภายใน 30 วัน นับแต่วันที่พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ใช้บังคับแก่สินค้าหรือบริการนั้น หรือก่อนวันเริ่มผลิตสินค้าหรือเริ่มบริการ

(4) ร่างระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเมื่อสินค้าขาดจากบัญชี หรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชี พ.ศ. .... (ออกตามความในมาตรา 87 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 87 บัญญัติว่า “เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามประมวลกฎหมายนี้ เมื่อ....

(4) เมื่อสินค้าขาดจากบัญชี หรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชี ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด.... ”

จากบทบัญญัติดังกล่าว แต่เดิมไม่เคยมีการออกกฎหมายอนุบัญญัติในเรื่องนี้มาก่อน ผู้วิจัยจึงได้ยกร่างระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเมื่อสินค้าขาดจากบัญชี หรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชี พ.ศ. .... ขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือของเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเมื่อสินค้าขาดจากบัญชี ตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้

(5) ร่างประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้สินค้าซึ่งบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีนำเข้ามาเพื่อใช้เองหรือซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ ได้รับยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรา 18 หรือมาตรา 19 แห่งประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต (ออกตามความในมาตรา 119 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต) และ

(6) ร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง วิธีการและเงื่อนไขในการขอยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรา 18 หรือมาตรา 19 แห่งประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรของบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีนำเข้ามาเพื่อใช้เอง หรือซึ่ง

ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามมาตรา 119 แห่งประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต (ออกตามความในมาตรา 119 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 119 บัญญัติว่า “การยกเว้นจากการปฏิบัติตามมาตรา 18 หรือมาตรา 19 สำหรับสินค้าที่บุคคลได้รับสิทธิยกเว้นภาษีนำเข้ามาเพื่อใช้เอง หรือซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์” ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นมีเนื้อหาสอดคล้องกับมาตรา 111 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งไม่เคยมีการออกกฎหมายอนุบัญญัติมาก่อน

คณะผู้วิจัยจึงเห็นสมควรยกร่างกฎหมายอนุบัญญัติตามมาตรา 119 ขึ้นจำนวน 2 ฉบับ คือ

1) ร่างประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้สินค้าซึ่งบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีนำเข้ามาเพื่อใช้เอง หรือซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ ได้รับยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรา 18 หรือมาตรา 19 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต โดยกำหนดให้สินค้าสุรา ยาสูบ และไพ่ ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือความตกลงกับต่างประเทศหรือทางการทูต ตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน หรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือความตกลงกับต่างประเทศหรือทางการทูต ตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน ได้รับยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรา 18 หรือมาตรา 19

2) ร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง วิธีการและเงื่อนไขในการขอยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรา 18 หรือมาตรา 19 แห่งประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรของบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีนำเข้ามาเพื่อใช้เอง หรือซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามมาตรา 119 แห่งประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต โดยกำหนดให้การขอยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรา 18 หรือมาตรา 19 แห่งประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าซึ่งบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีนำเข้ามาเพื่อใช้เอง หรือซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ ให้สถานเอกอัครราชทูต สถานกงสุล หรือองค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องยื่นคำขอเป็นหนังสือแสดงความประสงค์ที่จะขอยกเว้น ไปยังกรมพิธีการทูต กระทรวงการต่างประเทศ โดยระบุรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อสินค้าที่จะขอยกเว้นดังกล่าวและกำหนดวันเวลาที่จะรับมอบสินค้าไปจากพนักงานศุลกากร พร้อมทั้งส่งสำเนาคำขอดังกล่าวให้กรมสรรพสามิตทราบ โดยเมื่อกรมพิธีการทูต ได้รับรองว่าเป็นสินค้าของผู้ได้รับเอกสิทธิ์หรือผู้ประกอบอุตสาหกรรม ให้มีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นคำขอและกรมศุลกากรทราบเพื่อไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 18 หรือมาตรา 19 แห่งประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต พร้อมทั้งส่งหนังสือดังกล่าวให้กรมสรรพสามิตทราบด้วย

(7) ร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน (ออกตามความในมาตรา 121 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 121 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ประสงค์จะใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินออกหลักฐานการรับเงินให้ขออนุมัติต่ออธิบดี การใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขว่าด้วยการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินตามที่อธิบดีกำหนดโดยเคร่งครัด”

จากบทบัญญัติดังกล่าว แต่เดิมไม่เคยมีการออกกฎหมายอนุบัญญัติในเรื่องนี้มาก่อน ผู้วิจัยจึงได้ยกร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินและหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ขึ้นเพื่อเป็นหลักเกณฑ์การขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินและหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้ โดยได้กำหนดคุณสมบัติของเครื่องเก็บเงิน วิธีการเกี่ยวกับการใช้เครื่องเก็บเงิน และหลักเกณฑ์การขอใช้เครื่องเก็บเงินต่อกรมสรรพสามิต

(8) ร่างประกาศกรมสรรพสามิตว่าด้วยการกำหนดแบบ และกำหนดเวลาในการให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการแจ้งราคาค่าบริการที่ถูกเรียกเก็บในการประกอบกิจการ พ.ศ. .... (ออกตามความในมาตรา 127 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 127 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการกำหนดรายรับของสถานบริการให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการแจ้งราคาค่าบริการที่เรียกเก็บในการประกอบกิจการต่ออธิบดีตามแบบ รายละเอียด และกำหนดเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนด

ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่ได้แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการแจ้งราคาค่าบริการที่เปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคา

ให้อธิบดีมีอำนาจผ่อนผันการปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง และวรรคสองได้ตามที่เห็นสมควร”

บทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นมีเนื้อหาสอดคล้องกับมาตรา 117 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งไม่เคยมีการออกกฎหมายอนุบัญญัติมาก่อน คณะผู้วิจัยได้ยกร่างประกาศกรมสรรพสามิตว่าด้วยการกำหนดแบบ และกำหนดเวลาในการให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการแจ้งราคาค่าบริการที่เรียกเก็บในการประกอบกิจการ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการและสถานบริการแจ้งราคาค่าบริการที่ถูกเรียกเก็บในการประกอบกิจการตามแบบแนบท้ายประกาศ โดยต้องแจ้งไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้าและบริการ

(9) ร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง มูลค่าของสินค้าที่จะต้องประเมินเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบคดี (ออกตามความในมาตรา 142 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 142 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ต้องประเมินมูลค่าของสินค้าเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบคดี ให้ถือตามมูลค่าของสินค้าที่อธิบดีประกาศกำหนด”

จากบทบัญญัติดังกล่าว แต่เดิมไม่เคยมีการออกกฎหมายอนุบัญญัติในเรื่องนี้มาก่อน คณะผู้วิจัยจึงได้ยกร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง มูลค่าของสินค้าที่จะต้องประเมินเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบคดี เพื่อเป็นเครื่องมือในการกำหนดมูลค่าของสินค้าเพื่อใช้ในการเปรียบเทียบคดีตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้ โดยกำหนดให้ในกรณีที่ต้องมีการกำหนดมูลค่าของสินค้าที่จะต้องประเมินเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบคดี ให้เจ้าพนักงานเปรียบเทียบคดีถือเอาราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีของสินค้านั้น แต่หากไม่ได้กำหนดราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีของสินค้านั้นเอาไว้ ให้ถือมูลค่าสินค้าชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียภาษีถูกต้องแล้วในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำความผิดนั้น ถ้าไม่มีสินค้าชนิดเดียวกัน ให้ถือมูลค่าของสินค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงกันตามที่ซื้อขายกันในเวลาดังกล่าว โดยผู้ประกอบการที่ถูกเปรียบเทียบคดี อาจคัดค้านการเปรียบเทียบคดีของเจ้าพนักงานได้ โดยอาจยื่นคำคัดค้านภายใน 7 วัน

3.2.3 ประเภทที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารเพื่อสามารถตรากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติได้ในอนาคต

เนื่องจากร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตบางมาตราได้ให้อำนาจในการออกกฎหมายระดับอนุบัญญัติไว้ แต่เรื่องที่ได้ให้อำนาจไว้ดังกล่าวเป็นเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต คณะผู้วิจัยจึงมิได้ดำเนินการร่างกฎหมายอนุบัญญัติดังกล่าว เพราะเป็นดุลพินิจของกรมสรรพสามิตในการออกกฎหมายอนุบัญญัติเหล่านี้เพื่อความเหมาะสมแก่สภาพการณ์ในอนาคตต่อไป เช่น มาตรา 278 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตให้อำนาจในการออกพระราชกฤษฎีกา ในการกำหนดสินค้าและบริการอื่น ๆ นอกเหนือจากลักษณะที่ 2 ถึงลักษณะที่ 5 ซึ่งเป็นการบัญญัติเพื่อรองรับฐานภาษีซึ่งอาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ร่างกฎหมายอนุบัญญัติในกลุ่มนี้มีทั้งสิ้น 7 ฉบับได้แก่

(1) ร่างประกาศกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการออกระเบียบปฏิบัติ (ออกตามความในมาตรา 4 ของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต)

(2) ร่างกฎกระทรวง ออกตามความในประมวลกฎหมายสรรพสามิต ว่าด้วยวัสดุที่ใช้ทำไพ่ (ออกตามความในมาตรา 245 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต)

(3) ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่... ออกตามความในประมวลกฎหมายสรรพสามิต กำหนดสินค้าและบริการที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสังคมอื่น ๆ (ออกตามความในมาตรา 254 ของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต)

(4) ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่... ออกตามความในประมวลกฎหมายสรรพสามิต กำหนดสินค้าและบริการเกี่ยวกับประโยชน์สาธารณะอื่น ๆ (ออกตามความในมาตรา 259 ของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต)

(5) ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่... ออกตามความในประมวลกฎหมายสรรพสามิต กำหนดสินค้าและบริการที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตอื่น ๆ (ออกตามความในมาตรา 267 ของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต)

(6) ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่... ออกตามความในประมวลกฎหมายสรรพสามิต กำหนดสินค้าและบริการที่กระทบต่อสิ่งแวดล้อมอื่น ๆ (ออกตามความในมาตรา 277 ของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต)

(7) ร่างพระราชกฤษฎีกา กำหนดสินค้าและบริการอื่น ๆ นอกจากลักษณะ 2 ถึงลักษณะ 5 ของประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต (ออกตามความในมาตรา 278 ของร่างประมวลกฎหมายสรรพสามิต)

บทสรุป

โครงการศึกษาวิจัยเพื่อปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติให้สอดคล้องกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต นอกจากจะเป็นการรวบรวมกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติที่มีอยู่อย่างกระจัดกระจายมากกว่า 4,000 ฉบับ ให้เป็นระบบและสอดคล้องกับโครงสร้างของร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตแล้ว คณะผู้วิจัยยังได้ปรับปรุงและแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติในบางฉบับที่เป็นอุปสรรคกับการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่และการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการให้มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ เป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการใหม่ของร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติจะได้รับการแก้ปัญหาโดยการแก้ไขบทบัญญัติบางประการในการยกร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติไปแล้ว จากการศึกษาในครั้งนี้พบว่า ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตยังมีข้อจำกัดบางประการซึ่งสมควรได้รับการพิจารณาเพื่อปรับปรุงแก้ไขร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตให้มีความสมบูรณ์ครบถ้วนและมีประสิทธิภาพมากขึ้นในอนาคต ดังนี้

1) การกำหนดราคาหรือหลักเกณฑ์ในการเลือกใช้ฐานภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณ หรือตามมูลค่าและปริมาณ (Mix System) ไม่ควรกำหนดไว้ในกฎหมายลำดับรอง[12] เนื่องจากการกำหนดให้มีฐานภาษีหลายฐาน และไม่มีความชัดเจนว่าฐานภาษีใดจะถูกนำไปใช้ในกรณีใดบ้าง อาจ

[12]ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 14 บัญญัติว่า “สินค้าใดที่ระบุอัตราภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้คำนวณตามปริมาณหรือตามมูลค่าหรือทั้งตามปริมาณและตามมูลค่า โดยสินค้าประเภทเดียวกันให้ใช้ฐานในการคำนวณภาษีที่เหมือนกัน

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการคำนวณปริมาณหรือมูลค่าของสินค้า ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

ก่อให้เกิดความไม่ชัดเจน ไม่แน่นอน และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง การกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี และมีอำนาจกำหนดให้สินค้านำเข้าเสียภาษีจากราคาอื่นได้นั้น เป็นการมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารสามารถใช้ดุลพินิจโดยปราศจากหลักเกณฑ์และวิธีการที่จะนำมาควบคุมการใช้อำนาจดังกล่าว

โดยหลักแล้ว กฎกระทรวงนั้นจะมีเนื้อหาเป็นเรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข การขออนุญาต แบบคำร้อง หรืออัตราค่าธรรมเนียมซึ่งเป็นการกำหนดรายละเอียดของกฎหมายแม่บทอีกทีหนึ่ง แต่ไม่ควรเป็นการกำหนดในเรื่องที่มีความสำคัญ เช่น เรื่องฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณภาษี ซึ่งขัดหลักความแน่นอนชัดเจนซึ่งเป็นหนึ่งในหลักภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้เรื่องราคาก็ดี เรื่องการเลือกใช้ฐานภาษีในระบบผสมก็ดี ล้วนแล้วแต่เป็นเรื่องซึ่งเป็นฐานในการคำนวณภาระภาษีและวิธีการคำนวณภาษีนั้นเป็นเรื่องที่สำคัญซึ่งกระทบต่อสิทธิทางทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามหลักความยินยอมทางภาษีหรือหลักไม่มีภาษีโดยไม่มีผู้แทน (No taxation without representation) ฐานภาษีและวิธีการคำนวณภาษีซึ่งเป็นเรื่องสำคัญที่จะไปกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนควรจะถูกกำหนดในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติซึ่งจะต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน

2) การนำราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้าบางประเภทไม่มีความเหมาะสม แม้ว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้นมิใช่ราคาที่ระบุไว้ในร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่ แต่มาตรา 2 แห่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้ให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงในการกำหนดราคาอื่น ซึ่งรวมถึงราคาขายส่งช่วงสุดท้ายด้วย และในปัจจุบันซึ่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตยังไม่บังคับใช้ กรมสรรพสามิตได้มีการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ในเรื่องฐานในการคำนวณภาษี โดยให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยการตราเป็นพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 และกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้อง

จากการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวมาระยะหนึ่ง พบว่าการใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณภาษียังคงมีปัญหาความซับซ้อน ยุ่งยาก อันเกิดจากความไม่สอดคล้องระหว่างข้อกำหนดทางกฎหมายและการทำธุรกรรมในทางปฏิบัติ เช่น การที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าจะต้องนำต้นทุนค่าใช้จ่ายของผู้อื่นมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษี เป็นต้น การกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีสุราจึงสร้างความซับซ้อนและความไม่แน่นอน กรมสรรพสามิตจึงควรพิจารณาทบทวนการนำราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมาใช้บังคับและพิจารณาการใช้ราคาขายปลีกแนะนำในอนาคต เพื่อลดปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายและทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น

จากการนำเสนอผลการศึกษาข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าการปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติในครั้งนี้ นอกจากเป็นการพัฒนากฎหมายภาษีสรรพสามิตให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพสามิตในการใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นแล้ว ยังเป็นการพัฒนากฎหมายให้มีความทันสมัยและเป็นสากลอีกด้วย