



การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

โดย

นางสาวปัฐมาภรณ์ สินทร์พย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การค้นคว้าอิสระพหุสาขามิตรสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

โดย

นางสาวปัฐมาภรณ์ สินทร์พย์



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



THE EXCISE TAX REFUND FOR LOST OR DAMAGED GOODS

BY

MISS PUTTAMAPORN SINSAP



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS

FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAW

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นางสาวปัฐมาภรณ์ สินทร์พัย

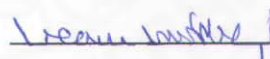
เรื่อง

การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
นิติศาสตรมหาบัณฑิต


เมื่อวันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(ศาสตราจารย์ วิชัย นามศิริพงศ์พันธุ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก




(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม




(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฏฐอมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย
ชื่อผู้เขียน	นางสาวปัฐมาภรณ์ สินทร์พย์
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	กฎหมายภาษี นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์ ประภาศ คงเอียด
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

ปัจจุบันประเทศไทยมีการพัฒนาเศรษฐกิจทางด้านการค้าและการลงทุนเป็นอย่างมาก ภาคอุตสาหกรรมเกิดการขยายตัวตามสภาพเศรษฐกิจและสังคม เป็นผลให้เกิดการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสูงมากยิ่งขึ้นเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) กำหนดให้การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ จำกัดเฉพาะผู้ประกอบการสินค้าเครื่องตีและแบตเตอรี่เท่านั้น ซึ่งทำให้เป็นอุปสรรคต่อการค้าและการลงทุนของประเทศ พร้อมทั้งไม่เหมาะสมที่ประเทศไทยก้าวเข้าสู่การเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC)

ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับบทบัญญัติดังกล่าวเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศจากการศึกษาพบว่า ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายไม่ครอบคลุมสินค้าประเภทอื่น ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย และปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวนี้อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าประเภทอื่น เนื่องจากมีภาระภาษีตกค้างรวมอยู่ในต้นทุนการผลิต จึงทำให้ไม่สามารถแข่งขันทางการค้า อันเป็นการขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความเสมอภาค และเป็นการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน

ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อตกลงการค้าเสรีระหว่างประเทศ หรือข้อตกลงแกตต์ (GAT 1994) ที่ประเทศไทยจะต้องปฏิบัติตาม นอกจากนี้ บทบัญญัติดังกล่าวยังขาดความชัดเจนโปร่งใส ในขั้นตอนการพิสูจน์ ส่งผลให้เกิดปัญหาในเรื่องของการตีความและเกิดข้อโต้แย้งในการปฏิบัติงาน และอาจก่อให้เกิดการแสวงหาผลประโยชน์จากสิทธิประโยชน์ในการคืนภาษีสรรพสามิตดังกล่าว

จากประเด็นปัญหาข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่น ที่ทำการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และสินค้าอื่น ๆ ที่ทำการจัดเก็บเป็นการเฉพาะ เช่น สุรา ยาสูบ เป็นต้น และกำหนดให้ผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป (Re - exported Goods) มีสิทธิได้รับคืนภาษี เช่นเดียวกัน นอกจากนี้ กำหนดให้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี พร้อมทั้งวิธีการพิสูจน์ การควบคุมกำกับทางบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

คำสำคัญ: ภาษีสรรพสามิต, การคืนภาษีสรรพสามิต, สินค้าสูญหาย, สินค้าเสียหาย, สินค้าเสื่อมคุณภาพ

Thesis Title	THE EXCISE TAX REFUND FOR LOST OR DAMAGED GOODS
Author	Miss Puttamaporn Sinsap
Degree	Master of Laws
Department/Faculty/University	Tax Law Law Thammasat University
Thesis Advisor	Assistant Professor Supreeya Kaewla-iad, Ph.D
Thesis Co-Advisor	Prapas Kongiad
Academic Years	2015

ABSTRACT

As a result of Thailand's present major development on commercial and investment aspects, the industrial sector is now expanding in accordance with the social and economy, resulting in a highly competitive situation amongst industrial operators. However, the Excise the Tax Act B.E. 2527, Section 104, combined with Ministerial Regulations, 33th Edition (B.E. 2542) had limited the right to excise tax refunding only to damaged or deteriorated goods for industrial operators of beverage and battery. This had since been an obstacle for business and investment and it is a drawback for Thailand considering it is now stepping into being a member of ASEAN Economic Community or AEC.

The researcher, therefore, had studied the problems arising from this provision in comparison with excise tax laws of other countries in the parts concerning the right to excise tax refund for lost or damaged goods. From the research, the problems were revealed, namely; problems in which excise tax refunding laws for lost or damaged goods do not cover other types of goods, problems concerning rules, procedures and conditions for tax refund and supervision, problems concerning means of verification for lost or damaged goods and problems in which the right of excise tax refund is only for lost or damaged goods made or produced in the Kingdom.

These problems had resulted unfairly for industrial operators of other types of goods due to the fact that there are outstanding taxes included in the cost of production which lead to the lack of business competitiveness and it is against the principle of good taxes on equality as well as it is an unequal treatment which is not in accordance with General Agreement on Tariffs and Trade, 1994 that Thailand must comply. Furthermore, this provision also lacks transparency in the process of verification which resulted in misinterpretations and disputes in practicing and might as well lead to exploitation of the aforementioned right to tax refunding.

Pursuant to the issues described above, the researcher hereby proposes that there should be an amendment in the provisions concerning excise tax refund for lost or damaged goods to cover more types of goods in which their taxes are collected in accordance with the Excise Tax Tariff Act B.E. 2527 and taxes of other types of goods specifically imposed such as alcoholic beverage, cigarette, etc. as well as granting the same right to importers, owners of goods or importers who wish to re-export their goods. Moreover, the rules, measures and conditions for tax refunding, as well as verification process, accountancy control, documents and evidence concerned should be more explicit.

Keywords: Excise Tax, Excise Tax Refund, Lost Goods, Damaged Goods, Deteriorated Goods.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาอย่างสูงจากท่าน อาจารย์ประภาศ คงเอียด และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด ที่กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ โดยท่านทั้งสองได้สละเวลาอันมีค่ายิ่งในการให้คำปรึกษาชี้แนะแนวทางในทางความคิด ตลอดทั้งแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์อย่างยิ่ง ในการทำวิทยานิพนธ์ นอกจากนี้ ผู้เขียนยังได้รับกำลังใจด้วยความเมตตาจากท่านทั้งสอง มาโดยตลอด และขอขอบพระคุณท่าน ศาสตราจารย์วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ ประธานกรรมการสอบ วิทยานิพนธ์ อาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่กรุณาสละเวลา มาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดทั้งให้คำแนะนำและข้อเสนอแนะเพื่อให้วิทยานิพนธ์นี้ มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น และขอขอบพระคุณมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ สถาบันการศึกษาที่ประสิทธิ์ ประสาทวิชาความรู้

ขอขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์กิตติบดี ไยพูล คณบดีคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น ที่คอยส่งเสริมและสนับสนุน พร้อมทั้งให้โอกาสผู้เขียนในการศึกษาต่อ ในระดับปริญญาโท จากกองทุนส่งเสริมและพัฒนาการผลิตบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น และขอขอบพระคุณเพื่อนร่วมงานทุกท่าน รวมทั้งบุคคลอื่น ๆ อีกหลายท่าน ที่ไม่ได้ระบุนามไว้ ณ ที่นี้ ได้ให้คำปรึกษา ให้คำแนะนำ และให้ความช่วยเหลือด้านข้อมูล และความรู้ทางวิชาการ

ขอขอบพระคุณนายนิวัฒน์ สินทร์พย์ บิดา นางละมุล สินทร์พย์ มารดา และบุคคลในครอบครัวทุก ๆ คน อันเป็นที่รัก ที่คอยให้กำลังใจ ให้ความช่วยเหลือ สนับสนุน แนวความคิดต่าง ๆ ในทิศทางที่ดี และที่สำคัญยิ่งความเข้าใจที่มีให้ผู้เขียนมาโดยตลอด ทำให้ผู้เขียนมีความมานะพยายามในการทำวิทยานิพนธ์นี้จนเสร็จสมบูรณ์และสำเร็จการศึกษา

ขอขอบพระคุณเพื่อนร่วมรุ่นปริญญาโท สาขากฎหมายภาษีทุกท่านที่มอบความสุข และรอยยิ้มให้เสมอ ให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และคอยกระตุ้นผลักดันกันเสมอมา

คุณค่าและประโยชน์อันพึงมีจากวิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนขอมอบเป็นกตเวทิตาคุณ แต่บิดา มารดา ตลอดจนครูบาอาจารย์ทั้งทางโลกและทางธรรมที่เคารพและศรัทธายิ่ง

นางสาวปฐมาภรณ์ สินทร์พย์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญภาพ	(13)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	5
1.3 สมมติฐานของการวิจัย	6
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	6
1.5 ระเบียบวิธีดำเนินการศึกษา	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	7
บทที่ 2 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	9
2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	9
2.1.1 ประวัติและวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	9
2.1.2 ความหมายและลักษณะของภาษีสรรพสามิต	11
2.1.3 วัตถุประสงค์และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต	15
2.1.4 หลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าและบริการ ที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	18
2.1.5 หลักการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี	21

2.2 หลักการและแนวคิดในการค้ำประกันภาษีสรรพสามิต	25
สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	
2.2.1 หลักการทั่วไปในการค้ำประกันภาษีสรรพสามิต	25
2.2.1.1 วัตถุประสงค์และความสำคัญของการค้ำประกันภาษีสรรพสามิต	25
สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	
2.2.1.2 หลักการของ “การค้ำประกันภาษีสรรพสามิต”	28
2.2.1.3 รูปแบบการค้ำประกันภาษีสรรพสามิต	30
(1) การเครดิตภาษี	30
(2) การเว้นจากภาระภาษี	31
2.2.2 ลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย	33
2.2.2.1 นิยามคำว่า “สินค้าสูญหายหรือเสียหาย”	33
2.2.2.2 ลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย	37
(1) โดยการกระทำทางธรรมชาติ	37
(2) โดยการกระทำของมนุษย์	38
บทที่ 3 การค้ำประกันภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทย	46
3.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	46
3.1.1 หลักเกณฑ์สำคัญในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	48
3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	48
3.1.1.2 ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี	49
3.1.1.3 ฐานภาษี	50
3.1.1.4 อัตราภาษี	52
3.1.1.5 กำหนดเวลายื่นแบบและชำระภาษี	53
3.1.1.6 การยกเว้น การลดหย่อน การลดอัตรา และการค้ำประกัน	53
3.1.1.7 ความผิดและโทษ	54
3.2 ประเภทของสินค้าที่สามารถขอค้ำประกัน	55
อันเนื่องมาจากสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	
3.2.1 เครื่องดื่ม	55

3.2.1.1	นิยามเครื่องตี๋มและประเภทเครื่องตี๋ม	55
	ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	
	(1) นิยามเครื่องตี๋มตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	55
	(2) ประเภทเครื่องตี๋มตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	58
3.2.1.2	นิยามเครื่องตี๋มเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	59
3.2.1.3	หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี	60
	สำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	
	(1) ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี	60
	(2) เงื่อนไขในการขอคืนภาษี	61
	(3) แบบคำขอและเอกสารประกอบ	62
	(4) ผู้มีอำนาจในการพิจารณา	63
3.2.2	แบตเตอรี่	68
3.2.2.1	นิยามแบตเตอรี่และประเภทแบตเตอรี่	68
	ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	
	(1) นิยามแบตเตอรี่ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	68
	(2) ประเภทแบตเตอรี่ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	69
3.2.2.2	นิยามแบตเตอรี่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	69
3.2.2.3	หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี	70
	สำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	
	(1) ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี	70
	(2) เงื่อนไขในการขอคืนภาษี	70
	(3) แบบคำขอและเอกสารประกอบ	71
	(4) ผู้มีอำนาจในการพิจารณา	72
3.2.3	สุรา	74
3.2.3.1	นิยามสุราและประเภทสุราตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	74
	(1) นิยามสุราตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	74
	(2) ประเภทสุราตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	75
3.2.3.2	นิยามสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรตี๋มต่อไปได้	76

3.2.3.3 แนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสำหรับสุรา ที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้	80
(1) ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี	80
(2) เงื่อนไขในการขอคืนภาษี	81
(3) แบบคำขอและเอกสารประกอบ	82
(4) ผู้มีอำนาจในการพิจารณา	82
บทที่ 4 หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ของต่างประเทศ	86
4.1 ประเทศออสเตรเลีย	86
4.1.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	88
4.1.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	89
4.1.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	91
4.1.3.1 ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี	91
4.1.3.2 เงื่อนไขในการขอคืนภาษี	91
4.1.3.3 แบบคำขอและเอกสารประกอบ	94
4.1.3.4 ผู้มีอำนาจในการพิจารณา	96
4.2 ประเทศมาเลเซีย	97
4.2.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	98
4.2.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	98
4.2.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	101
4.2.3.1 ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี	102
4.2.3.2 เงื่อนไขในการขอคืนภาษี	102
4.2.3.3 แบบคำขอและเอกสารประกอบ	104
4.2.3.4 ผู้มีอำนาจในการพิจารณา	104

4.3 ประเทศสิงคโปร์	105
4.3.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	106
4.3.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	106
4.3.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	109
4.3.3.1 ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี	109
4.3.3.2 เงื่อนไขในการขอคืนภาษี	110
4.3.3.3 แบบคำขอและเอกสารประกอบ	112
4.3.3.4 ผู้มีอำนาจในการพิจารณา	112
4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	113
4.4.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	113
4.4.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	115
4.4.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	117
บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทย	123
5.1 ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ไม่ครอบคลุมสินค้าประเภทอื่น	123
5.2 ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ	130
5.2.1 หลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย	131
5.2.2 หลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชี	142
5.3 ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	143
5.4 ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย คืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร	145

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	156
6.1 บทสรุป	156
6.2 ข้อเสนอแนะ	160
6.2.1 การคืนภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ให้ครอบคลุมสินค้าประเภทอื่น	160
6.2.2 การปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ	163
6.2.3 การปรับปรุงแก้ไขวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย	172
6.2.4 การคืนภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย คืนภาษีให้กับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรและสินค้าที่ส่งออก นอกราชอาณาจักร	174
บรรณานุกรม	182
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก กฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ออกตามความใน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการ มีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาด และสินค้าที่ผู้ประกอบการ มีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ	188
ภาคผนวก ข ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2)	190
ภาคผนวก ค ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล	192
ภาคผนวก ง ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	197
ภาคผนวก จ กฎกระทรวง กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547	200

ภาคผนวก ฉ ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปพ.ศ.2547	203
ภาคผนวก ช (ร่าง) กฎกระทรวง กำหนดประเภทสินค้า และกำหนดวิธีการ และเงื่อนไขเป็นการทั่วไปที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้า ที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	209
ภาคผนวก ซ (ร่าง) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	213
ภาคผนวก ฅ (ร่าง) กฎกระทรวงสุรา กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืน ค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป	218
ภาคผนวก ฎ (ร่าง) ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืน ค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป	222
ภาคผนวก ก (ร่าง) กฎกระทรวงยาเส้นหรือยาสูบ กำหนดวิธีการ และเงื่อนไข ในการขอคืนค่าแสตมป์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	229
ประวัติผู้เขียน	233

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
3.1 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	66
3.2 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ต่อ)	67
3.3 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้	73
3.4 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่ม	84
3.5 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่ม (ต่อ)	85

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นภาษีทางอ้อมที่มีการจัดเก็บจากฐานการบริโภค ซึ่งทำการจัดเก็บจากสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า รวมทั้งจัดเก็บจากการบริการ ทั้งนี้ เป็นการจัดเก็บจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วภาษีสรรพสามิตอยู่ในประเภทเดียวกันกับภาษีการขาย โดยที่ภาษีสรรพสามิตนั้นเป็นภาษีการขายเฉพาะอย่าง (Selective Sales Tax) ซึ่งถือเป็นภาษีที่เป็นแหล่งรายได้หลักที่สำคัญของประเทศ รองจากภาษีสรรพากรที่ทำการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ในช่วงตลอดระยะเวลา 30 ปี ที่กฎหมายภาษีสรรพสามิตมีผลบังคับใช้

ปัจจุบันกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้แก่ พระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ทั้งนี้ ยังมีกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะสำหรับสินค้าสุรา ยาสูบ และไฟ คือ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ตามลำดับ โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษี ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษี ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี การยื่นแบบรายการภาษี และการชำระภาษี การควบคุมการจัดเก็บภาษี มาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษี ความผิดทางอาญาและการดำเนินคดี นอกจากนั้น ยังกำหนดสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ และหน้าที่ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องปฏิบัติไว้ชัดเจน โดยครอบคลุมสิทธิที่จะได้รับการยกเว้นภาษี คืนภาษีหรือลดหย่อนภาษี และหน้าที่เกี่ยวกับการจดทะเบียนสรรพสามิต การยื่นแบบรายการภาษี และชำระภาษี การแจ้งวันเวลาทำการและหยุดทำการ การแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตลอดจนการจัดทำบัญชีประจำวันและงบเดือน โดยภาพรวมแล้วอาจกล่าวได้ว่าเป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับโครงสร้างที่เป็นสารบัญญัติและวิธีบัญญัติทางภาษี ส่วนกฎหมายที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ที่กำหนดประเภทสินค้า และสถานบริการ ตลอดจนอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ คือ พระราชบัญญัติพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ทั้งนี้ กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตควรนำหลักการ บริหารภาษีอากรที่ดี อันเป็นหลักการทั่วไปของภาษีอากรที่มีความสำคัญทางเศรษฐศาสตร์

มาพิจารณาในการกำหนดบทบัญญัติของกฎหมาย เพื่อสร้างควมมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี โดยสาระสำคัญของหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี ซึ่ง อדם สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ได้วางหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ (Four Maxims Regarding Taxes in General) ในหนังสือ The Wealth of Nations¹ ดังนี้ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) ซึ่งในระยะหลังได้มีแนวคิดในการเพิ่มหลักเกณฑ์อื่น ๆ ของหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี เพื่อก่อให้เกิดความเหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย

เมื่อพิจารณากฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแล้ว ประการสำคัญควรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะยืดหยุ่น อันเนื่องมาจากภาษีสรรพสามิตมีบทบาทในการชดเชยภาษีศุลกากรที่จัดเก็บได้น้อยลง เนื่องจากข้อจำกัดเรื่องความร่วมมือและกติการะหว่างประเทศ พร้อมทั้งทำการส่งเสริมภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าหรือบริการบางประเภทที่ประสงค์จะเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับบทบาทของภาษีสรรพสามิตดังกล่าว พร้อมทั้งเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันอุตสาหกรรม รัฐจึงกำหนดโครงสร้างภาษีในส่วนของสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในเรื่องการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งเป็นมาตรการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อบุคคลหรือองค์กรที่พึงได้รับสิทธิประโยชน์นั้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม ด้วยเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ สังคม หรือเหตุผลอื่นใด² ที่กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี โดยเฉพาะสินค้าประเภทเครื่องดื่มและแบตเตอรี่ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ทั้งนี้ต้องทำการพิสูจน์ความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยผู้ประกอบอุตสาหกรรมต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 104 วรรคสอง ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงจะมีสิทธิได้รับคืนภาษี อย่างไรก็ตาม เมื่อสภาพเศรษฐกิจและสังคมเปลี่ยนแปลงไป แต่กฎหมายดังกล่าวนี้ ซึ่งเป็นกฎหมายที่บัญญัติและบังคับใช้มาเป็นเวลานาน จึงก่อให้เกิดปัญหาความไม่สอดคล้องต่อการพัฒนาเศรษฐกิจทางด้านการค้าและการลงทุนของประเทศไทย ทั้งในระดับประเทศและระดับสากล

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์, 2556), น.54.

² ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.199.

ส่วนหนึ่งของปัญหากฎหมายสรรพสามิต คือ ปัญหาโครงสร้างภาษีในส่วนของสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในเรื่องการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และกฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) นั้นให้สิทธิประโยชน์เฉพาะสินค้าเพียง 2 ประเภท คือ สินค้าเครื่องตีและแบตเตอรี่ โดยยังไม่ครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่นที่ทำการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นอกจากนี้ สินค้าประเภทอื่นที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการเฉพาะ คือ สุรา ยาสูบ และไฟ กำหนดให้เพียงสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ที่สามารถขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่มีการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ตีต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม การคืนค่าภาษีสุราดังกล่าวเป็นการคืนค่าภาษีเฉพาะกรณีที่สุราแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ตีต่อไป โดยไม่ครอบคลุมถึงสุราที่สูญหายหรือเสียหาย ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ก็ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการคืนค่าแสตมป์ยาสูบสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหายหรือเสียหาย อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าประเภทอื่น เนื่องจากมีภาระภาษีตกค้างรวมอยู่ในต้นทุนการผลิตจึงทำให้ไม่สามารถแข่งขันทางการค้า อันเป็นการไม่ส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศ

ยิ่งไปกว่านั้น ในส่วนของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ ยังไม่มีความชัดเจนในหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย ในเรื่องกำหนดขอบเขตการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เนื่องจากสินค้าเครื่องตีและแบตเตอรี่มีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้แตกต่างกัน ในส่วนของการพิสูจน์การเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าเครื่องตีและแบตเตอรี่สามารถพิจารณาได้จากการเปลี่ยนแปลงลักษณะตามธรรมชาติของสินค้านั้น ๆ ได้อยู่แล้ว เช่น เครื่องตีหมดอายุ สีของเครื่องตีเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม หรือภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม แผ่นธาตุแบตเตอรี่เปลี่ยนสีหรือมีแรงดันกระแสไฟฟ้าสูงต่ำกว่ามาตรฐาน เป็นต้น แต่ที่เป็นปัญหา คือ ในส่วนของการพิสูจน์ความเสียหายจนใช้การไม่ได้ของสินค้าเครื่องตีและแบตเตอรี่ นอกจากการตรวจแล้วการพิสูจน์ความเสียหายจนใช้การไม่ได้ดังกล่าวหมายความรวมถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นระหว่างกระบวนการเก็บรักษาและความเสียหายที่เกิดขึ้นระหว่างการขนส่งสินค้า อันเนื่องมาจากเหตุสุดวิสัยที่อยู่เหนือการควบคุมของผู้ประกอบการด้วยหรือไม่ เช่น ความเสียหายอันเนื่องมาจากภัยธรรมชาติ อุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย เป็นต้น ซึ่งนำไปสู่ปัญหาในเรื่องของการตีความ และทำให้บทบัญญัติกฎหมายสรรพสามิตขาดความชัดเจนแน่นอนและไม่กว้างอย่างเพียงพอ เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าว

ไม่ทำการกำหนดให้ครอบคลุมถึงกรณีสินค้าสูญหาย ซึ่งสินค้าอาจเกิดการสูญหายโดยธรรมชาติของสินค้านั้น ๆ เอง อาจเกิดจากการกลายเป็นไอที่มักพบในสินค้าที่เป็นของเหลวสามารถระเหยได้ หรือในกรณีที่สินค้าสูญหาย โดยที่ผู้ประกอบการไม่สามารถป้องกันการสูญหายนั้นได้ ส่วนในเรื่องของหลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับยังไม่มี การควบคุมกำกับทางบัญชี โดยทำการตรวจสอบจำนวนสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายให้ตรงตามบัญชีคุมสินค้า พร้อมทั้งการพิสูจน์ การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร และสินค้านำเข้ายังไม่มี ความชัดเจนในการกำหนดการแสดงหลักฐานต่าง ๆ ให้มากยิ่งขึ้น รวมทั้งบทบาทหน้าที่ในการพิสูจน์การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ส่งผลให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการจัดเก็บภาษี หรือแม้แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการจัดเก็บภาษีด้วยตนเอง ความไม่ชัดเจนดังกล่าวอาจ ก่อให้เกิดช่องทางการแสวงหาผลประโยชน์จากสิทธิประโยชน์ในการคืนภาษีสรรพสามิต ของผู้ประกอบการ หรือแม้กระทั่งการทำงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ขาดความชัดเจน โปร่งใสในขั้นตอนการพิสูจน์ดังกล่าว

นอกจากนั้น การคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ คืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เฉพาะผู้ประกอบการเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี โดยมีได้ให้สิทธิประโยชน์ต่อสินค้านำเข้าที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ หรือสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้าที่มีวัตถุประสงค์ในการส่งออกป็นอกราชอาณาจักร อันเป็นการขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความเสมอภาคและเป็นการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อตกลงการค้าเสรีระหว่างประเทศ หรือข้อตกลงแกตต์ (GATT 1994) ที่ประเทศไทยจะต้องปฏิบัติตามข้อตกลง โดยลดอุปสรรคทางการค้าและการกีดกันต่าง ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงการขยายตัวของเศรษฐกิจโลกและการก้าวเข้าสู่บทบาท ของการเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC)

จากสภาพปัญหา นำมาสู่การศึกษาปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้า ที่สูญหายหรือเสียหาย อันเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยพิจารณาปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหาย หรือเสียหายไม่ครอบคลุมสินค้าประเภทอื่น ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย และปัญหาการคืน ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร

ตลอดจนการศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติจากการรับฟังความคิดเห็น และสำรวจปัญหาสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายจากผู้ประกอบอุตสาหกรรม นอกจากนี้ยังได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ เพื่อทำการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยให้เกิดความสอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความเท่าเทียมและเป็นธรรม (Equity and Fairness) ความโปร่งใส (Transparency) ความสะดวก (Simplicity) ความชัดเจน (Certainty) การก้าวสู่ความเป็นสากล (Internationalization) พร้อมทั้งให้มีความสอดคล้อง หรือเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับกฎหมายภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ (Harmonization of Excise Tax)

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งศึกษาปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ดังต่อไปนี้

1.2.1 เพื่อศึกษาหลักการและโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 รวมทั้งหลักการและโครงสร้างกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะสำหรับสินค้าสุราและยาสูบ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ตามลำดับ

1.2.2 เพื่อศึกษาสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในส่วนของการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และกฎกระทรวง ประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้องในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว พร้อมทั้งศึกษาถึงความเหมาะสมในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายสำหรับสินค้าประเภทอื่น นอกเหนือจากสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

1.2.3 เพื่อศึกษาหลักการและโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ และศึกษาสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในส่วนของหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ

1.2.4 เพื่อศึกษาวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้น พร้อมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของภาษีอากรที่ดี และสามารถนำไปปรับใช้ได้โดยมีประสิทธิภาพเพื่อประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

โครงสร้างภาษีในส่วนของสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ซึ่งเกี่ยวข้องกับกระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ในเรื่องการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และกฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) นั้น ให้สิทธิประโยชน์เฉพาะสินค้าเพียง 2 ประเภท คือ สินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่ โดยยังไม่ครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่นหากเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าประเภทอื่น อันขัดต่อหลักความเสมอภาค จึงควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตพ.ศ.2527 มาตรา 104 และกฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) โดยกำหนดการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวครอบคลุมถึงสินค้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งผู้ประกอบการและผู้นำเข้าเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีหากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการสูญหายเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นอกจากนั้น สินค้าที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการเฉพาะ เช่น สุราและยาสูบ เป็นต้น ควรทำการแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ที่กำหนดให้คืนค่าภาษีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปให้ครอบคลุมไปถึงกรณีสุราเกิดการสูญหายเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ให้กำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการคืนค่าแสตมป์ยาสูบ หากยาเส้นและยาสูบเกิดการสูญหายเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และควรกำหนดขอบเขตการสูญหายเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าให้มีความชัดเจนแน่นอน รวมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี ควรกำหนดให้มีความสอดคล้องหรือเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาโครงสร้างภาษีสรรพสามิตโดยภาพรวม และมุ่งเน้นศึกษาสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในส่วนการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และกฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) โดยพิจารณาการให้สิทธิในการคืนภาษีให้มีความครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่น รวมทั้งให้มีความครอบคลุมถึงสินค้านำเข้าหากเกิดการสูญหายเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ

จนใช้การไม่ได้ พิจารณาขอบเขตการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้า แนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี ตลอดจนศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติจากการรับฟังความคิดเห็นและสำรวจปัญหาสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายจากผู้ประกอบอุตสาหกรรม นอกจากนั้นยังทำการศึกษาเปรียบเทียบหลักการและโครงสร้างกฎหมาย ภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น โดยมุ่งเน้นแนวคิด และแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ทั้งนี้ ผู้เขียนไม่ได้ทำการศึกษาในส่วนของภาษีไฟ ตามพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 เนื่องจากเป็นสินค้าที่ทำรายได้ให้กับรัฐไม่มากนัก

1.5 ระเบียบวิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ โดยทำการศึกษาค้นคว้าจากเอกสาร การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง (Literature Review) ได้แก่ บทบัญญัติกฎหมายต่าง ๆ เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และกฎหมายลำดับรองต่าง ๆ เช่น กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง รวมตลอดทั้งศึกษาค้นคว้า ข้อมูลจากหนังสือ บทความ เอกสารทางวิชาการ และเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและต่างประเทศ นอกจากนั้นยังทำการสำรวจปัญหาที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติของผู้ประกอบอุตสาหกรรม ที่ทำการผลิตสินค้าและผู้ประกอบการที่ทำการนำเข้าสินค้า ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีสรรพสามิต (Field Survey) โดยนำข้อมูลที่ได้มาทำการศึกษาปัญหา ซึ่งเน้นในส่วนของการขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย แล้วนำมาวิเคราะห์ถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหา พร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบถึงหลักการและโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 รวมทั้งหลักการและโครงสร้างกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะสำหรับสินค้าสุรา และยาสูบ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ตามลำดับ

1.6.2 ทำให้ทราบถึงสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในส่วนของการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และกฎกระทรวง ประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้องในการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าว พร้อมทั้งศึกษาถึงความเหมาะสมในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย สำหรับสินค้าประเภทอื่น นอกเหนือจากสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

1.6.3 ทำให้ทราบถึงหลักการและโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ และศึกษาสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในส่วนของหลักเกณฑ์การคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ

1.6.4 ทำให้ทราบถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น พร้อมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของภาษีอากรที่ดี และสามารถนำไปปรับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพเพื่อประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

บทที่ 2

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ในบทนี้ได้ทำการนำเสนอแนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต พร้อมทั้งหลักการ และแนวคิดการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ซึ่งเป็นหลักการทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่บังคับใช้ในปัจจุบัน เพื่อเป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์ในบทที่ 3 ว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทย รายละเอียดพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เป็นหลักการทั่วไปที่มีความเกี่ยวข้องกับประวัติ และวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อันเป็นการกล่าวถึงการเริ่มต้นและการพัฒนาของภาษีสรรพสามิตจากต่างประเทศ จนกระทั่งเข้ามามีบทบาทสำคัญในระบบเศรษฐกิจ และระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทย โดยเป็นภาษีที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากภาษีประเภทอื่น ซึ่งจะได้พิจารณาในส่วนของความหมายและลักษณะของภาษีสรรพสามิต ทั้งยังมีการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการบางประเภทที่มีเหตุผลสมควรที่ต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ โดยพิจารณาอยู่ในส่วนของวัตถุประสงค์และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต พร้อมทั้งทำการพิจารณาหลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต นอกจากนั้น ยังได้ทำการพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ซึ่งต้องจัดเก็บภายใต้หลักการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี

2.1.1 ประวัติและวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตมีการเริ่มต้นและพัฒนาที่ประเทศฮอลแลนด์ ต่อมาในช่วงคริสต์ศตวรรษที่ 16 และ 17 ได้แพร่หลายในประเทศอังกฤษและประเทศอื่น ๆ เช่น ประเทศเยอรมัน และประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น นอกจากนั้นประเทศกำลังพัฒนา ก็ได้รับอิทธิพลจากกลุ่มประเทศเจ้าอาณานิคมหรือระบบเมืองขึ้น จึงได้มีการนำภาษีสรรพสามิต มาใช้ด้วยเช่นกัน

ในอดีตการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีความสำคัญน้อยมาก เนื่องจากมีรายได้ อย่างเพียงพอและมีรายจ่ายที่รัฐต้องใช้น้อยมาก ซึ่งเดิมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะทำการจัดเก็บ จากผู้มีทรัพย์สินไว้ในครอบครองเพื่อใช้บริโภคภายในครอบครัวเป็นส่วนใหญ่ โดยเก็บจากผู้ขาย และผู้ผลิตเป็นส่วนน้อย ต่อมาราวคริสต์ศตวรรษที่ 18 รัฐมีรายจ่ายสาธารณะเพิ่มมากขึ้น จึงมีการขยายฐานภาษีในการจัดเก็บ ประกอบกับความเจริญก้าวหน้าทางด้านอุตสาหกรรม ทำให้การผลิตสินค้าเป็นไปอย่างมากและรวดเร็ว จึงเปลี่ยนวิธีจากการจัดเก็บภาษีจากผู้บริโภค โดยตรงมาจัดเก็บจากอุตสาหกรรมเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้น และถือได้ว่าในช่วงคริสต์ศตวรรษที่ 18 ถึง 20 ภาษีสรรพสามิตมีความสำคัญและจำเป็น ในระบบภาษีอากรของประเทศมากยิ่งขึ้น¹

สำหรับประเทศไทยภาษีสรรพสามิตถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศ มาเป็นเวลาช้านาน การจัดเก็บภาษีได้ดำเนินการมาตั้งแต่สมัยที่ยังมีการปกครอง ในระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช และได้เปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา โดยปรากฏหลักฐานครั้งแรก ในช่วงสมัยกรุงศรีอยุธยาตอนต้น สมัยพระเจ้าปราสาททอง (พ.ศ.2178) ซึ่งกฎหมายลักษณะ พระธรรมนูญได้กำหนดว่าได้เก็บอากรจากสุรา นอกจากนั้น ยังได้ปรากฏหลักฐานชัดเจน ในสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราช อาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต มีต้นกำเนิดมาจากสินค้า 2 ประเภท คือ ฝิ่นและสุรา ซึ่งในระยะแรกเหตุผลในการจัดเก็บภาษี คือ เหตุผลทางด้านรายได้เป็นหลักเท่านั้น เนื่องจากสมัยก่อนรัฐบาลต้องการนำรายได้ ไปพัฒนากองทัพเพื่อใช้ในการทำสงคราม²

ในปี พ.ศ.2429 รัฐบาลได้ออกกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับแรก ของประเทศไทย คือ พระราชบัญญัติภาษีขึ้นใน จุลศักราช 1249 เพื่อใช้บังคับจัดเก็บภาษีสุรา ทั้งที่ผลิตในประเทศและนำเข้า ภายใต้การบริหารงานโดยหน่วยงานของรัฐที่เรียกว่า “กรมสุรา” นอกจากนั้น ในปี พ.ศ. 2474 กรมสุรายังได้รับมอบหมายให้ทำการควบคุมและจัดเก็บภาษีจากสินค้า ไม้ขีดที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักรอีกประเภทหนึ่ง และในอนาคตรัฐบาลอาจทำการจัดเก็บภาษี สินค้าประเภทอื่นเพิ่มขึ้นอีก จึงได้มีแนวคิดในการเปลี่ยนนาม “กรมสุรา” เป็น “กรมสรรพสามิต”

¹ สถาบันวิจัย และให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการศึกษาวิจัยเรื่อง การจัดทำประมวลกฎหมาย ภาษีสรรพสามิต”, 2555, น.12 – 13.

² กรมสรรพสามิต, “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 มีนาคม 2557, http://www.excise.go.th/ABOUT_US/HISTORY/Establishing_EXCISE/index.htm

โดยประกาศพระบรมราชโองการ ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2474 ภายหลังจากมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช เป็นระบอบประชาธิปไตยเมื่อปี พ.ศ.2475 ต่อมาในปี พ.ศ.2476 ได้มีพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม ให้แก่นามเป็น “กรมสรรพสามิต” สังกัดกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการ ภายใต้กฎหมายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ประกอบพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ทั้งนี้ ยังมีกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะสำหรับสินค้าสุรกายาสูบ และไฟ คือ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ตามลำดับ นอกจากนี้ ยังมีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอีก คือ พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินสุรา พ.ศ.2527 เป็นต้น³

2.1.2 ความหมายและลักษณะของภาษีสรรพสามิต

“ภาษีสรรพสามิต” เป็นคำที่แต่ละประเทศทั่วโลกไม่ได้มีการใช้เหมือนกัน เพียงแต่ทุกประเทศทั่วโลกมีการจัดเก็บภาษีในลักษณะเดียวกันกับภาษีสรรพสามิต ซึ่งคำว่า “ภาษีสรรพสามิต” มีความเกี่ยวข้องกับรูปแบบภาษีทางอ้อม (Indirect Form of Taxation) ที่ทำการจัดเก็บจากสินค้าและบริการ โดยพื้นฐานแล้วจัดเก็บจาก “สินค้าฟุ่มเฟือย” (Luxury Base) หรือ “สินค้าเพื่อการบริโภค” (Consumer Base) ดังนั้น ระบบภาษีสรรพสามิตของบางประเทศ อาจจะถูกจัดเก็บภายใต้ชื่อ “ภาษีการขายพิเศษ” (Special Consumption Tax) หรือ “ภาษีฟุ่มเฟือย” (Luxury Sale Tax) ทั้งนี้ องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) ได้ให้ความหมายภาษีสรรพสามิต ดังนี้

“ภาษีที่เรียกจัดเก็บจากผลิตภัณฑ์เฉพาะอย่างหรือกลุ่มของผลิตภัณฑ์ที่ถูกจำกัด (Limited Range of Products) อาจกล่าวได้ว่าเป็นสินค้าที่ไม่มีความหลากหลาย โดยมีภาระภาษีหรืออาจถูกจัดเก็บภาษีในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งของกระบวนการผลิตหรือการจัดจำหน่าย และทำการประเมินโดยอ้างอิงจากน้ำหนัก ความเข้มข้น หรือปริมาณของผลิตภัณฑ์ แต่บางครั้งอาจทำการจัดเก็บภาษีโดยประเมินจากมูลค่าของสินค้านั้นก็ได้”⁴ ดังนั้น ภาษีสรรพสามิต มักจัดเก็บจากสินค้าดังต่อไปนี้ น้ำตาล ปิธูธ ไม้ขีดไฟ ซ็อกโกแลต และจัดเก็บภาษีในอัตราที่มีความหลากหลายภายใต้กลุ่มของสินค้าที่มีการกำหนดไว้อย่างแน่นอน ตลอดทั้งประเทศต่าง ๆ

³ กรมสรรพสามิต, “ประวัติกรมสรรพสามิต,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 มีนาคม 2557, http://www.excise.go.th/ABOUT_US/HISTORY/Establishing_EXCISE/index.htm

⁴ Rob Precce, “Key Control in the Administration of Excise Duties,” *World Customs Journal* 2, no. 1: p.73.

ส่วนใหญ่มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากสินค้ายาสูบ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ กลุ่มน้ำมันและผลิตภัณฑ์ น้ำมันไฮโดรคาร์บอน และแหล่งพลังงานอย่างอื่น⁵ โดยความหมายของภาษีสรรพสามิตดังกล่าวนี้ องค์การเงินทุนสำรองระหว่างประเทศ หรือ The International Monetary Fund (IMF) ก็ได้ให้ความหมายไว้เช่นเดียวกัน

นอกจากนั้น การให้คำจำกัดความของภาษีสรรพสามิต มักมีความเกี่ยวข้อง และพาดพิงถึงภาษีการขาย เนื่องจากภาษีการขาย (Sales Taxes) กับภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ในทางทฤษฎีแล้วภาษีทั้งสองมักจัดอยู่ในประเภทเดียวกัน ทั้งนี้ ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการขาย เฉพาะอย่าง (Selective Sales Tax) ดังนั้น ศาสตราจารย์จอห์น ดิว (J.F. Due) นักเศรษฐศาสตร์ ที่มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีการขาย จึงได้ให้คำจำกัดความของภาษีการค้าหรือภาษีการขาย ดังนี้ “ภาษีการขาย คือ ภาษีที่เก็บจากการซื้อขายสินค้าหรือบริการต่าง ๆ หรือเก็บจากองค์ประกอบ ของการซื้อขายนดังกล่าว เช่น เก็บจากรายรับของการขาย หรือเก็บจากรายจ่ายของการซื้อ เป็นต้น” ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วภาษีการค้าหรือภาษีการขายมุ่งจัดเก็บจากผู้ซื้อสินค้า จึงทำให้ภาระภาษี ตกอยู่กับผู้บริโภคและผู้ซื้อสินค้าตามมูลค่าหรือตามปริมาณที่ตนซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ตามหลักการหลักการภาษี⁶ อย่างไรก็ตามศาสตราจารย์จอห์น ดิว (J.F. Due) ยังได้อธิบายถึง ภาษีสรรพสามิตว่า มีความแตกต่างจากภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีที่ทำการจัดเก็บทุกทอด ของการซื้อขาย โดยแนวคิดดั้งเดิมในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศอังกฤษและเครือจักรภพ อังกฤษ (The British Commonwealth Countries) ทำการเรียกเก็บภาษีจากการผลิตสินค้า ภายในประเทศมากกว่าเรียกเก็บจากการขาย ทั้งนี้ ไม่ทำการจัดเก็บจากการบริการ โดยกำหนด อัตราภาษีเป็นการเฉพาะและควบคุมทางปริมาณ ระบบดังกล่าวนี้มีการพัฒนาเพิ่มขึ้น เนื่องจากมีการใช้อัตราตามมูลค่าในการจัดเก็บ (Taxes According to the Value of a Goods) หรืออาจกล่าวได้ว่า ในช่วงเวลาต่อมา มีการจัดเก็บทั้งอัตราตามปริมาณและอัตราตามมูลค่า และมีรายได้ทางภาษีจากการบริโภคภายในประเทศมากกว่ารายได้จากการผลิตสินค้า⁷ นอกจากนี้ยังทำการจัดเก็บทั้งสินค้าภายในประเทศและสินค้านำเข้า พร้อมทั้งจัดเก็บจากการบริการ

⁵ Revenue Statistic 1965 – 2012: The OECD Interpretative Guide (Paris: OECD Publishing, 2013), p.326.

⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.306.

⁷ Bruce Bolnick and Jonathan Haughton, Tax Policy in Sub-Saharan Africa: Examining The Role of Excise Taxation, African Economic Policy Discussion Paper, Number 2 (Harvard Institute for International Development, 1998), p.2.

โดยทำการควบคุมตรวจสอบทางกายภาพหรือควบคุมทางบัญชี จากที่กล่าวมาภาษีสรรพสามิตนั้น อาจมีความเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บทั้งสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง แม้ว่าในหลายประเทศ อาจมีการแยกภาษีบริการเฉพาะอย่างออกจากภาษีสรรพสามิตก็ตาม⁸

Prof. Sijbren Cossen ได้ให้นิยามของภาษีสรรพสามิต ในการประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (The World Customs Organization Excise Summit) ณ เมืองบรัสเซล ประเทศเบลเยียม เมื่อปี 2555 ดังนี้

“ภาษีสรรพสามิตควรมีนิยามความหมายแบบกว้าง หมายถึง ภาษีที่เกี่ยวข้องการสูบยาสูบ (Smoking) การดื่ม (Drinking) การพนัน (Gambling) การก่อมลพิษ (Polluting) รวมถึงการบริโภคพลังงาน (Energy Consumption) และการขับขี่ (Driving)

ภาษีสรรพสามิตจึงเป็นภาษีที่มีการเลือกจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง (Selective Consumption Taxes) และมีการกีดกัน (Discriminatory) โดยเจตนา มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม ฐานภาษีสรรพสามิตจึงมักจะสามารถนับหรือวัดจำนวนได้ (Quantitatively) การบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตจึงเกี่ยวกับการกำกับและควบคุมจำนวนสินค้า (Physical Controls) คุณลักษณะของภาษีสรรพสามิตจึงแตกต่างไปจากภาษีบริโภคทั่วไป (General Consumption Taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VATs) ที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการทั่วไป ยกเว้นว่ามีการกำหนดให้ยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้และควบคุมตรวจสอบทางบัญชี (Accounting Controls)”⁹

นิยามของภาษีสรรพสามิตที่มีความสำคัญข้างต้นนี้ จึงทำให้ Prof. Sijbren Cossen ได้กำหนดถึงลักษณะเด่นของภาษีสรรพสามิต ดังต่อไปนี้¹⁰

1. การคัดเลือกอย่างมีขอบเขต (Selectivity in coverage)
2. มีเจตนาเฉพาะเจาะจง (Discrimination in intent)
3. โดยบ่อยครั้งใช้รูปแบบการวัดเชิงปริมาณเพื่อกำหนดความรับผิดชอบภาษี

(Often some form of quantitative measurement in determining the tax liability)

⁸ John F. DUE, Excise Taxes, Policy Research Working Paper, (February 1994), p.1.

⁹ ชลธาร วิศรุตวงศ์, “รายงานการประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (The World Customs Organization Excise Summit),” ณ เมืองบรัสเซล ประเทศเบลเยียม, 2 – 3 กรกฎาคม 2555 : น.1.

¹⁰ Ben J.M. Terra, “Chapter 8 Excises,” Accessed March 26, 2016, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch8.pdf>.

เมื่อพิจารณาความหมายและลักษณะของภาษีสรรพสามิตดังกล่าวแล้ว อาจกล่าวได้ว่า “ภาษีสรรพสามิต” (Excise Tax) มีความหมายค่อนข้างกว้างและมีแนวคิดในการจัดเก็บแตกต่างกันไปแต่ละประเทศ โดยประเทศในเครือจักรภพอังกฤษจะทำการจัดเก็บจากการผลิตสินค้าภายในประเทศ ซึ่งหน้าที่ในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงงานผลิต โดยใช้อัตราตามปริมาณ และให้เจ้าหน้าที่ทำการควบคุมการจัดเก็บสำหรับประเทศอื่น ๆ นั้น แนวคิดในการจัดเก็บครอบคลุมถึงสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า รวมถึงการจัดเก็บจากบริการบางประเภท ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีจากสินค้ามุ่งเน้นขั้นตอนการขายแทนที่จะเป็นการผลิต โดยจัดเก็บในระดับการขายส่ง (Wholesale Level) หรือการขายปลีก (Retail Level) ใช้อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem) และใช้วิธีการควบคุมทางบัญชี ลักษณะโดยทั่วไปของภาษีสรรพสามิตที่เหมือนกันของ 2 กลุ่มประเทศ คือ เป็นการจัดเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่างหรือกลุ่มของสินค้าเฉพาะอย่าง¹¹

นอกจากนั้น เมื่อทำการพิจารณาการจัดภาษีสรรพสามิตในปัจจุบัน ไม่เพียงแต่มีวัตถุประสงค์เพื่อการทำรายได้เท่านั้น ดังเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VATs) และภาษีการขายปลีก (Retail Sales Taxes: RSTs) อันเป็นภาษีการบริโภคทั่วไป (General Consumption Taxes) ซึ่งทำการจัดเก็บจากสินค้าและบริการทั้งหมด ภาษีสรรพสามิตยังมีวัตถุประสงค์เพื่อการเฉพาะอย่าง โดยคำนึงถึงต้นทุนทางสังคมที่เกิดความเสียหายขึ้น เช่น การตระหนักถึงปัญหาสิ่งแวดล้อมสภาวะเรือนกระจก อันนำมาสู่ปัญหาภาวะโลกร้อน (Global Warming) ซึ่งเกิดจากการเผาผลาญเชื้อเพลิงฟอสซิล เช่น ถ่านหิน ปิโตรเลียม และก๊าซธรรมชาติ เป็นต้น หรือแม้กระทั่งการตระหนักถึงปัญหาสุขภาพจากการบริโภคสินค้าเครื่องดื่มแอลกอฮอล์และสินค้าบุหรี่ยี่ ทั้งนี้ นอกจากการรณรงค์ขององค์การอนามัยโลก (World Health Organization) เพื่อลดการบริโภคสินค้านี้แล้ว ยังนำภาษีสรรพสามิตมาเป็นเครื่องมือในการควบคุมพฤติกรรมผู้บริโภคสินค้าหรือบริการที่ก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของผู้บริโภคอีกด้วย และลักษณะสำคัญ ภาษีสรรพสามิตมีความแตกต่างจากภาษีการบริโภคทั่วไป โดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตใช้วิธีการควบคุมทางกายภาพ (Physical Controls) ในขณะที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹¹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.1.

และภาษีการขายปลีกทำการตรวจสอบผ่านสมุดบัญชี (Book of Account) และพยานหลักฐานประเภทเอกสารอื่น ๆ (Other Documentary Evidence)¹²

2.1.3 วัตถุประสงค์และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่ทำการจัดเก็บจากสินค้าที่ผลิตในประเทศ และสินค้าที่นำเข้า อันเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไม่ใช่ผู้รับภาระภาษีโดยตรง แต่ภาระภาษีได้ถูกผลักไปยังผู้บริโภค นอกจากนี้ ภาษีสรรพสามิตยังถือเป็นภาษีการขายเฉพาะอย่าง (Selective Sale Tax) ทำการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการบางประเภทที่มีเหตุผลสมควรที่ต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังต่อไปนี้

2.1.3.1 เพิ่มรายได้สำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป (To Raise Revenue for General Purposes)

ภาษีสรรพสามิตถือว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ เนื่องจากจัดเก็บภาษีได้ง่าย ควบคุมการจัดเก็บจากต้นทาง โดยการจัดเก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้า ซึ่งผู้ประกอบการมีน้อยราย และปริมาณสินค้าที่เสียภาษีส่วนใหญ่สามารถนับจำนวนได้ เมื่อรัฐมีเหตุจำเป็นก็สามารถขยายฐานและอัตราภาษีในการจัดเก็บได้ง่าย โดยแหล่งรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐได้จากการจัดเก็บสินค้ายาสูบ สุรา น้ำมันและยานยนต์ เป็นต้น

ในทางปฏิบัติ การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อหารายได้เข้ารัฐเป็นวัตถุประสงค์พื้นฐานที่ใช้กันทั่วไป เพราะสินค้าที่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมักมีฐานกว้าง เนื่องจากการบริโภคจำนวนมาก อุปสงค์ไม่ยืดหยุ่นต่อราคา (Inelastic Demand) มีผู้ผลิตจำนวนไม่มาก ทั้งยังไม่มีสินค้าทดแทนและใช้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและต้นทุนการสร้างความสะดวกในการเสียภาษีต่ำ หากรัฐต้องการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อหารายได้เป็นหลัก รัฐควรใช้อัตราในการจัดเก็บภาษีตามมูลค่า พร้อมทั้งจัดเก็บในระดับอัตราภาษีและโครงสร้างภาษีที่พิจารณาผลกระทบภายนอกของสินค้าสรรพสามิตเข้าไปด้วย ทั้งนี้ สินค้าที่ควรทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตควรเป็นสินค้าที่ใช้ในการบริโภค (Consumer Goods) ไม่ควรจัดเก็บสินค้าที่ใช้ในการผลิต (Producer Goods), (The Remsey Rule (1927))¹³ โดยกลุ่มประเทศสมาชิก OECD มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตคิดเป็นร้อยละ 11 ของรายได้ภาษีทั้งหมด

¹² Sijbren Cnorsen, "Economics and Politics and Excise Taxation," Tax Analysts 38, no. 7 (May 2005) : p.596.

¹³ *Ibid.*, p.597.

2.1.3.2 สะท้อนต้นทุนทางสังคม (To Reflect External Costs)

การบริโภคสินค้าและบริการเฉพาะอย่างนั้น อาจก่อให้เกิดต้นทุนความเสียหายต่อผู้อื่น ดังนั้น ภาษีสรรพสามิตจึงเห็นความสำคัญในการรวมต้นทุนความเสียหายผ่านระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเท่ากับต้นทุน หรืออย่างน้อยไม่เกินต้นทุนส่วนเพิ่ม (Marginal Cost) ของผลกระทบภายนอก

วัตถุประสงค์ในการสะท้อนต้นทุนทางสังคมนี้ เป็นการควบคุมพฤติกรรมผู้บริโภคโดยคำนึงถึงผลกระทบภายนอก (Externality) และทำให้ตลาดทำงานเป็นปกติ (Pigou) แนวคิดดังกล่าวนี้เชื่อว่า คนที่มีเหตุผล (Rational) และมีข้อมูลเพียงพอ (Fully Informed) ที่จะทำการตัดสินใจด้วยตัวเองในการเลือกบริโภคสินค้าหรือไม่เลือกบริโภคสินค้านั้น โดยส่วนใหญ่จะไม่นำผลกระทบภายนอกที่เป็นต้นทุนทางกายภาพ (Physical Cost) หรือต้นทุนทางจิตใจ (Psychological Cost) หรือต้นทุนทางการเงิน (Financial Cost) ที่กระทบผู้อื่นมารวมไว้ในราคาที่เขาใช้ในการตัดสินใจ การที่รัฐใช้ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวนี้จึงเป็นการนำผลกระทบภายนอกที่เกิดขึ้นกลับเข้าไปเป็นปัจจัยในการตัดสินใจของผู้ก่อผลกระทบภายนอก เพื่อใช้เป็นข้อมูลของต้นทุนทางสังคมทั้งหมดในการตัดสินใจ อันก่อให้เกิดการตัดสินใจที่มีประโยชน์สูงสุด (Optimal Decision) และเป็นการจัดสรรทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น อัตราภาษีที่ควรใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ อัตราตามสภาพมากกว่าอัตราตามมูลค่า เพื่อให้ภาระภาษีสะท้อนต้นทุนภายนอกที่เกิดขึ้น อีกทั้งง่ายต่อการบริหารจัดการเก็บภาษี ไม่มีปัญหาเรื่องการประเมินมูลค่าและปัญหาการถ่ายโอนราคา ทั้งนี้ อัตราตามสภาพดังกล่าวควรทำการปรับตามอัตราเงินเพื่อ (Indexed for Inflation) และสินค้าที่ควรจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ควรเป็นสินค้าที่ใช้ในการบริโภค และสินค้าที่ใช้ในการผลิตจึงจะสะท้อนต้นทุนภายนอกหรือต้นทุนทางสังคมได้ดี¹⁴

2.1.3.3 ขัดขวางการบริโภค (To Discourage Consumption)

ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งของรัฐที่ใช้ในการควบคุมพฤติกรรมบริโภคของประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ควบคุมพฤติกรรมของเยาวชนที่ไม่ตระหนักถึงผลเสียหายที่เกิดขึ้นกับสุขภาพในการบริโภคสินค้าสุราและยาสูบ ซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคม นอกเหนือจากนั้น ยังเป็นการควบคุมการดำเนินธุรกิจที่ส่งผลกระทบต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น ธุรกิจบริการสนามม้า ดังนั้น สินค้าและบริการเฉพาะอย่างดังกล่าวจึงควรมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นจากสินค้าและบริการทั่วไป อันส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค อย่างไรก็ตาม จากงานวิจัยต่าง ๆ ชี้ให้เห็นว่า แม้รัฐใช้ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือ

¹⁴ ชลธาร วิศรุตวงศ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 9*, น.1 - 2.

ในการควบคุมพฤติกรรมการบริโภค โดยการเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิต ทำให้สินค้าราคาสูงขึ้น แต่ปริมาณการบริโภคก็ไม่ลดลง เนื่องจากอุปสงค์ในการบริโภคสินค้ามีความยืดหยุ่นต่ำ

วัตถุประสงค์ของการจัดวางการบริโภคดังกล่าวนี้ ถือเป็นการพิจารณาถึงผลกระทบภายใน (Internality) โดยมีแนวคิดแบบใหม่เกิดขึ้นจากสมมติฐานของ Gruber และ Koszegi (2001) ที่เชื่อว่า ยังมีความขัดแย้งในพฤติกรรมของคนที่มีเหตุผลและข้อมูลเพียงพอในการตัดสินใจ โดยคำนวณส่วนลดของต้นทุนและผลประโยชน์ระยะสั้น (Discount the Short Term costs and Benefits) มากกว่าผลกระทบของต้นทุนและผลประโยชน์ระยะยาว แนวคิดดังกล่าวนี้ ทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการสร้างความรับผิดชอบในการตัดสินใจของผู้บริโภคด้วยตัวเอง ซึ่งส่งผลให้มีคุณภาพมากขึ้น โดยทำการเพิ่มอัตราส่วนลดของอรรถประโยชน์ให้แก่ผู้บริโภค¹⁵

2.1.3.4 ควบคุมต้นทุนทางสังคม (To Regulate Various External Costs)

ภาษีสรรพสามิตมีบทบาทสำคัญในการควบคุมการก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมในรูปแบบต่าง ๆ รวมทั้งด้านสิ่งแวดล้อม และด้านอื่น ๆ เช่น ควบคุมต้นทุนทางสังคมที่มีความเกี่ยวเนื่องกับการใช้ถนนที่ประชาชนได้รับประโยชน์จากบริการของภาครัฐ โดยทำการเรียกเก็บค่าบริการเพื่อเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น (To Charge Road Users for Government – Provided Services) ซึ่งประกอบด้วยความเสียหายที่เกิดจากการปล่อยมลพิษทางอากาศ โดยถือเป็นต้นทุนทางสิ่งแวดล้อม (Environment Costs) และความเสียหายจากการเกิดอุบัติเหตุ (Accident Costs) เป็นต้น¹⁶

2.1.3.5 วัตถุประสงค์อื่น (Other Objectives)

การกำหนดวัตถุประสงค์อื่น ๆ นี้ สามารถช่วยปรับปรุงระบบภาษีให้ก้าวหน้า (Progressivity) และยังเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดีในเรื่องความยืดหยุ่น ตามการปรับเปลี่ยนของภาวะเศรษฐกิจและสังคม โดยอาจทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ เรือยอร์ช เครื่องบินส่วนตัว น้ำหอม เครื่องสำอาง ฯลฯ ซึ่งจัดเก็บภาษีเฉพาะผู้บริโภคสินค้าดังกล่าว โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นผู้บริโภคที่มีรายได้สูง

¹⁵ Sijbren Cnorsen, “Economics of Excise Taxation,” (International Studies Program Working Paper May 2010), p.8 – 9.

¹⁶ *Ibid.*, p.10 – 11.

จึงทำให้รับภาระภาษีสูงกว่าผู้ที่ไม่ได้บริโภคสินค้าดังกล่าว อันเป็นการช่วยกระจายรายได้ และภาระภาษีอีกรูปแบบหนึ่ง¹⁷

จากการพิจารณาวัตถุประสงค์ของภาษีสรรพสามิต โดยทั่วไปแล้ว การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้เข้ารัฐ อันเป็นเป้าหมายที่มีความสำคัญ และจำเป็นสำหรับทุกรัฐบาล อย่างไรก็ตาม เมื่อสภาพเศรษฐกิจและสังคมเปลี่ยนแปลงไป รัฐยังได้มุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อทำการปรับเปลี่ยนและควบคุมพฤติกรรมของผู้บริโภค โดยคำนึงถึงต้นทุนทางสังคมของผลกระทบภายนอกเป็นหลัก เพื่อเป็นพื้นฐานในการกำหนด โครงสร้างภาษีสรรพสามิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ และนำไปสู่การพิจารณาบทบาท ของภาษีสรรพสามิตที่มีความสำคัญต่อภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่มในภาพรวมได้ ดังนี้

ภาษีสรรพสามิตทำหน้าที่ในการชดเชยภาษีศุลกากรที่จัดเก็บได้น้อยลง เนื่องจากข้อจำกัดเรื่องความร่วมมือและกติกากการค้าระหว่างประเทศ และเป็น การเสริม ภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของการจัดเก็บที่สูงกว่า ซึ่งไม่ใช่การจัดเก็บแทนที่ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีทั้งสามประเภทนี้เป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนกันขึ้นไปบนฐานของกันและกัน กล่าวคือ ภาษีศุลกากรจัดเก็บบนฐานของราคาซีไอเอฟของสินค้านำเข้า ภาษีสรรพสามิต จัดเก็บบนฐานของราคาซีไอเอฟรวมอากรขาเข้า และภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บบนฐานของราคาซีไอเอฟ รวมอากรขาเข้าและรวมภาษีสรรพสามิต

2.1.4 หลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต

การกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตนั้นจะต้องมีการกำหนดที่ถูกต้องและเหมาะสม เนื่องจากผลของภาระภาษีมียุทธูปผล ต่อการตัดสินใจการเลือกบริโภคสินค้าและบริการ ถึงขนาดทำให้ประชาชนไม่มีโอกาสเลือกใช้สินค้า ตรงตามประโยชน์ที่ตนต้องการ สำหรับหลักเกณฑ์ที่ใช้กันอยู่ทั่วไปในประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่มี 4 หลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้¹⁸

- (1) สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี
- (2) สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย
- (3) สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ

¹⁷ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, *อ่าวแล้ว เจริญรอดที่ 1*, น.24.

¹⁸ อรรถ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง)*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), น.143.

(4) หลักเกณฑ์อื่น ๆ

หลักเกณฑ์ที่ 1 สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี

ทุกประเทศที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sale Tax) ใช้หลักเกณฑ์ข้อนี้ในการเลือกเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการบางประเภทเป็นพิเศษ เนื่องจากสินค้านี้ดังกล่าวหากบริโภคเกินสมควรก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและเกิดต้นทุนทางสังคม (Social Cost) เช่น การดื่มสุรามากทำให้ส่งผลเสียต่อสุขภาพ รัฐก็ต้องให้การรักษาพยาบาล นอกจากนี้ อาจเกิดการทะเลาะวิวาท สร้างความไม่มั่นคงต่อสถาบันครอบครัว รัฐต้องมีหน้าที่เข้ามาจัดการดูแล ในส่วนของบริการสังคมสงเคราะห์หรือเกิดการก่ออาชญากรรม รัฐต้องทำการจัดให้มีเจ้าหน้าที่ตำรวจเป็นจำนวนมากขึ้น เป็นต้น สำหรับสินค้าและบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามหลักเกณฑ์นี้ คือ สุรา ยาสูบ ไฟล์ สนาม้า และยาเสพติดทั้งหลาย

หลักเกณฑ์ที่ 2 สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย

การกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยมีเหตุผลในการจัดเก็บ คือ ต้องการสร้างความเป็นธรรมในสังคม โดยผู้มีรายได้มากหากใช้สินค้าฟุ่มเฟือย ก็ต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อยที่บริโภคสินค้าที่มีความจำเป็น อีกเหตุผลหนึ่ง เพื่อต้องการส่งเสริมการประหยัด เมื่อสินค้าฟุ่มเฟือยดังกล่าวมีภาวะภาษีที่สูงทำให้ลดการบริโภคสินค้านี้ดังกล่าวการออมก็สูงมากขึ้น สร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและสังคม โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนา และเหตุผลสุดท้าย เมื่อภาวะภาษีสูงก็เป็นการจำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย ส่งผลให้ลดการผลิตสินค้านี้ดังกล่าวลงและทำให้ทรัพยากรเหลือ สามารถนำไปใช้ในการผลิตสินค้าและบริการอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อไปได้

หลักเกณฑ์ที่ 3 สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ

กรณีที่กิจการของรัฐบางประการได้ให้ผลประโยชน์แก่คนบางกลุ่มเป็นพิเศษ นอกเหนือจากคนกลุ่มอื่น รัฐจึงมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากกลุ่มคนที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษนั้น เช่น รัฐทำการสร้างถนนต่าง ๆ ขึ้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษ คือ ผู้ที่ใช้รถยนต์ ดังนั้น ควรทำการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ใช้รถยนต์ โดยพิจารณาว่า ผู้ใช้รถยนต์คนใดใช้ถนนมากก็ต้องใช้น้ำมันมากตามลำดับ จึงควรทำการเรียกเก็บภาษีน้ำมัน ซึ่งหลายประเทศทั่วโลกมีบทบัญญัติไว้ชัดเจน โดยให้นำรายได้จากภาษีน้ำมันไปใช้ได้เฉพาะการสร้างถนนเท่านั้น จะนำไปใช้เพื่อกิจการอื่นไม่ได้

นอกจากนั้น มีการตั้งข้อสังเกตว่า บรรดาโรงงานอุตสาหกรรมที่เข้ามาผลิตในประเทศ และได้รับสิทธิประโยชน์เป็นพิเศษจากมาตรการทางภาษีและอื่น ๆ จนสามารถตั้งอยู่ได้ แต่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ โดยเฉพาะภาษีศุลกากรจากการนำเข้าสินค้าเหล่านั้นเข้ามาจากต่างประเทศ จึงเห็นควรทำการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะอย่างจากสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมนั้นด้วย

หลักเกณฑ์ที่ 4 หลักเกณฑ์อื่น ๆ

หลักเกณฑ์อื่น ๆ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งได้ว่า หลักเบ็ดเตล็ด การใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ หากรัฐมีความจำเป็นต้องการรายได้พิเศษหรือต้องการจำกัดการผลิตสินค้าเป็นการเฉพาะ จึงจัดให้มีการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะด้วย เช่น กรณีในยามสงคราม ในอดีตมีการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากสินค้าถลุงน่องสตรี เพื่อลดการใช้ในลอนและนำไปผลิตรั่มชูชีพแทน เป็นต้น ทั้งนี้ การใช้หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ดกรณีในยามสงครามและในกรณีที่รัฐต้องการรายได้พิเศษสำหรับการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะควรมีอยู่ในช่วงระยะเวลาเท่าที่จำเป็นเท่านั้น

ประเทศที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะมักมีการเลือกประเภทสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บ โดยใช้หลักเกณฑ์ทั้ง 4 ประการข้างต้น โดยทั่วไปมีการเลือกตามกัน หรือดูตัวอย่างประสบการณ์ในประเทศต่าง ๆ ที่มีระดับการพัฒนาและฐานะใกล้เคียงกัน อย่างไรก็ตาม ยังมีความแตกต่างกันบ้างตามวิวัฒนาการด้านการจัดเก็บภาษีและความจำเป็นด้านรายได้ของแต่ละประเทศ บางประเทศมีการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากสินค้าและบริการมากประเภท แต่บางประเทศก็เลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะโดยใช้เพียงหลักเกณฑ์ที่ 1 และหลักเกณฑ์ที่ 3 เท่านั้น¹⁹ ตัวอย่างการเลือกประเภทสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะ ดังนี้

กลุ่มสหภาพยุโรป กำหนดการจัดเก็บภาษีจากสินค้าเป็น 3 กลุ่มอย่างชัดเจน ได้แก่ กลุ่มแรก จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผลิตภัณฑ์ยาสูบ กลุ่มที่สอง จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ และกลุ่มที่สาม จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผลิตภัณฑ์พลังงาน

ประเทศสหรัฐอเมริกา ทำการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการแยกประเภทของภาษีอย่างชัดเจน คือ ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้า ทำการจัดเก็บภาษีจากรถยนต์และสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ ถ่านหิน วัคซีนบางชนิด อุปกรณ์ที่ใช้ในการพักผ่อน และสันหนาคารตลอดจนสุรา และยาสูบ เป็นต้น ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขายปลีกสินค้า จัดเก็บภาษีจากสินค้ารถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่พุ่มเพื่อย น้ำมันเชื้อเพลิงบางชนิด รถบรรทุกและรถพ่วงขนาดใหญ่ เป็นต้น และภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการ ซึ่งทำการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการสื่อสาร

¹⁹ เฟิงอ้วง, น.147.

โทรคมนาคม การให้บริการขนส่งทางอากาศ การประกันภัยโดยผู้รับประกันภัยต่างประเทศ และกิจการการพนันและอื่น ๆ เป็นต้น

ประเทศออสเตรเลียจัดเก็บภาษีจากการผลิตสินค้าเท่านั้น ไม่ทำการจัดเก็บจากการบริการ เช่น น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน รถยนต์ สุรา และยาสูบ เป็นต้น

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการ โดยกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นต้น มีทั้งหมด 13 ตอน ได้แก่ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องใช้ไฟฟ้า แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง พรหมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ หินอ่อนและหินแกรนิต รถจักรยานยนต์ แบตเตอรี่ สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอนด์ สุรา ยาสูบ และไฟ ส่วนบริการที่มีการจัดเก็บ คือ ไนต์คลับ ดิสโกเธค สถานอาบน้ำหรืออบตัวและนวด สนามแข่งม้า สนามกอล์ฟ และกิจการโทรคมนาคม

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและต่างประเทศ ส่วนใหญ่ใช้หลักเกณฑ์ที่ 1 และหลักเกณฑ์ที่ 3 ในการเลือกสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บ ส่วนประเทศไทยนำหลักเกณฑ์ที่ 2 สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือยมาเป็นเกณฑ์เพิ่มขึ้นในการเลือกสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บ ซึ่งหากเปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลีย ที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเฉพาะสินค้าเท่านั้น ไม่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากบริการ จะเห็นได้ว่า ประเทศออสเตรเลียมีฐานการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่แคบกว่าประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ประเทศออสเตรเลียก็นำหลักเกณฑ์ที่ 2 สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือยมาเป็นเกณฑ์ในการเลือกสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บ เช่น สินค้ารถยนต์หรู เป็นต้น ทั้งนี้ มีแนวโน้มในประเทศต่าง ๆ หากระดับการพัฒนาประเทศเพิ่มมากขึ้น การเลือกประเภทสินค้าและบริการเพื่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะก็จะลดน้อยลง แต่อย่างไรก็ตามความสำคัญของรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะในประเทศต่าง ๆ ก็มีได้ลดลงเร็วนักเพราะมักมีการเพิ่มภาระภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่เข้าหลักเกณฑ์ที่ 1 และหลักเกณฑ์ที่ 3 มากขึ้น

2.1.5 หลักการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่ทำการจัดเก็บได้ง่าย โดยทำการจัดเก็บจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง ด้วยเหตุผลที่มีลักษณะพิเศษ จึงถือว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล แต่การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะมีประสิทธิภาพได้นั้น จะต้องมียุทธศาสตร์ที่ดีเป็นแนวทางในการบริหารจัดการให้เหมาะสมกับประเภทของภาษีดังกล่าวด้วย ทั้งนี้ กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตควรนำหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี อันเป็นหลักการทั่วไปของภาษีอากรที่มีความสำคัญทางเศรษฐศาสตร์มาพิจารณาในการกำหนดบทบัญญัติของกฎหมาย

เพื่อสร้างควมมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี โดยสาระสำคัญของหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี ซึ่ง อัดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ได้วางหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ (Four Maxims Regarding Taxes in General) ในหนังสือ The Wealth of Nations ดังนี้ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy)²⁰

โดยองค์ประกอบของหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี ซึ่ง อัดัม สมิท (Adam Smith) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ในปีค.ศ.1776 ประกอบด้วยหลัก 4 ประการ คือ

1. ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ เนื่องจากแต่ละคนต่างได้รับประโยชน์และความคุ้มครองจากรัฐ (Equity)

2. ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอน ต้องไม่มีลักษณะกำกวม โดยลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่ต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน (Certainty)

3. การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวันเวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวกและจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย (Convenience)

4. ภาษีทุกชนิดควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้เช่นกัน (Economy)

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท (Adam Smith) ที่วางรากฐานไว้นั้นเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไป และได้มีวิวัฒนาการมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งในระยะหลังได้มีแนวคิดในการเพิ่มหลักเกณฑ์อื่น ๆ อีกมากมายของหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีเพื่อก่อให้เกิดความเหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย อย่างไรก็ตาม หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีที่มีความสำคัญกับภาษีสรรพสามิต (The Economic Principles of Taxation) จนกลายเป็นทฤษฎีมาตรฐานในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิต ควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

²⁰ ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น.64.

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)²¹

การจัดเก็บภาษีต้องก่อให้เกิดความเสมอภาคหรือความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน โดยการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมนั้นต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงถึงความสามารถของผู้เสียภาษี เช่น การพิจารณาความสามารถในการเสียภาษีจากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่าย ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) หรือการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) นอกจากนี้ หลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่สามารถบังคับได้ทั่วกัน รวมทั้งอัตราภาษีหรือการยกเว้นภาษี การบัญญัติกฎหมายต้องกระทำด้วยความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนต้องรับภาระภาษีอย่างเท่าเทียมกัน

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตซึ่งจัดเก็บจากสินค้าและบริการบางประเภทที่มีลักษณะเป็นผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี (Sumptuary Excise) ดังนั้น เพื่อสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตควรนำหลักการ Sumptuary Principle โดยพิจารณาภาระภาษีให้มากขึ้นสำหรับสินค้าและบริการประเภทดังกล่าว อันเป็นการลงโทษและขัดขวางการบริโภค²²

(2) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)²³

ภาษีสรรพสามิตที่มีประสิทธิภาพนั้นจะต้องมีการกำหนดอัตราและการจัดสรรทรัพยากรที่ถูกต้องและเหมาะสม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บเนื่องจากผลของภาระภาษีมียุทธผลต่อการตัดสินใจการเลือกบริโภคสินค้าและบริการถึงขนาดทำให้ประชาชนไม่มีโอกาสเลือกใช้สินค้าตรงตามประโยชน์ที่ตนต้องการ พร้อมทั้งไม่เกิดแรงจูงใจในการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้บริโภค

²¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 6*, น.187 – 191.

²² Glenn H. Miller Jr, “Federal Excise Taxes: Approaching Deficit Reduction from the Revenue Side,” *Economic Review March*, p.28, (1989).

²³ Rob Precce, “The Effective Contribution of Excise Taxation on Non – Alcoholic Beverages to Government Revenues and Social Objectives: a Review of the Literature,” *World Customs Journal* 7, no. 1, p.26.

(3) หลักการบริหารในการจัดเก็บ (Administrative Costs)²⁴

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่รัฐต้องสูญเสียจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ที่จะต้องมียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้น้อยที่สุด ทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย โดยบทบัญญัติของกฎหมายต้องเอื้ออำนวยในการบริหารจัดการเก็บภาษี กล่าวคือ บทบัญญัติต้องไม่มีความซับซ้อน

(4) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)²⁵

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะต้องสามารถปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางด้านภาวะเศรษฐกิจของประเทศ และเมื่อภาครัฐเพิ่มอัตราภาษีต้องนำหลักความยืดหยุ่นมาใช้ โดยคำนึงถึงภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้น เช่น อัตราเงินเฟ้อ เป็นต้น เพื่อเป็นการไม่ส่งผลกระทบต่อปฏิกริยาที่เกิดการต่อต้านของผู้เสียภาษี อันเป็นผลให้รายได้จากภาษีนั้นลดลง ทั้งนี้ ความยืดหยุ่นของภาษีสรรพสามิตนั้น ทำให้หลายประเทศใช้เป็นเครื่องมือทางการคลังในการหารายได้เข้ารัฐ เนื่องจากสามารถแปรผันตามสภาวะเศรษฐกิจและมีความสะดวกในการปรับให้ไปเป็นไปตามความต้องการของนโยบายภาครัฐ

(5) หลักความรับผิดชอบทางภาษี (Political Responsibility or Accountability)²⁶

หลักการที่เกี่ยวข้องกับแนวคิดที่ว่า ระบบภาษีควรได้รับการออกแบบให้มีความโปร่งใส (Transparency) สามารถควบคุมตรวจสอบได้ นอกจากนั้น ผู้เสียภาษีควรได้ทราบถึงภาระภาษีที่แท้จริงของตน เพื่อการตระหนักถึงภาระภาษีที่ตนได้รับ อันส่งผลในการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพในการเลือกบริโภคสินค้าและเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน อาจกล่าวได้ว่า ระบบภาษีสรรพสามิตที่ให้ความเคารพต่อสิทธิของผู้เสียภาษีและมีความสอดคล้องต่อนโยบายของรัฐ ระบบภาษีสรรพสามิตดังกล่าวจะไม่นำมาซึ่งความเดือดร้อนและสามารถสร้างหลักประกันรายได้ให้แก่รัฐ พร้อมทั้งหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน

²⁴ Arthur B. Laffer, Handbook of Tobacco and Practice, (San Francisco: The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014), p.13.

²⁵ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2548), น.9.

²⁶ Arthur B. Laffer, *supra note 24*, p.15.

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายที่ต้องมีความสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดีนั้น ควรประกอบด้วย หลักความเป็นธรรม(Equity) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) หลักการบริหารในการจัดเก็บ (Administrative Costs) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) และหลักความรับผิดชอบต่อทางภาษี (Political Responsibility or Accountability) ทั้งนี้ ยังต้องมีความสอดคล้องกับหลักมุมมองระหว่างประเทศ (International Aspects) อันเป็นหลักการใหม่ที่ระบบภาษีต้องคำนึงถึงข้อตกลงหรือข้อผูกพันและต้องปฏิบัติตามกฎหมายระหว่างประเทศ นอกจากนี้ ระบบภาษีต้องมีความสำคัญในการเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ เพื่อการพัฒนาทางด้านการค้าและอุตสาหกรรมของไทยให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล²⁷

2.2 หลักการและแนวคิดในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงเหตุผลในการให้สิทธิในการคืนภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่เสียภาษีไปแล้ว และสินค้าได้เกิดการสูญหายหรือเสียหาย ทั้งนี้ การคืนภาษีดังกล่าวต้องผ่านจุดความรับผิดชอบทางภาษี อันเป็นไปตามหลักการคืนภาษีสรรพสามิต และสามารถกำหนดรูปแบบการคืนภาษีสรรพสามิตได้ตามความเหมาะสม รายละเอียดพิจารณาได้ในส่วนของหลักการทั่วไปในการคืนภาษีสรรพสามิต นอกจากนี้ พิจารณานิยาม “สินค้าสูญหายหรือเสียหาย” พร้อมทั้งพิจารณาลักษณะของการสูญหายหรือเสียหายที่เกิดขึ้นกับสินค้าเป็นการทั่วไปตามแนวทางปฏิบัติและเป็นที่ยอมรับได้ในทางสากล รายละเอียดสามารถพิจารณาได้ในส่วนลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย

2.2.1 หลักการทั่วไปในการคืนภาษีสรรพสามิต

2.2.1.1 วัตถุประสงค์และความสำคัญของการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

จากการศึกษาวัตถุประสงค์และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต ที่ทำการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการบางประเภทที่มีเหตุผลสมควรที่ต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ เพื่อทำการปรับเปลี่ยนและควบคุมพฤติกรรมของผู้บริโภค หรือแม้กระทั่งควบคุมการผลิต

²⁷ สุปรียา แก้วละเอียด, “การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต,” วารสารนิติศาสตร์, เล่มที่ 41, ฉ.4, น.716 – 717 (สิงหาคม 2555).

หรือวัตถุประสงค์ด้านสิ่งแวดล้อม โดยคำนึงถึงต้นทุนทางสังคมของผลกระทบต่อภายนอกเป็นหลัก อันเป็นการลงโทษผู้ที่ก่อให้เกิดความเสียหายหรือก่อให้เกิดมลพิษขึ้น นอกจากนั้นภาษีสรรพสามิต ยังมีความสำคัญในการสร้างแรงจูงใจให้กับผู้ประกอบการอุตสาหกรรม เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งเสริม การผลิตและการลงทุน เช่น กรณีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าประเภทเครื่องดื่ม²⁸ โดยกำหนดให้น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสด์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่ได้เติมสุรา ไม่ว่าจะมึ่น้ำตาลหรือสารทำให้หวานหรือไม่ก็ตาม ต้องมีคุณสมบัติวัตถุดิบที่ใช้พิจารณา มีปริมาณสารละลายไม่น้อยกว่า 10 องศา บริกซ์ หรืออัตราส่วนของน้ำผลไม้และน้ำผัก ต่อปริมาตรสุทธิจะต้องไม่น้อยกว่า ร้อยละ 10 เพื่อเป็นการสนับสนุนเกษตรกรให้ผลผลิต ทางการเกษตรสามารถแข่งขันได้ หรือกรณีการลดอัตราภาษีให้กับผู้ประกอบการแบตเตอรี เพื่อให้สามารถนำวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตแบตเตอรีที่ได้เสียภาษีไว้แล้ว นำกลับมาผลิตใหม่ได้อีกครั้ง อันเป็นการส่งเสริมการผลิตและลดต้นทุนที่เกิดการซ้ำซ้อน รวมทั้งกรณีการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ถือเป็นอีกหนึ่งมาตรการในการลดภาระภาษีที่เกิดขึ้นกับสินค้า ที่เกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ภายหลังจากที่ได้ทำการเสียภาษีไว้แล้ว อีกทั้งเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้ประกอบการ เพื่อส่งเสริมการแข่งขันทางการค้า เนื่องจากภาษีสรรพสามิตเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตสินค้า²⁹

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับหรือผู้ประกอบการ อาจได้รับการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นอกจากนั้นกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ให้สิทธิประโยชน์เฉพาะสินค้าเพียง 2 ประเภท คือ สินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี ทั้งนี้ สามารถพิจารณาเหตุผลและความสำคัญในการคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี ได้ดังนี้

²⁸ ประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก อาศัยอำนาจตามความในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้น ภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ.2540.

²⁹ ฐาปณี มหาราศิลป์, “ภาษีสรรพสามิต : เครื่องมือนโยบายเพื่อแก้ปัญหาหมลพิษ สิ่งแวดล้อม,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543), น.55.

สินค้าเครื่องตี เป็นสินค้าที่มีการประกอบอุตสาหกรรมที่เก่าแก่ยาวนานมากกว่า 50 ปี ซึ่งแต่เดิมเป็นอุตสาหกรรมขนาดเล็ก มีกำลังการผลิตต่ำ มุ่งเน้นจากการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ แต่ปัจจุบันอุตสาหกรรมเครื่องตีในประเทศไทยมีความเข้มแข็งมากขึ้น ลดการนำเข้าสินค้า ทั้งยังมีผู้ประกอบการเป็นจำนวนมาก และมีอัตราการแข่งขันค่อนข้างสูงระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเอง ถือได้ว่าเป็นอุตสาหกรรมหลักที่ทำรายได้ทางภาษีให้กับประเทศเป็นอย่างมาก และมีแนวโน้มไปในทางเดียวกันกับรายได้ประชาชาติ จึงมีเหตุผลสมควรกำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว หากสินค้าเครื่องตีเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ อันเป็นการสนับสนุนไม่ให้ผู้ประกอบการมีภาระภาษีในต้นทุนของสินค้า³⁰

สำหรับสินค้าแบตเตอรี่ เป็นสินค้าที่มีจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในรูปแบบของภาษีผลผลิต เพื่อทำการควบคุมในเรื่องของสิ่งแวดล้อม เนื่องจากเป็นสินค้าที่มีส่วนประกอบของสารเคมีที่เป็นอันตรายต่อร่างกายและก่อให้เกิดมลพิษ แต่แบตเตอรี่ก็ยังเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นสำหรับเครื่องใช้ต่าง ๆ และหาสินค้าอื่นมาทดแทนได้ยาก ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสนับสนุนอุตสาหกรรมแบตเตอรี่ภายในประเทศ และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ผลิตและผู้ใช้แบตเตอรี่ ดังนั้น จึงมีเหตุผลสมควรกำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมแบตเตอรี่มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่เสียไว้แล้วในลักษณะเดียวกับสินค้าเครื่องตีที่ชำระภาษีไว้แล้ว ภายหลังสินค้านี้ได้เกิดความเสียหายขึ้นในระหว่างการขนส่งและอาจเสื่อมคุณภาพจากการผลิตขึ้นได้เช่นเดียวกับสินค้าเครื่องตี เหตุผลดังกล่าวนี้ได้มีการกำหนดไว้ในหมายเหตุท้ายกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542)

ส่วนกรณีการคืนค่าภาษีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรตีต่อไปได้ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 นั้น เนื่องจากสุราเป็นสินค้าอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญต่อทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ และยังเป็นสินค้าที่มีค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาต่ำ กล่าวคือ แม้รัฐทำการจัดเก็บภาษีสุราในอัตราที่สูง แต่ปริมาณการบริโภคสุราก็ไม่ลดลง หรือถึงแม้ปริมาณการบริโภคจะลดลงแต่ก็ลดลงน้อยกว่าราคาสุราที่สูงขึ้น ทำให้รายได้ของภาษีสุราไม่ลดลง การจัดเก็บภาษีสุราจึงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ และมีเสถียรภาพ พร้อมทั้งรัฐนำภาษีสุรามานำเป็นเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์ในการควบคุม

³⁰ วิมลฉวี คงเอียด. “การศึกษาแนวโน้มรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับอุตสาหกรรมเครื่องตี,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2548), น.17.

หรือจำกัดการบริโภคของประชาชน จึงส่งผลให้สุร่าเป็นสินค้าที่มีภาวะภาษีสูงกว่าสินค้าทั่ว ๆ ไป³¹ ดังนั้น หากสินค้าสุร่าเกิดการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรตีมูลค่าต่อไปได้ เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับเจ้าของสุร่าจึงมีเหตุผลสมควรให้มีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุร่าที่เสียไว้แล้ว

2.2.1.2 หลักการของ “การคืนภาษีสรรพสามิต”

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่มีระบบที่เป็นเอกลักษณ์ เนื่องจากสามารถเกิดภาวะภาษีได้หลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเกิดจากการผลิตสินค้าหรือการนำเข้า หรือในกรณีการบริการที่ภาวะเกิดขึ้นเมื่อมีการให้บริการ เป็นต้น ในขณะที่เดียวกันการยกเว้นไม่ให้เกิดภาวะภาษีสรรพสามิตก็เกิดขึ้นได้หลายรูปแบบเช่นเดียวกัน รวมทั้งกรณีการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ทั้งนี้ การยกเว้นไม่ให้เกิดภาวะภาษีสรรพสามิตนั้น มักเกิดผ่านจุดความรับผิดชอบภาษีและมีการเสียภาษีสรรพสามิตอย่างเหมาะสมจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้จ่าย

จุดความรับผิดชอบภาษี เป็นจุดที่แสดงให้เห็นว่าหน้าที่ในการเสียภาษีได้เกิดขึ้นหรือหนี้ค่าภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับเรื่องอื่น ๆ หรือสามารถยืนยันปัจจัยที่เกิดขึ้นได้ เช่น อัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้ในการคำนวณภาษี รอบระยะเวลาบัญชีของภาวะภาษีสรรพสามิต วันกำหนดส่งรายงานภาวะภาษีสรรพสามิต วันกำหนดส่งการจ่ายภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยถือว่าภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการผลิต ดังนั้น จุดความรับผิดชอบภาษีหรือความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี (Tax Point) จึงกำหนดไว้ให้ใกล้เคียงกับสถานที่ผลิต ซึ่งรวมถึงการขนย้ายจากสถานที่ผลิตไปยังสถานที่เก็บสินค้า การขนส่งจากสถานที่ผลิตซึ่งได้รับอนุญาต หรือการเก็บภาษีนำเข้าเมื่อมีการนำเข้า³² ซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 10 ที่กำหนดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี (Tax Point) ไว้เป็นหลักการทั่วไป

จากที่กล่าวมาเห็นได้ว่า หลักการทั่วไปของภาษีสรรพสามิตที่เกี่ยวข้องกับหลักการคืนภาษีสรรพสามิตนั้น ถึงแม้ไม่มีการบริโภคหรือใช้สอยสินค้าซึ่งเป็นสินค้าที่อยู่ในพิภพอัตราภาษีสรรพสามิต และความรับผิดชอบภาษีได้เกิดขึ้นหรือได้เสียภาษีเรียบร้อยแล้ว หากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือเสียหายขึ้น

³¹ ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ, “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุร่า: กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป”, 2554, น.1.

³² APTF ASEAN Excise Tax Study Group Discussion Paper, (Asia-Pacific Tax Forum, August 2013), p.36.

หรือเข้าหลักเกณฑ์ไม่ต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี อันเป็นการยกเว้น การไม่เกิดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีก็น่าจะสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีดังกล่าวได้ และเมื่อพิจารณาร่วมกับเหตุแห่งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม ที่จัดเก็บจากรฐานการบริโภค (Consumption Tax) อันเป็นการเรียกเก็บจากการใช้ทรัพยากร ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนที่จะทำการจัดเก็บภาษีจากขนาดความเป็นเจ้าของทรัพยากร เมื่อไม่มีการใช้ทรัพยากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและไม่ก่อให้เกิดมูลค่าในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือเสียหาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีตามกฎหมาย (Statutory Incidence) จึงไม่ควรรับภาระภาษีตั้งแต่ต้น อันมีผลต่อการผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภค ซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง (Economic Incidence)³³ ภาระภาษีที่แบกรับนั้น มีผลเป็นการลดทอนผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจและเป็นภาระภาษีที่ไม่สามารถกล่าวโทษ ผู้บริโภคได้

หากพิจารณาในทางกลับกันในแง่ของรัฐ การคืนภาษีสรรพสามิต หมายถึง การชำระหนี้ของรัฐให้แก่บุคคลที่ไม่มีความรับผิดในการเสียภาษี เนื่องจากสินค้าดังกล่าว ได้เกิดการสูญหายหรือเสียหายขึ้นแล้ว ซึ่งเป็นสิทธิที่บุคคลหรือองค์กรพึงได้รับสิทธิประโยชน์นั้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ รัฐอาจใช้ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือในการสร้างแรงจูงใจ ให้กับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมตามสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจหรือสังคม เพื่อส่งเสริมการแข่งขัน และการลงทุน นอกจากนั้น ภาษีสรรพสามิตสามารถนำหลักการคืนภาษีดังกล่าว สร้างความเป็นธรรมและความเสมอภาคให้กับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรและสินค้านำเข้า โดยกำหนดให้สิทธิในการคืนภาษีอย่างเท่าเทียมกันโดยไม่เลือกปฏิบัติ หรือไม่นำหลัก ในการคืนภาษีสรรพสามิตมาเป็นเครื่องมือในการกีดกันทางการค้า อันเป็นการป้องกันการ แพร่หลายสินค้านำเข้าจากต่างประเทศโดยทางอ้อม

สำหรับเหตุแห่งการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้า ที่สูญหายหรือเสียหาย ซึ่งไม่อาจกล่าวโทษผู้บริโภคได้นั้น อาจเกิดขึ้นเนื่องจากลักษณะ อันเป็นปกติวิสัยของสินค้านั้นไม่ว่าจะเกิดจากอายุของสินค้า การระเหย หรือเหตุที่เกิดขึ้น ในลักษณะเดียวกันที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของสินค้า หรือแม้กระทั่งเหตุสุดวิสัย (Force Majeure) ที่ไม่สามารถคาดการณ์ได้ เช่น การเกิดไฟไหม้หรืออัคคีภัย การแตกหักของสินค้า หรือเหตุการณ์อื่น ๆ ในทำนองเดียวกัน ทั้งนี้ จะได้ทำการพิจารณาเพิ่มเติมในหัวข้อ 2.2.2 ลักษณะของสินค้า ที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย

³³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 6*, น.202.

2.2.1.3 รูปแบบการคืนภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 กำหนดมาตรการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อบุคคลหรือองค์กรที่พึงได้รับสิทธิประโยชน์นั้นทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยกำหนดให้มีการยกเว้นภาษี การลดหย่อนภาษี การลดอัตราภาษี และการคืนภาษี ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลอื่นที่พึงได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการทางภาษีนั้น เช่น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมและผู้บริโภค เป็นต้น มีภาระภาษีลดน้อยลง

การคืนภาษีเป็นมาตรการทางภาษีที่รัฐบาลกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมการลงทุน นอกจากนั้น ยังมีวัตถุประสงค์อื่นบางประการ เช่น วัตถุประสงค์ในการบรรเทาภาระภาษี ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การบริหารจัดการเก็บหรือเหตุผลอื่นใดก็ตาม ทั้งนี้ การคืนภาษีอาจกระทำได้ทั้งต่อบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลอื่นก็ได้ เช่น สินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมส่งออกนอกราชอาณาจักรและได้ทำการเสียภาษีไว้แล้ว ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิขอคืนภาษีได้ กรณีดังกล่าวนี้ถือเป็นการคืนภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่หากสินค้าดังกล่าวผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ขายให้แก่บุคคลอื่นไปแล้ว และบุคคลนั้นได้ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรก็ย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีได้เช่นกัน โดยต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 100³⁴ อย่างไรก็ตาม การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ที่ว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เป็นมาตรการในการคืนภาษีให้แก่บุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น ดังนั้น การคืนภาษีในกรณีดังกล่าวนี้จึงไม่สามารถคืนภาษีให้แก่ผู้บริโภค ซึ่งเป็นบุคคลอื่นได้

สำหรับรูปแบบในการคืนภาษี จากการศึกษาพบว่า ประเทศส่วนใหญ่ นำระบบการเครดิตภาษีและการเว้นจากภาระภาษีมาใช้ในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย พิจารณารายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) การเครดิตภาษี (Excise Tax Credit)

การเครดิตภาษี เป็นการคืนภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระภาษี โดยนำเอาจำนวนเงินภาษีที่เสียไว้แล้ว มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ได้รับการเว้นจากภาระภาษีหรืออาจกล่าวได้ว่า การเครดิตภาษี เป็นมาตรการทางภาษีที่ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเภทหนึ่ง

³⁴ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 11*, น.200.

โดยกฎหมายอนุญาตให้นำจำนวนเงินเครดิต มาหักออกจากเงินภาษีที่ต้องเสียโดยตรง³⁵ โดยรูปแบบในการเครดิตภาษีมีทั้งแบบการเครดิตภาษีที่สามารถขอคืนเงินได้ (Refundable Tax Credit) ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถขอคืนส่วนต่าง หรือขอเครดิตภาษีทั้งจำนวนจากรัฐบาลได้ (Fully Refundable) เช่น กรณีของการคืนภาษีสรรพสามิตของน้ำมันเชื้อเพลิงชีวภาพ (Biofuels Excise Tax) Section 6426 of the Internal Revenue Code of 1986 กำหนดให้ทำการเครดิตภาษี สำหรับการใช้น้ำมันเชื้อเพลิงเป็นน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 60 cents ต่อแกลลอน (51 cents ต่อแกลลอน สำหรับส่วนผสมที่มีเอทานอล) และคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงจากไบโอดีเซล จำนวน 50 cents ต่อแกลลอน³⁶ ส่วนกรณีการเครดิตภาษีที่ไม่สามารถขอคืนเงินได้ (Non-refundable Tax Credit) เป็นการเครดิตภาษีที่ไม่สามารถขอคืนส่วนต่างเป็นเงินได้ หากมีการเครดิตภาษีเกินกว่าที่ต้องชำระ อย่างไรก็ตาม รูปแบบการเครดิตภาษี สำหรับการคืนภาษีสรรพสามิตนั้น ส่วนใหญ่ใช้รูปแบบการเครดิตภาษีที่สามารถขอคืนเงินได้ (Refundable Tax Credit)

(2) การเว้นจากภาระภาษี (Remission)

การเว้นจากภาระภาษี (Remission) เดิมมาจากภาษาลาติน คำว่า “*Remissiones*” หมายถึง การผ่อนคลายหรือการละเว้น (Relaxation) ทั้งนี้ ในทางภาษี หมายถึง ความรับผิดชอบในการเสียภาษีได้เกิดขึ้นแล้วตามที่กฎหมายกำหนด แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ต้องทำการเสียภาษี หรือได้รับการเว้นจากภาระภาษี หรือความรับผิดชอบในการเสียภาษีได้ระงับหรือยุติลง เนื่องจากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายภาษีสรรพสามิตของแต่ละประเทศกำหนดขึ้นไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งรวมถึงกรณีของสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหาย ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมก็ได้รับการพิจารณาให้เว้นจากภาระภาษี³⁷

การคืนภาษีสรรพสามิตในรูปแบบการเว้นจากภาระภาษีเป็นการคืนภาษีในส่วนที่ไม่ต้องรับภาระภาษี โดยนำจำนวนสินค้าที่ได้รับการเว้นจากภาระภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหายหรือเสียหายมาหักออกจากจำนวนสินค้าทั้งหมด เช่น เกิดการสูญหาย

³⁵ วาสนา สุขสมัย, “การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น.29.

³⁶ Charles S.Lewis III, Robert T. Manick, and Kevin T. Pearson, “Lex Helius: The Law of Solar Energy, Tax Issue,” Accessed May 15, 2015, <http://www.agmrc.org>

³⁷ Australian Government Australian Taxation Office, “Remissions, Refunds, Drawbacks & Exemptions,” Accessed March 25, 2016, <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.thm?locid='SAV/FUEL/H7'>

หรือเสียหายกับสินค้าเครื่องตีมี จำนวน 100 ขวด สามารถนำเอาสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายดังกล่าว มาหักออกจากสินค้าทั้งหมดที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษี หรือการเว้นจากภาระภาษี ในกรณีของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเสียหายโดยสิ้นเชิงจนไม่สามารถนำกลับมาใช้ได้นั้น (Goods Completely Destroyed or irreversibly Lost) ซึ่งได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) เนื่องจากไม่สามารถนำไปจำหน่ายหรือนำไปใช้เพื่อการบริโภค

จากการพิจารณารูปแบบการคืนภาษีสรรพสามิต ที่มีทั้งการเครดิตภาษี และการเว้นจากภาระภาษี เมื่อเชื่อมโยงความสัมพันธ์กับจุดการจัดเก็บภาษีหรือจุดความรับผิด ในอันจะต้องเสียภาษี (Tax Point) ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 10 พบว่า ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้า ออกจากโรงอุตสาหกรรม ซึ่งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมต้องทำการยื่นแบบรายการภาษี และการชำระภาษี (Tax Payment) ก่อนที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ ต้องทำการยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษีก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม ดังนั้น หากพิจารณาประกอบกับรูปแบบการคืนภาษีสรรพสามิตเป็นการทั่วไปในกรณีดังกล่าวนี้ หากสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหายหลังจากชำระภาษีเรียบร้อยแล้ว ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม สามารถขอคืนภาษีในรูปแบบของการเครดิตภาษีได้

ส่วนกรณีที่จุดการจัดเก็บภาษีหรือจุดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี (Tax Point) สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิด ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสามารถยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี (Tax Payment) ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น หรือก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน หรือแม้กระทั่งกรณีข้อยกเว้นหลักเกณฑ์ทั่วไปในการยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร สามารถขอขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาเสียภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 14 และการได้รับสิทธิการเสียภาษี ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยมีหลักประกันตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 52 ดังนั้น หากพิจารณาประกอบกับรูปแบบการคืนภาษีสรรพสามิตเป็นการทั่วไปในกรณีดังกล่าวนี้ หากสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหายก่อนทำการเสียภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจาก เดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ย่อมได้รับการพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี

อย่างไรก็ตาม การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ กำหนดไว้เพียงให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม มีสิทธิได้รับคืนภาษี ในกรณีที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตไว้เรียบร้อยแล้ว สำหรับสินค้าที่กำหนด ไว้ในกฎกระทรวง หากพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยไม่มีการกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับการพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี ก่อนทำการยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี

2.2.2 ลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย

2.2.2.1 นิยามคำว่า “สินค้าสูญหายหรือเสียหาย”

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มีได้บัญญัตินิยามความหมาย คำว่า “สินค้าสูญหายหรือเสียหาย” ไว้เป็นการเฉพาะ มีเพียงคำว่า “สินค้า” ตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ได้กำหนดนิยามความหมายไว้ และ คำว่า “สินค้าเสียหาย” พบเพียงเป็นส่วนหนึ่งของบทบัญญัติ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้น จึงทำการพิจารณานิยามความหมายเป็นการทั่วไป ของคำว่า “สินค้า” “สินค้าสูญหาย” และ “สินค้าเสียหาย” ตามลำดับดังต่อไปนี้

คำว่า “สินค้า” ในที่นี้ หมายถึง สินค้าที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เท่านั้น ซึ่ง ศาสตราจารย์ Sijbren Cnossen ได้มีแนวคิดในการจัดแบ่งสินค้าเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้³⁸

1. สินค้าสรรพสามิตดั้งเดิม (Traditional Excise on Goods) ซึ่งเป็น สินค้ากลุ่มผลิตภัณฑ์ยาสูบ เช่น ใบบายาสูบ ชิการ์ ยาเส้น ยาเคี้ยว ยาฉุน ยานัตถุ เป็นต้น กลุ่มเครื่องดื่มที่แอลกอฮอล์ เช่น สุรา ไวน์ เบียร์ เป็นต้น กลุ่มของผลิตภัณฑ์น้ำมัน เช่น น้ำมันดิบ น้ำมันก๊าด น้ำมันเบนซิน น้ำมันดีเซล น้ำมันหล่อลื่น และก๊าซธรรมชาติ เป็นต้น

2. อาหารและเครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์ (Food and Non-Alcoholic Beverages) เป็นสินค้ากลุ่มน้ำตาล เช่น น้ำตาลอ้อย น้ำเชื่อม กากน้ำตาล เป็นต้น กลุ่มของเครื่องดื่ม เช่น น้ำแร่ น้ำอัดลม น้ำผลไม้ เป็นต้น และกลุ่มของอาหารและเครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์อื่น ๆ เช่น กาแฟ โกโก้ เกลือ เครื่องเทศ ข้าว เป็นต้น

3. สินค้าที่ไม่ใช่สินค้าสรรพสามิตดั้งเดิม (Non-Traditional Excise on Goods) แบ่งออกเป็นกลุ่มสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น เครื่องสำอาง น้ำหอม อัญมณี เป็นต้น กลุ่มสินค้าที่ใช้

³⁸ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, *อ้าวแล้ว* *เชิงอรรถที่ 1*, น.17.

ในการผลิต เช่น ซีเมนต์ ถ่านหิน แบทเตอรี เป็นต้น และกลุ่มของสิ่งทอและสินค้าเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ ที่ไม่ใช่อาหาร เช่น ไมซีดีไฟ ถุงน่อง รองเท้า เฟอร์นิเจอร์ ไฟ เป็นต้น

เมื่อพิจารณาความหมายของ “สินค้า” ที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 บัญญัติว่า “สินค้า หมายความว่า สิ่งซึ่งผลิตหรือนำเข้าและระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต” ดังนั้น สิ่งใดที่จะเป็นสินค้าและสินค้าใดที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตจึงต้องพิจารณาจากพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่กำหนดไว้ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้แก่ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องใช้ไฟฟ้า แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง พรมและสิ่งทอปูอื่น ๆ หินอ่อนและหินแกรนิต รถจักรยานยนต์ แบทเตอรี สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอน

ในทางปฏิบัติอาจมีปัญหาเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความสินค้าที่ต้องเสียภาษีว่าเป็นสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตหรือไม่ กฎหมายจึงกำหนดให้อำนาจอธิบดีในการตีความ³⁹ โดยต้องยึดหลักในการตีความตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งได้มีประกาศกระทรวงการคลังกำหนดหลักเกณฑ์ ในการจำแนกประเภทสินค้าให้เป็นไปตามลักษณะสินค้าในตอนนั้น ๆ ดังกล่าวต่อไปนี้⁴⁰

1. สินค้าที่มีข้อความกล่าวถึงสินค้าที่ทำด้วยวัตถุหรือสารใด ให้หมายถึงสินค้าที่ทำด้วยวัตถุหรือสารนั้นทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนด้วย

2. สินค้าที่ประกอบด้วยวัตถุหลายชนิด และสินค้านั้นสามารถจัดเข้าได้ตั้งแต่สองประเภทสินค้าขึ้นไป ให้จำแนกประเภท ดังนี้

2.1 ประเภทที่หนึ่งระบุไว้ชัดแจ้ง อีกประเภทหนึ่งระบุไว้กว้าง ๆ ให้จัดเข้าเป็นสินค้าที่ระบุประเภทไว้ชัดแจ้ง

³⁹ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต มาตรา 5 บัญญัติว่า

“อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

การตีความตามวรรคหนึ่ง มิให้มีผลย้อนหลัง

การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

⁴⁰ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 22 เมษายน พ.ศ.2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 30 สิงหาคม พ.ศ.2534

2.2 สินค้าซึ่งผสมวัตถุต่างชนิดกัน หรือประกอบด้วยส่วนควบต่างชนิด ให้จัดเข้าประเภทของส่วนควบที่เป็นสาระสำคัญของสินค้าชนิดนั้น

2.3 สินค้าซึ่งไม่อาจจัดเข้าประเภทใด ตามข้อ 2.1 หรือข้อ 2.2 ให้จัดเข้าสินค้าประเภทที่กำหนดอัตราภาษีสูงสุด

3. สินค้าครบชุดบริบูรณ์ที่ผลิตในประเทศหรือนำเข้า ถึงแม้จะแยกผลิตหรือแยกนำเข้า หากพิจารณาแล้วเป็นสาระสำคัญของกันและกัน ก็ให้จัดเข้าประเภทที่ว่าด้วยของครบชุดบริบูรณ์

4. การจำแนกสินค้านำเข้าว่าควรจัดอยู่ในพิกัดใด ให้ตีความตามพิกัดอัตราศุลกากร

นอกจากนั้น นิยามของคำว่า “สินค้า” อาจกำหนดประเภทสินค้า นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 โดยอาจกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ เช่น สุรา ยาสูบ และไฟ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ตามลำดับ

ในส่วน of คำว่า “สินค้าสูญหาย” ซึ่งทำการพิจารณาบนพื้นฐานความหมายอันเป็นทั่วไปของคำว่า “หายไป” โดย “สินค้าสูญหาย” หมายถึง กรณีที่เจ้าของสินค้า ไม่ได้รู้หรือจงใจในการหายไปของสินค้านั้น หรือในกรณีที่เจ้าของสินค้ารู้ว่าสินค้านั้นมีโอกาสหายไป แต่ไม่สามารถป้องกันการสูญหายนั้นได้ ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า คำว่า “สินค้าสูญหาย” ควรหมายถึงกรณีที่สินค้านั้นหมดไป สิ้นไป หรือหายไปด้วยเหตุต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสูญหาย หรือถูกทำลายลงโดยสิ้นเชิงจากภัยธรรมชาติหรือภัยโดยแท้ เช่น อัคคีภัย อุทกภัย วาตภัย หรือจากลักษณะธรรมชาติของสินค้านั้นเอง เช่น การระเหยของน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน แอลกอฮอล์ เป็นต้น ทั้งนี้ สินค้านั้นอาจสูญหายด้วยเหตุที่เกิดจากการกระทำของมนุษย์ด้วยกัน โดยอาจเกิดจากการกระทำโดยทุจริต เช่น การโจรกรรม ยักยอก ฉ้อโกง ทำลายทรัพย์สิน หรืออาจเกิดการกระทำโดยประมาทเลินเล่อ เช่น การจำหน่ายหรือจ่ายสินค้าผิดพลาด การดูแลบำรุงรักษาท่อส่งหรือภาชนะบรรจุไม่เพียงพอและไม่ได้มาตรฐาน ทำให้เกิดการรั่วซึม หรืออุบัติเหตุต่าง ๆ⁴¹ ดังนั้น ข้อความคิดเกี่ยวกับคำว่า “สินค้าสูญหาย” ดังกล่าว จะเป็นที่ยอมรับได้ในทางภาษี ในส่วนของความหมายสินค้าหมดไป สิ้นไป หรือหายไปด้วยเหตุต่าง ๆ นั้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือข้อกำหนดของกฎหมายแต่ละประเทศที่จะทำการกำหนดลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเสียหายให้ครอบคลุมไปจนถึงกรณีดังกล่าวด้วยหรือไม่

⁴¹ ธนพล เลิศวรกุลชัย, “ความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับสินค้าสูญหาย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.11 – 12.

สำหรับคำว่า “สินค้าเสียหาย” เป็นคำที่ปรากฏในพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การ ทั้งนี้ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ไม่ได้กำหนดนิยามความหมายไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงทำการพิจารณาลักษณะของความเสียหาย ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

“สินค้าเสียหาย” หมายถึง สินค้าที่เกิดการเสื่อมเสียหรือเสียหาย ในเนื้อหาของวัตถุดิบจากสภาพปกติ จนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น หรือไม่อยู่ในสภาพที่สมควรนำมาใช้ โดยพิจารณาความเสียหายได้จากลักษณะภายนอก ของสินค้าหรือเป็นการเปลี่ยนแปลงลักษณะทางกายภาพ หรือบรรจุภัณฑ์ของสินค้าชำรุดเสียหาย เช่น การแตก การร้าว การบวม การหัก เป็นต้น

เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 และประกาศกรมสรรพสามิตทั้งสองฉบับที่กล่าวมาข้างต้น พบว่า คำว่า “สินค้าเสียหาย” มีความเกี่ยวเนื่องเชื่อมโยงกับคำว่า “สินค้าเสื่อมคุณภาพ” อาจกล่าวได้ว่า “สินค้าเสื่อมคุณภาพ” หมายถึง สินค้าดังกล่าวเดิมที่ไม่ได้เป็นสินค้าที่เสื่อมคุณภาพ แต่ด้วยระยะเวลาผ่านไป ทำให้ส่วนประกอบในตัวสินค้าเกิดการเสื่อมหรือคุณภาพของสินค้านั้นลดลงทางด้านกายภาพ เช่น สี กลิ่นรส รสชาติเกิดการสูญเสียคุณค่าหรือคุณสมบัติของสินค้านั้นเปลี่ยนแปลงไป จนไม่มีความปลอดภัย เป็นผลให้สินค้านั้นไม่เป็นที่ต้องการและไม่มีความเหมาะสม ในการนำไปใช้อุปโภคบริโภค

อย่างไรก็ตาม สินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ดังกล่าวนั้น ต้องเป็นไปในลักษณะที่เกิดความเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ “จนใช้การไม่ได้” กล่าวคือ ไม่สามารถนำกลับมาใช้ได้ตามสภาพ หรือตามวัตถุประสงค์ของสินค้านั้น หรือเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดลักษณะ ความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และเป็นที่ยอมรับในความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ของสินค้านั้นได้ จึงจะมีสิทธิได้รับการพิจารณาในการคืนภาษี

2.2.2.2 ลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย

ลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหายเป็นการพิจารณาสภาพการสูญหายหรือเสียหายที่เกิดขึ้นกับสินค้า ซึ่งผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าต้องประสบ โดยเกิดจากการกระทำทางธรรมชาติหรือโดยการกระทำของมนุษย์พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) โดยการกระทำทางธรรมชาติ

สินค้าอาจเกิดการสูญหายหรือเสียหายโดยการกระทำทางธรรมชาติในลักษณะที่เป็นภัยโดยแท้ เช่น อุทกภัย อัคคีภัย वादภัย เป็นต้น หรืออาจเกิดเกิดการสูญหายหรือเสียหายจากธรรมชาติของสินค้านั้น ๆ เอง ซึ่งเป็นลักษณะของการเปลี่ยนแปลงภายนอกที่สามารถสังเกตได้ด้วยตาเปล่าหรือใช้เครื่องมือวัด อันเป็นเหตุให้เกิดการเสื่อมความเหมาะสมในประโยชน์ใช้สอยที่เป็นปกติวิสัยของการใช้สินค้านั้น ๆ กล่าวคือ สินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหายในปริมาณและเนื้อหาของวัตถุ⁴² หรือเป็นการสูญหายหรือเสียหายตามสภาพของสินค้าที่ไม่สามารถผันกลับมาได้หรือไม่สามารถเอาคืนมาได้ (Irretrievable as Excisable Commodity) เช่น การหมดอายุ เป็นต้น ในกรณีของการหมดอายุดังกล่าวเป็นธรรมชาติประการหนึ่งของกระบวนการเสื่อมคุณภาพซึ่งไม่สามารถดึงกลับมาได้ เมื่อเกิดการเสื่อมคุณภาพแล้วก็ไม่อาจทำให้สินค้านั้นมีคุณสมบัติหรืออยู่ในสภาพที่ดีดังเดิมได้ หรือกรณีสินค้าอยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ตัวอย่าง แนวทางปฏิบัติของประเทศสมาชิกประชาคมยุโรปที่กำหนดให้ประเทศสมาชิกได้รับการคืนภาษีในกรณีที่ต้องเรียกคืนผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์จากท้องตลาด เนื่องจากผลิตภัณฑ์อยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์

การสูญหายหรือเสียหายโดยธรรมชาติของสินค้านั้น อาจเกิดจากกระบวนการเก็บรักษาได้เช่นกัน ซึ่งเป็นเรื่องธรรมชาติของรูปแบบการสูญหายหรือเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต อาจเกิดจากการกลายเป็นไอซึ่งมักพบในสินค้าที่เป็นของเหลวสามารถระเหยได้ เช่น น้ำมันปิโตรเลียมและแอลกอฮอล์ เป็นต้น หรืออาจเกิดจากการที่เก็บสินค้าไว้มากเกินความจำเป็นจนทำให้สินค้านั้นเสื่อมสภาพตามอายุการใช้งานของสินค้า รวมถึงการกำหนดพื้นที่ในการเก็บรักษาสินค้า ตัวอย่าง ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้การคืนภาษีสำหรับผลิตภัณฑ์ยาสูบที่เกิดการเสื่อมคุณภาพ

⁴² อนุรักษ์ ปินตาเทพ, “การคุ้มครองผู้เสียหายต่อความเสียหายที่เกิดจากสินค้าทั้งระบบ: การคุ้มครองในเชิงป้องกันและการคุ้มครองในเชิงเยียวยา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.28.

ในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาก่อนนำมาจำหน่ายเพื่อการบริโภค โดยทำลายภายใต้การควบคุมของเจ้าหน้าที่

นอกจากนั้น ยังมีแนวความคิดเกี่ยวกับสินค้าอาจเกิดการสูญหายหรือเสียหายจากกระบวนการผลิต ซึ่งถือเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญมาก เนื่องจากเป็นกระบวนการในการสร้างสินค้าหรือบริการขึ้นมาเพื่อจำหน่าย และเป็นการดำเนินการของกระบวนการผลิตที่เป็นสาระสำคัญของแต่ละประเภทอุตสาหกรรมนั้น ๆ โดยในปัจจุบันกระบวนการผลิตสินค้าเป็นกระบวนการที่มีความซับซ้อนมาก เนื่องจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีด้านเครื่องจักร ดังนั้น เมื่อสินค้าผลิตออกมาเป็นจำนวนมาก โดยธรรมชาติของกระบวนการผลิตสินค้าอาจเกิดการสูญหายหรือเสียหายได้จากการสูญเสียวัตถุดิบ การตกตะกอนในท่อหรือในถังหรือชิ้นส่วนที่เสียหายระหว่างการผลิต หรือแม้กระทั่งสินค้าที่ได้ทำการผลิตเรียบร้อยแล้วแต่ไม่ได้คุณภาพตามที่ต้องการ ซึ่งเป็นเรื่องของประสิทธิภาพในการผลิตหรือเป็นความบกพร่องของสินค้าในกระบวนการผลิต⁴³ แนวความคิดดังกล่าวนี้ได้รับการยกเว้นไม่ให้เกิดภาระภาษีสรรพสามิต อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องผ่านจุดความรับผิดชอบทางภาษีหรือมีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นแล้ว พร้อมทั้งมีการเสียภาษีสรรพสามิตจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเรียบร้อยแล้ว จึงจะได้รับการพิจารณาให้ได้รับการคืนภาษี ส่วนกรณีสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหายจากกระบวนการผลิต ถือเป็นเพียงการเกิดการสูญหายหรือเสียหายในกระบวนการเริ่มต้นสร้างสินค้าสรรพสามิตเท่านั้น และยังไม่ผ่านจุดความรับผิดชอบทางภาษี จึงไม่ได้รับการพิจารณาการคืนภาษีในกรณีดังกล่าว

(2) โดยการกระทำของมนุษย์

สินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหายโดยการกระทำของมนุษย์ คือ สินค้าเกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย โดยมีพฤติการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งที่สาเหตุเกิดจากการกระทำโดยทุจริตของมนุษย์ เช่น การโจรกรรม การยกยอก การฉ้อโกง เป็นต้น⁴⁴ ตัวอย่าง ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้การโจรกรรมเป็นที่ยอมรับได้ในการขอคืนภาษีในกรณีสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหายดังกล่าว เช่น ภาษีสุราที่เรียกเก็บจากเบียร์

⁴³ International Tax and Investment Center, คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558), น.233.

⁴⁴ ธนพล เลิศวรกุลชัย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 41, น.12.

หากสินค้าเกิดการสูญหายโดยการโจรกรรม กฎหมายกำหนดให้คืนภาษีหรือยกเว้นความรับผิด ในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับเบียร์ที่ผลิตในประเทศ ส่วนบางประเทศไม่ถือว่า “การโจรกรรม” เป็นการสูญหายหรือเสียหายของสินค้าที่ยอมรับได้ในการขอคืนภาษี เช่น ประเทศอินเดีย เป็นต้น คดี Gupta Metal Sheets v. CCE 2008 (232) E.L.T. 769 (Tri. -LB) สินค้าเกิดการสูญหาย จากขโมยหรือการโจรกรรมไม่อาจถือได้ว่าเป็นความเสียหายที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ภายใต้ความหมายของ Rule 49 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเก่าของ Central Excise Rules, 1994 (ปัจจุบัน Central Excise Rules, 2002)⁴⁵

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหาย หรือเสียหายเป็นเรื่องปกติที่มีการกำหนดสิทธิที่พึงได้รับดังกล่าวให้กับผู้ประกอบการ หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศที่จะกำหนดเงื่อนไขและยอมรับในกรณีใด ให้ได้รับการคืนภาษี ตัวอย่าง ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ภายใต้ Directive 2008/118/EC กำหนดให้ประเทศสมาชิกได้รับการคืนภาษีสำหรับสินค้าสูญหายหรือสินค้าถูกทำลาย โดยเงื่อนไขแต่ละประเทศสมาชิกอาจมีความแตกต่างกัน เช่น ประเทศออสเตรียกำหนดให้คืนภาษี ในทุกกรณีหากสินค้าเกิดความเสียหาย ในขณะที่ประเทศบัลแกเรียกำหนดให้คืนภาษีเฉพาะกรณี สินค้าไม่สามารถใช้งานได้หรือสินค้าเสียหายเท่านั้น (Unused or Damaged)⁴⁶

เมื่อกล่าวถึงภาษีสรรพสามิตของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ซึ่งปัจจุบันสหภาพยุโรป (The European Union) ประกอบไปด้วยประเทศสมาชิกทั้งหมด 28 ประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์ในการรวมตลาดภายในให้เป็นตลาดเดียว (Single Market) โดยกำหนดนโยบายในการใช้อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศสมาชิกอย่างเดียวกัน และยังทำการส่งเสริมให้เกิดการรวมกลุ่มในทางเศรษฐกิจและสังคม กล่าวคือ ทำให้ประเทศสมาชิก

⁴⁵ The Institute of Chartered Accountants of India, “Remission of Duty and Destruction of Goods,” Accessed July 26, 2015, <http://assets.cacharya.com/CA-Final-IDTL-SM-CHAPTER-11NOV-2012-GBB4G1TH.pdf?1426037849>

⁴⁶ European Commission Study on the Measuring Reducing of Administrative Costs for Economic Operators and Tax Authorities and Obtaining in Parallel a Higher Level of Compliance and Security in Imposing Excise Duties on Tobacco Product, June 2014 p.191.

สามารถเคลื่อนย้ายสินค้า ประชากร บริการ และเงินลงทุนระหว่างประเทศได้อย่างเสรี⁴⁷ ซึ่งกฎหมายที่ใช้ในระดับสหภาพยุโรปแบ่งออกเป็น 3 รูปแบบ ดังนี้⁴⁸

กฎหมายชั้นปฐมภูมิ (Primary Legislation) ถือเป็นกฎหมายที่อยู่ในลำดับชั้นสูงสุดที่ให้อำนาจสหภาพยุโรป (The Top of the Hierarchy) ซึ่งเกิดจากการตกลงร่วมกันของผู้นำประเทศสมาชิกทั้งหมด ส่วนใหญ่อยู่ในรูปแบบของสนธิสัญญาต่าง ๆ (Treaties) หากคณะกรรมการสหภาพยุโรปต้องการออกกฎหมายหรือข้อบังคับใด ๆ ต้องพิจารณาภายใต้สนธิสัญญาอันเป็นกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจไว้

กฎหมายชั้นทุติยภูมิ (Secondary Legislation) เป็นกฎหมายที่อยู่ในลำดับชั้นรองลงมา อยู่ในรูปแบบของกฎระเบียบและแนวปฏิบัติต่าง ๆ ที่เรียงตามลำดับชั้นของการบังคับใช้ ดังนี้ Regulations, Directives, Decisions, Recommendations และ Opinions ซึ่งกฎระเบียบและแนวปฏิบัติต่าง ๆ ต้องมีความสอดคล้องหรือเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับกฎหมายที่อยู่ในลำดับชั้นสูงกว่า โดย Recommendations และ Opinions ไม่มีผลผูกพันในทางกฎหมาย เป็นเพียงเครื่องมือที่ใช้ประกอบการพิจารณาร่วมกับ Regulations, Directives และ Decisions

ข้อตกลงระหว่างประเทศ (International Agreements) เป็นข้อตกลงที่สหภาพยุโรปได้ทำร่วมกับประเทศที่สามหรือองค์กรระหว่างประเทศ (มาตรา 216 (1) TFEU) โดยที่ข้อตกลงดังกล่าวมีผลผูกพันในทางกฎหมายที่ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตาม

ในส่วนของกฎหมายภาชีสรรพสามิตประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปนั้น อยู่ในรูปของสนธิสัญญาการดำเนินการของสหภาพยุโรป (Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU)) ภายใต้มาตรา 113 กำหนดให้สภาทำหน้าที่เป็นเอกฉันท์ในกระบวนการบัญญัติกฎหมายพิเศษ ภายหลังจากปรึกษาร่วมกับสภาแห่งยุโรป และคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคม ให้นำข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บ

⁴⁷ Deutsche Bundesbank Eurosystem, “European Union (EU),” Accessed March 26, 2016, https://www.bundesbank.de/Redaktion/EN/Glossareintraege/E/european_union.html

⁴⁸ Rosa Raffaelli, “Sources and Scope of European Union Law,” Accessed March 26, 2016, http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU_1.2.1.pdf

ภาษีทางอ้อมที่นำมาใช้ร่วมกันนั้น สร้างระบบให้มีความเป็นเอกภาพ (Hamonization)⁴⁹ โดยทำการออกกฎเกณฑ์ในการกำกับระบบภาษีสรรพสามิต ที่เรียกว่า แนวปฏิบัติ (Council Directive) โดยสภาแห่งยุโรปได้อาศัยอำนาจนิติบัญญัติตราแนวปฏิบัติ 2008/118/EC (Council Directive 2008/118/EC) เพื่อเป็นมาตรฐานในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอย่างเดียวกัน และเอื้อให้เกิดความสะดวกในการเคลื่อนย้ายสินค้าโดยเสรีภายในกลุ่มสหภาพยุโรป ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้า 3 กลุ่ม คือ สินค้าผลิตภัณฑ์พลังงาน สินค้าผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์ และสินค้าผลิตภัณฑ์ยาสูบ

สำหรับการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายนั้น ให้เป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปทำการบัญญัติไว้ อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติ 2008/118/EC (Council Directive 2008/118/EC) ได้กำหนดเงื่อนไขพื้นฐานไว้ กล่าวคือ หน้าที่ในการชำระภาษีสำหรับสินค้าที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะไม่เกิดขึ้น หากสินค้านี้ถูกทำลายหรือสูญหายอย่างสิ้นเชิง (Destroyed or Irretrievably Lost) ซึ่งหากพิจารณาตาม แนวปฏิบัติ 2008/118/EC (Council Directive 2008/118/EC) มาตรา 11 เกี่ยวกับการคืนภาษีหรือการเว้นจากภาระภาษี (Reimbursement and Remission) โดยกำหนดให้ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าสรรพสามิตที่ทำการปล่อยสินค้าเพื่อการบริโภค ตามคำร้องขอของบุคคลที่เกี่ยวข้องอาจได้รับการคืนภาษีหรือการเว้นจากภาระภาษี โดยเจ้าหน้าที่ของประเทศสมาชิก ซึ่งเป็นสถานที่ที่สินค้านั้นถูกปล่อยเพื่อการบริโภค ทั้งนี้ เงื่อนไขในการคืนภาษีหรือเว้นจากภาระภาษีให้เป็นไปตามสถานการณ์ที่ประเทศสมาชิกกำหนด เพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีหรือการกระทำทุจริต ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว การคืนภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นได้เป็นปกติวิสัย หากสินค้านี้ไม่สามารถใช้งานได้ สินค้าเสียหาย หรือถูกทำลาย นอกจากนั้น หากพิจารณาลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเสียหาย พบว่า สินค้าอาจถูกทำลายหรือสูญหายอย่างสิ้นเชิง ทั้งในช่วงการพักชำระภาษีเป็นการชั่วคราว (Duty Suspension Arrangement) และในช่วงการเคลื่อนย้ายสินค้าภายหลังการปล่อยสินค้าเพื่อการบริโภค (Movement and Taxation of Excise Goods After Release for Consumption)

⁴⁹ European Commission, “The Lisbon Treaty and Tax Legislation in the EU,” Accessed March 26, 2016, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/article_6759_en.htm

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้าของประเทศสมาชิกประชาคมยุโรปนั้น สามารถเกิดจุดการพักชำระภาษีชั่วคราว (Duty Suspension Arrangement) เพื่อวัตถุประสงค์ในการอำนวยความสะดวกในการเคลื่อนย้ายสินค้าเสรีระหว่างประเทศสมาชิก โดยทำการขนย้ายสินค้าจากโรงอุตสาหกรรมหรือด่านศุลกากรไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน การพักชำระภาษีชั่วคราวดังกล่าวนี้ ส่งผลให้จุดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตถูกเลื่อนออกไปยังสถานที่ก่อนการจำหน่ายสินค้าเพื่อการบริโภค หรือมีการเรียกเก็บภาษีในตอนปล่อยสินค้าออกสู่ตลาดเพื่อการบริโภค ดังนั้น หากสินค้าถูกทำลายหรือสูญหายอย่างสิ้นเชิงในช่วงเวลาดังกล่าว ในลักษณะที่ไม่สามารถผันกลับคืนมาได้หรือไม่อยู่ในสภาพที่เหมาะสมสำหรับการนำไปใช้ เป็นผลมาจากสภาพหรือลักษณะโดยธรรมชาติของสินค้านั้น ๆ หรือสถานการณ์ที่ไม่คาดคิด หรือเกิดจากเหตุสุดวิสัย (*Force Majeure*) หรือเกิดจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ประเทศสมาชิกที่ได้รับอนุญาตในการยกเว้นภาษี จึงทำให้ความรับผิดในการชำระภาษีสรรพสามิตไม่เกิดขึ้นในประเทศสมาชิกนั้น

ส่วนบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการทำลายและการสูญหาย (Destruction and Losses) ได้กำหนดไว้ในบทที่ 5 การเคลื่อนย้ายสินค้าภายหลังจากมีการปล่อยสินค้าเพื่อการบริโภค (Movement and Taxation of Excise Goods After Release for Consumption) ในส่วนของ Section 4 Article 37 ที่มีความเกี่ยวข้องกับสถานการณ์ที่มีการเก็บรักษาสินค้าไว้ในประเทศสมาชิกอื่น (Holding in another Member State) Article 31 (1) และสถานการณ์ที่มีการขายสินค้าซึ่งห่างโดยระยะทาง (Distance Selling) Article 36 (1) สินค้าดังกล่าวเกิดการทำลายหรือสูญหายอย่างสิ้นเชิง ในลักษณะที่ความเสียหายดังกล่าวก็ไม่สามารถผันกลับคืนมาได้หรือไม่อยู่ในสภาพที่เหมาะสมสำหรับการนำไปใช้ โดยเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งในประเทศสมาชิกอื่น ๆ นอกเหนือจากประเทศสมาชิกที่ถูกปล่อยสินค้าลงไปเพื่อการบริโภค การทำลายหรือสูญหายอย่างสิ้นเชิงของสินค้านี้ เป็นผลมาจากสภาพโดยธรรมชาติของสินค้านั้น ๆ หรือสถานการณ์ที่ไม่คาดคิด หรือเกิดจากเหตุสุดวิสัย (*Force Majeure*) หรือเกิดจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ประเทศสมาชิกที่ได้รับอนุญาตในการยกเว้นภาษี จึงทำให้ความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตไม่เกิดขึ้นในประเทศสมาชิกนั้น สินค้าสรรพสามิตที่เกิดการทำลายหรือสูญหายอย่างสิ้นเชิงต้องทำการพิสูจน์จนกว่าจะเป็นที่พอใจต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศสมาชิกนั้น อันเป็นสถานที่เกิดเหตุสินค้าเกิดการทำลายหรือสูญหายขึ้น

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์ตามแนวปฏิบัติ 92/83/EEC (Council Directive 92/83/EEC) พบว่ากำหนดในเรื่องของการคืนภาษีแนวปฏิบัติอนุญาตให้ประเทศสมาชิกขอคืนภาษีได้ในกรณีที่ต้องเรียกคืนสินค้าผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์จากท้องตลาด เนื่องจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าวอยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์

นอกจากการพิจารณาลักษณะของสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหายโดยการกระทำทางธรรมชาติและโดยการกระทำของมนุษย์แล้ว ยังต้องทำการพิจารณา “เหตุสุดวิสัย” อันจะถือเป็นเหตุแห่งการสูญหายหรือเสียหายของสินค้าที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าสามารถยกขึ้นกล่าวอ้างเพื่อทำการขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายได้ ทั้งนี้ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ไม่ได้กำหนด คำว่า “เหตุสุดวิสัย” ไว้ จึงต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในฐานะกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการทั่วไป ตามมาตรา 8 บัญญัติ คำว่า “เหตุสุดวิสัย หมายความว่า เหตุใด ๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลภัยพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกันได้แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้น จะได้จัดการระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้น” ซึ่งเหตุสุดวิสัย (*Force Majeure*) ดังกล่าวนี้นี้ หมายความว่าถึงเหตุที่เกิดขึ้นและก่อให้เกิดความเสียหาย หรือบุบสลาย สูญหาย อันเนื่องมาจากปรากฏการณ์ทางธรรมชาติ หรือภัยทางธรรมชาติ ถ้าหากไม่ได้เกิดจากภัยทางธรรมชาติ อาจเกิดจากการกระทำของบุคคลอื่น หรือเกิดจากเหตุการณ์อื่น ๆ เข้ามาสอดแทรกหรือแทรกแซงจนก่อให้เกิดความเสียหาย โดยผู้ต้องประสบได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะเช่นนั้น ทั้งนี้ ต้องไม่ใช่เกิดจากความผิดของผู้ต้องประสบหรือบุคคลที่ผู้ต้องประสบต้องรับผิดชอบตามที่กฎหมายบัญญัติไว้⁵⁰ การพิจารณาว่ากรณีใดจะถือเป็นเหตุสุดวิสัยต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป

ในกรณีสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหายที่เกิดจากภัยพิบัติหรือภัยทางธรรมชาติอันถือเป็นเหตุสุดวิสัยนั้น หมายถึงกรณีของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นอันมีลักษณะเฉพาะเป็นภัยทางธรรมชาติที่ไม่มีการกระทำของมนุษย์มาแทรกแซง โดยไม่อาจคาดหมายหรือไม่อาจป้องกันได้ แม้ได้ใช้ความระมัดระวังอันพึงคาดหมายตามภาวะเช่นนั้นแล้ว เช่น น้ำท่วม แผ่นดินไหว พายุ ไฟไหม้⁵¹ เป็นต้น ซึ่งการสูญหายหรือเสียหายที่เกิดขึ้นนั้น นอกจากเกิดขึ้นกับชีวิต ทรัพย์สิน เศรษฐกิจ ยังส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการทั้งระยะสั้นและระยะยาว นอกจากการพิจารณาเหตุสุดวิสัยอันเนื่องมาจากภัยพิบัติหรือภัยทางธรรมชาติแล้ว เหตุสุดวิสัยอาจเกิดขึ้นในกรณีของเหตุการณ์อื่น ๆ เข้ามาสอดแทรกหรือแทรกแซงจนก่อให้เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหายแก่สินค้า โดยเหตุการณ์ดังกล่าว

⁵⁰ สมปอง เลิศอาภาภานนท์, “เหตุสุดวิสัยในทางแพ่ง : ศึกษากรณีการปรับใช้กับความรับผิดชอบเพื่อละเมิด,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2547), น.83.

⁵¹ เฟิงอ้วง, น.29.

อาจเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า ทั้งนี้ ต้องเป็นเหตุที่เกิดขึ้นโดยไม่อาจคาดการณ์ได้ หรืออุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้และเป็นที่ยอมรับได้ในทางภาษีเพื่อทำการขอคืนภาษีสรรพสามิต

ตัวอย่าง ภาษีสรรพสามิตของประเทศอินเดียที่กำหนดไว้ใน Section 5 of the Central Excise Act, 1994 ให้อำนาจรัฐบาลกลาง (The Central Government) ในการเว้นจากภาระภาษี (Remission) สำหรับสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเสียหายโดยธรรมชาติ หรืออุบัติเหตุที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ หรือได้รับการกล่าวอ้างจากผู้ผลิตว่าสินค้านั้นค้างอยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ทั้งนี้ ไม่ว่าเวลาใดก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม ซึ่งถูกกำหนดไว้ภายใต้ Rule 21 Central Excise Rules, 2002 เช่น คดี Shankar Sugar Mills v. CCE 1994 (71) E.L.T.753 (T) ภายใต้ Rule 21 Central Excise Rules, 2002 กำหนดให้การสูญหายหรือเสียหายที่เกิดขึ้นกับสินค้าโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สามารถได้รับการเว้นจากภาระภาษี ซึ่งในคดีนี้เกิดการสูญหายหรือสูญเสียน้ำตาล (Molasses) ในกระบวนการเก็บรักษา ซึ่งกากน้ำตาลดังกล่าวนำมาเป็นสารตั้งต้นในการผลิตเอทานอล เมื่อเก็บไว้ในถังภายในคลังสินค้าเป็นเวลานาน เกิดการหมักจนทำให้เกิดก๊าซ เมื่ออุณหภูมิมีการเปลี่ยนแปลงไป โดยอุณหภูมิอาจสูงขึ้นเรื่อย ๆ จาก 50 องศา ไปจนถึง 70 องศา จนเกิดความร้อนและทำปฏิกิริยากับออกซิเจน จนทำให้ Molasses เกิดการลุกไหม้หรือระเบิดได้ ถือได้ว่าเป็นการเกิดปฏิกิริยาทางเคมี ที่เรียกว่าเป็นปฏิกิริยาการเผาไหม้หรือการสันดาปโดยอัตโนมัติ (Auto Combustion) กรณีเช่นนี้ถือเป็นความเสียหายที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้และเป็นที่ยอมรับได้ในการได้รับการเว้นจากภาษีสรรพสามิต⁵²

ตัวอย่าง ภาษีสุราของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เรียกเก็บจากเบียร์สามารถขอคืนภาษีได้สำหรับเบียร์ที่ผลิตในประเทศ ซึ่งส่งคืนโรงงานผลิตหรือเบียร์ที่ทำลายภายใต้การควบคุมของพนักงานตามเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด รวมทั้งเบียร์ที่เกิดการสูญหาย เสียหายโดยไฟไหม้หรือเหตุสุดวิสัย

นอกจากนั้น หากเป็นกรณีที่ผู้ต้องประสบเหตุการณ์นั้นสามารถคาดหมายหรือระมัดระวังตามควรแก่สภาพการณ์ หากมีส่วนป้องกันความเสียหายมิให้เกิดขึ้น แต่ไม่ได้ทำการป้องกันเพื่อมิให้เกิดความเสียหายตามควรนั้น ก็ไม่ถือเป็นเหตุสุดวิสัยหรืออุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ตัวอย่าง ประเทศอินเดียกำหนดให้เว้นจากภาระภาษีสำหรับสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเสียหายโดยธรรมชาติ หรืออุบัติเหตุที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้

⁵² The Institute of Chartered Accountants of India, “Remission of Duty and Destruction of Goods,” Accessed July 26, 2015, <http://www.icaiknowledgegateway.org>

ในกรณีของสินค้าเสียหายโดยอุบัติเหตุ นั้น หากอยู่ในสภาวะการณ์ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ก็จะไม่ได้รับการพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี เช่น สินค้าได้รับความเสียหาย โดยอัคคีภัยหรือไฟไหม้ ซึ่งสภาวะการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากไฟฟ้าลัดวงจร ทั้งนี้ การเตรียมการเพื่อความปลอดภัยของสินค้าสำหรับการป้องกันอัคคีภัยหรือไฟไหม้นั้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมสามารถป้องกันเหตุดังกล่าวได้ แต่ไม่ทำการป้องกันความเสียหายที่เกิดขึ้นกับสินค้าก็ไม่ได้รับการพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี



บทที่ 3

การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหาย หรือเสียหายของประเทศไทย

หลังจากที่ได้ทำการศึกษาแนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต พร้อมทั้งหลักการ และแนวคิดการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย อันเป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ในบทนี้จะได้ทำการนำเสนอ การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทย โดยภาพรวมแล้ว เนื้อหามีความเฉพะเจาะจงถึงกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ รวมถึงประเภทของสินค้าที่สามารถขอคืนภาษี อันเนื่องมาจากสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย รายละเอียดพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

3.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ก่อนทำการกล่าวถึงหลักเกณฑ์สำคัญในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) อันเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ที่ทำการจัดเก็บจากฐานการบริโภค โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีครอบคลุมถึงผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการ ผู้นำเข้าสินค้า และผู้ประกอบการสถานบริการ ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากต้นทาง กล่าวคือ จัดเก็บจากแหล่งผลิต หรือสถานที่นำเข้าสินค้า ในบางครั้งเรียกว่า “ภาษีการผลิต” ที่มีเหตุผลสมควรเรียกเก็บจากสินค้า และบริการบางประเภทที่ต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ เช่น¹

1. สินค้าที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี เก็บภาษีจากสินค้าสุรา ยาสูบ ไฟ สนามแข่งม้า เป็นต้น
2. สินค้าและบริการที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย เก็บภาษีจากรถยนต์ที่ได้ประโยชน์จากรัฐ ภาษีน้ำมัน เครื่องดื่มบางประเภท เป็นต้น
3. สินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากรัฐ หรือสินค้าประเภทที่รัฐบาลต้องสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกในการรองรับผู้บริโภค
4. สินค้าที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม หรือสินค้าที่รัฐต้องควบคุมสิ่งแวดล้อม เก็บภาษีจากสินค้าแบตเตอรี่ เป็นต้น

จากการศึกษาพบว่า ประเทศไทยทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ในปี พ.ศ.2548 โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย ดังนี้ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 อันเป็นกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิต นอกจากนั้น ยังมีพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินสุรา พ.ศ.2527 อันกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อจัดสรรเงินภาษีที่จัดเก็บได้ จำนวน 10 เปอร์เซ็นต์ เพื่อส่งให้กระทรวงมหาดไทยนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น

สำหรับสินค้าและบริการใดที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ต้องพิจารณาจากพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ที่ทำการกำหนดไว้ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งทำการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการ แบ่งเป็น 13 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

ตอนที่ 2 เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์

ตอนที่ 3 เครื่องไฟฟ้า (โคมระย้า เครื่องปรับอากาศ)

ตอนที่ 4 แก้วและเครื่องแก้ว

ตอนที่ 5 รถยนต์ (รถยนต์นั่ง รถยนต์โดยสารไม่เกิน 10 ที่นั่ง รถกระบะ)

ตอนที่ 6 เรือ

ตอนที่ 7 ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง

ตอนที่ 8 สินค้าอื่นๆ (อาทิ พรหม รถจักรยานยนต์ แบตเตอรี่ หินอ่อน และหินแกรนิต สารทำลายชั้นบรรยากาศ)

ตอนที่ 9 กิจการบันเทิงหรือหย่อนใจ (อาทิ สถานมหรสพ ไนท์คลับ สถานอาบน้ำ หรืออบตัวและนวด 10%)

ตอนที่ 10 กิจการเลี้ยงโชค (อาทิ สนามแข่งม้า การออกสลากกินแบ่ง)

ตอนที่ 11 กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม (อาทิ กิจการสนามกอล์ฟ)

ตอนที่ 12 กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ (อาทิ กิจการโทรคมนาคม)

ตอนที่ 13 บริการอื่น ๆ

¹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.5 – 8.

ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นี้ ได้กำหนดประเภทสินค้าไว้ใน ตอนที่ 1 ถึงตอนที่ 8 ส่วนประเภทของบริการกำหนดไว้ใน ตอนที่ 9 ถึงตอนที่ 13 ซึ่งแต่ละตอนของประเภทสินค้าและบริการนั้น ถือได้ว่าเป็นพิกัดใหญ่ ซึ่งได้นิยามความหมายค่อนข้างกว้าง และในส่วนที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นก็จะทำการกำหนดเป็นพิกัดย่อยของประเภทสินค้าและบริการนั้น ๆ แต่ทั้งนี้ ตอนที่ 8 และตอนที่ 13 ไม่ได้มีการกำหนดนิยามไว้เลย เนื่องจากเป็นการกำหนดประเภทของสินค้าอื่น ๆ และบริการอื่น ๆ ที่ไม่มีความเฉพาะเจาะจงสำหรับประเภทของสินค้าและบริการนั้น ๆ

นอกจากนั้นยังทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าสุรา ยาสูบ และไฟ โดยมีกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะสำหรับสินค้าดังกล่าว คือ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ตามลำดับ

3.1.1 หลักเกณฑ์สำคัญในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

สำหรับหลักเกณฑ์สำคัญของกฎหมายแต่ละฉบับที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น ทำการพิจารณาตามลำดับได้ดังต่อไปนี้

3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี²

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรและสถานบริการ ดังนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับการผลิตสินค้า คือ ผู้ผลิตและผู้นำเข้า นอกจากนี้ยังได้ทำการกำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น ผู้รับโอนสินค้าที่ได้รับการลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีจากผู้ได้รับเอกสิทธิ์และผู้ได้รับเอกสิทธิ์ที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในการได้รับลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสรรพสามิต ผู้ดัดแปลงรถยนต์ ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นต้น ในกรณีของบริการกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา (มาตรา 7) ผู้นำสุรา (ที่ผลิตในต่างประเทศ) เข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 8) ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุรา (ที่ผลิตในต่างประเทศ) ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 8 วรรคสอง) ผู้นำสุราที่ได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีกลับเข้ามา

² มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต หน่วยที่ 1 – 7, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2553), น.132 – 135.

ในราชอาณาจักร (มาตรา 10 ทวิ) ผู้ที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์ ซึ่งรับโอนสุราที่ได้รับการลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับเอกสิทธิ์ และผู้ได้รับเอกสิทธิ์ที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในการได้รับการลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสุรา (มาตรา 47 (3) (ก))

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ในกรณีของบุหรี่ยาสูบซึ่งผูกขาดการผลิตภายในประเทศแต่ผู้เดียว คือ โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง เป็นผู้ผลิตและเสียภาษียาสูบสำหรับยาสูบหรือยาเส้นปรุงร้ง เว้นแต่ยาสูบที่ทำจากยาสูบพื้นบ้านผู้มีหน้าที่เสียค่าแสดมภ์ยาสูบ คือ ผู้ได้รับให้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ (มาตรา 4,17 และ 18) และผู้นำยาเส้นหรือยาสูบเข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 27)

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 กรณีไฟที่ผลิตในราชอาณาจักร โรงงานไฟฟ้ากรรมสรรพสามิต เป็นผู้ผลิตและเสียภาษี เนื่องจากทำการผูกขาดการผลิตภายในประเทศ ส่วนกรณีไฟที่ทำการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

3.1.1.2 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี³

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี (Tax Point) หมายถึง จุดที่แสดงถึงหน้าที่เสียภาษีเกิดขึ้นหรือหนี้ค่าภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 โดยทั่วไปในกรณีการผลิตในราชอาณาจักรความรับผิดชอบจะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนกรณีบริการเมื่อได้รับชำระค่าบริการ กรณีนำเข้าความรับผิดชอบเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบทางศุลกากรกรณีตัดแปลงเมื่อการตัดแปลงสิ้นสุดลง กรณีนำรถยนต์ไปแสดงในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขายความรับผิดชอบเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่ม และกรณีสินสิทธิประโยชน์ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อสินสิทธิประโยชน์ได้สิ้นสุดลง

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 กำหนดให้สุราที่ผลิตในราชอาณาจักรต้องเสียภาษีก่อนทำการขนส่งออกจากโรงงานสุรา และสำหรับสุราที่นำเข้ามาจากต่างประเทศต้องเสียภาษีก่อนขนผ่านด่านศุลกากรตามกฎหมายศุลกากร

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 กำหนดให้ยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักรต้องเสียภาษีหรือเสียค่าแสดมภ์ยาสูบก่อนนำยาสูบออกจากโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลังหรือในกรณียาสูบที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ ต้องเสียภาษีก่อนรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพสามิตจะอนุญาตให้เสียภายหลังตามเงื่อนไขที่กำหนด

³ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *อั่งแล้ว เจริญธรรมที่ 2*, น.132 – 133.

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 กำหนดให้ไฟที่ผลิตในราชอาณาจักร เสียภาษีไฟ หรือที่เรียกว่า ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ ก่อนขนไฟนั้นออกจากโรงงานไฟ กรมสรรพสามิต หรือในกรณีนำไฟเข้ามาจากต่างประเทศ ให้เสียภาษีโดยชำระพร้อมกับการชำระ อากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

3.1.1.3 ฐานภาษี

ภาษีสรรพสามิตกำหนดฐานภาษีให้ใช้ทั้งอัตราตามปริมาณ และอัตราตามมูลค่า คำนวณการเสียภาษีตามอัตราใดที่สูงกว่าให้เสียภาษีจำนวนนั้น โดยฐานภาษีสินค้าให้ใช้ราคาขาย ณ สถานที่ผลิตสินค้า ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 กำหนดให้ใช้ “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ซึ่งจะต้องทำการรวมภาษี ที่พึงต้องชำระไว้ด้วยและไม่มีการกำหนดค่าใช้จ่ายในเรื่องใดที่ไม่นำไปรวมกับราคาเป็นฐาน ในคำนวณภาษี ส่วนฐานภาษีของบริการให้ถือรายรับที่ได้จากการให้บริการเป็นฐานในการคำนวณ และกรณีสินค้านำเข้า ฐานภาษีให้ถือราคาซี.ไอ.เอฟ (C.I.F) บวกด้วยอากรขาเข้า และค่าธรรมเนียมพิเศษ (ถ้ามี) แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่ทั้งนี้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 มิได้นิยามความหมาย คำว่า “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ไว้ ทำให้การบริหารจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตเกิดปัญหาข้อโต้แย้งขึ้นได้ว่า ถือราคาใดเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม อาจก่อให้เกิดช่องทางการเลี่ยงภาษี โดยการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมที่ต่ำ ซึ่งไม่เป็นไปตามกลไกตลาด นอกจากนั้นการสำแดงราคาของสินค้านำเข้าได้มีการสำแดงราคาไว้ต่ำ ซึ่งทำให้คิดภาษีได้น้อยกว่าความเป็นจริง ซึ่งกรมสรรพสามิตไม่มีอำนาจในการประเมินราคาดังกล่าว หากกรมศุลกากรไม่ทำการประเมินราคาใหม่ อันก่อให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้น้อยลง⁴

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 กำหนดให้สุราที่ทำในราชอาณาจักร ฐานภาษีสำหรับโรงงานสุราที่มีได้อยู่ในระบบเหมาจ่าย กำหนดให้ราคาขาย ณ โรงงานสุรา บวกด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ ส่วนกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา หรือมีหลายราคา ฐานภาษีให้เป็นไปตามราคาที่อธิบดีประกาศตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง บวกด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ (มาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสอง)

⁴ สุรรัตน์ วุฒิสรรพสุรกุล, “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษี สรรพสามิต,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.92 – 94.

สำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรฐานภาษีให้ถือราคาซี.ไอ.เอฟ (C.I.F) บวกด้วยอากรขาเข้า บวกด้วยค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุน บวกภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) บวกด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ (มาตรา 8 จัตวา (2))

สำหรับสุราที่ผลิตในต่างประเทศซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักร และมีกรเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุรา ฐานภาษีจะขึ้นอยู่กับค่าภาษีที่ได้ชำระไว้เมื่อตอนนำเข้ามา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของสุราด้วย

สุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีเพื่อส่งออก และได้นำกลับมาเข้ามาในราชอาณาจักร ฐานภาษีเหมือนกับสุราที่ทำในราชอาณาจักร (มาตรา 10 ทวิ)

กรณีการโอนสุราของผู้ได้รับเอกสิทธิ์ที่ได้รับลดหย่อนหรืองดเว้น ไม่เรียกเก็บภาษีสุราไปยังบุคคลที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์ หรือกรณีผู้ได้รับเอกสิทธิ์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข ที่อธิบดีกำหนด ฐานภาษีขึ้นอยู่กับประเภทของสุรา

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ฐานภาษีสำหรับยาเส้น ที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบบวกด้วยค่าแสดมภ์ยาสูบ ที่พึงต้องชำระ ในกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ หรือมีหลายราคา ให้ถือตามราคา ที่อธิบดีประกาศกำหนดบวกด้วยค่าแสดมภ์ยาสูบที่พึงต้องชำระ ถ้าอธิบดีประกาศกำหนดมูลค่า ของยาเส้นที่ทำในราชอาณาจักร ให้ใช้มูลค่าดังกล่าวบวกด้วยค่าแสดมภ์ยาสูบที่พึงต้องชำระ เป็นฐานภาษี

ฐานภาษียาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคา ที่อธิบดี ประกาศกำหนด โดยรวมค่าแสดมภ์ยาสูบที่พึงต้องชำระ

ฐานภาษีสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ถือราคาซี.ไอ.เอฟ (C.I.F). บวกด้วยอากรขาเข้าบวกค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมาย ว่าด้วยส่งเสริมการลงทุน บวกภาษีและค่าธรรมเนียมอื่น ตามที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) บวกด้วยค่าแสดมภ์ยาสูบที่พึงต้องชำระ

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 กำหนดให้เรียกค่าธรรมเนียม สำหรับการประทับตราไฟ ตามขนาดของไฟและชนิดของวัตถุที่ทำไฟนั้น ซึ่งกำหนดลักษณะ ค่าธรรมเนียมโดยกฎกระทรวงการคลัง ไม่เกินอัตราร้อยใบต่อสามสิบบาท

3.1.1.4 อัตราภาษี⁵

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าบางประเภทไว้ทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณ ดังนั้น จึงต้องทำการคำนวณเปรียบเทียบอัตราใดสูงกว่าให้เสียภาษีสำหรับอัตราจำนวนที่สูงกว่านั้น

อัตราตามปริมาณ (A Specific Tax Rate) เป็นอัตราที่จัดเก็บภาษีตามปริมาณของสินค้า โดยคิดจากหน่วยสินค้าเป็นน้ำหนักหรือปริมาตร

อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) เป็นอัตราที่จัดเก็บคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่เป็นมูลค่า

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 กำหนดอัตราภาษีสุราไว้ท้ายพระราชบัญญัติซึ่งเป็นอัตราสูงสุด (Ceiling Rate) โดยให้อำนาจรัฐมนตรีกำหนดอัตราโดยออกกฎกระทรวง ซึ่งการเสียภาษีนั้นกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีสุราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ ให้เสียภาษีในอัตราที่จำนวนสูงกว่า ทั้งนี้ อัตราภาษีสุราโดยทั่วไป หรือที่ใช้บังคับสำหรับโรงงานสุราที่มีได้อยู่ในระบบเหมาจ่ายเป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 103 (พ.ศ.2534) แก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยฉบับที่ 111 (พ.ศ.2539) ส่วนอัตราภาษีที่ใช้บังคับสำหรับโรงงานสุราที่อยู่ในระบบเหมาจ่ายจะเป็นไปตามพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2534 และบัญชีอัตราภาษีสุราและค่าธรรมเนียมท้ายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 89 (พ.ศ.2528) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งได้กำหนดอัตราไว้ต่างหาก

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 กำหนดอัตราภาษีไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ ซึ่งเป็นอัตราสูงสุด (Ceiling Rate) โดยให้อำนาจรัฐมนตรีออกกฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าแสตมป์ยาสูบ ซึ่งในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เสียค่าแสตมป์ยาสูบทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณ จะต้องคำนวณเปรียบเทียบให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 กำหนดให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 7 โดยค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ มีเพดานอัตราภาษี หนึ่งร้อยใบ 30 บาท

ไฟปอกทุกขนาด และทุกชนิด หนึ่งร้อยใบ 30 บาท

ไฟอื่นทุกขนาด และทุกชนิด หนึ่งร้อยใบ 2 บาท

⁵ วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2522), น.12 – 13.

3.1.1.5 กำหนดเวลายื่นแบบและชำระภาษี⁶

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 กรณีทั่วไปสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร โดยหลักการแล้วให้ยื่นแบบพร้อมชำระภาษีก่อนความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิด กรณีสินค้านำเข้าให้ยื่นแบบพร้อมชำระภาษี ในเวลาที่ออกใบขนสินค้า ตามกฎหมายศุลกากร กรณีบริการและกรณีอื่น ๆ ให้ยื่นแบบพร้อมชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิด

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 กำหนดให้ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำสุรา ต้องเสียภาษีสุราก่อนทำการขนสุรารออกจากโรงงานสุรา ในกรณีสุรานำเข้ามาในราชอาณาจักร ต้องเสียภาษีสุราก่อนขนผ่านด่านศุลกากร

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนดให้เสียภาษียาสูบ เรียกว่า ค่าแสดมภ์ยาสูบ โดยวิธีการปิดแสดมภ์ยาสูบก่อนนำออกจากโรงอุตสาหกรรมยาสูบ สำหรับยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร เสียภาษียาสูบก่อนรับมอบจากพนักงานศุลกากร โดยวิธีปิดแสดมภ์ยาสูบ

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 กำหนดให้เสียภาษีไฟ เรียกว่า ค่าธรรมเนียมการประทับตราไฟ ก่อนนำไฟออกจากโรงงานไฟ สำหรับไฟที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ชำระภาษีภายใน 7 วัน นับจากวันที่รับไฟไปจากพนักงานศุลกากร

3.1.1.6 การยกเว้น การลดหย่อน การลดอัตรา และการคืนภาษี⁷

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 กำหนดให้มีการยกเว้น ภาษีสรรพสามิตสำหรับอาคารขาเข้าของสินค้านำเข้า ตามกฎหมายศุลกากร และสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรและทำการส่งออก หรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด และยกเว้นให้กับสินค้าที่ได้รับเอกสิทธิ์ทางการทูต ฯลฯ นอกจากนั้นยังทำการคืนภาษีให้กับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เป็นต้น

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 กำหนดยกเว้นหรือคืนภาษีให้แก่ผู้ได้รับอนุญาตที่ทำการส่งสุรารออกไปนอกราชอาณาจักร หรือคืนภาษีในกรณีที่สุราเสียภาษีแล้วเสื่อมสภาพจนใช้การไม่ได้

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 กำหนดให้ยาสูบที่ได้รับอนุญาตให้ส่งออกนอกราชอาณาจักรได้รับการยกเว้นภาษี โดยไม่ต้องทำการปิดอาคารแสดมภ์

⁶ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.134.

⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.134.

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการยกเว้น การลดหย่อน การลดอัตรา และการคืนภาษี

3.1.1.7 ความผิดและโทษ⁸

กฎหมายภาษีสรรพสามิตแต่ละฉบับเป็นกฎหมายที่มีโทษทางอาญา นอกจากความผิดส่วนมากจะเป็นโทษปรับแล้ว ความผิดบางมาตราที่กำหนดให้มีโทษจำคุก สำหรับการดำเนินคดีที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือที่มีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบคดีให้เสร็จสิ้นลงได้

สำหรับการดำเนินคดีที่มีโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ให้มีคณะกรรมการ เปรียบเทียบคดี สำหรับคดีที่มีโทษนอกเหนือจากนี้ต้องส่งตัวผู้ต้องหาให้พนักงานสอบสวน ดำเนินคดีตามกฎหมายต่อไป

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้บัญญัติความผิด ในเรื่องเกี่ยวกับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศต้องปฏิบัติตามกฎหมาย และความผิดในเรื่องเกี่ยวกับการที่บุคคลใดครอบครองหรือขายสินค้าที่เสียภาษี ในเรื่องโทษนั้นนอกจากจะมีโทษปรับ ความผิดบางมาตราอาจมีโทษจำคุกอยู่ด้วย

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ได้บัญญัติความผิดเกี่ยวกับสุรา ไว้หลายเรื่อง เช่น การทำสุรา การนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร การขนส่งสุรา การขายสุรา และการครอบครองสุราที่ไม่เสียภาษี เป็นต้น

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ได้ทำการบัญญัติความผิดเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบและผู้นำเข้า การขายและการครอบครอง ยาสูบที่ไม่เสียภาษี เป็นต้น

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ได้บัญญัติความผิดเกี่ยวกับการทำ การขาย และการครอบครอง พร้อมทั้งกำหนดให้มีโทษจำคุกหรือปรับ หรือโทษทั้งจำคุกและปรับ สำหรับการดำเนินคดีไฟนั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดให้อำนาจอธิบดีเปรียบเทียบปรับได้ ดังนั้น คดีไฟ ทุกคดีต้องส่งตัวผู้ต้องหาให้พนักงานสอบสวน ดำเนินการตามกฎหมายต่อไป

⁸ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น.135.

3.2 ประเภทของสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

กฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542)⁹ ออกตามความในพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาคและสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้คืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ ลงวันที่ 4 มีนาคม 2542 ได้กำหนดสินค้าเพียง 2 ประเภท คือ เครื่องดื่ม และแบตเตอรี่ ที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่เสียไปแล้วในกรณีที่สินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นอกจากนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 11 กำหนดให้สุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้รับคืนภาษีเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ สามารถพิจารณานิยามความหมายของสินค้าประเภทเครื่องดื่มและแบตเตอรี่ ได้ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เนื่องจากเป็นกฎหมายที่กำหนด ประเภทสินค้าและบริการตลอดจนอัตราภาษี และสามารถพิจารณานิยามความหมายของสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้ดังต่อไปนี้

3.2.1 เครื่องดื่ม

3.2.1.1 นิยามเครื่องดื่มและประเภทเครื่องดื่มตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

(1) นิยามเครื่องดื่มตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต¹⁰

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดให้ เครื่องดื่มเป็นสินค้าที่อยู่ใน ตอนที่ 2 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต โดยมีเหตุผลในการจัดเก็บ ที่มีมาตั้งแต่เดิมจนกระทั่งปัจจุบัน คือ เพื่อต้องการรายได้และควบคุมการบริโภคสำหรับสินค้า เครื่องดื่มบางชนิดที่ไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิต เครื่องดื่มตามนิยามของกฎหมาย ภาษีสรรพสามิต พิจารณารายละเอียดดังต่อไปนี้

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้อง เจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะ และผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องดื่ม

⁹ ภาคผนวก ก กฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาค และสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ

¹⁰ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 47 – 51.

ที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่ม โดยไม่ปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งนี้ได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
- (4) น้่านมจืด น้่านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

จากนิยาม “เครื่องดื่ม” ที่กฎหมายกำหนดไว้ พิจารณาองค์ประกอบของการเป็น “เครื่องดื่ม” ได้ดังนี้

1. เป็นสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน

กล่าวคือ ตามสภาพแล้วสามารถใช้ดื่มได้ทันทีโดยไม่ต้องเจือปน เช่น น้ำหวานหรือน้ำผลไม้ทั่วไป ในกรณีน้ำหวานที่เข้มข้น (Syrup) ไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่ม เนื่องจากต้องนำน้ำหวานที่เข้มข้นดังกล่าวไปผสมน้ำหรือเจือปนด้วยสิ่งอื่นเพื่อให้เจือจางก่อน จึงจะสามารถใช้ดื่มได้ อันเป็นไปตามความหมาย “ตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน” ทั้งนี้ ต้องเป็นกรณีที่ตามปกติวิสัยวิญญูชนทั่วไปได้ใช้เป็นเครื่องดื่มโดยไม่ต้องเจือปน หากบุคคลใดบุคคลหนึ่งดื่มน้ำหวานในสภาพเข้มข้นโดยไม่มีการเจือปนเป็นปกติวิสัยส่วนตัวของบุคคลนั้น ย่อมไม่ถือว่าเป็นปกติวิสัยของวิญญูชนทั่วไป จึงไม่ทำให้สิ่งนั้นเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมายได้

2. เป็นสิ่งซึ่งต้องไม่มีแอลกอฮอล์ผสมอยู่

หากมีแอลกอฮอล์ผสมอยู่ จะถือเป็น “สุรา” ตามความหมายที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งจะไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

3. เป็นสิ่งซึ่งมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ได้

เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายที่มีกำหนดไว้อย่างชัดเจน

4. เครื่องดื่มต้องบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้

องค์ประกอบของการเป็น “เครื่องดื่ม” ข้อนี้นี้มีความสำคัญมาก เนื่องจากการเป็นเครื่องดื่ม ต้องมีองค์ประกอบร่วมกันระหว่าง “บรรจุอยู่ในภาชนะ” และ “ผนึกไว้” หากเครื่องดื่มมีการบรรจุอยู่ในภาชนะ แต่ไม่ได้ทำการผนึกไว้ ย่อมไม่เป็นเครื่องดื่มตามความหมายของพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ดังนั้น จึงมีการตีความหมายของคำว่า “ผนึกไว้” โดยมีความเห็นว่าการผนึกไว้ต้องเป็นการปิดภาชนะบรรจุอย่างมิดชิด โดยวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น ปิดฝาขวด เป็นต้น หากมีการผลิตเครื่องดื่มและนำไปบรรจุภาชนะ แต่ไม่ได้ทำการปิดภาชนะบรรจุไว้

เช่น น้ำหวานในแก้ว ย่อมเห็นได้ชัดว่าไม่มีการฉีกภาชนะไว้ ดังนั้น ย่อมไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย แต่ถือเป็นเครื่องดื่มตามปกติทั่วไป

5. เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่ม ไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและฉีกไว้ กล่าวคือ ถ้าเป็นเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุจากเครื่องขายเครื่องดื่มที่ขายปลีกกับผู้บริโภคโดยตรง แม้ไม่มีการบรรจุภาชนะและฉีกไว้ อย่างมิดชิด ก็ถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย โดยเครื่องดื่มจากเครื่องขายเครื่องดื่มนั้น อาจทำการผสมหรือผลิตขึ้นภายในเครื่องขายเครื่องดื่ม อันเป็นไปตามความหมายที่ว่า “ทำหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่ม” หรือเป็นการนำเครื่องดื่มสำเร็จรูปไปทำการบรรจุไว้ในเครื่องขายเครื่องดื่มนั้นก็ถือเป็นไปตามความหมายที่ว่า “บรรจุเครื่องขายเครื่องดื่ม”

อย่างไรก็ตาม สิ่งต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

1. น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ ต้องเป็นน้ำหรือน้ำตามตามธรรมชาติอย่างแท้จริง หากเป็นน้ำแร่ที่ผลิตขึ้นถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย

2. น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง “การปรุงแต่ง” น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มในที่นี้ หมายถึง การทำให้สภาพเดิมของน้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มเปลี่ยนไป อาจจะเป็นการปรุงแต่งในรูปแบบของการปรุงแต่งรส กลิ่น สี ดังนั้น หากน้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มมีการปรุงแต่งขึ้น ย่อมไม่เป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย

3. เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งมิได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี เครื่องดื่มที่จะได้รับยกเว้นตามข้อนี้ ไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย ต้องมีองค์ประกอบที่สำคัญ คือ ต้องเป็นเครื่องดื่มที่ผู้ผลิตทำการผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ ต้องไม่มีการขายส่งให้แก่ผู้อื่นอีกทอดหนึ่ง เช่น น้ำผลไม้ที่คั้นขายโดยบุคคลนั่นเอง เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้เครื่องดื่มที่ทำขายนี้จะทำการบรรจุและฉีกภาชนะไว้ ก็ยังได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย เนื่องจากเป็นเครื่องดื่มที่ผู้ผลิตทำการผลิตขึ้นเองเพื่อทำการขายปลีกโดยเฉพาะตามข้อยกเว้นของข้อนี้ นอกจากนี้ เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเองเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะนี้ หากมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย หรือได้มีการส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี เช่น ใส่สารกันบูดในเครื่องดื่ม เป็นต้น เครื่องดื่มดังกล่าวก็ไม่ได้รับการยกเว้น จึงถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย

4. น้านมจืด น้านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร สารสำคัญของนมไม่เป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย ในข้อยกเว้นนี้ คือ น้านมจืด น้านมอื่น ๆ จะทำการปรุงแต่งหรือไม่ก็ตาม ต้องมีคุณสมบัติเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

5. เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

กรณีนี้เป็นเรื่องที่กฎหมายให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังใช้มาตรการทางบริหาร ในการพิจารณาเครื่องดื่มประเภทใดไม่ควรรับภาระภาษีและไม่นำเครื่องดื่มดังกล่าว จัดเข้าอยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต อันเป็นเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมาย

(2) ประเภทเครื่องดื่มตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นอกจากทำการ กำหนดนิยามความหมายของสินค้าเครื่องดื่มแล้ว ยังทำการกำหนดประเภทสินค้าเครื่องดื่ม ไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ดังต่อไปนี้

ประเภทที่ 02.01 น้ำแร่เทียม น้ำโซดาและน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาล หรือสารทำให้หวานอื่น ๆ และไม่ปรุงกลิ่นรส สารสำคัญของเครื่องดื่มตามพิกัดประเภทที่ 02.01 คือ เครื่องดื่มทั้ง 3 ชนิด ต้องไม่มีการเติมแต่งความหวาน โดยการใส่น้ำตาลหรือสารให้ความหวาน รูปแบบอื่น ๆ นอกจากนั้น ยังต้องไม่ทำการปรุงแต่งกลิ่นรสด้วยจึงจะถือเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดนี้

ประเภทที่ 02.02 น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารที่ทำให้ หวานอื่น ๆ หรือที่ปรุงกลิ่นรสและเครื่องดื่มอื่น ๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้หรือน้ำ พืชผักตามประเภทที่ 02.03 องค์ประกอบที่เป็นสาระสำคัญของเครื่องดื่มตามพิกัดประเภทที่ 02.02 คือ น้ำแร่และน้ำอัดลม ต้องมีการปรุงแต่งความหวานด้วยน้ำตาลหรือสารให้ความหวานรูปแบบอื่น ๆ หรือที่ปรุงกลิ่นรสขึ้น ซึ่งโดยปกติแล้วน้ำแร่ตามธรรมชาติได้รับการยกเว้นไม่เป็นเครื่องดื่ม ตามกฎหมาย แต่หากน้ำแร่ตามธรรมชาติมีการปรุงแต่งความหวานหรือปรุงแต่งกลิ่นขึ้น สภาพเดิมของน้ำแร่ตามธรรมชาติมีการเปลี่ยนแปลงไป จึงไม่ถือเป็นน้ำแร่ตามธรรมชาติ และถือเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดประเภทที่ 02.02 นอกจากนั้น เครื่องดื่มอื่น ๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ ที่กำหนดไว้ในพิกัดประเภทที่ 02.02 เป็นเครื่องดื่มที่ได้บรรจุในเครื่องขายเครื่องดื่มแล้ว

กรณียกเว้นไม่ถือเป็นสินค้าเครื่องดื่ม¹¹

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นไม่เป็นสินค้าเครื่องดื่ม ลงวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ.2543 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ.2538 ให้เครื่องดื่มดังต่อไปนี้ ไม่เป็นสินค้า “เครื่องดื่ม” ในตอนที่ 2 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

1. น้ำแร่ตามธรรมชาติ ที่ผ่านการฆ่าเชื้อโดยผ่านก๊าซโอโซน หรือผ่านแสงยูวี (UV (Ultra Violet)) หรือผสมคลอรีน (Chlorine)

¹¹ เพิ่งอ้าง, น.11.

2. น้ำแร่ตามธรรมชาติ ที่มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ ต้องมีปริมาณ ก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ไม่เกินกว่าปริมาณก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์จากแหล่งที่ผลิตน้ำแร่ นั้น ซึ่งกรมสรรพสามิตได้ตรวจสอบรับรองแล้ว

สำหรับเครื่องดื่มบรรจุขวดแต่ปิดฝาด้วยฝาเกลียว ซึ่งสามารถเปิดได้ โดยไม่ต้องทำให้ฝาเกลียวชำรุดเสียหาย ส่งขายตามร้านสะดวกซื้อทั่วไป (Convenience Store) กรณีดังกล่าว มีความเห็น 2 ความเห็น ดังนี้

ความเห็นที่ 1 ไม่เป็นเครื่องดื่ม เพราะบรรจุภาชนะ แต่มีได้ผนึกไว้ การปิดฝาเกลียวลักษณะดังกล่าวไม่ถือเป็นการผนึก

ความเห็นที่ 2 เป็นเครื่องดื่ม เพราะการปิดฝาเกลียวดังกล่าว แม้จะเปิดได้โดยไม่ทำให้ฝาเกลียวชำรุดเสียหาย ก็ถือเป็นการผนึกแล้ว

3.2.1.2 นิยามเครื่องดื่มเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดสิทธิ ในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งสินค้าเครื่องดื่ม เป็นสินค้าที่ถูกกำหนดให้ได้รับคืนภาษีหากเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ อันเป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคสอง ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อให้ผู้ประกอบการปฏิบัติตามในการพิสูจน์ความเสียหายของสินค้าเครื่องดื่ม ก่อนได้รับการคืนภาษี โดยทำการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555¹² โดยกำหนดลักษณะความเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าเครื่องดื่มที่ผู้ประกอบการได้เสียภาษีไว้แล้ว จะต้องเป็นเครื่องดื่ม ดังนี้

ความเสียหายที่เกิดขึ้นกับภาชนะบรรจุเครื่องดื่ม เช่น แตรรั่ว เกิดการบวม ไม่เป็นรูปทรง จนไม่สามารถนำมาบริโภคได้ และต้องมีเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียน ในสภาพที่ปกติ และต้องติดแนบกับภาชนะบรรจุโดยยังไม่มีกรถูกเปิดออกจากกัน

¹² ภาคผนวก ข ประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2)

การเสื่อมคุณภาพของเครื่องตี๋ม ในลักษณะของเครื่องตี๋มหมดอายุ จนไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องตี๋มได้ พิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ กล่าวคือ ภาชนะบรรจุชนิดใส สีของเครื่องตี๋มมีลักษณะ สีเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม จางลง หรือเข้มข้น ส่วนภาชนะบรรจุชนิดทึบ พิจารณาลักษณะกระป๋อง กล่อง เกิดการบวม มีเครื่องตี๋มซึมออกมา จากภาชนะ ภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม เป็นต้น

3.2.1.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(1) ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดให้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 7¹³ ทั้งนี้ “ผู้ประกอบอุตสาหกรรม” พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 กำหนดนิยามไว้ว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายความว่า เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม”

จากนิยามดังกล่าวสามารถพิจารณาองค์ประกอบของการเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ดังต่อไปนี้¹⁴

1. เจ้าของซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม กล่าวคือ “เจ้าของ” เป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ (Owner) ในโรงงานอุตสาหกรรม ซึ่งอาจจะมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ โดยถือได้ว่าเป็นเจ้าของโรงงานอุตสาหกรรม และผู้ประกอบอุตสาหกรรมตามกฎหมาย

2. ผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม กล่าวคือ “ผู้จัดการ” หมายถึง ผู้มีอำนาจดำเนินการทางธุรกิจหรือกิจการงานของโรงงานอุตสาหกรรม โดยมีอำนาจสั่งการ (Director) ซึ่งอาจจะเป็นเจ้าของโรงงานอุตสาหกรรมหรือบุคคลอื่นก็ได้

¹³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 7 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนด ให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น”

¹⁴ ประภาศ คงเอียด, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.82 – 83.

3. บุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม

กล่าวคือ “บุคคลอื่น” ที่ไม่ใช่เจ้าของหรือผู้จัดการโรงงานอุตสาหกรรม แต่เป็นบุคคลซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของโรงงานอุตสาหกรรม ซึ่งอาจได้รับมอบหมายจากเจ้าของหรือตัวแทนของเจ้าของโรงงานอุตสาหกรรม

ฉะนั้น บุคคลใดที่เป็นเจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรมเครื่องต้ม จึงถือเป็น “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม” ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ได้ทำการผลิตขึ้นตามอัตราที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เมื่อความรับผิดเกิดขึ้นและในภายหลังสินค้าเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ดังนั้น บุคคลดังกล่าวจึงถือเป็นผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษีในกรณีนี้ได้

(2) เงื่อนไขในการขอคืนภาษี

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดให้ “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม” เป็นผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษีดังกล่าวแล้ว ดังนั้น การคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นั้น จึงคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เนื่องจากผู้ประกอบการต้องเป็นผู้ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม อันเป็นสถานที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตขึ้น

เมื่อพิจารณานิยามคำว่า “ผลิต” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4¹⁵ แล้ว ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าเครื่องต้มที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตนั้น จะต้องทำการผลิตสินค้านั้น โดยวิธีการกระทำต่อสิ่งที่ยังไม่เป็นสินค้าให้เกิดเป็นสินค้าเครื่องต้ม กล่าวคือ อาจเป็นการทำสินค้าที่นำวัตถุดิบของสินค้าเครื่องต้มเข้าสู่กระบวนการต่าง ๆ จนกระทั่งออกมาสำเร็จรูป หรือการผลิตสินค้าเครื่องต้มนั้น อาจเป็นการกระทำต่อสิ่งที่เป็นสินค้าตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 แต่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษให้ถือเป็นการผลิต โดยอาจทำการปรับปรุงสินค้า แปรรูปสินค้า หรือทำการแปรสภาพสินค้า

สรุปแล้ว เงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ จะต้องเป็นสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต มาตรา 104 ทั้งนี้ต้องเป็นสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) คือ สินค้าเครื่องต้มและสินค้าแบตเตอรี่ และเมื่อพิจารณาสินค้าเครื่องต้ม ตามประกาศ

¹⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 บัญญัติว่า “ผลิต หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย”

กรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ (ฉบับที่ 2) ได้กำหนดให้การยื่นคำขอสินค้าเครื่องดื่มน้ำจะต้องมีสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพมีมูลค่าภาษีครั้งละไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท และไม่เกิน 500,000 บาท แต่ถ้ามีมูลค่าต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ยื่นคำขอในครั้งใดก็ได้เพียงครั้งเดียวในรอบระยะเวลาบัญชี

(3) แบบคำขอและเอกสารประกอบ

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ประสงค์ขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ ยื่นเอกสารต่อสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้านั้น ประกอบด้วยเอกสารดังต่อไปนี้

1. หนังสือแจ้งความประสงค์พร้อมทั้งระบุรายละเอียดของสินค้าและสาเหตุที่สินค้าเกิดความเสียหายฯ
2. แบบคำขอและการอนุญาตทำลายสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ ตามมาตรา 104 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (ภษ.01-37)
3. แบบรายการสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ (ภษ.01-38)

เมื่อเสร็จสิ้นการทำลายเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้แล้ว ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยื่นเอกสารหลักฐาน เพื่อให้สรรพสามิตพื้นที่พิจารณาสั่งคืนภาษี ประกอบด้วย

1. หนังสือแจ้งความประสงค์ขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้
2. แบบคำขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ ตามมาตรา 104 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (ภษ.01-39)

3. สำเนาแบบ ภาษ.01-12 ของสินค้าเครื่องตีชนิด ตรา (ยี่ห้อ) ขนาดบรรจุตรงตามสินค้าเครื่องตีที่ขอทำลายในครั้งนั้น

4. สำเนาใบเสร็จรับเงิน

5. สำเนาคำขอซื้อและใบอนุญาตให้ซื้อเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี จดทะเบียน ตามมาตรา 73 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (ภาษ.01-23)

6. สำเนาคำขอขนและใบขนเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียน ตามมาตรา 74 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (ภาษ.01-24)

(4) ผู้มีอำนาจในการพิจารณา

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องตีที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องตีที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 กำหนดให้สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ แต่งตั้งคณะกรรมการ โดยแบ่งออกเป็น 2 คณะ ดังนี้

1. คณะกรรมการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องตี ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ประกอบด้วย สรรพสามิตพื้นที่หรือผู้แทน, หัวหน้าฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษีหรือผู้แทน, และหัวหน้าฝ่ายกฎหมายหรือผู้แทน

เมื่อตรวจสอบเครื่องตีที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้แล้ว ให้ทำบันทึกการตรวจสอบไว้ 2 ฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม 1 ฉบับ อีกฉบับส่งมอบให้ คณะกรรมการควบคุมการทำลายสินค้าเครื่องตีที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เพื่อดำเนินการต่อไป

2. คณะกรรมการควบคุมการทำลายสินค้าเครื่องตีที่เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ประกอบด้วย หัวหน้าฝ่ายปราบปรามหรือผู้แทน, นักวิชาการ สรรพสามิตชำนาญการ นักตรวจสอบภาษีชำนาญการ ฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษีพื้นที่หรือผู้แทน, และนักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ เจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงานพื้นที่หรือผู้แทน

ภายหลังจากเสร็จสิ้นการทำลายเครื่องตีที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้แล้ว ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยื่นเอกสารหลักฐาน เพื่อให้สรรพสามิตพื้นที่พิจารณา สั่งคืนภาษี ฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษีต้องดำเนินการตรวจสอบการชำระภาษีของสินค้าเครื่องตี ที่ทำลายในแต่ละคราว เสนอความเห็นให้สรรพสามิตพื้นที่พิจารณา เพื่อเสนอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดี มอบอำนาจสั่งคืนภาษีต่อไป

ทั้งนี้ ในปัจจุบัน เมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ.2558 อธิบดีกรมสรรพสามิต ได้ทำการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้า เครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่ม ที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล¹⁶ ซึ่งประกาศกรมฉบับนี้ได้มีการเพิ่มเติม จากประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับ สินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 โดยมีเนื้อหาสรุปได้ ดังต่อไปนี้

(1) ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ได้ทำการแก้ไขชื่อเป็น “หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล” โดยทำการกำหนดนิยามความหมายของคำว่า “โรงอุตสาหกรรม” “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม เครื่องดื่ม” “ระบบมาตรวัด” “อุปกรณ์วัดขั้นเซ็นเซอร์” “ระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล” และ “สรรพสามิตพื้นที่” นอกจากนั้น ได้กำหนดเป็นหมวด กล่าวคือ หมวด 1 บททั่วไป หมวด 2 การขอคืนภาษีและการทำลายเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ หมวด 3 การส่งคืนภาษี และหมวด 4 บทเฉพาะกาล

(2) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่มีการเพิ่มเติมนั้น กำหนดให้มีการตรวจสอบ จำนวนและสภาพสินค้าของเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยการตรวจสอบผ่านทางบัญชี ทั้งนี้ เครื่องดื่มที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเครื่องดื่มจะขอคืนภาษีได้ ต้องเป็นเครื่องดื่มที่เสียภาษีสรรพสามิตและได้ขนออกจากโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มแล้ว และต้องใช้สิทธิในการยื่นคำขอคืนภาษีภายใน 1 ปีนับแต่วันหมดอายุหรือนับแต่วันที่ควรบริโภค ก่อนที่ระบุไว้ที่ภาชนะบรรจุเครื่องดื่มแล้วแต่กรณี

(3) สำหรับการขอคืนภาษีและการทำลายเครื่องดื่มที่เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเครื่องดื่มต้องนำเครื่องดื่มที่เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้กลับเข้ามาเก็บไว้ในโรงอุตสาหกรรม และแยกไว้อย่างชัดเจน

¹⁶ ภาคผนวก ค ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล

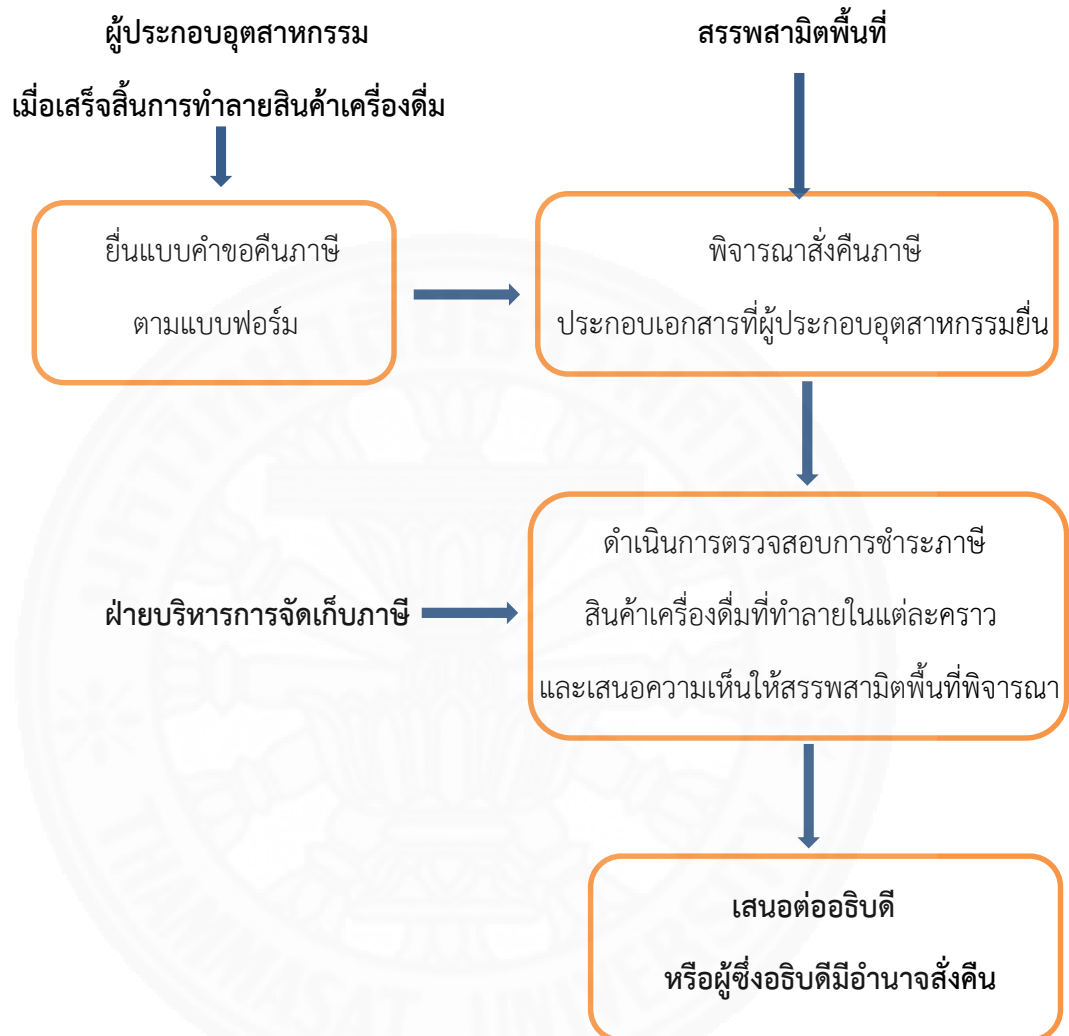
ไม่ปะปนกับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ในโรงอุตสาหกรรมเครื่องดืมหรือสินค้าที่ยังไม่ได้เสียหาย และต้องจัดทำบัญชีควบคุมเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจสอบ ทั้งนี้ หมวด 4 บทเฉพาะกาล กำหนดให้เครื่องดืมที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่เสียหายก่อนวันที่ประกาศฉบับนี้ใช้บังคับ โดยที่ยังไม่ได้ทำการขอคืนภาษี หรือขอคืนภาษีไว้แล้ว แต่ยังไม่ได้รับการอนุมัติ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดืมที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดืมที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 ยังมีผลบังคับใช้ได้อยู่และให้ถือปฏิบัติตาม

จากที่กล่าวมาที่ได้มีการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดืมที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดืมที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล ประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวได้มีการแก้ไขปัญหาในบางส่วน และสร้างความชัดเจนของประกาศกรมสรรพสามิตในบางส่วน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่ายังมีข้อกำหนดในประกาศกรมสรรพสามิตที่ทำการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวยังคงมีปัญหาอยู่บางส่วนเช่นเดียวกัน ซึ่งจะได้ทำการศึกษาปัญหา โดยนำเสนออยู่ในส่วนของบทที่ 5 พร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา โดยนำเสนออยู่ในส่วนของบทที่ 6 ทั้งนี้ ผู้เขียนคาดหวังว่าปัญหาดังกล่าวที่มีอยู่ปัจจุบันจะหมดไปภายในอนาคต

ภาพ 3 - 1 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้



ภาพที่ 3 - 2 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ต่อ)



3.2.2 แบตเตอรี่

3.2.2.1 นิยามแบตเตอรี่และประเภทแบตเตอรี่ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

(1) นิยามแบตเตอรี่ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต¹⁷

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 8 ได้กำหนดให้อำนาจฝ่ายบริหาร คือ คณะรัฐมนตรีพิจารณาจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าอื่น ๆ นอกจากสินค้าที่กำหนดไว้ในตอนที่ 1 ถึงตอนที่ 7 ได้ตามความเหมาะสม โดยไม่ต้องแก้ไขพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เพียงแต่ออกพระราชกฤษฎีกา เพื่อกำหนดสินค้าไว้ในประเภทที่ 08.90 ซึ่งได้กำหนดสินค้าตามพิกัดนี้หลายประเภทด้วยกัน เช่น พรอมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ รถจักรยานยนต์ หินอ่อน และหินแกรนิต สุกท้ายแบตเตอรี่

แบตเตอรี่เป็นสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 08.90 (4) ซึ่งเป็นอุปกรณ์ที่บรรจุพลังงานเคมี แล้วทำการจ่ายเป็นพลังงานไฟฟ้ากระแสตรงออกไปใช้งาน แบตเตอรี่แบ่งออกได้หลายชนิด โดยแบ่งตามลักษณะสินค้าและประเภทการใช้งาน ในทางวิชาการ แบตเตอรี่ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

แบตเตอรี่ประเภทปฐมภูมิ (Primary Battery) หรือแบตเตอรี่แห้ง (Dry Cell) มีคุณสมบัติในการให้กำเนิดพลังงานไฟฟ้าชนิดกระแสตรงที่ได้จากการแปรผันพลังงาน โดยกระบวนการทางเคมี เป็นแบตเตอรี่ประเภทใช้งานครั้งเดียวเมื่อจ่ายหมดแล้วต้องทิ้ง ไม่สามารถอัดไฟกลับเข้าไปใช้งานได้ใหม่อีก ส่วนมากทำจากสังกะสี - คาร์บอน พรอทและลิเทียม ใช้งานกับเครื่องใช้ไฟฟ้าขนาดเล็กประเภทกระเป๋าหิ้ว ราคาไม่แพง อายุการใช้งานสั้น เช่น ถ่านไฟฉาย ถ่านนาฬิกา เป็นต้น

แบตเตอรี่ประเภททุติยภูมิ (Secondary Battery) หรือแบตเตอรี่น้ำ (Storage Battery or Wet Cell) ประกอบด้วย 6 เซลล์ ต่อกับอนุกรม ซึ่งแต่ละเซลล์มีแรงดัน 2 โวลต์ จึงจ่ายแรงดันได้ 12 โวลต์ มีคุณสมบัติในการเปลี่ยนพลังงานเคมีเป็นพลังงานไฟฟ้ากระแสตรง แบตเตอรี่ประเภทนี้ใช้งานได้จนกว่าไฟหมดหรือเลิกใช้งาน สามารถนำไปบรรจุไฟเพิ่มเติมปรับสภาพทางเคมีให้กลับสู่สภาพพร้อมใช้งานเหมือนเดิมได้ กล่าวคือ สามารถใช้หมุนเวียนได้จนกว่าแบตเตอรี่จะเสื่อมสภาพ แบตเตอรี่ชนิดนี้ส่วนมากทำจากตะกั่ว - กรด ใช้ในรถยนต์ และในการใช้พลังงานไฟฟ้าในระบบต่าง ๆ

¹⁷ วิวัฒน์ เขาสกุล, “การศึกษาแนวทางการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เพื่อสิ่งแวดล้อม : ศึกษาเฉพาะกรณีแบตเตอรี่,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น.19.

(2) ประเภทแบตเตอรี่ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

แบตเตอรี่ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น หมายถึง แบตเตอรี่ทุกชนิด ไม่ว่าจะเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับไฟฉาย วิทย์ หรืออุปกรณ์ไฟฟ้าอื่น ๆ ซึ่งโดยทั่วไปจัดอยู่ในจำพวก แบตเตอรี่แห้ง (Dry Cell) และแบตเตอรี่ที่ใช้กับรถยนต์ ซึ่งจัดอยู่ในจำพวกแบตเตอรี่เปียก (Wet Cell) ซึ่งการผลิตแบตเตอรี่ในประเทศไทยส่วนใหญ่จะผลิตแบตเตอรี่เพื่อใช้สำหรับรถยนต์ และรถจักรยานยนต์ อันเป็นแบตเตอรี่แบบพื้นฐาน¹⁸ โดยทำการจัดเก็บภาษีอัตราตามมูลค่า ร้อยละ 10 ทั้งนี้ แบตเตอรี่ที่ใช้วัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตจากแบตเตอรี่ที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดการจัดเก็บภาษีอัตราตามมูลค่า ร้อยละ 5 ซึ่งการลดอัตราภาษีแบตเตอรี่เหลือร้อยละ 5 ต้องใช้ตะกั่วที่นำมาจากแบตเตอรี่เก่าเป็นวัตถุดิบ ในการผลิตแบตเตอรี่ใหม่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของตะกั่วทั้งหมด

3.2.2.2 นิยามแบตเตอรี่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

สินค้าแบตเตอรี่ถูกกำหนดให้ได้รับคืนภาษี เช่นเดียวกับกับสินค้าเครื่องดื่ม หากเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ขึ้น อันเป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ. 2542) ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อให้ผู้ประกอบการปฏิบัติตามในการพิสูจน์ความเสียหายของสินค้าแบตเตอรี่ ก่อนได้รับการคืนภาษี โดยทำการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542¹⁹ โดยกำหนดหลักเกณฑ์พิจารณาประกอบการคืนภาษี สำหรับสินค้าแบตเตอรี่ ทั้งนี้ แบตเตอรี่ที่จะได้รับคืนภาษีจะต้องมีส่วนประกอบอย่างครบถ้วน สำหรับความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าแบตเตอรี่ พิจารณาได้ดังนี้

ความเสียหายที่เกิดขึ้นกับแบตเตอรี่ ขั้วของแบตเตอรี่จะต้องไม่มีการบิดงอ หรือบิดเบี้ยว และจะต้องมีลักษณะเกิดการแตกร้าว หรือมีลักษณะของความเสียหายอื่น ๆ ที่พิสูจน์ได้ว่าเกิดความเสียหายจริง

ส่วนการเสื่อมคุณภาพของแบตเตอรี่จนไม่สามารถนำไปใช้งานได้ จะต้องมึลักษณะแผ่นธาตุมีสีเปลี่ยนไป มีความถ่วงจำเพาะหรือแรงดันกระแสไฟฟ้าสูง

¹⁸ พรสวรรค์ พลอยมา, “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแบตเตอรี่ในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต บริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2550), น.18.

¹⁹ ภาคผนวก ง ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

หรือต่ำกว่ามาตรฐานหรืออื่น ๆ ที่พิสูจน์ได้ว่าเสื่อมคุณภาพจนไม่สามารถนำไปใช้งานได้ ทั้งนี้ ลักษณะของการเสื่อมคุณภาพของแบตเตอรี่จะเกิดขึ้นอย่างใดอย่างหนึ่งที่กล่าวมาแล้วก็ได้

3.2.2.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้²⁰

(1) ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี

สินค้าแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ถูกกำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ดังนั้น การพิจารณาผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี จึงต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ที่กำหนดให้ “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม” เป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เช่นเดียวกับสินค้าเครื่องดื่ม

นิยามคำว่า “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม” ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม 3.2.1.3 (1) ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าบุคคลใดที่เป็นเจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม แบตเตอรี่ จึงถือเป็น “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม” ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่ได้ทำการผลิตขึ้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นและภายหลังสินค้าแบตเตอรี่ เกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ บุคคลดังกล่าวจึงถือเป็นผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี ในกรณีดังกล่าวได้

(2) เงื่อนไขในการขอคืนภาษี

เงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่นั้น นอกจากต้องเป็น สินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเช่นเดียวกับสินค้าเครื่องดื่มแล้ว ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย

²⁰ ปัจจุบันได้มีการยกเว้น ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้การคืนภาษีสำหรับสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และให้สอดคล้องกับโครงสร้าง การแบ่งส่วนราชการกรมสรรพสามิตจึงอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 104 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 แต่ยังไม่มีการประกาศในราชกิจจานุเบกษา

หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 นั้น สินค้าแบตเตอรี่ที่จะขอคืนภาษีได้ ต้องเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับรถยนต์และแบตเตอรี่ที่ใช้กับรถจักรยานยนต์เท่านั้น พร้อมทั้งต้องเป็นแบตเตอรี่ที่ผลิตมาแล้วไม่เกิน 6 เดือนนับจากวันผลิตถึงวันที่ยื่นคำขอคืนภาษี โดยมีวัน เดือน ปี ที่ผลิตประทับอยู่บนตัวแบตเตอรี่ด้วย

(3) แบบคำขอและเอกสารประกอบ

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานได้ ยื่นเอกสารต่อสำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หากเป็นส่วนกลาง หรือสรรพสามิตพื้นที่ ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ในส่วนภูมิภาค เพื่อพิจารณาส่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้านั้น ประกอบด้วยเอกสารดังต่อไปนี้

1. หนังสือแจ้งความประสงค์พร้อมทั้งระบุรายละเอียดของสินค้า และสาเหตุที่สินค้าเกิดความเสียหายฯ

2. แบบคำขอและการอนุญาตทำลายสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้งานได้ ตามมาตรา 104 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (ภษ.01-37)

3. แบบรายการสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานได้ (ภษ.01-38)

4. บัญชีประจำวันแสดงการรับจ่ายแบตเตอรี่และวัตถุดิบที่ใช้ผลิต พร้อมเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีของปีที่ขอคืนภาษี

5. แบบรายการสำเนาชำระภาษี

6. สำเนาเอกสารประกอบแบบ ภษ.01-12 ที่แสดงรายละเอียด ของแบตเตอรี่ที่ขอคืนภาษีว่าได้ทำการชำระภาษีแล้ว และมีหลักฐานแสดงวัน เดือน ปีที่ผลิต ประทับอยู่บนตัวแบตเตอรี่เพื่อตรวจสอบได้ว่าเป็นแบตเตอรี่ที่ผลิตมาแล้วไม่เกิน 6 เดือน

เมื่อเสร็จสิ้นการทำลายแบตเตอรี่ที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้งานได้แล้ว ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยื่นเอกสารหลักฐานแบบคำขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานได้ ตามมาตรา 104 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (ภษ.01-39) ในส่วนกลางให้ยื่นต่ออธิบดี ในส่วนภูมิภาคให้ยื่นต่อสรรพสามิตจังหวัดและพิจารณาเสนอต่ออธิบดี เพื่อให้ได้รับการพิจารณา อนุมัติส่งคืนภาษีต่อไป

(4) ผู้มีอำนาจในการพิจารณา

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตเป็นคณะกรรมการตรวจสอบ และทำลายสินค้าแบตเตอรี่ โดยแบ่งเป็นการบริหารส่วนกลางและการบริหารส่วนภูมิภาค ดังนี้

1. การบริหารส่วนกลาง คณะกรรมการประกอบด้วย ผู้อำนวยการกองวิเคราะห์สินค้าและของกลางหรือผู้แทน, ผู้อำนวยการส่วนคืน ยกเว้นและลดหย่อนภาษี สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน, ผู้อำนวยการส่วนควบคุมการผลิตและจำหน่าย สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน, และผู้อำนวยการส่วนกฎหมายและระเบียบ สำนักกฎหมายหรือผู้แทน ทั้งนี้ ผู้แทนต้องเป็นข้าราชการระดับ 3 ขึ้นไป

2. การบริหารราชการส่วนภูมิภาค คณะกรรมการประกอบด้วย สรรพสามิตจังหวัดหรือผู้แทน, สรรพสามิตอำเภอที่โรงอุตสาหกรรมนั้นตั้งอยู่หรือผู้แทน, และเจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต ตั้งแต่ระดับ 6 ขึ้นไปหรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบสรรพสามิต หรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด

เมื่อควบคุมการตรวจสอบจำนวนและสภาพของแบตเตอรี่ และดำเนินการทำลายแบตเตอรี่ที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เสร็จแล้วให้ทำบันทึกไว้ เป็นหลักฐาน 2 ฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหนึ่งฉบับ อีกฉบับหนึ่งเสนอสำนักบริหาร การจัดเก็บภาษี 2 หรือสำนักงานสรรพสามิตจังหวัด เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบคืนภาษี และเสนออธิบดีเพื่อส่งคืนภาษีต่อไป

ภาพที่ 3 – 3 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้



3.2.3 สุรา

3.2.3.1 นิยามสุราและประเภทสุราตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

(1) นิยามสุราตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ทำการจัดเก็บภาษีสินค้าสุรา ซึ่งได้กำหนดความหมายของสุราตามนิยามใน มาตรา 4 “สุรา หมายความว่ารวมถึงวัตถุทั้งหลาย หรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา หรือซึ่งดื่มกินไม่ได้แต่เมื่อได้ผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่นแล้วสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา”

ตามบทนิยาม “สุรา” ตามมาตรา 4 ดังกล่าว มิได้นิยามชัดเจนว่าสุราคืออะไร เพียงแต่นิยามว่า เป็นวัตถุทั้งหลายหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา ดังนั้น สุราตามความเข้าใจของวิญญูชนทั่วไป อาจเป็นสุราขาว วิสกี้ บรั่นดี แมงโกแม้กระทั่งสุราเถื่อนที่ชาวบ้านต้มกลั่นเอง เป็นต้น ส่วนคำว่า “หรือซึ่งดื่มกินไม่ได้แต่เมื่อได้ผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่นแล้วสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา” กรณีนี้หากเอาน้ำหรือเครื่องดื่มใด ๆ มาผสมกับแอลกอฮอล์ที่มีตีกีสูง 80-100 ตีกี ซึ่งไม่สามารถดื่มกินได้ เพียง 0.1 ของสัดส่วนทำให้แรงแอลกอฮอล์เจือจางต่ำลงสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับสุรา ถือว่าของผสมนั้นเป็นสุรา

กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้นิยามความหมายของคำว่า “สุรา” หมายความว่ารวมถึงเครื่องดื่มใด ๆ ในรูปของเหลวที่มีเอซิลแอลกอฮอล์ (Ethyl Alcohol) เป็นองค์ประกอบไม่น้อยกว่า 0.5 เปอร์เซ็นต์โดยปริมาตร และสามารถบริโภคได้²¹

ดังนั้น สิ่งทีถือว่เป็นสุราตามคำนิยามดังกล่าว กฎหมายแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ “สุราแช่” หมายความว่า สุราที่ไม่ได้กลั่น และให้หมายความรวมถึงสุราแช่ที่ได้ผสมกับสุรากลั่นแต่ยังมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินสิบห้าตีกีด้วย และอีกประเภทหนึ่ง “สุรากลั่น” หมายความว่า สุราที่ได้กลั่นแล้วและให้หมายความรวมถึงสุราที่ได้ผสมกับสุราแช่แล้วแต่มีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่าสิบห้าตีกีด้วย นอกจากนั้น สุรากลั่นยังมีการแบ่งแยกชนิด โดยออกเป็นกฎกระทรวงกำหนดชนิดของสุรากลั่นไว้ด้วย การที่กฎหมายแบ่งประเภทของสุราไว้เช่นนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการบริหารและจัดเก็บภาษี เนื่องจากอัตราภาษีและวิธีการควบคุมสำหรับสุรากลั่นและสุราแช่จะแตกต่างกัน นอกจากนั้นยังทำการควบคุมจัดเก็บ “เชื้อสุรา” หมายความว่า แป้งเชื้อสุรา แป้งข้าวหมักหรือเชื้อใด ๆ ซึ่งเมื่อหมักกับวัตถุหรือของเหลวอื่นแล้วสามารถทำให้เกิดแอลกอฮอล์ที่ใช้ทำสุราได้ และกฎหมายยังได้กำหนดให้การทำหรือขายเชื้อสุรา

²¹ วันชัย ตั้งวิจิตร, “มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสุรา ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2545), น.13.

จะต้องได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต ตลอดจนห้ามมิให้บุคคลใดมีเชื้อสุราไว้ในครอบครอง เว้นแต่ เข้าช้อยกเว้นให้มีไว้ในครอบครอง

(2) ประเภทสุราตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

จากที่กล่าวถึงสุราตามนิยามของกฎหมาย ซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 โดยสุราดังกล่าวถือว่าเป็นสุราที่ดื่มกินได้ เรียกว่า เอธิลแอลกอฮอล์ (Ethyl Alcohol) ซึ่งทำจากน้ำตาล แป้ง ผลไม้ เมล็ดพืช และธัญพืชต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความชัดเจนพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 จึงได้กำหนดนิยามคำว่า สุรา สุราแช่ สุรากลั่น และเชื้อสุราไว้²² ทำให้สามารถพิจารณาประเภทของสุราที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิต ดังต่อไปนี้

“สุราแช่” เป็นสุราที่ไม่ได้กลั่น และให้หมายความรวมถึงสุราแช่ที่ได้ผสมกับสุรากลั่นแต่ยังมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินสิบห้าดีกรีด้วย

คำว่า “สุราที่ไม่ได้กลั่น” เป็นสุราที่ทำการหมักจากผลไม้ พืชหรือธัญพืช จนมีแรงแอลกอฮอล์แต่ยังไม่นำไปทำการกลั่น เช่น เบียร์ ไวน์ กระแช่ น้ำตาลเมา น้ำขาว อุ สาโท เป็นต้น ส่วนคำว่า “สุราแช่ที่ได้ผสมกับสุรากลั่นแต่ยังมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินสิบห้าดีกรี” หมายถึงสุราแช่ เช่น ไวน์บางชนิด ซึ่งไม่ได้กลั่น มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 10 ดีกรี แต่ผู้ผลิตประสงค์จะให้มิดีกรีสูงมากกว่า 10 ดีกรี จึงนำสุรากลั่นหรือแอลกอฮอล์มาผสม จนมีแรงแอลกอฮอล์สูงแต่ไม่เกิน 15 ดีกรี

ส่วน “สุรากลั่น” เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสสุรา ได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 46 (พ.ศ.2531) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 กำหนดชนิดสุราไว้ดังต่อไปนี้

1. สุราสามทับ คือ สุรากลั่นที่มีแรงแอลกอฮอล์ตั้งแต่ 80 ดีกรีขึ้นไป
2. สุราขาว คือ สุรากลั่นที่ปราศจากเครื่องย้อมหรือสิ่งปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี
3. สุราผสม คือ สุรากลั่นที่ใช้สุราขาวหรือสุราสามทับมาปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี เช่น สุราเชียงใหม่ หงส์ทอง เป็นต้น
4. สุราปรุงพิเศษ คือ สุรากลั่นที่ใช้สุราสามทับมาปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี เช่น สุราแม่โขง แสงโสม แบล็คแค็ต เป็นต้น
5. สุราพิเศษ คือ สุรากลั่นที่ใช้กรรมวิธีพิเศษ มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

ประเภทที่ 1 วิสกี้ บรัันดี ยิน หรือสุราต่างประเทศบางอย่าง

ประเภทที่ 2 เกาเหลียง เชียงซุน บุนกุ่มโล้ว หรือสุราแบบจีนอย่างอื่น

²² มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 2*, น.275.

3.2.3.2 นิยามสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไปได้

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 กำหนดให้การคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่ขนออกนอกโรงงานสุรา หลังจากนั้นมีการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไปได้ และได้ถูกส่งคืนโรงงานสุรา ซึ่งเจ้าของสุราพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่อธิบดี โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ทั้งนี้ กฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547²³ และระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547²⁴ โดยให้อำนาจอธิบดีในการกำหนดรายละเอียดและคุณสมบัติของสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังนี้ สี หรือกลิ่น หรือรส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรา มีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิมหรือเกิดการขุ่น มีตะกอน หรือมีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่อธิบดีประกาศกำหนด

อธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง มาตรฐานสุราลงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2547 เพื่อให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไป โดยได้กำหนดมาตรฐานด้านคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนของสุรา ดังต่อไปนี้

สุรากลั่นชุมชน ต้องมีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการอนุญาตให้ทำและขายสุรากลั่นชุมชน

สุราแช่ชุมชน ต้องมีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการอนุญาตให้ทำและขายสุราแช่ชนิดสุราผลไม้ สุราแช่พื้นเมือง และสุราแช่อื่นนอกจากเบียร์

²³ ภาคผนวก จ กฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547

²⁴ ภาคผนวก ฉ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547

สุรากลั่นและสุราแช่อื่น กล่าวคือ เป็นสุรากลั่นอื่น นอกจากสุรากลั่นชุมชน ชนิดสุราขาว หรือเป็นสุราแช่อื่น นอกจากสุราแช่ชุมชนชนิดสุราผลไม้ สุราแช่พื้นเมือง และผลิตภัณฑ์ และผลผลิตทางการเกษตรที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินสิบห้าดีกรี ต้องมีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุประสงค์เพื่ออาหารและสารปนเปื้อนเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมสุรา ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายว่าด้วยมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาคุณภาพของสุราที่ผลิตภายในประเทศ ที่เป็นไปตามมาตรฐานที่อธิบดีประกาศกำหนด พิจารณาได้ดังต่อไปนี้²⁵

1. สุรากลั่น ที่ได้รับอนุญาตให้ผลิตได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีบริหารงานสุรา ฉบับที่ 1 และ 2

1.1 แรงแอลกอฮอล์ เป็นไปตามที่ระบุไว้ที่ฉลาก มีความคลาดเคลื่อน ได้ +/- 1 ดีกรี ร้อยละโดยปริมาตร

1.2 คุณลักษณะทางเคมี

ฟูเซลอยล์	ไม่เกิน	5500	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เฟอร์ฟิวรัล	ไม่เกิน	50	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เอสเทอร์	ไม่เกิน	1200	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
แอลดีไฮด์	ไม่เกิน	160	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เมทิลแอลกอฮอล์	ไม่เกิน	420	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เอทิลคาร์บาเมต	ไม่เกิน	400	ไมโครกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

1.3 วัตถุประสงค์เพื่ออาหาร มีชนิดและปริมาณ ไม่เกินเกณฑ์ที่กำหนด ดังนี้

ซัลเฟอร์ไดออกไซด์ ไม่เกิน 350 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
กรดเบนโซอิกหรือเกลือของกรดนี้

ไม่เกิน 200 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
กรดเซอรับิกหรือเกลือของกรดนี้

ไม่เกิน 200 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

1.4 สารปนเปื้อน ที่อาจมีอยู่ในไวน์ไม่เกินเกณฑ์ ดังต่อไปนี้คือ

สารหนู	ไม่เกิน	0.1	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
สารตะกั่ว	ไม่เกิน	0.2	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
ทองแดง	ไม่เกิน	5	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

²⁵ กลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง กรมสรรพสามิต, “สินค้าสุรา,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 มีนาคม 2557, <http://lab.excise.go.th>

2. สุรากลั่น ที่ได้รับอนุญาตให้ผลิตได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีบริหารงานสุรา ฉบับที่ 4 (สุรากลั่นชุมชน)

2.1 แร้งแอลกอฮอล์ เป็นไปตามที่ระบุไว้ที่ฉลาก มีความคลาดเคลื่อนได้ +/- 1 ดีกรี ร้อยละโดยปริมาตร

2.2 คุณลักษณะทางเคมี

ฟูเซลอยล์	ไม่เกิน	5500	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เฟอร์ฟิวรัล	ไม่เกิน	50	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เอสเทอร์	ไม่เกิน	1200	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
แอลดีไฮด์	ไม่เกิน	160	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เมทิลแอลกอฮอล์	ไม่เกิน	420	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เอทิลคาร์บาเมต	ไม่เกิน	400	ไมโครกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

2.3 วัตถุเจือปนอาหาร มีชนิดและปริมาณ ไม่เกินเกณฑ์ที่กำหนด ดังนี้
กรดเบนโซอิกหรือเกลือของกรดนี้

ไม่เกิน 200 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

2.4 สารปนเปื้อน ที่อาจมีอยู่ในไวน์ไม่เกินเกณฑ์ ดังต่อไปนี้คือ

สารหนู	ไม่เกิน	0.1	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
สารตะกั่ว	ไม่เกิน	0.2	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

3. สุราแช่ที่ได้รับอนุญาตให้ผลิตได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีบริหารงานสุรา ฉบับที่ 1 และ 2

3.1 แร้งแอลกอฮอล์ เป็นไปตามที่ระบุไว้ที่ฉลาก มีความคลาดเคลื่อนได้ +/- 1 ดีกรี ร้อยละโดยปริมาตร

3.2 คุณลักษณะทางเคมี

ฟูเซลอยล์	ไม่เกิน	2500	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เอสเทอร์	ไม่เกิน	1200	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
แอลดีไฮด์	ไม่เกิน	160	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เมทิลแอลกอฮอล์	ไม่เกิน	420	มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร
เอทิลคาร์บาเมต	ไม่เกิน	200	ไมโครกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

3.3 วัตถุเจือปนอาหาร มีชนิดและปริมาณ ไม่เกินเกณฑ์ที่กำหนด ดังนี้
ซัลเฟอร์ไดออกไซด์ ไม่เกิน 350 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

กรดเบนโซอิกหรือเกลือของกรดนี้

ไม่เกิน 200 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

กรดเซอรบิกหรือเกลือของกรดนี้

ไม่เกิน 200 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

3.4 สารปนเปื้อน ที่อาจมีอยู่ในไวน์ไม่เกินเกณฑ์ ดังต่อไปนี้คือ

สารหนู ไม่เกิน 0.1 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

สารตะกั่ว ไม่เกิน 0.2 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

ทองแดง ไม่เกิน 5 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

เหล็ก ไม่เกิน 15 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

4. สุราแช่ที่ได้รับอนุญาตให้ผลิตได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีบริหาร งานสุรา ฉบับที่ 3 (สุราแช่พื้นเมือง)

4.1 แร้งแอลกอฮอล์ เป็นไปตามที่ระบุไว้ที่ฉลาก มีความคลาดเคลื่อนได้ +/- 1 ดีกรี ร้อยละโดยปริมาตร

4.2 คุณลักษณะทางเคมี

เมทิลแอลกอฮอล์ ไม่เกิน 420 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

4.3 วัตถุเจือปนอาหาร มีชนิดและปริมาณ ไม่เกินเกณฑ์ที่กำหนด ดังนี้

ซัลเฟอร์ไดออกไซด์ ไม่เกิน 300 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

กรดเบนโซอิกหรือเกลือของกรดนี้

ไม่เกิน 250 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

กรดเซอรบิกหรือเกลือของกรดนี้

ไม่เกิน 200 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

4.4 สารปนเปื้อน ที่อาจมีอยู่ในไวน์ไม่เกินเกณฑ์ ดังต่อไปนี้คือ

สารหนู ไม่เกิน 0.1 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

สารตะกั่ว ไม่เกิน 0.2 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

ทองแดง ไม่เกิน 5 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

เหล็ก ไม่เกิน 15 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

5. สุราแช่ประเภทเบียร์ที่ได้รับอนุญาตให้ผลิตได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีบริหารงานสุรา ฉบับที่ 1 และ 2

5.1 แร้งแอลกอฮอล์ เป็นไปตามที่ระบุไว้ที่ฉลาก มีความคลาดเคลื่อนได้ +/- 1 ดีกรี ร้อยละโดยปริมาตร

5.2 วัตถุเจือปนอาหาร มีชนิดและปริมาณ ไม่เกินเกณฑ์ที่กำหนด ดังนี้

ซัลเฟอร์ไดออกไซด์ ไม่เกิน 30 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

5.3 สารปนเปื้อน ที่อาจมีอยู่ในไวน์ไม่เกินเกณฑ์ ดังต่อไปนี้คือ

ทองแดง ไม่เกิน 5 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

เหล็ก ไม่เกิน 15 มิลลิกรัมต่อลูกบาศก์เดซิเมตร

หลักเกณฑ์ที่กล่าวมาข้างต้น เป็นหลักเกณฑ์ในการติดตามคุณภาพสุราที่ผลิตภายในประเทศ ซึ่งทำการวิเคราะห์คุณภาพสุราอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ให้มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานก่อนนำออกจำหน่ายและวิเคราะห์คุณภาพสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรดื่มต่อไปได้ ทั้งนี้ โดยส่วนใหญ่สุราแปรสภาพไปเองนั้น เนื่องจากสุราบางชนิด เช่น สุราขาว สุราผสมบางชนิด เสียภาษีสุราและขนออกจากโรงงานสุรา โดยผลิตออกจำหน่ายในดีกรีต่ำ เช่น 28 ดีกรี 30 ดีกรี และฉีกจุกไม่ดี หากเก็บไว้นานก็ทำให้เกิดการระเหย ทำให้ดีกรีลดต่ำลงเกิดรสเปรี้ยวหรือมีการตกตะกอนแปรสภาพไปจนไม่สามารถดื่มได้

3.2.3.3 แนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้

(1) ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 กำหนดให้เจ้าของสุราเป็นผู้มีหน้าที่ในการพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่อธิบดีได้ว่า สุราได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้และได้ส่งคืนโรงงานสุรา โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง จึงจะมีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุรา

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 7 กำหนดให้ผู้ทำสุราหรือผู้ผลิตสุราเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา ซึ่งต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดว่าด้วยวิธีเกี่ยวกับการผลิตสุรา ตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 5 ทวิ ที่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมกำกับของรัฐ มิใช่ว่าบุคคลใดจะผลิตสุราได้ตามใจชอบ²⁶ นอกจากนั้น ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ. 2547 ข้อ 4 ได้นิยามความหมายคำว่า “เจ้าของสุรา” หมายความว่า เป็นผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสุราและมีหลักฐานการชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้

²⁶ ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ, รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการการศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา: กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป (2554 – 2555), น.24.

ดังนั้น “เจ้าของสุรา” จึงเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราที่มีกรรมสิทธิ์ในสุราที่ผลิตขึ้นและจะต้องมีหลักฐานการชำระภาษี จึงจะเป็นผู้มีสิทธิขอคืนค่าภาษีสุรา หากสุราได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้

(2) เงื่อนไขในการขอคืนภาษี

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 สำหรับการคืนค่าภาษีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรดื่มต่อไปได้นั้น จะต้องเป็นสุราที่ขนออกจากโรงงานสุรา ดังนั้น โรงงานสุราต้องเป็นโรงงานสุราที่ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราในราชอาณาจักรเท่านั้น ซึ่งจากข้อมูลกรมสรรพสามิต ปี พ.ศ.2533 พบว่าโรงงานสุราที่ได้รับใบอนุญาตทำสุรา มีทั้งสิ้นจำนวน 5,349 โรงงาน ทั้งนี้สามารถแบ่งผู้ผลิตเป็น 5 กลุ่ม ดังนี้²⁷

1. โรงงานสุรากลั่นชนิดสุราขาวที่ใช้เครื่องจักรที่มีกำลังต่ำกว่าห้าแรงม้า หรือใช้คนงานน้อยกว่า 7 คน
2. โรงงานสุรากลั่นชนิดอื่น ๆ นอกจากข้อ 1 เป็นโรงงานสุรากลั่นรายใหญ่
3. โรงงานสุราชนิดผลไม้ สุราพื้นเมือง และผลิตภัณฑ์จากผลผลิตทางการเกษตร (ยกเว้นเบียร์) แบ่งเป็นโรงงานสุราชนิดสุราผลไม้ และไวน์โรงงานใหญ่ และโรงงานผลิตสุรารายย่อย
4. โรงงานสุราแช่ชนิดอื่น ๆ นอกจากข้อ 3 เป็นสุราแช่ที่เป็นเครื่องปรุงร้ออาหารหรือผสมอาหาร
5. โรงงานเบียร์ แบ่งออกเป็นโรงงานเบียร์ขนาดใหญ่ และโรงงานเบียร์ขนาดเล็ก

ดังนั้น เงื่อนไขการขอคืนค่าภาษีสุราจะต้องเป็นสุราที่ผลิตในโรงงานสุราที่ได้รับใบอนุญาตทำสุราในราชอาณาจักร สุราดังกล่าวนั้นจะต้องได้ทำการขนออกจากโรงงานสุรา และเกิดการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรดื่มต่อไปได้ นอกจากนั้น สุราที่ขอคืนได้แต่ครั้งนั้น ต้องไม่เกินสี่แสนลิตร ทั้งนี้ การขอคืนค่าภาษีสุราราวต่อไปจะต้องได้รับการคืนค่าภาษีสุราในคราวก่อนแล้ว จึงจะมีสิทธิเข้าเงื่อนไขการขอคืนค่าภาษีสุราได้

²⁷ เฟิงฮ้าง, น.26.

(3) แบบคำขอและเอกสารประกอบ

ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 ดังนี้

เมื่อผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราที่ประสงค์จะขอคืนสุรา ซึ่งแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไปได้คืนสู่โรงงานสุรา เพื่อขอคืนค่าภาษีสุรา ให้ยื่นบัญชีชนิดจำนวน และแรงแอลกอฮอล์ของสุราต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต และยื่นหลักฐานแสดงว่าสุราได้เสียค่าภาษีสุราครบถ้วนแล้ว ทั้งนี้ รายละเอียดของเอกสารประกอบด้วย

1. สำเนาแบบรายการภาษีพร้อมใบเสร็จรับเงิน ที่แสดงว่าสุรานั้นได้ทำการชำระภาษีไว้แล้ว
2. บัญชีแสดงชนิดสุรา ชื่อสุรา แรงแอลกอฮอล์ของสุรา จำนวน และขนาดภาชนะบรรจุ และจำนวนน้ำสุราเป็นลิตร สถานที่เก็บสุราพร้อมแผนที่แสดงที่ตั้งสถานที่เก็บสุรา ชื่อพร้อมทั้งสถานที่ตั้งโรงงานสุราที่ประสงค์จะขอคืน
3. หนังสือที่เจ้าของสุรารับรองว่า สุรานั้นได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่ม และสุรานั้นได้ชำระภาษีสุราครบถ้วนแล้ว

(4) ผู้มีอำนาจในการพิจารณา

ตามระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 กำหนดผู้มีอำนาจในการพิจารณา ดังต่อไปนี้

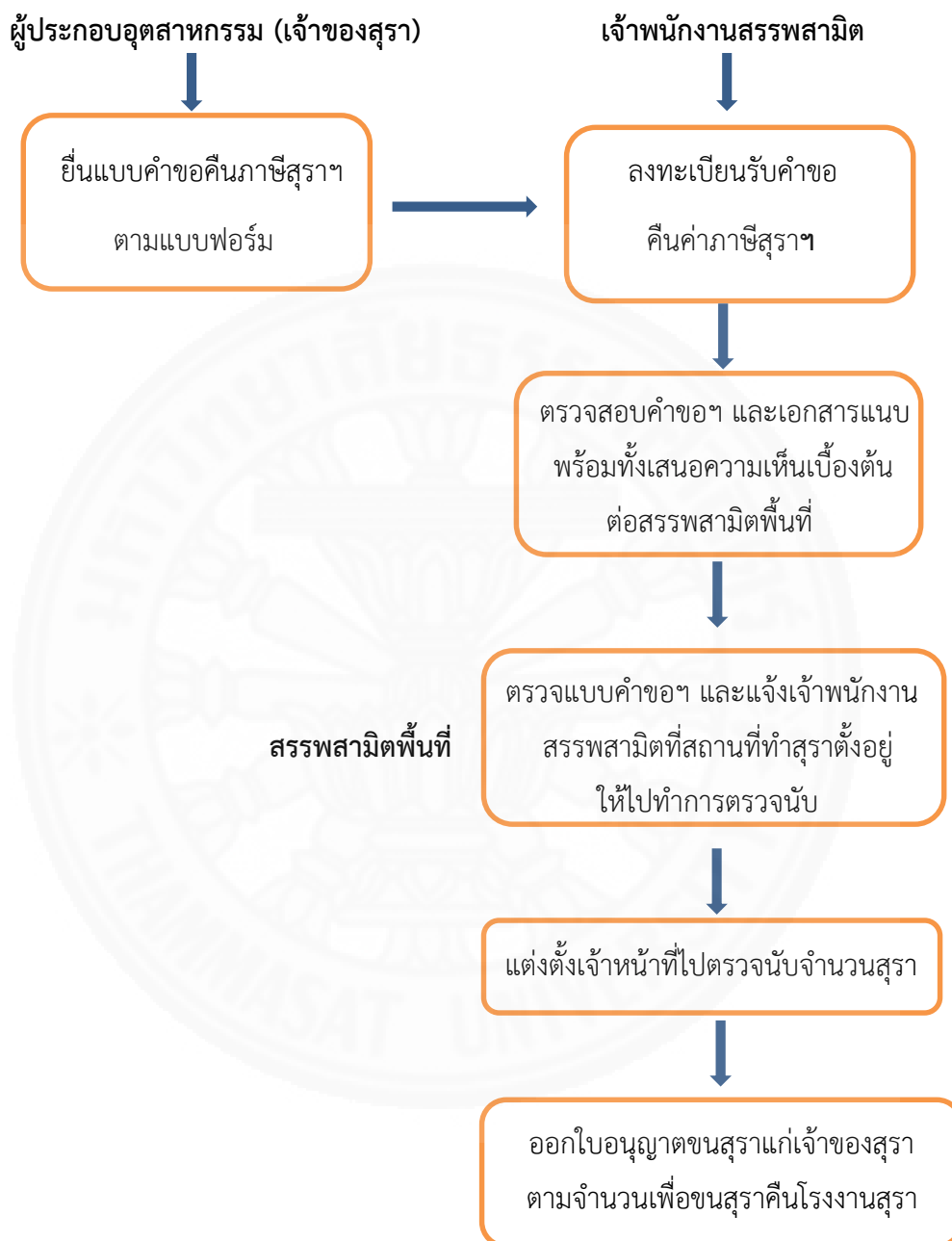
เมื่อผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราที่ประสงค์จะขอคืนสุรา ซึ่งแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไปได้คืนสู่โรงงานสุรา ยื่นเอกสารคำขอและเอกสารหลักฐานประกอบเรียบร้อยต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตพื้นที่แล้ว เจ้าพนักงานสรรพสามิตได้ทำการตรวจสอบปรากฏว่าเป็นสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรดื่มต่อไปได้จริง และสุรานั้นได้เสียภาษีครบถ้วนแล้วให้ออกใบอนุญาตขนสุรานั้นคืนโรงงานสุรา โดยเจ้าพนักงานสรรพสามิตที่ทำการตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

1. เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต 7 ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1 หรือผู้แทน
2. เจ้าพนักงานสรรพสามิต ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1
3. เจ้าหน้าที่ตรวจสรรพสามิตหรือนายตรวจสรรพสามิต ฝ่ายปราบปรามหรือเจ้าหน้าที่ที่สรรพสามิตพื้นที่มอบหมาย

ภายหลังจากสุราได้ถูกส่งคืนโรงงานสุราแล้วให้ตั้งคณะกรรมการ 3 คน ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต 7 ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1 หรือผู้แทน, เจ้าพนักงานสรรพสามิต ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1 และผู้ควบคุมโรงงานสุรา ทำการตรวจสอบชนิด จำนวน แร่งแอลกอฮอล์ของสุรา และตรวจสภาพของสุราและหากผลปรากฏว่า ชนิด จำนวน และแร่แอลกอฮอล์ของสุราถูกต้อง ตามใบอนุญาตให้ขนส่งคืนโรงงานสุรา เมื่อนำสุราเข้าเก็บในโรงงานสุราแล้ว ให้เจ้าของสุรา มีหน้าที่พิสูจน์ให้ปรากฏว่า สุราดังกล่าวมีลักษณะที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ ต่อคณะกรรมการ จำนวน 3 คน ประกอบด้วย ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค หรือผู้แทน, สรรพสามิตพื้นที่ ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ หรือผู้แทน และนักวิทยาศาสตร์ 8 กลุ่มงานวิเคราะห์สีน้าและของกลาง หรือผู้แทน หากสภาพสุราแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรตีมูลค่าต่อไปได้จริง ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิต รายงานอธิบดีกรมสรรพสามิตเพื่ออนุญาตส่งจ่ายค่าภาษีสุราคืนแก่ผู้รับอนุญาตต่อไป



ภาพที่ 3 – 4 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่ม²⁸



²⁸ ที่มา : มาลัย ตำนมงคลทิพย์, “ทบทวนระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการคืนค่าภาษีสุราแปรสภาพ,” ส่วนบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 3 กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง.

ภาพที่ 3 – 5 ขั้นตอนการขอคืนภาษีสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่ม (ต่อ)



หมายเหตุ ขอคืนภาษีสุราได้ครั้งละไม่เกิน 4 แสนลิตร และการขอคืนครั้งต่อไป จะกระทำได้เมื่อได้รับค่าภาษีสุราที่ได้ขอไว้ก่อนแล้ว

การคืนภาษีสุรา ให้ปฏิบัติตามข้อบังคับกระทรวงการคลังว่าด้วยการหักรายรับ จ่ายขาดและการถอนคืนเงินรายรับ พ.ศ.2550 ลงวันที่ 6 ธันวาคม พ.ศ.2550

บทที่ 4

หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหาย หรือเสียหายของต่างประเทศ

ในบทนี้ ผู้เขียนได้ทำการนำเสนอเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษีอย่างเป็นระบบและมีความชัดเจน พร้อมทั้งทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทยและต่างประเทศ โดยเปรียบเทียบภาพรวมในส่วนของสาระสำคัญต่าง ๆ

4.1 ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยรัฐบาลกลาง (Commonwealth Government) ซึ่งอาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญของประเทศออสเตรเลีย มาตรา 90 (The Australian Constitution (Section 90)) ในการออกกฎหมายจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในรูปแบบของพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตหลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติ ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) เป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยมีข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) กำหนดรายละเอียดที่เป็นสาระสำคัญของเงื่อนไขต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ประเภทสินค้า (Goods) และดัชนีอัตราภาษีสรรพสามิต (Indexation of Rates) กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1921 (The Excise Tariff Act 1921) ซึ่งสินค้าที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Alcoholic Beverages) ยาสูบ (Tobacco Products) และผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง (Petroleum and Fuel Products) ดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office: ATO)

กฎหมายอีกฉบับที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลีย คือ พระราชบัญญัติศุลกากร (The Customs Act (Commonwealth) และ The Customs Tariff Act (Commonwealth)) ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Customs Duty) สำหรับสินค้านำเข้าทุกประเภท (Imported Product) ภายใต้กฎหมายศุลกากร ทั้งนี้ ดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยสำนักงานศุลกากรออสเตรเลีย

(Australian Customs Service: ACS) ปัจจุบัน ประเทศออสเตรเลียทำการเปิดเขตการค้าเสรี จึงมีความจำเป็นในการลดศุลกากรขาเข้าให้กับหลายประเทศ ดังนั้น เพื่อความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิต กรมศุลกากรออสเตรเลีย (ACS) จึงถ่ายโอนอำนาจในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตของสินค้านำเข้า (Excise Equivalent Goods: EEGs) ให้กับสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (ATO)

นอกจากนั้น ยังมีกฎหมายที่จัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าบางประเภทเป็นการเฉพาะ ได้แก่ Fuel Tax 2006 (Commonwealth) จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับผลิตภัณฑ์ที่เป็นพลังงานทางเลือก (Alternative Fuel), Wine Equalisation Tax Act (WET) และ Luxury Car Tax ส่วนกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีสิ่งแวดล้อม ได้แก่ Petroleum Resource Rent Tax (PRRT), Mineral Resource Rent Tax (MRRT) และ Carbon Tax Proposal¹

กล่าวโดยสรุปได้ว่า ประเทศออสเตรเลียจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า โดยไม่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากบริการ ซึ่งในปีงบประมาณ 2013 – 2014 รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อันเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) นอกเหนือจากภาษีสินค้าและบริการทั่วไป (Goods and Services Tax: GST) จัดเก็บได้เพิ่มขึ้นจำนวน 47 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย หรือประมาณร้อยละ 13 ของรายได้ภาษีทั้งสิ้นของรัฐบาลกลาง โดยมีรายได้จากผลิตภัณฑ์น้ำมัน (Fuel Excise and Customs Duty) จำนวน 18.3 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย ยาสูบ (Tobacco Excise and Customs Duty) จำนวน 8.5 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย เครื่องดื่มแอลกอฮอล์และไวน์ (Alcoholic Excise and Customs Duty, and WET) จำนวน 5.9 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย ภาษีรถยนต์ (Luxury Car Tax) จำนวน 0.5 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย Agricultural Levies จำนวน 0.5 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย ภาษีนำเข้าสินค้าอื่น ๆ จำนวน 3.0 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย และภาษีทางอ้อมประเภทอื่น จำนวน 10.0 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย²

¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการศึกษาวิจัยเรื่อง การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต”, 2555, น.96 – 100.

² Australian Government, “Indirect Taxes, Accessed February 20, 2015, <http://bettertax.gov.au/publications/discussion-paper/chart-data/chtp9/>

4.1.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

พระราชภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) และข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) กำหนดหลักการทั่วไปและเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีและการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย นอกจากนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร (The Customs Act (Commonwealth) ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Duty) สำหรับสินค้านำเข้าทุกประเภท (Imported Product) กำหนดหลักการทั่วไปและเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีและการคืนภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้า (Excise Equivalent Goods: EEGs) ที่สูญหายหรือเสียหาย ตามข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulation 2015) อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องนั้น ไม่มีการกำหนดนิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายไว้เป็นการเฉพาะ กำหนดเพียงเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษี (Remission, Rebate or Refund) หากสินค้านี้ดังกล่าวเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ สินค้าดังกล่าวถูกปล้นหรือถูกโจรกรรม เกิดการสูญหาย หรือถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์

สินค้าที่ได้รับการเว้นจากภาระภาษีหรือคืนภาษีในกรณีสินค้านี้ดังกล่าวเสียหายนั้น ความเสียหายอาจเกิดขึ้นกับภาชนะบรรจุสินค้าจนทำให้สินค้านี้ดังกล่าวมีปริมาณลดลงหรือกรณีสินค้านี้ดังกล่าวถูกปล้นหรือถูกโจรกรรม (Pillaged) นั้น ต้องอยู่ในลักษณะของการปล้นหรือโจรกรรมจนทำให้เกิดความเสียหายหรือเกิดการทำลายสินค้า เช่น การปล้นสะดม (Plunder) ในสภาวะสงคราม ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีการขโมยสินค้าหรือลักทรัพย์ (Theft) เป็นกรณีทั่วไป นอกจากนั้น ในกรณีสินค้าสูญหาย (Lost) ที่เกิดขึ้นในลักษณะหรือสภาวะการณ์เช่นเดียวกันให้ถือว่าสินค้านี้ดังกล่าวอยู่ในความหมายของการถูกปล้นหรือถูกโจรกรรม (Pillaged)

การสูญหาย (Lost) ในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นกับผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง เช่น ถังที่ใช้ในการกักเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงอาจมีรอยรั่ว เป็นผลให้เกิดการสูญหายของน้ำมันเชื้อเพลิงที่อยู่ในถังรั่วไหลออกไป หรืออาจเกิดความเสียหาย (Destroy) จากอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น กรณีที่เก็บสินค้าไว้ในคลังสินค้า แล้วเกิดอุบัติเหตุไฟไหม้ จนเป็นเหตุให้สินค้านี้ดังกล่าวได้รับความเสียหาย³

³ Australian Government Australian Taxation office, “Remissions and Exemptions on Excise,” Accessed February 20, 2015, <http://law.at.gov.au>

4.1.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) Section 78 กำหนดให้สินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายนั้น ต้องเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต (Excise Duty) ซึ่งกำหนดโดยรัฐสภา กล่าวคือ สินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าที่ทำการผลิตภายในประเทศ กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1921 (The Excise Tariff Act 1921) นอกจากนั้น สินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ยังรวมถึงสินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Customs Duty) ภายใต้กฎหมายศุลกากร⁴ ซึ่งได้รับการปฏิบัติอย่างสอดคล้อง เช่นเดียวกับกับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ โดยสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตดังกล่าว มีลักษณะเป็น Narrow Tax Base ดังนี้

เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Alcohol or Alcoholic Products)

เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ได้แก่ เบียร์ (Beer) สุรากลั่น และเครื่องดื่มแอลกอฮอล์อื่น ๆ (Other Excisable Beverage) ทั้งนี้ ไม่รวมไวน์ (Excluding Domestic Wine)

เบียร์ (Beer) เป็นผลิตภัณฑ์ที่อยู่ในกลุ่มของสุราหมัก (Fermentation) จัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามความเข้มข้นของแรงแอลกอฮอล์ ตั้งแต่เบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียว มีปริมาตรบรรจุไม่เกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 3 เปอร์เซ็นต์ ไปจนถึงเบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียว มีปริมาตรบรรจุเกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่า 3.5 เปอร์เซ็นต์ นอกจากนั้น ยังทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเบียร์ประเภทที่ผลิตขึ้นมา โดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางการค้า (Non – Commercial Beer)

สุรากลั่น (Liqueur) หมายถึง สุราที่ทำมาจากการผสม หรือการกลั่นสุรากับผลไม้ ใข้ไม้ ดอกไม้ สารสกัดจากพืชผักต่าง ๆ โดยกรรมวิธีในการกลั่น กรอง หรือการทำละลาย และมีส่วนผสมของน้ำตาลไม่ต่ำกว่า 25 กรัมต่อลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์ไม่น้อยกว่า 17 เปอร์เซ็นต์ เช่น บรั่นดีที่ทำจากองุ่น

เครื่องดื่มแอลกอฮอล์อื่น ๆ (Other Excisable Beverage) ที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 10 เปอร์เซ็นต์ รวมถึงสุราผสมและก่อนผสม เช่น เครื่องดื่มประเภท (Ready to Drink: RTD) Alcohol Lemonade และเครื่องดื่มแอลกอฮอล์อื่น ๆ ที่มีแรงแอลกอฮอล์เกิน 10 เปอร์เซ็นต์ รวมถึงสุราผสมและก่อนผสม เช่น วอดก้า ยิน รัม วิสกี้ ตากีล่า (Tequila) หมักจากพืช Mezcal ผลิตในประเทศเม็กซิโก เป็นต้น

⁴ Customs Act, Custom Tariff Act and Regulations.

ยาสูบ (Tobacco Products)

ผลิตภัณฑ์ยาสูบที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้แก่ บุรีชีกาเรต (Cigarettes) ซิการ์ (Cigars) ยานัตถ์ (Snuff) ยาสูบหรือยาเส้น (Tobacco) เป็นต้น

ยาสูบ (Tobacco) หมายถึง ใบยาสูบที่ผ่านกระบวนการใด ๆ นอกเหนือจากการนำใบยาสูบที่เด็ดจากต้นมาทำมวนใบยา

ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง (Petroleum and Fuel Products)

สินค้าประเภทผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง (Petroleum and Fuel Products) ได้แก่ กลุ่มน้ำมันดิบ (Crude Oil and Condensate) กลุ่มผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียม (Petroleum Fuels) เช่น น้ำมันเบนซิน (Petrol) ดีเซล (Diesel) ไบโอดีเซล (Biodiesel) เอทานอล (Ethanol) น้ำมันเครื่องบินใบพัด (Aviation Gasoline) น้ำมันสำหรับเครื่องบินประเภท Kerosene น้ำมันเตา (Fuel Oil) น้ำมันก๊าด (Kerosene, Heating Oil) เป็นต้น กลุ่มน้ำมันและสารหล่อลื่น (Oil and lubricants นอกจากนั้น ยังมีผลิตภัณฑ์ที่เป็นพลังงานทางเลือก (Alternative Fuels) เช่น เอทานอล ไบโอดีเซล กลุ่มแก๊ส (Gaseous Fuels) LPG LNG และ CNG เป็นต้น

สำหรับอัตราภาษีที่ทำการจัดเก็บนั้น ส่วนใหญ่จะจัดเก็บในอัตราตามปริมาณ โดยผลิตภัณฑ์น้ำมันทั้งหลายจะถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราคงที่ต่อลิตร ส่วนเครื่องยนต์แอลกอฮอล์จะทำการจัดเก็บตามปริมาณแอลกอฮอล์ สำหรับจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับบุหรี่ยึดตามมวน โดยต่อมวนต้องหนักไม่เกิน 0.8 กรัม และการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับยาสูบนั้นคิดตามกิโลกรัม โดยอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องยนต์แอลกอฮอล์ บุหรี่ และยาสูบนั้น มีการปรับทุกเดือนสิงหาคมและกุมภาพันธ์ของทุกปีตาม Consumer Price Index (CPI) ถ้าหาก CPI ตีตก อัตราภาษีจะไม่ถูกปรับลดลง ซึ่งเท่าที่ผ่านมาอัตราภาษีของประเทศออสเตรเลียไม่เคยมีการปรับลดลงแต่อย่างใด

กล่าวโดยสรุปได้ว่า สินค้าทุกประเภทที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิต ภายใต้พระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1921 (The Excise Tariff Act 1921) ประกอบไปด้วยสินค้า 3 ประเภทหลัก ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบ และผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม และเชื้อเพลิง สามารถได้รับการเว้นจากภาระภาษีและขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย นอกจากนั้น สินค้านำเข้าที่ต้องชำระภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Customs Duty: EEGs) ภายใต้กฎหมายศุลกากร (Customs Act และ Custom Tariff Act) ก็สามารถได้รับการเว้นจากภาระภาษีและขอคืนภาษีสรรพสามิตในกรณีดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน

4.1.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ประกอบไปด้วย ผู้มีสิทธิขอคืนภาษี เงื่อนไขในการขอคืนภาษี แบบคำขอและเอกสารประกอบ และผู้มีอำนาจในการพิจารณา ซึ่งในแต่ละส่วนของหัวข้อนี้ จะทำการพิจารณาทั้งสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า โดยสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ พิจารณาตามพระราชภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) Section 78 ที่ทำการกำหนดกรอบดำเนินการ (Framework) สำหรับการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย พร้อมทั้งรายละเอียดของเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015

ส่วนสินค้านำเข้า พิจารณาตามกฎหมายศุลกากร (Customs Act 1901) Section 163 ที่กำหนดกรอบดำเนินการในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย พร้อมทั้งรายละเอียดของเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulation 2015) พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

4.1.3.1 ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะทำการจัดเก็บจากการผลิตสินค้าทั้งภายในประเทศและสินค้านำเข้า ไม่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากบริการเมื่อเป็นเช่นนั้นแล้ว ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี จึงเป็นเจ้าของสินค้า (Owner) กล่าวคือ ผู้ผลิตสำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศ ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายสรรพสามิต และผู้นำเข้าสินค้า โดยจะต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต ภายใต้กฎหมายศุลกากร ดังนั้น หากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการเสื่อมสภาพหรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ จนไม่สามารถนำสินค้านำเข้าดังกล่าวส่งมอบไปยังตลาดภายในประเทศเพื่อการจำหน่ายหรือบริโภคได้ เจ้าของสินค้า (Owner) คือ ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสินค้านั้น จึงมีสิทธิในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสรรพสามิตได้

4.1.3.2 เงื่อนไขในการขอคืนภาษี

(1) สินค้าที่ผลิตในประเทศ

พระราชภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) Section 78 กำหนดกรอบดำเนินการในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามสภาวะการณ์ของเงื่อนไขที่กำหนดไว้ โดยข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) ที่ให้อำนาจอธิบดี (The Commissioner of Taxation:

CEO) ซึ่งทำหน้าที่กำกับและดูแลการบริหารการจัดเก็บภาษี กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสรรพสามิต⁵ ดังนี้

สินค้าที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้วหรือสินค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีเกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งสินค้านี้ดังกล่าวอยู่ภายใต้การควบคุมของอธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO)⁶ กล่าวคือ สินค้าที่ผลิตในภายในประเทศ มีจุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) เกิดขึ้นก่อนมีการขนย้ายสินค้าออกจากโรงงาน (Factory) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (The Licensed Premises) เพื่อจำหน่ายหรือเพื่อการบริโภคภายในประเทศ (Delivered for Home Consumption) อันเป็นจุดหมายปลายทางของสินค้า ทั้งนี้ ผู้ผลิตมีหน้าที่ต้องทำการยื่นแบบรายการภาษีและทำการเสียภาษีภายในวันที่ 21 ของเดือนถัดไปนับจากวันที่ได้นำสินค้าออกจำหน่ายภายในประเทศ ดังนั้น หากสินค้านี้ดังกล่าวเกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ก่อนทำการเสียภาษีหรือได้เสียภาษีเรียบร้อยแล้ว จนไม่สามารถนำสินค้านี้ดังกล่าวส่งมอบไปยังตลาดภายในประเทศได้ สินค้านั้นจึงมีสิทธิในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสรรพสามิตได้

(2) สินค้านำเข้า

สำหรับสินค้าสรรพสามิตนำเข้า (Excise Equivalent Goods: EEGs) ที่ต้องจัดเก็บภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Duty) ภายใต้กฎหมายศุลกากร (Customs Act 1901)⁷ กำหนดกรอบดำเนินการในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามสภาวะการณ์ของเงื่อนไขที่กำหนดไว้ โดยข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulation 2015) ที่ให้อำนาจผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี (Collector) กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับสภาวะการณ์ของเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษี⁸ พิจารณาเป็นกรณีได้ ดังนี้

⁵ Part 2 Division 2 Section 8 Circumstances for remission, rebate or refund of excise duty, Excise Regulations 2015.

⁶ Clause 1 Schedule 1 Circumstances for remission, rebate or refund of excise duty, Excise Regulations 2015.

⁷ Section 163 (1) (b) Refunds etc. of duty, Customs Act 1901.

⁸ Part 12 Division 5 Section 102 Circumstances for refund rebate and remissions of duty, Customs Regulations 2015.

กรณีที่ 1 สินค้าที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว หรือสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย สูญหาย หรือถูกทำลาย ภายหลังจากได้รับสินค้า ณ สถานที่ทำการส่งออกสินค้า และก่อนที่สินค้านั้นจะอยู่ภายใต้การควบคุมของศุลกากร (Control of Customs)

กรณีที่ 2 สินค้าที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว หรือสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย หรือถูกทำลาย ในขณะที่อยู่ภายใต้การควบคุมของศุลกากรกรณีที่ 3 สินค้าที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว หรือสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เกิดการสูญหาย (Lost) ในขณะที่อยู่ภายใต้การควบคุมของศุลกากร หรือสินค้านั้นถูกขโมย ภายหลังจากได้รับสินค้า ณ สถานที่ทำการส่งออกสินค้า และก่อนที่สินค้านั้นจะออกจากการควบคุมของศุลกากร

นับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2553 เพื่อให้การบริหารจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีหน่วยงานรับผิดชอบที่ชัดเจนและมีประสิทธิภาพ สำนักงานศุลกากรออสเตรเลีย (ACS) จึงถ่ายโอนภารกิจเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าไปยังสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (ATO) ดำเนินการแทน โดยดำเนินการควบคุม ดูแลการขนย้ายสินค้านำเข้าสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) จากด่านศุลกากรเข้าไปเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) ให้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (ATO)⁹ ดังนั้น ตามข้อบังคับศุลกากร ค.ศ. 2015 (Customs Regulation 2015) ที่กำหนดให้สินค้าอยู่ภายใต้การควบคุมของศุลกากร (Control of Customs) จึงหมายความว่า อยู่ภายใต้การควบคุมของเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับสรรพสามิตโดยตรง เพราะฉะนั้น เมื่อสินค้านำเข้ามาถึงด่านศุลกากรต้องถูกนำเข้าไปเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต เพื่อรอการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่จุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) เกิดขึ้นก่อนการขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้า เพื่อนำไปจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ทั้งนี้ ผู้ขนย้ายสินค้าต้องทำการยื่นแบบรายการภาษี และทำการเสียภาษีก่อนขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าภายใน 7 วัน นับจากวันที่สินค้าถูกนำเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต หากสินค้านั้นทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว หรือมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย สูญหาย หรือถูกทำลาย และสามารถพิสูจน์ความเสียหายดังกล่าวว่ามีอยู่จริงในขณะที่สินค้านำเข้าไปเก็บ

⁹ ชลธาร์ วิศรุตวงศ์ และคณะ, “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา: กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป”, 2554, น.71.

อยู่ภายในคลังสินค้า ก่อนนำไปจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ สินค้าดังกล่าวมีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีได้

4.1.3.3 แบบคำขอและเอกสารประกอบ

(1) **สินค้าที่ผลิตในประเทศ** ข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 2015 (Excise Regulations 2015)¹⁰ กำหนดแบบคำขอสำหรับการเว้นจากภาระภาษีและการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่เกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งต้องอยู่ในรูปของเอกสารการอนุมัติ (The Approved Form)¹¹ ที่กำหนดลักษณะของสภาวะการฉ้อโกงที่เกิดขึ้นกับสินค้า พร้อมทั้งสภาพแห่งสิทธิเรียกร้องและรายละเอียดของสิทธิเรียกร้อง เพื่อทำการส่งมอบให้กับอธิบดี (CEO) ทั้งนี้ อาจมีหลักฐานหรือเอกสารประกอบ เพื่อใช้สำหรับพิสูจน์สิทธิในการเรียกร้อง เช่น รายละเอียดของสินค้าเกี่ยวกับประเภทสินค้า มูลค่า ปริมาณ หรือจำนวน และการส่งสินค้า นอกจากนั้น ต้องมีเหตุผลในการขอยื่นสิทธิเรียกร้องหลักฐานเกี่ยวกับการชำระเงิน (เว้นแต่กรณีของการเว้นจากภาระภาษี (Remissions) ไม่จำเป็นต้องใช้หลักฐานการชำระเงิน) สำเนาเอกสารใบกำกับราคาสินค้าการซื้อ การขาย ปริมาณการขนส่งสินค้า หลักฐานการขนส่งสินค้าขาออก ซึ่งรวมถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการค้า ใบขนส่งสินค้าขาออก และเลขกำกับใบขนส่งสินค้าขาออก การบันทึกเกี่ยวกับการผลิต ซึ่งรวมถึงรายละเอียดของบริษัท หรือโรงงานอุตสาหกรรมที่ทำการผลิตสินค้าสรรพสามิตดังกล่าว เป็นต้น

ระยะเวลาในการยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบสำหรับการขอคืนภาษี (Refund or Rebate) ให้กับอธิบดี (CEO) นั้น ต้องทำการยื่นภายในระยะเวลา 12 เดือนหลังจากวันที่มีการชำระภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว¹² อย่างไรก็ตาม หากสินค้าดังกล่าวสูญหาย หรือถูกทำลายโดยสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้าดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถใช้งานตามปกติวิสัยของสินค้านั้นได้ อธิบดี (CEO) อาจทำการพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบ¹³

¹⁰ Part 2 Division 3 Section 10 Application for remission, rebate or refund, Excise Regulations 2015.

¹¹ Division 338 – 50 Approved Forms, Taxation Administration Act 1953.

¹² Part 2 Division 3 Section 11 Item 1 Application for remission, rebate or refund, Excise Regulations 2015.

¹³ Clause 1 Schedule 1 (1)(b) Circumstances for remission, rebate or refund of excise duty, Excise Regulations 2015.

(2) สินค้านำเข้า

สำหรับสินค้านำเข้าสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) แบบคำขอสำหรับการเว้นจากภาระภาษีและการขอคืนภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ แบบคำขอทางเอกสารและแบบคำขอทางอิเล็กทรอนิกส์¹⁴ ดังนี้

แบบคำขอทางเอกสาร เป็นการยื่นคำขอที่ต้องประกอบด้วย เอกสารการอนุมัติสำหรับการเว้นจากภาระภาษีและการขอคืนภาษี ซึ่งรวมถึงข้อมูลเบื้องต้นที่มีความจำเป็นและมีการลงนามตามเอกสารที่กำหนดไว้ พร้อมทั้งกำหนดลักษณะของสภาวะการณ์ เงื่อนไขที่เกิดขึ้นกับสินค้า สภาพแห่งสิทธิเรียกร้องและรายละเอียดของสิทธิเรียกร้อง เพื่อทำการส่งมอบ ให้กับเจ้าพนักงานที่มีอำนาจในการพิจารณาเกี่ยวกับการเว้นจากภาระภาษี และการขอคืนภาษีต่อไป

แบบคำขอทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นการยื่นคำขอที่ต้องประกอบด้วยข้อมูลเบื้องต้นที่มีความจำเป็นที่ได้รับการอนุมัติ พร้อมทั้งกำหนดลักษณะของสภาวะการณ์ เงื่อนไขที่เกิดขึ้นกับสินค้า สภาพแห่งสิทธิเรียกร้องและรายละเอียดของสิทธิเรียกร้อง มีการส่งและลงทะเบียนตามข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยต้องมีเอกสารแสดงการนำเข้า เอกสารแสดงการชำระภาษี ด้วยวิธีการประเมินตนเองเกี่ยวกับสินค้านำเข้าดังกล่าว โดยแบบคำขอดังกล่าวจะทำการส่งไปยังศุลกากร และทำการตอบรับไปยังผู้ยื่นแบบคำขอ พร้อมทั้งอนุมัติการขอคืนภาษีหรือการเว้นจากภาระภาษี หรือมีการตอบรับในกรณีที่มีการร้องขอข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อประกอบการพิจารณาต่อไป

ข้อกำหนดทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับแบบคำขอ ทั้งแบบคำขอทางเอกสาร และแบบคำขอทางอิเล็กทรอนิกส์ สินค้าที่ทำการยื่นแบบคำขอสำหรับการเว้นจากภาระภาษี และการขอคืนภาษี ต้องมีเอกสารแสดงการนำเข้า หรือเอกสารแสดงการชำระภาษี ด้วยวิธีการประเมินตนเองเกี่ยวกับสินค้านำเข้าดังกล่าว เป็นต้น

ระยะเวลาในการยื่นแบบคำขอสำหรับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) จะต้องยื่นก่อนนำสินค้านำเข้าดังกล่าวออกจาก การควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง¹⁵ ส่วนการยื่นหรือการทำแบบคำขอสำหรับการขอคืนภาษี (Refund or Rebate) จะต้องทำภายใน 14 วัน หลังจากนำสินค้านำเข้าออกจาก การควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่

¹⁴ Part 12 Division 5 Section 107 Application for refund rebate and remissions of duty, Customs Regulations 2015.

¹⁵ Part 12 Division 5 Section 108 (1) Period for making an application for refund rebate and remissions, Customs Regulations 2015.

ที่เกี่ยวข้อง¹⁶ อย่างไรก็ตาม หากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือถูกทำลายโดยสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้าดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น อาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบดังกล่าว¹⁷

4.1.3.4 ผู้มีอำนาจในการพิจารณา

(1) สินค้าที่ผลิตในประเทศ

ข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 2015 (Excise Regulations 2015) ให้อำนาจอธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO) กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับสภาวะการณ์ของเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสรรพสามิต นอกจากนั้น ยังให้อำนาจอธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO) ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับสินค้าที่เกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ตามแบบคำขอดังกล่าว โดยอธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO) อาจกำหนดให้ผู้มีสิทธิยื่นแบบคำขอทำการจัดเตรียมเอกสารหรือข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อประกอบการพิจารณาในการเว้นจากภาระภาษีและการขอคืนภาษี

(2) สินค้านำเข้า

สำหรับสินค้านำเข้าสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) ในกรณีการขอคืนภาษี (Refunds) สามารถยื่นแบบคำขอลิเกททรอนิกส์ขอคืนเงินภาษีที่เสียไปแล้ว และกรณีของการเว้นภาระภาษี (Remission) การยื่นแบบคำขอให้ยื่นก่อนนำสินค้าออกจากการควบคุมของเจ้าหน้าที่ ซึ่งสินค้านี้ดังกล่าวอยู่ภายในคลังสินค้าที่อยู่ภายใต้การควบคุมของสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (ATO) ดังนั้น ผู้มีอำนาจในการพิจารณาสำหรับการเว้นจากภาระภาษีคือ อธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO) เช่นเดียวกัน

¹⁶ Part 12 Division 5 Section 108 (2) Item 1 Period for making an application for refund rebate and remissions, Customs Regulations 2015.

¹⁷ Part 12 Division 5 Section 106 (4)(b) When an application for refund rebate and remissions of duty, Customs Regulations 2015.

4.2 ประเทศมาเลเซีย

ประเทศมาเลเซียจัดเก็บภาษีสรรพสามิต (Excise Duties) จากสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า ซึ่งภาษีสรรพสามิตถือเป็นส่วนหนึ่งของภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ที่ประเทศมาเลเซียทำการจัดเก็บนอกเหนือจากการจัดเก็บอากรขาเข้า (Import Duties) อากรขาออก (Export Duties) และภาษีการขายและบริการ (Sale Tax and Service Tax) รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตถือเป็นรายได้ที่มีความสำคัญของประเทศ โดยในช่วงปี 2010 – 2012 จำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจาก 11,770 ล้านริงกิตมาเลเซีย มาเป็น 11,881 ล้านริงกิตมาเลเซีย¹⁸ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 10 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษีทั้งหมด หรือประมาณร้อยละ 1.5 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product: GDP)¹⁹ ทั้งนี้ มีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิตมาเลเซีย (The Royal Custom and Excise Malaysia - RCEM) อาศัยอำนาจในการบริหารจัดการเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2012 (Excise Duties Order 2012) นอกจากนี้ ในกรณีของสินค้านำเข้าที่ต้องเสียทั้งภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) ยังต้องเสียอากรศุลกากร (ขาเข้า) ตามพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ.1967 (Customs Act 1967)

สินค้าที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2012 (Excise Duties Order 2012) แบ่งเป็น 4 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่หนึ่งคือ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ เช่น เบียร์ (Beer/Stout) เครื่องดื่มน้ำผลไม้ (Cider and Perry) อู (Rice Wine) ไวน์น้ำผึ้ง (Mead) เอทิลแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (Undenatured Ethyl Alcohol) บรั่นดี (Brandy) วิสกี้ (Whisky) เหล้ารัม (Rum and Tafia) และเหล้ายีน (Gin) ประเภทที่สอง คือ ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ (Cigarettes Containing Tobacco) ประเภทที่สาม คือ พาหนะที่ใช้เครื่องยนต์ เช่น รถยนต์ (Motor Vehicles) และรถจักรยานยนต์

¹⁸ Bloomberg Business, “Malaysia’s 2011 – 2012 Budget: Revenue & Expenditure,” Accessed February 25, 2015, <http://www.bloomberg.com>

¹⁹ Sijbren Cnossen, “Asean Excise Tax Forum” (Thammasat University Research and Consultancy Institute in Collaboration with Excise Department of Thailand, The 2 (nd) at Nora Buri Resort & Spa, Koh Samui, Surat Thani, 19 – 21 March 2015).

(Motorcycles) และประเภทที่สี่ คือ ไพ่และไพ่จนกระจอก (Playing Cards and Mahjong Tiles) ซึ่งผู้ผลิตสินค้าภายในประเทศและผู้นำเข้าสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตดังกล่าว เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยจุดการชำระภาษีสำหรับกรณีสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ต้องทำการเสียภาษีก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือโกดังสินค้าของผู้ผลิต ยกเว้นสินค้ารถยนต์ที่มีการเสียภาษีเมื่อนำรถไปจดทะเบียนที่ Road Transport Department ส่วนกรณีสินค้านำเข้า ทำการเสียภาษี ณ จุดการนำเข้า ทั้งนี้ อัตราภาษีสรรพสามิตที่ทำการจัดเก็บ มีความหลากหลาย เช่น อัตราที่ใช้จัดเก็บสำหรับเครื่องยนต์แอลกอฮอล์บางประเภท จัดเก็บ 10 เซ็นต์ต่อลิตร และอัตราร้อยละ 15 ไปจนถึงอัตราที่ใช้จัดเก็บสำหรับรถยนต์ อัตราร้อยละ 105 ซึ่งขึ้นอยู่กับขนาดของเครื่องยนต์ เป็นต้น²⁰

4.2.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) Section 2 นิยามศัพท์ (Interpretation) ไม่ได้กำหนดนิยามความหมายของคำว่า สินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ หรือแม้กระทั่งนิยามความหมาย คำว่า สินค้าที่เกิดการเสื่อมสภาพ ไว้เป็นการเฉพาะ มีเพียง Section 14 และ Section 19D ที่กำหนดเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีและคืนภาษีหากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

4.2.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) Section 14 บัญญัติให้มีการเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งสินค้านำเข้าดังกล่าวจะต้องเป็นสินค้าใด ๆ ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี (Dutiable Goods)²¹ กล่าวคือ ต้องเป็นสินค้าที่อยู่ภายใต้ การเสียภาษีสรรพสามิตและยังไม่ได้ทำการเสียภาษีสรรพสามิต²² โดยหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการประกาศกำหนดคำสั่งในราชกิจจานุเบกษา

²⁰ PricewaterhouseCoopers, “Doing Business in Malaysia 2013,” Accessed 1 March 2015, www.pwc.com/my

²¹ Section 14 Remission of duty on goods lost, damaged or destroyed, Excise Act 1976.

²² Section 2 (1) definition ‘dutiable goods’, Excise Act 1976.

เกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีและทำการเสียภาษี พร้อมทั้งวิธีการและขั้นตอนในการจัดเก็บภาษี จากสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า²³ ดังนั้น สินค้าทุกประเภทที่ผลิตภายในประเทศ และนำเข้า ซึ่งมีหน้าที่ในการเสียภาษีสรรพสามิตและยังไม่ได้ทำการเสียภาษีสรรพสามิต (Dutiable Goods) สามารถได้รับการเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิต หากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ทั้งนี้ สินค้านำเข้า (Imported Goods) และสินค้าดังกล่าวถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) ซึ่งหมายความรวมถึง การเคลื่อนย้ายสินค้าไปยังคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตและร้านค้าปลอดภาษีที่ได้รับอนุญาต อาจได้รับการคืนภาษี (Drawback) หากสินค้าดังกล่าวเกิดการเสื่อมคุณภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย²⁴

สินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต สามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Intoxicating Liquor)

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) ได้บัญญัติความหมายของ “แอลกอฮอล์” (Alcohol) หมายถึง เอทิลแอลกอฮอล์²⁵ ทั้งนี้ “เครื่องดื่มแอลกอฮอล์” (Intoxicating Liquor) ความหมายได้ถูกบัญญัติไว้ใน Subsection 2 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ.1967 (Custom Act 1967)²⁶ ซึ่งบัญญัติใจความว่า “เครื่องดื่มแอลกอฮอล์” (Intoxicating Liquor) หมายความว่า แอลกอฮอล์ใด ๆ หรือของเหลวใด ๆ ที่มีองค์ประกอบของเอทิลแอลกอฮอล์มากกว่า 2 เปอร์เซ็นต์ โดยปริมาตร ซึ่งเหมาะสมสำหรับการดื่มกิน หรือสามารถนำไปตัดแปลงด้วยวิธีการใด ๆ เพื่อใช้สำหรับเป็นเครื่องดื่ม²⁷ ทั้งนี้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2012 (Excise Duties Order 2012) กำหนดประเภทเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ที่ต้องทำการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต โดยแบ่งออกเป็นสุราแช่และสุรากลั่น ดังนี้ สุราแช่หรือสุราหมัก ได้แก่ เบียร์ทุกชนิด ที่ทำจากข้าวมอลต์ (Beer/Ale/Stout/Porter) ไวน์ (Wine) สปาร์คคอลลิงไวน์ (Sparkling Wine) และเครื่องดื่มอื่น ๆ เช่น เครื่องดื่มน้ำผลไม้ (Cider and Perry) ฤ (Rice Wine) ไวน์น้ำผึ้ง (Mead)

²³ Section 6 (1) Power of Minister to fix the rates of excise duties, Excise Act 1976.

²⁴ Section 19D Drawback on destroyed goods, Excise Act 1976.

²⁵ Section 2 (1) definition ‘Alcohol’, Excise Act 1976.

²⁶ Section 2 (1) definition ‘Intoxicating Liquor’, Excise Act 1976.

²⁷ Section 2 (1) definition ‘Intoxicating Liquor’, Custom Act 1967.

ส่วนสุรากลั่น ได้แก่ เอทิลแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (Undenatured Ethyl Alcohol) บรัันดี (Brandy) วิสกี้ (Whisky) เหล้ารัม (Rum and Tafia) และเหล้ายีน (Gin) เป็นต้น

ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ (Cigarettes Containing Tobacco)

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) ได้บัญญัติความหมายของ “ยาสูบหรือบุหรี่” (Cigarette) หมายถึง บุหรี่ที่ทำจากใบยาสูบ ทั้งที่มีหรือไม่มีส่วนผสม และหมายความรวมถึงส่วนของปลายยาสูบหรือบุหรี่ และกระดาษสำหรับห่อยาสูบหรือบุหรื่อดังกล่าวนั้น ไม่ว่าจะป็นรูปแบบใด ๆ ก็ตาม²⁸ นอกจากนี้ยังบัญญัติความหมาย “ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ” (Tobacco) ให้หมายความรวมถึง ใบยาสูบที่ผ่านกระบวนการผลิตและไม่ผ่านกระบวนการผลิต ซึ่งรวมถึงก้านใบยาสูบและเศษยาสูบ แต่ไม่รวมถึงใบยาสูบที่ไม่ผ่านกระบวนการอบแห้ง²⁹ หรือใบยาสูบที่ไม่ผ่านกระบวนการบ่มใบยา ทั้งนี้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2012 (Excise Duties Order 2012) กำหนดประเภทยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ (Cigarettes Containing Tobacco) ที่ต้องทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังนี้ ประเภทซิการ์ เซอรูท ชิการ์โล บุหรี่ซิการ์เรต ที่ทำจากยาสูบ หรือบุหรี่ซิการ์เรตที่ทำจากยาสูบชนิดอื่น ๆ เช่น ยาสูบชนิด Beedies เป็นต้น บุหรี่ซิการ์เรตที่ทำการปรุงรส (Clove Cigarettes) และซิการ์ เซอรูท ชิการ์โล บุหรี่ซิการ์เรต ที่ทำจากผลิตภัณฑ์ที่ใช้แทนยาสูบ นอกจากนี้ ยังกำหนดประเภทของยาสูบที่ยังไม่เป็นผลิตภัณฑ์ สำเร็จรูป เศษของยาสูบสำหรับการนำเข้าสินค้า (HS 24.01) ดังนี้ ใบยาสูบที่ไม่เอาก้านใบออก พันธุ์เวอร์จิเนีย ใบยาสูบที่ไม่เอาก้านใบออกพันธุ์อื่น ๆ ใบยาสูบที่เอาก้านใบออกเพียงบางส่วน หรือทั้งหมดพันธุ์เวอร์จิเนีย ใบยาสูบที่เอาก้านใบออกเพียงบางส่วนหรือทั้งหมดพันธุ์อื่น ๆ และเศษของยาสูบ

พาหนะที่ใช้เครื่องยนต์ (Motor Cars/Other Motor Vehicles)

ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2012 (Excise Duties Order 2012) กำหนดประเภทพาหนะที่ใช้เครื่องยนต์ (Motor Cars/Other Motor Vehicles) ที่ต้องทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังนี้ รถยนต์นั่ง (Motor Cars) และรถจักรยานยนต์ (Motor Vehicles) ทั้งนี้ รถยนต์นั่ง (Motor Cars) หมายความรวมถึง รถสเตชันวากอน (Station Wagons) รถยนต์นั่งอเนกประสงค์ (Sport Utility Vehicles: SUVs) รถสปอร์ต (Sports Cars) รถแข่ง (Racing Cars) รถยนต์ขับเคลื่อนสี่ล้อ (Four-Wheel Drive) รถยนต์กึ่งตู้อเนกประสงค์ (Multi Purpose Vehicles: MPVs) และรถตู้แบบแวน (Vans) ทั้งนี้ไม่รวมถึงรถยนต์ที่ใช้สำหรับ

²⁸ Section 2 (1) definition ‘Cigarette’, Excise Act 1976.

²⁹ Section 2 (1) definition ‘Tobacco’, Excise Act 1976.

การพาณิชย์ (Commercial Vehicles) ซึ่งกำหนดความจุระบอบสูบ ตั้งแต่ไม่เกิน 1,000 cc. ไปจนถึง 1,000 cc. – 3,000 cc. ขึ้นไป ในการจัดเก็บภาษีตามมูลค่า ในอัตราร้อยละ 10 – 105 ส่วนรถจักรยานยนต์กำหนดความจุระบอบสูบ ตั้งแต่ไม่เกิน 50 cc. ไปจนถึง 50 cc. – 800 cc. ขึ้นไป ในการจัดเก็บภาษีตามมูลค่า ในอัตราร้อยละ 10 – 30

ไพ่และไพ่นกกระจอก (Playing Cards and Mahjong Tiles)

ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2012 (Excise Duties Order 2012) กำหนดประเภทไพ่และไพ่นกกระจอก (Playing Cards and Mahjong Tiles) ที่ต้องทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังนี้ ไพ่ (Playing Cards) ทำการจัดเก็บภาษีตามมูลค่า ในอัตราร้อยละ 10 และไพ่นกกระจอก (Mahjong Tiles) ที่ทำจากวัสดุทั้งแบบพลาสติกและไม้ ทำการจัดเก็บภาษีตามมูลค่า ในอัตราร้อยละ 5 – 10

กล่าวโดยสรุปได้ว่า สินค้าทุกประเภทที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และยังไม่ได้ทำการเสียภาษี (Dutiable Goods) ซึ่งเป็นสินค้านำเข้าในประเทศและสินค้านำเข้า สามารถได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย นอกจากนั้น ในกรณีของสินค้านำเข้า (Imported Goods) และถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) ยังสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต (Drawback) ในกรณีดังกล่าว ได้เช่นเดียวกัน อันเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976)

4.2.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง พิจารณาเพื่อความเหมาะสมและความเป็นธรรม ในการกำหนดให้มีการเว้นจากภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนของภาษีสรรพสามิต หรือค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่มีหน้าที่ต้องเสีย ทั้งนี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขอย่างเหมาะสม โดยทำการพิจารณาทั้งสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า ซึ่งใช้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเดียวกัน ในการเว้นจากภาระภาษี (Remission) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย (Section 14) พร้อมทั้งแยกพิจารณาสินค้านำเข้า (Imported Goods) และถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) อย่างไรก็ตาม การพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย สำหรับสินค้านำเข้า (Imported Goods) และสินค้านำเข้า และถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) จะพิจารณาเฉพาะหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) เท่านั้น

จะไม่ทำการพิจารณาในส่วนของอากรศุลกากร (ขาเข้า) ตามพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ.1967 (Customs Act 1967) พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

4.2.3.1 ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) กำหนดให้สินค้าใด ๆ ที่อยู่ภายใต้การชำระภาษีสรรพสามิตได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หรือคืนภาษี (Drawback) สำหรับสินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุ อันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ กล่าวคือ สินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า ที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ฉะนั้น กรณีสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ผู้ผลิตสินค้า หรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เมื่อมีการเคลื่อนย้ายสินค้า ออกจากโรงอุตสาหกรรม (Manufacture) คลังสินค้าสาธารณะ (Public Excise Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) เพื่อจำหน่ายหรือเพื่อบริโภคภายในประเทศ ส่วนกรณีสินค้านำเข้า ผู้นำเข้าสินค้าจึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยจะต้องทำการเสียภาษี เมื่อมีการขนสินค้าออกจากคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) หากสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย ผู้ผลิตสินค้าและผู้นำเข้าสินค้าจึงเป็นผู้มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ส่วนกรณีที่สินค้านำเข้าและได้ส่งกลับออกไปอีกครั้ง (Re – Exported Goods) หากสินค้านี้ดังกล่าว เกิดการเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย ผู้นำเข้าสินค้านี้ดังกล่าวจึงเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี

4.2.3.2 เงื่อนไขในการขอคืนภาษี

(1) สินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า

กรณีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) สำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุ อันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ หากเกิดขึ้นไม่ว่าเวลาใดก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต กล่าวคือ สินค้าที่ผลิตภายในประเทศก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้า ออกจากโรงอุตสาหกรรม (Manufacture) หรือโกดังสินค้าของผู้ผลิต หรือคลังสินค้าสาธารณะ (Public Excise Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) อันเป็นจุดการจัดเก็บภาษี ตรวจพบสินค้านี้ดังกล่าวเกิดการสูญหาย ความเสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ส่วนกรณีสินค้านำเข้า ก็ได้รับสิทธิเช่นเดียวกันกับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ กล่าวคือ ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) อันเป็นจุดการจัดเก็บภาษี หากตรวจพบสินค้าเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สินค้านี้ดังกล่าวมีสิทธิได้รับการพิจารณาจากอธิบดีกรมศุลกากรและสรรพสามิต ให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วน

ส่วนกรณีภายหลังจากการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต กล่าวคือ เป็นการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม (Manufacture) หรือโกดังสินค้าของผู้ผลิต หรือคลังสินค้าสาธารณะ (Public Excise Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) หากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ จะไม่ได้รับการพิจารณาการเว้นจากภาระภาษี เนื่องจากความเสียหาย หรือเนื่องจากคำขอใด ๆ ที่ระบุถึงน้ำหนัก ขนาด ปริมาณ หรือมูลค่า ไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นไปตามที่กำหนด โดยเจ้าหน้าที่ที่ได้รับแต่งตั้งจากอธิบดีในการตรวจสอบภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านั้น เว้นแต่ มีการแจ้งเป็นหนังสือล่วงหน้าสำหรับคำขอนั้น ในขณะหรือก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้า

(2) สินค้านำเข้าและส่งออกอีกครั้ง (Re-Exported Goods)

สำหรับการคืนภาษีสำหรับสินค้านำเข้าและส่งออกอีกครั้ง ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของอธิบดีในการอนุญาตให้คืนเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า หากเกิดการเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย ต่อหน้าเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดี (Senior Officer of Excise) ให้ทำการตรวจสอบ หากเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในการคืนภาษีสำหรับสินค้านำเข้า (Section 19A) กล่าวคือ เมื่อสินค้านำเข้าได้ทำการเสียภาษีและถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง อาจได้รับการคืนภาษีของจำนวนภาษี 9 ใน 10 ที่ทำการชำระไว้แล้ว โดยใช้อัตราภาษีที่คำนวณจากอัตราภาษีในขณะนำเข้าสินค้า หรือคำนวณจากอัตราภาษีในขณะทำการส่งสินค้ากลับออกไปอีกครั้ง ตามอัตราภาษีใดที่คำนวณได้น้อยกว่า โดยพิจารณาเงื่อนไข ดังนี้³⁰

(1) สินค้าดังกล่าวได้รับการตรวจสอบจนเป็นที่พอใจจากเจ้าหน้าที่ Senior Officer of Excise ณ ท่าเรือศุลกากรหรือสนามบินศุลกากร ที่สินค้านำเข้าดังกล่าวถูกจัดส่งสำหรับการส่งออกอีกครั้ง หรือ ณ สถานที่ทำการส่งสินค้านำเข้าดังกล่าวออกไปอีกครั้ง

(2) คำขอในการขอคืนภาษี ในส่วนของจำนวนสินค้าที่ถูกส่งกลับออกไปแต่ละครั้งต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า 50 ริงกิต

(3) สินค้าถูกส่งกลับออกไปภายใน 12 เดือน นับจากที่ได้มีการชำระภาษีเรียบร้อยแล้ว

(4) การคืนภาษีสำหรับสินค้านำเข้าดังกล่าว ขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้าที่ถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง ทั้งนี้ ต้องไม่เป็นสินค้าต้องห้ามตามข้อบังคับหรือระเบียบที่กำหนดขึ้น ภายใต้พระราชบัญญัตินี้

³⁰ Section 19A Drawback on imported goods, Excise Act 1976.

(5) ต้องทำหนังสือแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรให้เจ้าหน้าที่ Senior Officer of Excise ทราบ ในขณะที่หรือก่อนเวลาในการส่งสินค้ากลับออกไปอีกครั้ง โดยจะได้ทำคำขอในการขอคืนภาษี พร้อมทั้งทำในรูปแบบที่กำหนดและเป็นที่ยอมรับของเจ้าหน้าที่ Senior Officer of Excise ภายใน 3 เดือนนับจากวันที่มีการส่งออก และ

(6) สินค้าดังกล่าวยังไม่มีนำมาใช้หลังจากนำเข้าสินค้า

เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด พร้อมทั้งสินค้าดังกล่าวเกิดการเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย บุคคลที่ยื่นคำขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ Senior Officer of Excise จะต้องทำเป็นหนังสือพร้อมสำเนา โดยมีสาระสำคัญเกี่ยวกับสินค้านี้ว่าต้องเป็นสินค้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการส่งกลับออกไปอีกครั้ง และไม่มีเจตนาจะส่งสินค้านี้กลับเข้ามาในประเทศไทยไม่ว่าทางบกหรือทางรถไฟ ณ ท่าเรือศุลกากร สนามบินศุลกากร หรือสถานที่ใดในประเทศไทย หรือภายในท่าเรือประเทศไทย ซึ่งเป็นสถานที่ที่สินค้านี้ต้องรับผิดชอบในการชำระภาษี³¹

4.2.3.3 แบบคำขอและเอกสารประกอบ

แบบคำขอและเอกสารประกอบในการเว้นจากภาระภาษีโดยตรงนั้น ไม่ได้มีการระบุ เพียงแต่ต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือเพื่อขอทำการตรวจสอบสภาพสินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิต ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม (Manufacture) หรือโกดังสินค้าของผู้ผลิต หรือคลังสินค้าสาธารณะ (Public Excise Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) อันเป็นจุดการจัดเก็บภาษี (Tax Payment) หากพบความเสียหายอาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี ทั้งนี้ พิจารณาตามข้อสันนิษฐานเบื้องต้นของห่อบรรจุหรือบรรจุภัณฑ์สำหรับสินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิต โดยสินค้าแต่ละประเภทนั้นต้องระบุสาระสำคัญของสินค้าตามแบบฟอร์มสำหรับการเสนอต่ออธิบดีกรมศุลกากรและสรรพสามิต

4.2.3.4 ผู้มีอำนาจในการพิจารณา

(1) สินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า

กรณีการเว้นจากภาระภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ และสินค้านำเข้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ผู้มีอำนาจในการพิจารณา คือ อธิบดีกรมศุลกากรและสรรพสามิต (Director General)³²

³¹ Section 19D Drawback on destroyed goods, Excise Act 1976.

³² Section 2 (1) definition 'Director General', Custom Act 1967.

(2) สินค้านำเข้าและส่งออกอีกครั้ง (Re-Exported Goods)

สำหรับการคืนภาษีสำหรับสินค้านำเข้าและส่งออกอีกครั้ง ผู้มีอำนาจในการตรวจสอบสภาพสินค้าที่เกิดการเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย คือ Senior Officer of Excise ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานสรรพสามิต ที่นอกเหนือจากพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มียศต่ำกว่า ร้อยตำรวจเอกและต้องไม่เป็นเจ้าพนักงานศุลกากร เป็นต้น หรือในกรณีที่ Senior Officer of Excise อาจเป็นบุคคลใด ๆ ที่ได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดี ซึ่งประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้มีอำนาจ และหน้าที่ดังกล่าว ทั้งนี้ เมื่อทำการตรวจสอบสภาพสินค้าและแสดงให้เห็นจนเป็นที่พอใจ Senior Officer of Excise รายงานต่ออธิบดีเพื่ออนุญาตส่งจ่ายคืนเงินภาษีสรรพสามิตต่อไป

4.3 ประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีหลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้ (Income Taxes) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Taxes) ภาษีสินค้าอุปโภคบริโภค (Commodity Taxes) ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Service Tax: GST) ภาษีการพนัน (Betting and Sweepstakes Duties) ภาษีน้ำมัน (Duties on Petrol) ภาษีบันเทิง (Entertainment Taxes) ภาษีสาธารณประโยชน์ (Public Utilities Taxes) ภาษีอนุรักษ์น้ำ (Water Conservation taxes) อากรแสตมป์ (Stamp Duties) อากรศุลกากร (Custom Duties) และภาษีสรรพสามิต (Excise Duties) เป็นต้น ซึ่งได้รายส่วนใหญ่มาจากภาษีเงินได้และภาษีสินค้าและบริการ ส่วนภาษีสรรพสามิต รายได้จากภาษีคิดเป็นมูลค่าร้อยละ 18.2 ของรายได้รัฐบาล หรือประมาณร้อยละ 2.4 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product - GDP)³³ โดยหน่วยงานที่รับผิดชอบ ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ กรมศุลกากรสิงคโปร์ (Singapore Customs: SC) อยู่ภายใต้สังกัด กระทรวงการคลัง อาศัยอำนาจในการบริหารจัดการเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) Customs (Duties) Order Revised Edition 2009 นอกจากนี้ ยังมีกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น Goods and Service Tax Act (Chapter 117A) (Original Enactment: Act 31 of 1993) Revise Edition 2005, Casino Control Act (Chapter 33A) Amendment 2013 เป็นต้น

³³ Sijbren Cossen, “Asean Excise Tax Forum” (Thammasat University Research and Consultancy Institute in Collaboration with Excise Department of Thailand, The 2 (nd) at Nora Buri Resort & Spa, Koh Samui, Surat Thani, 19 – 21 March 2015).

ภาษีสรรพสามิต (Excise Duties) ของประเทศสิงคโปร์ทำการจัดเก็บภาษีจากสินค้าเฉพาะอย่างที่เกิดขึ้นในประเทศและสินค้านำเข้าบางชนิด เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ บุหรี่ เป็นต้น โดยไม่ทำการจัดเก็บภาษีจากสินค้าส่งออก ซึ่งสินค้าส่วนใหญ่ใช้อัตราตามปริมาณในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตามสินค้าบางชนิดใช้อัตราตามมูลค่าในการจัดเก็บภาษี และในขณะเดียวกันยังมีการใช้อัตราแบบผสม กล่าวคือ จัดเก็บภาษีทั้งอัตราตามปริมาณและอัตราตามมูลค่า³⁴ ทั้งนี้ สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ได้แก่ ยาสูบ ผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ รถยนต์ บ่อนกาสิโน และสถานบริการต่าง ๆ เช่น คาราโอเกะ ผับ เลาจัน เป็นต้น

4.3.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) Customs (Duties) Order Revised Edition 2009, Section 3 นิยามศัพท์ (Interpretation) ไม่ได้กำหนดนิยามความหมายและขอบเขตของคำว่า สินค้าเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย หรือสินค้าเกิดอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ มีเพียง Section 15 ที่กำหนดเงื่อนไขในการบรรเทาภาระภาษีและคืนภาษีหากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร

4.3.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) Customs (Duties) Order Revised Edition 2009, Section 15 บัญญัติให้มีการบรรเทาภาระภาษีสรรพสามิต (Remission) สำหรับสินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร ซึ่งสินค้านำเข้าดังกล่าวจะต้องเป็นสินค้าใด ๆ ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี (Dutiable Goods) กล่าวคือ เป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตที่เข้ามาสู่ด่านศุลกากรหรือมีการผลิตสินค้าในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งหมายความรวมถึงสินค้านำเข้าดังกล่าวเข้ามาสู่เขตการค้าเสรี และยังไม่ได้ทำการเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต นอกจากนั้น สินค้านำเข้าดังกล่าวอาจทำการผลิตในเขตการค้าเสรีจากวัตถุดิบหรือวัสดุที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีที่นำเข้ามาสู่ด่านศุลกากร เพื่อทำการบริโภคภายในด่านศุลกากร³⁵

³⁴ Glenn Jenkins and Rup khadke, “Tax Reform In Singapore,” Development Discussion Paper No.644 July 1998, Taxation Reseach Series, p.3 - 4.

³⁵ Section 3 (1) definition ‘Dutiable Goods’, Customs Act (Chapter 70).

จากที่กล่าวมา สินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและมีสิทธิได้รับการพิจารณาเว้นจากภาระภาษี (Remission) คือ สินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า ซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Intoxicating Liquor)

ตามพระราชบัญญัติภาษีสศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) ได้บัญญัติความหมายของ “แอลกอฮอล์” (Alcohol) หมายถึง เอทิลแอลกอฮอล์³⁶ ทั้งนี้ “เครื่องดื่มแอลกอฮอล์” (Intoxicating Liquor) หมายถึง แอลกอฮอล์ใด ๆ หรือเครื่องดื่มใด ๆ มีองค์ประกอบของเอทิลแอลกอฮอล์มากกว่า 0.5 เปอร์เซ็นต์โดยมวล หรือแอลกอฮอล์ใด ๆ หรือของเหลวใด ๆ ที่ซึ่งเหมาะสมสำหรับการดื่มกิน หรือสามารถนำไปดัดแปลงด้วยวิธีการใด ๆ เพื่อใช้สำหรับเป็นเครื่องดื่ม แต่ไม่รวมถึงการแปลงสภาพจนไม่เหมาะสำหรับการบริโภค³⁷ ทั้งนี้ ได้กำหนดประเภทเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ที่ต้องทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามระบบฮาร์โมนाइซ์ (Harmonized System: HS Code) ซึ่งกำหนดอยู่ในพิกัดที่ 2106 – 2208 ได้แก่ เบียร์ดำ เบียร์ชนิดอื่น ๆ และเอล (Beer/Stout/Porter/Ale) ไวน์ (Still Wine) สปาร์คคองไวน์ (Sparkling Wine) เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ชนิดอื่น ๆ (Other Spirituous Beverages) เครื่องดื่มน้ำผลไม้ (Cider and Perry) แซมซุ (Samsu) สาเก (Sake) ลิเคียวและคอร์เดียล (Liqueurs & Cordials) บรันดี (Brandy) วิสกี้ (Whisky) เหล้ารัม (Rum) และเหล้ายีน (Gin & Gineva) เครื่องดื่มที่ได้จากการหมักผลไม้ (Other Fermented Beverages) เวอร์มูท (Vermouth) บิทเทอร์ (Bitters) แชนดี้ (Shandy) น้ำตาลเมา (Toddy) เป็นต้น ซึ่งทำการจัดเก็บภาษีในอัตราตามปริมาณ (Specific Rate) โดยใช้ปริมาณในการคำนวณภาษี คือ ลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์

ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ (Tobacco)

ตามพระราชบัญญัติภาษีสศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) ได้บัญญัติความหมายของ “ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ” (Tobacco) ให้หมายความรวมถึงผลิตภัณฑ์ทุกส่วนของยาสูบซึ่งผ่านการผลิตหรือไม่ก็ตาม ซึ่งนอกเหนือจากต้นของยาสูบ³⁸ โดยทำการจัดเก็บตามระบบฮาร์โมนाइซ์ (Harmonized System: HS Code) อยู่ในพิกัดที่ 2401 – 2403 ดังนี้ บุหรี่ (Cigarettes) บิดี้ส์ (Bidies) เป็นยาสูบชนิดที่มีคุณภาพต่ำห่อด้วยใบพืชพื้นเมือง ใช้สูบในคร้วเรือนอังฮูน (Ang Hoon) ยาสูบท้องถิ่นที่คนพื้นเมืองทำเองห่อด้วยกระดาษที่บรรจุยาสูบด้วยมือ นอกจากนั้นยังมี ผลิตภัณฑ์อื่นที่ทำจากใบยาสูบ ใบยาสูบชนิดรมควัน ยาสูบอื่น ๆ ชิการ์ เซอรูท

³⁶ Section 3 (1) definition ‘Alcohol’, Customs Act (Chapter 70).

³⁷ Section 3 (1) definition ‘Intoxicating Liquor’, Customs Act (Chapter 70).

³⁸ Section 3 (1) definition ‘Tobacco’, Customs Act (Chapter 70).

ซิการิลโล ยานต์ และยาสูบที่ไม่ผ่านกระบวนการผลิต เป็นต้น ซึ่งทำการจัดเก็บในอัตราตามสภาพต่อมวล (ขึ้น)

รถยนต์ (Motor Vehicles)

ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) ได้บัญญัติความหมายของ “รถยนต์” (Motor Vehicle)³⁹ หมายถึง ยานพาหนะที่ใช้เครื่องยนต์ที่ออกแบบเพื่อการขนส่งสินค้าหรือเพื่อการเดินทางในการบรรทุกผู้โดยสาร รวมทั้งคนขับ และรวมถึงยานพาหนะที่ใช้สำหรับการพ่วงยานพาหนะอื่น ๆ แต่ไม่รวมถึงรถชุดดินตะขาบ รถแทรกเตอร์เคลื่อนที่ รถแทรกเตอร์และยานพาหนะใด ๆ ที่คล้ายกันซึ่งไม่ได้มีวัตถุประสงค์หลักสำหรับการใช้งานบนถนน

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์นั้น ทำการจัดเก็บภาษีโดยจำแนกประเภทของรถยนต์ตามขนาดเครื่องยนต์และจำนวนที่นั่ง ทั้งนี้ ขนาดของเครื่องยนต์มีตั้งแต่ต่ำกว่า 2,000 cc. ไปจนถึงรถยนต์ที่มีขนาดใหญ่กว่า 3,000 cc. ซึ่งจำแนกตามจำนวนที่นั่งตั้งแต่ 10 – 16 ที่นั่ง ไปจนถึงมากกว่า 16 ที่นั่ง และรถกระบะ (Pick – up) อย่างไรก็ตามทุกประเภทจัดเก็บในอัตราเท่ากันที่ร้อยละ 20 นอกจากนี้ยังจัดเก็บบรรจกรยานยนต์ในอัตราร้อยละ 12

ผลิตภัณฑ์น้ำมัน (Petroleum)

ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) ได้บัญญัติความหมายของ “ผลิตภัณฑ์น้ำมัน”⁴⁰ (Petroleum) หมายความว่ารวมถึงน้ำมันปิโตรเลียม Rangoon Oil Burma Oil น้ำมันก๊าดหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ได้จากการกลั่นน้ำมันดิบ แก๊สโซลีน พาราฟิน น้ำมันเบนซิน เบนซอล แนฟทา และของเหลวที่มีลักษณะคล้ายวัตถุไวไฟ หรือผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียมที่ได้จากถ่านหิน แร่หินต่าง ๆ แร่ซัลไฟด์และน้ำมันดิบ นอกจากนี้ยังได้บัญญัติความหมายของ “น้ำมันเชื้อเพลิง” (Motor Fuel) หมายถึง น้ำมันเครื่องยนต์ หรือ CNG และบัญญัติความหมายของ “น้ำมันเครื่องยนต์” (Motor Spirit) หมายความว่ารวมถึง น้ำมันเบนซินหรือน้ำมันเชื้อเพลิงกลุ่มไฮโดรคาร์บอนที่ทำหน้าที่ในการจุดระเบิดเครื่องยนต์ด้วยประกายไฟ

³⁹ Section 3 (1) definition ‘Motor Vehicle’, Customs Act (Chapter 70).

⁴⁰ Section 3 (1) definition ‘Petroleum’, Customs Act (Chapter 70).

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตผลิตภัณฑ์น้ำมัน ในกลุ่มของปิโตรเลียม และสินค้าปิโตรเลียม จัดเก็บภาษีตามปริมาณ โดยอัตราภาษี ออกเทน 91 และออกเทน 95 \$0.41 ต่อลิตร ออกเทน 97 หรือสูงกว่า \$0.44 ต่อลิตร น้ำมันดีเซล \$0.41 ต่อลิตร เป็นต้น⁴¹

4.3.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหาย หรือเสียหาย

ตามพระราชบัญญัติภาษีสศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในการกำหนดให้มีการเว้นจากภาระภาษีหรือคืนภาษี ทั้งหมดหรือบางส่วนของภาษีสศุลกากร ภาษีสรรพสามิต หรือค่าธรรมเนียม ที่บุคคลใด ๆ มีหน้าที่ ต้องเสียภาษีหรือทำการเสียภาษีเรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาจกำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการพิจารณาอย่างเหมาะสม⁴² ทั้งนี้ การพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของสินค้าที่ผลิตในประเทศ และสินค้านำเข้านั้น ใช้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขอย่างเดียวกัน ซึ่งพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

4.3.3.1 ผู้มีสิทธิยื่นขอคืนภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีสศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) Section 15 กำหนดให้สินค้าใด ๆ ที่อยู่ภายใต้การเสียภาษีสศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต ให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี หากสินค้านั้นดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย ก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร กล่าวคือ สินค้านั้นที่มีหน้าที่ ต้องเสียภาษีสศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตนั้น ต้องเป็นสินค้าที่ทำการผลิตภายในประเทศ หรือเป็นสินค้านำเข้า ฉะนั้น กรณีสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ผู้ผลิตสินค้าหรือผู้ประกอบการ จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เมื่อมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากโรงงาน (Factory) หรือคลังสินค้า ที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) เพื่อจำหน่ายหรือเพื่อบริโภคภายในประเทศ โดยผู้ผลิตต้องยื่นแบบรายการภาษีผ่านระบบการค้าอิเล็กทรอนิกส์ (TradeNet System) ก่อนนำสินค้าออกจากโรงงานหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต และทำการเสียภาษี โดยหักผ่านระบบบัญชีที่กรมศุลกากรสิงคโปร์อนุญาตให้เปิดไว้

⁴¹ กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง, “ภาษีสรรพสามิตประเทศสิงคโปร์,” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2557, <http://aec.excise.go.th>

⁴² Section 13 (2) (b) Power of Minister to exempt, Customs Act (Chapter 70).

ส่วนกรณีการนำเข้าสินค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้นำเข้า (Importer) โดยทำการเสียภาษี เมื่อมีการขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) พร้อมทั้งยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีผ่านทางระบบการค้าอิเล็กทรอนิกส์ (TradeNet System) ซึ่งต้องยื่นแสดงรายการภาษีก่อนนำสินค้าออกจากคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต และเสียภาษีภายใน 30 วัน นับจากวันที่นำสินค้าเข้าไปเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต ดังนั้น หากสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย ก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร ผู้ผลิตสินค้าและผู้นำเข้าสินค้า จึงเป็นผู้มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission)

4.3.3.2 เงื่อนไขในการขอคืนภาษี

สินค้าที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษี (Remission) สำหรับสินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลายนั้น จะต้องเป็นสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า ในเบื้องต้นขอพิจารณาความหมายของ “การผลิตสินค้า” และ “การนำเข้า” ดังนี้

การผลิตสินค้า (Manufacture) สามารถพิจารณาความหมายของการผลิตสำหรับสินค้าแต่ละประเภทเป็นกรณีไป⁴³

ในกรณีเครื่องตีแอลกอฮอล์ การผลิตนั้นรวมถึงกระบวนการในการกลั่น การหมัก และกระบวนการในการแปลงวัตถุดิบตั้งต้นให้กลายเป็นเครื่องตีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงการนำเครื่องตีแอลกอฮอล์มาผสมหรือนำมาเป็นส่วนประกอบกัน

ในกรณีของยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ (Tobacco) การผลิตนั้นรวมถึงกระบวนการในการแปลงใบยาสูบทั้งแบบดิบและอบแห้ง ให้กลายเป็นยาสูบที่เหมาะสมสำหรับการสูบบุหรี่ การเคี้ยว (ยาเคี้ยว) และการผลิตบุหรี่ (Cigarettes) โดยเครื่องจักร

ส่วนกรณีของสินค้าประเภทอื่นหรือสินค้าทดแทนดังกล่าว การผลิตนั้น รวมถึงกระบวนการใด ๆ ของการผลิต การประกอบชิ้นส่วน กระบวนการทำให้ปราศจากเชื้อจุลินทรีย์ การผสมหรือการแปลงวัตถุดิบ หรือส่วนประกอบสำคัญของสินค้านั้น ๆ ให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป

การนำเข้า (import) หมายถึง การนำสินค้าเข้ามาในเขตด้านศุลกากร ไม่ว่าวิธีใด ๆ จากสถานที่ใด ๆ รวมถึงการนำเข้ามาในเขตการค้าเสรี โดยสินค้านี้ต้องไม่เป็นสินค้านำเข้าเพื่อส่งต่อไปยังประเทศอื่น ซึ่งนำเข้ามาในเขตการค้าเสรีจากนอกด้านศุลกากร หรือขนถ่ายสินค้าเข้ามา และมีได้มีวัตถุประสงค์ในการเป็นสินค้าที่ต้องชำระภาษีศุลกากร

⁴³ Section 3 (1) definition ‘Manufacture’, Customs Act (Chapter 70).

หรือภาษีสรรพสามิต⁴⁴ การนำเข้าสินค้านั้น กรมศุลกากร (Singapore Custom) มีระบบควบคุมสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ โดยกำหนดให้มีการยื่นคำร้องขออนุญาตนำเข้าสินค้า และทำการกรอกแบบฟอร์มคำร้องขออนุญาตขนย้ายสินค้าต่อเจ้าหน้าที่ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ เช่น ขนย้ายสินค้าจากเขตปลอดอากรท่าเรือ หรือเขตปลอดอากรสนามบิน ไปยังคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse)

เมื่อพิจารณาสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าดังกล่าวตามที่กล่าวมา เนื่องจากเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและยังไม่ได้ทำการเสียภาษี (Dutiable Goods) ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) Section 15 นอกจากนั้น การเว้นจากภาระภาษี (Remission) ยังกำหนดเงื่อนไข หากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ จนเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย หรือการสูญหายนั้นเกิดจากสินค้าถูกขโมย หรือการสูญหายที่เกิดจากการระเหยของสินค้า ในเวลาใด ๆ ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร อธิบดีอาจทำการเว้นจากภาระภาษีสำหรับภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระทั้งหมดหรือบางส่วน ทั้งนี้ การเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร (Removal of Dutiable Goods from Customs Control)⁴⁵ คือ สินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและยังไม่ได้ทำการเสียภาษี (Dutiable Goods) จะทำการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากรได้ต่อเมื่อ สินค้าดังกล่าวต้องทำการเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตให้เรียบร้อย ซึ่งอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดสำหรับการนำสินค้าไปเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาล (Government Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) หรือภายใต้เงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดเป็นรายกรณีไป หรือไม่ว่ากรณีใดจะทำการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากรังสินค้าที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาล (Government Warehouse) เมื่อมีการชำระค่าเช่าคลังสินค้าหรือค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เรียบร้อยแล้ว หรืออธิบดีอาจอนุญาตให้สินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีซึ่งทำการเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต เคลื่อนย้ายสินค้าออกมาได้ก่อนทำการเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ อธิบดีอาจใช้ดุลพินิจกำหนดให้มีการยื่นหลักประกันจนเป็นที่พอใจ เพื่อเป็นประกันในการเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด

⁴⁴ Section 3 (1) definition 'Import', Customs Act (Chapter 70).

⁴⁵ Section 27 Removal of dutiable goods from customs control, Customs Act (Chapter 70).

ส่วนกรณีภายหลังจากที่มีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร จะไม่ได้รับการพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตอันเนื่องมาจากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหาย หรือเสียหาย หรืออันเนื่องมาจากการใช้สิทธิเรียกร้องหรือคำขอใด ๆ โดยสินค้าดังกล่าวเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตในอัตราพิเศษหรือรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่ต้องเสียภาษีระบุถึงน้ำหนัก ขนาด ปริมาณ หรือมูลค่าไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นไปตามที่กำหนด โดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ได้รับแต่งตั้งจากอธิบดีในการตรวจสอบภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านั้น เว้นแต่ มีการแจ้งเป็นหนังสือล่วงหน้าสำหรับคำขอนั้น ในขณะที่หรือก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้าดังกล่าว จึงจะได้รับการพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต

4.3.3.3 แบบคำขอและเอกสารประกอบ

แบบคำขอและเอกสารประกอบในการเว้นจากภาระภาษีโดยตรงนั้น ไม่ได้มีการระบุ เพียงแต่ต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือเพื่อขอทำการสำรวจสภาพสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต หากพบความเสียหายอาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี ทั้งนี้ พิจารณาตามข้อสันนิษฐานเบื้องต้นของห่อบรรจุหรือบรรจุภัณฑ์สำหรับสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต โดยสินค้าแต่ละประเภทนั้นต้องระบุสาระสำคัญของสินค้าตามแบบฟอร์มสำหรับการเสนอต่ออธิบดีกรมศุลกากร และปริมาณของสินค้านั้น ต้องไม่น้อยกว่าสินค้าที่อยู่ในห่อบรรจุหรือบรรจุภัณฑ์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

4.3.3.4 ผู้มีอำนาจในการพิจารณา

รัฐมนตรีให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากร (Director General) ทำหน้าที่ในการดำเนินการและควบคุม พร้อมทั้งพิจารณาการเว้นจากภาระภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า หากสินค้าดังกล่าวเกิดอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จนเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย หรือการสูญหายนั้นเกิดจากสินค้าถูกขโมยหรือการสูญหายที่เกิดจากการระเหยของสินค้า อันเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ พิจารณาได้ดังนี้

ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) Section 143 ให้อำนาจรัฐมนตรีในการออกข้อบังคับศุลกากร (Customs Regulation) ในกำหนดรายละเอียดและเงื่อนไขสำหรับการสำรวจสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี (Surveys Dutiable Goods) ก่อนทำการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต อันเกี่ยวข้องกับการเว้นจากภาระภาษีสำหรับสินค้าดังกล่าว โดยผู้เป็นเจ้าของสินค้า (Owner) ซึ่งหมายถึงผู้ผลิตสินค้าและผู้นำเข้าสินค้า ต้องยื่นคำขอโดยทำเป็นหนังสือต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ได้รับแต่งตั้งจากอธิบดีเพื่อทำการสำรวจสินค้า เมื่อได้รับอนุญาตให้สำรวจสินค้า เจ้าของสินค้า (Owner) ต้องทำการสำรวจสินค้าและทำการปรับปรุงสภาพสินค้า ภายใต้การควบคุมโดยตรงของเจ้าหน้าที่ศุลกากร

ที่ได้รับแต่งตั้งจากอธิบดี และเจ้าหน้าที่ศุลกากรดังกล่าวต้องจัดทำรายงานการสำรวจสินค้า ในรูปแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมทั้งสำเนารายงานดังกล่าวมอบให้แก่เจ้าของสินค้า (Owner) หากพบความเสียหายหรือความไม่สมบูรณ์ของปริมาณสินค้าที่ต้องเสียภาษีในหีบบรรจุ หรือบรรจุภัณฑ์ อาจพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี ทั้งนี้ อธิบดีอาจใช้ดุลพินิจ ในการอนุญาตตามคำขอที่ทำเป็นหนังสือโดยเจ้าของสินค้า ให้มีการสำรวจสินค้าเพิ่มเติม และทำการปรับปรุงสภาพสินค้าในหีบบรรจุหรือบรรจุภัณฑ์ และทำการปิดผนึกหีบบรรจุ หรือบรรจุภัณฑ์ให้อยู่ในสภาพเป็นที่น่าพอใจภายใต้การควบคุมของเจ้าหน้าที่ศุลกากร

สำหรับกรณีสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสม สำหรับการบริโภคของมนุษย์ เจ้าของสินค้าอาจยื่นคำขอโดยทำเป็นหนังสือหรืออธิบดีอาจมีคำสั่ง โดยตรงให้สินค้าดังกล่าวที่อยู่ในคลังสินค้าที่ได้รับการอนุญาตได้รับการสำรวจสภาพสินค้า ตามขั้นตอนที่กล่าวมาเช่นเดียวกัน พร้อมทั้งพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี ทั้งนี้ หากการสำรวจสภาพสินค้านี้ดังกล่าว อธิบดีพิจารณาจนเป็นที่พอใจพบว่าสินค้าที่มีหน้าที่ ต้องเสียภาษีนี้อยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์อย่างแท้จริง อธิบดีอาจมีคำสั่งให้ทำลายสินค้าและนับจำนวนสินค้าที่ตัดออกจากบัญชีควบคุมสินค้าสำหรับสินค้า ที่ถูกทำลาย

4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทยกับต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศต่าง ๆ ดังกล่าว โดยทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยภาพรวมในส่วนของสาระสำคัญ พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

4.4.1 นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดสิทธิในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยสินค้าเครื่องดื่มและสินค้าเบตเตอรีเป็นสินค้าที่ถูกกำหนด ให้ได้รับคืนภาษีหากเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ อันเป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคสอง ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อให้ผู้ประกอบการปฏิบัติตามในการพิสูจน์ความเสียหายของสินค้าเครื่องดื่มและเบตเตอรี

ก่อนได้รับการคืนภาษี โดยทำการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 โดยภาพรวมแล้วประกาศกรมสรรพสามิต ทั้ง 2 ฉบับนี้ กำหนดลักษณะความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าเครื่องดื่มน้ำ และสินค้าแบตเตอรี่ ดังต่อไปนี้

ลักษณะของความเสียหาย พิจารณาเฉพาะความเสียหายที่เกิดขึ้นกับสินค้า ในส่วนของภาชนะบรรจุ เช่น การแตกร้าว บวมไม่เป็นรูปทรงจนไม่สามารถนำมาใช้งานได้ หรือความเสียหายอื่น ๆ ที่พิสูจน์ได้ว่าเกิดความเสียหายกับภาชนะบรรจุจริง เป็นต้น

ส่วนลักษณะของการเสื่อมคุณภาพ พิจารณาเฉพาะการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ หรือคุณสมบัติของเครื่องดื่มน้ำและแบตเตอรี่ที่เปลี่ยนแปลงไป จนไม่สามารถนำมาบริโภค หรือไม่สามารถนำมาใช้งานได้

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 กำหนดให้การคืนค่าภาษี สำหรับสุราที่มีการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไป โดยกฎกระทรวงกำหนดวิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 และระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 โดยให้อำนาจอธิบดี ในการกำหนดรายละเอียดและคุณสมบัติของสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ซึ่งพิจารณาเฉพาะการเปลี่ยนแปลงคุณสมบัติทั่วไปของสุราและคุณลักษณะทางเคมีเท่านั้น เช่น สี หรือกลิ่น หรือรส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรามีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิม หรือมีวัตถุเจือปน อาหารและสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด เป็นต้น

ส่วนนิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศไม่ว่าจะเป็น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์นั้น โดยภาพรวมแล้วพระราชบัญญัติ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องนั้นไม่มีการกำหนดนิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายเป็นการเฉพาะ กำหนดเพียงเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือคืนภาษี (Remission, Refund or Rebate) หากสินค้านี้ดังกล่าวเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ สินค้าดังกล่าวถูกปล้น หรือถูกโจรกรรม เกิดการสูญหาย หรือถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ หรือแม้กระทั่งอุบัติเหตุ อันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า นิยามของสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ แม้จะไม่มีกำหนดนิยามการสูญหายหรือความเสียหายไว้เป็นการเฉพาะ แต่เป็นการพิจารณา ทั้งการสูญหายหรือความเสียหายโดยการกระทำทางธรรมชาติตามลักษณะของสินค้านั้น ๆ และยังทำการพิจารณาถึงการสูญหายโดยการกระทำของมนุษย์ด้วย เช่น การปล้น หรือการโจรกรรม นอกจากนี้ ยังนำเหตุแห่งความเสียหายที่เกิดจากเหตุสุดวิสัย หรืออุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ มาบัญญัติให้ชัดเจนในเงื่อนไขการขอคืนภาษี ซึ่งต่างกับประเทศไทยที่กำหนดนิยามหรือลักษณะ ของการสูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพไว้เป็นการเฉพาะสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม แบทเตอรี และสุรา โดยเป็นการพิจารณาถึงการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ หรือการแปรสภาพ เฉพาะทางกายภาพหรือตามลักษณะธรรมชาติที่เกิดขึ้นกับสินค้าเท่านั้น ทั้งที่ในทางปฏิบัติ และความเป็นจริงสินค้านี้ดังกล่าว สามารถเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพได้ ตั้งแต่กระบวนการผลิตจนกระทั่งกระบวนการขนส่ง หรืออาจเกิดจากเหตุสุดวิสัย อันเนื่องมาจากภัยธรรมชาติได้

4.4.2 ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหาย หรือเสียหาย

ประเทศไทย จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ทำการผลิตภายในประเทศ และสินค้านำเข้า พร้อมทั้งจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากบริการ ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 โดยสินค้าที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้แก่ น้ำมันและผลิตภัณฑ์ น้ำมัน เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ เครื่องไฟฟ้า (โคมระย้า เครื่องปรับอากาศ) แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ (รถยนต์นั่ง รถยนต์โดยสารไม่เกิน 10 ที่นั่ง รถกระบะ) เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอม และเครื่องสำอาง และสินค้าอื่นๆ (พรม รถจักรยานยนต์ แบทเตอรี หินอ่อนและหินแกรนิต สารทำลายชั้นบรรยากาศ) เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นั้น กำหนดให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ เพียง 2 ประเภท ได้แก่ เครื่องดื่ม และแบทเตอรี อันเป็นไปตามกฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542)

นอกจากนั้น ประเทศไทยยังทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าสุรา ยาสูบ และไฟ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ตามลำดับ อันเป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแยกต่างหากจากพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งในกรณีนี้มีเพียงพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ที่กำหนดให้สุรา สามารถขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่มีการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไป

จากการศึกษาพบว่า ประเภหสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศนั้น พิจารณาได้ดังนี้

ประเทศออสเตรเลีย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) กำหนดให้สินค้าที่สามารถได้รับการเว้นจากภาระภาษีและขอคืนภาษีสรรพสามิต (Remission, Refund or Rebate) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายนั้น ต้องเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต (Excise Duty) กล่าวคือ สินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าที่ทำการผลิตภายในประเทศ กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1921 (The Excise Tariff Act 1921) นอกจากนั้น สินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตยังรวมถึงสินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Customs Duty) ภายใต้กฎหมายศุลกากร โดยสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตดังกล่าวมีลักษณะเป็น Narrow Tax Base ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบ ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม และเชื้อเพลิง เป็นต้น

สำหรับประเทศมาเลเซีย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) กำหนดให้สินค้าใด ๆ ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและยังไม่ทำการเสียภาษี (Dutiable Goods) ได้รับการเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิต (Remission) หากสินค้านั้นดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ กล่าวคือ ต้องเป็นสินค้าที่อยู่ภายใต้การเสียภาษีสรรพสามิตที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้า ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบ และผลิตภัณฑ์ยาสูบ พาหนะที่ใช้เครื่องยนต์ (รถยนต์และรถจักรยานยนต์) ไฟและไฟนกระจอก นอกจากนั้น สินค้านำเข้าและสินค้านำเข้าดังกล่าวถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) ซึ่งหมายความรวมถึง การเคลื่อนย้ายสินค้าไปยังคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต และร้านค้าปลอดภาษีที่ได้รับอนุญาตอาจได้รับการคืนภาษี (Drawback) หากสินค้านั้นดังกล่าวเกิดการเสื่อมคุณภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย

ส่วนประเทศสิงคโปร์ ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) กำหนดให้สินค้าใด ๆ ที่ต้องเสียภาษี (Dutiable Goods) กล่าวคือ เป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต ซึ่งเป็นสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า ทั้งยังไม่ได้ทำการเสียภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต โดยได้รับการเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิต (Remission) หากสินค้านั้นดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร ประเภทของสินค้าที่สามารถขอคืนภาษี ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ รถยนต์ และผลิตภัณฑ์น้ำมัน

เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า ประเทศไทยกำหนดให้เฉพาะสินค้าเครื่องตีมีแปดเตอรี และสุราที่ผลิตภายในประเทศและทำการเสียภาษีแล้วเท่านั้น ที่สามารถขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ส่วนประเทศออสเตรเลียกำหนดให้ทั้งสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีสามารถเว้นจากภาระภาษี (Remission) ในกรณีของสินค้าที่ยังไม่ได้เสียภาษี หรือสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต (Refund or Rebate) สำหรับสินค้าที่สูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ในกรณีของสินค้าที่ได้ทำการเสียภาษีเรียบร้อยแล้ว สำหรับประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์กำหนดให้ทั้งสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษี และยังไม่ได้ทำการเสียภาษี สามารถเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิต (Remission) สำหรับสินค้าที่สูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ทั้งนี้ ประเทศมาเลเซียยังกำหนดให้สินค้านำเข้าและสินค้าดังกล่าวถูกส่งกลับออกไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) ขอคืนภาษีสรรพสามิต (Drawback) หากสินค้านำเข้าดังกล่าวสูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพได้เช่นเดียวกัน

4.4.3 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

ในหัวข้อนี้เป็นการเปรียบเทียบโดยภาพรวมของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทยและต่างประเทศพิจารณาได้ดังนี้

ประเทศไทย กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยกำหนดประเภทสินค้า เพียง 2 ประเภท คือ สินค้าเครื่องตีมีแปดเตอรีที่มีสิทธิได้รับคืนภาษี ในกรณีดังกล่าวไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องตีมีแปดเตอรีเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยทำการออกประกาศกรมสรรพสามิต อันเป็นกฎหมายระดับอนุบัญญัติ ซึ่งพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

สินค้าเครื่องตีมีแปดเตอรี ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ผลิตสินค้าเครื่องตีมีแปดเตอรีเป็นผู้มีสิทธิยื่นคำขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องตีมีแปดเตอรีที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งต้องมีมูลค่าภาษีครั้งละไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท และไม่เกิน 500,000 บาท แต่ถ้ามีมูลค่าต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ยื่นคำขอในครั้งใดก็ได้เพียงครั้งเดียวในรอบระยะเวลาบัญชี ยื่นเอกสารต่อสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้า

ภายหลังจากทำลายสินค้าให้ทำการยื่นเอกสารหลักฐาน เพื่อให้สรรพสามิตพื้นที่พิจารณา พร้อมทั้งเสนอต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบอำนาจในการสั่งคืนภาษี

สำหรับสินค้าเบตเตอรี ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ผลิตสินค้าเบตเตอรีเป็นผู้มีสิทธิยื่นคำขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยเบตเตอรีที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพนั้นต้องผลิตมาแล้วไม่เกิน 6 เดือน นับจากวันผลิตถึงวันที่ยื่นคำขอคืนภาษี โดยมีวัน เดือน ปี ที่ผลิตประทับอยู่บนตัวเบตเตอรี ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยื่นเอกสารต่อสำนักบริหารการจดทะเบียนภาษี 2 หากเป็นส่วนกลางหรือสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ในส่วนภูมิภาค เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้านั้น เมื่อเสร็จสิ้นการทำลายสินค้าให้ทำการยื่นเอกสารหลักฐานแบบคำขอรับคืนภาษีในส่วนกลางให้ยื่นต่ออธิบดี ในส่วนภูมิภาคให้ยื่นต่อสรรพสามิตจังหวัดและพิจารณาเสนอต่ออธิบดี เพื่อให้ได้รับการพิจารณาอนุมัติสั่งคืนภาษีต่อไป

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 กำหนดให้สินค้าสุราสามารถขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่มีการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไป โดยกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราไว้ใน กฎกระทรวง (พ.ศ.2547) อันเป็นกฎหมายระดับอนุบัญญัติ ซึ่งพิจารณาได้ดังนี้

สินค้าสุรา สามารถขอคืนค่าภาษีได้นั้นต้องเป็นสุราที่ผลิตในโรงงานสุราที่ได้รับใบอนุญาตทำสุราในราชอาณาจักร ซึ่งสุราดังกล่าวได้ทำการขนออกจากโรงงานสุรา และเกิดการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรดื่มต่อไปได้ นอกจากนี้ สุราที่ขอคืนค่าภาษีได้แต่ละครั้งนั้น ต้องไม่เกินสี่แสนลิตร ทั้งนี้ การขอคืนค่าภาษีสุรานคราวต่อไปจะต้องได้รับการคืนค่าภาษีสุราในคราวก่อนแล้ว จึงจะมีสิทธิเข้าเงื่อนไขการขอคืนค่าภาษีสุราได้ โดยผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราที่ประสงค์ขอคืนภาษียื่นเอกสารคำขอและเอกสารหลักฐานต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบสภาพสุรามีการแปรสภาพไปเองจริงและมีการเสียค่าภาษีสุราครบถ้วนแล้ว ให้ออกใบอนุญาตขนสุรานั้นคืนโรงงาน พร้อมทั้งทำการตรวจสอบสุราและตรวจนับจำนวนสุรา หลังจากนั้นให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตรายงานอธิบดีกรมสรรพสามิตเพื่ออนุญาตสั่งจ่ายค่าภาษีสุราคืนแก่ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำสุราต่อไป

ประเทศออสเตรเลีย กำหนดหลักเกณฑ์สำคัญในการเว้นจากภาระภาษี และคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศ ซึ่งอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) และผู้นำเข้าสินค้า โดยจะต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) ภายใต้กฎหมายศุลกากรเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ทั้งนี้ รายละเอียดของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

ในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย กำหนดไว้ในข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) สำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ส่วนสินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) รายละเอียดของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวแยกพิจารณาไว้ในข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulations 2015) ซึ่งพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

สินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ภายใต้ข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) กำหนดให้สินค้าที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว หรือเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งสินค้านี้ดังกล่าวอยู่ภายใต้การควบคุมของอธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO) ซึ่งผู้ผลิตมีหน้าที่ในการยื่นแบบคำขอในรูปของเอกสารการอนุมัติ (The Approved Form) ภายในระยะเวลา 12 เดือน หลังจากที่มีการชำระภาษีเรียบร้อยแล้ว อย่างไรก็ตาม หากสินค้านี้ดังกล่าวสูญหาย หรือถูกทำลายอย่างสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้านี้ดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น อธิบดี (CEO) ซึ่งทำหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง หรือตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับสินค้า อาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบ

ในกรณีสินค้านำเข้า (Excise Equivalent Goods: EEGs) ภายใต้ข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulations 2015) กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับสถานการณ์ของเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย สูญหาย หรือถูกทำลาย โดยให้สิทธิในการบรรเทาภาระภาษีหรือขอคืนภาษี ตั้งแต่ช่วงก่อนที่สินค้าจะอยู่ภายใต้ความควบคุมของเจ้าหน้าที่ ในขณะที่อยู่ภายใต้การควบคุม และก่อนที่สินค้าจะออกจากการควบคุมของเจ้าหน้าที่ โดยผู้นำเข้าสินค้าสามารถยื่นแบบคำขอทางเอกสารหรือแบบคำขอทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ ระยะเวลาในการยื่นแบบคำขอสำหรับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) จะต้องยื่นก่อนนำสินค้านี้ดังกล่าวออกจากการควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ส่วนการยื่นหรือการทำแบบคำขอสำหรับการขอคืนภาษี (Refund or Rebate) จะต้องทำภายใน 14 วัน หลังจากนำสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม หากสินค้านี้ดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือถูกทำลายโดยสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้านี้ดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น อาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบดังกล่าว

ประเทศมาเลเซีย กำหนดหลักการสำคัญ พร้อมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1976 (Excise Act 1976) โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสินค้าภายในประเทศ และผู้นำเข้าสินค้า เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หากสินค้านั้นเกิด การสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เกิดขึ้นไม่ว่าเวลาใด ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต ส่วนกรณีภายหลังจาก ที่มีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต กล่าวคือ เป็นการเคลื่อนย้ายสินค้า ออกจากโรงอุตสาหกรรม (Manufacture) หรือโกดังสินค้าของผู้ผลิต หรือคลังสินค้าสาธารณะ (Public Excise Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) หากสินค้านั้นเกิด การสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ จะไม่ได้รับการพิจารณาการเว้นจากภาระภาษี เว้นแต่ มีการแจ้งเป็นหนังสือล่วงหน้าสำหรับคำขอ นั้นในขณะหรือก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้า ซึ่งทั้งสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า ใช้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวอย่างเดียวกัน

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1976 (Excise Act 1976) ยังกำหนดให้มีการคืนภาษี (Drawback) สำหรับสินค้านำเข้าและส่งออกอีกครั้ง (Re-Exported Goods) ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของอธิบดีในการอนุญาตให้คืนเงินภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้านั้น หากเกิดการเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย โดยทำการตรวจสอบ ต่อหน้าเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดี (Senior Officer of Excise) ซึ่งต้องทำการยื่นคำขอ คืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ Senior Officer of Excise เป็นหนังสือพร้อมสำเนา โดยมีสาระสำคัญเกี่ยวกับ สินค้านั้น ต้องเป็นสินค้าที่ได้ทำการส่งกลับออกไปอีกครั้ง และไม่มีเจตนาจะส่งสินค้ากลับเข้ามา ในประเทศมาเลเซีย

ประเทศสิงคโปร์ กำหนดหลักการสำคัญ พร้อมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศ และผู้นำเข้าสินค้า เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หากสินค้านั้นเกิด อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จนเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย หรือการสูญหายนั้น เกิดจากสินค้าถูกขโมย หรือการสูญหายที่เกิดจากการระเหยของสินค้า ในเวลาใด ๆ ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร ส่วนกรณีภายหลังจาก ที่มีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร จะไม่ได้รับการพิจารณา ให้มีการเว้นจากภาระภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต เว้นแต่ มีการแจ้งเป็นหนังสือล่วงหน้า สำหรับคำขอ นั้น ในขณะหรือก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้านั้น ทั้งนี้ รายละเอียดและเงื่อนไข

สำหรับการสำรวจสินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษี (Surveys Dutiable Goods) ได้กำหนดไว้ใน ข้อบังคับศุลกากร (Customs Regulation) โดยต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือเพื่อขอทำการสำรวจ สภาสินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต หากพบความเสียหาย อธิบดีกรมศุลกากรอาจพิจารณาการเว้นจากภาระภาษีที่ต้องชำระทั้งหมดหรือบางส่วน

เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า ประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ กำหนดหลักการสำคัญ พร้อมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายไว้ในพระราชบัญญัติ โดยกำหนดให้สินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษี และยังไม่ได้เสียภาษี (Dutiable Goods) ทั้งสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า ใช้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขอย่างเดียวกันในการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ทั้งนี้ ประเทศมาเลเซียยังกำหนดให้มีการคืนภาษีสำหรับสินค้านำเข้าและส่งออกกลับไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) โดยกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติเช่นเดียวกัน เพียงแต่ใช้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษี (Drawback) สำหรับกรณีดังกล่าวเป็นการเฉพาะต่างหากจากสินค้า ที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า

ประเทศออสเตรเลีย กำหนดหลักเกณฑ์สำคัญในการเว้นจากภาระภาษี และขอคืนภาษีไว้ในพระราชบัญญัติ โดยกำหนดให้สินค้าที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว หรือเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ทั้งสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้ามีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีได้ ซึ่งรายละเอียดของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นั้น กำหนดไว้ในข้อบังคับ ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรอง โดยสินค้าที่ผลิตในประเทศ เป็นไปตามข้อบังคับ ภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) ส่วนสินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากร ที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) แยกพิจารณาไว้ในข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulations 2015)

จากที่กล่าวมา ประเทศไทย กำหนดหลักเกณฑ์การคืนภาษีสำหรับสินค้า ที่สูญหายหรือเสียหาย ซึ่งเป็นเพียงหลักการทั่วไปในการคืนภาษีไว้ในพระราชบัญญัติ โดยกำหนดประเภทสินค้าที่ได้รับคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานไม่ได้ ต้องพิจารณาตามกฎกระทรวง อันกฎหมายอนุบัญญัติหรือกฎหมายลำดับรอง และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามประกาศกรมสรรพสามิต โดยพิจารณาแยกเป็นรายสินค้า ซึ่งต่างกับประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์อย่างชัดเจน แต่มีความคล้ายคลึงกับประเทศออสเตรเลียที่มีการกำหนด รายละเอียดของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้า ที่สูญหายหรือเสียหายไว้ในกฎหมายลำดับรอง ทั้งนี้ สินค้าทุกประเภทของทั้ง 3 ประเทศ

ใช้หลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขเดียวกันในการพิจารณา ไม่มีการแยกพิจารณาเป็นรายสินค้า ดังเช่นประเทศไทย

อย่างไรก็ตาม ข้อที่แตกต่างอีกประการ คือ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ กำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเป็นทั้งผู้ผลิตสินค้าในประเทศ และผู้นำเข้าสินค้า พร้อมทั้งสินค้าทุกประเภทสามารถขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวได้ ส่วนประเทศไทยการกำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเฉพาะผู้ผลิตสินค้าในประเทศ คือ สินค้าเครื่องตีสินค้าแบตเตอรี่ และสินค้าสุรา ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่เสมอภาค อันเป็นการเลือกปฏิบัติต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าประเภทอื่น ทั้งสินค้าที่ผลิตในประเทศ และสินค้านำเข้า



บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาการคินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

จากการศึกษาหลักการพื้นฐานทั่วไปของแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และการคินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย พร้อมทั้งศึกษาหลักเกณฑ์ การคินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทยและต่างประเทศ โดยทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์ดังกล่าว ผู้เขียนพบประเด็นปัญหาต่าง ๆ หลายประการเกี่ยวกับการคินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย โดยแบ่งเป็นประเด็นปัญหา ดังต่อไปนี้

5.1 ปัญหาการคินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ไม่ครอบคลุมสินค้าประเภทอื่น

5.2 ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการคินภาษี และการควบคุมกำกับ

5.3 ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

5.4 ปัญหาการคินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย คินภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร

5.1 ปัญหาการคินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายไม่ครอบคลุม สินค้าประเภทอื่น

เมื่อพิจารณาสภาวการณ์ของเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ภาคอุตสาหกรรมเกิดการขยายตัวมากยิ่งขึ้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงมีมากขึ้นตามการขยายตัวของสภาพเศรษฐกิจและสังคม เป็นผลให้เกิดการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบอุตสาหกรรมสูงกว่าในอดีต และการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบอุตสาหกรรมทั้งรายเล็กและรายใหญ่มีความซับซ้อนยิ่งขึ้นเช่นกัน ทั้งนี้ หากพิจารณาผลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่ผ่านมา พบว่ารายได้หลักของภาษีสรรพสามิต เกิดจากการจัดเก็บภาษีจากสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ (สุราและเบียร์) ยาสูบ รถยนต์ และเครื่องดื่ม ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมสินค้าประเภทอื่น ที่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากัน โดยเฉพาะสินค้าน้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน และรถยนต์ ที่ในช่วงหลังทำรายได้เพิ่มขึ้นมาโดยตลอด จนกลายเป็นสินค้าที่ทำรายได้ภาษีสรรพสามิตมากที่สุด นอกจากนี้ ประเทศไทยยังเป็นฐานการผลิตที่มีความสำคัญ ต่อระบบเศรษฐกิจและห่วงโซ่อุปทานระดับโลก ซึ่งมีความเกี่ยวเนื่องเชื่อมโยงกับอุตสาหกรรมอื่น ๆ

อย่างไรก็ตาม กระบวนการบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ในส่วนของการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งเป็นหนึ่งในกระบวนการดังกล่าวยังคงอยู่ภายใต้บทบัญญัติกฎหมายเดิม โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าว ไม่ครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่น กล่าวคือ ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะสินค้าที่กำหนดไว้ใน กฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี เนื่องจากการบริจาค และสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ ซึ่งมีเพียงสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่เท่านั้น โดยการคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ยังไม่มีครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่นที่กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เช่น น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน และรถยนต์ เป็นต้น หรือในกรณีสินค้าประเภทอื่นที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการเฉพาะ ซึ่งแตกต่างหากจากสินค้าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 คือ สินค้าสุรา ยาสูบ และไฟ จัดเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ตามลำดับ ซึ่งกำหนดให้เพียงสินค้าสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ที่สามารถขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่มีการแปรสภาพ ไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม การคืนค่าภาษีสุราดังกล่าวเป็นการคืนค่าภาษี เฉพาะกรณีที่สุราแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยไม่ครอบคลุมถึงสุราที่สูญหาย หรือเสียหาย

หลักเกณฑ์ในการคืนภาษีสรรพสามิตดังกล่าว ที่ยังคงอยู่ภายใต้บทบัญญัติกฎหมายเดิม ทำให้เกิดความไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ของเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ทั้งในรูปแบบของการประกอบอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อนและหลากหลาย รวมทั้งมีการแข่งขัน ที่สูงมากยิ่งขึ้น นอกจากนั้น ประเทศไทยก้าวเข้าสู่การเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) ที่มีวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมการเป็นตลาด และฐานการผลิตเดียว การเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันสูง ลดช่องว่างของระดับการพัฒนา ประเทศสมาชิกอาเซียน เป็นผลให้การพัฒนาทางเศรษฐกิจอย่างเท่าเทียม และการบูรณาการ เข้ากับเศรษฐกิจโลกได้อย่างไม่เสียเปรียบ ดังนั้น ความไม่สอดคล้องดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหา ความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าประเภทอื่น เนื่องจากผู้ประกอบการ ต้องแบกรับภาระทั้งการสูญหายหรือเสียหายของสินค้า และยังต้องชำระภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้านั้นอีก อันเป็นภาระภาษีที่ตกค้างรวมอยู่ในต้นทุนการผลิต ซึ่งหมายถึงต้นทุน ของโรงงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือทางอ้อมในการผลิตสินค้า กล่าวคือ เป็นผลรวมของวัตถุดิบ

ทางตรง (Direct Material) ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) และค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead)¹ ความไม่เป็นธรรมหรือความไม่เท่าเทียมกันในทางการค้าดังกล่าว เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจจนทำให้ไม่สามารถแข่งขันทางการค้า อันเป็นการไม่ส่งเสริมศักยภาพของอุตสาหกรรมภายในประเทศ การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมจึงเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ ส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจไม่มีแรงขับเคลื่อนในการขยายตัว เนื่องจากการแข่งขันทางการค้าเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรที่ดี ในด้านการผลิตทั้งต้นทุนและแรงงาน นำไปสู่การประกอบการของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่มีประสิทธิภาพได้ ทั้งนี้ การเลือกปฏิบัติจนทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษีดังกล่าว อาจเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเกิดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษี และอาจก่อให้เกิดการบิดเบือนโครงสร้างทางธุรกิจในด้านการผลิตและยังส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคได้ เนื่องจากภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax) โดยมีหลักในการเรียกเก็บจากผู้ผลิตในแต่ละขั้นตอนของการผลิตหรือเรียกเก็บจากผู้บริโภคตามมูลค่า และปริมาณที่ได้ซื้อสินค้าหรือบริการนั้น ๆ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการเรียกเก็บจากการใช้ทรัพยากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษี แทนที่จะทำการเรียกเก็บภาษีจากขนาดความเป็นเจ้าของทรัพยากร อย่างไรก็ตาม แม้ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้รับภาระภาษี ตามกฎหมาย (Statutory Incidence) แต่ในความเป็นจริงนั้นไม่ได้เป็นผู้รับภาระภาษีอย่างแท้จริง (Economic Incidence)² เป็นผลให้สามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ ดังนั้น เมื่อไม่มีการใช้ทรัพยากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและไม่ก่อให้เกิดมูลค่าในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากสินค้าดังกล่าว เกิดการสูญหายหรือเสียหาย ภาระภาษีที่ผลักไปยังผู้บริโภคที่ต้องทำการแบกรับนั้น มีผลเป็นการลดทอนผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจและเป็นภาระภาษีที่ไม่สามารถกล่าวโทษผู้บริโภคได้ เช่น ในกรณีสินค้าบางชนิดที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อันเป็นสินค้าขั้นกลาง (Intermediate Goods)³ และเป็นปัจจัยสำคัญในกระบวนการผลิต เช่น สินค้าน้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน ผลของภาระภาษีที่ตกค้างรวมอยู่ในต้นทุนการผลิตของสินค้าขั้นกลางดังกล่าว ย่อมทำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเกิดต้นทุนที่สูงขึ้นและจำเป็นต้องคิดราคาสินค้าให้สูงขึ้นตามไปด้วย

¹ ประพันธ์ คงเอียด, “ปัญหาโครงสร้างฐานและอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.106.

² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.202.

³ ชัยสิทธิ์ อนุชิตวรวงศ์, “การกระจายภาระภาษีทางอ้อม,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 มีนาคม 2558, http://tdri.or.th/wp-content/uploads/2013/05/A151_Chapter11.pdf

ผลที่ตามมาอาจเกิดการปลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้มากยิ่งขึ้น ดังนั้น หากต้องการลดผลกระทบ
ต่อผู้บริโภคในเรื่องของการปลักภาระภาษี ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงไม่ควรมิภาระภาษี
ในขั้นต้นตั้งแต่แรก หากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือเสียหายขึ้น

นอกจากการพิจารณาถึงตัวบทบัญญัติของกฎหมายที่มีความไม่สอดคล้อง
กับสภาพการณ์ของเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปแล้ว หากพิจารณาลักษณะของการสูญหาย
หรือเสียหายของสินค้าสามารถเกิดขึ้นได้ เนื่องจากสภาพอันเป็นปกติวิสัยของสินค้านั้น ๆ เอง
ไม่ว่าจะเกิดจากอายุของสินค้า การระเหย หรือเหตุที่เกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพ
ของสินค้า หรือแม้กระทั่งเหตุสุดวิสัยที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ เช่น อัคคีภัย อุทกภัย वादภัย⁴
อาจกล่าวได้ว่า โอกาสของการสูญหายหรือเสียหายของสินค้า อาจเกิดขึ้นในกรณีของเหตุสุดวิสัย
(Force Majeure) อันเนื่องมาจากภัยพิบัติทางธรรมชาติ ซึ่งเป็นเหตุที่อยู่เหนือการควบคุมของมนุษย์
เช่น ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการรถยนต์ที่ได้รับผลกระทบจากภัยพิบัติน้ำท่วม
หรืออุทกภัย ในปี พ.ศ.2554 ส่งผลให้สินค้ารถยนต์ที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว
และทำการจัดเก็บรถยนต์ในสต็อกของโรงงานเกิดความเสียหาย ซึ่งปัจจุบันมีการเยียวยา
ผู้ประกอบการหรือผู้ประกอบการโดยการยกเว้นภาษี แต่อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษี
ดังกล่าว เป็นเพียงการยกเว้นภาษีเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เป็นการทั่วไป

นอกจากนั้น โดยธรรมชาติแล้วสินค้าอาจสูญหายหรือเสียหายได้ในทางกายภาพ
ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากกระบวนการเก็บรักษาสินค้าที่อาจสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ
จนใช้การไม่ได้ ซึ่งธรรมชาติของสินค้าที่ชำระภาษีสรรพสามิตบางอย่างอาจเกิดการสูญหาย
ระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าได้ เช่น การกลายเป็นไอ ซึ่งมักพบในสินค้าที่เป็นของเหลว
และสามารถระเหยได้ เช่น น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน และแอลกอฮอล์ เป็นต้น เป็นผลให้สินค้านั้น
ไม่สามารถเข้าสู่ตลาดภายในประเทศเพื่อทำการจำหน่ายหรือบริโภคได้

การพิจารณาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
ที่ยังใช้สำหรับเป็นเชื้อเพลิงและวัตถุดิบที่ยังคงทำการจัดเก็บภาษีอยู่ในปัจจุบัน เนื่องจากสาเหตุหลัก
ของการสูญหาย เสียหาย และเสื่อมคุณภาพของน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน มีแนวโน้มเกิดการระเหย
อันเป็นลักษณะพื้นฐานของของเหลว ที่เปลี่ยนจากสถานะของเหลวกลายเป็นไอ (Vaporizing
Tendencies) ได้แก่ แอลพีจี (LPG: Liquefied Petroleum Gas) ผลิตภัณฑ์กลุ่มสารประกอบเบา
ที่กลั่นจากน้ำมันดิบ (Gasoline, Kerosene) Naphtha ที่มีความคล้ายกับ Gasoline, Kerosene
ดีเซล (Diesel) รวมถึงน้ำมันดิบ (Crude Oil) และยางมะตอย (Asphaltic) การเปลี่ยนแปลง

⁴ ธนพล เลิศวรกุลชัย, “ความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับสินค้าสูญหาย,”
(วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.12.

ของปริมาณจะเกิดขึ้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอุณหภูมิ และเมื่อได้รับความร้อนก่อให้เกิดการสูญเสียองค์ประกอบภายใน รวมทั้งภาชนะที่บรรจุไม่สามารถกั้นการเคลื่อนที่ออกของโมเลกุลน้ำมันได้ทั้งหมด จึงมีบางส่วนที่หลุดออกไป ยิ่งมากขึ้นตามกาลเวลาในการเก็บรักษาสินค้า ยิ่งก่อให้เกิดการสูญหายหรือเสียหายของสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

ทั้งนี้ ยาสูบเป็นอีกสินค้าหนึ่งที่สามารถเกิดการเสื่อมคุณภาพในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า โดยพิจารณาตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ซึ่งจัดเก็บภาษีจากยาเส้นและยาสูบเท่านั้น ซึ่งลักษณะของยาเส้นและยาสูบบมีโอกาสที่จะเกิดการเสื่อมคุณภาพในลักษณะทางกายภาพอันเนื่องมาจากความชื้น ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการเกิดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ เช่น การเปลี่ยนสีกระดาษของมวดยาสูบ กลิ่นของยาสูบเปลี่ยนและรสชาติมีการเปลี่ยนแปลง นอกจากนั้นอายุของยาสูบเมื่อเก็บไว้นานเกิน 5 – 6 เดือน คุณภาพของยาสูบก็เปลี่ยนแปลงไป และในทางปฏิบัติการเสื่อมคุณภาพของยาสูบเหล่านั้นนำไปเป็นส่วนผสมในการผลิตยาแก้ปวดแก้ปวด (ชีวภาพ) หรือมอบให้หน่วยงานอื่นที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ เมื่อยาสูบของกลางเกิดการเสื่อมคุณภาพที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้ทำลาย⁵ อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

จากการศึกษาวิเคราะห์หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ ได้กำหนดประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวได้อย่างครอบคลุมถึงสินค้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้สินค้าทุกประเภทที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตภายใต้พระราชบัญญัติพิกัตภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1921 (The Excise Tariff Act 1921) ประกอบไปด้วยสินค้า 3 ประเภทหลัก ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบ และผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง สามารถได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ในกรณีที่สินค้ายังไม่ได้ทำการเสียภาษี หรือสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต (Refund or Rebate) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายในกรณีของสินค้าที่ได้ทำการเสียภาษีเรียบร้อยแล้ว นอกจากนี้ สินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent

⁵ มติที่ประชุมคณะผู้บริหารระดับสูงกรมสรรพสามิต ครั้งที่ 12/2554 เรื่อง มิให้มีการทำลายของกลางยาสูบโดยวิธีเผา แต่อาจนำของกลางยาสูบเป็นส่วนผสมในการผลิตยาแก้ปวดแก้ปวด (ชีวภาพ) หรือมอบให้หน่วยงานอื่นที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้

Customs Duty: EEGs) ภายใต้กฎหมายศุลกากร (Customs Act และ Custom Tariff Act) ก็ได้รับการเว้นจากภาระภาษีและขอคืนภาษีสรรพสามิตในกรณีดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน

สำหรับประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ ใช้หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายอย่างเดียวกัน โดยกำหนดให้สินค้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีและยังไม่ได้ทำการเสียภาษี (Dutiable Goods) ได้รับการเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิต (Remission) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย โดยประเทศมาเลเซียทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ พาหนะที่ใช้เครื่องยนต์ เป็นต้น ส่วนประเทศสิงคโปร์ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบและผลิตภัณฑ์ยาสูบ รถยนต์ และผลิตภัณฑ์น้ำมัน หากสินค้านั้นสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลายก็ได้รับการเว้นจากภาระภาษี

จากที่กล่าวมาข้างต้น หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศไทยยังไม่ครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่น ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ขอบเขตและเงื่อนไขในการกำหนดประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีดังกล่าวนั้นแคบกว่าขอบเขตและเงื่อนไขของประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ พร้อมทั้งมีความไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และความสำคัญของการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายที่ต้องการให้เป็นมาตรการในการลดภาระภาษีที่เกิดขึ้นกับสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเสียหายในภายหลังที่ได้ทำการเสียภาษีไว้เรียบร้อยแล้ว อีกทั้งยังขัดกับหลักการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี ในเรื่องของหลักความเป็นธรรมหรือหลักความเสมอภาค (Equity) ที่มีสาระสำคัญในการสร้างความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคนหรือทุกคนควรได้รับสิทธิในทางเศรษฐกิจอย่างเสมอภาคหรือเท่าเทียมกัน อันเป็นหัวใจสำคัญของการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี⁶

นอกจากนั้น การสร้างความเป็นเอกภาพในทางภาษีหรือการสร้าง ความสอดคล้องให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับกฎหมายภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ (Harmonization of Excise Tax) ที่ต้องทำการปรับเปลี่ยนตามนโยบายการค้าเสรีตามแบบพิมพ์เขียวประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC Blueprint) โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ทั้ง 10 ประเทศ ที่โดยส่วนใหญ่มี 6 ประเทศที่กำหนดหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายไว้ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ ประเทศมาเลเซีย ประเทศบรูไน

⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.185.

ประเทศอินโดนีเซีย ประเทศเวียดนาม และประเทศไทย ทั้งนี้ ประเทศที่จะทำการพิจารณา คือ ประเทศบรูไน ประเทศอินโดนีเซีย และประเทศเวียดนาม พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ประเทศบรูไน ตามระเบียบภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2006 (Customs Excise Order, 2006) มาตรา 20⁷ กำหนดให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หากสินค้าทุกประเภทที่มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลายไม่ว่าเวลาใด ๆ ภายหลังจากที่สินค้าดังกล่าวเข้าสู่ภายในประเทศบรูไน (Brunei Darussalam) และก่อนทำการเคลื่อนย้ายสินค้าดังกล่าวออกจากการควบคุมของสรรพสามิต หากตรวจพบสินค้าได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย สินค้าดังกล่าวมีสิทธิได้รับการพิจารณาจากอธิบดีกรมศุลกากรและสรรพสามิต ให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วน

ส่วนกรณีภายหลังจากการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต หากสินค้าดังกล่าวได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย จะไม่ได้รับการพิจารณาการเว้นจากภาระภาษีเนื่องจากความเสียหาย หรือเนื่องจากคำขอใด ๆ โดยสินค้าดังกล่าวชำระภาษีสรรพสามิตในอัตราพิเศษ หรือรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่ต้องเสียภาษี ระบุถึงน้ำหนัก ขนาด ปริมาณ หรือมูลค่าไม่ถูกต้อง หรือไม่เป็นไปตามที่กำหนด โดยเจ้าหน้าที่ที่ได้รับแต่งตั้งจากอธิบดีในการตรวจสอบภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าดังกล่าวในวันเว้นแต่ มีการแจ้งเป็นหนังสือล่วงหน้าสำหรับคำขอนั้นในขณะหรือก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้า

ประเทศอินโดนีเซีย ตามหลักกฎหมาย No.39/2007 ข้อที่ 11 ซึ่งแก้ไขหลักกฎหมาย เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (Law No.11/1995) มาตรา 8 (2)e⁸ กำหนดให้สินค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตไม่ได้รับการจัดเก็บภาษี หากสินค้าดังกล่าวถูกทำลายหรือถูกทำให้เสียหาย ก่อนทำการปล่อยหรือเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้า หรือการปล่อยสินค้า สำหรับการส่งออกเพื่อการบริโภค

⁷ Part 3 Levying of Excise Duties, Section 20 Remission of excise duty on goods lost etc. before or after removal from excise control, Customs Excise Order 2006.

⁸ Article 8 (2) Excise on excisable goods also shall not be collected if the excisable goods, e. has been destroyed or damaging before the release from factories, storage places or the issuance of approval of the import for use, Law of the Republic of Indonesia (Act No.39/2007 amending Act No.11/1995).

ประเทศเวียดนาม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (Law on Excise Tax (No. 27/2008/QH12)) มาตรา 9⁹ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้าสรรพสามิต ได้รับการลดภาระภาษี (Tax Reduction) อันเนื่องมาจากสินค้าเสียหายจากภัยพิบัติทางธรรมชาติ หรืออุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

โดยภาพรวมกล่าวโดยสรุปได้ว่า ประเทศบรูไนและประเทศอินโดนีเซีย กำหนดให้สินค้าทุกประเภทที่มีหน้าที่เสียภาษี (Dutiable Goods) ได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หรือไม่ต้องจัดเก็บภาษี หากสินค้านั้นดังกล่าวได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย ซึ่งหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของทั้งสองประเทศนี้มีความคล้ายคลึงกับหลักเกณฑ์ของประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ ส่วนประเทศเวียดนามกำหนดไว้ชัดเจนให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้าสรรพสามิต (Taxpayers that Produce Excise Taxable Goods) ได้รับการลดภาระภาษี กล่าวคือ เฉพาะสินค้าที่ผลิตภายในประเทศเท่านั้นที่ได้รับการลดภาระภาษี หากสินค้านั้นดังกล่าวสูญหายหรือเสียหาย หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศเวียดนามนั้น จึงมีความคล้ายคลึงกับหลักเกณฑ์ของประเทศไทยที่ยังคงมีการเลือกปฏิบัติ และขัดต่อหลักความเป็นธรรมหรือหลักความเสมอภาค ที่ก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องในสร้างความเป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งมีผลต่อการส่งเสริมบรรยากาศในทางการค้าและการลงทุนของสินค้าสรรพสามิตระหว่างประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

5.2 ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ

การให้สิทธิประโยชน์ในการคืนภาษีสรรพสามิตนั้นต้องมีกระบวนการในการคืนภาษีที่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อภาครัฐ โดยต้องมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับเป็นไปอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย พบว่ายังมีปัญหาในส่วนของความไม่ชัดเจนและไม่กว้างเพียงพอในหลักเกณฑ์การพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย และหลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชีที่ยังมีความไม่เหมาะสม พิจารณาปัญหาได้ดังต่อไปนี้

⁹ Chapter 3 Tax Refund, Deduction and Reduction, Article 9 Tax reduction, Law on Excise Tax (No. 27/2008/QH12).

5.2.1 หลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย

การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ต้องมีการพิสูจน์ การสูญหายหรือเสียหายที่เกิดขึ้นจริง ตามหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย ที่กำหนดไว้ กล่าวคือ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดให้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) คือ สินค้าเครื่องตีและแบตเตอรี่ โดยทำการพิสูจน์ให้ได้ว่าสินค้านั้นเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงจะมีสิทธิได้รับคืนภาษี ซึ่งการขอคืนภาษีดังกล่าวผู้ประกอบการจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 104 วรรคสอง โดยอธิบดีกรมสรรพสามิต ได้ทำการออกประกาศกรมสรรพสามิต พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องตีที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องตีที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555

เครื่องตีที่เกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ที่ผู้ประกอบการจะได้รับพิจารณาให้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วจะต้องเป็นเครื่องตี ดังนี้

เครื่องตีที่ความเสียหายเกิดขึ้นกับภาชนะบรรจุ เช่น แดกรั่ว เกิดการบุบ ไม่เป็นรูปทรงจนไม่สามารถนำมาบริโภคได้ และต้องมีเครื่องหมายแสดงการเสียหายชัดเจน อยู่ในสภาพที่ปกติ และต้องติดแน่นกับภาชนะบรรจุโดยยังไม่มี การถูกเปิดออกจากกัน

เครื่องตีที่เกิดการเสื่อมคุณภาพ ในลักษณะของเครื่องตีที่หมดอายุ จนไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องตีได้ พิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพของเครื่องตี และภาชนะบรรจุ กล่าวคือ ภาชนะบรรจุชนิดใส สีของเครื่องตีมีลักษณะ สีเปลี่ยนแปลง ไปจากเดิม จางลงหรือเข้มขึ้น ส่วนภาชนะบรรจุชนิดทึบ พิจารณาลักษณะกระป๋อง กล่องเกิดการบวม มีเครื่องตีซึมออกมาจากภาชนะ ภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม เป็นต้น

ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 ทั้งนี้ แบตเตอรี่ที่จะได้รับคืนภาษีจะต้องมีส่วนประกอบอย่างครบถ้วน สำหรับความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าแบตเตอรี่ พิจารณาได้ดังนี้

แบตเตอรี่ที่เกิดความเสียหาย โดยขั้วของแบตเตอรี่จะต้องไม่มีการบิดงอหรือบิดเบี้ยว และจะต้องมีลักษณะเกิดการแตกร้าว หรือมีลักษณะของความเสียหายอื่น ๆ ที่พิสูจน์ได้ว่าเกิดความเสียหายจริง

แบตเตอรี่ที่เกิดการเสื่อมคุณภาพจนไม่สามารถนำไปใช้งานได้จะต้องมีลักษณะแผ่นธาตุมีสีเปลี่ยนไป มีความถ่วงจำเพาะหรือแรงดันกระแสไฟฟ้าสูงหรือต่ำกว่ามาตรฐานหรืออื่น ๆ ที่พิสูจน์ได้ว่าเสื่อมคุณภาพจนไม่สามารถนำไปใช้งานได้ ทั้งนี้ ลักษณะของการเสื่อมคุณภาพของแบตเตอรี่จะเกิดขึ้นอย่างใดอย่างหนึ่งที่กล่าวมาแล้วก็ได้

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 กำหนดให้คืนค่าภาษีสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ซึ่งเจ้าของสุราต้องทำการพิสูจน์โดยปฏิบัติตามกฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ พ.ศ.2547 ประกอบระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ. 2547 ดังนี้

สุราที่ผลิตในโรงงานสุราที่ได้รับใบอนุญาตทำสุราในราชอาณาจักรสุราดังกล่าวจะต้องได้ทำการขนออกจากโรงงานสุราและเกิดการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังนี้ สี หรือกลิ่น หรือรส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรา มีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิม หรือเกิดการขุ่นมิตะกอน หรือมีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่อธิบดีประกาศกำหนด

จากที่กล่าวมาสรุปได้ว่า อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดลักษณะความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่ พร้อมทั้งกำหนดรายละเอียดและคุณสมบัติของสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยภาพรวมแล้วพิจารณาความหมายของสินค้าเสียหาย หรือสินค้าเสื่อมคุณภาพ ได้ดังต่อไปนี้

“สินค้าเสียหาย” หมายถึง สินค้าที่เกิดการเสื่อมเสียหรือเสียหายในเนื้อหาของวัตถุจากสภาพปกติ จนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้นหรือไม่อยู่ในสภาพที่สมควรนำมาใช้ โดยพิจารณาความเสียหายได้จากลักษณะภายนอกของสินค้าหรือบรรจุภัณฑ์ของสินค้าเกิดการเปลี่ยนแปลงจนชำรุดเสียหาย เช่น การแตก การร้าว การบวม การหัก เป็นต้น

“สินค้าเสื่อมคุณภาพ” หมายถึง สินค้าดังกล่าวเดิมที่ไม่ได้เป็นสินค้าที่เสื่อมคุณภาพ แต่ด้วยระยะเวลาผ่านไปทำให้ส่วนประกอบในตัวสินค้าเกิดการเสื่อมหรือคุณภาพของสินค้านั้นลดลง เช่น สี กลิ่น รส รสชาติเกิดการสูญเสียคุณค่าหรือคุณสมบัติ

ของสินค้านั้นเปลี่ยนแปลงไปจนไม่มีความปลอดภัย เป็นผลให้สินค้านั้นไม่เป็นที่ต้องการ และไม่มีความสะดวกในการนำไปใช้อุปโภคบริโภค

สำหรับการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ของต่างประเทศ กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ประเทศออสเตรเลีย กำหนดหลักเกณฑ์สำคัญในการเว้นจากภาระภาษี และคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ซึ่งอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) และผู้นำเข้าสินค้า โดยจะต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) ภายใต้กฎหมายศุลกากรเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ทั้งนี้ รายละเอียดของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย กำหนดไว้ในข้อบังคับ ภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) สำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ส่วนสินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods: EEGs) รายละเอียดของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าว แยกพิจารณาไว้ในข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulations 2015) ซึ่งพิจารณาได้ ดังต่อไปนี้

สินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ภายใต้ข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) กำหนดให้สินค้าที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว หรือเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งสินค้านี้ดังกล่าวอยู่ภายใต้ การควบคุมของอธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO) ซึ่งผู้ผลิตมีหน้าที่ในการยื่น แบบคำขอในรูปของเอกสารการอนุมัติ (The Approved Form) ภายในระยะเวลา 12 เดือน หลังจากที่มีการชำระภาษีเรียบร้อยแล้ว อย่างไรก็ตาม หากสินค้านี้ดังกล่าวสูญหาย หรือถูกทำลาย อย่างสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้านี้ดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถ ใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น อธิบดี (CEO) ซึ่งทำหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง หรือตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับสินค้า อาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบ

ในกรณีสินค้านำเข้า (Excise Equivalent Goods: EEGs) ภายใต้ข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulations 2015) กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับ เงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเกิดการเสื่อมสภาพหรือถูกทำให้เสียหาย

สูญหาย หรือถูกทำลาย โดยให้สิทธิในการบรรเทาภาระภาษีหรือขอคืนภาษีตั้งแต่ช่วงก่อนที่สินค้าจะอยู่ภายใต้ความควบคุมของเจ้าหน้าที่ ในขณะที่อยู่ภายใต้การควบคุม และก่อนที่สินค้าจะออกจากการควบคุมของเจ้าหน้าที่ โดยผู้นำเข้าสินค้าสามารถยื่นแบบคำขอทางเอกสารหรือแบบคำขอทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ ระยะเวลาในการยื่นแบบคำขอสำหรับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) จะต้องยื่นก่อนนำสินค้านำเข้าดังกล่าวออกจากการควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ส่วนการยื่นหรือการทำแบบคำขอสำหรับการขอคืนภาษี (Refund or Rebate) จะต้องทำภายใน 14 วัน หลังจากนำสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม หากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือถูกทำลายโดยสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น อาจพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบดังกล่าว

ประเทศมาเลเซีย กำหนดหลักการสำคัญ พร้อมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสินค้าภายในประเทศ และผู้นำเข้าสินค้า เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เกิดขึ้นไม่ว่าเวลาใดก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต ส่วนกรณีภายหลังที่มีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต กล่าวคือ เป็นการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากจากโรงอุตสาหกรรม (Manufacture) หรือโกดังสินค้าของผู้ผลิต หรือคลังสินค้าสาธารณะ (Public Excise Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) หากสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ จะไม่ได้รับการพิจารณาการเว้นจากภาระภาษี เว้นแต่ มีการแจ้งเป็นหนังสือล่วงหน้าสำหรับคำขอนั้น ในขณะที่หรือก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้า ซึ่งทั้งสินค้านำเข้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าใช้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวอย่างเดียวกัน

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) ยังกำหนดให้มีการคืนภาษี (Drawback) สำหรับสินค้านำเข้าและส่งออกออกไปอีกครั้ง (Re-Exported Goods) ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของอธิบดีในการอนุญาตให้คืนเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าดังกล่าว หากเกิดการเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย โดยทำการตรวจสอบต่อหน้าเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดี (Senior Officer of Excise) ซึ่งต้องทำการยื่นคำขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ Senior Officer of Excise เป็นหนังสือพร้อมสำเนา โดยมีสาระสำคัญเกี่ยวกับ

สินค้าดังกล่าว ต้องเป็นสินค้าที่ได้ทำการส่งกลับออกไปอีกครั้ง และไม่มีเจตนาจะส่งสินค้ากลับเข้ามาในประเทศมาเลเซีย

ประเทศสิงคโปร์ กำหนดหลักการสำคัญ พร้อมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศ และผู้นำเข้าสินค้า เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หากสินค้าดังกล่าว เกิดอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จนเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย หรือการสูญหายนั้น เกิดจากสินค้าถูกขโมย หรือการสูญหายที่เกิดจากการระเหยของสินค้า ในเวลาใด ๆ ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร ส่วนกรณีภายหลังจากที่มีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร จะไม่ได้รับการพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต เว้นแต่ มีการแจ้งเป็นหนังสือล่วงหน้า สำหรับคำขอนั้น ในขณะที่หรือก่อนการเคลื่อนย้ายสินค้าดังกล่าว ทั้งนี้ รายละเอียดและเงื่อนไข สำหรับการสำรวจสินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษี (Surveys Dutiable Goods) ได้กำหนดไว้ใน ข้อบังคับศุลกากร (Customs Regulation) โดยต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือเพื่อขอทำการสำรวจ สภาพสินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต หากพบความเสียหาย อธิบดีกรมศุลกากร (Director General) อาจพิจารณาการเว้นจากภาระภาษีสำหรับภาษีศุลกากร หรือภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระทั้งหมดหรือบางส่วน

จากที่กล่าวมาสรุปได้ว่า หลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหาย หรือเสียหายของต่างประเทศ นอกจากเป็นการพิจารณาสินค้าเสียหาย หรือสินค้าเสื่อมคุณภาพ ดังเช่นประเทศไทยแล้ว ยังทำการกำหนดเงื่อนไขให้ครอบคลุมถึง สินค้าสูญหาย พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

“สินค้าสูญหาย” หมายถึง กรณีที่สินค้านั้นหมดไป ลื่นไป หรือหายไป ด้วยเหตุต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสูญหายหรือถูกทำลายลงโดยสิ้นเชิงจากภัยธรรมชาติ หรือภัยโดยแท้ เช่น อัคคีภัย อุทกภัย วาตภัย หรือจากลักษณะธรรมชาติของสินค้านั้นเอง เช่น การระเหยของน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน แอลกอฮอล์ เป็นต้น ทั้งนี้ สินค้านั้นอาจสูญหาย ด้วยเหตุที่เกิดจากการกระทำของมนุษย์ด้วยกัน โดยอาจเกิดจากการกระทำโดยทุจริต เช่น การโจรกรรม ยักยอก ฉ้อโกง ทำลายทรัพย์สิน หรืออาจเกิดจากการกระทำโดยประมาทเลินเล่อ เช่น การจำหน่ายหรือจ่ายสินค้าผิดพลาด การดูแลบำรุงรักษาที่อ่อนแอหรือภาชนะบรรจุไม่เพียงพอ และไม่ได้มาตรฐาน ทำให้เกิดการรั่วซึมหรืออุบัติเหตุต่าง ๆ

การกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหายของประเทศไทย เมื่อเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศตามที่กล่าวมาข้างต้น พบว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาดังกล่าวยังคงไม่ชัดเจนและไม่กว้างอย่างเพียงพอ พิจารณาปัญหาได้ดังต่อไปนี้

ประการแรก ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 หลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหายดังกล่าวนั้น พิจารณาความเสียหายที่เกิดขึ้นกับสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่จากลักษณะภายนอกของสินค้าหรือเกิดการเปลี่ยนแปลงกับบรรจุภัณฑ์จนทำให้สินค้าชำรุดเสียหาย ส่วนการพิจารณาการเสื่อมคุณภาพของสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่เป็นการพิจารณาถึงคุณสมบัติของสินค้านั้นเปลี่ยนแปลงไปจนไม่มีความปลอดภัยซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวยังไม่ครอบคลุมถึงกรณีสินค้าสูญหายที่เป็นเหตุให้สินค้าเครื่องดื่มหรือแบตเตอรี่ลดจำนวนลง หรือทำให้จำนวนสินค้าที่มีอยู่ไม่ตรงตามจำนวนที่ปรากฏอยู่ในบัญชีคุมสินค้าไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นโดยการกระทำทางธรรมชาติหรือโดยการกระทำของมนุษย์ก็ตาม

ส่วนพระราชบัญญัติสุราพ.ศ.2493 มาตรา 11 กฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ พ.ศ.2547 ประกอบระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ. 2547 เงื่อนไขดังกล่าวไม่ครอบคลุมถึงกรณีสุราเสียหาย หรือสูญหายตามธรรมชาติ ซึ่งสุราอาจเกิดการสูญหายจากลักษณะธรรมชาติของสุราเอง เช่น การระเหย เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม สินค้าเครื่องดื่มหรือแบตเตอรี่ที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ต้องทำการขนออกจากโรงอุตสาหกรรมแล้วเท่านั้น หรือสุราดังกล่าวนั้นจะต้องทำการขนออกจากโรงงานสุราและเกิดการแปรสภาพไปเอง พร้อมทั้งทำการเสียภาษีเรียบร้อยแล้ว จึงจะได้รับการพิจารณาให้ได้รับการคืนภาษี

เมื่อทำการพิจารณาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้กำหนดไว้เพียง

ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับการคืนภาษีในกรณีที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว โดยไม่มีการกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับการพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ก่อนทำการยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี ทั้งที่จุดการจัดเก็บภาษีหรือจุดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี (Tax Point) ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 10 กำหนดให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม ซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมต้องทำการยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี (Tax Payment) ก่อนที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กล่าวคือ ต้องทำการยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษีก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม ดังนั้น เมื่อพิจารณาประกอบกับรูปแบบการคืนภาษีสรรพสามิตเป็นการทั่วไปในกรณีดังกล่าวนี้หากสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหายภายหลังจากชำระภาษีเรียบร้อยแล้ว ผู้ประกอบอุตสาหกรรมสามารถขอคืนภาษีได้

ส่วนกรณีที่จุดการจัดเก็บภาษีหรือจุดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี (Tax Point) สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบอุตสาหกรรมสามารถยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี (Tax Payment) ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นหรือก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนแล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อนหรือแม้กระทั่งกรณีข้อยกเว้นหลักเกณฑ์ทั่วไปในการยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร สามารถขอขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 14 และการได้รับสิทธิการชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยมีหลักประกันตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 52 ดังนั้น หากสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหายก่อนทำการชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้ประกอบอุตสาหกรรมควรได้รับการพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ดังเช่นประเทศออสเตรเลีย

จากการศึกษาวิเคราะห์หลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ พบว่า ประเทศออสเตรเลียกำหนดเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษี (Remission, Rebate or Refund) หากสินค้านำเข้าแล้วเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพสินค้านำเข้าดังกล่าวถูกปล้นหรือถูกโจรกรรม เกิดการสูญหาย หรือถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งหากพิจารณาจุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) และจุดการชำระภาษี (Tax Payment) ของสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้านั้นไม่ได้เกิดขึ้นพร้อมกัน กล่าวคือ สินค้าที่ผลิตภายในประเทศมีจุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) เกิดขึ้นก่อนมีการขนย้าย

สินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม (Factory) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (The Licensed Premises) เพื่อจำหน่ายหรือเพื่อการบริโภคภายในประเทศ (Delivered for Home Consumption) อันเป็นจุดหมายปลายทางของสินค้า ส่วนจุดการชำระภาษี (Tax Payment) ผู้ผลิตมีหน้าที่ต้องทำการยื่นแบบรายการภาษีและขอชำระภาษีภายในวันที่ 21 ของเดือนถัดไป นับจากวันที่ได้นำสินค้าออกจำหน่ายภายในประเทศ ส่วนในกรณีสินค้านำเข้าจุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) เกิดขึ้นก่อนการขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าเพื่อนำไปจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ทั้งนี้ ผู้ขนย้ายสินค้าต้องทำการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี (Tax Payment) ก่อนขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าภายใน 7 วัน นับจากวันที่สินค้าถูกนำเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต ดังนั้น สินค้าดังกล่าวอาจเกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ มีโอกาสที่จะเกิดขึ้นก่อนทำการเสียภาษี ซึ่งสินค้านี้ยังคงค้างอยู่ในคลังสินค้าระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือกรณีที่เสียภาษีเรียบร้อยแล้ว สินค้าดังกล่าวอาจอยู่ในช่วงระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้าประเทศออสเตรเลียจึงให้สิทธิในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านี้ดังกล่าวได้

ประเทศมาเลเซีย กำหนดเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษี (Remission) สำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ทั้งนี้ จุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) และจุดการชำระภาษี (Tax Payment) เป็นจุดเดียวกัน กล่าวคือ เมื่อมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม (Manufacture) หรือโกดังสินค้าของผู้ผลิต หรือคลังสินค้าสาธารณะ (Public Excise Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) ดังนั้น เมื่อทำการเคลื่อนย้ายสินค้าต้องเสียภาษีทันที จึงต้องทำการตรวจสอบสินค้า หากตรวจพบสินค้าเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สินค้านี้ดังกล่าวมีสิทธิได้รับการพิจารณาจากอธิบดีกรมศุลกากรและสรรพสามิต ให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วน ซึ่งพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษีเฉพาะกรณีที่ยังอยู่ในกระบวนการเก็บรักษาสินค้านั้น

ประเทศสิงคโปร์ กำหนดเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษี (Remission) หากสินค้านี้ดังกล่าวเกิดอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ จนเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย หรือการสูญหายนั้น เกิดจากสินค้าถูกขโมย หรือการสูญหายที่เกิดจากการระเหยของสินค้าในเวลาใด ๆ ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากร ทั้งนี้ จุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) และจุดการชำระภาษี (Tax Payment) เป็นจุดเดียวกัน กล่าวคือ เมื่อมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาล (Government Warehouse) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) ดังนั้น เมื่อทำการเคลื่อนย้ายสินค้า

ต้องเสียภาษีทันที จึงต้องทำการตรวจสอบสินค้า หากตรวจพบสินค้าเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ สินค้าดังกล่าวมีสิทธิได้รับการพิจารณา ให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษี ซึ่งพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษีเฉพาะกรณี ที่ยังอยู่ในกระบวนการเก็บรักษาสินค้าเท่านั้นเช่นเดียวกับประเทศมาเลเซีย

เมื่อทำการพิจารณาเป็นการทั่วไปเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป กำหนดให้การคืนภาษี หรือการเว้นจากภาระภาษีหากสินค้าถูกทำลายหรือสูญหายอย่างสิ้นเชิง ในลักษณะที่ไม่สามารถ ผันกลับคืนมาได้หรือไม่อยู่ในสภาพที่เหมาะสมสำหรับการนำไปใช้ เป็นผลมาจากสภาพ หรือลักษณะอันเป็นปกติวิสัยของสินค้านั้น ๆ หรือสถานการณ์ที่ไม่คาดคิด หรือเกิดจากเหตุสุดวิสัย (Force Majeure) ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวแม้จะทำการกำหนดเป็นการทั่วไป แต่การพิจารณา ลักษณะของสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพนั้น ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจน ทั้งในกรณีการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพโดยการกระทำทางธรรมชาติของสินค้า หรือในกรณีของเหตุสุดวิสัยที่ไม่อาจกล่าวโทษผู้บริโภคได้

โดยภาพรวมแล้ว หลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย ของต่างประเทศนั้น เป็นการพิจารณาการสูญหายหรือความเสียหายไม่เฉพาะจากสภาพของสินค้า หรือการสูญหายหรือเสียหายตามธรรมชาติของสินค้านั้น ๆ เท่านั้น ยังทำการพิจารณาการสูญหาย หรือเสียหายของสินค้าที่เกิดขึ้นโดยการกระทำของมนุษย์ด้วย กล่าวคือ การสูญหาย หรือเกิดความเสียหายของสินค้าที่มีสาเหตุจากการกระทำของมนุษย์ อาจเกิดจากการกระทำ โดยทุจริต เช่น การโจรกรรม หรือการถูกปล้น เป็นต้น ซึ่งประเทศออสเตรเลียและประเทศสิงคโปร์ ได้กำหนดเงื่อนไขดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน นอกจากนี้ ยังนำเหตุแห่งความเสียหายจากเหตุสุดวิสัย ซึ่งประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ ระบุอย่างไว้ชัดเจนว่า “หากสินค้าดังกล่าวเกิดอุบัติเหตุ อันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้” ซึ่งหมายความถึง ความเสียหายที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า ไม่อาจคาดการณ์และคาดหมายได้ พร้อมทั้งเป็นที่ยอมรับได้ในทางภาษีเพื่อทำการขอคืน ภาษีสรรพสามิต ปัญหาในเรื่องการตีความของบทบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ จึงไม่เกิดขึ้น ซึ่งต่างกับหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหายของประเทศไทย ที่โดยภาพรวมแล้วเป็นการพิจารณาความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ หรือการแปรสภาพในลักษณะ การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของสินค้านั้น ๆ เป็นการเฉพาะ และยังไม่มีการขยายขอบเขตให้กว้าง และมีความชัดเจนไปถึงกรณีอื่น ๆ ที่สินค้าอาจเกิดการสูญหายทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษา และกระบวนการขนส่งสินค้า ทั้งนี้ ยังมีประเด็นปัญหาที่ยังคงต้องทำการพิจารณา สำหรับการคืนภาษีสรรพสามิต คือ การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพระหว่างกระบวนการ เก็บรักษาสินค้า รวมทั้งการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า

ที่เกิดจากเหตุสุดวิสัย (*Force Majeure*) อันเป็นเหตุที่เกิดขึ้นและก่อให้เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือบุบสลาย อันเนื่องมาจากปรากฏการณ์ทางธรรมชาติ หรือภัยทางธรรมชาติ ถ้าหากไม่ได้เกิดจากภัยทางธรรมชาติ อาจเกิดจากการกระทำของบุคคลอื่นหรือเกิดจากเหตุการณ์อื่น เข้ามาสอดแทรกหรือแทรกแซงจนก่อให้เกิดความเสียหาย โดยที่ผู้ประกอบการ ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้และไม่ใช้ความผิดของผู้ประกอบการ กล่าวคือ อยู่เหนือการควบคุมหรือเหนือการคาดการณ์ของผู้ประกอบการ เหตุสุดวิสัยดังกล่าวนี้ควรนำมาพิจารณาในส่วนของ การพิสูจน์ความเสียหายของสินค้า ให้ได้รับการคืนภาษีหรือไม่ และพิจารณาการคืนภาษีให้ในระดับไหน ปัญหาดังกล่าวนำไปสู่ปัญหา เรื่องการตีความและทำให้บทบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิตขาดความชัดเจนแน่นอน ส่งผลให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้ทำการจัดเก็บภาษี หรือแม้แต่เจ้าหน้าที่ ผู้ทำการจัดเก็บภาษีด้วยกันเอง นอกจากนี้ ความไม่ชัดเจนดังกล่าวอาจก่อให้เกิดช่องทางการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีในการคืนภาษีดังกล่าวของผู้ประกอบการ หรือแม้กระทั่งการทำงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ขาดความชัดเจนโปร่งใสในขั้นตอนการพิสูจน์ และพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษีจนก่อให้เกิดความเสียหายต่อภาครัฐได้

ประการที่สอง การพิสูจน์การสูญหายหรือความเสียหายดังกล่าว เป็นการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงลักษณะสภาพและคุณสมบัติของสินค้า โดยไม่มีการตรวจสอบ หรือใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ในการตรวจสอบ โดยเฉพาะในกรณีที่มีความจำเป็นในการตรวจสอบ คุณสมบัติทางเคมีของสินค้านั้นๆ ดังนั้น จึงไม่มีหลักฐานทางวิทยาศาสตร์ในการรับรอง ความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ประการที่สุดท้าย คณะกรรมการในการตรวจสอบเอกสารและความเสียหายของสินค้าที่ขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ หรือแม้กระทั่งการพิสูจน์สุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องทำการพิสูจน์ต่อคณะกรรมการที่อธิบดีแต่งตั้งนั้น โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือเจ้าพนักงาน ที่ได้รับมอบหมายในการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญหรือชำนาญการในการพิสูจน์ของคณะกรรมการดังกล่าว ทั้งนี้ ผู้เขียนทำการพิจารณาตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ดังต่อไปนี้

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 กำหนดให้เจ้าหน้าที่สรรพสามิตดังต่อไปนี้ เป็นคณะกรรมการในการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษี

1. คณะกรรมการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ประกอบด้วย

- 1.1 สรรพสามิตพื้นที่ หรือผู้แทน
- 1.2 หัวหน้าฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี หรือผู้แทน
- 1.3 หัวหน้าฝ่ายกฎหมาย หรือผู้แทน

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษี สำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 กำหนดให้เจ้าหน้าที่สรรพสามิตดังต่อไปนี้ เป็นคณะกรรมการในการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษี ซึ่งแบ่งออกเป็นคณะกรรมการสำหรับการบริหารราชการส่วนกลางและคณะกรรมการสำหรับการบริหารราชการส่วนภูมิภาค ดังนี้

1. สำหรับการบริการราชการส่วนกลาง ประกอบด้วย

- 1.1 ผู้อำนวยการกองวิเคราะห์สินค้าและส่วนกลาง หรือผู้แทน
 - 1.2 ผู้อำนวยการส่วนคืน ยกเว้นและลดหย่อนภาษี สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน
 - 1.3 ผู้อำนวยการส่วนควบคุมการผลิตและจำหน่าย สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน
 - 1.4 ผู้อำนวยการส่วนกฎหมายและระเบียบ สำนักกฎหมายหรือผู้แทน
- ทั้งนี้ ผู้แทน ตาม 1.1 1.2 1.3 และ 1.4 ต้องเป็นข้าราชการระดับ 3 ทั่วไป

2. สำหรับการบริการราชการส่วนภูมิภาค ประกอบด้วย

- 2.1 สรรพสามิตจังหวัด หรือผู้แทน
- 2.2 สรรพสามิตอำเภอที่โรงอุตสาหกรรมนั้นตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- 2.3 เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต ตั้งแต่ระดับ 6 ขึ้นไปหรือเจ้าหน้าที่ตรวจสรรพสามิต หรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด

จากที่กล่าวมา ตำแหน่งของคณะกรรมการในการตรวจสอบเอกสาร และสินค้าที่ขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ หรือตำแหน่งของคณะกรรมการที่ทำการพิสูจน์สุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไปนั้น ไม่ได้สะท้อนถึงความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบหรือพิสูจน์ความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพของสินค้า โดยไม่มีเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี หรือนักวิทยาศาสตร์ กลุ่มงานวิเคราะห์สินค้าและของกลาง สำหรับการตรวจสอบหรือพิสูจน์ความเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าที่จะก่อให้เกิดความชัดเจนโปร่งใส หรือความมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบหรือพิสูจน์ อันเป็นการสร้างหลักประกัน ในการคุ้มครองสิทธิของผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบจากสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

5.2.2 หลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชี

การควบคุมกำกับทางบัญชีเป็นการตรวจสอบ เพื่อวัตถุประสงค์ในการคืนภาษี สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ต้องทำการพิจารณาที่ระบบภาษีสรรพสามิต โดยครอบคลุมถึงขอบเขตด้านการบริหารจัดการ อันเป็นการติดตามภาระภาษีสรรพสามิต พิเคราะห์นับตั้งแต่การเกิดภาระภาษีสรรพสามิต เมื่อเกิดภาระภาษีสรรพสามิตแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรทำการบันทึกการคำนวณภาระภาษีในรูปแบบของการบันทึก ลงบัญชี และรายงานภาระภาษีเพื่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ หรือรายงานรายละเอียดการดำเนินการ ที่สามารถตรวจสอบกิจกรรมการดำเนินงานของคลังสินค้า เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย พบว่ามีเพียงการตรวจสอบ สภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี โดยไม่นำความเสียหายของสินค้าจากโรงอุตสาหกรรม ไปทำการตรวจสอบในทางบัญชีให้มีความสอดคล้องกัน กล่าวคือ ไม่มีการทบทวนการตรวจสอบสินค้า (Recheck) ที่พิจารณาถึงการรับสินค้าหรือนำสินค้าออกไปเมื่อไหร่ ลือตสินค้าที่เท่าไร มีความบกพร่องของสินค้าหรือไม่ หรือมีการคาดการณ์การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ ของสินค้าที่อาจเกิดขึ้นได้เมื่อผ่านจุดความรับผิดชอบภาษี อันส่งผลถึงการพิจารณาการคืนภาษี ที่ต้องพิจารณาประกอบกับอัตราภาษีสรรพสามิตที่เกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ว่ามีความแตกต่างกับอัตราภาษีในวันที่คืนภาษีอย่างไร ทั้งนี้ ต้องทราบถึงจำนวนภาษี ที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้เสียภาษีไว้แล้ว เพื่อให้ทราบจำนวนภาษีที่ควรคืนให้สำหรับสินค้า ที่สูญหายหรือเสียหายดังกล่าว ซึ่งหากไม่มีตรวจสอบโดยใช้วิธีการควบคุมกำกับทางบัญชี อย่างเหมาะสมนั้น ก็เท่ากับเป็นการไม่ส่งเสริมหรือไม่พัฒนาระบบการควบคุมตรวจสอบภายใน ของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมให้มีมาตรฐาน ซึ่งก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความผิดพลาด ในการขอคืนภาษีได้ ทั้งยังก่อให้เกิดความไม่โปร่งใสและนำมาซึ่งการแสวงหาผลประโยชน์

จากหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีดังกล่าวเป็นผลให้รัฐสูญเสียรายได้ และเป็นการสะท้อนความไม่มีประสิทธิภาพของระบบการคืนภาษีสรรพสามิต

กล่าวโดยสรุปได้ว่า ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข และการควบคุมกำกับ ในการคืนภาษี ทั้งในส่วนของหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย และหลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชียังไม่สอดคล้องกับหลักของการบริหารจัดการเก็บ ภาษีสรรพสามิตที่ดี ในเรื่องของความชัดเจนแน่นอน (Certainty) ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) และความโปร่งใส (Transparency) ในการบริหารการจัดเก็บภาษี อันนำไปสู่ช่องทางการแสวงหา ผลประโยชน์ทางภาษีได้

5.3 ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

วิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหายที่มีสิทธิขอรับคืนภาษี ซึ่งเป็นสินค้า ที่ผลิตในประเทศยังไม่มี ความชัดเจนมากพอ ทั้งในแง่ของการตรวจสอบการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ พร้อมทั้งการกำหนดเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับการพิสูจน์นั้น ยังไม่เพียงพอ โดยยังไม่มี การกำหนดให้มีหลักฐานการแจ้งความต่อพนักงานสอบสวน ที่มีรายละเอียดชัดเจนเกี่ยวกับสินค้าที่เกิดการสูญหายหรือเสียหาย พร้อมทั้งการสืบสวนสอบสวน หาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกรณีสินค้าดังกล่าวสูญหายหรือเสียหายเท่าที่ควร เอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต การจำหน่าย การเสียภาษี สำเนาเอกสารใบกำกับราคาสินค้า การซื้อขาย ปริมาณการขนส่งสินค้า หลักฐานการขนส่งสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต การบันทึกเกี่ยวกับการผลิต หรือหลักฐานแสดงถึงที่มาที่ไป ของการจำหน่ายสินค้าและการรับสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เอกสารเหล่านี้ควรเก็บไว้ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถ ตรวจสอบเอกสารหลักฐานและบัญชีได้ตลอดเวลา หรือแม้กระทั่งแบบคำขอที่ให้ระบุถึง รายการสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ยังขาดช่องข้อความหลักฐานสำคัญ ที่ใช้ประกอบในการยื่น เช่น เลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียภาษีไว้แล้วสำหรับสินค้าที่จะขอคืนภาษี รวมทั้งยังไม่มี การกำหนดบทบาทหน้าที่ในการพิสูจน์การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้ของสินค้าให้มีความชัดเจน

นอกจากนั้น การขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ไม่มีการกำหนดเรื่องระยะเวลาในการยื่นคำขอหรือระยะเวลาในการพิจารณาการคืนภาษี ว่าสามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาเท่าใด ซึ่งแตกต่างจากประเทศออสเตรเลีย ที่กำหนดให้สินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ภายใต้ข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 2015

(Excise Regulations 2015) ที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้วหรือเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งสินค้าดังกล่าวอยู่ภายใต้การควบคุมของอธิบดี (The Commissioner of Taxation: CEO) ซึ่งผู้ผลิตมีหน้าที่ในการยื่นแบบคำขอในรูปของเอกสารการอนุมัติ ภายในระยะเวลา 12 เดือน หลังจากทำการเสียภาษีเรียบร้อยแล้ว อย่างไรก็ตาม หากสินค้าดังกล่าวสูญหายหรือถูกทำลายโดยสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้าดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น อธิบดี (CEO) ซึ่งทำหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับสินค้า อาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) แทนที่ โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบ

ในกรณีสินค้าสรรพสามิตนำเข้า (Excise Equivalent Goods: EEGs) ภายใต้ข้อบังคับศุลกากร ค.ศ. 2015 (Customs Regulations 2015) กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเกิดการเสื่อมสภาพ หรือถูกทำให้เสียหาย สูญหาย หรือถูกทำลาย โดยให้สิทธิในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษี ตั้งแต่ช่วงก่อนที่สินค้าจะอยู่ภายใต้ความควบคุมของเจ้าหน้าที่ ในขณะที่อยู่ภายใต้การควบคุม และก่อนที่สินค้าจะออกจากการควบคุมของเจ้าหน้าที่ โดยผู้นำเข้าสินค้าสามารถยื่นแบบคำขอทางเอกสารหรือแบบคำขอทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ ระยะเวลาในการยื่นแบบคำขอสำหรับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) จะต้องยื่นก่อนนำสินค้าดังกล่าวออกจากการควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ส่วนการยื่นหรือการทำแบบคำขอสำหรับการขอคืนภาษี (Refund or Rebate) จะต้องทำภายใน 14 วัน หลังจากนำสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม หากสินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือถูกทำลายโดยสิ้นเชิง (Totally Lost or Destroyed) หรือสินค้าดังกล่าวเกิดความเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น อาจพิจารณาให้มีการเว้นจากภาระภาษี (Remission) โดยไม่จำเป็นต้องยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบดังกล่าว

จากที่กล่าวมา ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ทั้งในแง่ของเอกสารหลักฐานต่าง ๆ บทบาทหน้าที่ในการกำหนดการพิสูจน์ความเสียหาย รวมทั้งยังไม่มีกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำขอและทำการพิจารณา ซึ่งการคืนภาษีควรเป็นเรื่องที่มีการกำหนดวันเวลาและวิธีการที่ชัดเจนแน่นอน เพื่อความรวดเร็ว มิฉะนั้นจะเป็นการสร้างภาระต้นทุนแก่ผู้ประกอบการในการปฏิบัติตาม อันเป็นส่วนสำคัญในการบริหารการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและความเป็นมาตรฐานสากล ดังนั้น ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหาย

หรือเสียหายดังกล่าว จึงขัดกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษี ในเรื่องของความชัดเจนแน่นอน (Certainty) และความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ในการบริหารการเก็บภาษี

5.4 ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร

การคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ คืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี โดยมีได้ให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้นำเข้า

ส่วนพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 กำหนดให้เจ้าของสุรามีหน้าที่ในการพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่อธิบดีได้ว่าสุราได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ และได้ส่งคืนโรงงานสุรา โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง จึงจะมีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุรา ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 7 กำหนดให้ผู้ทำสุราหรือผู้ผลิตสุรามีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา โดยต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา ซึ่งต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดว่าด้วยวิธีเกี่ยวกับการผลิตสุรา ตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 5 ทวิ ที่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมกำกับของรัฐ มิใช่ว่าบุคคลใดจะผลิตสุราได้ตามใจชอบ นอกจากนั้น ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 ข้อ 4 ได้นิยามความหมาย คำว่า “เจ้าของสุรา” หมายความว่า เป็นผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสุรา และมีหลักฐานการชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้ ดังนั้น “เจ้าของสุรา” ในทางปฏิบัติจึงเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราที่มีกรรมสิทธิ์ในสุราที่สร้างขึ้นในราชอาณาจักรเท่านั้น และจะต้องมีหลักฐานการเสียภาษี โดยทำการเรียกคืนสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปกลับคืนสู่โรงงานทำสุราและเป็นผู้มีหน้าที่ขอคืนค่าภาษีสุรา โดยมีได้ให้สิทธิประโยชน์ในการขอคืนค่าภาษีสุราในกรณีดังกล่าวแก่ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ประกอบหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ประกอบแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ กำหนดให้คืนภาษีเฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อตกลงการค้าเสรีระหว่างประเทศ หรือข้อตกลงแกตต์ (GATT 1994) ที่ประเทศไทยจะต้องปฏิบัติตามข้อตกลง โดยลดอุปสรรค

ทางการค้าและการกีดกันต่าง ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงการขยายตัวของเศรษฐกิจโลก และการก้าวเข้าสู่บทบาทของการเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) ที่มีวัตถุประสงค์ในการเคลื่อนย้ายบริการเสรี การลงทุน การเคลื่อนย้ายแรงงานเสรี และการเคลื่อนย้ายสินค้าเสรี โดยการสร้างนโยบายการแข่งขันที่ดี และการลงทุนโครงสร้างพื้นฐาน เพื่อส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันของภูมิภาคที่ไม่ถูกปิดเปื้อนโดยทิศทางการปกป้องทางการค้า ซึ่งรวมถึงกระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีในส่วนของการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายภายในประเทศที่ต้องมีการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน

นโยบายการแข่งขันการค้าเสรีที่องค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ได้ผลักดันให้เกิดขึ้นนั้น รวมทั้งการเข้าร่วมเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่มีความต้องการให้เศรษฐกิจเป็นแบบเปิด มุ่งปฏิสัมพันธ์กับประเทศนอกภูมิภาคเป็นผลให้ระดับการเปิดประเทศเพื่อการค้า การลงทุน และการเงินระหว่างประเทศของไทยมีความกว้างขวางมากยิ่งขึ้น บทบาทของผู้นำเข้าอุตสาหกรรมสินค้าที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิตจึงมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมภายในประเทศ เนื่องจากสินค้านำเข้าที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิตดังกล่าว ได้ทำการขยายสัดส่วนทางการตลาดมากขึ้นเรื่อย ๆ ทั้งนี้ สินค้านำเข้าส่วนใหญ่ ได้แก่ สุรา ยาสูบ และรถยนต์ เป็นต้น

เมื่อพิจารณาการคำนวณภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยที่ส่งผลต่อสินค้านำเข้า โดยคิดบนหลักการที่เรียกว่า “ภาษีรวมใน” (Inclusive Tax) กล่าวคือ เป็นการนำภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียมาเป็นฐานในการคำนวณ โดยรวมเข้ากับต้นทุนสินค้าจึงจะทำการคำนวณอัตราภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระจริง ส่งผลให้สินค้านำเข้ามีอัตราภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียจริงสูงกว่าอัตราภาษีตามประกาศ เช่น วิกกี้นำเข้า 40 ดีกรี (%) มีอัตราภาษีตามประกาศ ร้อยละ 50 เมื่อคิดแบบภาษีรวมใน วิกกี้นำเข้าต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราที่แท้จริงสูงถึงร้อยละ 123 ซึ่งมีต้นทุนในการนำเข้าสินค้าสูงกว่าวิกกีที่ผลิตในประเทศ¹⁰ เมื่อสินค้านำเข้าดังกล่าวเกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหายขึ้น การคืนภาษีสรรพสามิตในกรณีดังกล่าว ซึ่งคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ จึงเป็นการเลือกปฏิบัติและสร้างความได้เปรียบเสียเปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจระหว่างผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตภายในประเทศและผู้นำเข้า

หลักการไม่เลือกปฏิบัติระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ หรือหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติ (National Treatment) เป็นหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงการค้าเสรีระหว่างประเทศที่ประเทศไทยจะต้องปฏิบัติตาม ซึ่งปรากฏอยู่ในองค์การความร่วมมือ

¹⁰ ชัยสิทธิ์ อนุชิตวรวงศ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.11 – 52.

ทางเศรษฐกิจที่สำคัญของโลก (General Agreement on Tariff & Trade: GATT) ระบุอยู่ใน มาตรา 3 (Article III) อันเป็นหลักที่สี่บเนื่องมาจากหลักการไม่เลือกปฏิบัติ โดยเป็นการห้าม เลือกปฏิบัติระหว่างสินค้าที่ผลิตภายในประเทศกับสินค้านิตเดียวกันซึ่งนำเข้ามาจากต่างประเทศ โดยระบุตามวรรค 1 วรรค 2 และวรรค 4 ดังนี้

วรรค 1 ระบุว่า “ประเทศภาคีทั้งหลายยอมรับว่า ภาษีภายในประเทศและค่าภาระ ภายในประเทศอื่น ๆ กฎหมายข้อบังคับและข้อกำหนด ซึ่งมีผลกระทบต่อ การขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย หรือการใช้ของสินค้า และข้อบังคับภายในประเทศ เกี่ยวกับปริมาณซึ่งต้องมีการผลม การแปรรูป หรือการใช้สินค้าจำนวนหรือสัดส่วนที่กำหนด ไม่ควรจะนำมาใช้กับสินค้านำเข้า หรือสินค้าที่ผลิตภายในประเทศในลักษณะที่เป็นการคุ้มครอง การผลิตภายในประเทศ”

วรรค 2 ระบุว่า “บรรดาสินค้าของประเทศภาคีใดที่นำเข้ามาในอาณาเขต ของประเทศภาคีอื่นใดจะไม่ถูกเก็บภาษีภายในหรือค่าภาระภายในประเทศไม่ว่าอยู่ในรูปแบบใด ๆ ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม เกินกว่าที่ใช้บังคับอยู่กับสินค้านำเข้าในประเทศไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ยิ่งไปกว่านั้น ประเทศภาคีไม่อาจเรียกเก็บภาษีภายในหรือค่าภาระภายในประเทศอื่น ๆ จากสินค้านำเข้าหรือสินค้านำเข้าในประเทศในลักษณะที่ขัดแย้งกับหลักการที่ระบุไว้ในวรรค 1”

วรรค 4 ระบุว่า “บรรดาสินค้าของประเทศภาคีใดซึ่งนำเข้ามาในอาณาเขต ของประเทศภาคีอื่นใดจะได้รับการปฏิบัติซึ่งไม่ด้อยไปกว่าการปฏิบัติที่ได้ให้แก่สินค้านิตเดียวกัน ซึ่งมีแหล่งกำเนิดภายในประเทศในเรื่องทั้งปวงที่เกี่ยวกับกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดซึ่งกระทบ ต่อการขายภายใน การเสนอขาย การซื้อ การขนส่ง การจำหน่าย การใช้บทบัญญัติของวรรคนี้ จะไม่ห้ามการใช้บังคับค่าภาระในการขนส่งภายในประเทศที่แตกต่างกันซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐาน ของการดำเนินงานทางเศรษฐกิจของวิธีการขนส่ง และมีใช้บนพื้นฐานของสัญชาติของสินค้า”

ตามบทบัญญัติดังกล่าว หากมีการเปิดการค้าเสรีระหว่างประเทศ อันเป็นการสร้าง ตลาดเดียว (Single Market) ประเทศไทยต้องไม่เลือกปฏิบัติด้านภาษีสำหรับสินค้านำเข้า ไม่ว่าจะ เป็นภาษีสรรพสามิต ภาษระเบียบ หรือข้อบังคับต่าง ๆ ควรปฏิบัติให้เหมือนกัน ไม่ขึ้นกับว่าสินค้านั้น ๆ ผลิตในประเทศหรือนำเข้า กล่าวคือ เป็นการสร้างหลักประกัน เมื่อสินค้านำเข้าผ่านพรมแดนเข้ามาแล้วยังได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันไม่ว่าจะเป็นสินค้านำเข้า หรือสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ นอกจากนั้น ยังเป็นการสร้างตลาดที่มีการแข่งขันให้กับสินค้านำเข้า

เมื่อเทียบเคียงกับสินค้าชนิดเดียวกันที่ผลิตภายในประเทศ อันเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรา 3 ที่ต้องการสร้างสภาพตลาดที่มีการแข่งขัน (Competitive Condition) ¹¹

การพิจารณาว่า การปฏิบัติใด ๆ จะขัดกับหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาว่าความสามารถในการแข่งขันของสินค้านำเข้าเมื่อเทียบเคียงกับสินค้าชนิดเดียวกันที่ผลิตภายในประเทศได้รับผลกระทบจากการปฏิบัตินั้นหรือไม่ แม้การปฏิบัติต่อสินค้าที่ผลิตภายในประเทศจะดีกว่าการปฏิบัติต่อสินค้าชนิดเดียวกันที่นำเข้าเพียงเล็กน้อย เมื่อพิจารณาในเชิงปริมาณของสินค้าที่ผลิตภายในประเทศอาจไม่ได้ก่อให้เกิดผลดีกว่าอย่างมีประสิทธิภาพ (not effectively) หรือไม่ส่งผลใด ๆ ทางการค้าก็ตาม (trade effect) การปฏิบัติที่ก่อให้เกิดผลกระทบเพียงเล็กน้อยต่อสินค้านำเข้านั้น ก็ถือได้ว่า เป็นการปฏิบัติที่แตกต่างกันอันขัดต่อหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติแล้ว

ตัวอย่าง คดี US Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages (มิถุนายน 1992) เป็นกรณีที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ลดภาษีสรรพสามิตให้แก่เบียร์บางชนิดที่ผลิตภายในประเทศ โดยประเทศสหรัฐอเมริกาอ้างว่า ภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากเบียร์บางชนิดซึ่งผลิตภายในประเทศ มีอัตราลดลงเพียง 1.5 % จากภาษีสรรพสามิตที่เก็บตามปกติ และเบียร์บางชนิดที่ผลิตภายในประเทศ ก็ได้รับผลประโยชน์จากการลดภาษีนี้มากกว่า 1 % ดังนั้น การลดภาษีดังกล่าวจึงมิใช่การเลือกปฏิบัติต่อเบียร์นำเข้าและมีใช้การคุ้มครองเบียร์บางชนิดที่ผลิตภายในประเทศ ท้ายที่สุดคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีคำตัดสินว่า การกระทำของประเทศสหรัฐอเมริกาขัดต่อหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติ เพราะมาตรา 3 ต้องการสร้างสภาพตลาดที่มีการแข่งขัน โดยมีได้วางเงื่อนไขเกี่ยวกับการก่อให้เกิดผลทางการค้าแต่อย่างใด¹²

กรณีพิพาททางการค้าระหว่างประเทศฟิลิปปินส์กับสมาชิกสหภาพยุโรป และประเทศสหรัฐอเมริกาทำการเรียกร้อง โดยหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้านำเข้าของประเทศฟิลิปปินส์ขัดกับหลักเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก (WTO) ซึ่งประเทศฟิลิปปินส์ได้นำมาตรการภาษีสรรพสามิตมาบังคับใช้ในลักษณะที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การผลิตสุราภายในประเทศที่นำวัตถุดิบจากท้องถิ่นมาเป็นส่วนผสม ได้แก่ น้ำตาล ปาล์ม เพื่อผ่านกรรมวิธีการกลั่นกับส่วนผสมอย่างอื่นให้มีปริมาณแอลกอฮอล์ที่แตกต่างกัน เช่น เหล้าแต่งกลิ่น วิสกี้ บรั่นดี วอดก้า และเตกีล่า รัฐบาลจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละต่ำ ในขณะที่สุรานำเข้าที่ผลิตจากวัตถุดิบประเภทอื่น เช่น วิสกี้ที่ผลิตจากข้าวสาลี รัฐบาลจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละที่สูงกว่าสุราที่ผลิตภายในประเทศ

¹¹ ทัชชมัย (ฤกษ์สุด) ทองอุไร, กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ : GATT และ WTO : บททั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 4. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน 2556), น.126.

¹² พึ่งอ้าง, น.127.

ประมาณ 10 – 40 เท่า ดังนั้น ตั้งแต่ปี 2546 เป็นต้นมาจึงทำให้สุรานำเข้าจากต่างประเทศ รวมถึงการนำเข้าจากประเทศสหรัฐอเมริกา มีปริมาณการขายในตลาดไม่เกินร้อยละ 5 ซึ่งสหภาพยุโรปมองว่ารัฐบาลฟิลิปปินส์เลือกปฏิบัติในการนำระบบภาษีมาใช้บังคับ ซึ่งเป็นการเพิ่มยอดขายให้กับตลาดภายในประเทศ แต่กลับใช้เครื่องมือของรัฐบาลเพื่อป้องกันการแพร่หลายสินค้านำเข้าจากต่างประเทศในทางอ้อม ทั้งนี้ จากประเด็นดังกล่าวคณะลูกขุนแห่งองค์การการค้าโลก (WTO) พบว่าเป็นการละเมิดกฎของข้อตกลงทั่วไปเกี่ยวกับภาษีศุลกากร และการค้า หรือ GATT 1994 อันเป็นการเลือกปฏิบัติและเป็นการกีดกันทางการค้าในทางอ้อมที่ไม่ก่อให้เกิดการแข่งขันอย่างสูงสุด¹³

สำหรับกรณีพิพาททางการค้าระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ประเทศสหรัฐอเมริการ้องเรียนประเทศไทยทำการจำกัดการนำเข้าและการเลือกปฏิบัติในการเก็บภาษีท้องถิ่นระหว่างบุหรี่ยาน้ำเข้าและบุหรี่ยาสูบที่ผลิตภายในประเทศ ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 มาตรา 27 ห้ามนำเข้าหรือส่งออกเมล็ดพันธุ์และผลิตภัณฑ์ยาสูบทุกประเภท กำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตที่แตกต่างกันระหว่างบุหรี่ยาสูบที่ผลิตในประเทศและที่ผลิตจากต่างประเทศ ยกเว้นภาษีการค้าแก่ผู้ผลิตภายในประเทศ แต่ทำการจัดเก็บภาษีการค้าจากบุหรี่ยาน้ำเข้า ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้ร้องเรียนต่อ GATT ในปลายเดือนธันวาคม 2532 ว่าประเทศไทยละเมิดข้อตกลง GATT ข้อ 2 กล่าวคือ การห้ามนำเข้าบุหรี่ยาสูบ และการเลือกปฏิบัติในการเก็บภาษีสรรพสามิต ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงขอให้ไทยเปิดการค้าเสรีในการนำเข้า การลงทุนและการโฆษณาบุหรี่ยาสูบ¹⁴

จากตัวอย่างและกรณีพิพาททางการค้าระหว่างประเทศทั้งของประเทศไทย และต่างประเทศที่ผู้เขียนยกขึ้นมาแล้วนั้น สะท้อนให้เห็นว่าการแข่งขันทางการค้าที่เกิดขึ้นในยุคเสรีที่มีการแข่งขันกันอย่างสูงนั้น กระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ไม่ว่าจะส่วนใดก็ตาม หรือแม้กระทั่งในส่วนของ การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ซึ่งยังคงอยู่ภายใต้บทบัญญัติกฎหมายเดิม โดยคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น การปฏิบัติต่อคู่แข่งทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศกับผู้นำเข้าที่มีสถานะเป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษีสรรพสามิตอย่างเดียวกัน

¹³ ยาริกา เรืองศิริ และ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร, “กฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก (WTO) ขัดกับหลักเกณฑ์การเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้านำเข้าของฟิลิปปินส์,” สรรพากรสาส์น 59, ฉ. 3 (มีนาคม 2555): น.95 – 96.

¹⁴ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, “องค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO),” สืบค้นเมื่อวันที่ 26 สิงหาคม 2558, <http://e-book.ram.edu/e-book/e/EC451/Chapter 2.pdf>

หากยังปฏิบัติไม่เท่าเทียมกันหรือปฏิบัติที่แตกต่างกัน โดยไม่อยู่บนฐานของหลักการหรือข้อตกลง GATT 1994 หรือไม่ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของการเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่มุ่งหวังในการพัฒนาทางเศรษฐกิจอย่างเท่าเทียม และมุ่งสร้างปฏิสัมพันธ์กับประเทศภายนอกภูมิภาคอย่างมีพลวัต¹⁵ พร้อมทั้งต้องการดึงดูดการค้าการลงทุนจากต่างประเทศให้มากยิ่งขึ้น บทบัญญัติดังกล่าวอาจกลายเป็นปัจจัยที่ก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบทางการค้าและการลงทุนได้

นอกจากปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร กล่าวคือ ไม่ทำการคืนภาษีสรรพสามิตให้กับสินค้านำเข้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ และเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ยังมีปัญหาที่ต้องทำการพิจารณา คือ กรณีสินค้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร และเกิดการเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ไม่ว่าจะสินค้านั้นจะทำการผลิตภายในประเทศ และทำการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร โดยมีได้จำกัดว่าผู้ส่งออกเป็นผู้ใด กล่าวคือ อาจจะเป็นผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้านั้นขึ้น หรือบุคคลอื่นที่ เป็นผู้ส่งออก สำหรับกรณีที่มีการซื้อขายสินค้ากันหลายทอดก็ได้ หรือกรณีของสินค้านำเข้าและประสงค์จะส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร (Re-exported Goods) ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 105¹⁶ ประกอบกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2482 (ฉบับที่ 9) มาตรา 19¹⁷

¹⁵ International Tax and Investment Center, คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558), น.15.

¹⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 105 บัญญัติว่า “สินค้านำเข้าซึ่งได้เสียภาษีแล้ว หากส่งกลับออกไปให้คืนภาษีให้แก่ผู้นำเข้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และในอัตราส่วนเดียวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

¹⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2482 มาตรา 19 บัญญัติว่า “ของใดที่พิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ว่าเป็นของรายเดียวกันกับที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และเสียอากรแล้ว ถ้าส่งกลับออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ให้คืนเงินอากรขาเข้าให้แก่ผู้นำของเข้าไว้ในสิบส่วนหรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาท ของจำนวนที่ได้เรียกเก็บไว้ โดยคำนวณตามใบขนสินค้าขาออกแต่ละฉบับแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

เป็นกรณีที่ผู้นำเข้าได้นำสินค้าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ.2527 เข้ามาในราชอาณาจักรและต่อมาได้ส่งสินค้านั้นกลับออกไปนอกราชอาณาจักรในสภาพเดิม กฎหมายจึงกำหนดให้คืนภาษีแก่ผู้นำเข้า แต่การคืนภาษีต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2482 (ฉบับที่ 9) มาตรา 19¹⁸ อย่างไรก็ตาม หากสินค้านั้นไม่สามารถส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร และทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้ว สินค้านั้นก่อให้เกิดการเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้ระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า หรือเกิดจากเหตุสุดวิสัยที่ผู้นำเข้าไม่สามารถคาดการณ์ได้ เช่น สินค้าเกิดไฟไหม้ ระเบิด เป็นต้น กรณีดังกล่าวนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ยังไม่มีการกำหนด สิทธิประโยชน์การคืนภาษีในกรณีดังกล่าวให้ครอบคลุมถึงสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ และทำการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร หรือสินค้านำเข้าและประสงค์จะส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร (Re-exported Goods)

สำหรับพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. มาตรา 11 ในทางปฏิบัติกำหนดให้เฉพาะ ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราที่มีกรรมสิทธิ์ในสุราที่ทำขึ้นในราชอาณาจักรเท่านั้น สามารถขอคืน ค่าภาษีสุราหากสุราแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ซึ่งไม่ครอบคลุมถึงสุรา ที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรที่มีการซื้อขายสุรากันหลายทอด หรือสุราที่มีการเปลี่ยนมือไปแล้ว และทำการส่งออกไป และสุรานั้นเสียหาย เสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเอง จนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

(ก) ระหว่างที่อยู่ในราชอาณาจักร ของนั้นมิได้ใช้ประโยชน์ด้วยประการใด ๆ เว้นแต่เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งของนั้นกลับออกไป และมีได้เปลี่ยนแปลงรูปลักษณะใด ๆ

(ข) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ค) ของนั้นได้ส่งกลับออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันนำเข้า และ

(ง) ต้องขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไป

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งของกลับออกไป การจัดทำ และยื่นเอกสารต่าง ๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่น ๆ เกี่ยวกับการขอคืนเงินอากรนี้”

¹⁸ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.224.

ผู้เขียนจึงทำการพิจารณาข้อดี ข้อเสียของการกำหนดให้สินค้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ไม่ว่าจะสินค้านำเข้าและประเทศจะส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร (Re-exported Goods) ได้รับการคืนภาษีในกรณีที่สินค้านำเข้าดังกล่าวไม่สามารถส่งออกออกไปนอกราชอาณาจักรได้ เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานได้ หรือกรณีสุราที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร และสุราดังกล่าวเสียหาย เสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป สามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ข้อดี สร้างความเป็นธรรมให้กับผู้ส่งออกสินค้าไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการที่ทำการส่งสินค้าออกไป หรือผู้ส่งออกสินค้าที่ทำการซื้อขายสินค้ากันหลายทอด หรือผู้นำเข้าที่ประเทศจะส่งสินค้ากลับออกไป ซึ่งถือว่าได้ทำการส่งสินค้านำเข้าออกไปจริง และไม่เป็นการลงโทษบุคคลดังกล่าวโดยสุจริต อันเป็นไปตามหลักการของภาษีการบริโภคที่เมื่อไม่มีการบริโภคสินค้าภายในประเทศ เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้งานได้ หรือสุราเสียหาย เสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป จึงควรได้รับการคืนภาษี และไม่ขัดกับหลักการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี ในเรื่องหลักความเป็นธรรม หรือหลักความเสมอภาค (Equity) พร้อมทั้งเป็นการปฏิบัติที่ไม่ขัดกับหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติตามข้อตกลงทางการค้าหรือข้อตกลงแกตต์ (GATT 1994)

ข้อเสีย เกิดความยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บภาษี ในเรื่องของการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับการควบคุมตรวจสอบ และการพิสูจน์หลักฐานต่าง ๆ ซึ่งจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่รัฐต้องสูญเสีย

จากการศึกษาวิเคราะห์หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ ได้กำหนดประเภทสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวได้อย่างครอบคลุมถึงสินค้านำเข้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้สินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีศุลกากรที่เทียบเท่าภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Customs Duty) ภายใต้กฎหมายศุลกากรทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ในกรณีของสินค้าที่ยังไม่ได้เสียภาษี หรือสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต (Refund or Rebate) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายในกรณีของสินค้าที่ได้ทำการเสียภาษีเรียบร้อยแล้ว

สำหรับประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ ใช้หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายอย่างเดียวกัน โดยกำหนดให้สินค้านำเข้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษี และยังไม่ได้ทำการเสียภาษีได้รับการเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิต (Remission) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ทั้งนี้ ประเทศมาเลเซียยังกำหนดให้สินค้าที่ส่งออก

ไปนอกราชอาณาจักร และสินค้านำเข้าและได้ส่งกลับออกไป (Re – Exported Goods) ได้รับการเว้นจากภาระภาษีหากสินค้าดังกล่าวเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย ในระหว่างที่อยู่ในราชอาณาจักรและไม่สามารถส่งกลับออกไปได้

จากที่กล่าวมาข้างต้น หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหาย หรือเสียหายของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งคืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น กล่าวคือ เป็นการให้สิทธิประโยชน์ ในการคืนภาษีในกรณีดังกล่าวเฉพาะผู้ประกอบการภายในประเทศ ซึ่งมีขอบเขตและเงื่อนไข ที่แคบกว่าประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ ส่งผลให้เกิดการแข่งขัน ระหว่างผู้ประกอบการกับผู้นำเข้าอย่างไม่เป็นธรรม หรือแม้กระทั่งผู้ส่งออกสินค้า ไม่ได้รับการคืนภาษีในกรณีที่สินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ถือได้ว่าหลักเกณฑ์ในการคืนภาษีสรรพสามิตดังกล่าวสร้างความได้เปรียบเสียเปรียบทางการค้า อันเป็นการไม่ประสานสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งขัดกับข้อตกลงการค้าเสรีระหว่างประเทศ หรือข้อตกลง GATT 1994 อีกทั้งยังขัดกับหลักการ บริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี ในเรื่องของหลักความเป็นธรรมหรือหลักความเสมอภาค (Equity) โดยเป็นการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการสินค้าประเภทเดียวกัน ไม่ว่าจะผลิตในราชอาณาจักรหรือสินค้านำเข้าควรใช้หลักเกณฑ์เดียวกันเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกัน

ทั้งนี้ ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อ 3.2 ประเภทของสินค้าที่สามารถขอคืนภาษี อันเนื่องมาจากสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ในส่วนของ 3.2.1 เครื่องดื่ม ปัจจุบันกรมสรรพสามิต ได้มีการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้า เครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่ม ที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล โดยประกาศกรมฉบับนี้ได้มีการทบทวน และปรับปรุงหลักเกณฑ์เพิ่มเติมจากประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าข้อกำหนดในประกาศ กรมสรรพสามิตที่ทำการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวยังคงมีปัญหาที่ค้างอยู่ สรุปได้ดังต่อไปนี้

(1) ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ไม่ได้กำหนดนิยามความหมายของคำว่า “สินค้าสูญหาย” “สินค้าเสียหาย” และ “สินค้าเสื่อมคุณภาพ” ที่เป็นนิยามความหมายทั่วไป เพื่อใช้ประกอบการพิจารณา และเงื่อนไขที่กำหนดให้คืนภาษีนั้นกำหนดเพียงลักษณะของสินค้า

เครื่องดัดที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ในทางกายภาพหรือจากสภาพของสินค้า โดยไม่ทำการขยายขอบเขตไปถึงสินค้าเครื่องดัดสูญหาย นอกจากนี้ สินค้าเครื่องดัดที่จะได้รับคืนภาษีต้องเป็นสินค้าเครื่องดัดที่ขนออกจากโรงอุตสาหกรรมแล้วเท่านั้น หากสินค้าเครื่องดัดสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าก็ไม่เข้าเงื่อนไขในการพิจารณาขอคืนภาษี

(2) ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้กำหนดให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในประเทศเท่านั้น ที่มีสิทธิได้รับการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เนื่องจากกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี โดยไม่ครอบคลุมไปถึงผู้นำเข้าสินค้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ และสินค้านี้ดังกล่าว เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ รวมทั้งกรณีสินค้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร และเกิดการเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ไม่ว่าสินค้านี้ดังกล่าวจะทำการผลิตภายในประเทศและทำการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร หรือกรณีของสินค้านำเข้าและประสงค์จะส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร (Re-exported Goods)

(3) เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่เป็นคณะกรรมการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี ไม่มีการกำหนดให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน หรือนักวิทยาศาสตร์ของกลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลางร่วมตรวจสอบ

(4) ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ไม่มีการกำหนดเอกสารและหลักฐานในทางวิทยาศาสตร์หรือรายงานการรับรองในการตรวจสอบสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ จากหน่วยงานที่มีความชำนาญและมีความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบคุณสมบัติหรือสภาพสินค้าเครื่องดัด ภายใต้การดูแลของกลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง กรมสรรพสามิต หรือหลักฐานการแจ้งความต่อพนักงานสอบสวนในกรณีสินค้าเกิดความเสียหายในระหว่างกระบวนการขนส่ง หรือหลักฐานแสดงถึงที่มาที่ไปของการจำหน่ายสินค้าและการรับสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นอกจากนี้ ในส่วนของแบบคำขอที่ให้ระบุถึงรายการสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ไม่มีการระบุถึงเลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียภาษีไว้แล้วสำหรับสินค้าที่จะขอคืนภาษี

(5) ไม่มีการกำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่เป็นคณะกรรมการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี ในกรณีที่เห็นเป็นการสมควรสามารถเรียกเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติมกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

(6) ไม่มีการกำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานสรรพสามิตในการเรียกคืนภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หากภายหลังปรากฏว่าการพิสูจน์สินค้ากรณีดังกล่าวเป็นเท็จ

จากที่กล่าวมาปัญหาทั้งหมดที่ได้ทำการศึกษาวิเคราะห์นี้ ผู้เขียนได้ทำการเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาไว้ในบทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป



บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ประเทศไทยทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการ ซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ทั้งนี้ ยังมีกฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะสำหรับสินค้าสุรา ยาสูบ และไฟ คือ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ตามลำดับ โดยวัตถุประสงค์เดิมในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพียงเพื่อมุ่งเน้นการหารายได้เข้ารัฐ อย่างไรก็ตาม เมื่อสภาพเศรษฐกิจและสังคมเปลี่ยนแปลงไป ปรัชญาพื้นฐานของภาษีสรรพสามิต วัตถุประสงค์และความสำคัญของภาษีสรรพสามิตได้พัฒนาและเปลี่ยนแปลงไปเช่นเดียวกัน โดยทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เพื่อปรับเปลี่ยนและควบคุมพฤติกรรมของผู้บริโภค หรือแม้กระทั่งควบคุมการผลิต หรือวัตถุประสงค์ด้านสิ่งแวดล้อม โดยคำนึงถึงต้นทุนทางสังคมของผลกระทบภายนอกเป็นหลัก นอกจากนั้นภาษีสรรพสามิตยังมีความสำคัญในการสร้างแรงจูงใจให้กับผู้ประกอบการเพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมทางการค้าและการลงทุน พร้อมทั้งเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันอุตสาหกรรม รัฐจึงกำหนดโครงสร้างภาษีสรรพสามิต ในส่วนของสิทธิที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงได้รับ ในเรื่องการคืนภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ซึ่งเป็นมาตรการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อบุคคลหรือองค์กรที่พึงได้รับสิทธิประโยชน์นั้นทั้งทางตรงหรือทางอ้อม ด้วยเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ สังคม หรือเหตุผลอื่นใด ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยผู้ประกอบการเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี โดยเฉพาะสินค้าที่ผลิตในประเทศ ประเภทสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ทั้งนี้ ต้องทำการพิสูจน์ความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย

หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 โดยพิจารณาการเกิดความเสียหายกับภาชนะบรรจุสินค้า และการเสื่อมคุณภาพ พิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพหรือคุณสมบัติของเครื่องดื่มและแบตเตอรี่ที่เปลี่ยนแปลงไป จนไม่สามารถนำมาบริโภคหรือไม่สามารถนำมาใช้การได้

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 กำหนดให้การคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่มีการแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไป โดยกฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 และระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 โดยให้อำนาจอธิบดีในการกำหนดรายละเอียดและคุณสมบัติของสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ซึ่งพิจารณาเฉพาะการเปลี่ยนแปลงคุณสมบัติทั่วไปของสุราและคุณลักษณะทางเคมีเท่านั้น

จากการศึกษาและทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ พบว่า ประเทศออสเตรเลีย กำหนดให้สินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1901 (Excise Act 1901) และข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ.2015 (Excise Regulations 2015) และสินค้านำเข้า (Excise Equivalent Goods: EEGs) ตามข้อบังคับศุลกากร ค.ศ.2015 (Customs Regulations 2015) ได้รับการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษี หากสินค้านี้ดังกล่าวเกิดการเสื่อมสภาพหรือถูกทำให้เสียหาย ถูกโจรกรรม สูญหาย ถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งสินค้านี้ดังกล่าวอยู่ภายใต้การควบคุมของคณะกรรมการภาษีทางภาษี (The Commissioner of Taxation: CEO) โดยผู้ผลิตและผู้นำเข้าสินค้าเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี โดยสินค้านี้ดังกล่าวทำการเสียภาษีสรรพสามิตเรียบร้อยแล้วหรือเป็นสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

ประเทศมาเลเซีย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1976 (Excise Act 1976) กำหนดให้ผู้ผลิตสำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศและผู้นำเข้าสินค้า เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี หากสินค้านี้ดังกล่าวเกิดการสูญหาย เสียหาย ถูกทำลาย หรือได้รับอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เกิดขึ้นไม่ว่าเวลาใดก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากการควบคุมของสรรพสามิต นอกจากนี้ กำหนดให้มีการคืนภาษีสำหรับสินค้านำเข้าและส่งกลับออกไปอีกครั้ง หากเกิดการเสื่อมสภาพ เสียหาย หรือถูกทำลาย โดยทำการตรวจสอบต่อหน้าเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดี (Senior Officer of Excise)

ประเทศสิงคโปร์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (บทที่ 70) (Customs Act (Chapter 70)) กำหนดให้ผู้ผลิตสำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศและผู้นำเข้าสินค้าเป็นผู้มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี หากสินค้านี้ดังกล่าวเกิดอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

จนเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือถูกทำลาย หรือการสูญหายนั้นเกิดจากสินค้าถูกขโมย หรือการสูญหายที่เกิดจากการระเหยของสินค้า ในเวลาใด ๆ ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้า ออกจากการควบคุมของศุลกากร

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ของประเทศไทย พบประเด็นปัญหาต่าง ๆ หลายประการ ดังนี้

ประเด็นแรก พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) กำหนดให้สินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่เสียไปแล้ว และต่อมาสินค้านั้นเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ กำหนดให้เพียงสินค้า 2 ประเภท คือ สินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่โดยยังไม่ครอบคลุมถึง สินค้าประเภทอื่น หากเกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นอกจากนั้น ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคืนค่าแสตมป์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ การกำหนดสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งให้มีสิทธิได้รับคืนภาษีเป็นการเฉพาะ ดังกล่าว จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสินค้าประเภทอื่น เนื่องจากมีภาระภาษีตกค้างรวมอยู่ในต้นทุนการผลิต จึงทำให้ไม่สามารถแข่งขันทางการค้า อันเป็นการไม่ส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ของการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี

ประเด็นที่สอง ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ ยังไม่มีความชัดเจนและไม่กว้างอย่างเพียงพอในหลักเกณฑ์ในการพิจารณา กรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย และหลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชีที่เป็นไปอย่าง ไม่เหมาะสม โดยพบว่า หลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหายยังไม่ครอบคลุมถึง กรณีสินค้าสูญหายโดยการกระทำทางธรรมชาติหรือโดยการกระทำของมนุษย์ที่อาจเกิดขึ้น ในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า ทั้งนี้ การสูญหาย หรือเสียหายที่เกิดจากเหตุสุดวิสัยอันเนื่องมาจากภัยธรรมชาติ ควรนำมาพิจารณา ในส่วนของการพิสูจน์การสูญหายหรือเสียหายของสินค้าให้ได้รับการคืนภาษีหรือไม่ ปัญหาดังกล่าวนำไปสู่ปัญหาเรื่องการตีความและทำให้บทบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิต ขาดความชัดเจนแน่นอน ส่วนเรื่องตรวจสอบการสูญหายหรือเสียหายของสินค้า ในกรณีที่มีความจำเป็นที่ต้องตรวจสอบคุณสมบัติทางเคมี ยังไม่มีการใช้เครื่องมือในทางวิทยาศาสตร์ ในการตรวจสอบ และในส่วนของคณะกรรมการในการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษี หรือควบคุมการทำลายสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพนั้น ยังไม่มีความเชี่ยวชาญ หรือชำนาญการเพียงพอ หรือแม้กระทั่งการพิสูจน์สุรชาติแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไป

คณะกรรมการที่ทำการพิสูจน์ยังไม่มีภาระบุตำแหน่งให้มีความชัดเจน ส่งผลให้การตรวจสอบสินค้าดังกล่าวไม่มีความน่าเชื่อถืออย่างเพียงพอ นอกจากนี้ การตรวจสอบสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี ซึ่งไม่มีการตรวจสอบหลักฐานทางบัญชี หรือตรวจสอบรายงานการดำเนินการเกี่ยวกับกิจกรรมการดำเนินงานของคลังสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการนำสินค้าเข้าออกหรือปริมาณของสินค้า อันเป็นการติดตามภาระภาษีที่ทำให้สามารถคืนภาษีได้อย่างถูกต้อง การคืนภาษีโดยไม่มีตรวจสอบหลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชีอย่างเหมาะสมดังกล่าวเป็นการสะท้อนความไม่มีประสิทธิภาพของระบบการคืนภาษีสรรพสามิต

ประเด็นที่สาม ปัญหาวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหายยังไม่มีมีความชัดเจนมากพอทั้งในแง่ของการตรวจสอบการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งการกำหนดเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับการพิสูจน์นั้นยังไม่เพียงพอ รวมทั้งยังไม่มีกำหนดบทบาทหน้าที่ในการพิสูจน์การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าให้มีความชัดเจน นอกจากนี้ ยังไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำขอหรือระยะเวลาในการพิจารณาการคืนภาษีว่าสามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาเท่าใด อันเป็นการสะท้อนถึงความไม่ชัดเจน ความไม่มีประสิทธิภาพ และไม่มีความเป็นมาตรฐานสากลในการสร้างมาตรฐานการปฏิบัติงาน

ประเด็นสุดท้าย การคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 คืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับการคืนภาษี นอกจากนี้ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ประกอบแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ กำหนดให้เฉพาะเจ้าของสุรา ซึ่งเป็นผู้ผลิตสุราในราชอาณาจักรที่ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรานั้นที่สามารถขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวได้ โดยมีได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ต่อสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการส่งออกป้อนราชอาณาจักร ดังเช่นประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ อันเป็นการขัดต่อหลักบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดีในเรื่องของความเสมอภาค และเป็นการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อตกลงการค้าเสรีระหว่างประเทศ หรือข้อตกลง GATT 1994 ที่ประเทศไทยได้เข้าเป็นประเทศภาคีในองค์การการค้าโลก (World Trade Organization)

6.2 ข้อเสนอแนะ

เพื่อให้บทบัญญัติการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับสภาพการณ์ของเศรษฐกิจและสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาสภาพปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย และนำมาวิเคราะห์เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาอย่างเป็นระบบแบบบูรณาการ โดยคำนึงผลกระทบทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผลกระทบของบทบัญญัติกฎหมาย ต่อประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ เพื่อก่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ สร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบอุตสาหกรรมและผู้นำเข้า พร้อมทั้งกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิต ในส่วนของการคืนภาษีสรรพสามิตดังกล่าวยังต้องให้ความสำคัญกับความสามารถในการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศด้วย โดยทำการเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน แบ่งเป็นประเด็นดังต่อไปนี้

6.2.1 การคืนภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายให้ครอบคลุม สินค้าประเภทอื่น

ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ไม่ครอบคลุมสินค้าประเภทอื่น ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบอุตสาหกรรม สินค้าประเภทอื่นที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และไม่ปฏิบัติตามหลักของภาษีการบริโภค ที่สินค้าหากเกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย ซึ่งไม่มีการบริโภคเกิดขึ้นย่อมสมควร ได้รับการคืนภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าดังกล่าว พร้อมทั้งก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้บริโภค เนื่องจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่มีภาระภาษีในกรณีของสินค้าสูญหายหรือเสียหาย สามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้มากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงทำการเสนอแนะแนวทาง ในการแก้ไขปัญหาบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคหนึ่ง เดิมบัญญัติว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้า ที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้”

ผู้เขียนจึงเห็นสมควรทำการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคหนึ่ง เป็นดังนี้ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์ จะส่งสินค้ากลับออกไป มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว สำหรับสินค้าทุกประเภท ที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้”

นอกจากนั้น เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดประเภทสินค้าไว้ในกฎกระทรวง ซึ่งเดิมกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) กำหนดให้เพียงสินค้า 2 ประเภท ที่ได้รับการคืนภาษีสรรพสามิต เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ กล่าวคือ สินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นสมควรทำการแก้ไขกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) โดยกำหนดให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวครอบคลุมไปยังสินค้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 หากสินค้านี้ดังกล่าวสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และกำหนดวิธีการและเงื่อนไขเป็นการทั่วไปในการขอคืนภาษี ทั้งนี้ ตามภาคผนวก ข (ร่าง) กฎกระทรวงกำหนดประเภทสินค้า และกำหนดวิธีการและเงื่อนไข เป็นการทั่วไปที่ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์ จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้

สำหรับบทบัญญัติที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการเฉพาะ กับสินค้าสุราและยาสูบ ซึ่งจัดเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ตามลำดับ เพื่อให้การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอื่น นอกเหนือจากสินค้าที่ทำการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 แล้วนั้น ผู้เขียนจึงเห็นสมควรทำการแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ดังต่อไปนี้

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 เดิมบัญญัติว่า “สุราซึ่งได้ทำการขนออกจากโรงงานสุราที่ได้รับอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ ถ้าเจ้าของสุราพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดี ได้ว่า ได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ และได้ส่งคืนโรงงานสุราโดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง เจ้าของสุรานั้นมีสิทธิจะได้รับคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่ส่งคืนนั้น” เพื่อให้การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ครอบคลุมถึงสินค้าสุรา จึงทำการแก้ไขบทบัญญัตินี้ดังต่อไปนี้

แก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 บัญญัติว่า “สุราซึ่งได้ทำการ เสียค่าภาษีสุราตามพระราชบัญญัตินี้แล้วนั้น ถ้าผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา หรือเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลบออกไป พิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่อธิบดีได้ว่า สุราเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา หรือเจ้าของสุราหรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลบออกไป นั้นมีสิทธิจะได้รับคืนค่าภาษีสุรา” ทั้งนี้ ผู้เขียนได้ทำการร่างกฎกระทรวง ตามภาคผนวก ฉ

(ร่าง) กฎกระทรวงสุรา กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้

ส่วนพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 เดิมไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ผู้เขียนจึงเห็นสมควรทำการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนของกรให้สิทธิผู้ประกอบการ ยาสูบ หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบ กลับออกไปได้รับการคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งเป็นไปตามความเห็นของโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง ที่มีความเห็นว่าจะไม่ควรถูกกำหนดให้สินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งมีสิทธิได้รับการคืนภาษีหรือยกเว้นภาษี เป็นการเฉพาะอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม¹ ดังนั้น จึงควรตราพระราชบัญญัติเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 มาตรา.....บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียค่าแสดมภ์ยาสูบ หรือเจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไป มีสิทธิได้รับคืนค่าแสดมภ์ยาสูบที่เสียไว้แล้ว ถ้าผู้มีหน้าที่เสียค่าแสดมภ์ยาสูบ หรือเจ้าของยาเส้น หรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไป พิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่อธิบดี ได้ว่า ยาเส้นหรือยาสูบได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยปฏิบัติตามวิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง” ทั้งนี้ ผู้เขียนได้ทำการร่างกฎกระทรวง ตามภาคผนวก ก (ร่าง) กฎกระทรวงยาเส้นหรือยาสูบกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้ มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ ไม่ว่าจะประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ ซึ่งกำหนดให้ครอบคลุม สินค้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ในกรณีของสินค้าที่ยังไม่ได้เสียภาษี หรือสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต (Refund or Rebate) สำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายในกรณีของสินค้าที่ได้ทำการเสียภาษีเรียบร้อยแล้ว พร้อมทั้งยังกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขอย่างเดียวกันในการเว้นจากภาระภาษี หรือขอคืนภาษีดังกล่าว อันเป็นไปตามหลักการบริหารภาษีสรรพสามิตที่ดี เรื่องหลักความเป็นธรรม หรือหลักความเสมอภาค (Equity) และเป็นตามวัตถุประสงค์ของการเป็นสมาชิกประชาคม เศรษฐกิจอาเซียนที่ต้องการส่งเสริมขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการ

¹ หนังสือแสดงความคิดเห็นต่อร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติ, มกราคม 2557.

ผู้นำเข้า เจ้าของสินค้า และผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปให้สูงขึ้นและก่อให้เกิดศักยภาพอย่างเพียงพอในการพัฒนาเศรษฐกิจอย่างเท่าเทียมกัน

6.2.2 การปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ

ปัญหาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษี และการควบคุมกำกับ ซึ่งเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหาย ซึ่งยังไม่มีมีความชัดเจนแน่นอนและกว้างอย่างเพียงพอ นอกจากนั้น หลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชี ยังมีความไม่โปร่งใสในกระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีในส่วนของกรณีคืนภาษี ผู้เขียนจึงได้เสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหา ดังต่อไปนี้

6.2.2.1 การปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหาย หรือเสียหาย

ผู้เขียนขอทำการเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาในส่วนของหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหายหรือเสียหายให้ครอบคลุมถึงกรณีสินค้าสูญหาย ดังต่อไปนี้

ประการแรก เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีสินค้าสูญหาย หรือเสียหาย ตามประกาศกรมสรรพสามิตที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขอคืนภาษี เฉพาะกรณีสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และสินค้านี้ต้องทำการขนออกจากโรงอุตสาหกรรมแล้วเท่านั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงจะได้รับการพิจารณาให้ได้รับคืนภาษีที่เสียไปแล้ว เพื่อให้ครอบคลุมกรณีสินค้าสูญหาย และครอบคลุมทั้งกรณีที่เกิดขึ้นระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า ผู้เขียนขอเสนอแนะให้ทำการคืนภาษีในทุกกรณี ไม่ว่าสินค้านี้เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เกิดขึ้นระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า อันเนื่องมาจากเหตุสุดวิสัย (*Force Majeure*) เว้นแต่เป็นกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง อย่างไรก็ตาม การพิจารณาให้คืนภาษีที่อยู่ในระหว่างกระบวนการขนส่งนั้นไม่ควรอยู่ในขั้นตอนของการครอบครองผู้ค้าปลีก เนื่องจากทำการพิสูจน์ได้ยากและการคืนภาษีตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว ควรใช้หลักปันส่วน (*Apportion Principle*) อันเป็นหลักยุติธรรมตามธรรมชาติ ที่กำหนดให้คืนภาษีตามส่วนของความเสียหาย อันเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ ที่กำหนดให้คืนภาษีทั้งหมดหากสินค้านี้สูญหายหรือเสียหายทั้งหมด และคืนภาษีบางส่วนเฉพาะส่วนของความเสียหายที่เกิดขึ้นกับสินค้า

ทั้งนี้ สินค้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 สามารถเกิดการสูญหายหรือเสียหาย อันเป็นเหตุการณ์แทรกแซงที่เกิดขึ้นจนก่อให้เกิดการสูญหายหรือเกิดความเสียหาย กับสินค้าดังกล่าวได้ นอกจากนั้น สินค้ายังสามารถเกิดการเสื่อมคุณภาพขึ้นได้ ซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่สามารถ ทำการควบคุมได้และสินค้าบางประเภทโดยธรรมชาติแล้วสามารถเกิดการเสื่อมคุณภาพ จนทำให้คุณสมบัติหรือสภาพของสินค้าไม่สามารถผันกลับคืนมาได้หรือไม่อยู่ในสภาพดั้งเดิม ที่จะสามารถนำมาใช้บริโภคได้ กล่าวคือ อยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ โดยกรณีของสินค้าเสื่อมคุณภาพ พิจารณาที่ลักษณะของสินค้าที่สามารถเกิดการเสื่อมคุณภาพ ตามธรรมชาติหรือตามปกติวิสัยของสินค้านั้นได้ นอกจากสินค้าเครื่องดื่มและแบตเตอรี่แล้ว ผู้เขียนเห็นว่า สินค้าประเภทอื่นที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 สามารถเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ นั้น ได้แก่ สุรา ยาสูบ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เป็นต้น

เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับข้อเสนอแนะข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นสมควร แก้ไขกฎกระทรวงฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ที่อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 และมาตรา 104 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 โดยเพิ่มเติมกำหนดวิธีการและเงื่อนไข เป็นการทั่วไปสำหรับสินค้าที่ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่าย หรือบริโภคภายในประเทศ โดยกำหนดไว้ใน

“ข้อ 2 สินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องเป็นสินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งในระหว่างกระบวนการ เก็บรักษาสินค้าหรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิด ของผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุ อันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง”

ส่วนสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวนี้มาบังคับใช้โดยอนุโลม โดยที่สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร เกิดขึ้นได้เฉพาะกรณีสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เนื่องจาก สินค้าสูญหาย ไม่สามารถทำการส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักรได้ (Re - Exported) กล่าวคือ สินค้าที่ส่งออก นอกราชอาณาจักร ไม่ว่าจะสินค้านั้นจะทำการผลิตภายในประเทศ หรือเป็นสินค้านำเข้า และส่งกลับออกไปอีกครั้ง เกิดการเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องเป็นสินค้า ที่เกิดการเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า หรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของเจ้าของสินค้า

หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุ อันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่เจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ตามภาคผนวก ข (ร่าง) กฎกระทรวง กำหนดประเภทสินค้า และกำหนดวิธีการและเงื่อนไขเป็นการทั่วไปที่ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

นอกจากนั้น ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555² และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542 ไม่มีการกำหนดนิยามความหมายของสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือสินค้าเสื่อมคุณภาพเป็นการทั่วไป ทำให้ประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติที่สามารถพิจารณาเพื่อการทั่วไป สำหรับสินค้าประเภทอื่นในกรณีสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ ซึ่งสามารถเกิดขึ้นได้กับสินค้าทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังนั้น เพื่อให้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวเกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงเห็นสมควรแก้ไข โดยเพิ่มนิยามของคำว่า “สินค้าสูญหาย” “สินค้าเสียหาย” และ “สินค้าเสื่อมคุณภาพ” เพื่อให้มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ของต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ ที่กำหนดลักษณะสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ อันเป็นหลักการทั่วไปในการพิจารณา โดยกำหนดไว้ใน ข้อ 1 และข้อ 2 ดังนี้

“ข้อ 1 ในประกาศนี้

“สินค้าสูญหาย” หมายถึง สินค้าหมดไป ลื่นไป หรือสูญหายไป ด้วยเหตุต่าง ๆ ไม่ว่าสินค้านั้นสูญหายโดยสิ้นเชิงจากภัยธรรมชาติหรือการสูญหายตามธรรมชาติ ของสินค้านั้น ๆ เช่น การระเหย เป็นต้น

² ปัจจุบันกรมสรรพสามิตได้มีการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล

“สินค้าเสียหาย” หมายถึง สินค้าที่เกิดการเสื่อมเสียหรือเสียหาย ในเนื้อหาของวัตถุจากสภาพตามปกติ จนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น หรือไม่อยู่ในสภาพที่สมควรนำมาใช้

“สินค้าเสื่อมคุณภาพ” หมายถึง สินค้าเดิมที่ไม่ได้เป็นสินค้าเสื่อมคุณภาพ แต่ด้วยระยะเวลาหรือโดยธรรมชาติของสินค้าทำให้ส่วนประกอบในตัวสินค้าเกิดการเสื่อมคุณภาพ หรือคุณภาพของสินค้านั้นลดลงทางด้านกายภาพ จนเกิดการสูญเสียคุณค่าหรือคุณสมบัติ และไม่สามารถผันกลับคืนมาได้”

“ข้อ 2 เครื่องดื่มที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า จะได้รับการพิจารณาให้ได้รับคืนภาษีที่ได้ชำระภาษีสรรพสามิตไว้แล้วต้องเป็นเครื่องดื่ม ที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) เครื่องดื่มที่ภาชนะบรรจุเสียหายโดยแตก รั่ว บวมไม่เป็นรูปทรง จนไม่สามารถนำมาใช้บริโภคได้ และต้องมีเครื่องหมายแสดงการเสียหายชัดเจนในสภาพที่ปกติ และจะต้องติดแนบกับภาชนะบรรจุโดยยังไม่มี การถูกเปิดแยกออกจากกัน

(2) เครื่องดื่มที่เสื่อมคุณภาพ เครื่องดื่มที่หมดอายุจนไม่สามารถนำมาใช้ เป็นเครื่องดื่มได้

(2.1) เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดใส เช่น ขวดเครื่องดื่ม นั้นต้องมีลักษณะสีของเครื่องดื่มเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คีน จางลงหรือเข้มขึ้นขึ้น

(2.2) เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดทึบ เช่น กระจ่าง กล่อง ภาชนะบรรจุนั้นต้องมีลักษณะบวม มีเครื่องดื่มซึมออกมาจากภาชนะ ภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม

ทั้งนี้ สินค้าเครื่องดื่มที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้ต้องเป็นสินค้าเครื่องดื่มที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง”

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวให้นำมาบังคับใช้โดยอนุโลม กับเครื่องดื่มที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และเกิดการเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ที่เจ้าของสินค้า และผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับการคืนภาษี ตามภาคผนวก ข (ร่าง) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษี สรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

สำหรับพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ประกอบกฎกระทรวง กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเอง จนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 และระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติ ในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ. 2547 ที่กำหนดให้สุราที่สามารถขอรับคืนภาษีได้นั้นต้องเป็นสุราที่ได้ทำการขนออกจากโรงงานสุรา เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับข้อเสนอนั้นข้างต้นและสินค้าสุราสามารถเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติได้ ผู้เขียนจึงเห็นสมควรแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 เดิมบัญญัติว่า “สุราซึ่งได้ทำการขนออกจากโรงงานสุราที่ได้รับอนุญาต ตามพระราชบัญญัตินี้ ถ้าเจ้าของสุราพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีได้ว่า ได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควร จะใช้ดื่มต่อไปได้ และได้ส่งคืนโรงงานสุราโดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง เจ้าของสุรานั้นมีสิทธิจะได้รับคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่ส่งคืนนั้น” โดยใช้ข้อความดังนี้แทน พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 “สุราซึ่งได้ทำการเสียค่าภาษีสุราตามพระราชบัญญัตินี้ แล้วนั้น ถ้าผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา หรือเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลั้บออกไป พิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่อธิบดีได้ว่า สุราเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไข ที่กำหนดในกฎกระทรวง ผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา หรือเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์ จะส่งสุรากลั้บออกไปนั้น มีสิทธิจะได้รับคืนค่าภาษีสุรา”

นอกจากนั้น ผู้เขียนยังได้ทำการแก้ไขกฎกระทรวงกำหนดวิธีการ และเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 และระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุรา ที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ. 2547 โดยกำหนดเพิ่มเติมลักษณะของสุรา ที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ เช่น การระเหย หรือหมดอายุ เป็นต้น พิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ร่างกฎกระทรวงสุรา โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2510 กำหนดไว้ว่า

“ข้อ 2 สุราที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ต้องเป็นสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

- (1) ลีกลิ้น รล หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรามีสภาพเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม
- (2) ชุ่นหรือมีตะกอน

(3) เกิดการระเหย

(4) หมดอายุ

(5) มีคุณลักษณะทางเคมีวัตถุเจือปนอาหาร หรือสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่อธิบดีประกาศกำหนด

ทั้งนี้ สุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องเป็นสุราที่สูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า หรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง” ตามภาคผนวก ฅ (ร่าง) กฎกระทรวงสุรากำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

ส่วนร่างระเบียบกรมสรรพสามิต เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา โดยอาศัยอำนาจ (ร่าง) กฎกระทรวงสุรากำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป กำหนดไว้ใน

“ข้อ 4 ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร จะขอคืนค่าภาษีสุราได้ ต้องเป็นสุราที่ได้ชำระภาษีแล้วและสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมสภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังนี้

4.1 สี หรือกลิ่น หรือรส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรา มีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิม

4.2 ชุ่น หรือมีตะกอน

4.3 ระเหย

4.4 หมดอายุ

4.5 มีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่อธิบดีประกาศกำหนด

ทั้งนี้ สุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องเป็นสุราที่สูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ

ตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า หรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง”

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวให้นำมาบังคับใช้โดยอนุโลมกับสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และเกิดการเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลับออกไปนั้นมีสิทธิจะได้รับคืนค่าภาษีสุราตามภาคผนวก ญ (ร่าง) ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยแนวปฏิบัติการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

สำหรับพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 เพื่อให้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขอคืนค่าแสตมป์ยาสูบให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งกำหนดลักษณะของยาเส้นหรือยาสูบที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ผู้เขียนจึงได้ทำการร่างกฎกระทรวงยาเส้นหรือยาสูบ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 กำหนดไว้ใน

“ข้อ 3 ยาเส้นหรือยาสูบที่จะขอคืนค่าแสตมป์ยาสูบได้นั้นต้องเป็นยาเส้นหรือยาสูบที่ผลิตมาแล้วไม่เกิน 1 ปี นับตั้งแต่วันผลิตจนถึงวันยื่นคำขอคืนค่าแสตมป์ยาสูบ และต้องเป็นยาเส้นหรือยาสูบที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

- (1) สีกระดากของมวดยาเส้นหรือยาสูบมีการเปลี่ยนสภาพไปจากเดิม
- (2) กลิ่นของยาเส้นหรือยาสูบเปลี่ยนและรสชาติมีการเปลี่ยนแปลง
- (3) หมดอายุ

ทั้งนี้ ยาเส้นหรือยาสูบนั้น ต้องเป็นยาเส้นหรือยาสูบที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า หรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่เป็นกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้าจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง”

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวนี้ใช้บังคับโดยอนุโลมกับยาเส้นหรือยาสูบที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่เจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไป มีสิทธิได้รับคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ ตามภาคผนวก ก (ร่าง) กฎกระทรวงยาเส้นหรือยาสูบ กำหนดวิธีการและเงื่อนไข ในการขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้ มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของต่างประเทศ ในส่วนของนิยามสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายไม่ว่าจะเป็นประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์นั้น โดยภาพรวมแล้วพระราชบัญญัติและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ไม่มีการกำหนดนิยามของสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ กำหนดเพียงเงื่อนไขในการเว้นจากภาระภาษีหรือคืนภาษี (Remission, Refund or Rebate) หากสินค้านี้สูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ สินค้าดังกล่าวถูกปล้น หรือถูกโจรกรรม หรือถูกทำลาย หรือไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์ หรือแม้กระทั่งอุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้นอกจากนั้น ประเทศสิงคโปร์ ยังทำการกำหนดเงื่อนไขในการยกเว้นภาษี หากสินค้านี้ดังกล่าวเกิดการสูญหายที่เกิดจากการระเหยของสินค้าในเวลาใด ๆ ก่อนมีการเคลื่อนย้ายสินค้า ออกจากการควบคุมของศุลกากร ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นหลักเกณฑ์ทั่วไปที่นำไปปรับใช้ได้กับสินค้าทุกประเภทดังเช่นบทบัญญัติของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ได้ทำการกำหนดเป็นการทั่วไป แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีความชัดเจนทั้งในกรณีการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพในทางกายภาพของสินค้า กล่าวคือ เป็นผลมาจากสภาพโดยธรรมชาติ หรือปกติวิสัยของสินค้านั้น ๆ หรือเกิดจากสถานการณ์ที่ไม่คาดคิด หรือเกิดจากเหตุสุดวิสัย (Force Majeure) ที่ไม่อาจกล่าวโทษผู้บริโภคได้

ส่วนกรณีการพิจารณาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 กำหนดว่าด้วยการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ กำหนดไว้เพียงให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษี ในกรณีที่ทำการเสียภาษีสรรพสามิตไว้เรียบร้อยแล้ว โดยไม่มีการกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับการพิจารณาให้ได้รับการเว้นจากภาระภาษีผู้เขียนจึงเห็นว่า การเว้นจากภาระภาษี (Remission) เมื่อพิจารณาตามกฎหมายสรรพสามิตของประเทศไทย ไม่มีการกำหนดไว้โดยตรง แต่พิจารณาได้ว่า เมื่อความรับผิดชอบในทางภาษีเกิดขึ้นแล้ว เพียงแต่การเสียภาษียังไม่เกิดขึ้น เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถยื่นแบบรายการภาษี และการชำระภาษี (Tax Payment) ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่ความรับผิดชอบ

ในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น กรณีดังกล่าวนี้หากสินค้าเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ ในช่วงระยะเวลาก่อนการเสียภาษี ก็เห็นควรให้ได้รับการพิจารณาการเว้นจากภาระภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าสูญหายหรือเสียหายได้

ประการที่สอง การพิสูจน์การสูญหาย หรือเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้ของสินค้านั้น ให้ทำการตรวจสอบลักษณะการเปลี่ยนแปลงสภาพทางกายภาพ หรือตรวจสอบการชำรุดภายในของสินค้า หรือในกรณีที่มีความจำเป็นในการตรวจสอบคุณสมบัติทางเคมีของสินค้า ผู้เขียนขอเสนอแนะให้ทำการตรวจสอบในทางวิทยาศาสตร์ เพื่อให้มีหลักฐานทางวิทยาศาสตร์ในการรับรองการสูญหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้า

ประการที่สุดท้าย คณะกรรมการในการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นั้นไม่ได้สะท้อนถึงความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบหรือพิสูจน์ความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพของสินค้า ผู้เขียนจึงขอเสนอให้หน่วยงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบสภาพสินค้า เข้าร่วมเป็นคณะกรรมการเพิ่มเติมในส่วนการตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารและสภาพสินค้า เช่น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้า ในทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งเป็นนักวิทยาศาสตร์ กลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ เป็นต้น

6.2.2.2 การปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ในการควบคุมกำกับทางบัญชี

ปัญหาการควบคุมตรวจสอบทางบัญชีนี้ เป็นเรื่องของกรมไม่ นำ การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าจากโรงอุตสาหกรรม ไปทำการตรวจสอบในทางบัญชีให้มีความสอดคล้องกัน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนและโปร่งใส ในการควบคุมกำกับทางบัญชี ผู้เขียนจึงทำการเสนอแนะแนวทางการแก้ไข ปัญหา โดยกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าสำหรับสินค้าที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่าย หรือบริโภคภายในประเทศ ส่วนกรณีสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรและสินค้านี้ดังกล่าวเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ให้เจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป จัดทำบัญชีและรายงานต่าง ๆ ซึ่งผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีควรจัดทำและเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของการคืนภาษีนั้น ต้องทราบถึงจำนวนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว ให้มีความสอดคล้องกับจำนวนภาษีที่จ่ายจริง เพื่อให้ทราบถึงจำนวนภาษีที่ควรคืนให้ สำหรับสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป มีหน้าที่ต้องเสียภาษี จัดทำบันทึกการคำนวณภาระภาษีในรูปแบบคลังสินค้า รายงานการรับสินค้า หรือการขนส่งสินค้า

ผ่านจุดความรับผิดชอบทางภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งสามารถให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวได้ นอกจากนี้ยังสามารถเปิดโอกาสให้มีการรายงานเพิ่มเติมได้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดภาระในการจัดทำเอกสารที่ใช้ในการรายงานข้อมูลที่ซ้ำซ้อนกันอยู่ การยื่นเอกสารเพื่อการตรวจสอบดังกล่าวควรอยู่ในรูปแบบที่สมดุลระหว่างการควบคุมตรวจสอบกับการลดต้นทุนและเพิ่มความสะดวกของผู้เสียภาษี กรมสรรพสามิตจึงควรนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ประโยชน์ให้มากขึ้น โดยใช้ฐานข้อมูลเดิมของผู้เสียภาษีที่มีอยู่แล้วเป็นฐานในการสร้างข้อมูลและเอกสารในการตรวจสอบทางบัญชี อันเป็นการสร้างความรวดเร็วในการทำงาน พร้อมทั้งเป็นการส่งเสริมและพัฒนาระบบการควบคุมตรวจสอบทางบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ

6.2.3 การปรับปรุงแก้ไขวิธีการพิสูจน์สินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย

วิธีการพิสูจน์ความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้าที่มีสิทธิขอรับคืนภาษี ต้องกำหนดการยื่นเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับการพิสูจน์ให้มากยิ่งขึ้น โดยต้องมีหนังสือแจ้งความไม่ว่าการสูญหายหรือเสียหายของสินค้าจะเกิดขึ้นในกรณีใด ซึ่งกำหนดรายละเอียดที่ชัดเจนเกี่ยวกับสินค้าเกิดการสูญหายหรือเสียหาย เอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต การจำหน่าย การชำระภาษี สำเนาเอกสารใบกำกับราคาสินค้าการซื้อการขาย ปริมาณการขนส่งสินค้า หลักฐานการขนส่งสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต การบันทึกเกี่ยวกับการผลิต และหลักฐานที่แสดงถึงที่มาที่ไปการจำหน่ายและการรับคืนสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เอกสารเหล่านี้ควรเก็บไว้ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบเอกสารหลักฐานและบัญชีได้ตลอดเวลา และควรทำการเชื่อมโยงข้อมูลทางภาษีด้วยเทคโนโลยีสารสนเทศระหว่างผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและกรมสรรพสามิต เพื่อทำการตรวจสอบการจำหน่ายและเสียภาษีของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ นอกจากนี้ ในส่วนของแบบคำขอที่ให้ระบุถึงรายการสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เดิมยังขาดช่องข้อความหลักฐานสำคัญที่ใช้ประกอบในการยื่น เช่น เลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียภาษีไว้แล้วสำหรับสินค้าที่จะขอคืนภาษี ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะให้ทำการระบุเลขที่ใบเสร็จดังกล่าวไว้ท้ายตารางแบบคำขอ

ส่วนบทบาทหน้าที่ในการพิสูจน์ การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้านั้น ควรกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า สำหรับสินค้าที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ส่วนกรณีสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรและสินค้านี้ดังกล่าวเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ให้เจ้าของสินค้าหรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปทำการพิสูจน์หรือมีหลักฐานการพิสูจน์ ต่อหน้าคณะกรรมการในการตรวจสอบสินค้า ทั้งนี้ ในกรณีสินค้าสูญหาย หากปรากฏในภายหลังว่าการพิสูจน์การสูญหายของสินค้านี้ดังกล่าวเป็นเท็จ เกิดจากการจงใจในการทุจริตของผู้ขอคืนภาษี

กรณีดังกล่าวนี้ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพสามิตในการเรียกคืนเงินภาษี พร้อมทั้งประเมินเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ โดยอัตราเบี้ยปรับและเงินเพิ่มกำหนดตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

อย่างไรก็ตาม ในกรณีสุราและยาเส้นหรือยาสูบสูญหาย หากปรากฏในภายหลังว่าการพิสูจน์การสูญหายของสุราและยาเส้นหรือยาสูบดังกล่าวเป็นเท็จ เกิดจากการจงใจในการทุจริตของผู้ขอคืนค่าภาษีสุราหรือผู้ขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ กรณีดังกล่าวนี้ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพสามิตในการเรียกคืนเงินค่าภาษีสุรา หรือเรียกคืนค่าแสดมภ์ยาสูบได้ ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ไม่มีบทบัญญัติในการให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพสามิตประเมินเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ผู้เขียนจึงขอเสนอให้ทำการกำหนดดอกเบี้ยเพื่อเป็นการทดแทนการชำระหนี้ที่ไม่ถูกต้อง ส่วนในเรื่องอัตราดอกเบี้ยนั้น ให้พิจารณาตามบทบัญญัติทั่วไป ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 7 บัญญัติว่า “ถ้าจะต้องเสียดอกเบี้ยแก่กันและกันได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยไว้โดยนิติกรรม หรือโดยบทกฎหมายอันชัดแจ้งให้ใช้อัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี” ดังนั้น ในกรณีของสุราและยาสูบจึงกำหนดให้คิดอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันทราบถึงสินค้าสูญหายเป็นเท็จ

ในกรณี que เห็นเป็นการสมควร เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่เป็นคณะกรรมการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สามารถเรียกเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติม ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป ต้องนำเอกสารหรือหลักฐานในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตภายในกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตสั่ง แต่ไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำสั่งเป็นหนังสือ ในกรณีที่มีเหตุสมควร อธิบดีมีอำนาจขยายกำหนดเวลาดังกล่าวให้ได้ หากผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานสรรพสามิตภายในกำหนดเวลาที่กำหนด หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีได้ขยายให้ ให้ระงับการพิจารณาการยื่นคำขอคืนภาษีและการอนุมัติทำลายสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

นอกจากนั้น การขอคืนภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย ควรกำหนดระยะเวลาที่เหมาะสมในการยื่นคำขอหรือระยะเวลาในการพิจารณาการคืนภาษี เพื่อสร้างความชัดเจนและควมมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งความเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติงาน เนื่องจากระยะเวลาในการยื่นคำขอดังกล่าว เป็นระยะเวลาหรืออายุความในการให้สิทธิในการขอคืนภาษีหากทำการชำระภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว ดังเช่น ประเทศออสเตรเลีย ที่กำหนดให้สินค้าที่ผลิตในประเทศทำการยื่นแบบคำขอและเอกสารประกอบสำหรับการขอคืนภาษี (Refund or Rebate) กับอธิบดี (CEO) ต้องยื่นภายในระยะเวลา 12 เดือน หรือกรณีสินค้านำเข้า

กำหนดให้ยื่นหรือการทำแบบคำขอสำหรับการขอคืนภาษี (Refund or Rebate) จะต้องทำภายใน 14 วัน หลังจากนำสินค้าออกจากการควบคุมของศุลกากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำขอในการขอคืนภาษีก็เพื่อเป็นการป้องกันการทุจริต

ผู้เขียนจึงเสนอให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า สำหรับสินค้าที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ และสินค้าได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ให้ยื่นแบบคำขอภายในระยะเวลา 1 ปี นับตั้งแต่วันที่สินค้าได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ส่วนกรณีสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และสินค้านำเข้าที่สูญหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ให้เจ้าของสินค้าหรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป ยื่นแบบคำขอภายในระยะเวลา 1 ปี นับตั้งแต่วันที่สินค้าได้สูญหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เช่นเดียวกัน กำหนดระยะเวลาดังกล่าวนี้เป็นระยะเวลาที่มีความเหมาะสม เนื่องจากหากให้ระยะเวลานานเกินไปอาจเป็นภาระในเรื่องการตรวจสอบเอกสาร

6.2.4 การคืนภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย คืนภาษีให้กับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรและสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร

ปัญหาการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย คืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกัน อันเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้นำเข้า ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสินค้าที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ นอกจากนั้น ยังเป็นการการเลือกปฏิบัติกับเจ้าของสินค้าและผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปในกรณีสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรและเกิดการเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในการแข่งขันทางการค้า ทั้งนี้ เป็นผลมาจากบทบัญญัติกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดให้การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้คืนภาษีให้เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเท่านั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษี ตามบทบัญญัติที่ว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรม มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้”

ผู้เขียนจึงทำการเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาให้สอดคล้องกับข้อตกลง GATT 1994 ที่ประเทศไทยจะต้องปฏิบัติตามข้อตกลง โดยลดอุปสรรคทางการค้า และการกีดกันต่าง ๆ นั้น พร้อมทั้งสร้างนโยบายการแข่งขันที่ดี โดยไม่ทำการเลือกปฏิบัติ และไม่บิดเบือนการแข่งขันในทิศทางของการปกป้องทางการค้า อันเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ที่ประเทศในกลุ่มสมาชิกควรปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน

โดยเห็นสมควรทำการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคหนึ่ง เป็นดังนี้ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าทุกประเภทที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้” ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดให้ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์ จะส่งสินค้ากลับออกไป” มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว ผู้เขียนจึงขอเสนอให้ทำการแก้ไข กฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ซึ่งเดิมกำหนดเพียงประเภทสินค้าที่ผู้ประกอบการ มีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ โดยไม่มีการกำหนดวิธีการและเงื่อนไข เป็นการทั่วไป

ผู้เขียนจึงได้ทำการร่างกฎกระทรวง โดยอาศัยอำนาจตามความใน มาตรา 5 และมาตรา 104 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 กำหนดให้ “ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า” ซึ่งถือว่าอยู่ในสถานะ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี” เช่นเดียวกัน เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการคืนภาษีในกรณีสินค้านั้นมีวัตถุประสงค์ในการจำหน่าย หรือบริโภคภายในประเทศและเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยกำหนดไว้ใน

“ข้อ 1 ให้สินค้าทุกประเภทที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้”

ส่วนกรณีสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรและเกิดการเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่กำหนดให้ “เจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้า กลับออกไป” มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วนั้น ทั้งนี้ เจ้าของสินค้า อาจหมายถึง ผู้ประกอบการผลิตสินค้าที่ผลิตในประเทศ หรือบุคคลอื่นใดก็ได้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น ซึ่งอาจเกิดจากการซื้อขายกันหลายทอด และมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร โดยได้กำหนดไว้ในร่างกฎกระทรวงดังกล่าว ดังนี้

“ข้อ 10 ในกรณีสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และให้นำวิธีการและเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 - ข้อ 8 ของกฎกระทรวงฉบับนี้มาบังคับใช้โดยอนุโลม”

ทั้งนี้ ตามภาคผนวก ข (ร่าง) กฎกระทรวงกำหนดประเภทสินค้า และกำหนดวิธีการและเงื่อนไขเป็นการทั่วไปที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

นอกจากนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคสอง กำหนดให้การขอรับคืนภาษีให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งอธิบดีได้ออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2555 และประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542³ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับการแก้ไข พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 104 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดให้ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป” มีสิทธิได้รับคืนภาษี ที่ได้เสียไว้แล้ว และการแก้ไขกฎกระทรวง ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542) ตามร่างกฎกระทรวง กำหนดประเภทสินค้า และกำหนดวิธีการและเงื่อนไขเป็นการทั่วไปที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ผู้เขียนจึงได้ทำการร่างประกาศกรมสรรพสามิต เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ สำหรับเครื่องดื่มที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่าย หรือบริโภคภายในประเทศ โดยกำหนดไว้ใน

³ สินค้าแบตเตอรี่ ปัจจุบันได้มีการยกร่างประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้การคืนภาษีสำหรับสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และให้สอดคล้องกับโครงสร้าง การแบ่งส่วนราชการกรมสรรพสามิตจึงอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 104 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 แต่ยังไม่มีการประกาศในราชกิจจานุเบกษา

“ข้อ 2 เครื่องดื่มที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าจะได้รับการพิจารณา ให้ได้รับคืนภาษีที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว ต้องเป็นเครื่องดื่มที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้”

ส่วนกรณีสินค้าเครื่องดื่มที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรและเกิดการเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่กำหนดให้ “เจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้า กลับออกไป” มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วนั้น ผู้เขียนได้นิยามความหมาย “เจ้าของสินค้า” กำหนดไว้ในข้อ 1 และได้กำหนดให้นำวิธีการและเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม ดังเช่นกรณีสินค้าเครื่องดื่มที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่าย หรือบริโภคภายในประเทศ กำหนดไว้ในข้อ 10 ตามร่างประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าว ตามลำดับ ดังนี้

ข้อ 1 ในประกาศนี้

“เจ้าของสินค้า” หมายถึง ผู้มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าเครื่องดื่มที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรและสินค้าเครื่องดื่มเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งมีหลักฐานการเสียภาษีที่ระบุไว้ในข้อ 4 ของประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้

ข้อ 10 ในกรณีสินค้าเครื่องดื่มที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และให้นำวิธีการและเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 - ข้อ 9 ของประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ทั้งนี้ ตามภาคผนวก ซ (ร่าง) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

สำหรับพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ประกอบกฎกระทรวง กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเอง จนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 และระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติ ในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 ในทางปฏิบัติกำหนดให้ “เจ้าของสุรา” หมายถึง ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราที่มีกรรมสิทธิ์ในสุรา ที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักรเท่านั้นและจะต้องมีหลักฐานการชำระภาษี จึงจะเป็นผู้มีสิทธิ ได้รับการคืนค่าภาษีสุรา โดยมิได้ขยายความเป็นเจ้าของสุราให้ครอบคลุมถึงผู้นำสุรา เข้ามาในราชอาณาจักร ที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายหรือบริโภคสุรารภายในประเทศ ซึ่งอยู่ในฐานะเดียวกันกับผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา คือ “ผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา” นอกจากนั้น ยังไม่ครอบคลุมถึงเจ้าของสุราที่มีกรรมสิทธิ์ในสุราที่ซื้อขายกันหลายทอด

และนำสุราส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลับอกไป เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับบุคคลดังกล่าว

ผู้เขียนจึงเห็นสมควรทำการแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 เดิมบัญญัติว่า “สุราซึ่งได้ขออนุญาตจากโรงงานสุราที่ได้รับอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ ถ้าเจ้าของสุราได้พิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีได้ว่า ได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป และได้ส่งคืนโรงงานสุรา โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง เจ้าของสุรานั้นมีสิทธิที่จะได้รับคืนค่าภาษีสำหรับสุราที่ส่งคืนนั้น” โดยใช้ข้อความดังนี้แทนพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 “สุราซึ่งได้ทำการเสียค่าภาษีสุราตามพระราชบัญญัตินี้แล้วนั้น ถ้าผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา หรือเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลับอกไป พิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่อธิบดีได้ว่า สุราเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปได้ โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา หรือเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลับอกไปนั้น มีสิทธิจะได้รับคืนค่าภาษีสุรา”

นอกจากนั้น เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับการแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 11 ที่กำหนดให้ “ผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา หรือเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลับอกไป” มีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุราที่ได้เสียไว้แล้วนั้น โดย “ผู้มีหน้าที่เสียค่าภาษีสุรา” หมายถึง ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ทั้งนี้ ผู้เขียนจึงได้ทำการแก้ไขกฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 และระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ. 2547 ดังนี้

ร่างกฎกระทรวงสุรา โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2510 กำหนดให้ “ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร” เป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุรากรณีสุราที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ซึ่งกำหนดไว้ใน

“ข้อ 1 ผู้มีสิทธิขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร”

นอกจากนั้น หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวนำมาบังคับใช้โดยอนุโลมกับกรณีสุราส่งออกนอกราชอาณาจักร และเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลับอกไป มีสิทธิขอคืนค่าภาษีสุรา กำหนดไว้ใน

“ข้อ 10 ในกรณีสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลั้บออกไปมีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุรา เนื่องจากสุราเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 – ข้อ 9 ของกฎกระทรวงฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม ”

ทั้งนี้ ตามภาคผนวก ฅ (ร่าง) กฎกระทรวงสุรากำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

ส่วนร่างระเบียบกรมสรรพสามิต เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา โดยอาศัยอำนาจ (ร่าง) กฎกระทรวงสุรากำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติหรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป กำหนดไว้ใน

“ข้อ 2 ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักรขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปตามระเบียบฉบับนี้”

นอกจากนั้น ยังได้กำหนดความหมายของ “เจ้าของสุรา” ไว้ในข้อ 1 และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าว มาบังคับใช้โดยอนุโลมกับกรณีสุราส่งออกนอกราชอาณาจักร และเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลั้บออกไป มีสิทธิขอคืนค่าภาษีสุรา กำหนดไว้ในข้อ 16 ตามลำดับ ดังนี้

“ข้อ 1 ในระเบียบนี้

“เจ้าของสุรา” หมายความว่า ผู้มีกรรมสิทธิ์ในสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และสุราเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งมีหลักฐานการเสียหายที่ระบุไว้ในข้อ 6 ของระเบียบกรมสรรพสามิตฉบับนี้”

“ข้อ 16 ในกรณีสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสุรากลั้บออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสุราเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในระเบียบกรมสรรพสามิตฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม”

ทั้งนี้ ตามภาคผนวก ญ (ร่าง) ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

ส่วนพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ที่ผู้เขียนได้ทำการเสนอแนะ โดยตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคืนค่าแสตมป์สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามหัวข้อ 6.2.1 การคืนภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายให้ครอบคลุม สินค้าประเภทอื่น ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 ดังกล่าว ที่กำหนดให้ “ผู้มีหน้าที่เสียค่าแสตมป์ยาสูบ หรือเจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไป” มีสิทธิได้รับคืนค่าแสตมป์ยาสูบที่เสียไว้แล้ว และเพื่อเป็นการสร้างความเท่าเทียมกัน ระหว่างผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไป ผู้เขียนได้ทำการร่างกฎกระทรวงยาเส้นหรือยาสูบ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 กำหนดให้ “ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า” เป็นผู้มีสิทธิได้รับคืนค่าแสตมป์ยาสูบ กรณียาเส้นหรือยาสูบที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ซึ่งกำหนดไว้ใน

“ข้อ 1 ผู้มีสิทธิขอคืนค่าแสตมป์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า”

นอกจากนั้น ยังได้กำหนดความหมายของ “เจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ” ไว้ในข้อ 1 และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าว มาบังคับใช้โดยอนุโลมกรณียาเส้นหรือยาสูบส่งออกนอกราชอาณาจักร และยาเส้นหรือยาสูบเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ที่เจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไป มีสิทธิขอคืนค่าแสตมป์ยาสูบ กำหนดไว้ในข้อ 11 ตามลำดับ ดังนี้

“ข้อ 1 ในกฎกระทรวงนี้

“เจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ” หมายความว่า ผู้มีกรรมสิทธิ์ในยาเส้นหรือยาสูบที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และยาเส้นหรือยาสูบเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งมีหลักฐานการเสียค่าแสตมป์ยาสูบ ที่ระบุไว้ในข้อ 5 ของกฎกระทรวงฉบับนี้”

“ข้อ 11 ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไป มีสิทธิได้รับคืนค่าแสตมป์ยาสูบ เนื่องจากยาเส้นหรือยาสูบเสียหาย หรือเสื่อมจนใช้การไม่ได้ และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในกฎกระทรวงฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม”

ทั้งนี้ ตามภาคผนวก ก (ร่าง) กฎกระทรวงยาเส้นหรือยาสูบกำหนดวิธีการ และเงื่อนไข ในการขอคืนค่าแสตมป์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

การแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการกำหนดให้ทั้งผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี หากสินค้าดังกล่าวสูญหายหรือเสียหาย ซึ่งมีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหายของประเทศออสเตรเลีย ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์ ซึ่งกำหนดให้สินค้าที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และมีหน้าที่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ เป็นสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้า เป็นผลให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมภายในประเทศและผู้นำเข้า ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีสิทธิได้รับการเว้นจากภาระภาษี (Remission) ในกรณีที่สินค้านั้นยังไม่ได้เสียภาษี หรือสามารถขอคืนภาษีสรรพสามิต (Refund or Rebate) ในกรณีที่สินค้านั้นได้ทำการเสียภาษี เรียบร้อยแล้ว หากสินค้าดังกล่าวสูญหายหรือเสียหาย อันเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขอย่างเดียวกันในการเว้นจากภาระภาษีหรือขอคืนภาษี

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การวางระบบของกระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ในส่วนของบทบัญญัติการคืนภาษีสำหรับสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องมีความเหมาะสมและรัดกุม เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการคืนภาษี สร้างความเป็นธรรม ให้กับผู้ประกอบการและผู้นำเข้า สำหรับสินค้าที่มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่าย หรือบริโภคภายในประเทศ นอกจากนั้น ยังเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับเจ้าของสินค้า และผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป สำหรับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศหรือนำเข้า ที่มีวัตถุประสงค์ในการส่งออกนอกราชอาณาจักร และเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยบทบัญญัติดังกล่าวต้องมีความชัดเจนแน่นอนและมีความโปร่งใส อันเป็นการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากการคืนภาษี รวมทั้งเป็นการป้องกันไม่ให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานได้รับผลกระทบ ในทางที่เป็นคุณและโทษจากการปฏิบัติงาน พร้อมทั้งมีความสอดคล้องกับสภาพการณ์ของเศรษฐกิจ และสังคมในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไป เพื่อเป็นเครื่องมือสำคัญในการส่งเสริมความเจริญเติบโต ทางเศรษฐกิจของประเทศ ในการพัฒนาทางด้านการค้าและการลงทุนของอุตสาหกรรมไทย ให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล

บรรณานุกรม

หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2548.
- ทัชชมัย (ฤกษ์สุด) ทองอุไร. กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ : GATT และ WTO : บททั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน 2556.
- ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต หน่วยที่ 1 – 7. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2553.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : กรุงเทพมหานครพิมพ์, 2516.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์ และสมบูรณ์ ศิริประชัย. กฎกติกา WTO เล่มที่หนึ่ง : กฎกติกาทั่วไป. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด สามลดา, 2552.
- วิทย์ ดันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2522.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์, 2556.
- _____ . คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง). กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.
- International Tax and Investment Center. คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558

บทความวารสาร

สุปรียา แก้วละเอียด. “การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต.” วารสารนิติศาสตร์. 41, ฉ.4 (สิงหาคม 2555) : 713 – 752.

ยาริกา เรื่องศิริ และ เรื่องฤทธิ์ เรื่องเนตร. “กฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก (WTO) ขัดกับหลักเกณฑ์การเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้านำเข้าของฟิลิปปินส์.” สรรพากรศาสตร์. 59, ฉ.3 (มีนาคม 2555) : 95 – 96.

วิทยานิพนธ์

ฐาปณี มหาวรศิลป์. “ภาษีสรรพสามิต : เครื่องมือนโยบายเพื่อแก้ปัญหามลพิษสิ่งแวดล้อม.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543.

ธนพล เลิศวรกุลชัย. “ความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับสินค้าสูญหาย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

ประพันธ์ คงเอียด. “ปัญหาโครงสร้างฐานและอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

พรสวรรค์ พลอยมา. “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเบตเตอร์ในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต บริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2550.

วาสนา สุขสมัย. “การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2551.

วิวัฒน์ เขาสกุล. “การศึกษาแนวทางการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อสิ่งแวดล้อม : ศึกษาเฉพาะกรณีเบตเตอร์.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

วิมลฉวี คงเอียด. “การศึกษาแนวโน้มรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับอุตสาหกรรมเครื่องดื่ม.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2548.

วันชัย ตั้งวิจิตร. “มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสุรา ศึกษาเฉพาะกรณีพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2545.

สมปอง เลิศอาภาภานนท์. “เหตุสุดวิสัยในทางแพ่ง : ศึกษากรณีการปรับใช้กับความรับผิดเพื่อละเมิด.”

วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

สุदारัตน์ วุฒิเศรษฐไพบูลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต.”

วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

อนุรักษ์ ปินดาเทพ. “การคุ้มครองผู้เสียหายต่อความเสียหายที่เกิดจากสินค้าทั้งระบบ: การคุ้มครอง

ในเชิงป้องกันและการคุ้มครองในเชิงเยียวยา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

อรรถสิทธิ์ ศุภวรรณ. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับภาษีสุรา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กระทรวงการคลัง. “ข้อมูลการจัดเก็บภาษี.” <http://www.mof.go.th>, 20 สิงหาคม 2557.

กองนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. “ภาษีสรรพสามิต.” <http://eco-town.dpim.go.th>,

20 สิงหาคม 2557.

กรมสรรพสามิต. “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.” <http://www.excise.go.th>, 5 มีนาคม 2557.

กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง. “ภาษีสรรพสามิตประเทศสิงคโปร์.” <http://aec.excise.go.th>,

10 มีนาคม 2557.

กรมสรรพสามิต. “ประวัติกรมสรรพสามิต.” <http://www.excise.go.th>, 5 มีนาคม 2557.

กรมสรรพสามิต. “อัตราภาษีสรรพสามิต.” <http://uttaradit.excise.go.th>, 20 สิงหาคม 2557.

กรมสรรพสามิต. “วิธีการคำนวณภาษี.” <http://www.excise.go.th>, 20 สิงหาคม 2557.

กลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง กรมสรรพสามิต. “สินค้าสุรา.” <http://lab.excise.go.th>,

25 มีนาคม 2557.

ชัยสิทธิ์ อนุชิตวรวงศ์. “การกระจายภาระภาษีทางอ้อม.” http://tdri.or.th/wp-content/uploads/2013/05/A151_Chapter11.pdf, 25 มีนาคม 2558.

มหาวิทยาลัยรามคำแหง. “องค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO).”

<http://e-book.ram.edu/e-book/e/EC451/Chapter 2.pdf>, 26 สิงหาคม 2558.

เอกสารอื่น ๆ

ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ. (1 กันยายน 2553 – 30 มกราคม 2554). “รายงานฉบับสมบูรณ์ การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป.” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา (ศวส.).

ชลธาร วิศรุตวงศ์. “รายงานการประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (The World Customs Organization Excise Summit).” (ณ เมืองบรัสเซล ประเทศ เบลเยียม, 2 – 3 กรกฎาคม 2555).

ประกาศ คงเอียด. “เอกสารประกอบการเรียนการสอนวิชากฎหมายภาษีสรรพสามิต.” คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 31 สิงหาคม 2555.

มาลัย ด่านมงคลทิพย์. “ทบทวนระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการค่าน้ำภาษีสุราแปรสภาพ.” ส่วนบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 3 กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (มีนาคม 2555). “รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการศึกษาวิจัยเรื่อง การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต.” กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง.

BOOKS

Laffer. Arthur B. Handbook of Tobacco and Practice. San Francisco : The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014.

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

Ned. Shilling. Excise Taxation of Monopoly. New York : Columbia University Press, 1986.

JOURNAL

Miller Jr. Glenn H. “Federal Excise Taxes: Approaching Deficit Reduction from the Revenue Side.” Economic Review (March 1989).

Precce. Rob. "Key Control in the Administration of Excise Duties." World Customs Journal 2, no.1.

_____. "The Effective Contribution of Excise Taxation on Non – Alcoholic Beverages to Government Revenues and Social Objectives: a Review of the Literature." World Customs Journal 7, no.1.

Cnorssen Sijbren. "Economics and Politics and Excise Taxation." Tax Analysts 38, no.7 (May 16, 2005).

ELECTRONICS

Australian Government. "Indirect Taxes." <http://bettertax.gov.au>, February 20, 2015.

Australian Government Australian Taxation office. "Remissions and Exemptions on Excise." <http://law.ato.gov.au>, February 20, 2015.

Australian Government Australian Taxation Office. "Remissions, Refunds, Drawbacks & Exemptions." <http://law.ato.gov.au>, March 25, 2016.

Bloomberg Business. "Malaysia's 2011 – 2012 Budget: Revenue & Expenditure." <http://www.bloomberg.com>, February 25, 2015.

Charles S.Lewis III, Robert T. Manick, and Kevin T. Pearson. "Lex Helius: The Law of Solar Energy, Tax Issue." <http://www.agmrc.org>, May 15, 2015.

Deutsche Bundesbank Eurosystem. "European Union (EU)." https://www.bundesbank.de/Redaktion/EN/Glossareintraege/E/european_union.html, March 26, 2016.

European Commission. "The Lisbon Treaty and Tax Legislation in the EU." <http://ec.europa.eu>, March 26, 2016.

Pricewaterhouse Coopers. "Doing Business in Malaysia 2013." www.pwc.com, 1 March 2015.

Raffaelli, Rosa. "Sources and Scope of European Union Law," <http://www.europarl.europa.eu>, March 26, 2016.

Terra Ben J.M. "Chapter 8 Excises." <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch8.pdf>, March 26, 2016.

The Institute of Chartered Accountants of India. "Remission of Duty and Destruction of Goods." <http://www.icaiknowledgegateway.org>, July 26, 2015.

The Institute of Chartered Accountants of India. "Remission of Duty and Destruction of Goods." <http://assets.cacharya.com>, July 26, 2015.

OTHERS

APTF ASEAN Excise Tax Study Group Discussion Paper, Asia-Pacific Tax Forum, August 2013.

Bruce Bolnick and Jonathan Haughton, Tax Policy in Sub-Saharan Africa: Examining The Role of Excise Taxation, African Economic Policy Discussion Paper, Number 2 (Harvard Institute for International Development, 1998).

Cnorssen Sijbren, Economics of Excise Taxation, (International Studies Program Working Paper May 2010).

_____, "Asean Excise Tax Forum" (Thammasat University Research and Consultancy Institute in Collaboration with Excise Department of Thailand, The 2 (nd) at Nora Buri Resort & Spa, Koh Samui, Surat Thani, 19 – 21 March 2015).

European Commission Study on the Measuring Reducing of Administrative Costs for Economic Operators and Tax Authorities and Obtaining in Parallel a Higher Level of Compliance and Security in Imposing Excise Duties on Tobacco Product, June 2014.

Glenn Jenkins and Rup khadke, "Tax Reform in Singapore," Development Discussion Paper No.644 July 1998, Taxation Research Series.

James J. Fogarty. (6 July, 2011). Optimal alcohol taxes for Australia. School of Agricultural and Resource Economics, University of Western Australia.

John F. DUE, Excise Taxes, Policy Research Working Paper, (February 1994).

Revenue Statistice 1965 – 2012: The OECD Interpretative Guide (Paris: OECD Publishing, 2013).

Warren Nail. (19 June, 2009). Excise Taxation in Australia. Australian School of Taxation Faculty of Law, UNSW.

ภาคผนวก



ภาคผนวก ก

กฎกระทรวง

ฉบับที่ 33 (พ.ศ.2542)

ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527
ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี
เนื่องจากการบริจาค และสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษี
เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 มาตรา 102 (2) และมาตรา 104 วรรคหนึ่ง
แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวง
ไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ 10 (พ.ศ. 2527) ออกตามความ
ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการ
มีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีและสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้ว

ข้อ 2 ให้เครื่องดัดที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการ ในราชการส่วนกลาง
ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนด
เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี

ข้อ 3 ให้สินค้าดังต่อไปนี้เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษี
ที่ได้เสียไว้แล้ว ในกรณีที่สินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

- (1) เครื่องดัด
- (2) แบตเตอรี่

ให้ไว้ ณ วันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2542

ธารินทร์ นิมมานเหมินท์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ เนื่องจากสินค้าแบตเตอรี่ที่ชำระภาษีไว้แล้วได้เกิดความเสียหายขึ้นในระหว่างการขนส่งและอาจเสื่อมคุณภาพจากการผลิตขึ้นได้เช่นเดียวกับสินค้าเครื่องตี๋ม ดังนั้น เพื่อเป็นการสนับสนุนอุตสาหกรรมแบตเตอรี่ภายในประเทศ และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ผลิตและผู้ใช้แบตเตอรี่ สมควรกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในลักษณะเดียวกับสินค้าเครื่องตี๋ม และสมควรกำหนดให้สินค้าเครื่องตี๋มที่บริจาคนเป็นสาธารณประโยชน์เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ประกอบกับมีสินค้าหลายประเภทที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากการบริจาคนและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ แต่เนื่องจากสินค้านี้ดังกล่าวได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไปแล้ว สมควรปรับปรุงการกำหนดสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนหรือยกเว้นภาษีเนื่องจากการบริจาคนและสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิได้รับคืนภาษีเนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพให้เหมาะสมยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

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

ภาคผนวก ข

ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม
ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2)

ด้วยเป็นการสมควรปรับปรุงประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เพื่อให้สอดคล้องกับโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการกรมสรรพสามิต ตลอดจนเพื่อให้การปฏิบัติราชการเป็นไปด้วยความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 104 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกความในข้อ 2 แห่งประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ.2552 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ข้อ 2 ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ยื่นคำขอตามแบบ ภษ.01-37 และแบบ 01-38 ต่ออธิบดีหรือสรรพสามิตจังหวัดที่โรงอุตสาหกรรมนั้นตั้งอยู่ เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้านั้น การยื่นคำขอในแต่ละครั้งจะต้องสินค้าเครื่องดื่มที่ได้รับความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพมีมูลค่าภาษีครั้งละไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท และไม่เกิน 500,000 บาท แต่ถ้าประสงค์จะยื่นคำขอต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ยื่นคำขอในครั้งใดก็ได้เพียงครั้งเดียวภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี”

ข้อ 2 ให้ยกเลิกความในข้อ 4 และข้อ 5 แห่งประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พ.ศ.2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ.2552 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ข้อ 4 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้เป็นคณะกรรมการตรวจการตรวจสอบสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ประกอบด้วย

- (1) สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (2) หัวหน้าฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (3) หัวหน้าฝ่ายกฎหมาย สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน

เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้แล้ว ให้ทำบันทึกรายละเอียดไว้สองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหนึ่งฉบับ อีกฉบับหนึ่งมอบให้คณะกรรมการตามข้อ 5 ดำเนินการต่อไป

ข้อ 5 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้ เป็นคณะกรรมการทำลายสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ประกอบด้วย

- (1) หัวหน้าฝ่ายปราบปราม สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (2) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือนักตรวจสอบภาษีชำนาญการ ฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (3) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญการ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขาที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน ส่วนกรณีไม่มีสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขาให้ นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญการ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่หรือผู้แทน”

ข้อ 3 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันออกประกาศเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2555

เบญจมา หลุยเจริญ
อธิบดีกรมสรรพสามิต

ภาคผนวก ค

ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม
ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่ม
ที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล

เพื่อให้การคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มที่ใช้ระบบมาตรวัด และระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกลที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 อธิบดีกรมสรรพสามิต จึงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในประกาศนี้

“โรงอุตสาหกรรม” หมายความว่า โรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งได้ติดตั้งระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกลในการบริหารการจัดเก็บ ภาษีเครื่องดื่ม

“ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเครื่องดื่ม” หมายความว่า เจ้าของ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่น ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม

“ระบบมาตรวัด” หมายความว่า ระบบที่ใช้ในการตรวจนับจำนวนสินค้าเครื่องดื่มที่ผลิตได้ ในโรงอุตสาหกรรม โดยมีอุปกรณ์วิชชันเซ็นเซอร์ที่ติดตั้งอยู่ที่สายการผลิตเครื่องดื่มในโรงอุตสาหกรรม และมีการส่งข้อมูลผ่านระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกลระหว่างโรงอุตสาหกรรมกับกรมสรรพสามิต

“อุปกรณ์วิชชันเซ็นเซอร์” หมายความว่า ชุดอุปกรณ์ที่ใช้สำหรับตรวจประเภทขนาดของเครื่องดื่ม และตรวจนับจำนวนขวด ครอบป้อง หีบห่อหรือถังของเครื่องดื่ม

“ระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกล” หมายความว่า ระบบการส่งข้อมูลระหว่างโรงอุตสาหกรรม กับกรมสรรพสามิตโดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

“สรรพสามิตพื้นที่” หมายความว่า สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

หมวด 1

บททั่วไป

ข้อ 2 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำที่ใช้ระบบมาตรวัดตามระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกลในการบริหารการจัดเก็บภาษีโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำ พ.ศ.2558 ขอคืนภาษีสำหรับเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ตามประกาศฉบับนี้

ข้อ 3 เครื่องดื่มน้ำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำจะขอคืนภาษีได้ ต้องเป็นเครื่องดื่มน้ำที่ได้ชำระภาษีสรรพสามิตและได้ขนออกจากโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำ โดยต้องเป็นเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

3.1 เครื่องดื่มน้ำที่ภาชนะบรรจุเสียหายโดยแตก ร้าว หรือบุบไม่เป็นรูปทรงจนไม่สามารถนำมาใช้บริโภคหรือนำออกจำหน่ายตามปกติได้ และต้องมีปริมาตรสุทธิเท่ากับไว้บนฝาหรือที่ภาชนะบรรจุเครื่องดื่มน้ำในสภาพที่ปกติ โดยฝาจะต้องติดแน่นกับภาชนะบรรจุ โดยยังไม่มีกรถูกเปิดแยกออกจากกัน

3.2 เครื่องดื่มน้ำที่เสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ต้องเป็นเครื่องดื่มน้ำ ดังต่อไปนี้

3.2.1 เครื่องดื่มน้ำที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดใส เช่น ขวด เครื่องดื่มน้ำนั้นต้องมีลักษณะสีของเครื่องดื่มน้ำเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คือจางลงหรือเข้มขึ้นขึ้น

3.2.2 เครื่องดื่มน้ำที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดทึบ เช่น กระป๋อง กล่องภาชนะบรรจุนั้นต้องมีลักษณะบวม มีเครื่องดื่มน้ำซึมออกมาจากภาชนะ ภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม

3.2.3 เครื่องดื่มน้ำที่หมดอายุ

ข้อ 4 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำที่จะใช้สิทธิในการขอคืนภาษีเครื่องดื่มน้ำที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องยื่นคำขอคืนภาษีภายใน 1 ปีนับแต่วันหมดอายุหรือนับแต่วันที่ควรบริโภคก่อนที่ระบุไว้ที่ภาชนะบรรจุเครื่องดื่มน้ำแล้วแต่กรณี

หมวด 2

การขอคืนภาษีและการทำลายเครื่องดื่มน้ำที่เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อ 5 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำนำเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่ประสงค์จะขอคืนภาษีกลับเข้ามาเก็บไว้ในโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำ โดยแยกไว้อย่างชัดเจนไม่ปะปนกับสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ในโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำหรือสินค้าที่ยังไม่ได้เสียภาษี และต้องจัดทำบัญชีควบคุมเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตสามารถตรวจสอบได้

ข้อ 6 ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำที่ประสงค์จะขอคืนภาษีเครื่องดื่มน้ำที่ได้รับความสะดวกหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ตามข้อ 3 ยื่นคำขอตามแบบ ภาษ. 01 – 37 เพื่อขออนุญาตทำลายสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ตามมาตรา 104 วรรคหนึ่ง พร้อมด้วยเอกสารประกอบต่อสรรพสามิตพื้นที่ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ เพื่อส่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้านั้น ดังนี้

6.1 รายการสินค้าที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (แบบ ภาษ. 01 – 38)

6.2 สำเนาแบบรายการภาษีสรรพสามิต (แบบ ภาษ. 01 – 12)

6.3 สำเนาใบเสร็จรับเงินค่าภาษีสรรพสามิต

6.4 บัญชีแสดงรายละเอียดการขอคืนภาษีเครื่องดื่มน้ำของโรงอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำที่ใช้ระบบมาตรวัดและระบบคอมพิวเตอร์สื่อสารทางไกลที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรม และได้ชำระภาษีแล้ว

ข้อ 7 การขอคืนภาษีเครื่องดื่มน้ำที่ได้รับความสะดวกหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ในแต่ละครั้งสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่ได้รับความสะดวกหรือเสื่อมคุณภาพต้องมีมูลค่าภาษีครั้งละตั้งแต่ 50,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท เว้นแต่กรณีมูลค่าภาษีเครื่องดื่มน้ำที่ได้รับความสะดวกหรือเสื่อมคุณภาพมีมูลค่าภาษีต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ยื่นคำขอได้เพียงครั้งเดียวในรอบระยะเวลาบัญชี

ข้อ 8 เมื่อได้รับคำขอตามแบบ ภาษ. 01 – 37 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสาร และตรวจสอบการเสียภาษีเครื่องดื่มน้ำ หากเห็นว่าถูกต้องให้เสนอสรรพสามิตพื้นที่เพื่อพิจารณา

ข้อ 9 เมื่อสรรพสามิตพื้นที่พิจารณาแล้วเห็นควรให้มีการทำลาย ให้แจ้งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำ และคณะกรรมการตามข้อ 10 เพื่อกำหนดวันไปดำเนินการตรวจสอบจำนวนและสภาพของเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ที่ผ่านการตรวจสอบบัญชีแล้วและดำเนินการทำลายต่อไป

ข้อ 10 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้เป็นคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการควบคุมการทำลายสำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

10.1 คณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วย

(1) สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(2) หัวหน้าฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่
ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(3) หัวหน้าฝ่ายกฎหมาย สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม
ตั้งอยู่หรือผู้แทน

10.2 คณะกรรมการควบคุมการทำลาย ประกอบด้วย

(1) หัวหน้าฝ่ายปราบปราม สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม
ตั้งอยู่หรือผู้แทน

(2) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือนักตรวจสอบภาษีชำนาญการ
ฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

(3) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิต
ชำนาญงาน สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขาที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ ส่วนกรณีไม่มีสำนักงาน
สรรพสามิตพื้นที่สาขาให้นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงาน
สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

ข้อ 11 ให้คณะกรรมการตามข้อ 10.1 นำสำเนาบันทึกการตรวจสอบตามข้อ 8
ไปตรวจสอบสินค้าเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และให้ทำบันทึก
รายละเอียดไว้เป็นหลักฐานสองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำฉบับหนึ่ง
อีกฉบับหนึ่งมอบให้คณะกรรมการตามข้อ 10.2 ดำเนินการต่อไป

ข้อ 12 ให้คณะกรรมการตามข้อ 10.2 ดำเนินการควบคุมการทำลายเครื่องดื่มน้ำ
ที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ให้ถูกต้องแล้วเสร็จตามจำนวนที่ระบุไว้ในบันทึก
ของคณะกรรมการตามข้อ 10.1 โดยใช้วิธีหนึ่งวิธีใด ดังต่อไปนี้

12.1 ใช้รถบดทำลาย

12.2 ใช้เครื่องจักรบดทำลาย

12.3 ใช้วิธีเผาไฟทำลาย

12.4 ใช้วิธีการอื่น ๆ ตามที่อธิบดีเห็นสมควร

เมื่อคณะกรรมการควบคุมการทำลายเครื่องดื่มน้ำที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ
จนใช้การไม่ได้เสร็จแล้ว ให้ทำบันทึกไว้เป็นหลักฐานสองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม
เครื่องดื่มน้ำฉบับหนึ่ง อีกหนึ่งฉบับมอบให้สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่
เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบคืนภาษีต่อไป

ข้อ 13 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำยื่นคำขอรับคืนภาษีตามแบบ ภาษ. 01 - 39
ต่อสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

หมวด 3
การสังคินค่าภาษี

ข้อ 14 ให้สรรพสามิตพื้นที่พิจารณาแบบคำขอตามข้อ 13 และบันทึกของคณะกรรมการตามข้อ 12 หากเห็นว่าถูกต้องให้สังคินค่าภาษีเครื่องดื่ม

หมวด 4
บทเฉพาะกาล

ข้อ 15 เครื่องดื่มที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ที่เสียภาษีก่อนวันที่ประกาศฉบับนี้ใช้บังคับที่ยังมิได้ดำเนินการขอคืนภาษี หรือขอคืนภาษีไว้แล้ว แต่ยังไม่ได้รับการอนุมัติให้ถือปฏิบัติตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ.2552 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2555 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ.2555

ข้อ 16 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ.2558

สมชาย พูลสวัสดิ์
อธิบดีกรมสรรพสามิต

ภาคผนวก ง

ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสำหรับแบตเตอรี่
ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

เพื่ออนุมัติตามความในมาตรา 104 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 แบตเตอรี่ที่จะขอคืนภาษีได้ ต้องเป็นแบตเตอรี่ ดังนี้

1.1 แบตเตอรี่ที่ใช้กับรถยนต์และแบตเตอรี่ที่ใช้กับรถจักรยานยนต์เท่านั้น

1.2 เป็นแบตเตอรี่ที่ผลิตมาแล้วไม่เกิน 6 เดือนนับจากวันผลิตถึงวันยื่นคำขอคืนภาษี โดยมีวัน เดือน ปี ที่ผลิตประทับอยู่บนตัวแบตเตอรี่ด้วย

ข้อ 2 ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมแบตเตอรี่ตามข้อ 1 ที่มีความประสงค์จะขอรับคืนภาษี สำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าแบตเตอรี่นั้นได้เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ยื่นคำขอพร้อมทั้งแจ้งรายละเอียดระบุถึงสาเหตุที่แบตเตอรี่เกิดความเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพ และเอกสารดังต่อไปนี้

2.1 แบบ ภษ. 01-37

2.2 แบบ ภษ. 01-38

2.3 บัญชีประจำวันแสดงการรับจ่ายแบตเตอรี่และวัตถุดิบที่ใช้ผลิตพร้อมเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีของปีที่ขอคืนภาษี

2.4 สำเนาแบบรายการชำระภาษีสรรพสามิต (ภษ. 01-12)

2.5 สำเนาเอกสารประกอบแบบ ภษ. 01-12 ที่แสดงรายละเอียดของแบตเตอรี่ที่จะขอคืนภาษีว่าเป็นแบตเตอรี่ที่ได้ชำระภาษีแล้ว และมีหลักฐานแสดงวัน เดือน ปี ที่ผลิตบนตัวแบตเตอรี่เพื่อสามารถตรวจสอบได้ว่าเป็นแบตเตอรี่ที่ผลิตมาแล้วไม่เกิน 6 เดือน

ข้อ 3 ให้ผู้ประกอบการยื่นคำขอพร้อมเอกสารตามข้อ 2 ต่อหน่วยงานต่อไปนี้

3.1 ในส่วนกลางให้ยื่นคำขอที่ สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 และให้ส่วนควบคุมการผลิตและจำหน่าย สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 ตรวจสอบบัญชีแบตเตอรี่ที่จะขอคืนภาษี ตามหลักฐานข้อ 2 เมื่อตรวจสอบเสร็จแล้วให้แจ้งผู้ประกอบการ และคณะกรรมการ

ตามข้อ 4.1 เพื่อกำหนดวันไปดำเนินการตรวจสอบจำนวน และสภาพของแบตเตอรี่ ที่ผ่านการตรวจสอบบัญชีแล้ว และดำเนินการทำลายต่อไป

3.2 ในส่วนภูมิภาคให้ยื่นคำขอที่ สำนักงานสรรพสามิตจังหวัดที่โรงอุตสาหกรรมนั้น ตั้งอยู่เพื่อให้เจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบบัญชีแบตเตอรี่ที่จะขอคืนภาษีตามหลักฐานข้อ 2 เมื่อตรวจสอบเสร็จแล้ว ให้แจ้งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและคณะกรรมการตามข้อ 4.2 เพื่อกำหนดวันไปดำเนินการตรวจสอบจำนวนและสภาพของแบตเตอรี่ที่ผ่านการตรวจสอบบัญชีแล้ว และดำเนินการทำลายต่อไป

สำหรับจังหวัดใดที่ไม่มีเจ้าหน้าที่ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีให้จังหวัดส่งเอกสาร ให้สำนักงานสรรพสามิตภาคเป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบบัญชีเมื่อตรวจสอบบัญชีเสร็จแล้ว ให้สำนักงานสรรพสามิตภาคแจ้งจังหวัดทราบเพื่อจังหวัดจะได้แจ้งผู้ประกอบการอุตสาหกรรม และคณะกรรมการตามข้อ 4.2 เพื่อกำหนดวันไปดำเนินการตรวจสอบจำนวนและสภาพของแบตเตอรี่ ที่ผ่านการตรวจสอบบัญชีแล้ว และดำเนินการทำลายต่อไป

ข้อ 4 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้ เป็นคณะกรรมการตรวจสอบและทำลาย แบตเตอรี่ที่ขอรับคืนภาษี สำหรับแบตเตอรี่ที่พิสูจน์ได้ว่าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

4.1 สำหรับการบริหารราชการส่วนกลาง ประกอบด้วย

(1) ผู้อำนวยการกองวิเคราะห์สินค้าและของกลาง หรือผู้แทน

(2) ผู้อำนวยการส่วนคืน ยกเว้นและลดหย่อนภาษี สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน

(3) ผู้อำนวยการส่วนควบคุมการผลิตและจำหน่าย สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2 หรือผู้แทน

(4) ผู้อำนวยการส่วนกฎหมายและระเบียบ สำนักกฎหมายหรือผู้แทน ทั้งนี้ ผู้แทนตาม (1) (2) (3) และ (4) ต้องเป็นข้าราชการระดับ 3 ขึ้นไป

4.2 สำหรับการบริหารราชการส่วนภูมิภาค ประกอบด้วย

(1) สรรพสามิตจังหวัด หรือผู้แทน

(2) สรรพสามิตอำเภอที่โรงอุตสาหกรรมนั้นตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(3) เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต ตั้งแต่ระดับ 6 ขึ้นไปหรือเจ้าหน้าที่ ตรวจสอบสรรพสามิต หรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี สำนักงานสรรพสามิตจังหวัด

ข้อ 5 ให้คณะกรรมการตามข้อ 4 นำสำเนาบันทึกผลการตรวจสอบบัญชีตามข้อ 3.1 หรือ 3.2 ไปตรวจสอบจำนวนและสภาพของแบตเตอรี่ที่ขอคืนภาษีและตรวจดูหลักฐาน ที่ประทับบนตัวแบตเตอรี่ ซึ่งต้องมีวัน เดือน ปี ประทับไว้ไม่เกิน 6 เดือน นับจากวันผลิต ถึงวันยื่นคำขอคืนภาษีโดยพิจารณาประกอบกับหลักเกณฑ์ ดังนี้

5.1 แบตเตอรี่ที่จะคืนภาษีจะต้องมีส่วนประกอบของแบตเตอรี่ครบถ้วน

5.2 ในกรณีแบตเตอรี่เกิดการเสียหายชั่วคราวแบตเตอรี่จะต้องไม่มีการบิดงอหรือบิดเบี้ยว และจะต้องมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

5.2.1 แตกร้าว

5.2.2 อื่น ๆ ที่พิสูจน์ได้ว่าเกิดความเสียหายจริง

5.3 ในกรณีแบตเตอรี่เสื่อมคุณภาพจนไม่สามารถนำไปใช้งานได้จะต้องมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

5.3.1 แผ่นธาตุมีสีเปลี่ยนไป

5.3.2 มีความถ่วงจำเพาะ หรือแรงดันกระแสไฟฟ้าสูงหรือต่ำกว่ามาตรฐาน

5.3.3 อื่น ๆ ที่พิสูจน์ได้ว่าเสื่อมคุณภาพจนไม่สามารถนำไปใช้งานได้

ข้อ 6 ให้คณะกรรมการดำเนินการควบคุมการตรวจสอบจำนวนและสภาพของแบตเตอรี่ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด และดำเนินการทำลายแบตเตอรี่ที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ให้แล้วเสร็จ โดยใช้วิธีการ คือ

(1) ใช้เครื่องจักรบดทำลาย

(2) ใช้วิธีผ่าแยกเป็นส่วน ๆ

(3) ใช้วิธีทุบทำลาย

(4) ใช้วิธีอื่น ๆ ตามที่อธิบดีเห็นสมควร

เมื่อควบคุมการตรวจสอบจำนวนและสภาพของแบตเตอรี่และดำเนินการทำลายแบตเตอรี่ที่เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เสร็จแล้วให้ทำบันทึกไว้เป็นหลักฐานสองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหนึ่งฉบับ อีกฉบับหนึ่งเสนอสำนักบริหารการจดทะเบียนภาษี 2 หรือสำนักงานสรรพสามิตจังหวัด เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบคืนภาษี

ข้อ 7 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยื่นคำขอรับคืนภาษีตามแบบ ภษ. 01-39 ในส่วนกลางให้ยื่นต่ออธิบดี ในส่วนภูมิภาคให้ยื่นต่อสรรพสามิตจังหวัด และให้สรรพสามิตจังหวัดพิจารณาเสนออธิบดีเพื่อส่งคืนภาษีต่อไป

ประกาศ ณ วันที่ 13 พฤษภาคม พ.ศ. 2542

สมชัย ฤชุพันธุ์

อธิบดีกรมสรรพสามิต

ภาคผนวก จ
กฎกระทรวง
กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุรา
สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2510 อันเป็นพระราชบัญญัติที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับมาตรา 31 มาตรา 35 มาตรา 48 และมาตรา 50 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2493) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493

ข้อ 2 สุราที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ต้องเป็นสุราที่อยู่นอกโรงงานซึ่งแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

- (1) สี กลิ่น รส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรามีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิม
- (2) ชุ่นหรือมีตะกอน
- (3) มีคุณลักษณะทางเคมีวัตถุเจอบนอาหาร หรือสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐาน

ที่อธิบดีประกาศกำหนด

ข้อ 3 ให้เจ้าของสุราที่ประสงค์จะขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราตามข้อ 2 ยื่นคำขอพร้อมหลักฐานการชำระภาษีสุรารตามอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ทั้งนี้ ตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนด

การขอคืนค่าภาษีสุรตามวรรคหนึ่งให้ขอคืนได้ครั้งละไม่เกินสี่แสนลิตร และการขอคืนค่าภาษีสุรคราวต่อไปจะกระทำเมื่อได้รับค่าภาษีสุราที่ได้ขอไว้ก่อนแล้ว

ข้อ 4 เมื่อได้รับคำขอตามข้อ 3 ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจนับจำนวนสุราตามคำขอดังกล่าว และออกใบอนุญาตขนสุรานั้น เพื่อนำสุราดังกล่าวกับคืนโรงงานสุรา

ข้อ 5 เจ้าของสุราที่ประสงค์ขอคืนค่าภาษีสุราต้องพิสูจน์ต่อคณะกรรมการที่อธิบดีแต่งตั้ง ให้ปรากฏว่า สุราดังกล่าวเป็นสุราที่มีลักษณะที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ตามข้อ 2

ข้อ 6 เมื่อคณะกรรมการรายงานผลการพิสูจน์จนเป็นที่พอใจของอธิบดีแล้วว่าสุรานั้นได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ให้อธิบดีสั่งคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะดื่มต่อไป

ข้อ 7 คำขอคืนค่าภาษีสุราได้ยื่นไว้ก่อนวันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับและยังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของอธิบดี ให้ถือว่าเป็นคำขอคืนค่าภาษีสุราตามกฎกระทรวงนี้

การดำเนินการเกี่ยวกับคำขอตามวรรคหนึ่งที่ได้กระทำไปแล้วตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ.2493) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ให้เป็นอันใช้ได้ สำหรับการดำเนินการต่อไปให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวงนี้

ข้อ 8 ให้อธิบดีมีอำนาจระเบียบและแนวปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามกฎกระทรวงนี้

ให้ไว้ ณ วันที่ 21 มกราคม พ.ศ.2547

ร้อยเอก สุชาติ เชาววิศิษฐ
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการกำหนดวิธีการและเงื่อนไขการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป เพื่อกำหนดรายละเอียดและคุณสมบัติสุราที่นำมาขอคืนค่าภาษีให้ชัดเจน และให้สอดคล้องกับสภาการณ์ปัจจุบันจึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้



ภาคผนวก ฉ
ระเบียบกรมสรรพสามิต
ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา
สำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป
พ.ศ.2547

เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ตามหลักการและเหตุผลในการออกกฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547

อาศัยอำนาจตามความในข้อ 3 ข้อ 4 และข้อ 8 ของกฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป พ.ศ.2547”

ข้อ 2[1] ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันออกประกาศเป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิกระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการจ่ายแสดตมปีสุราทดแทน พ.ศ.2532 ลงวันที่ 5 กรกฎาคม พ.ศ. 2532

บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ หรือคำสั่งใด ที่ขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

“เจ้าของสุรา” หมายความว่า ผู้มีกรรมสิทธิ์ในสุรา และมีหลักฐานการชำระภาษีสุราตามที่ระบุไว้ในข้อ 8 ของระเบียบนี้

“ผู้มีอำนาจสั่งคืนค่าภาษีสุรา” หมายความว่า อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

“สรรพสามิตพื้นที่” ให้หมายความรวมถึง ผู้ทำหน้าที่เป็นสรรพสามิตกรุงเทพมหานคร
พื้นที่ 1 – 5 ด้วย

“ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค” ให้หมายความรวมถึง ผู้ทำหน้าที่
เป็นผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตกรุงเทพมหานครด้วย

“ผู้ควบคุมโรงงานสุรา” หมายความว่า เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่ได้รับการแต่งตั้ง
ให้อยู่ประจำโรงงานสุรา และให้หมายความรวมถึง เจ้าพนักงานสรรพสามิตผู้ได้รับมอบหมายให้
ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับโรงงานสุราด้วย

ข้อ 5 ให้ผู้ทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยการสำนักบริหารการจัดเก็บภาษี เป็นผู้รักษาการ
ตามระเบียบนี้

หมวด 1

บททั่วไป

ข้อ 6 ผู้ที่จะได้รับสิทธิในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเอง
จนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องเป็นเจ้าของสุรา

ข้อ 7 สุราที่เจ้าของสุราจะขอคืนค่าภาษีสุราได้ ต้องเป็นสุราที่อยู่นอกโรงงาน
ซึ่งแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง
หรือหลายอย่าง ดังนี้

7.1 สี หรือกลิ่น หรือรส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรา มีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิม

7.2 ชุ่น หรือมีตะกอน

7.3 มีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐาน
ที่อธิบดีประกาศกำหนด

หมวด 2

การขอคืนค่าภาษีสุราและการออกใบอนุญาตขนสุรา

ข้อ 8 ให้เจ้าของสุราที่ประสงค์จะขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราตามข้อ 7 ยื่นคำขอ
ตามแบบทำยระเบียบนี้ ต่อสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราที่จะขนกลับคืนตั้งอยู่ พร้อมหลักฐาน
การชำระภาษีสุราและเอกสาร ดังนี้

8.1 สำเนาแบบรายการภาษีพร้อมใบเสร็จรับเงิน ที่แสดงว่าสุรานั้นได้ชำระภาษีไว้แล้ว

8.2 บัญชีแสดงชนิดสุรา ชื่อสุรา แรเงแอลกอฮอล์ของสุรา จำนวนและขนาดภาชนะบรรจุ และจำนวนน้ำสุราเป็นลิตร สถานที่เก็บสุราพร้อมแผนที่แสดงที่ตั้งสถานที่เก็บสุราชื่อและสถานที่ตั้งโรงงานสุราที่ประสงค์จะขนกลับคืน

8.3 หนังสือที่เจ้าของสุรารับรองว่า สุรานั้นได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มและสุรานั้นได้ชำระภาษีสุราครบถ้วนแล้ว

การขอคืนค่าภาษีสุราตามวรรคหนึ่ง ให้ขอคืนได้ครั้งละไม่เกินสี่แสนลิตร และการขอคืนค่าภาษีสุราคราวต่อไปจะกระทำได้เมื่อได้รับค่าภาษีสุราที่ได้ขอไว้ก่อนครบถ้วนแล้ว

ข้อ 9 เมื่อได้รับคำขอคืนค่าภาษีสุราแล้ว ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตปฏิบัติดังนี้

9.1 ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสาร

9.2 ตรวจสอบการเสียภาษีสุรากับรายการและจำนวนสุรา

9.3 ตรวจสอบจำนวนสุราที่ขอคืนค่าภาษีสุราต้องไม่เกินครั้งละสี่แสนลิตร

9.4 เสนอความเห็นเบื้องต้นต่อสรรพสามิตพื้นที่

เมื่อสรรพสามิตพื้นที่พิจารณาแล้วเห็นว่า ควรคืนค่าภาษีสุราดังกล่าว ให้แจ้งสรรพสามิตพื้นที่ที่สถานที่เก็บสุราตั้งอยู่ทราบพร้อมสำเนาเอกสารหลักฐานตามข้อ 8 เพื่อแต่งตั้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตไปตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุราต่อไป

ข้อ 10 ให้สรรพสามิตพื้นที่ที่สถานที่เก็บสุราตั้งอยู่ แต่งตั้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตไปตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

10.1 เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต 7 ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1 หรือผู้แทน

10.2 เจ้าพนักงานสรรพสามิต ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1

10.3 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบสรรพสามิตหรือนายตรวจสรรพสามิต ฝ่ายปราบปรามหรือเจ้าหน้าที่ที่สรรพสามิตพื้นที่มอบหมาย

ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตามวรรคหนึ่ง ตรวจสอบโดยสังเกตลักษณะน้ำสุรา เช่น สี ความขุ่นหรือมีตะกอน และตรวจนับจำนวนสุราโดยใช้เอกสารหลักฐานที่ได้รับตามข้อ 9 ประกอบในการตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา ทั้งนี้ ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตจัดทำผลการตรวจไว้เป็นหลักฐานด้วยทุกครั้ง

ข้อ 11 เมื่อสรรพสามิตพื้นที่ที่สถานที่เก็บสุราตั้งอยู่ ได้รับรายงานผลการตรวจจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตตามข้อ 10 แล้ว ให้ออกใบอนุญาตขนสุราแก่เจ้าของสุรา

ตามจำนวนและชนิดสุรา เฉพาะที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจนับจำนวนได้ เพื่อใช้กำกับการขนสุรานั้นกลับคืนโรงงานสุรา พร้อมทั้งมีหนังสือแจ้งสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ทราบพร้อมแนบบันทึกการตรวจสอบ และตรวจนับจำนวน และสำเนาใบอนุญาตขนสุรา เพื่อประกอบการพิจารณาสั่งคืนค่าภาษีสุราต่อไป

ข้อ 12 เมื่อสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปถูกขนส่งถึงโรงงานสุรา ให้สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ แต่งตั้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตไปตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

12.1 เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต 7 ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือ ฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1 หรือผู้แทน

12.2 เจ้าพนักงานสรรพสามิต ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1

12.3 ผู้ควบคุมโรงงานสุรา

ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตามวรรคหนึ่ง ตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุราโดยใช้ใบอนุญาตขนสุราที่กำกับมากับสุราเป็นหลักฐานในการตรวจ ทั้งนี้ ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตจัดทำผลการตรวจไว้เป็นหลักฐาน พร้อมเสนอสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานตั้งอยู่ทราบทุกครั้ง

ข้อ 13 ให้สรรพสามิตพื้นที่จัดทำทะเบียนคุมการขอคืนและการคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปเป็นรายเจ้าของสุราตามแบบท้ายระเบียบนี้

หมวด 3

การพิสูจน์ลักษณะน้ำสุราแปรสภาพ

ข้อ 14 เมื่อนำสุราเข้าเก็บในโรงงานสุราแล้ว ให้เจ้าของสุรามีหน้าที่พิสูจน์ให้ปรากฏว่าสุราดังกล่าวมีลักษณะที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 7 ต่อคณะกรรมการ จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

14.1 ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค หรือผู้แทน

14.2 สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ หรือผู้แทน

14.3 นักวิทยาศาสตร์ 8 กลุ่มงานวิเคราะห์สินค้าและของกลาง หรือผู้แทน

ให้คณะกรรมการตามวรรคหนึ่ง รายงานผลการพิสูจน์ต่อผู้มีอำนาจสั่งคืนค่าภาษีสุรา

หมวด 4
การสังคินค่าภาษีสุรา

ข้อ 15 เมื่อคณะกรรมการตามข้อ 14 รายงานผลการพิสูจน์พร้อมความเห็นต่อผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุราแล้ว ให้ผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุราตามจำนวนที่พิสูจน์จนเป็นที่พอใจได้ว่าสุรานั้นได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปให้ดำเนินการ ดังนี้

15.1 กรณีสังคินค่าภาษีสุราโดยผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค ให้แต่งตั้งคณะกรรมการ จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

- (1) ผู้อำนวยการส่วนบริหารการจัดเก็บภาษี หรือผู้แทน
- (2) สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (3) ผู้ควบคุมโรงงานสุรา

15.2 กรณีสังคินค่าภาษีสุราโดยสรรพสามิตพื้นที่ ให้แต่งตั้งคณะกรรมการ จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

- (1) เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิต 7 ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือ ฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต 1 หรือผู้แทน
- (2) เจ้าหน้าที่ตรวจสรรพสามิต 7 ฝ่ายปราบปราม หรือเจ้าหน้าที่ที่สรรพสามิตพื้นที่มอบหมาย
- (3) ผู้ควบคุมโรงงานสุรา

15.3 ให้คณะกรรมการตาม 15.1 หรือ 15.2 ดำเนินการควบคุมการแกะลอกแสดมภ์สุราและทำลายแสดมภ์สุราโดยวิธีการเผาไฟ หรือทำลายเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสุราหรือในกรณีสุราเสียภาษีโดยวิธีการใช้เครื่องมือวัดปริมาณน้ำสุราให้ดำเนินการเปิดและทำลายฝาภาชนะบรรจุจนไม่สามารถนำมาใช้ได้อีก และควบคุมการเทน้ำสุราจากภาชนะบรรจุสุราจนหมดจำนวนที่จะสังคินค่าภาษีสุรา

15.4 ให้คณะกรรมการตาม 15.1 หรือ 15.2 จัดทำบันทึกการควบคุมเสนอต่อผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุราต่อไป

ข้อ 16 เมื่อผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุรา ได้รับรายงานจากคณะกรรมการตามข้อ 15 แล้วเห็นว่า ถูกต้องให้สังคินค่าภาษีสุราต่อไป

การคินค่าภาษีสุรา ให้ปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการหักรายรับจ่ายขาดและการถอนคินเงินรายรับ

หมวด 5
บทเฉพาะกาล

ข้อ 17 การดำเนินการเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีสุราที่ได้กระทำไปแล้วตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2493) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 รวมทั้งคำสั่ง หรือหนังสือสั่งการที่เกี่ยวข้อง ให้เป็นอันใช้ได้ สำหรับการดำเนินการต่อไปให้ปฏิบัติตามแนวปฏิบัติ ที่กำหนดในระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547

สถิตย์ ลิ่มพงศ์พันธุ์
อธิบดีกรมสรรพสามิต

ภาคผนวก ข

(ร่าง) กฎกระทรวง

กำหนดประเภทสินค้า และกำหนดวิธีการและเงื่อนไขเป็นการทั่วไป
 ที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า หรือเจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์
 จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย
 หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 และมาตรา 104 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติ
 ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการกำจัดสิทธิ
 และเสรีภาพของบุคคล และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ.2557
 มาตรา 4 และมาตรา 5 ซึ่งรับรองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาค
 รวมทั้งประเพณีการปกครองในระบอบประชาธิปไตย อันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข
 โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้
 ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้สินค้าทุกประเภทที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต
 พ.ศ.2527 เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับคืนภาษี
 เนื่องจากสินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อ 2 สินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้
 ต้องเป็นสินค้าที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้
 ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า
 โดยมิใช่การกระทำหรือเป็นความผิดของผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า เช่น เหตุสุดวิสัย
 ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการ
 หรือผู้นำเข้าจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ข้อ 3 ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอคืนภาษีต้องพิสูจน์ต่อคณะกรรมการที่อธิบดีแต่งตั้งให้ปรากฏว่า สินค้าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตทำการตรวจสอบ

ข้อ 4 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอคืนภาษี ยื่นคำขอคืนภาษีและการอนุมัติทำลายสินค้า ที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งเอกสารประกอบต่ออธิบดี หรือสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบและทำลายสินค้านั้น ดังต่อไปนี้

(1) บัญชีแสดงรายละเอียดการตรวจนับความเสียหายของสินค้าเครื่องตั้งในการขอคืนภาษีและสำเนาใบเสร็จรับเงินค่าภาษีสรรพสามิตในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

(2) หลักฐานแสดงที่มาที่ไปของการจำหน่ายและการรับคืนสินค้า

(3) รายงานการรับสินค้าและขนสินค้าในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

(4) รายการสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งให้แจ้งรายละเอียดระบุถึงสาเหตุที่สินค้าเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และระบุเลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียภาษีไว้แล้วสำหรับสินค้าที่จะขอคืนภาษี

(5) สำเนาแบบรายการชำระภาษีสรรพสามิต (แบบ ภษ. 01 - 12)

(6) รายงานการวิเคราะห์คุณภาพสินค้า หรือหลักฐานทางวิทยาศาสตร์ในการรับรองการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้า ภายใต้การตรวจสอบของกลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง

(7) หนังสือแจ้งความต่อพนักงานสอบสวน โดยมีหลักฐานการแจ้งความ

ข้อ 5 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอรับคืนภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องยื่นแบบคำขอภายในระยะเวลา 1 ปี นับตั้งแต่วันที่สินค้าได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อ 6 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้ เป็นคณะกรรมการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(1) สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(2) หัวหน้าฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(3) หัวหน้าฝ่ายกฎหมาย สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(4) เจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นที่ต้องพิสูจน์การเสื่อมคุณภาพของสินค้าในทางเคมี ให้นักวิทยาศาสตร์ กลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลางเข้าร่วมตรวจสอบด้วย

ข้อ 7 ในกรณีที่เห็นเป็นการสมควร เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่เป็นคณะกรรมการ ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สามารถเรียกเอกสาร หรือหลักฐานเพิ่มเติม ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าต้องนำเอกสารหรือหลักฐาน ในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ภายในกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตสั่ง แต่ไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่รับคำสั่ง เป็นหนังสือ ในกรณีที่มีเหตุสมควร อธิบดีมีอำนาจขยายกำหนดเวลาดังกล่าวให้ได้

ถ้าผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานสรรพสามิต ภายในกำหนดเวลาที่กำหนด หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีได้ขยายให้ ให้ระงับการพิจารณา การยื่นคำขอคืนภาษีและการอนุมัติทำลายสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อ 8 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้ เป็นคณะกรรมการควบคุมทำลาย สำหรับสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(1) หัวหน้าฝ่ายป้องกันและปราบปราม สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(2) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือนักตรวจสอบภาษีชำนาญการฝ่ายบริหาร การจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่

(3) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงาน สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขาที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ ส่วนกรณีไม่มีสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขา ให้ นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงานสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่

ข้อ 9 ในกรณีสินค้าสูญหาย หากภายหลังปรากฏว่าการพิสูจน์สินค้าสูญหายเป็นเท็จ ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตสามารถเรียกคืนภาษี พร้อมทั้งกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้

ข้อ 10 ในกรณีสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสินค้า หรือผู้นำเข้า ที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ จนใช้การไม่ได้ และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 - ข้อ 8 ของกฎกระทรวงฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ข้อ 11 ในกรณีที่มีความจำเป็นในการกำหนดรายละเอียดเฉพาะเรื่อง ให้อธิบดีมีอำนาจ ในการออกประกาศกรมสรรพสามิต เพื่อให้เป็นไปตามกฎกระทรวงฉบับนี้

ให้ไว้ ณ วันที่.....เดือน..... พ.ศ.....

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ภาคผนวก ข

(ร่าง) ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเครื่องดื่ม
ที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงนั้นพิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 104 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในประกาศนี้

“สินค้าสูญหาย” หมายถึง สินค้าหมดไป สิ้นไป หรือสูญหายไปด้วยเหตุต่าง ๆ ไม่ว่าสินค้านั้นสูญหายโดยสิ้นเชิงจากภัยธรรมชาติหรือการสูญหายตามธรรมชาติของสินค้านั้น ๆ เช่น การระเหย เป็นต้น

“สินค้าเสียหาย” หมายถึง สินค้าที่เกิดการเสื่อมเสียหรือเสียหายในเนื้อหาของวัตถุ จากสภาพตามปกติ จนไม่สามารถใช้งานได้ตามปกติวิสัยของสินค้านั้น หรือไม่อยู่ในสภาพ ที่สมควรนำมาใช้

“สินค้าเสื่อมคุณภาพ” หมายถึง สินค้าเดิมที่ไม่ได้เป็นสินค้าเสื่อมคุณภาพ แต่ด้วยระยะเวลาหรือโดยธรรมชาติของสินค้าทำให้ส่วนประกอบในตัวสินค้าเกิดการเสื่อมคุณภาพ หรือคุณภาพของสินค้าลดลงทางด้านกายภาพ จนเกิดการสูญเสียคุณค่าหรือคุณสมบัติ และไม่สามารถผันกลับคืนมาได้

“สรรพสามิตพื้นที่” หมายถึง สรรพสามิตที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้า ที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่

“เจ้าของสินค้า” หมายถึง ผู้มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าเครื่องดื่มที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และสินค้าเครื่องดื่มเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งมีหลักฐานการเสียภาษี ที่ระบุไว้ในข้อ 4 ของประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้

ข้อ 2 เครื่องดื่มที่ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้าจะได้รับการพิจารณา ให้ได้รับคืนภาษีที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว ต้องเป็นเครื่องดื่มที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ซึ่งมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) เครื่องดื่มที่ภาชนะบรรจุเสียหายโดยแตก รั่ว บุบไม่เป็นรูปทรงจนไม่สามารถนำมาใช้ บริโภคได้ และต้องมีเครื่องหมายแสดงการเสียหายชัดเจนในสภาพที่ปกติและจะต้องติดแนบ กับภาชนะบรรจุโดยยังไม่มีกรถูกเปิดแยกออกจากกัน

(2) เครื่องดื่มที่เสื่อมคุณภาพ เครื่องดื่มที่หมดอายุจนไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องดื่มได้

(2.1) เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดใส เช่น ขวด เครื่องดื่มนั้นต้องมีลักษณะ สีของเครื่องดื่มเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คีน จางลงหรือเข้มขึ้นขึ้น

(2.2) เครื่องดื่มที่บรรจุในภาชนะบรรจุชนิดทึบ เช่น กระป๋องกล่อง ภาชนะบรรจุนั้น ต้องมีลักษณะบวม มีเครื่องดื่มซึมออกมาจากภาชนะ ภาชนะบรรจุเป็นรา เป็นสนิม

ทั้งนี้ สินค้าเครื่องดื่มที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องเป็นสินค้าเครื่องดื่มที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้าหรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้าจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ข้อ 3 ให้ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ นำสินค้าเครื่องดื่มที่ได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ในระหว่างกระบวนการ ขนส่งกลับเข้ามาในโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต โดยแยกไว้อย่างชัดเจน ไม่ปะปนกันกับสินค้าเครื่องดื่มที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า และการยื่นคำขอในแต่ละครั้งจะต้องเป็นสินค้าเครื่องดื่ม ที่ได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องมีมูลค่าภาษีครั้งละไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท และไม่เกิน 500,000 บาท แต่ถ้าต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ขอได้เพียงครั้งเดียว ภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่กรณี

ข้อ 4 ให้ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ยื่นคำขอตามแบบ ภษ.01 - 37 พร้อมทั้งเอกสารประกอบต่ออธิบดีหรือสรรพสามิตพื้นที่

ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบ และทำลายสินค้านั้น ดังนี้

(1) รายการสินค้าที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ตามแบบ ภาษ. 01 - 38 พร้อมทั้งให้แจ้งรายละเอียดระบุถึงสาเหตุที่สินค้าเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และระบุเลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียหายไว้แล้ว สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่จะขอคืนภาษี

(2) หลักฐานแสดงที่มาที่ไปของการจำหน่ายและการรับคืนสินค้าเครื่องดื่ม

(3) สำเนาแบบรายการภาษีสรรพสามิต (แบบ ภาษ. 01 - 12)

(4) บัญชีแสดงรายละเอียดการตรวจนับความเสียหายของสินค้าเครื่องดื่ม ในการขอคืนภาษีและสำเนาใบเสร็จรับเงินค่าภาษีสรรพสามิตในรูปแบบเอกสาร หรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

(5) รายงานการวิเคราะห์คุณภาพสินค้า หรือหลักฐานทางวิทยาศาสตร์ในการรับรอง การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้า ภายใต้การตรวจสอบ ของกลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง

(6) หนังสือแจ้งความต่อพนักงานสอบสวน โดยมีหลักฐานการแจ้งความ

ทั้งนี้ กรณีสินค้าเครื่องดื่มที่ได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ที่มีมูลค่าภาษีต่ำกว่า 50,000 บาท ให้ดำเนินการยื่นเอกสารประกอบตามข้อ 4 (5) หรือ ข้อ 4 (6) ใดๆอย่างหนึ่ง

ข้อ 5 ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ยื่นแบบคำขอภายในระยะเวลา 1 ปี นับตั้งแต่วันที่สินค้าเครื่องดื่มได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อ 6 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้เป็นคณะกรรมการตรวจสอบความถูกต้อง ครบถ้วนของเอกสาร และสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(1) สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(2) หัวหน้าฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(3) หัวหน้าฝ่ายกฎหมาย สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(4) เจ้าหน้าที่บัญชี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นที่ต้องพิสูจน์การเสื่อมคุณภาพของสินค้าเครื่องดื่มในทางเคมีให้นักวิทยาศาสตร์ กลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลางเข้าร่วมตรวจสอบด้วย

เมื่อคณะกรรมการได้ตรวจสอบสภาพสินค้าเครื่องดื่มที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของหลักฐานเอกสารประกอบ การตรวจสอบในทางบัญชีและการชำระภาษี หากเห็นเป็นการสมควรคณะกรรมการสามารถตรวจสอบเพิ่มเติม โดยให้ยื่นเอกสารในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศได้ เมื่อเห็นว่าถูกต้องให้ทำการบันทึกรายละเอียดไว้สองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าหนึ่งฉบับ อีกฉบับหนึ่งมอบให้คณะกรรมการตามข้อ 7 ดำเนินการต่อไป

ข้อ 7 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้เป็นคณะกรรมการควบคุมทำลายสำหรับสินค้าเครื่องดื่มที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

(1) หัวหน้าป้องกันและปราบปราม สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

(2) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือนักตรวจสอบภาษีชำนาญการฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่

(3) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงานสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขาที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ ส่วนกรณีไม่มีสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขาที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ให้นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงานสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่

ข้อ 8 ให้คณะกรรมการควบคุมทำลายสำหรับเครื่องดื่มที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามข้อ 7 ดำเนินการควบคุมทำลายให้แล้วเสร็จตามจำนวนครบถ้วนถูกต้องที่ระบุไว้ในบันทึกของคณะกรรมการตรวจสอบเครื่องดื่มที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ตามข้อ 6 โดยใช้วิธีหนึ่งวิธีใด ดังต่อไปนี้ คือ

(1) ใช้รถบดทำลาย

(2) ใช้เครื่องจักรบดทำลาย

(3) ใช้วิธีเผาไฟทำลาย

(4) ใช้วิธีการอื่น ๆ ตามที่อธิบดีเห็นสมควร

เมื่อคณะกรรมการควบคุมการทำลายเครื่องดื่มน้ำมันที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้เสร็จแล้ว ให้ทำบันทึกไว้เป็นหลักฐานสองฉบับ มอบให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าเข้าหนึ่งฉบับ อีกหนึ่งฉบับเสนอสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบคืนภาษี

ข้อ 9 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือผู้นำเข้า ยื่นคำขอรับคืนภาษีตามแบบ ภษ. 01 - 39 ต่อสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ และให้สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ พิจารณาตามแบบคำขอดังกล่าวและบันทึกของคณะกรรมการควบคุมการทำลายตามข้อ 8 หากเห็นว่าถูกต้องให้ส่งคืนภาษีเครื่องดื่มน้ำมัน

ข้อ 10 ในกรณีสินค้าเครื่องดื่มน้ำมันที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสินค้าหรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสินค้าเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 - ข้อ 9 ของประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ประกาศ ณ วันที่.....เดือน..... พ.ศ.....

อธิบดีกรมสรรพสามิต

ภาคผนวก ก
(ร่าง) กฎกระทรวงสุรา

**กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุรา
สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ
หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป**

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 และมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2510 อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการกำจัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ.2557 มาตรา 4 และมาตรา 5 ซึ่งรับรองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาค รวมทั้งประเพณีการปกครองในระบอบประชาธิปไตย อันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ผู้มีสิทธิขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร

ข้อ 2 สุราที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ต้องเป็นสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

- (1) สี กลิ่น รส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรา มีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิม
- (2) ชุ่นหรือมีตะกอน
- (3) เกิดการระเหย
- (4) หมดอายุ
- (5) มีคุณลักษณะทางเคมีวัตถุเจอป้อนอาหาร หรือสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐาน

ที่อธิบดีประกาศกำหนด

ทั้งนี้ สุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเอง จนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องเป็นสุราที่สูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า หรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของเจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้า หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไป เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ข้อ 3 ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ที่ประสงค์ขอคืนค่าภาษีสุราต้องพิสูจน์ต่อคณะกรรมการที่อธิบดีแต่งตั้ง ให้ปรากฏว่า สุราดังกล่าว เป็นสุราที่มีลักษณะที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ตามข้อ 2

ข้อ 4 ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ที่ประสงค์จะขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราตามข้อ 2 ยื่นคำขอพร้อมเอกสารประกอบ ตามอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ทั้งนี้ ตามแบบที่อธิบดี ประกาศกำหนด ดังต่อไปนี้

(1) บัญชีแสดงรายละเอียดการขอคืนค่าภาษีสุราและหลักฐานการชำระค่าภาษีสุรา พร้อมทั้งสำเนาใบเสร็จการชำระค่าภาษีสุราในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

(2) รายงานการรับสินค้าสุราและขนส่งสินค้าสุราในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบุเลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียค่าภาษีสุราไว้แล้วสำหรับสุราที่จะขอคืนภาษี

(3) หลักฐานแสดงที่มาที่ไปของการจำหน่ายและการรับคืนค่าภาษีสุรา

(4) บัญชีสินค้าสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไประบุถึงชนิดสุรา ชื่อสุรา แรเงแอลกอฮอล์ จำนวนและขนาด ภาชนะบรรจุ และจำนวนน้ำสุราเป็นลิตร

หากสุราเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไประหว่างกระบวนการขนส่ง ให้ระบุสถานที่เก็บสุราพร้อมแผนที่แสดงที่ตั้งสถานที่เก็บสุรา ชื่อและสถานที่ตั้งโรงงานสุราที่ประสงค์จะขนกลับคืน

(5) รายงานการวิเคราะห์คุณภาพสุรา หรือหลักฐานทางวิทยาศาสตร์ในการรับรอง การสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปของสุรา ภายใต้การตรวจสอบของกลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง

(6) หนังสือแจ้งความต่อพนักงานสอบสวน โดยมีหลักฐานการแจ้งความ

ข้อ 5 ในกรณีที่เห็นเป็นการสมควร เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่เป็นคณะกรรมการ ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพสินค้าที่ขอรับคืนภาษี สามารถเรียกเอกสาร หรือหลักฐานเพิ่มเติม ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ต้องนำเอกสารหรือหลักฐานในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ แสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตภายในกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตสั่ง แต่ไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่รับคำสั่งเป็นหนังสือ ในกรณีที่มีเหตุสมควร อธิบดีมีอำนาจขยาย กำหนดเวลาดังกล่าวให้ได้

ถ้าผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ปฏิบัติตาม คำสั่งของเจ้าพนักงานสรรพสามิตภายในกำหนดเวลาที่กำหนด หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดี ได้ขยายให้ ให้ระงับการพิจารณาการยื่นคำขอคืนค่าภาษีสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ ตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

ข้อ 6 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ที่ประสงค์จะขอรับคืนค่าภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องยื่นแบบคำขอภายในระยะเวลา 1 ปี นับตั้งแต่วันที่สินค้าได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ

การขอคืนค่าภาษีสุราตามวรรคหนึ่งให้ขอคืนได้ครั้งละไม่เกินสี่แสนลิตร และการขอคืนค่าภาษีสุราราวต่อไปจะกระทำเมื่อได้รับค่าภาษีสุราที่ได้ขอไว้ก่อนแล้ว

ข้อ 7 เมื่อได้รับคำขอตามข้อ 6 ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีคำสั่ง ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจสอบบัญชีและตรวจนับจำนวนสุราตามคำขอดังกล่าว และออกใบอนุญาตขนสุรานั้น เพื่อนำสุราดังกล่าวกับคืนโรงงานสุรา สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรดื่มต่อไปในระหว่างกระบวนการขนส่ง

ข้อ 8 เมื่อคณะกรรมการรายงานผลการพิสูจน์จนเป็นที่พอใจของอธิบดีแล้วว่าสุรานั้น ได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ให้อธิบดีสั่งคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

ข้อ 9 ในกรณีสุราสูญหาย หากภายหลังปรากฏว่าการพิสูจน์สุราสูญหายเป็นเท็จ ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตสามารถเรียกคืนค่าภาษีสุรา พร้อมทั้งดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่ทราบถึงสุราสูญหายเป็นเท็จ

ข้อ 10 ในกรณีสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้า ที่ประสงค์จะส่งสุรากลับบอกออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสุราเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ ตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 – ข้อ 9 ของกฎกระทรวงฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ข้อ 11 ให้อธิบดีมีอำนาจวางระเบียบและแนวปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามกฎกระทรวงนี้

ให้ไว้ ณ วันที่..... เดือน..... พ.ศ.

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ภาคผนวก ญ
(ร่าง) ระเบียบกรมสรรพสามิต
ว่าด้วยแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุรา
สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ
หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ตามหลักการและเหตุผลในการออกกฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป

อาศัยอำนาจตามความใน (ร่าง) กฎกระทรวงกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแนวปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในระเบียบนี้

“เจ้าของสุรา” หมายความว่า ผู้มีกรรมสิทธิ์ในสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และสุราเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งมีหลักฐานการเสียภาษี ที่ระบุไว้ในข้อ 6 ของระเบียบกรมสรรพสามิตฉบับนี้

“ผู้มีอำนาจสั่งคืนค่าภาษีสุรา” หมายความว่า อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

“สรรพสามิตพื้นที่” ให้ความหมายรวมถึง ผู้ทำหน้าที่เป็นสรรพสามิตกรุงเทพมหานคร พื้นที่ 1 – 5 ด้วย

“ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค” ให้ความหมายรวมถึง ผู้ทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตกรุงเทพมหานครด้วย

ข้อ 2 ให้ผู้ทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยการสำนักบริหารการจัดเก็บภาษี เป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

หมวด 1
บททั่วไป

ข้อ 3 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ขอคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปตามระเบียบฉบับนี้

ข้อ 4 สุราที่ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร จะขอคืนค่าภาษีสุราได้ ต้องเป็นสุราที่ได้ชำระภาษีแล้วและสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมสภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังนี้

4.1 สี หรือกลิ่น หรือรส หรือแรงแอลกอฮอล์ของสุรา มีสภาพเปลี่ยนไปจากเดิม

4.2 ชุ่น หรือมีตะกอน

4.3 ระเหย

4.4 หมดอายุ

4.5 มีคุณลักษณะทางเคมี วัตถุเจือปนอาหาร และสารปนเปื้อนไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่อธิบดีประกาศกำหนด

ทั้งนี้ สุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องเป็นสุราที่สูญหาย เสียหายหรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า หรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่ เป็นกรณีที่ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ข้อ 5 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ที่ประสงค์จะขอรับคืนค่าภาษีสำหรับสินค้าที่พิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ต้องยื่นแบบคำขอภายในระยะเวลา 1 ปี นับตั้งแต่วันที่สินค้าได้สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ

หมวด 2

การขอคืนค่าภาษีสุราและการออกใบอนุญาตขนสุรา

ข้อ 6 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ที่ประสงค์จะขอคืนค่าภาษีสุรา ยื่นคำขอต่อสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราที่จะขนกลับคืน หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ พร้อมหลักฐานการชำระภาษีสุราและเอกสาร ดังนี้

6.1 บัญชีแสดงรายละเอียดการขอคืนค่าภาษีสุราและหลักฐานการชำระค่าภาษีสุรา พร้อมทั้งสำเนาใบเสร็จการชำระค่าภาษีสุราในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

6.2 รายงานการรับสินค้าสุราและขนสินค้าสุราในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบุเลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียค่าภาษีสุราไว้แล้วสำหรับสุราที่จะขอคืนภาษีสุรา

6.3 หลักฐานแสดงที่มาที่ไปของการจำหน่ายและการรับคืนสุรา

6.4 บัญชีสินค้าสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพจนไม่สมควรใช้ดื่มต่อไประบุถึงชนิดสุรา ชื่อสุรา แรเงแอลกอฮอล์ จำนวนและขนาดภาชนะบรรจุ และจำนวนน้ำสุราเป็นลิตร

หากสุราเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไประหว่างกระบวนการขนส่ง ให้ระบุสถานที่เก็บสุรารวมแผนที่แสดงที่ตั้งสถานที่เก็บสุรา ชื่อและสถานที่ตั้งโรงงานสุราที่ประสงค์จะขนกลับคืน

6.5 รายงานการวิเคราะห์คุณภาพสินค้า หรือหลักฐานทางวิทยาศาสตร์ในการรับรองการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของสินค้า ภายใต้การตรวจสอบของกลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง

6.6 หนังสือแจ้งความต่อพนักงานสอบสวน โดยมีหลักฐานการแจ้งความ

การขอคืนค่าภาษีสุราตามวรรคหนึ่ง ให้ขอคืนได้ครั้งละไม่เกินสี่แสนลิตร และการขอคืนค่าภาษีสุราราวต่อไปจะกระทำได้เมื่อได้รับค่าภาษีสุราที่ได้ขอไว้ก่อนครบถ้วนแล้ว

ข้อ 7 เมื่อได้รับคำขอคืนค่าภาษีสุราแล้ว ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราที่จะขนกลับคืนหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ พร้อมทั้งเจ้าหน้าที่บัญชีสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราที่จะขนกลับคืนหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่หรือผู้แทน ปฏิบัติดังนี้

7.1 ตรวจสอบบัญชีในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

7.2 ตรวจสอบการเสียภาษีสูรากับรายการและจำนวนสุรา

7.3 ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสาร

7.3 ตรวจสอบจำนวนสุราที่ขอคืนค่าภาษีสุราต้องไม่เกินครั้งละสี่แสนลิตร

7.4 เสนอความเห็นเบื้องต้นต่อสรรพสามิตพื้นที่

เมื่อสรรพสามิตพื้นที่พิจารณาแล้วเห็นว่า ควรคืนค่าภาษีสุราดังกล่าว ให้แจ้งสรรพสามิตพื้นที่ที่สถานที่เก็บสุรที่ตั้งอยู่ทราบพร้อมสำเนาเอกสารหลักฐานตามข้อ 6 เพื่อแต่งตั้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตไปตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุราต่อไป

ข้อ 8 ให้สรรพสามิตพื้นที่ที่สถานที่เก็บสุรที่ตั้งอยู่ แต่งตั้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตไปตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

8.1 เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิตฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต หรือผู้แทน

8.2 เจ้าพนักงานสรรพสามิตฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต

8.3 เจ้าพนักงานสรรพสามิตฝ่ายปราบปรามหรือเจ้าหน้าที่ที่สรรพสามิตพื้นที่มอบหมาย ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตามวรรคหนึ่ง ตรวจสอบการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป โดยสังเกตลักษณะน้ำสุรา เช่น สี ความขุ่นหรือมีตะกอน และตรวจนับจำนวนสุรา โดยใช้เอกสารหลักฐานที่ได้รับตามข้อ 7 ประกอบในการตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา ทั้งนี้ ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตจัดทำผลการตรวจไว้เป็นหลักฐานด้วยทุกครั้ง

ข้อ 9 เมื่อสรรพสามิตพื้นที่ที่สถานที่เก็บสุรที่ตั้งอยู่ ได้รับรายงานผลการตรวจจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตตามข้อ 8 แล้ว ให้ออกใบอนุญาตขนสุราแก่เจ้าของสุราตามจำนวนและชนิดสุรา เฉพาะที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจนับจำนวนได้ เพื่อใช้กำกับการขนสุรานั้นกลับคืนโรงงานสุราหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต พร้อมทั้งมีหนังสือแจ้งสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ทราบ พร้อมแนบบันทึกการตรวจสอบและตรวจนับจำนวน และสำเนาใบอนุญาตขนสุรา เพื่อประกอบการพิจารณาสั่งคืนค่าภาษีสุราต่อไป

ข้อ 10 เมื่อสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปถูกขนส่งถึงโรงงานสุราหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร แยกสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป ในระหว่างกระบวนการขนส่ง ไม่ปะปนกับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปในระหว่างกระบวนการเก็บรักษา

ข้อ 11 ให้สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ แต่งตั้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตไปตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

11.1 เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิตฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือ ฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต หรือผู้แทน

11.2 เจ้าพนักงานสรรพสามิต ฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต

11.3 เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่ได้รับการแต่งตั้งให้อยู่ประจำโรงงานสุรา หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตผู้ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับโรงงานสุรา

ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตามวรรคหนึ่ง ตรวจสอบและตรวจนับจำนวนสุรา โดยใช้ใบอนุญาตขนสุราที่กำกับมากับสุราเป็นหลักฐานในการตรวจ ทั้งนี้ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิต จัดทำผลการตรวจไว้เป็นหลักฐาน พร้อมเสนอสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ทราบทุกครั้ง

ข้อ 12 ให้สรรพสามิตพื้นที่จัดทำทะเบียนคุมการขอคืนและการคืนค่าภาษีสุรา สำหรับสุราที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควร จะใช้ดื่มต่อไปเป็นรายบุคคลของผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา หรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามแบบท้ายระเบียบนี้

หมวด 3

การพิสูจน์ลักษณะน้ำสุราแปรสภาพ

ข้อ 13 เมื่อนำสุราเข้าเก็บในโรงงานสุราแล้ว ให้เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้า หรือผู้นำเข้า ที่ประสงค์จะส่งสินค้ากลับออกไปมีหน้าที่พิสูจน์ให้ปรากฏว่า สุราดังกล่าวมีลักษณะที่ขอคืนค่าภาษีสุราได้ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 4 ต่อคณะกรรมการ จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

13.1 ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค หรือผู้แทน

13.2 สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ หรือผู้แทน

13.3 นักวิทยาศาสตร์ กลุ่มงานวิเคราะห์สินค้าและของกลาง หรือผู้แทน

ให้คณะกรรมการตามวรรคหนึ่ง รายงานผลการพิสูจน์ต่อผู้มีอำนาจสั่งคืนค่าภาษีสุรา

หมวด 4
การสังคินค่าภาษีสุรา

ข้อ 14 เมื่อคณะกรรมการตามข้อ 13 รายงานผลการพิสูจน์พร้อมความเห็นต่อผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุราแล้ว ให้ผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุราตามจำนวนที่พิสูจน์จนเป็นที่พอใจได้ว่า สุรานั้นได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไปให้ดำเนินการ ดังนี้

14.1 กรณีสังคินค่าภาษีสุราโดยผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค ให้แต่งตั้งคณะกรรมการ จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

- (1) ผู้อำนวยการส่วนบริหารการจัดเก็บภาษี หรือผู้แทน
- (2) สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (3) ผู้ควบคุมโรงงานสุรา

14.2 กรณีสังคินค่าภาษีสุราโดยสรรพสามิตพื้นที่ ให้แต่งตั้งคณะกรรมการ จำนวน 3 คน ประกอบด้วย

(1) เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพสามิตฝ่ายจัดเก็บภาษี หรือ ฝ่ายบริหารภาษีสรรพสามิต หรือผู้แทน

(2) เจ้าหน้าที่ตรวจสรรพสามิตฝ่ายปราบปราม หรือเจ้าหน้าที่ที่สรรพสามิตพื้นที่มอบหมาย

(3) เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่ได้รับการแต่งตั้งให้อยู่ประจำโรงงานสุรา หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตผู้ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับโรงงานสุรา

14.3 ให้คณะกรรมการตาม 14.1 หรือ 14.2 ดำเนินการควบคุมการแกะลอกแสดมภ์สุราและทำลายแสดมภ์สุราโดยวิธีการเผาไฟ หรือทำลายเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสุรา หรือในกรณีสุราเสียภาษีโดยวิธีการใช้เครื่องมือวัดปริมาณน้ำสุราให้ดำเนินการเปิดและทำลายฝาภาชนะบรรจุจนไม่สามารถนำมาใช้ได้อีก และควบคุมการเทน้ำสุราจากภาชนะบรรจุสุราจนหมดจำนวนที่จะสังคินค่าภาษีสุรา

14.4 ให้คณะกรรมการตาม 14.1 หรือ 14.2 จัดทำบันทึกการควบคุมเสนอต่อผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุราต่อไป

ข้อ 15 เมื่อผู้มีอำนาจสังคินค่าภาษีสุรา ได้รับรายงานจากคณะกรรมการตามข้อ 14 แล้วเห็นว่า ถูกต้องให้สังคินค่าภาษีสุราต่อไป

การคินค่าภาษีสุรา ให้ปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการหักรายรับจ่ายขาดและการถอนคินเงินรายรับ

ข้อ 16 ในกรณีสุราที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของสุรา หรือผู้นำเข้า
ที่ประสงค์จะส่งสุรากลั้บออกไปมีสิทธิได้รับคืนภาษี เนื่องจากสุราเสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพ
ตามธรรมชาติ หรือแปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ
และเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในระเบียบกรมสรรพสามิตฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ประกาศ ณ วันที่ เดือน..... พ.ศ.....

อธิบดีกรมสรรพสามิต

ภาคผนวก ก
(ร่าง) กฎกระทรวงยาเส้นหรือยาสูบ
กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ
สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการกำจัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ.2557 มาตรา 4 และมาตรา 5 ซึ่งรับรองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาค รวมทั้งประเพณีการปกครอง ในระบอบประชาธิปไตย อันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข โดยอาศัยอำนาจ แห่งบทบัญญัติกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในกฎกระทรวงนี้

“เจ้าของยาเส้นหรือยาสูบ” หมายความว่า ผู้มีกรรมสิทธิ์ในยาเส้นหรือยาสูบ ที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร และยาเส้นหรือยาสูบเสียหายหรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งมีหลักฐานการเสียค่าแสดมภ์ยาสูบ ที่ระบุไว้ในข้อ 5 ของกฎกระทรวงฉบับนี้

ข้อ 2 ผู้มีสิทธิขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ต้องเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า

ข้อ 3 ยาเส้นหรือยาสูบที่จะขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบได้นั้นต้องเป็นยาสูบที่ผลิตมาแล้ว ไม่เกิน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่ผลิตจนถึงวันยื่นคำขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ และต้องเป็นยาเส้นหรือยาสูบ ที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ โดยปรากฏข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

- (1) สีกระดาษของมวดยาเส้นหรือยาสูบมีการเปลี่ยนสภาพไปจากเดิม
- (2) กลิ่นของยาเส้นหรือยาสูบเปลี่ยนและรสชาติมีการเปลี่ยนแปลง
- (3) หมดอายุ

ทั้งนี้ ยาเส้นหรือยาสูบนั้น ต้องเป็นยาเส้นหรือยาสูบที่เกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ทั้งในระหว่างกระบวนการเก็บรักษาสินค้า หรือเกิดขึ้นระหว่างกระบวนการขนส่งสินค้า โดยมีใช้การกระทำหรือเป็นความผิดของผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า เช่น เหตุสุดวิสัย ภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุ อันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เป็นต้น เว้นแต่เป็นกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ข้อ 4 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ ต้องพิสูจน์ต่อคณะกรรมการที่อธิบดี ให้ปรากฏว่า ยาเส้นหรือยาสูบสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อ 5 ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ ให้ยื่นคำขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบและการอนุมัติทำลายยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งเอกสารประกอบต่ออธิบดีหรือสรรพสามิตพื้นที่ ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ เพื่อพิจารณาสั่งอนุมัติให้ตรวจสอบ และทำลายสินค้านั้น ดังต่อไปนี้

(1) บัญชีแสดงรายละเอียดการขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบและสำเนาใบเสร็จรับเงิน ค่าแสดมภ์ยาสูบในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

(2) รายงานการรับและขนยาเส้นหรือยาสูบในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยี สารสนเทศ

(3) รายการยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ พร้อมทั้งให้แจ้งรายละเอียดระบุถึงสาเหตุที่ยาเส้นหรือยาสูบเกิดการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้และระบุเลขที่ใบเสร็จที่แสดงถึงการเสียค่าแสดมภ์ยาสูบไว้แล้ว สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่จะขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ

(4) หลักฐานแสดงที่มาที่ไปของการจำหน่ายและการรับคืนยาเส้นหรือยาสูบ

(5) รายงานการวิเคราะห์คุณภาพยาเส้นหรือยาสูบ หรือหลักฐานทางวิทยาศาสตร์ ในการรับรองการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ของยาเส้นหรือยาสูบ ภายใต้การตรวจสอบของกลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลาง

(6) หนังสือแจ้งความต่อพนักงานสอบสวน โดยมีหลักฐานการแจ้งความ

ข้อ 6 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้เป็นคณะกรรมการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพยาเส้นหรือยาสูบที่ขอรับคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ สำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่พิสูจน์ได้ว่าสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

- (1) สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (2) หัวหน้าฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (3) หัวหน้าฝ่ายกฎหมาย สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (4) เจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นที่ต้องพิสูจน์การเสื่อมคุณภาพของยาเส้นหรือยาสูบในทางเคมีให้นักวิทยาศาสตร์ กลุ่มวิเคราะห์สินค้าและของกลางเข้าร่วมตรวจสอบด้วย

ข้อ 7 ในกรณีที่เห็นเป็นการสมควร เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่เป็นคณะกรรมการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารและสภาพยาเส้นหรือยาสูบที่ขอรับคืนค่าแสดมภ์ยาสูบสามารถเรียกเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติม ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้าต้องนำเอกสารหรือหลักฐานในรูปแบบเอกสารหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตภายในกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตสั่งแต่ไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่รับคำสั่งเป็นหนังสือ ในกรณีที่มีเหตุสมควร อธิบดีมีอำนาจขยายกำหนดเวลาดังกล่าวให้ได้

ถ้าผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำ ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานสรรพสามิตภายในกำหนดเวลาที่กำหนด หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีได้ขยายให้ ให้อธิบดีพิจารณาการยื่นคำขอคืนค่าแสดมภ์ยาสูบและการอนุมัติทำลายยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

ข้อ 8 ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้เป็นคณะกรรมการควบคุมทำลายสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่สูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้

- (1) หัวหน้าฝ่ายป้องกันและปราบปราม สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ หรือผู้แทน
- (2) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือนักตรวจสอบภาษีชำนาญการฝ่ายบริหารการจัดเก็บภาษี สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่

(3) นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงาน สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขาที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ ส่วนกรณีไม่มีสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขา ให้นักวิชาการสรรพสามิตชำนาญการ หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิตชำนาญงานสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่

ข้อ 9 กรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า ประสงค์จะมอบยาเส้น หรือยาสูบที่เสียหาย หรือเสื่อมคุณภาพจนใช้การไม่ได้ ภายหลังจากได้รับอนุมัติจากอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้ทำลาย ให้กับองค์กรหรือหน่วยงานอื่นเพื่อนำยาสูบไปเป็นส่วนผสม ในการผลิตยาแก้จืดศัตรูพืช (ชีวภาพ) หรือมอบให้องค์กรหรือหน่วยงานอื่นที่สามารถนำไปใช้ ประโยชน์ได้ ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ หรือผู้นำเข้า ยื่นหลักฐานการส่งมอบต่อสำนักงาน สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตตั้งอยู่ เพื่อเป็นหลักฐาน ในการตรวจสอบคืนค่าแสดมภ์ยาสูบต่อไป

ข้อ 10 ในกรณียาเส้นหรือยาสูบสูญหาย หากภายหลังปรากฏว่าการพิสูจน์ยาเส้น หรือยาสูบสูญหายเป็นเท็จ ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตสามารถเรียกคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ พร้อมทั้งดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่ทราบถึงยาเส้นหรือยาสูบสูญหายเป็นเท็จ

ข้อ 11 ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เจ้าของยาเส้น หรือยาสูบ หรือผู้นำเข้าที่ประสงค์จะส่งยาเส้นหรือยาสูบกลับออกไปมีสิทธิได้รับคืนค่าแสดมภ์ยาสูบ เนื่องจากยาเส้นหรือยาสูบเสียหาย หรือเสื่อมจนใช้การไม่ได้ และให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามที่ระบุไว้ในกฎกระทรวงฉบับนี้ มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ข้อ 12 ให้อธิบดีมีอำนาจวางระเบียบและแนวปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามกฎกระทรวงนี้

ให้ไว้ ณ วันที่..... เดือน..... พ.ศ.

อธิบดีกรมสรรพสามิต

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาว ปัฐมาภรณ์ สินทร์พย์
วันเดือนปีเกิด	26 กรกฎาคม พ.ศ.2530
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2553: นิติศาสตรบัณฑิต เกียรตินิยมอันดับสอง มหาวิทยาลัยขอนแก่น
ตำแหน่ง	อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น
ทุนการศึกษา	พ.ศ.2555 – พ.ศ.2557 : กองทุนส่งเสริมและพัฒนา การผลิตบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น
ประสบการณ์ทำงาน	2554 – ปัจจุบัน : อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น