

ปัญหาค่าอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน
สูญหายโดยธรรมชาติ

นางสาว กรกนก มะณี

รายงานเอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร

ปีการศึกษา 2563

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

PROBLEMS REGARDING DUTIES, EXCISE TAX AND VALUE ADD TAX:
A STUDY OF NATURALLY LOST GOODS IN BONDED WAREHOUSE

MS. Kornkanok Manee

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of Requirements

For The Degree of Master of Law Program in Finance and Tax Law

Faculty of Law

Academic Year 2020

Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา

ปัญหาค่าอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

โดย

นางสาว กรกนก มะณี

สาขาวิชา

นิติศาสตร์ สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา

อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วราพงศ์

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษานี้จัดทำขึ้นเพื่อมุ่งศึกษาเกี่ยวกับ ปัญหาค่าอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ยังไม่มีความชัดเจนของกฎหมายในกรณีถ้าของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมดานั้นจะต้องเสียภาษีหรือไม่ โดยหลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บน ถ้าผู้นำเข้าได้นำเข้าของจากนอกราชอาณาจักรและได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า แต่หากมีการนำเข้าบริโภคในประเทศ ผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีนำเข้า หากพิจารณาของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีในกรณีของดังกล่าวสุญหายโดยที่มิได้มีการนำออกนอกราชอาณาจักรหรือไม่นั้นเห็นได้ว่า เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากรพบว่าตามมาตรา 125 วางหลักว่า ของที่สุญหายนั้น ถ้ามีเหตุอันสมควรจะได้รับยกเว้นอากร ซึ่งไม่มีความชัดเจนของกฎหมายว่าเหตุใดถือว่ามีเหตุอันสมควรและการสุญหายโดยธรรมชาติถือว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ ทั้งเมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 ไม่มีการบัญญัติในเกี่ยวกับกรณีดังกล่าว มีเพียงตัวอย่างหนังสือยอมรับอัตราการสุญหาย(การระเหย) ที่ออกโดยอธิบดีให้เฉพาะรายที่ได้มีคำขอว่าหากมีการสุญหายจากการผลิตตามอัตราที่ยอมรับได้จะได้รับยกเว้นภาษี มิได้ผูกพันต่อผู้เสียภาษียรายอื่นว่า จะได้รับยกเว้นภาษีตามหนังสือฉบับดังกล่าวหรือไม่ และเมื่อพิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร คำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 วางหลักว่า การสุญหายคือการขาย ซึ่งไม่มีกฎหมายบัญญัติเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี และเสียเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ากฎหมายดังกล่าวมีความไม่ชัดเจนต่อผู้ประกอบการส่งผลต่อการลงทุนในประเทศ จึงเห็นสมควรมีการแก้ไขกฎหมายให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น เพื่อให้สามารถแข่งขันกับประเทศทั่วโลกได้ โดยเฉพาะในเรื่องการส่งเสริมการส่งออก



.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วราพงศ์)

กรกนก มะณี

..... นิสิต

(นางสาวกรกนก มะณี)

Thesis	Problems Regarding Duties, Excise Tax And Value Add Tax: A Study of Naturally Lost Goods In Bonded Warehouse
Researcher	Ms. Kornkanok Manee
Field of Study	Law, Finance and Tax Laws Program
Advisor	Mr. Sontisat Jetwarapong

Abstract

This thesis is prepared to focus on the issue of the problem regarding duties, the excise tax and the value-add tax in the study of naturally lost goods in bounds warehouse. It is unclear whether or not the law in the bounded warehouse is spontaneously lost or not. From principle of bonded warehouse, if the importer has imported the imported good from oversea Thailand and has stored in the bonded warehouse for the purpose of exporting. The importer is exempted from the import duties. But if it is imported for domestic consumption, the importer must pay the import tax. When considering the customs enactment, it was found that according to the section 125, the principle that the lost goods if there is a reason, it is exempted from duty. It is unclear of the law as to why it is considered a justifiable cause and whether a natural loss is a justifiable cause. Both when considering the excise enactment at 2560 B.E., there is no provision in regards to such cases. There is only a sample acceptance letter of the rate of loss (evaporation) issued by the director general for specific requests that if there is a loss of production at an acceptable rate, the tax will exempt. It does not bond to other taxpayers whether they will be exempt from the tax under the letter or not and when considering vat under the revenue code, supreme court 7839-7840/2560 that loss is a sale, which has no specific law on such cases. The importer is therefore liable to pay taxes and waste a lot of extra money. The author has the opinion that the laws are unclear to entrepreneurs. It affects to investment in Thailand. Therefore, it is appropriate to amend the law to be more clearly. To be able to compete with countries around the world, especially in terms of promoting exports.



.....Advisor's Signature

(Mr. Sontisat Jedwarapong)



.....Student's Signature

(Ms. Kornkanok Manee)

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี เนื่องจากได้รับความเมตตาของท่านอาจารย์สนธิ ศาสตร์ เจตน์วรพงศ์ ที่ได้สละเวลาในการให้คำปรึกษา ชี้แนะ และแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ รวมถึงให้กำลังใจ ตั้งแต่เริ่มเขียนจนทำให้การศึกษาค้นคว้าฉบับนี้สำเร็จ ผู้ศึกษารู้สึกซาบซึ้งใจในความเมตตาของท่านอาจารย์เป็นอย่างยิ่งและขอกราบขอบพระคุณมา ณ โอกาสนี้

ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์และอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่า ให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ในการแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนทำให้การศึกษา ค้นคว้า อิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้ศึกษายังขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่สำนักงานบัณฑิตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกท่าน ที่ให้ความสะดวกด้านประสานงานในการศึกษาค้นคว้า อิสระฉบับนี้ รวมตลอดถึงเพื่อน ๆ น้องออฟ นื่องกันต์ พิณม มุก ที่เป็นกำลังใจและให้ความช่วยเหลือในด้านต่าง ๆ แก่ผู้ศึกษา

สุดท้ายนี้ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา ผู้ซึ่งส่งเสริมโอกาสทางการศึกษา ตลอดจนให้การ สนับสนุนและให้กำลังใจแก่ผู้ศึกษา ทำให้ผู้ศึกษาผ่านพ้นอุปสรรคปัญหาต่าง ๆ และมีกำลังใจในการจัดทำ รายงานเล่มนี้จนสำเร็จลุล่วงด้วยดี

หากการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้และขออภัยมา ณ ที่นี้ แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
บทที่ 1	1
บทนำ	1
1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
3 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
4 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
5 วิธีการศึกษา.....	4
6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2	5
แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ	5
2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการนำเข้า	5
2.1.1 การนำเข้า.....	5
2.1.2 ความหมายของการนำเข้าสำเร็จ.....	5
2.1.3 พิธีการศุลกากรในการนำเข้า (Import Customs Clearance)	7
2.2 คลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse)	18
2.2.1 ความหมายและหลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	18
2.2.2 สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน.....	19
2.2.3 ประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บน.....	20
2.3 คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป	20
2.3.1 การนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป.....	21
2.3.2 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป.....	23
2.4 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า	27
2.4.1 การนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า.....	27
2.4.2 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า.....	30
2.5 ของในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่สูญหายโดยธรรมชาติ: นิยามและลักษณะที่สำคัญ	32
2.5.1 นิยามของคำว่า “ของสูญหายโดยธรรมชาติ”	32
2.5.2 ลักษณะของที่เกิดการสูญหาย.....	33

2.5.3	ของหรือสินค้าที่สามารถสูญหายได้โดยธรรมชาติ.....	36
บทที่ 3	39
	กฎหมายและแนวทางการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย	
	กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ.....	39
3.1	การคำนวณอากร กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ.....	39
3.1.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560.....	40
3.1.2	อัตราภาษี ฐานภาษีและการคำนวณอากร.....	40
3.1.3	ความรับผิดในการเสียอากรเกิดขึ้นเมื่อใด.....	44
3.1.4	เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม.....	46
3.2	การคำนวณภาษีสรรพสามิต กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ.....	47
3.2.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560.....	48
3.2.2	อัตราภาษี ฐานภาษีและการคำนวณภาษี.....	49
3.2.3	ความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเมื่อใด.....	56
3.2.4	เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม.....	58
3.3	การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ.....	60
3.3.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	60
3.3.2	อัตราภาษี ฐานภาษีและการคำนวณภาษี.....	62
3.3.3	ความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเมื่อใด.....	64
3.3.4	เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม.....	68
บทที่ 4	70
	ปัญหาและแนวทางการปรับปรุงกฎหมายและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับในการคำนวณอากร ภาษี	
	สรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ.....	70
4.1	ปัญหาของหลักเกณฑ์กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ.....	70
4.1.1	ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ.....	70
4.1.1.1	ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560.....	71
4.1.1.2	ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	75
4.1.1.3	ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560.....	80

4.1.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องระหว่างการเก็บอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ.....	81
4.2 แนวทางการปรับปรุงกฎหมาย.....	82
4.2.1 การปรับปรุงแก้ไขบทกฎหมายในการพิจารณากรณีของสุญหายให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น	83
4.2.1.1 แนวทางการแก้ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560.....	83
4.2.1.2 แนวทางการแก้ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	84
4.2.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560.....	85
4.2.2 แนวทางการแก้ปัญหาไม่สอดคล้องระหว่างการเก็บอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ.....	87
บทที่ 5.....	89
บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	89
5.1 บทสรุป.....	89
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	90
รายการอ้างอิง.....	93
ภาคผนวก.....	95
คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7839 – 7840/2560.....	96
ประวัติผู้เขียน.....	106

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันโลกได้มีการพัฒนาขึ้นอย่างมาก ส่งผลให้มีการแก้ไขกฎหมาย รวมถึงมีการให้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ แก่ผู้ลงทุน เพื่อให้ประเทศของตนสามารถแข่งขันทางการค้า การลงทุน และการบริการให้มีประสิทธิภาพ ประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่มีการพัฒนาปรับปรุงเพื่อให้สามารถแข่งขันกับประเทศทั่วโลกได้ โดยเฉพาะในเรื่องการส่งเสริมการส่งออก ซึ่งกรมศุลกากรได้สนับสนุนผู้ผลิตเพื่อการส่งออกในหลายรูปแบบ หนึ่งในนั้นคือ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรของคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยเป็นคลังสินค้าที่ใช้เป็นที่ตรวจของและเก็บรักษาของที่นำเข้ามาโดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้นำเข้าให้ได้รับการยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกไปยังต่างประเทศ ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเหมือนเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ได้ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นอย่างอื่น

แต่ถ้าหากเป็นกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหาย อันทำให้มีปริมาณแตกต่างจากผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในการนำเข้ามาของนั้นเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากรตามมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งการคำนวณอากรนั้นให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นตามมาตรา 14(2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหาย หากเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติอันทำให้มีปริมาณที่แตกต่างจากผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในการนำเข้ามาของนั้นเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน จะถือว่าไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่นั้น ยังไม่มีความชัดเจนของกฎหมาย หากจะตีความว่าการสูญหายโดยธรรมชาติมีเหตุอันสมควร จะเป็นประโยชน์ต่อผู้นำเข้าซึ่งจะไม่ต้องเสียอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร แต่ถ้าหากตีความว่าไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นำเข้าจะต้องเสียอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในของที่มีปริมาณแตกต่างนั้น อันจะส่งผลให้ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการส่งออกไม่ได้ประโยชน์ตามสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ประเทศไทยได้สนับสนุนการส่งออกและไม่มั่นใจที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศ

กรณีศึกษาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560

เมื่อโจทก์เป็นผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ความรับผิดชอบในค่าภาษีย่อมเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 ทวิ การที่โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราที่นำเข้ามาฝากเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป เป็นเพียงการชะลอการชำระค่าภาษีซึ่งอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 87 มาตรา 88 และมาตรา 10

ทวิ วรรคสอง ที่ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของออกไป หากโจทก์นำสินค้าที่นำเข้าดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรก็จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 88 วรรคสอง แต่หากโจทก์นำสินค้าออกเพื่อบริโภคภายในประเทศ โจทก์ยังคงต้องรับผิดชอบอากรขาเข้าตามมาตรา 10 ทวิ กรณีนี้โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้จากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทยและได้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ต่อมาโจทก์ขออนุมัติขนย้ายหัวน้ำเชื้อสุราดังกล่าวไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ และปรากฏว่าหัวน้ำเชื้อสุราขาดหายไปจากจำนวนที่เคยจดแจ้งไว้ในใบขนสินค้าเดิมที่นำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป โจทก์จึงไม่อาจนำปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปก่อนนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปรวมกับปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่คงเหลืออยู่แล้วถือว่าได้ใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก อันจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 88 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 และแม้โจทก์จะอ้างว่าหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเกิดจากการระเหยตามธรรมชาติที่เกิดจากขั้นตอนการจัดเก็บและหมักบ่มเป็นกระบวนการผลิตสุราวิสกี้ แต่เหตุดังกล่าวไม่ใช่การสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 ที่จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าได้ โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปดังกล่าว

กรณีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการนำเข้า โจทก์จึงต้องรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยโจทก์มีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานกรมศุลกากร พร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่ง ป.รัษฎากร และถือว่าวันดังกล่าวเป็นวันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อโจทก์ไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ โจทก์จึงต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 การที่เจ้าพนักงานจําเลยที่ 1 เริ่มคิดเงินเพิ่มนับแต่วันที่ 26 กรกฎาคม 2544 วันที่ 9 สิงหาคม 2544 และวันที่ 21 สิงหาคม 2544 ซึ่งเป็นวันที่โจทก์นำเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอันเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้าจึงชอบแล้ว

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 14 ขาดหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของ ความยืดหยุ่นของกฎหมาย และสิทธิประโยชน์ของกรมศุลกากรในกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บน มิได้สนับสนุนผู้ประกอบการเพื่อการส่งออกอย่างแท้จริง ซึ่งในปัจจุบันได้มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวเป็นพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยมาตรา 14 นั้น มิได้มีการแก้ไข แต่ได้มีการเพิ่มเติมมาตรา 125 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ปรากฏว่าของในคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง มีปริมาณแตกต่างจากที่ผู้ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในเวลาที่นำของนั้นเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร ” จึงจำเป็นจะต้องมีความชัดเจนของกฎหมายในคำว่า “เหตุผลอันสมควร” เพื่อให้ผู้ประกอบการมั่นใจในการเข้ามาลงทุน ทั้งการแก้ไขกฎหมายจะ

ส่งผลให้เกิดความชัดเจนว่า กฎหมายดังกล่าวสอดคล้องกับสิทธิประโยชน์กรณีคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อสนับสนุนผู้ประกอบการที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกของอันจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากรหรือไม่ ซึ่งความชัดเจนของกฎหมายดังกล่าวจะส่งผลให้ประเทศไทยสามารถที่จะแข่งขันทางการค้า การลงทุนกับประเทศต่าง ๆ ได้ จึงเห็นสมควรที่จะต้องแก้ไขกฎหมายให้มีความชัดเจน เพื่อสนับสนุนผู้ประกอบการที่ได้เข้ามาลงทุนในประเทศไทย และให้สอดคล้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีดังกล่าว

ด้วยเหตุผลข้างต้นทำให้ผู้จัดทำต้องการศึกษาเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์กรณีคลังสินค้าทัณฑ์บนและการเสียอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ และศึกษาเปรียบเทียบกับต่างประเทศในกรณีดังกล่าว เพื่อให้แก่ผู้ประกอบการเห็นว่าการนำเข้ามาของเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นมีความชัดเจนของกฎหมาย และเป็นแนวทางสำหรับผู้ประกอบการในการเลือกใช้สิทธิประโยชน์ของกรมศุลกากรนี้เพื่อที่จะสามารถเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการได้

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

2.1 เพื่อศึกษาแนวความคิด หลักเกณฑ์ ความชัดเจนของกฎหมายในการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ

2.2 เพื่อศึกษาเรื่องการนำเข้าสินค้าและสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน

3. สมมุติฐานของการศึกษา

หลักเกณฑ์การเสียอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน เนื่องจากการสูญหายโดยธรรมชาติ ยังไม่มีความชัดเจนของกฎหมาย เกิดความไม่แน่นอนต่อผู้ประกอบการที่จะนำของเข้ามาเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร สมควรปรับปรุงแก้ไขให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

4. ขอบเขตของการศึกษา

มุ่งเน้นศึกษาประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการคำนวณค่าอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ศึกษาถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกรมศุลกากรกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บนและพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายความไม่ชัดเจนของกฎหมายต่อไป

5. วิธีการศึกษา

เอกัตศึกษาเล่มนี้ศึกษาโดยมุ่งศึกษาแบบ วิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาจาก บทบัญญัติของกฎหมาย ตำรากฎหมาย คำพิพากษาของศาล บทความวารสาร รวมไปถึงเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อหาหลักเกณฑ์การเสียอากร ภาษีสรรพสามิต และ ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีปริมาณที่แตกต่างเนื่องจากการสูญหายโดยธรรมชาติ เพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

6.1 เพื่อทราบและเข้าใจสิทธิประโยชน์ของคลังสินค้าทัณฑ์บนและการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติของประเทศไทย

6.2 เพื่อทราบปัญหาและเสนอแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติของประเทศไทย

บทที่ 2

แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ

2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการนำเข้า

2.1.1 การนำเข้า

การซื้อขายระหว่างประเทศ การขนส่งมีความสำคัญเพราะเป็นส่วนหนึ่งที่จะทำให้การซื้อขายบรรลุผล กล่าวคือ แม้มีการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศ แต่หากไม่มีการขนส่ง ก็จะทำให้หน้าที่ของผู้ขายที่ต้องส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อยังไม่บรรลุผล และหากตัวสินค้ายังไม่มีการเคลื่อนย้ายเข้ามาในประเทศผู้ซื้อหรือประเทศที่มีการนำเข้า ก็อาจจะยังไม่เกิดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีขาเข้าได้ เพราะยังไม่มี การนำเข้าสำเร็จ หน้าที่ในการเสียภาษีจึงยังไม่เกิดขึ้นแต่อย่างใด ดังนั้น ในการพิจารณาว่าหน้าที่เสียภาษีเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ จึงต้องพิจารณาว่ามีการนำเข้าสำเร็จแล้วหรือไม่ เมื่อใดจะถือเป็นการนำเข้าสำเร็จนั้น ตามกฎหมายศุลกากร ได้กำหนดลักษณะที่จะถือว่านำเข้าสำเร็จไว้ดังนี้

2.1.2 ความหมายของการนำเข้าสำเร็จ

ตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 13 วรรคสอง ได้บัญญัติให้ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะนำเข้าสำเร็จหรือส่งออกสำเร็จ ดังนั้น เวลาดังกล่าวจึงเป็นเวลาที่มีความสำคัญ เพราะเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับภาระหน้าที่หรือการเกิดหนี้ค่าอากรศุลกากรขึ้น¹ การจะพิจารณาว่าสินค้าหรือของดังกล่าวได้นำเข้ามาสำเร็จแล้วหรือไม่กฎหมายได้บัญญัติไว้ในมาตรา 50

มาตรา 50 การนำเข้าและการส่งของออกเป็นอันสำเร็จ ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การนำเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

(2) การนำเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

¹ กฤติกา ปันประเสริฐ, “คำอธิบายกฎหมายศุลกากร,” เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรและการค้าโลก, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 65

(3) การนำของเข้าทางอากาศให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึง สนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ส่วนการส่งของออกทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการส่งออกตาม (1) (2) หรือ (3) แล้วแต่กรณี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

จากบทบัญญัติมาตรา 50 แบ่งการนำเข้าได้เป็น 4 วิธี คือ การนำของเข้าทางทะเล การนำของเข้าทางบก การนำของเข้าทางอากาศและการนำของเข้าทางไปรษณีย์ ซึ่งแต่ละวิธีนั้นจะมีจุดที่พิจารณาการนำเข้าสำเร็จที่แตกต่างกัน ดังนั้นการจะพิจารณาว่า การนำเข้านั้น ๆ จะสำเร็จแล้วหรือไม่ อย่างไร จึงต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เช่น การนำเข้าทางทะเลโดยเรือ ก็จะต้องดูว่าเรือลำนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือ หรือเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึงแล้วหรือไม่ คำว่าเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึงเป็นกรณีเช่นในการขนส่งบางครั้งเรือที่ใช้ในการขนส่งไม่อาจเข้ามาในเขตท่าที่ประสงค์จะให้ส่งของถึงได้ด้วยสาเหตุหลายประการ เช่น ท่าเรือแออัด หรือเรือมีขนาดใหญ่เกินไป หรือเรือมิได้แวะท่าดังกล่าว ก็อาจจะนำขนถ่ายของที่ประสงค์จะส่งไปยังท่าอื่น ณ ท่าใดท่าหนึ่งก่อนเพื่อให้มีการขนส่งต่อไปยังท่าที่จะส่งของถึงได้ในกรณีเช่นนี้เมื่อเรือลำนั้นเข้ามาถึง “เขตท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือ” แล้วย่อมถือได้ว่า “นำเข้าสำเร็จ” แล้ว² แต่หากว่าเรือลำนั้นมิได้มีอุปสรรคอย่างใดที่จะมาถึงเขตท่าที่จะส่งของถึงได้ การนำเข้าจะสำเร็จก็ต่อเมื่อเรือลำดังกล่าวเข้ามาในเขตท่าที่จะส่งของถึงก่อน จึงจะถือว่า “นำเข้าสำเร็จ” หรือเช่น กรณีนำของเข้าทางอากาศจะถือว่านำเข้าสำเร็จก็ต้องเป็นการที่ของนั้นมาถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรเท่านั้น จึงจะถือว่านำเข้าสำเร็จ

เมื่อมีการนำเข้าสำเร็จ ก็จะทำให้เกิดหน้าที่แก่ผู้นำเข้าในการเสียอากร มีภาระภาษีเกิดขึ้นหรือเกิดหนี้ค่าภาษีอากรขั้นต้นที่ ผู้นำเข้าจึงต้องปฏิบัติตามขบวนการในการนำเข้าเพื่อที่จะชำระภาษี ซึ่งการนำเข้าสำเร็จนั้นเป็นการเริ่มต้นขบวนการในการนำเข้า ขั้นตอนต่อไปผู้นำเข้าจะต้องผ่านพิธีการศุลกากร เพื่อที่จะนำของนั้นไปจากอารักขาศุลกากร โดยมีขบวนการคือ นำเข้าสำเร็จ ยื่นใบขนสินค้า เสียภาษี และรับมอบของไปจากอารักขาศุลกากร โดยเรียกกระบวนการดังกล่าวว่าพิธีการศุลกากรในการนำเข้า ซึ่งผู้ศึกษาจะอธิบายเกี่ยวกับขั้นตอนดังกล่าว ดังต่อไปนี้

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 66.

2.1.3 พิธีการศุลกากรในการนำเข้า (Import Customs Clearance)

การนำเข้าสินค้าในราชอาณาจักร จะต้องผ่านพิธีการศุลกากร ซึ่งคำว่าพิธีการศุลกากร ในกฎหมาย มิได้มีการให้คำนิยามศัพท์หรือความหมายของคำดังกล่าวไว้ แต่ในทางปฏิบัติ³ นั้น หมายถึง³ ขบวนการหรือ ขั้นตอน การดำเนินงานเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย โดยขบวนการดังกล่าว เริ่มตั้งแต่การนำเข้า สำเร็จตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เช่น ได้นำของเข้ามาถึงเขตท่าที่จะถ่ายของจาก ท่าเรือหรือถึงท่าที่มีชื่อส่งของถึง เจ้าของสินค้าหรือตัวแทนได้ยื่นใบขนสินค้า เสียภาษี และรับมอบของนั้นไป จากอารักขาของศุลกากร

การนำเข้าโดยไม่ผ่านพิธีการศุลกากรจะมีโทษทางกฎหมาย ซึ่งอาจจะมีได้ทั้งโทษเบาและโทษ หนัก เช่น ตามมาตรา 242⁴ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติโทษแก่ผู้นำของเข้าใน ราชอาณาจักร โดยไม่ผ่านพิธีการศุลกากร ถือเป็นการลักลอบหนีศุลกากร มีระวางโทษที่กำหนดไว้ทั้งโทษปรับ และโทษจำคุก และเช่นกรณีนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งเป็นมาตรการสิทธิประโยชน์ทางภาษี ผู้นำของ เข้าจากนอกราชอาณาจักรแล้วนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนจะได้รับยกเว้นอากร แต่หากมีการนำของออกจาก คลังสินค้าทัณฑ์บนเข้าบริโภคในประเทศ ของดังกล่าวก็ต้องผ่านพิธีการศุลกากร จะไม่ได้รับยกเว้นอากร หากนำเข้าโดยไม่ผ่านพิธีการศุลกากรก็จะมีโทษทางกฎหมายตามมาตรา 242 เช่นกัน

พิธีการศุลกากรในการนำเข้า มี 3 วิธี คือการนำเข้าทางเรือ การนำเข้าทางอากาศและการนำเข้าทางบก ซึ่งมีวิธีที่แตกต่างกัน ดังต่อไปนี้ คือ⁵

1. พิธีการสำหรับการนำเข้าทางเรือ (Customs Clearance by Sea)

(1) ผู้นำเข้าหรือตัวแทนจัดเตรียมข้อมูลใบขนสินค้าเข้าสู่เครื่องคอมพิวเตอร์ของตนเองหรือผ่าน Service Counter และให้ผู้นำเข้าหรือตัวแทนส่งข้อมูลใบขนสินค้ามายังเครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร

(2) ระบบคอมพิวเตอร์กรมศุลกากรจะตรวจสอบข้อมูลกับแฟ้มข้อมูลอ้างอิง การอนุมัติ/อนุญาต เกี่ยวข้องและตรวจสอบบัญชีสินค้าสำหรับเรือโดยอัตโนมัติผ่านระบบคอมพิวเตอร์

(3) การตรวจสอบปล่อยสินค้านำระบบบริหารความเสี่ยง (Risk Management) มาใช้ในการสั่งการ ตรวจสอบเงื่อนไขที่หน่วยงานศุลกากรกำหนดไว้ในระบบ Profile เพื่อจัดกลุ่มใบขนสินค้าเป็น 2 กลุ่ม คือ ให้

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 68.

⁴ มาตรา 242 ผู้นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรซึ่งของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร หรือเคลื่อนย้ายของออกไปจากยานพาหนะ คลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า ที่มั่นคง ท่าเรือรับอนุญาต หรือเขตปลอดอากร โดยมิได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้รับของนั้นไม่ว่าจะมีผู้ตกลงโทษตามคำ พิพากษาหรือไม่

ผู้ใดพยายามกระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

⁵ กรมศุลกากร, พิธีการศุลกากร [ออนไลน์], 25 มกราคม 2564. แหล่งที่มา : www.customs.go.th/

เปิดตรวจ (Red Line) หรือให้ยกเว้นการตรวจ (Green Line) เมื่อระบบตรวจสอบเสร็จแล้วจะกำหนดเลขที่ใบขนสินค้าและสั่งการตรวจให้อัตโนมัติ พร้อมกับแจ้งตอบกลับไปยัง ผู้ประกอบการทราบผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ และแจ้งโรงพักสินค้าหรือท่าเทียบเรือทราบถึงผลการสั่งการตรวจจากศุลกากร

- กรณียกเว้นการตรวจ ผู้ประกอบการสามารถติดต่อโรงพักสินค้าหรือท่าเทียบเรือรับมอบสินค้าได้ทันที
- กรณีให้เปิดตรวจ ผู้ประกอบการสามารถติดต่อโรงพักสินค้าหรือท่าเทียบเรือเพื่อเตรียมของเพื่อตรวจแล้วติดต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อตรวจปล่อยสินค้า
- การชำระและวางเงินประกันค่าภาษีอากร ผู้ประกอบการสามารถเลือกชำระและวางเงินประกันที่สำนักงานศุลกากรหรือชำระและวางเงินประกันผ่านธนาคารทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Payment) ได้
- การวางค้ำประกันค่าภาษีอากร ผู้ประกอบการสามารถเลือกวางค้ำประกันที่สำนักงานศุลกากรหรือวางค้ำประกันผ่านธนาคารทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Guarantee) ได้
- การตรวจปล่อยสินค้าขาเข้า เป็นการตรวจ ณ ท่าที่ระบุในบัญชีสินค้าว่ามีชื่อส่งของถึงแต่ ผู้ประกอบการสามารถแจ้งความประสงค์ขอขนย้ายสินค้าไปตรวจปล่อยนอกเขตท่าที่นำเข้าได้แต่ต้องแจ้งล่วงหน้าในขั้นตอนจัดเตรียมใบขนสินค้าก่อนส่งมายังระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร

(4) ผู้นำของเข้านำใบขนสินค้าพร้อมใบเสร็จเสียภาษีอากร เอกสาร Deliver Order (D/O) ไปดำเนินการตรวจปล่อยสินค้าในท่าเรือและขนถ่ายสินค้านำเข้ามาที่โกดังหรือโรงงาน หรือบริษัท

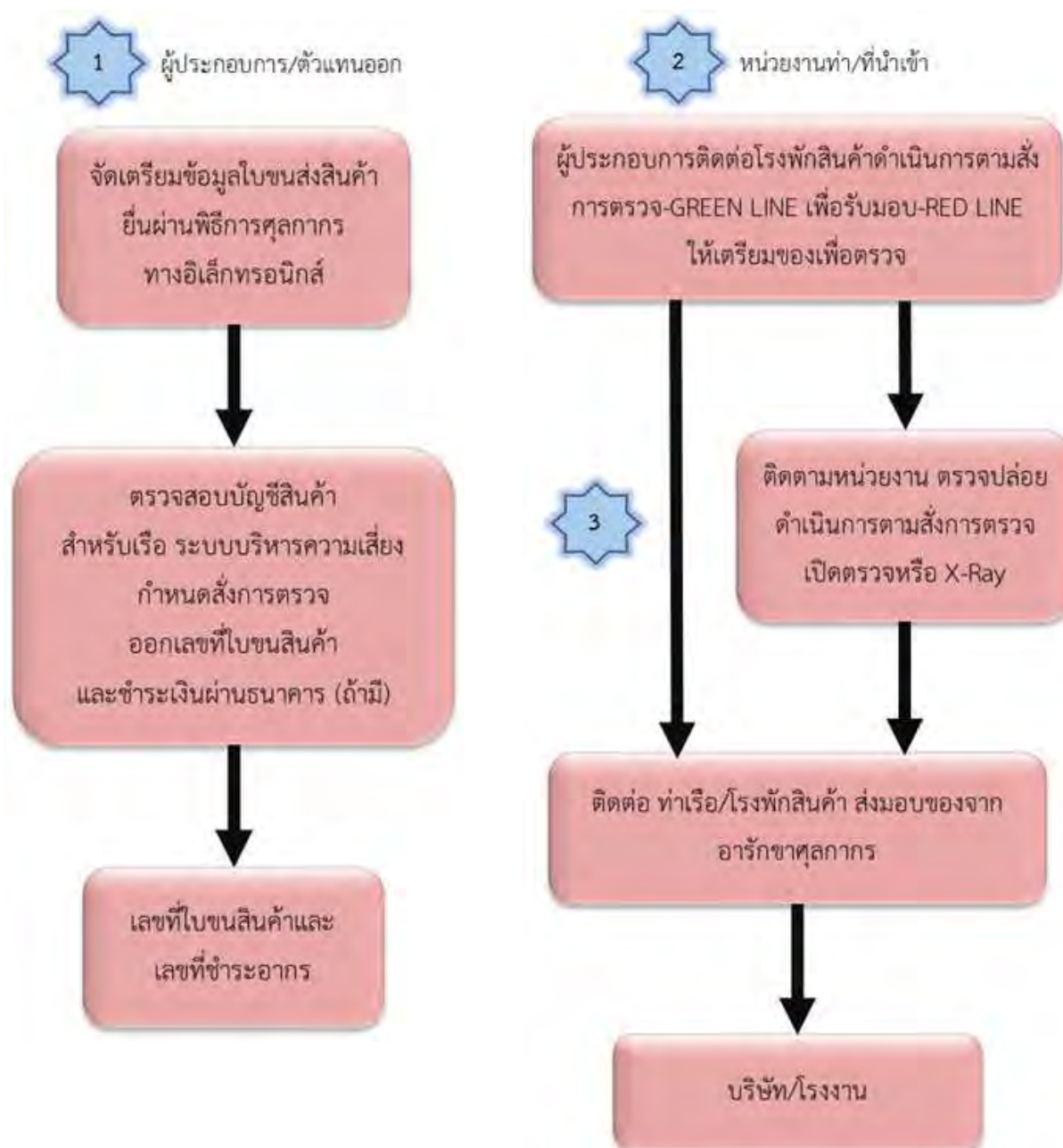
(5) ผู้นำเข้าหรือตัวแทนต้องจัดเก็บข้อมูลบัญชีราคาสินค้าในรูปของสื่อคอมพิวเตอร์เป็นเวลาไม่น้อย 6 เดือน เพื่อใช้สำหรับการตรวจสอบใบขนสินค้าหลังการตรวจปล่อย โดยให้สามารถจัดพิมพ์เป็นรายงานเมื่อกรมศุลกากรร้องขอ ดังนี้

IMPORT/EXPORT INVOICE LIST BY DECLARATION ITEM

IMPORT/EXPORT INVOICE LIST BY INVOICE ITEM

IMPORT/EXPORT INVOICE LIST

แผนผังแสดงพิธีการสำหรับการนำเข้าทางเรือ⁶



⁶ กรมศุลกากร, พิธีการศุลกากร [ออนไลน์], 25 มกราคม 2564. แหล่งที่มา : www.customs.go.th/

2. พิธีการสำหรับการนำเข้าทางบก (Customs Clearance by Land)

(1) การรายงานยานพาหนะเข้าและการยื่นบัญชีสินค้าทางบก (Car Manifest)

ผู้รับผิดชอบควบคุมการขนส่งสินค้ามีหน้าที่รายงานยานพาหนะเข้าและยื่นบัญชีสินค้าทางบก (Car Manifest) ตามแบบ ศบ.1 เมื่อยานพาหนะจากต่างประเทศมาถึงด่านพรมแดนทางบก โดยการส่งข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์มายังระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร เมื่อระบบคอมพิวเตอร์ของกรมฯ ได้รับข้อมูลและทำการตรวจสอบความถูกต้องเรียบร้อยแล้ว ต่อมาระบบฯ ทำการออกเลขที่รับรายงานยานพาหนะ (Received Control Number) ให้แก่ผู้รับผิดชอบการขนส่งเพื่อนำมาแสดงต่อพนักงานศุลกากร ณ ด่านพรมแดนทางบกที่ได้มาถึง เจ้าพนักงานศุลกากรตรวจสอบข้อมูลเพื่ออนุญาตให้ควบคุมยานพาหนะไปยังด่านศุลกากรเพื่อปฏิบัติพิธีการยื่นใบขนสินค้าขาเข้าต่อไป

กรณีผู้รับผิดชอบการขนส่งสินค้า ไม่สามารถส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์เองได้ ให้กรอกรายละเอียดในรายงานยานพาหนะเข้าและบัญชีสินค้าทางบก (Car Manifest) ตามแบบ ศบ.1 ให้ครบถ้วน นำมายื่นแบบศบ.1 ต่อพนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดนเพื่อตรวจสอบและส่งข้อมูลเข้าระบบคอมพิวเตอร์ของกรมฯ เพื่อออกเลขที่รับรายงานยานพาหนะ (Received Control Number) ก่อนอนุญาตให้ควบคุมยานพาหนะไปยังด่านศุลกากร

(2) การยื่นใบขนสินค้าขาเข้า

เมื่อยานพาหนะที่บรรทุกสินค้าได้ผ่านด่านพรมแดนมายังด่านศุลกากร ในกรณีที่เป็นสินค้าทั่วไป ผู้นำของเข้าจะต้องจัดทำ “ใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กศค. 99/1)” ตามมาตรฐานและรูปแบบที่กรมศุลกากรกำหนด โดยส่งข้อมูลใบขนสินค้าในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์มายังระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร เมื่อระบบคอมพิวเตอร์ของกรมฯ ได้รับข้อมูลแล้วจะทำการตรวจสอบและตัดบัญชีสินค้าทางบก (Car Manifest) หากพบว่าข้อมูลถูกต้องตามมาตรฐานและรูปแบบที่กำหนด ระบบคอมพิวเตอร์จะตอบกลับและออกเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าเพื่อให้ผู้นำของเข้าไปดำเนินการชำระภาษีอากรและรอรับการตรวจปล่อยออกจากอารักขาศุลกากรต่อไป

(2.1) ข้อมูลที่ควรจัดเตรียมเพื่อใช้ประกอบการยื่นใบขนสินค้าขาเข้า

- บัญชีราคาสินค้า (Invoice)
- บัญชีรายละเอียดบรรจุหีบห่อ (Packing List)
- ใบตราส่งสินค้า (Bill of Lading)
- ใบแจ้งยอดเบี้ยประกัน (Insurance Premium Invoice)
- ใบอนุญาตหรือหนังสืออนุญาต กรณีเป็นของต้องกักตุนหรือสินค้าที่ต้องควบคุมการนำเข้า
- หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Certificate of Origin) (กรณีขอลดอัตราอากร)
- เอกสารอื่น ๆ เช่น เอกสารแสดงส่วนผสม คุณลักษณะและการใช้งานของสินค้า เป็นต้น

(2.2) วิธีการส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้ามายังระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร สามารถทำได้ 4 ช่องทางดังนี้

- ผู้นำของเข้าส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าด้วยตนเอง โดยจะต้องลงทะเบียนเป็นผู้ผ่านพิธีการศุลกากรหรือดำเนินพิธีการศุลกากรกับกรมศุลกากรก่อน
- ผู้นำของเข้ามอบหมายให้ตัวแทนออกของ (Customs Broker) เป็นผู้ส่งข้อมูลแทน
- ผู้นำของเข้าให้เคาน์เตอร์บริการ (Service Counter) เป็นผู้ส่งข้อมูล
- ผู้นำของเข้ายื่นใบขนสินค้าขาเข้าในรูปแบบเอกสาร พร้อมทั้งแบบรายละเอียดข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า (ใบนำศีย์) ณ ด่านศุลกากรที่นำเข้า

(3) การชำระค่าภาษีอากร

เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นข้อมูลใบขนสินค้าเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรและได้รับการตอบกลับเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว ผู้นำของเข้าจะต้องดำเนินการชำระค่าภาษีอากร (ถ้ามี) และค่าธรรมเนียมศุลกากรให้แล้วเสร็จก่อนไปดำเนินการรับการตรวจปล่อยของออกจากอาคารศุลกากร โดยผู้นำของเข้าสามารถชำระค่าภาษีอากรและค่าธรรมเนียมศุลกากรได้ 3 ช่องทางดังต่อไปนี้

(3.1) ชำระด้วยตนเองที่หน่วยรับชำระเงินทุกแห่งของกรมศุลกากร ทั้งในรูปแบบเงินสด บัตรภาษี บัตรเดบิต บัตรเครดิต และเช็คของผู้ประกอบการที่มีธนาคารค้ำประกันและได้รับอนุมัติจากกรมศุลกากร

(3.2) ชำระในระบบ e-Payment คือ การชำระเงินค่าภาษีอากรพร้อมกับการส่งข้อมูลใบขนสินค้า โดยการตัดยอดบัญชีธนาคารของผู้นำของเข้าตามที่ได้แจ้งไว้กับกรมศุลกากร

(3.3) ชำระในระบบ e-Bill Payment คือ การใช้เอกสารของกรมศุลกากร (เช่น ใบขนสินค้าใบสั่งเก็บ) ซึ่งมี QR Code หรือ Bar Code หรือเลขอ้างอิงตามที่ปรากฏในเอกสารนั้น ไปชำระ ณ เคาน์เตอร์ของธนาคาร หรือ Internet Banking หรือ ATM หรือช่องทางการรับชำระเงินอื่น ๆ ของธนาคาร หรือ ผ่านตัวแทนรับชำระเงินที่ทำความตกลงกับกรมศุลกากร ได้แก่ เคาน์เตอร์เซอร์วิสของ 7-11 และ บิ๊กซี

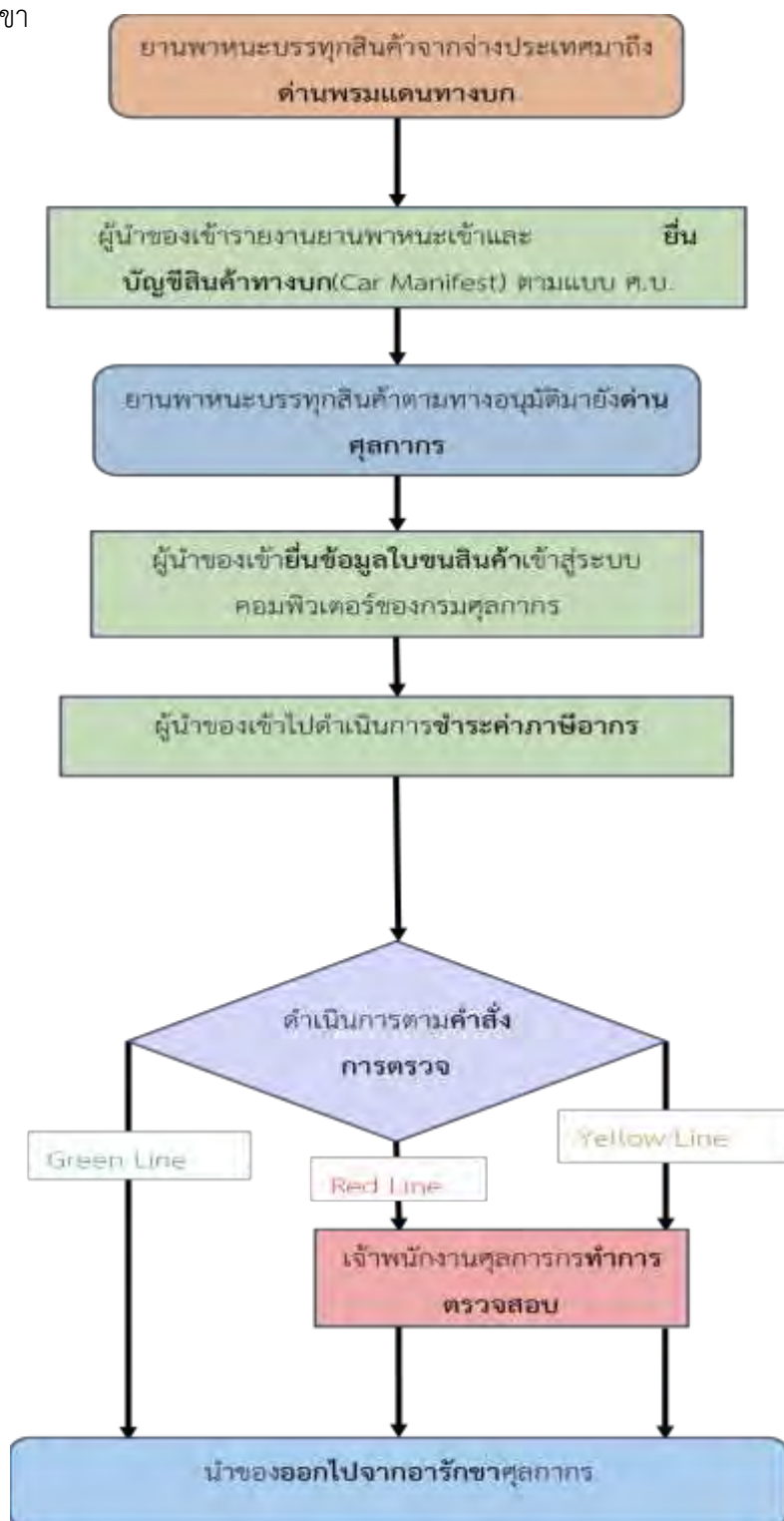
(4) การตรวจปล่อยของออกไปจากอาคารศุลกากร

เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นใบขนสินค้าพร้อมชำระค่าภาษีอากรเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรจะทำการวิเคราะห์ความเสี่ยงจากข้อมูลในใบขนสินค้าดังกล่าว แล้วแจ้งคำสั่งการตรวจให้ผู้นำของเข้าทราบเพื่อดำเนินการตามคำสั่งการตรวจต่อไป เช่น

(4.1) กรณีมีคำสั่ง “ยกเว้นการตรวจ (Green Line)” ผู้นำของเข้าสามารถไปติดต่อเจ้าพนักงานศุลกากรเพื่อนำของออกจากอาคารได้ทันที

(4.2) กรณีมีคำสั่ง “ให้เปิดตรวจ (Red Line)” ผู้นำของเข้าต้องติดต่อเจ้าพนักงานศุลกากรเพื่อทำการตรวจสอบของก่อนนำของไปจากอาคาร

(4.1) กรณีมีคำสั่ง “ให้พบพนักงานศุลกากรเนื่องจากได้รับยกเว้นใบอนุญาต (Yellow Line)” ผู้นำของเข้าต้องติดต่อเจ้าพนักงานศุลกากรเพื่อตรวจสอบเงื่อนไขการได้รับยกเว้นใบอนุญาตก่อนนำของไปจากอาคาร



แผนผังแสดงพิธีการสำหรับการนำเข้าทางบก⁷

⁷ กรมศุลกากร, พิธีการศุลกากร [ออนไลน์], 25 มกราคม 2564. แหล่งที่มา : www.customs.go.th/

3. พิธีการสำหรับนำเข้าการนำเข้าทางอากาศยาน (Customs Clearance by Air)

การปฏิบัติพิธีการศุลกากรนำเข้าในระบบอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร (e-Import)

(1) หลักการปฏิบัติพิธีการ e - Import การปฏิบัติพิธีการศุลกากรในปัจจุบัน ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนสามารถจัดทำใบขนสินค้าขาเข้า ผ่านวิธีการรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ แทนการจัดทำ ยื่น ส่ง รับเอกสาร และการลงลายมือชื่อในกระดาษโดยสามารถส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ พร้อมลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ (Digital Signature) ตามมาตรฐานที่กรมศุลกากรกำหนด (ebXML/ XML Format) ผ่านบุคคลผู้เป็นสื่อกลางคือ ผู้ให้บริการรับส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ (Value Added Network Services: VANS) เพื่อส่งข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร

เมื่อระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร ได้รับข้อมูลแล้ว จะทำการตรวจสอบ และตอบรับให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทน ทราบผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่นเดียวกัน โดยถือเป็นการยื่นเอกสารนั้น ๆ ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรแล้ว

(2) ช่องทางการส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าในระบบ e - Import มี 4 ช่องทาง ดังนี้

- 1 ผู้นำของเข้าส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าด้วยตนเอง
- 2 ผู้นำของเข้ามอบหมายให้ตัวแทนออกของ (Customs Broker) เป็นผู้ส่งข้อมูล
- 3 ผู้นำของเข้าใช้บริการ เคาน์เตอร์บริการ (Service Counter) ในการส่งข้อมูล
- 4 ผู้นำของเข้ายื่นแบบบันทึกข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า ณ จุดบริการศุลกากร ส่วนบริการศุลกากร 1

ชั้น 1 อาคาร BC-1

โดยผู้นำของเข้า สามารถชำระค่าอากรศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอากรอื่น ผ่านทางธนาคารในระบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือติดต่อขอชำระได้ที่ ฝ่ายบัญชีอากร ชั้น 2 อาคาร BC-1 ในเวลาราชการ หรือ ติดต่อที่ อาคารตรวจสินค้าขาออก (CE) สำหรับนอกเวลาราชการ ขั้นตอนการส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าในระบบ e - Import

(3) ขั้นตอนการส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าในระบบ e - Import

ผู้นำของเข้าจะจัดทำข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด แล้วส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์เข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร เมื่อระบบฯ ได้รับข้อมูลบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยาน (Manifest) วันนำเข้าจริง (Actual Arrival Date) และใบตราส่งสินค้าทางอากาศยาน (House Air Waybill: HAWB) จากตัวแทนอากาศยานแล้ว จะทำการตรวจสอบข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าถึงความถูกต้องเบื้องต้นกับแฟ้มข้อมูลอ้างอิง (Reference File) ระบบ Profile และแฟ้มข้อมูลการอนุมัติ/อนุญาตตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

หากข้อมูลถูกต้อง ระบบฯ จะทำการจับคู่ Manifest กับข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้ส่งเข้ามาในระบบ เพื่อการตอบกลับเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้า โดย จะมีการดำเนินงาน ดังนี้

1 กรณีระบบฯ ได้ตรวจสอบข้อมูลดังกล่าว กับข้อมูลในใบขนสินค้าขาเข้า แล้วถูกต้องตรงกัน ระบบฯ จะตอบกลับเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าให้กับผู้ส่งข้อมูลโดยอัตโนมัติ

2 หากตรวจสอบแล้วพบว่า ข้อมูล Manifest ไม่ถูกต้องตรงกันกับข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้า ระบบฯ จะไม่ออกเลขที่ใบขนสินค้าให้ แต่จะตอบรหัสข้อผิดพลาดกลับไปให้ผู้ส่งข้อมูลว่า "ยังไม่พบข้อมูลบัญชีสินค้า"

ผู้นำของเข้าต้องแก้ไขข้อมูล และส่งข้อมูลการแก้ไขข้อมูลในใบขนสินค้าขาเข้า (Version) เข้าสู่ระบบฯ อีกครั้ง ผู้นำของเข้าจะต้องทำการตรวจสอบ และทำการแก้ไขข้อมูลในใบขนสินค้าขาเข้า หรือแจ้งตัวแทนอากาศยาน เพื่อให้แก้ไขข้อมูลในใบตราส่งสินค้า (Air Waybill) แล้วส่งข้อมูลการแก้ไขไปยังระบบฯ อีกครั้ง เพื่อให้มีการตัดบัญชีกับ Manifest ได้

(4) การรับของจากอารักขาศุลกากรในระบบ e - Import

1 หลักการทั่วไปในการรับของนำเข้าออกจากอารักขาศุลกากร ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้ปล่อยออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว

1.1 ให้ถือว่า มี ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา หรือเกี่ยวกับอัตราอากร ถูกต้องตรงตามที่ผู้นำของเข้าได้ส่งข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร

1.2 ก่อนการรับมอบของไปจากคลังสินค้า TG หรือ BFS ให้ผู้นำของเข้าดำเนินการในกระบวนการทางศุลกากรให้ครบถ้วน

1.3 ผู้นำของเข้าต้องตรวจสอบของที่นำเข้าให้ตรงตามข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าที่ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร

2. การรับของจากอารักขาศุลกากรในระบบ e - Import

2.1 กรณีใบขนสินค้าขาเข้าส่งการตรวจให้ ยกเว้นการตรวจ (Green Line)

2.1.1 ให้ผู้นำของเข้าติดต่อขอรับของจากคลังสินค้า TG หรือ BFS (ใบขนสินค้ามีสถานะ 0309) เมื่อคลังสินค้าพิมพ์ใบสั่งปล่อย (Customs Permit) ระบบฯ จะปรับสถานะใบขนสินค้าฉบับนั้นเป็น 0409

2.1.2 กรณีของที่นำเข้าต้องมีการอนุมัติ/อนุญาต ตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร หรือเอกสารเพื่อประกอบการใช้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร

1) หากหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร อาทิ สำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา (อย.) กรมประมง กรมปศุสัตว์ กรมวิชาการเกษตร เป็นต้น ขอทำการตรวจสอบของก่อนการนำของออกจากอารักขาของศุลกากร ให้ผู้นำของเข้าติดต่อขอรับของดังกล่าวเพื่อนำของออกจากคลังสินค้า TG หรือ BFS

มาให้เจ้าหน้าที่สังกัดหน่วยงานที่มีอำนาจตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ตรวจสอบ ณ สถานที่ตรวจสอบสินค้า หรือคลังสินค้าหรือที่อื่นใดที่หน่วยงานดังกล่าวเห็นชอบ

2) ให้ผู้นำของเข้า พิมพ์หรือเขียนเลขที่ใบอนุญาตที่มอบบนด้านขวาของเอกสารการอนุมัติ/อนุญาต ตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร หรือเอกสารเพื่อประกอบการใช้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร

3) ยื่นเอกสารต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ได้รับมอบหมายของฝ่ายบริการศุลกากร ก่อนการติดต่อขอรับของออกจากคลังสินค้า

4) หน่วยบริการศุลกากรจะจัดทำทะเบียนรับเอกสารดังกล่าวไว้ และตรวจสอบความครบถ้วนของเอกสาร แต่จะไม่ตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารกับข้อมูลรายละเอียดของใบอนุญาตเข้า

5) ส่งมอบเอกสารดังกล่าว ภายใน 3 วันทำการ ให้หน่วยงานทบทวนหลังการตรวจปล่อยเป็นผู้ดำเนินการต่อไป

2.2 กรณีใบอนุญาตเข้าสั่งการตรวจ "ตรวจสอบพิกัด ราคา และ ของ (Red line)"

2.2.1 ให้ผู้นำของเข้าติดต่อคลังสินค้า TG หรือ BFS เพื่อเตรียมของให้ตรวจสอบ (ใบอนุญาตมีสถานะ 0301) คลังสินค้าจะส่งข้อมูลเตรียมของเพื่อตรวจสอบมายังระบบฯ หลังจากนั้น ระบบฯ จะกำหนดชื่อ เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้รับผิดชอบตรวจปล่อยโดยอัตโนมัติ

1) ผู้นำของเข้าต้องจัดเตรียมเอกสารประกอบข้อมูลใบอนุญาตเข้า อาทิ ใบตราส่งสินค้าทางอากาศยาน (Air Waybill) บัญชีราคาสินค้า (Invoice) ใบอนุญาตหรือเอกสารประกอบการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร หรือรายละเอียดของสินค้า เป็นต้น เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ได้รับมอบหมายตรวจสอบพิกัด ราคา และของ ตามหลักเกณฑ์เรื่องการกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร การกำหนดราคาศุลกากร และหลักเกณฑ์การตรวจปล่อยสินค้า

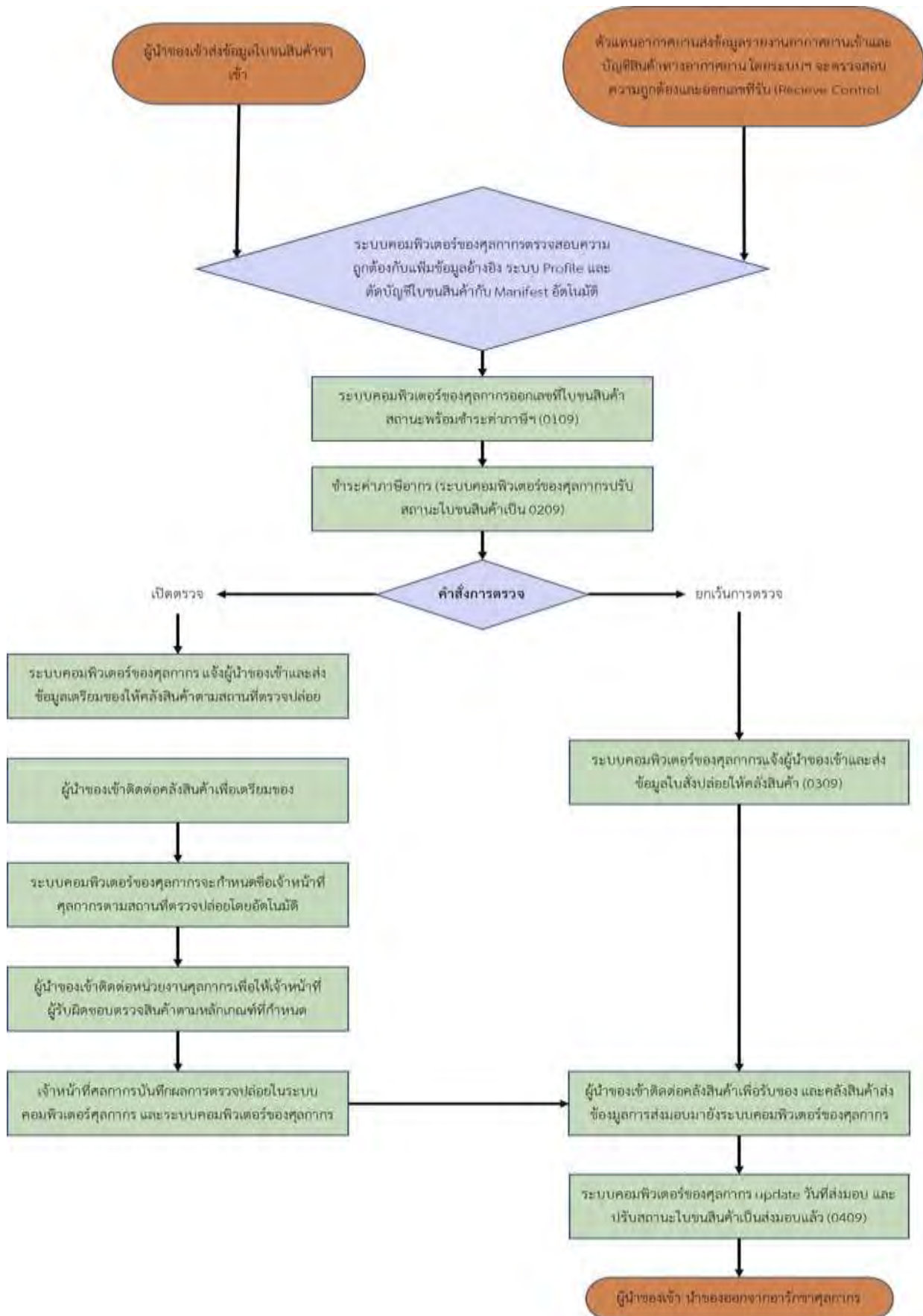
2) กรณีของที่นำเข้าต้องได้รับ อนุมัติ/อนุญาต ตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร หรือมีเอกสารเพื่อประกอบการใช้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร ให้ผู้นำของเข้า พิมพ์หรือเขียนเลขที่ใบอนุญาตที่มอบบนด้านขวาของเอกสารการอนุมัติ/อนุญาต ตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการ ศุลกากร หรือเอกสารเพื่อประกอบการใช้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร และยื่นเอกสารดังกล่าวต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ได้รับมอบหมาย เพื่อใช้เป็นเอกสารประกอบการตรวจปล่อย และยื่นเอกสารดังกล่าวเพื่อการลงทะเบียนรับเอกสารต่อไป

2.2.2 ในกรณีหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร ขอทำการตรวจสอบของก่อน การตรวจปล่อยสินค้าออกจากอาคารศุลกากร ให้ผู้นำของเข้านำของ มาให้เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่มีอำนาจตามกฎหมายอื่นตรวจสอบให้แล้วเสร็จ

3 ให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทน ตรวจสอบชื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ตรวจปล่อย ที่ หัวหน้างานตรวจสินค้า หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

4 เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ได้รับมอบหมาย ตรวจสอบพิกัด ราคา และของ หากไม่พบความผิด เจ้าหน้าที่จะบันทึกผลการตรวจในระบบฯ ซึ่งจะตอบกลับให้คลังสินค้า ทราบถึงการตรวจปล่อยสินค้าออกจากอาคารฯ ศุลกากรแล้ว เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนติดต่อรับของกับคลังสินค้า TG หรือ BFS ต่อไป (ใบขนฯมีสถานะ 0309 และเมื่อคลังสินค้าสั่งพิมพ์ Customs Permit ระบบฯ จะปรับสถานะใบขนฯเป็น 0409

แผนผังแสดงวิธีการสำหรับการนำเข้าทางอากาศ^๑



เมื่อผู้นำเข้าได้ทำตามพิธีการศุลกากรแล้ว ก็จะพ้นความรับผิดชอบในการชำระอากรศุลกากร หนี้อากรศุลกากรก็เป็นอันระงับเนื่องจากการชำระหนี้แล้ว แต่บางกรณีผู้นำเข้าก็ไม่ต้องชำระอากรศุลกากร กล่าวคือได้รับยกเว้นอากรศุลกากร เช่น กรณีมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออก ไม่ว่าจะเป็นเขตปลอดอากรหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยหลักการของการส่งเสริมการส่งออกนั้นคือ ไม่มีการนำสินค้านี้เข้ามาบริโภคในราชอาณาจักรแต่เป็นการเก็บไว้ในคลังสินค้าและมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรก็จะได้รับยกเว้นอากรศุลกากร และในหัวข้อต่อไป ผู้ศึกษาจะนำเสนอรายละเอียดเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งเป็นมาตรการทางภาษีอย่างหนึ่ง ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการส่งออก โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.2 คลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse)

2.2.1 ความหมายและหลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร⁸

ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บน

คลังสินค้าทัณฑ์บน คือ คลังสินค้าที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยประกอบกับกฎกระทรวงการอนุญาตจัดตั้งและเลิกการดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า ที่มั่นคง และทำเรือรับรองอนุญาต ได้ให้ความหมายของคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้หมายความว่า พื้นที่ที่ได้รับอนุญาตให้จัดตั้งเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เพื่อใช้สำหรับเก็บของ หรือแสดงและขายของที่เก็บ หรือผลิต ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน

คลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นมาตรการอย่างหนึ่งซึ่งช่วยส่งเสริมการส่งออก กล่าวคือมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บนมีจุดประสงค์ให้ผู้นำเข้าสินค้า นำสินค้าเข้ามาเก็บเพื่อดำเนินการด้วยวิธีใด ๆ เช่น บรรจุ ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก หรือแสดงและขายของที่เก็บ โดยที่ไม่มีการบริโภคสินค้านี้ในประเทศ อันเป็นแนวความคิดเดียวกันกับมาตรการส่งเสริมการส่งออกอื่น คือ ของใดที่มีได้มีการบริโภคในประเทศ ไม่ควรมีภาระภาษีซึ่งขณะนำสินค้าเข้ามาเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้ายังไม่ต้องชำระภาษีขณะนั้น แม้ว่าภาระภาษีจะเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่วันที่นำเข้าสำเร็จ แต่ยังไม่เก็บภาษีนี้อย่างกล่าว จึงต้องให้ทำทัณฑ์บนไว้หรือสัญญาไว้ด้วยว่าจะนำสินค้านี้ดังกล่าวส่งออกนอกราชอาณาจักร ไม่มีการบริโภคในประเทศ หรือกรณีการผลิต วัตถุประสงค์ดังกล่าวจะต้องใช้เพื่อผลิตและส่งออก หรือเพื่อแสดงและ/หรือขาย หากผิดสัญญาจะให้กรมศุลกากรดำเนินการบังคับประกันตามสัญญาที่ให้ไว้ อันเป็นที่มาของคำว่า “คลังสินค้าทัณฑ์บน”

⁸ กรมศุลกากร, พิธีการศุลกากร [ออนไลน์], 25 มกราคม 2564. แหล่งที่มา : www.customs.go.th/

⁹ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, หน้า 108-109.

หลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บน

หลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บนมีอยู่ว่า เมื่อมีการนำเข้าสินค้าและนำไปเก็บหรือผลิตใน คลัง ส ิน ค ้า ทัณฑ์บน เพื่อส่งออก ไม่มีการบริโภคในประเทศไทย จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ไม่ว่าจะการนำเข้าดังกล่าวจะเป็นการนำเข้ามาเพื่อขายในร้านค้าปลอดอากรโดยขายให้แก่ผู้โดยสารที่เดินทางไปต่างประเทศ หรือนำเข้าวัตถุดิบมาผลิตเพื่อส่งออก ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิม หรือได้ทำการผลิต บรรจุ หรือประกอบแล้วก็ตาม แต่หากนำสินค้านี้ดังกล่าวมาบริโภคในประเทศไทย ผู้นำเข้าจะไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าซึ่งความรับผิดชอบในการชำระอากร เกิดขึ้นตั้งแต่ขณะนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 โดยในการคำนวณจะคำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลานำเข้าสำเร็จ ไม่ได้คำนวณจากสภาพของขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้ อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยสรุปก็คือการนำเข้าวัตถุดิบหรือของใด ๆ มีวัตถุประสงค์มิได้ใช้บริโภคในประเทศไทย ผู้นำเข้าสามารถเลือกใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เป็นการลดต้นทุนของสินค้าส่งออกให้ต่ำลง

2.2.2 สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน¹⁰

ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้า หรือในสภาพอื่น แต่ไม่รวมถึงการนำเข้าของในราชอาณาจักรที่ต้องเสียอากรขาออกเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน และได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในสภาพเดิม

ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้า ตามมาตรา 29 หรือ ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และการรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นการนำเข้าในราชอาณาจักร หรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

¹⁰ กรมศุลกากร, สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน [ออนไลน์], 25 มกราคม 2564. แหล่งที่มา : www.customs.go.th/

2.2.3 ประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บน¹¹

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 116 ได้บัญญัติ แบ่งประเภทของคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ 3 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้ คือ

- (1) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อเก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บน
 - (ก) คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป
 - (ข) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับเก็บก๊าซปิโตรเลียมเหลว
 - (ค) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับอยู่ซ่อมหรือสร้างเรือ
 - (ง) คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นตามที่อธิบดีประกาศกำหนด
- (2) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน
 - (ก) คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร
 - (ข) คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับจัดแสดงหรือนิทรรศการ
 - (ค) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อกิจการจำหน่ายสินค้าปลอดอากรบนเที่ยวบิน
 - (ง) คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นตามที่อธิบดีประกาศกำหนด
- (3) คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน
 - (ก) คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า
 - (ข) คลังเสปียงทัณฑ์บน
 - (ค) คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นตามที่อธิบดีประกาศกำหนด

ในที่นี้จะกล่าวโดยละเอียดเฉพาะคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปและคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เท่านั้น

2.3 คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป¹²

คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป จัดตั้งขึ้นและมีวัตถุประสงค์เพื่อเก็บของตามที่กำหนดในมาตรา 111 และมาตรา 116(1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และให้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ให้เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนสาธารณะรับฝากเก็บของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศโดยของ

¹¹กระทรวงการคลัง , กฎกระทรวง ออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 . ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 134 , ตอนที่ 118 ก (ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560)

¹² กรมศุลกากร , ประกาศกรมศุลกากร (ฉบับที่ 122/2561) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป. ราชกิจจานุเบกษา ฉบับประกาศทั่วไป เล่มที่ 137 , ตอนพิเศษ 131 ง (ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2563)

ที่เก็บไว้ได้รับอนุญาตให้สามารถนำออกทั้งจำนวน หรือ ทอยย่นำออกในจำนวนหรือปริมาณตามความประสงค์ โดยขั้นตอนอย่างง่าย โอนกรรมสิทธิ์ให้กับบุคคลอื่น โอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือเขตปลอดอากร หรือ เขตประกอบการเสรี หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น โดยการเก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บน สามารถเก็บได้ไม่เกินสองปีนับแต่วันนำเข้า

2.3.1 การนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

2.3.1.1 การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 ข้อ 10 ได้กำหนดให้ผู้นำของเข้าปฏิบัติดังนี้คือ

10.1 ให้ผู้นำของเข้าปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าเข้าโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด และนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ภายในสามสิบวันนับแต่วันนำเข้า

10.2 ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้ยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามที่ผู้นำของเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรและของนั้นได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยถูกต้องแล้ว

ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตจัดทำรายงานการขนของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปตามวรรคแรก โดยจัดเก็บข้อมูลเป็นรายวันยื่นต่อพนักงานศุลกากรทุกเดือนภายในวันที่สิบของเดือนถัดไป

10.3 ในกรณีผู้นำของเข้าประสงค์จะขนย้ายของโดยวิธีการขนถ่ายข้างลำ (Overside) หากเป็นของที่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่กรมศุลกากรอนุมัติให้ขนถ่ายข้างลำได้ ก็ให้ปฏิบัติพิธีการขนถ่ายข้างลำตามที่กรมศุลกากรประกาศกำหนด

10.4 ผู้ได้รับใบอนุญาตต้องรับผิดชอบในค่าภาษีอากรหรือความเสียหายอื่นที่เกิดขึ้นแก่กรมศุลกากรทั้งสิ้นในการขนย้ายของเสมือนความเสียหายได้เกิดขึ้นแก่ของที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

2.3.1.2 การนำของจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นหรือสิทธิประโยชน์อื่น เพื่อเข้าเก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 ข้อ 11 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

11.1 การรับของที่โอนจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอีกแห่งหนึ่ง หรือคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น

11.1.1 ให้ผู้โอน หรือจำหน่าย ปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่จัดทำใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้า กรณีเป็นการขนย้ายหรือโอนผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปให้ยื่นสูตรการผลิต และระบุเลขที่สูตรการผลิตไว้ในใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศด้วย ทั้งนี้ ก่อนการขนย้ายของเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป โดยให้ถือว่าเป็นการส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ยื่นหรือจำหน่ายของนั้น

11.1.2 ให้ผู้รับของที่โอน หรือจำหน่าย ปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่จัดทำใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศ และให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศนั้นไว้ในข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศด้วย โดยให้ถือเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรในเวลาที่ยื่นของนั้น โดยข้อมูลของของที่รับโอนหรือจำหน่ายในใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศต้องถูกต้องตรงกับข้อมูลของของที่โอนหรือจำหน่ายตามใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศที่ได้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรแล้ว

11.1.3 ของที่ได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามที่ผู้นำของเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปได้ส่งข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร และของนั้นได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปโดยถูกต้องแล้ว

11.1.4 การนับระยะเวลาการเก็บรักษาในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่รับโอน

(1) รับโอนวัตถุดิบหรือสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นให้กับระยะเวลาการเก็บรักษาต่อเนื่องจากวันที้นำของเข้าครั้งแรก

(2) รับโอนวัตถุดิบ ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้เก็บรักษาได้ไม่เกิน ๑ ปี นับแต่วันที่รับโอน

11.2. การรับของที่โอนจากเขตปลอดอากรและเขตประกอบการเสรี

11.2.1 ให้ผู้นำของเข้าปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายจากเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี และระบุเลขที่ใบขนสินค้าที่นำของเข้าเก็บในเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรีไว้ในช่อง “เลขที่ใบขนสินค้าที่อ้างอิง” (Reference Declaration No.) ของใบขนสินค้า

ขาเข้าโอนย้ายจากเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีด้วย โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่นำของออกจากเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี

11.2.2 ของที่นำออกจากเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี และได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายจากเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามที่ได้ส่งข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร และของนั้นได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปโดยถูกต้องแล้ว

11.2.3 การนับระยะเวลาการเก็บรักษาวัตถุดิบหรือสินค้าให้นับระยะเวลาการเก็บรักษาในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่รับโอน เสมือนได้นำของนั้นเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน

2.3.2 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

2.3.2.1 หลักเกณฑ์การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 ข้อ 12 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

12.1. ของที่จะนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปจะต้องเป็นของที่ได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปแล้ว

12.2. ของที่นำเข้าเก็บสามารถนำออกโดยผู้นำของเข้าเก็บ หรือ โดยบุคคลอื่นที่ผู้นำของเข้าเก็บได้โอน หรือจำหน่ายของนั้นให้

การโอน หรือจำหน่ายของที่นำเข้ามาและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปให้แก่บุคคลอื่นสามารถโอนหรือจำหน่ายของที่นำเข้ามาทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน ให้ผู้นำของเข้าจัดทำแบบการโอนหรือจำหน่ายของนำเข้าให้แก่บุคคลอื่นตามแบบแนบท้ายประกาศนี้ โดยต้องได้รับความยินยอมจากผู้ได้รับใบอนุญาตพร้อมเอกสารหลักฐานการโอนกรรมสิทธิ์ หรือการซื้อขายเพื่อเป็นหลักฐานแสดงต่อพนักงานศุลกากร

12.3. ของที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป สามารถขอนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนดังนี้

12.3.1 ชำระค่าภาษีอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร

12.3.2 โอนหรือจำหน่ายให้แก่ผู้รับดังนี้

(1) คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอีกแห่งหนึ่ง หรือคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น

(2) ผู้นำของเข้าตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

(3) ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น

12.3.3 โอนไปยังผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบการเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี หรือบุคคลอื่นที่ได้รับอนุญาตจากผู้ได้รับใบอนุญาตให้นำของเข้าไปในเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ของผู้ได้รับใบอนุญาต

2.3.2.2 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 ข้อ 13 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

13.1 ผู้นำของเข้าหรือบุคคลอื่นที่ซื้อหรือรับโอนของจากผู้นำเข้าที่ประสงค์จะนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อใช้หรือจำหน่ายในประเทศจะต้องชำระค่าภาษีอากรสำหรับของนั้นตามที่กฎหมายกำหนด

13.2 ให้ผู้นำของเข้าส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายชำระภาษีอากรเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เก็บของนั้น โดยแต่ละรายการของใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายชำระภาษีอากรให้สำแดงรายการของและเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ในช่อง “เลขที่ใบขนสินค้าที่อ้างอิง” (Reference Declaration No.) ส่วนสถานที่ตรวจปล่อยให้สำแดงตามที่กรมศุลกากรประกาศกำหนด

ทั้งนี้ ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ และให้ใช้ราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้น ออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

13.3 การตรวจปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อใช้หรือจำหน่ายในประเทศ ให้ทำการตรวจปล่อย ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เก็บของนั้น กรณีนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยบุคคลอื่นที่มีผู้นำของเข้าเก็บ ต้องแสดงแบบการโอนหรือจำหน่ายของนำเข้าไปแก่บุคคลอื่นตามที่กำหนดในข้อ 12 หัวข้อ 2 เพื่อประกอบการตรวจปล่อยของ

13.4 ของที่ได้นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อใช้หรือจำหน่ายในประเทศเมื่อได้ทำการตรวจปล่อยจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เก็บของนั้นแล้ว ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามข้อมูลที่ได้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร

2.3.2.3 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อโอนไปยังผู้ได้รับใบอนุญาตคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอีกแห่งหนึ่ง คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่น ให้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรดังนี้

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 ข้อ 14 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

14.1 ให้ผู้โอน หรือจำหน่าย ปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เก็บของนั้น โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่จัดทำใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศนั้น ให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปไว้ในช่อง “เลขที่ใบขนสินค้าที่อ้างอิง” (Reference Declaration No.) ของใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศด้วย และให้ถือว่าเป็นการส่งออกป็นอกราชอาณาจักรในเวลาทีปล่อยของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

14.2 ให้ผู้รับของที่โอน หรือจำหน่าย ปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่จัดทำใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศนั้นและให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศนั้นไว้ในข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศด้วย และปฏิบัติพิธีการศุลกากรอื่น ๆ เช่นเดียวกันกับของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ โดยให้ถือเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรในเวลาทีตรวจปล่อยของนั้นโดยข้อมูลของของที่รับโอนหรือจำหน่ายในใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศต้องถูกต้องตรงกับข้อมูลของของที่โอนหรือจำหน่ายตามใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศที่ได้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรแล้ว

14.3 ของที่ได้โอน หรือจำหน่ายออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามข้อมูลที่ได้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร

2.3.2.4 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อโอนไปยังผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบการเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี หรือบุคคลอื่นที่ได้รับอนุญาตจากผู้ได้รับใบอนุญาตให้นำของเข้าไปในเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ปฏิบัติพิธีการศุลกากร ดังนี้

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 ข้อ 15 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

15.1 กรณีผู้นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตผู้ประกอบการในเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี

15.1.1 ให้ผู้โอนปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายเข้าเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรีโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เก็บของนั้น โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่จัดทำใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายเข้าเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปไว้ในช่อง “เลขที่ใบขนสินค้าที่อ้างถึง” (Reference Declaration No.) ของใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายเข้าเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี และให้ถือว่าเป็นการส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ยกของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

15.1.2 ของที่ได้โอนออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้น ถูกต้องตรงตามข้อมูลที่ได้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร

15.2 กรณีผู้นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเป็นบุคคลอื่นที่ผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการในเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี อนุญาตให้นำของเข้ามายังสถานประกอบการของตน

15.2.1 ผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการในเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ต้องจัดทำข้อมูลการอนุญาตให้บุคคลอื่นนำของเข้ามายังสถานประกอบการของตนโดยดำเนินการเช่นเดียวกับการนำของเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปหรือนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปโดยบุคคลอื่นที่มีผู้ใช้ผู้ได้รับใบอนุญาต

15.2.2 ให้ผู้นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เป็นบุคคลอื่นซึ่งผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการในเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี อนุญาตให้นำของเข้ามายังสถานประกอบการของตน ปฏิบัติพิธีการศุลกากรเช่นเดียวกับกรณีผู้นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการในเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี

2.3.2.5 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 122/2561 ข้อ 16 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

16.1 ให้ผู้ส่งของออกปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่เก็บของนั้น ให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปไว้ในช่อง “เลขที่ใบขนสินค้าที่อ้างถึง” (Reference Declaration No.) ของใบขนสินค้าขาออกด้วย

16.2 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตจัดทำรายงานการปล่อยของออกไปนอกราชอาณาจักรไว้เป็นหลักฐานที่คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปให้ถูกต้องครบถ้วน

2.4 คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า¹³

คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า เป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทหนึ่ง ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรอนุญาตให้จัดตั้งขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิต ผสม ประกอบหรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามความในมาตรา 116(3) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งผู้ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า สามารถนำวัตถุดิบจากต่างประเทศ เข้ามาทำการผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูปส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ โดยได้รับยกเว้นการเก็บอากรขาเข้า และอากรขาออก แก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือ ผสม หรือ ประกอบเป็นของอื่น

2.4.1 การนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

2.4.1.1 การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 127/2561 ข้อ 9.2 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

9.2.1 ให้ผู้นำของเข้าปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด และนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าภายในสามสิบวัน นับแต่วันนำเข้า

9.2.2 ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้ยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามที่ผู้นำของเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้ส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร และของนั้นได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยถูกต้องแล้ว

9.2.3 ในกรณีผู้นำของเข้าประสงค์จะขนย้ายของโดยวิธีการขนถ่ายข้างลำ (OVERSIDE) หากเป็นของที่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่กรมศุลกากรอนุมัติให้ขนถ่ายข้างลำได้ก็ ให้ปฏิบัติพิธีการขนถ่ายข้างลำ ตามที่กรมศุลกากรประกาศกำหนด

¹³ กรมศุลกากร , ประกาศกรมศุลกากร (ฉบับที่ 127/2561) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า. (ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2561)

2.4.1.2 การนำของที่โอนมาจากคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าหรือการโอนของระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 127/2561 ข้อ 9.3 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

9.3.1 ให้ผู้โอนปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนที่เก็บของนั้น โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่จัดทำใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศ ให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า กรณีเป็นการขนย้ายหรือโอนผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปให้ระบุเลขที่สูตรการผลิตไว้ในใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศด้วย โดยให้ถือว่าเป็นการส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเวลาทีปล่อยของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนของผู้โอน

9.3.2 ให้ผู้รับโอนปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนที่เก็บของนั้น โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากร และอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่จัดทำใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศ และให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศนั้นไว้ในข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศด้วย โดยให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรในเวลาทีปล่อยของนั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนของผู้โอน โดยข้อมูลของของที่รับโอนในใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศต้องถูกต้องตรงกับข้อมูลของของที่โอนย้ายตามใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศที่ได้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรแล้ว

9.3.3 ของที่ได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามที่ผู้นำของเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าได้ส่งข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร และของนั้นได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าโดยถูกต้องแล้ว

9.3.4 ให้นำระยะเวลาการเก็บรักษาในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่รับโอนเสมือนคลังสินค้าทัณฑ์บนที่รับโอนนั้น ได้นำของนั้นเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน

2.4.1.3 การนำของที่โอนมาจากเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรีเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 127/2561 ข้อ 9.5 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

ของที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ต้องเป็นของที่ใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้านั้น

9.5.1 ให้ผู้นำของเข้าปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายจากเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรีโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี โดยให้ถือสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร พิกัดศุลกากรและอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในวันที่นำของออกจากเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี

9.5.2 ของที่นำออกจากเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี และได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายจากเขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรีเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามที่ได้ส่งข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร และของนั้นได้นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าโดยถูกต้องแล้ว

2.4.1.4 การนำของที่จำหน่ายจากของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 127/2561 ข้อ 9.6 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน สามารถจำหน่ายให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า โดยของนั้นต้องเป็นของที่ใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าส่งออก และต้องมีหลักฐานยินยอมจากหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์อยู่เดิม

9.6.1 การปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายภายในประเทศให้ดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 9.4

9.6.2 ของดังกล่าวต้องส่งหรือนำออกไปนอกราชอาณาจักรภายในระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันนำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า แต่อธิบดีกรมศุลกากรอาจจะขยายระยะเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

9.6.3 กรณีของดังกล่าวไม่ได้ส่งออกภายในเวลาที่กำหนด ผู้ได้รับใบอนุญาตหรือผู้รับโอนของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าจะต้องเป็นผู้ชำระค่าภาษีอากรตามสภาพของและราคาของขณะที่บันทึกหลักฐานเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

2.4.2 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

2.4.2.1 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 127/2561 ข้อ 11.1 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

11.1.1 ผู้นำของเข้าที่ประสงค์จะนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้หรือจำหน่ายในประเทศจะต้องชำระค่าภาษีอากรสำหรับของนั้นตามที่กฎหมายกำหนด

11.1.2 ให้ผู้นำของเข้าปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายชำระภาษีอากรโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่เก็บของนั้น ให้ระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้ในช่อง “เลขที่ใบขนสินค้าที่อ้างอิง” (Reference Declaration No.) ของใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายชำระภาษีอากรด้วย ส่วนสถานที่ตรวจปล่อยให้สำแดงตามที่กรมศุลกากรประกาศกำหนด

ทั้งนี้ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลานำเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า

11.1.3 ของที่ได้นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อใช้หรือจำหน่ายในประเทศ เมื่อได้ทำการตรวจปล่อยจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่เก็บของนั้นแล้ว ให้ถือว่ารายละเอียดแห่งของนั้นถูกต้องตรงตามข้อมูลที่ได้ส่งเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร

11.1.4 กรณีการนำของที่ต้องเสียอากรตอบโต้การทุ่มตลาดหรืออากรปกป้องเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือเพื่อการค้าเพื่อการส่งออก หากนำสินค้าที่ผลิตจากของที่ต้องเสียอากรตอบโต้การทุ่มตลาดหรืออากรปกป้องรวมทั้งเศษหรือของที่ด้อยคุณภาพเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร หรือโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น หรือผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยไม่ได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าจะต้องชำระค่าอากรตอบโต้การทุ่มตลาดหรืออากรปกป้องตามปริมาณของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต โดยผู้นำของเข้าต้องชี้แจงรายละเอียดรายการ ชนิดของ ปริมาณ น้ำหนัก ของของที่ไม่ได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ให้คำนวณอากรตามปริมาณที่ได้รับแจ้ง ตามพิกัดศุลกากรและราคาต่อหน่วยที่สำแดงในใบขนสินค้าที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน

2.4.2.2 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 127/2561 ข้อ 11.2 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

11.2.1 การปฏิบัติพิธีการโอนย้ายของระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับข้อ 9.3

11.2.2 การโอนผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปให้แก่รักษาในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่รับโอนได้ไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันที่รับโอน

2.4.2.3 การนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 127/2561 ข้อ 11.7 ได้กำหนดให้ปฏิบัติดังนี้คือ

11.7.1 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนด ก่อนการขนย้ายของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าที่เก็บของนั้น โดยต้องระบุเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่นำของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไว้ในช่อง “เลขที่ใบขนสินค้าที่อ้างอิง” (Reference Declaration No.) และระบุเลขที่สูตรการผลิต ในกรณีที่ยังไม่ได้รับรองสูตรการผลิตให้ระบุ วัน เดือน ปี ที่ยื่นสูตรการผลิต หากเป็นการส่งของออกในสภาพเดิมที่นำเข้าให้ระบุเพิ่มเติมว่า “ของส่งออกในสภาพเดิมที่นำเข้า” โดยไม่ต้องระบุสูตรการผลิต ในกรณีที่เป็นการส่งออกหรือนำติดตัวออกไปนอกราชอาณาจักรซึ่งของตัวอย่างเป็นครั้งแรก และไม่มีสูตรการผลิตให้ระบุชนิด ปริมาณ หรือน้ำหนักของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตโดยละเอียด และให้ใช้ระบบควบคุมทางศุลกากรสำหรับการขนย้ายของนั้นไปที่ด่านศุลกากรที่ส่งของออก

11.7.2 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตจัดทำรายงานการปล่อยของออกไปนอกราชอาณาจักรไว้เป็นหลักฐานที่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าให้ถูกต้องครบถ้วน

11.7.3 สำหรับการนำรถยนต์ที่ประกอบในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรที่ไม่ได้ยื่นสูตรการผลิต ให้ผู้ส่งของออกยื่นบัญชีวัตถุดิบตามรายการที่เกิดขึ้นจริงของการประกอบรถยนต์แต่ละคัน (Bill of Material-Bom) ประกอบใบขนสินค้าขาออก ยื่นให้พนักงานศุลกากรที่กำกับคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าตรวจสอบและรับรองไว้ในบัญชีวัตถุดิบดังกล่าว ในขณะที่ตรวจปล่อย และในกรณีที่ยื่นสูตรการผลิตก็ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกัน

2.5 ของในคลังสินค้าที่สูญหายโดยธรรมชาติ: นิยามและลักษณะที่สำคัญ

2.5.1 นิยามของคำว่า “ของสูญหาย”

นิยามคำว่า “ของ” เป็นคำที่เรียกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 อันหมายถึง สิ่งที่น่าเข้ามา ไม่ว่าจะ นำเข้ามาผลิต หรือนำเข้ามาในลักษณะสินค้าอันต้องเสียภาษีศุลกากร ซึ่งในพระราชบัญญัติศุลกากร จะกำหนดคำนิยามให้ความหมาย อย่างเช่น คำว่า “ผู้นำของเข้า” หรือ “ผู้ส่งของออก” ซึ่งหมายถึงสิ่งใด ๆ ก็ตามที่มีผู้นำเข้ามาหรือมีผู้ส่งออกไปจะเรียกสิ่งนั้นว่า “ของ” คำว่าของเป็นลักษณะความหมายเดียวกับคำว่า “สินค้า” แต่สำหรับกฎหมายว่าด้วยศุลกากรจะใช้เรียกสิ่งที่น่าเข้ามาว่าของอันเป็นความหมายที่รวมถึงสินค้า อยู่ในตัว ต่อไปนี้การใช้คำว่าของในเอกัตศึกษานับนี้ จะรวมถึงคำว่าสินค้าตามลักษณะความหมายตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 และภาษีมูลค่าเพิ่มแห่งประมวลรัษฎากร

นิยามคำว่า “สินค้า” ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ได้กำหนดความหมายไว้ว่า สิ่งซึ่งผลิตหรือนำเข้าและระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ยกตัวอย่างเช่น น้ำมัน สุรา เครื่องดื่ม เป็นต้น พระราชบัญญัติสรรพสามิต ได้กำหนดความหมายของคำว่าสินค้าไว้อย่างชัดเจนแน่นอน เนื่องจากคำว่าสินค้าความหมายทั่วไปจะมีความหมายที่กว้าง แต่พระราชบัญญัติสรรพสามิตมุ่งหมายใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าเฉพาะอย่าง จึงต้องมีการกำหนดไว้โดยเฉพาะสิ่งซึ่งผลิตหรือนำเข้าและจะต้องระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ เพื่อกำหนดขอบเขตเฉพาะสินค้าที่อยู่ในการควบคุมและการบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

นิยามคำว่า “สินค้า” ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(9) ได้ให้ความหมายไว้คือ “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด อันจะเห็นได้ว่า สิ่งใด ๆ ก็ตามที่น่าเข้าเป็นความหมายของคำว่าสินค้า ลักษณะเดียวกับคำว่า “ของ” ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร อันจะต้องเสียภาษีเนื่องจากการนำเข้า

ความหมายคำว่า “ของ” กับคำว่า “สินค้า” มีความหมายไปในทางลักษณะเดียวกัน ในกฎหมายทั้ง 3 ฉบับข้างต้น ซึ่งวัตถุประสงค์ของการกำหนดคำนิยามก็เพื่อการจัดเก็บภาษี โดยพระราชบัญญัติศุลกากรกับประมวลรัษฎากรในมาตรา 77/1(9) กำหนดให้สิ่งต่าง ๆ ที่นำเข้าจะต้องจัดเก็บภาษี และพระราชบัญญัติสรรพสามิตกำหนดให้สินค้าที่นำเข้าต้องเสียภาษีเช่นกันแต่จะต้องเป็นสินค้าที่กำหนดไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต นั่นก็คือสินค้าที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั่นเอง อันจะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะกฎหมายจะกำหนดคำนิยามคำว่า “ของ” หรือ “สินค้า” ก็มีความหมายในลักษณะอย่างเดียวกัน อย่างไรก็ตาม หากเป็นสิ่งที่น่าเข้ามาก็จะต้องเสียอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้างดงกล่าว

สำหรับคำว่า “ของสูญหาย” กฎหมายทั้ง 3 ฉบับข้างต้น มิได้ให้คำนิยามของคำดังกล่าวไว้ แต่หากพิจารณาจากพระราชบัญญัติศุลกากรแล้ว จะพบคำว่าของสูญหาย ในกรณีอย่างเช่น ในเรื่องการค้าขนวนภาษี ตามมาตรา 14(2) กำหนดเกี่ยวกับการค้าขนวนภาษีกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหาย หรือ กรณีตามมาตรา 128 ได้กำหนดเกี่ยวกับการยกเว้นหรือคืนอากรให้แก่ผู้นำเข้า สำหรับของที่สูญหายไว้ แต่มิได้ให้คำจำกัดความของคำว่าสูญหายซึ่งมีความหมายที่กว้างมาก เมื่อหากทำการพิจารณาจากพื้นฐานความหมายทั่วไปของคำว่า “หาย” โดย “ของสูญหาย” หมายถึง กรณีที่เจ้าของสินค้าไม่รู้หรือจงใจในการหายไปของของนั้น หรือในกรณีที่เจ้าของสินค้านั้นมีโอกาสมายไป แต่ไม่สามารถป้องกันการสูญหายนั้นได้ ดังนั้นคำว่า “ของสูญหาย” ควรหมายถึงกรณีของนั้นหมดไป สิ้นไป หรือหายไปด้วยเหตุต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ เช่น การระเหยของน้ำมันหรือสุรา การละลายของน้ำตาล เป็นต้น ทั้งนี้ สินค้านั้นอาจสูญหายด้วยเหตุที่เกิดจากการกระทำของมนุษย์ด้วยกัน โดยอาจเกิดจากการกระทำโดยประมาทเลินเล่อ เช่น การบรรจุ หีบ ห่อ ไม่ได้มาตรฐาน ทำให้เกิดการรั่วซึมหรืออุบัติเหตุต่าง ๆ ดังนั้น ข้อความที่เกี่ยวข้องกับการสูญหายทั้งในพระราชบัญญัติศุลกากร พระราชบัญญัติสรรพสามิตและประมวลรัษฎากรอันเป็นที่ยอมรับได้ในทางภาษี จะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือข้อกำหนดของกฎหมายฉบับต่าง ๆ ที่กำหนด หรือมีแนวทางในการกำหนดลักษณะของของที่เกิดการสูญหาย

2.5.2 ลักษณะของที่เกิดการสูญหาย

ลักษณะของที่เกิดการสูญหายอันจะส่งผลต่อการเสียภาษี จะต้องพิจารณาสภาพการสูญหายที่เกิดขึ้นกับของ และการกระทำที่ทำให้ของนั้นสูญหาย ซึ่งอาจเกิดการสูญหายโดยธรรมชาติ หรือโดยโดยการกระทำของมนุษย์

(1) ของสูญหายที่เกิดขึ้นโดยธรรมชาติ

สินค้าอาจเกิดการสูญหายหรือเสียหายโดยการกระทำทางธรรมชาติในลักษณะที่เป็นภัยโดยแท้ เช่น อุทกภัย อัคคีภัย วัตภัย เป็นต้น หรืออาจเกิดเกิดการสูญหายจากธรรมชาติตามลักษณะของนั่นเอง ซึ่งเป็นลักษณะของการเปลี่ยนแปลงภายนอกที่สามารถสังเกตได้ด้วยตาเปล่าหรือใช้เครื่องมือวัด อันเป็นเหตุให้เกิดการเสื่อมความเหมาะสมในประโยชน์ใช้สอยที่เป็นปกติวิสัยของการใช้สินค้านั้น ๆ กล่าวคือ สินค้าดังกล่าวเกิดการสูญหายในปริมาณและเนื้อหาของวัตถุ หรือเป็นการสูญหายตามสภาพของสินค้าที่ไม่สามารถผันกลับมาได้ หรือไม่สามารถเอาคืนมาได้ (Irretrievable as Excisable Commodity) เช่น การหมดอายุ เป็นต้นในกรณีของการหมดอายุดังกล่าวเป็นธรรมชาติประการหนึ่งของกระบวนการเสื่อมคุณภาพซึ่งไม่สามารถดึงกลับมาได้ เมื่อเกิดการเสื่อมคุณภาพแล้วก็ไม่อาจทำให้สินค้านั้นมีคุณสมบัติหรืออยู่ในสภาพที่ดีดังเดิมได้ หรือกรณีสินค้าอยู่ในสภาพที่ไม่เหมาะสมสำหรับการบริโภคของมนุษย์

การสูญหายโดยธรรมชาติของสินค้าดังกล่าวนั้นอาจเกิดจากกระบวนการเก็บรักษาได้เช่นกัน ซึ่งเป็นเรื่องธรรมชาติของรูปแบบการสูญหายที่อาจเกิดขึ้นกับสินค้าที่ต้องเสียอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจเกิดจากการกลายเป็นไอ ซึ่งมักพบในของที่เป็นของเหลวสามารถระเหยได้ เช่น น้ำมันปิโตรเลียมและแอลกอฮอล์ สุรา เป็นต้น หรือ อาจเกิดจากการที่เก็บสินค้าไว้มากเกินความจำเป็นจนทำให้สินค้านั้นเสื่อมสภาพตามอายุการใช้งาน รวมถึงการกำหนดพื้นที่ในการเก็บรักษาสินค้า

การสูญหายนั้นอาจเกิดจากกระบวนการผลิต ซึ่งถือเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญมาก เนื่องจากเป็นกระบวนการในการสร้างสินค้าขึ้นมาเพื่อจำหน่าย และเป็นการดำเนินการของกระบวนการผลิตที่เป็นสาระสำคัญของแต่ละประเภทอุตสาหกรรมนั้น ๆ โดยในปัจจุบันกระบวนการผลิตสินค้าเป็นกระบวนการที่มีความซับซ้อน มากเนื่องจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีด้านเครื่องจักร ดังนั้น เมื่อสินค้าผลิตออกมาเป็นจำนวนมากโดยธรรมชาติของกระบวนการผลิตสินค้า อาจเกิดการสูญหายได้จาก การสูญเสียวัตถุดิบ การตกตะกอนในท่อหรือในถังหรือชิ้นส่วนที่เสียหายระหว่างการผลิต หรือแม้กระทั่งสินค้าที่ได้ทำการผลิตเรียบร้อยแล้ว แต่ไม่ได้คุณภาพตามที่ต้องการซึ่งเป็นเรื่องของประสิทธิภาพในการผลิตหรือเป็นความบกพร่องของสินค้าในกระบวนการผลิต ตัวอย่างการสูญหายโดยธรรมชาติ เช่น การบ่มสุรา ระยะเวลาในการบ่มจะทำให้สุราเกิดการระเหย อันมิได้เกิดจากการกระทำของมนุษย์

ของสูญหายโดยธรรมชาติตามกฎหมายศุลกากร คำว่า โดยธรรมชาติ หมายถึง การเกิดขึ้นโดยมิได้เกิดจากการกระทำของมนุษย์ แต่เป็นการเกิดขึ้นที่เกิดขึ้นได้เอง เช่น การระเหย การระเหิด ซึ่งการสูญหายโดยธรรมชาติที่สามารถพบเห็นได้บ่อยในการผลิตสินค้าที่เป็นของเหลว ก็คือการระเหย การผลิตที่ต้องใช้ระยะเวลา เช่น การบ่มสุราอาจจะต้องใช้เวลาในการผลิตเป็นปีหรือหลายปี การสูญหายโดยธรรมชาติส่งผลต่อการเสียอากรขาเข้าคือ กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นสูญหายโดยธรรมชาติ จะต้องพิจารณาว่า ผู้นำเข้าจะต้องรับผิดชอบชำระอากรในปริมาณของที่แตกต่างกันที่ได้แจ้งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 125 หรือไม่ ซึ่งผู้ศึกษาจะทำการวิเคราะห์กรณีดังกล่าวในบทที่ 4

การสูญหายโดยธรรมชาติตามกฎหมายสรรพสามิต คือ สิ่งที่เกิดขึ้นเองตามธรรมชาติ ที่มีได้เกิดจากการกระทำของมนุษย์ เช่น การระเหย ซึ่งกรมสรรพสามิตได้มีหลักเกณฑ์การสูญเสียหรือการระเหย อย่างเช่น ในการผลิตสุรา โดยมีหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุราที่เกิดจากการบ่ม การผลิต ว่าเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติ ซึ่งอัตราการสูญเสียอยู่ที่ร้อยละ 12.7 ต่อปี การระเหยนั้นเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิต หากระเหยตามอัตราปกติของสภาพอากาศในประเทศไทย ก็สามารถยอมรับและตีความได้ว่าเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ ซึ่งเมื่อพิจารณากรณีของในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ดังตัวอย่างดังกล่าว การผลิตสุราโดยการบ่ม เมื่อมีการระเหยอันเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ หากอัตราการสูญเสียอยู่ที่ร้อยละ 12.7

ต่อปี ผู้นำเข้าก็จะต้องรับผิดชอบในการชำระภาษีสรรพสามิต เนื่องจากเป็นอัตราปกติจากการผลิตที่กรมสรรพสามิตยอมรับ

การสูญหายโดยธรรมชาติ ตามกฎหมายภาษีสมูลค่าเพิ่ม แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีการนิยามคำว่า สูญหายโดยธรรมชาติไว้โดยเฉพาะ ซึ่งการสูญหายโดยธรรมชาติ หากเป็นผลมาจากการนำเข้าและมีการนำสินค้าที่อาจสูญหายได้เข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน สินค้าที่มีการสูญหายจะถือว่าเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร การเสียภาษีก็จะตีความดังกล่าวตามกฎหมายศุลกากร เนื่องจากความรับผิดชอบในการชำระภาษีสมูลค่าเพิ่มและอากรขาเข้าสำหรับสินค้านำเข้า เกิดพร้อมกันในขณะที่นำเข้าสำเร็จ หากพบว่าสินค้าดังกล่าวมีการสูญหายอันจะทำให้เกิดภาระในการเสียอากรขาเข้า ก็จะส่งผลให้ผู้นำเข้าชำระภาษีสมูลค่าเพิ่มเช่นกัน

(2) ของสูญหายที่เกิดจากการกระทำของมนุษย์

ของที่เกิดการสูญหายโดยการกระทำของมนุษย์ คือ ของที่เกิดการสูญหาย โดยมีพฤติการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งที่สาเหตุเกิดจากความประมาท เช่น กรณีการบรรจุ หีบ ห่อ ไม่ดี หรือการรักษาจัดเก็บไม่ได้มาตรฐาน ทำให้มีการรั่วซึม¹⁴ ระเหย ละลาย ได้ และกรณีการสูญหายโดยที่มีสาเหตุเกิดจากการกระทำโดยทุจริตของมนุษย์¹⁵ เช่น การโจรกรรม การยกยอก การฉ้อโกง เป็นต้น

ตัวอย่างของการสูญหายที่เกิดจากการกระทำของมนุษย์ สามารถพบได้บ่อยครั้งในกรณีของที่สูญหายอันเป็นลักษณะสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุตามกฎหมายภาษีสมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีแนวคำวินิจฉัย ด้ยตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรได้วางหลักในการเสียภาษีนิติบุคคลและภาษีสมูลค่าเพิ่ม เช่น

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0706/พ./6444 สินค้าคงเหลือของบริษัทฯ ที่สูญหายเนื่องจากถูกโจรกรรม สินค้าดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุติด ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) และ(9) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสมูลค่าเพิ่ม โดยต้องยื่นแบบ ภ.พ. 30 จากมูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดของสินค้าที่ถูกโจรกรรมไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1(8)(จ) มาตรา 79 มาตรา 79/3(3) และมาตรา 87(3) แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/3689 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2549 สินค้าของบริษัทสูญหาย มีหลักฐานชัดเจนว่าสินค้านี้ดังกล่าวถูกขโมยโดยผู้จัดการโรงงาน ซึ่งบริษัทแจ้งความดำเนินคดีและศาลพิพากษาแล้ว กรณีสินค้าคงเหลือของบริษัท เข้าลักษณะเป็นสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุติดถือเป็น

¹⁴ ธนพล เลิศวรกุลชัย, “ความรับผิดชอบทางภาษีสมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับสินค้าสูญหาย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.11-12.

¹⁵ ปฐมาภรณ์ สินทรัพย์, “การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), น.38.

การขายสินค้า บริษัทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดของสินค้าที่ถูกโจรกรรมไป ทั้งนี้ตามมาตรา 77/1(8) จ มาตรา 79 มาตรา 79/3(2) และมาตรา 87(3) สำหรับภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าที่ถูกโจรกรรมนั้น เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ หากไม่ต้องห้ามตาม ม. 82/5 บริษัทมีสิทธินำมาหักออกจากภาษีขายได้

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/พ./1308 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2547 บริษัทประกอบกิจการให้บริการบำรุงรักษาสินค้าที่บริษัทจำหน่ายโดยพนักงานช่างของบริษัทจะเบิกอะไหล่และอุปกรณ์เครื่องมือจากบริษัท เพื่อใช้ในการให้บริการบางครั้งรถของช่างที่ให้บริการได้เกิดอุบัติเหตุทำให้อะไหล่และอุปกรณ์เครื่องมือเสียหายหรือสูญหาย บริษัทจึงหาหรือว่ากรณีบริษัทตัดจ่ายทรัพย์สินหรืออะไหล่ในคลังสินค้าจะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ และหากบริษัทสามารถเรียกเก็บจากพนักงานได้บางส่วน บริษัทจะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงบางส่วนที่เรียกเก็บจากพนักงานใช้หรือไม่

จากข้อเท็จจริงข้างต้นกรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยว่า กรณีทรัพย์สินหรืออะไหล่สูญหาย ถือเป็นกรณีสินค้าจำหน่าย จ่าย โอน ทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อใช้ในกิจการเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า ตามมาตรา 77/2(8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทจึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของทรัพย์สินตามราคาตลาดของทรัพย์สินหรืออะไหล่ที่สูญหายไปตามมาตรา 79 และ 79/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และในกรณีที่บริษัท เรียกเก็บค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากพนักงานที่รับผิดชอบ หากพบว่าความเสียหายเกิดจากความผิดของพนักงานคนนั้น ค่าเสียหายดังกล่าว มิใช่มูลค่าที่บริษัทได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 77/1 ((8) และ (10) แห่งประมวลรัษฎากรจึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

จากข้อหารือของกรมสรรพากรข้างต้น เห็นได้ว่ากรณีสินค้าสูญหายไม่ว่าจะสูญหายโดยธรรมชาติหรือโดยการกระทำของมนุษย์จะส่งผลต่อการเสียภาษี ซึ่งผู้ทำการศึกษาจะวิเคราะห์ปัญหาต่อไปในบทที่ 4

2.5.3 ของหรือสินค้าที่สามารถสูญหายได้โดยธรรมชาติ

จากข้อ 2.5.1 จะเห็นได้ว่า การสูญหายโดยธรรมชาตินั้น สามารถเกิดจากการสูญหายในปริมาณและเนื้อหาของวัตถุ หรือเป็นการสูญหายตามสภาพของสินค้าภายนอก ซึ่งอาจมองเห็นได้ด้วยตาเปล่าหรือต้องมีการ วัด ชั่ง ตวง สำหรับของที่สูญหายได้โดยธรรมชาติ กำหนดได้ดังนี้

2.5.3.1 ของตามพระราชบัญญัติศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร เก็บอากรจากสินค้านำเข้าทุกประเภทที่มีได้สิทธิในการยกเว้นภาษี ซึ่งสินค้าที่สูญหายโดยธรรมชาติได้ มีดังนี้

1 ของเหลวทุกชนิดที่สามารถระเหยได้ เช่น น้ำมัน น้ำหอม เครื่องสำอาง เครื่องดื่ม สุรา เบียร์

- 2 ของแข็งที่ละลายได้ เช่น น้ำตาล เกลือ สบู่ ผงซักฟอก ปุ๋ย เป็นต้น
- 3 ของที่น้ำหนักลดอันถือว่าเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ เช่น ผลไม้ ตัวอย่างเช่นทุเรียน หากเก็บไว้นานจะทำให้ น้ำหนักลดลง
- 4 ของทุกชนิดที่สูญหายได้โดยธรรมชาติ ซึ่งเป็นของที่กำหนดให้ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

2.5.3.2 สินค้าตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต

พระราชบัญญัติสรรพสามิต เก็บภาษีจากสินค้าที่ระบุไว้ในบัญชีกักสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่นำเข้า และสามารถสูญหายได้โดยธรรมชาติ จะเป็นลักษณะของการสูญหายที่มีปริมาณที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การระเหย ซึ่งสินค้าที่สูญหายโดยธรรมชาติได้ มีดังนี้

1 สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

“น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน” หมายความว่า ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจากปิโตรเลียม ได้แก่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบินไอพ่น น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันเตาและน้ำมันอื่น ๆ ที่คล้ายกับน้ำมันที่ได้ออกชื่อมาแล้ว น้ำมันหล่อลื่นปิโตรเลียมปิตูเมน (แอสฟัลต์) ปิโตรเลียมโค้กก๊าซปิโตรเลียมชนิดต่าง ๆ ก๊าซธรรมชาติเหลว ก๊าซธรรมชาติ สารละลายหรือโซลเว้นท์ชนิดต่าง ๆ สารพลอยได้และกากอื่น ๆ ที่ได้จากปิโตรเลียม และให้หมายความรวมถึงน้ำมันอื่น หรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้ผลิตจากปิโตรเลียมซึ่งใช้เป็นเชื้อเพลิง หรือใช้ผลิตน้ำมันเชื้อเพลิง หรือใช้แทนน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ได้ออกชื่อมาแล้วข้างต้น

2 “ เครื่องดื่ม ” หมายความว่า

(1) สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนซึ่งไม่มีแอลกอฮอล์หรือมีแอลกอฮอล์โดยปริมาตรไม่เกินร้อยละ ๐.๕ อันบรรจุในภาชนะและฉีกไว้ แต่ไม่รวมถึง

(ก) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ

(ข) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ปรุงแต่ง

(ค) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งนี้ได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี

(ง) นำนมจืด นำนมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(จ) เครื่องดื่มซึ่งมีลักษณะเป็นเกล็ดน้ำแข็ง

(ฉ) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(2) หัวเชื้อเข้มข้นเฉพาะที่ใช้กับเครื่องผลิต เครื่องดื่มพร้อมดื่มเพื่อขายให้กับผู้บริโภค ณ จุดขายปลีก

(3) อาหารชนิดเหลวหรือผลิตภัณฑ์เสริมอาหารตามกฎหมายว่าด้วยอาหารที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

3. สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง

“ผลิตภัณฑ์เครื่องหอม” หมายความว่า น้ำหอม หัวน้ำหอม น้ำมันหอมและสิ่งที่ทำให้มีกลิ่นหอมต่าง ๆ แต่ไม่รวมถึง

- (1) หัวน้ำหอมที่ใช้ได้เฉพาะในการผลิตสินค้า และ
- (2) สินค้าตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

4. “เครื่องสำอาง” หมายความว่า ผลิตภัณฑ์สิ่งปรุงแต่งเพื่อใช้บนผิวหนังหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของร่างกายมนุษย์ สำหรับทำความสะอาด ป้องกัน แต่งเสริม ให้เกิดความงามหรือเปลี่ยนแปลงรูปลักษณะ โดยดูทา ฟัน หรือโรยเป็นต้น แต่ไม่รวมถึง

- (1) เกล็ดผลิตภัณฑ์และ
- (2) สินค้าตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

5. สินค้าสุรา

- (1) สุราแช่
 - (ก) ชนิดเบียร์
 - (ข) ชนิดไวน์และสปาร์กลิงไวน์ที่ทำจากองุ่น
 - (ค) ชนิดสุราแช่ผลไม้ที่มีส่วนผสมขององุ่นหรือไวน์องุ่น
 - (ง) ชนิดอื่น ๆ นอกจาก (ก) (ข) และ (ค)
- (2) สุรากลั่น
 - (ก) ชนิดสุราขาว
 - (ง) ชนิดอื่น ๆ นอกจาก (ก)

2.5.3.3 ของตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีการนำเข้าสินค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บโดยกรมศุลกากร หากความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีศุลกากรเกิดขึ้นแล้ว ย่อมส่งผลที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน ดังนั้น สินค้าตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูญหายโดยธรรมชาติ ก็คือสินค้าชนิดเดียวกับสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งมีดังนี้ คือ

- 1 สินค้าของเหลวทุกชนิดที่สามารถระเหยได้ เช่น น้ำมัน น้ำหอม เครื่องสำอาง เครื่องดื่ม สุรา เบียร์
- 2 สินค้าของแข็งที่ละลายได้ เช่น น้ำตาล เกลือ สบู่ ผงซักฟอก ปุ๋ย เป็นต้น
- 3 สินค้าของที่น้ำหนักลดอันถือว่ามีน้ำหนักที่หายไปเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ เช่น ผลไม้ ตัวอย่างเช่น ทูเรียน หากเก็บไว้นานจะทำให้มีน้ำหนักลดลง
- 4 สินค้าของทุกชนิดที่สูญหายได้โดยธรรมชาติ ซึ่งเป็นสินค้าที่กำหนดให้ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

บทที่ 3

กฎหมายและแนวทางการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

3.1 การคำนวณอากร กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

อากร หมายความว่า อากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัตินี้และกฎหมายว่าพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นที่กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร¹⁶

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ได้จัดเก็บอากรศุลกากรจากการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่ง วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บอากรศุลกากรนั้นมีด้วยกัน 4 ประการ¹⁷ คือ วัตถุประสงค์ในการจัดหารายได้เข้ารัฐ วัตถุประสงค์เพื่อจำกัดการบริโภค วัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการผลิตส่งออก และวัตถุประสงค์เพื่อตอบโต้การอุดหนุนการส่งออก โดยการจัดเก็บอากรศุลกากรจะเป็นการจัดเก็บจากของที่นำเข้ามาและมีการบริโภคของดังกล่าวในราชอาณาจักร กล่าวคือรัฐต้องการจำกัดการบริโภคภายในประเทศ เพื่อลดการสูญเสียเงินตรา ออกไปนอกประเทศและเพื่อป้องกันมิให้กระทบต่อผู้ประกอบการในประเทศที่ผลิตสินค้านั้น ๆ แต่ถ้าหากเป็นการนำเข้ามาได้มีวัตถุประสงค์เพื่อบริโภคในประเทศ แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออก เช่นกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บน อันเป็นมาตรการทางภาษีอย่างหนึ่งที่รัฐใช้เพื่อจูงใจให้เกิดการนำเข้ามากขึ้น โดยการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาในประเทศ และนำเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีวัตถุประสงค์นำของดังกล่าวส่งออกนอก ราชอาณาจักร มิได้มีการบริโภคในประเทศ ก็จะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับของที่นำเข้านั้น เพื่อกระตุ้นให้มีการนำเข้าให้มากที่สุด เพื่อให้มีการนำเข้าเพื่อผลิตส่งออก และทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้าต่ำ สามารถส่งออกไปแข่งขันกับต่างประเทศได้ ซึ่งจะเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าได้ทางหนึ่ง

รัฐมีวัตถุประสงค์เพื่อยกเว้นภาษีให้แก่ผู้นำของเข้าและนำของไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่ถ้าของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นมีการสูญหายโดยธรรมชาติ จะถือว่าของที่สูญหายนั้นยังมีได้มีการผ่านพิธีการศุลกากร และมีได้มีการส่งออกนอกราชอาณาจักร จึงเกิดความรับผิดชอบแก่ผู้นำเข้าที่จะต้องเสียอากรขาเข้าในปริมาณของที่สูญหายดังกล่าว ซึ่งในหัวข้อต่อไปนี้ ผู้ศึกษาจะอธิบายเกี่ยวกับการคำนวณอากรกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ โดยมีรายละเอียดดังนี้

¹⁶ มาตรา 4 “อากร” หมายความว่า อากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัตินี้และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นที่ .กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร

¹⁷ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร , หน้า 11.

3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

ผู้มีหน้าที่เสียอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 คือ ผู้นำของเข้า ซึ่งได้ให้นิยามความหมายของคำว่า ผู้นำของเข้าไว้ใน มาตรา 4 หมายถึง

ผู้นำของเข้า ให้หมายความรวมถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากอารักขาของพนักงานศุลกากร

ผู้นำของเข้าย่อมหมายถึงผู้นำของเข้า และยังหมายความรวมถึง เจ้าของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร คือ ผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในของที่นำเข้านั้น นอกจากนี้ยังหมายถึงผู้ครอบครองของนั้น หรือผู้มีส่วนได้เสียในของนั้น ซึ่งผู้มีส่วนได้เสียนั้น เช่น ผู้ที่ได้ค่าจ้าง ไม่ว่าจะเป็นตัวแทนในการดำเนินการผ่านพิธีการศุลกากร หรือแม้แต่กระทั่งเจ้าของเท่าเรือ เจ้าของโกดัง ที่ครอบครองของไว้ในฐานะผู้รับฝากของ หรือการทำเรือก็ถือเป็นผู้นำเข้าตามความหมายของผู้นำเข้า เพราะเป็นผู้ครอบครองนับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานส่งมอบของให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากอารักขาของพนักงานศุลกากร เวลาที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักรตามบทนิยามนี้หมายถึงเวลาที่การนำของเข้าเป็นอันสำเร็จตามมาตรา 50 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้วแต่กรณี ซึ่งผู้ศึกษาจะอธิบายเกี่ยวกับการนำเข้าสำเร็จไว้ในหัวข้อที่ 2.1.2 เมื่อนำเข้าสำเร็จจึงเกิดหน้าที่ความรับผิดชอบแก่ผู้นำเข้าอันจะต้องเสียภาษี ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ไว้

มาตรา 13 การนำของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จตามมาตรา 50

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว

3.1.2 อัตราภาษี ฐานภาษีและการคำนวณอากร

(1) อัตราภาษี

อัตราอากรศุลกากร คืออัตราการชำระอากรศุลกากรหรืออัตราอากรศุลกากรที่พึงต้องชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งมีผลต่ออากรศุลกากรเพราะอากรศุลกากรที่ต้องเสียคำนวณจากราคาศุลกากรคูณกับอัตราอากรศุลกากร

ปัจจุบันประเทศไทยใช้พิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนิซ (Harmonized System) ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (แก้ไขเพิ่มเติมฉบับที่ 7 ปี พ.ศ. 2548) โดยโครงสร้างประกอบด้วยพิกัดอัตราศุลกากรขาเข้า พิกัดอัตราศุลกากรขาออก และของที่ได้รับยกเว้นอากร ซึ่งเป็นการจำแนกประเภทของ จัดหมวดหมู่ของให้เป็นระบบ โดยแบ่งของออกเป็น 21 หมวด โดยจำแนก 97 ตอน แต่ละตอนแยกออกเป็นประเภท และประเภทย่อยต่อไปเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บอากรศุลกากร โดยประเทศไทยนั้นใช้ระบบอัตราศุลกากรผสม คือ ใช้ทั้งอัตราศุลกากรตามราคาและตามสภาพ กล่าวคืออากรศุลกากรให้คำนวณจากทั้งสองอัตราแล้วเปรียบเทียบกัน วิธีใดได้อากรศุลกากรสูงกว่าก็ใช้อัตราศุลกากรตามวิธีนั้น จะเห็นว่าของที่นำเข้าจะเสียอากรศุลกากรในอัตราศุลกากรตามราคาหรือตามสภาพสุดแล้วแต่ผลของการคำนวณ

(2) ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณอากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ได้บัญญัติวิธีการคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ไว้ในมาตรา 14 โดยให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ มาตรา 14 (2) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน สูญหายหรือถูกทำลาย ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ซึ่งการคำนวณอากรนั้นสามารถคำนวณจากฐานอากรศุลกากรคือ ฐานตามราคา และฐานตามสภาพ

ฐานอากรศุลกากร คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียอากรศุลกากร ซึ่งเป็นสิ่งที่รองรับอัตราศุลกากร เพราะอากรศุลกากรที่ต้องเสียคำนวณจากราคาศุลกากรคูณกับอัตราอากรศุลกากร โดยแบ่งฐานอากรศุลกากรดังนี้

1. ฐานตามราคา เป็นการเก็บอากรศุลกากรบนฐานราคาของหรือมูลค่าแห่งของนั้น เช่น ในกรณีนำของเข้า การคำนวณอากรศุลกากรโดยใช้ราคาศุลกากร อันเป็นราคาแห่งของอย่างใดนั้นปัจจุบันประเทศไทยใช้ราคาศุลกากรที่เรียกว่า ระบบราคาแกตต์ (GATT Valuation) ขององค์การศุลกากรโลก (World Trade Organization: WTO) ซึ่งวิธีการกำหนดราคาศุลกากรตามหลักการของระบบราคาแกตต์มี 6 วิธี ดังนี้

วิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value) การกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้วิธีที่ 1 นี้ เป็นวิธีที่ใช้มากที่สุด (เกินกว่าร้อยละ 80)¹⁸ ซึ่งก็คือราคาซื้อขายที่ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระให้กับผู้ขายในต่างประเทศสำหรับของที่นำเข้า ซึ่งราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระ คือ การชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วหรือที่จะต้องกระทำ โดยผู้ซื้อต่อผู้ขายหรือเพื่อประโยชน์ของผู้ขายสำหรับของนำเข้า การชำระราคานี้กระทำได้โดยตรงหรือทางอ้อม การชำระเงินทางอ้อมได้แก่ การตกลงชำระหนี้ที่ผู้ซื้อเป็น

¹⁸ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร , หน้า 55.

หนี้ผู้ขายอยู่ ไม่ว่าจะเป็นการชำระหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม ทั้งนี้การกระทำต่างๆที่ผู้ซื้อกระทำลงไปโดยค่าใช้จ่ายของผู้ซื้อเองนอกเหนือไปจากการกระทำต่างๆที่จะต้องปรับราคาไม่ถือว่าเป็นการชำระราคาทางอ้อมให้กับผู้ขาย ถึงแม้ว่าการกระทำเหล่านั้นอาจถือได้ว่าเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ของผู้ขายก็ตามจะต้องไม่นำไปรวมกับราคาที่ได้รับชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระในการกำหนดราคาศุลกากร แต่อย่างใด จะเห็นว่าการกำหนดราคาศุลกากรที่อยู่บนพื้นฐานของราคาซื้อขายของที่นำเข้าเป็นการนำราคาของผู้ซื้อจ่ายหรือพึงจ่ายจริงให้กับผู้ขายในต่างประเทศ ซึ่งราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้น จะอยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการ เช่น การซื้อขายผู้ซื้อกับผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือการซื้อขายนั้นต้องไม่มีเงื่อนไขอย่างอื่นอีก มาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction Value of Identical Goods) คือ ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันทุกอย่าง เช่น ลักษณะทางกายภาพ คุณภาพ ชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว และเป็นราคาซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า กล่าวคือหากของที่นำเข้าเป็นการขายส่ง ของที่เหมือนกันจะต้องเป็นการขายส่งเช่นเดียวกัน หากของที่นำเข้าเป็นการขายปลีก ของที่เหมือนกันก็จะต้องเป็นการขายปลีกเช่นเดียวกัน การขายในปริมาณที่ใกล้เคียงกันตามปกติวิสัยของการซื้อขายสินค้าในกลุ่มหรือชนิดเดียวกัน

วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction Value of Similar Goods) คือ ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันกับของที่กำลังประเมินราคา เช่น วัสดุ ส่วนประกอบ และลักษณะทางกายภาพต่าง ๆ สามารถทำหน้าที่ได้เหมือนกันและแลกเปลี่ยนระหว่างกันและทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการการค้าได้กับของที่กำลังประเมินราคา นอกจากนี้ยังต้องผลิตในประเทศเดียวกันและเป็นผู้ผลิตเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้นด้วย

วิธีที่ 4 ราคาหักทอน (Deductive Value) คือ ราคาที่กำหนดขึ้นโดยใช้ราคาของที่กำลังประเมิน หรือของที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน โดยหักทอนค่าใช้จ่ายบางส่วนออกไป

วิธีที่ 5 ราคาคำนวณ (Computed Value) คือ ราคาที่กำหนดขึ้นตามต้นทุนการผลิตของที่กำลังประเมินราคาบวกกับกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่รวมอยู่ตามปกติ

วิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value) คือ การกำหนดราคาโดยใช้วิธียืดหยุ่นของวิธีใด ๆ ก็ตาม จากวิธีที่ 1-5 เพื่อให้สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้

การกำหนดราคาศุลกากรตามหลักการของแกตต์ มิได้มีวิธีประเมินเพียงวิธีเดียว ได้กำหนดแตกต่างกันถึง 6 วิธี โดยต้องใช้วิธีประเมินราคาเรียงตามลำดับอย่างเคร่งครัด¹⁹ ทั้งนี้การกำหนดราคาศุลกากรสำหรับการคำนวณอากรศุลกากรกรณีนำเข้าจะต้องใช้ราคาแห่งของอย่างใดอย่างหนึ่งตามวิธีข้างต้น รวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งของ ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้า

2. ฐานตามสภาพ เป็นการเก็บอากรศุลกากรตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของของนั้น เช่น เก็บตามน้ำหนัก ได้แก่ เก็บเป็นกรัม กิโลกรัม, เก็บตามปริมาณ ได้แก่ เก็บเป็นลิตร ซีซี เป็นต้น

โดยประเทศไทยใช้ฐานอากรศุลกากรทั้งฐานตามราคาและตามสภาพ ในการคำนวณอากรศุลกากรนั้น โดยมีวิธีการคำนวณ คือ

วิธีการคำนวณ²⁰

ราคา CIF x อัตราภาษีนำเข้า = อากรขาเข้า

ราคาซี.ไอ.เอฟ (CIF) หมายถึง Cost คือราคาสินค้า Insurance คือค่าประกันภัย 1% ของราคาสินค้า Freight คือค่าขนส่งระหว่างประเทศ การหาราคาซี.ไอ.เอฟ คือการนำค่าทั้ง 3 มาบวกกันโดยมีการคำนวณดังนี้

ราคาซี.ไอ.เอฟ (CIF) = ค่าสินค้า + ประกันภัย + ค่าขนส่งระหว่างประเทศ

ในการคำนวณจำนวนอากรสำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยหลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บนซึ่งเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นอากร ไม่ต้องชำระอากรหากนำของเข้ามาเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่หากมีการนำเข้ามาบริโภคในประเทศไทย ผู้นำเข้าก็จะต้องรับผิดชอบในอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาบริโภคในประเทศไทย ซึ่งการคำนวณอากรจะมีความแตกต่างจากหลักทั่วไป ตรงที่หากมีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคในประเทศไทย กฎหมายให้เก็บอากรโดยคำนวณตามสภาพของและราคาของเดิมในเวลาที่นำของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน และให้ใช้สภาพและราคาราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณ แต่เฉพาะอัตราศุลกากรเท่านั้น ที่กฎหมายให้ใช้อัตราที่เป็นอยู่สำหรับของตามพิกัดอัตราศุลกากรนั้น ในขณะเวลาที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน²¹ ตามมาตรา 14(1) ซึ่งบัญญัติไว้

¹⁹ ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, คู่มือศึกษาภาษีอากร ภาคบริหารธุรกิจ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2563 (กรุงเทพฯ: จัดพิมพ์โดย ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2563), หน้า 264.

²⁰ กรมศุลกากร, การคำนวณอากรขาเข้า [ออนไลน์]. 25 มกราคม 2564. แหล่งที่มา : https://customs.go.th/cont_strc_faq.php?

²¹ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร , หน้า 78.

มาตรา 14 การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(1) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และ พิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ ปลดปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้ามาหรือ ในสภาพอื่น

และในกรณีการคำนวณจำนวนอากรสำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนได้สูญหายโดยธรรมชาติ มาตรา 14(2) ได้บัญญัติไว้ ดังนี้

มาตรา 14 (2) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายหรือถูกทำลาย ให้คำนวณอากรตาม สภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน นั้น

ตามมาตรา 14 (2) จะเห็นได้ว่า ถ้าของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยธรรมชาติ กฎหมายได้กำหนดให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ขณะนำของเข้า เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน มิได้มีการพิจารณาคำนวณตามสภาพของที่สูญหายโดยธรรมชาติ หรือคำนวณ เฉพาะของที่มีปริมาณคงเหลือ การคำนวณจึงต้องคำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัด อัตรา ศุลกากรที่ได้แจ้งไว้แก่พนักงานศุลกากรในขณะที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน

3.1.3 ความรับผิดชอบในการเสียอากรเกิดขึ้นเมื่อใด

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13 วรรคสอง กำหนดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากร สำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จตามมาตรา 50 ซึ่ง การนำของเข้าสำเร็จเมื่อเรือ ยานพาหนะ หรืออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาใน เขตท่าที่จะขนถ่าย ของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อของถึง เขตด่านพรมแดน หรือสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร หรือเมื่อได้เปิดถุง ไปรษณีย์ ซึ่งเป็นการกำหนดไว้ครอบคลุมถึงการนำของเข้าทางทะเล ทางบก ทางอากาศ และทางไปรษณีย์ โดยผู้ศึกษาได้อธิบายการนำเข้าสำเร็จไว้ในหัวข้อที่ 2.1.2

กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ของที่สูญหายนั้นจะถือว่าเป็นของที่ยัง มิได้ผ่านพิธีการศุลกากร เมื่อพิจารณาตามมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า

มาตรา 95 ถ้าของใดที่เก็บในคลังสินค้า หรือที่ยื่นใบขนเพื่อเก็บในคลังสินค้า หรือที่ยื่นใบขนเพื่อรับ มอบไปจากคลังสินค้านั้น สูญหาย หรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจจะหลีกเลี่ยงเสียได้ในขณะที่อยู่บนเรือก็

ดีหรือในเวลาย้ายถอนขนขึ้นก็ดีในเวลารับเข้าเก็บในคลังสินค้า หรือเวลาที่อยู่ในคลังสินค้าก็ดีท่านว่าอธิบดีอาจยกเว้นค่าภาษีที่จะต้องเสีย หรือคืนค่าภาษีที่ได้เสียแล้วสำหรับของนั้นได้

ตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นหลักกฎหมายตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งวางหลักไว้ หากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหาย จะต้องเป็นการสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้จึงจะได้พิจารณายกเว้นค่าภาษีที่ต้องเสีย แต่หากเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติซึ่งมีได้อยู่ในความหมายของคำว่า “อุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้” จึงไม่ได้รับยกเว้นค่าภาษีที่ต้องเสีย เมื่อพิจารณาว่ากรณีดังกล่าวต้องเสียภาษี จึงต้องพิจารณาต่อว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นเมื่อใด พบว่า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นตั้งแต่นำเข้าสำเร็จ มิใช่วันที่พบการสูญหายแต่อย่างใด จึงส่งผลให้ผู้นำเข้าไม่ได้เสียภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดจึงทำให้ต้องเสียภาษีเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก กรณีดังกล่าวมีตัวอย่างคำพิพากษาที่ได้วางแนวทางในการวินิจฉัยไว้คือ คำพิพากษาฎีกาที่ 7839 – 7840/2560 วินิจฉัยว่า กรณีนี้ผู้นำเข้านำหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้จากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทยและได้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ต่อมาผู้นำเข้าขออนุมัติขนย้ายหัวน้ำเชื้อสุราดังกล่าวไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของผู้นำเข้า และปรากฏว่าหัวน้ำเชื้อสุราขาดหายไปจากจำนวนที่เคยจดแจ้งไว้ในใบขนสินค้าเดิมที่นำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ผู้นำเข้าจึงไม่อาจนำปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปก่อนนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปรวมกับปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่คงเหลืออยู่แล้วถือว่าได้ใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกอันจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 88 แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469 และแม้ผู้นำเข้าจะอ้างว่าหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเกิดจากการระเหยตามธรรมชาติที่เกิดจากขั้นตอนการจัดเก็บและหมักบ่มเป็นกระบวนการผลิตสุราวิสกี้ แต่เหตุดังกล่าวไม่ใช่การสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 ที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากรได้ ผู้นำเข้าจึงไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปดังกล่าว

จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว ตัวอย่างของการสูญหายโดยธรรมชาตินั้นไม่ได้รับยกเว้นค่าอากรเนื่องจาก มาตรา 95 มีข้อพิจารณาว่าจะได้รับยกเว้น เมื่อการสูญหายเกิดจากอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งกรณีดังกล่าวทำให้ผู้นำเข้าต้องชำระอากรนำเข้า เห็นได้ว่ามาตรา 95 นั้นขาดความยืดหยุ่นของกฎหมาย ซึ่งปัจจุบันได้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ในมาตรา 125 วางหลักในการพิจารณากรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเกิดการสูญหายขึ้นตามมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

มาตรา 125 ในกรณีที่ปรากฏว่าของในคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง มีปริมาณแตกต่างจากที่ผู้ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในเวลาที่น่าของนั้นเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมีได้ผ่านพิธีการศุลกากร

จากมาตรา 125 จะเห็นได้ว่าของที่มีการสูญหายกล่าวคือ มีปริมาณที่แตกต่างไปจากที่ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรขณะนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้าจึงยังคงมีภาระอันจะต้องชำระภาษี โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นตั้งแต่ผู้นำเข้าสำเร็จตามลักษณะ มาตรา 50 มิใช่ความรับผิดชอบที่เกิดขึ้นเมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยการคำนวณอากรนั้นก็คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ตามที่ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากร ขณะที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 14 ที่บัญญัติว่า “...มาตรา 14 การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ (2) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายหรือถูกทำลาย ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น” มิใช่ความรับผิดชอบที่เกิดขึ้นถึงความสูญหาย

ตามมาตรา 125 นั้นวางหลัก ให้พิจารณาเหตุของการสูญหายตามความสมควรที่จะได้รับยกเว้นภาษี เป็นการแก้ไขมาตรา 95 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2469 ให้มีความยืดหยุ่นขึ้น มิได้จำกัดแค่เพียงกรณีที่มีการสูญหายเกิดจากอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้เท่านั้น หากพิจารณาว่าการสูญหายโดยธรรมชาติเป็นเหตุอันสมควรตามมาตรา 125 ผู้นำเข้าก็ได้รับยกเว้นอากร ไม่ต้องเสียภาษีจากของที่สูญหายโดยธรรมชาติ แต่อย่างไรก็ตามในมาตรา 125 แม้กฎหมายจะได้แก้ไขให้มีความยืดหยุ่นขึ้น แต่ยังไม่มีความชัดเจน เนื่องจาก หากตีความว่าการสูญหายโดยธรรมชาตินั้นไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นำเข้ายังคงต้องรับผิดชอบในการชำระอากร แต่ถ้าหากมีเหตุผลอันสมควรผู้นำเข้าไม่ต้องรับผิดชอบในการชำระอากรจากของที่สูญหาย ซึ่งกรณีใดบ้างถือว่ามีเหตุอันสมควร และกรณีใดบ้างที่ผู้นำเข้าไม่ต้องรับผิดชอบในการชำระอากรนั้น ผู้ศึกษาจะทำการวิเคราะห์กรณีดังกล่าวในบทต่อจากนี้

3.1.4 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้มีกำหนดไว้ในมาตรา 22 ได้บัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 22 ให้ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระเศษของเดือน ให้นำเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรตามมาตรา 20 ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

เงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้ถือเป็นเงินอากร

เงินเพิ่มอาจลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง สำหรับเบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี

ซึ่งหากพิจารณาเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เนื่องจากผู้นำเข้าได้รับการยกเว้นภาษีเมื่อนำของเข้าและนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและภายหลังมีการสูญหาย ซึ่งกฎหมายตรา 125 ถือว่าปริมาณที่สูญหายนั้นยังมีได้ผ่านพิธีการศุลกากร ผู้นำเข้าจึงยังคงมีความรับผิดชอบในการชำระภาษี และเป็นกรณีที่มีได้มีการยื่นชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดเนื่องจากขณะนำเข้าได้รับยกเว้นภาษี และมีการเปลี่ยนแปลงภายหลัง ส่งผลให้ผู้นำเข้าต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการที่ไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา

3.2 การคำนวณภาษีสรรพสามิต กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคเฉพาะอย่าง รัฐจัดเก็บเพื่อหารายได้และใช้เป็นเครื่องมือควบคุมการบริโภคสินค้าและบริการบางประเภทที่ควรบริโภคมากเกินไป โดยเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มอีกประเภทหนึ่งนอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่ม²² สำหรับสินค้านำเข้าที่กำหนดให้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตที่สามารถสูญหายได้โดยธรรมชาติผู้ศึกษาได้อธิบายไว้ในหัวข้อที่ 2.5.2.1

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยทั่วไปแล้วเป็นอำนาจหน้าที่โดยตรงของกรมสรรพสามิต แต่เนื่องจากกรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐในสังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลและจัดเก็บภาษีศุลกากรจากสินค้านำเข้า ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้า หากมีการกำหนดให้กรมศุลกากรเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในขั้นตอนเดียวกับการทำพิธีการศุลกากรและจัดเก็บภาษีศุลกากร ก็จะเป็นการอำนวยความสะดวกและลดขั้นตอนการปฏิบัติของผู้นำเข้า โดยไม่ต้อง ทำพิธีการสินค้านำเข้าและเสียภาษีศุลกากรกับกรมศุลกากร แล้วจึงมายื่นแบบรายการภาษี และชำระภาษีกับกรมสรรพสามิตอีกครั้ง พระราชบัญญัติสรรพสามิตจึงให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้าเพื่อกรมสรรพสามิตได้โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 28 ซึ่งบัญญัติไว้

มาตรา 28 ในกรณีสินค้านำเข้า รัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษี เพื่อกรมสรรพสามิตก็ได้ และให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดให้ชำระภาษีหรือวางเงินหรือหลักประกัน อย่างอื่น หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเป็นประกันภาษีก่อนที่จะปล่อยสินค้าพ้นไปจากอารักขาของกรมศุลกากร

²² ทศนิยม เหลืองเรืองรอง, คู่มือศึกษาภาษีอากร ภาคบริหารธุรกิจ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2563, หน้า 267

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดให้มีการเชื่อมโยงประเภทสินค้าตามพระราชบัญญัตินี้กับพิกัดอัตราศุลกากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพสามิต โดยให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิต ตามแบบที่กฎหมายว่าด้วยศุลกากรกำหนดไว้ และชำระภาษีสรรพสามิตในเวลาที่ชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้าโดยการมอบหมายให้กรมศุลกากรเป็นผู้เรียกเก็บนั้น จะต้องมีการเชื่อมโยงฐานข้อมูลเพื่อให้กรมศุลกากรทราบได้ทันทีในขณะตรวจสอบสินค้านำเข้าว่าเป็นสินค้าในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตหรือไม่ ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราใด เพราะการกำหนดประเภทสินค้าในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตจะมีความแตกต่างกับการกำหนดประเภทสินค้าในพิกัด เนื่องจากมีหลักการและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน บทบัญญัติในมาตรานี้จึงกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจประกาศกำหนดให้มีการเชื่อมโยงประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตกับพิกัดอัตราศุลกากรเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้านำเข้าของกรมศุลกากร²³

และในหัวข้อต่อไปนี้ผู้ศึกษาจะนำเสนอเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ โดยภาพรวมแล้วเนื้อหาที่มีความเฉพาะเจาะจงถึงกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดเก็บและคำนวณตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 รายละเอียดพิจารณาได้ ดังต่อไปนี้

3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 16 ซึ่งแบ่งได้เป็น 4 ประเภทคือ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าและผู้อื่นที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งต่อไปนี้จะอธิบายเฉพาะกรณีผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่เกี่ยวข้องเฉพาะกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ คือ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า

(1) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายความว่า เจ้าของโรงอุตสาหกรรม และให้หมายความรวมถึงผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมด้วย พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

²³ กรมสรรพสามิต, “คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,”

ได้กำหนดความหมายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมไว้ข้างต้นเนื่องจากการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีนั้นได้กำหนดหน้าที่ต่าง ๆ ให้แก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมปฏิบัติเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยถูกต้องครบถ้วน เช่น จดทะเบียน แจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี เป็นต้น โดยความหมายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหมายความว่าเจ้าของโรงงานอุตสาหกรรม ซึ่งก็คือผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ หรือมีสิทธิครอบครองเพื่อดำเนินการผลิตสินค้า อีกทั้งผู้ประกอบอุตสาหกรรมนั้นให้หมายรวมถึงผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรมและให้หมายความรวมถึงบุคคลอื่นที่แม้จะไม่ใช่เจ้าของหรือผู้จัดการของโรงงานอุตสาหกรรม แต่หากผู้นั้นเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการของโรงงานอุตสาหกรรมก็จะมีสถานะเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมตามกฎหมาย

(2) ผู้นำเข้า หมายความว่า ผู้นำของเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร²⁴ การกำหนดความหมายของผู้นำเข้า ต้องพิจารณาตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ซึ่งบัญญัติให้ “ผู้นำเข้า” หมายความว่ารวมถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากอากรขาของพนักงานศุลกากร

(3) ผู้อื่นที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี นอกจากที่กำหนดไว้ในมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 แล้ว ยังมีผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตที่เกี่ยวข้องกับกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ดังนี้คือ

(3.1) ผู้นำเข้าสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยมีข้อกำหนดดังต่อไปนี้

มีการนำสินค้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยได้รับยกเว้นภาษี วัตถุประสงค์เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่มีการนำเข้าไปในราชอาณาจักร หรือนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยไม่ใช่เพื่อการส่งออก ผู้นำเข้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมีหน้าที่เสียภาษีตามสภาพสินค้าขณะนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนและเสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

3.2.2 อัตราภาษี ฐานภาษีและการคำนวณอากร

(1) อัตราภาษี

อัตราภาษีในการคำนวณสินค้าและบริการแต่ละประเภท จะกำหนดอยู่ในกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 รวมถึงสินค้าที่สูญหายได้โดยธรรมชาติ โดยอัตราสรรพสามิตกำหนดเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

²⁴ กรมสรรพสามิต, “คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,”

(1.1) อัตราภาษีตามมูลค่า คือ อัตราที่กำหนดเป็นร้อยละของมูลค่าสินค้า

(1.2) อัตราภาษีตามปริมาณ คือ อัตราที่จัดเก็บตามปริมาณของสินค้า โดยใช้หน่วยของสินค้า เป็นฐานในการคำนวณภาษี คือ หน่วยเป็นน้ำหนัก เช่น กิโลกรัม หรือหน่วยเป็นปริมาตร เช่น ลิตร เป็นต้น

อัตราสำหรับการคำนวณภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดไว้ในบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 โดยผู้ศึกษาจะขอนำเสนอเฉพาะของที่สามารถเกิดการสูญหายได้โดยธรรมชาติ ดังนี้

บัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ-บาท
	ตอนที่ 1 สินค้าน้ำมันและ ผลิตภัณฑ์น้ำมัน			
01.01	น้ำมันเบนซิน และน้ำมันที่ คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.02	แนพทา รีฟอร์มเมท ไพโรลัยลิส ก๊าซโซลีน และของเหลวที่ คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.03	น้ำมันก๊าดและน้ำมันที่จุดให้ แสงสว่างที่คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.04	น้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับ เครื่องบินไอพ่น	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.05	น้ำมันดีเซล และน้ำมันอื่น ๆ ที่ คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ-บาท
01.06	ก๊าซธรรมชาติเหลว (เอ็น.จี. แอล.) และก๊าซเหลวที่คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.07	ก๊าซปิโตรเลียมเหลว (แอล.พี. จี) ก๊าซโพรเพนเหลวและก๊าซที่ คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.08	ก๊าซมีเทนเหลว ก๊าซอีเทนเหลว ก๊าซบิวเทนเหลว ไอโซเมอร์บิ วเทนในสภาพเหลว และก๊าซ หรือของเหลวที่คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.09	เอทิลีนเหลว โพรพิลีนเหลว บิว ทิลีนเหลว ไอโซเมอร์ของบิวทิน ลีนในสภาพเหลว และของเหลว ที่คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.10	ก๊าซมีเทน ก๊าซอีเทน ก๊าซโพร เพน ก๊าซบิวเทน ไอโซเมอร์ ของบิวเทนในสภาพเป็นก๊าซ และก๊าซที่คล้ายกัน	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.11	เอทิลีน โพรพิลีน บิวทิลีน ไอโซ เมอร์ของบิวทิลีน บิวทาไดอีน ในสภาพ	50	ลิตร เศษของลิตรให้ นับเป็นหนึ่งลิตร	20
01.12	น้ำมันเตาและน้ำมันที่คล้ายกัน	50	ลิตรหรือกิโลกรัม ตามที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนด	20

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ-บาท
01.13	ผลิตภัณฑ์ที่เป็นของผสมปิโตร เมนซึ่งใช้เป็นเชื้อเพลิง	50	ลิตรหรือกิโลกรัม ตามที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนด	20
01.14	สารละลายประเภท ไฮโดรคาร์บอน (Hydrocarbon Solvent) ทั้งนี้ เฉพาะที่มี คุณสมบัติตามที่อธิบดี ประกาศกำหนด	50	ลิตรหรือกิโลกรัม ตามที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนด	20
	ตอนที่ 2 สินค้าเครื่องดื่ม			
02.01	น้ำแร่เทียม น้ำโซดาและ น้ำอัดลม ที่ไม่เติมน้ำตาลหรือ สารที่ทำให้หวานอื่น ๆ และไม่ ปรุงกลิ่นรส	30	ลิตร	20
02.02	น้ำแร่ และน้ำอัดลม ที่เติม น้ำตาลหรือสารที่ ทำให้หวานอื่น ๆ หรือที่ปรุง กลิ่นรสและเครื่องดื่ม อื่น ๆ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้หรือ น้ำพืชผักตามประเภทที่ ๐๒.๐๓	30	ลิตร	20

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ-บาท
02.03	น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพีชผักที่ไม่ได้ หมัก และไม่เติมสุรา ไม่ว่าจะ เติมน้ำตาลหรือสาร ทำให้หวานอื่น ๆ หรือไม่ก็ตาม	30	ลิตร	20
02.04	หัวเชื้อเข้มข้นเฉพาะที่ใช้กับ เครื่องผลิตเครื่องดื่ม พร้อมดื่มเพื่อขายให้กับผู้บริโภค ณ จุดขายปลีก	30	ลิตร	100
02.05	อาหารชนิดเหลว หรือ ผลิตภัณฑ์เสริมอาหาร ตามกฎหมายว่าด้วยอาหารที่ รัฐมนตรีประกาศ กำหนด	30	ลิตร	20
09.01	ตอนที่ 9 สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอม และเครื่องสำอาง น้ำหอม หัวน้ำหอม และน้ำมัน หอม	20		

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ-บาท
13.01	ตอนที่ 13 สินค้าสุรา			
	(1) สุราแช่ (ก) ชนิดเบียร์	30	ต่อปริมาณหนึ่งลิตร แห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ซึ่งชั้นสุตร ด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือ ที่กรมสรรพสามิต รับรอง	3,000
	(ข) ชนิดไวน์และสปาร์กลิ่ง ไวน์ที่ทำจากองุ่น	30	ต่อปริมาณหนึ่งลิตร แห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ซึ่งชั้นสุตร ด้วยเครื่องวัดของกรม สรรพสามิตหรือที่กรม สรรพสามิต รับรอง	3,000
	(ค) ชนิดสุราแช่ผลไม้ที่มี ส่วนผสมขององุ่นหรือไวน์องุ่น	30	ต่อปริมาณหนึ่งลิตร แห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ซึ่งชั้นสุตร ด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือ ที่กรมสรรพสามิต รับรอง	3,000

ประเภท ที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ-บาท
13.02	(ง) ชนิดอื่น ๆ นอกจาก (ก) (ข) และ (ค)	30	ต่อปริมาณหนึ่งลิตร แห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ซึ่งชั้นสุตร ด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือ ที่กรมสรรพสามิต รับรอง	1,000
	(2) สุรากลั่น (ก) ชนิดสุรากลั่น	30	ต่อปริมาณหนึ่งลิตร แห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ซึ่งชั้นสุตร ด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือ ที่กรมสรรพสามิต รับรอง	1,000
	(ข) ชนิดอื่น ๆ นอกจาก (ก)	30	ต่อปริมาณหนึ่งลิตร แห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ซึ่งชั้นสุตร ด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือที่ กรมสรรพสามิต รับรอง	5

(2) ฐานภาษีและการคำนวณปริมาณสินค้าที่สูญหายเพื่อเป็นฐานภาษี

อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้านั้น สามารถจัดเก็บตามมูลค่าหรือจัดเก็บตามปริมาณ สินค้าที่จัดเก็บตามมูลค่า อย่างเช่น สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง สินค้าที่จัดเก็บตามปริมาณ เช่น สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า จะคำนวณจากราคาซี.ไอ.เอฟ.

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. คือ ราคาสินค้ารวมกับค่าขนส่งและค่าประกันภัย โดยผู้ศึกษาจะขอยกตัวอย่างการคำนวณอัตราตามมูลค่า โดยมีวิธีการคำนวณดังนี้²⁵

$$\text{ภาษีสรรพสามิต} = \frac{(\text{C.I.F.} + \text{อากรขาเข้า} + \text{ภาษีค่าธรรมเนียมอื่นไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม}) \times \text{อัตราภาษี}}{1 - (1.1 \times \text{อัตราภาษี})}$$

ตัวอย่าง

บริษัท A จำกัด นำเข้าแบตเตอรี่จำนวน 15,000 ลูก ราคา ซี.ไอ.เอฟ. 420,000 บาท อากรขาเข้า 10,000 บาท อากรพิเศษ 20,000 บาท และอัตราภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าร้อยละ 10

$$\begin{aligned} \text{ภาษีสรรพสามิต} &= \frac{(420,000 + 10,000 + 20,000)}{1 - (1.1 \times 10/100)} \\ &= 45,000/0.89 \\ &= 50,561.8 \text{ บาท} \end{aligned}$$

บริษัท A จะต้องชำระภาษีสรรพสามิต 50,561.8 บาท

การคำนวณจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้า ผู้นำเข้าจะต้องชำระภาษีตามใบขนสินค้าขาเข้า พร้อมกับการเสียภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกฎหมายได้ให้อำนาจกรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บเพื่อกรมสรรพสามิต

3.2.3 ความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเมื่อใด

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีคือการเกิดขึ้นซึ่งหน้าที่ในการเสียภาษี โดยกำหนดให้รู้ว่าผู้ที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีนั้น มีจุดเริ่มในการเสียภาษีเมื่อใด และต้องเสียภาษีในอัตราภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ เนื่องจากตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตาม มูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ไม่เกินอัตราที่ระบุไว้

²⁵ กรมสรรพสามิต, วิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิต [ออนไลน์], 30 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา : https://www.excise.go.th/KNOWLEDGE/GOODS_KNOW/BATTERY/WEBPORTAL16200031375.

ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ที่ใช้อยู่ในเวลาที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นนั่นเอง

บทบัญญัติในเรื่องความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีกรณีสินค้านำเข้า ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 21(2) แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 ซึ่งกรณีสินค้านำเข้าได้กำหนดให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรคือ เกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่ในกรณีสินค้านำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรพระราชบัญญัตินี้ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร แต่ถ้าบุคคลใดนำสินค้านำเข้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งมีผลให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นสำหรับสินค้าที่ใช้ดังกล่าวเช่นกัน²⁶

มาตรา 21 ภายใต้บังคับมาตรา 22 วรรคสอง มาตรา 23 วรรคสอง และมาตรา 24 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี มีดังต่อไปนี้

(2) ในกรณีสินค้านำเข้า ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้านำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีนั้น และถ้าผู้นำเข้า หรือบุคคลใดนำสินค้านำเข้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี แล้วแต่กรณี

จากบทบัญญัติมาตรา 21(2) ความรับผิดชอบของผู้นำเข้าอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจากกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เกิดขึ้นตั้งแต่ขณะนำเข้าสำเร็จตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร แม้ว่าจะมีการตรวจพบภายหลังว่าเกิดการสูญหายขึ้นในระหว่างของเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน จะเห็นได้ว่าขณะที่ของเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นไม่ได้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเนื่องจากเป็นสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีดังกล่าวเมื่อมีการพบว่าของดังกล่าวสูญหายจึงมิใช่เป็นส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่ให้ถือว่ามีการบริโภคในประเทศ ซึ่งผู้นำเข้ามีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตั้งแต่วันที่นำเข้าสำเร็จ มิใช่วันที่พบความสูญหาย ระยะเวลาที่ของเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนและมีได้มีการชำระภาษีเป็นเพียงการ

²⁶ กรมสรรพสามิต, “คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,” หน้า 40.

ชะลอการชำระภาษีเท่านั้น เมื่อความรับผิดชอบเกิดขึ้นตั้งแต่นำเข้าสำเร็จ ผู้นำเข้าจึงมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี และชำระเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ซึ่งผู้ศึกษาจะอธิบายในหัวข้อถัดไป

3.2.4 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

(1) เบี้ยปรับ

การคิดเบี้ยปรับซึ่งเป็นผลจากการประเมินภาษีสรรพสามิต ไม่ว่าจะป็นกรณีที่มีผู้นำที่เสียภาษีทำการประเมินตนเอง หรือถูกพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมิน โดยเบี้ยปรับนี้ ไม่จำเป็นต้องมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียเหลืออยู่ขณะที่ทำการประเมิน แต่ต้องมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียเกิดขึ้นก่อน เช่น กรณีผู้นำที่เสียภาษียื่นแบบเกินกว่าเวลาที่กฎหมายกำหนด แม้ขณะที่ทำการยื่นแบบรายการภาษีจะได้ทำการชำระภาษีที่ตนพึงต้องชำระครบถ้วนแล้ว หน้าที่ที่จะต้องชำระเบี้ยปรับยังคงอยู่ แต่อาจจะยื่นขอลดหรือลดได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงได้ ซึ่งหากพิจารณาเบี้ยปรับจากกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ การเสียเบี้ยปรับจะเกิดขึ้นจากการมิได้ยื่นแบบรายการภาษีและไม่ชำระภาษีภายในกำหนด เนื่องจากผู้นำเข้าได้รับการยกเว้นภาษีเมื่อนำเข้าของและนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน อันจะส่งผลให้เสียค่าปรับมาตรา 140 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 140 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณี ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีและไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามส่วนที่ ๕ ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

(2) ในกรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น แต่ในกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปเกินกว่าร้อยละสิบห้าของจำนวนภาษีให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น

(3) ในกรณีที่มีสินค้าหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าตามมาตรา 25 หรือมาตรา 48 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

เบี้ยปรับอาจลดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 มาตรา 140 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีดังกล่าว คิดเบี้ยปรับสองเท่าของค่าภาษี อันเกิดจากการมิได้ยื่นแบบรายการภาษีและไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามส่วนที่ 5 คือการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี โดยมีจำนวนภาษีที่ต้องชำระเป็นศูนย์ต่อมาภายหลังมีเหตุที่จะต้องชำระภาษีสำหรับการยื่นแบบรายการในครั้งนั้น ๆ แต่เกินกว่าระยะเวลาที่กำหนดตามส่วนที่ 5 แล้ว การชำระภาษีภายหลังดังกล่าวนี้ ให้ถือเสมือนว่ามิได้มีการยื่นแบบรายการภาษีมาตั้งแต่นั้น

(2) เงินเพิ่ม

การคิดเงินเพิ่มเป็นการเรียกเก็บตามบทบัญญัติมาตรา 141 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

มาตรา 141 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น

เงินเพิ่มตามมาตรา 141 นี้ให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับและอาจลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 141 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น สำหรับจำนวนภาษีที่เป็นฐานในการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 141 นี้ คือจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่คำนวณจากสินค้าหรือบริการเท่านั้น ไม่หมายรวมถึง เบี้ยปรับ

การคิดเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้น จะคิดตลอดเวลาที่ยังไม่มีการจ่ายชำระค่าภาษีสรรพสามิตที่ค้างอยู่จนกว่าจะมีจำนวนเงินเพิ่มเท่ากับจำนวนสรรพสามิตที่จะต้องจ่าย แม้ผู้ถูกประเมินภาษีจะได้รับการทุเลาการชำระภาษีค้างจากอธิบดีกรมสรรพสามิตโดยการวางเงินประกันไว้เต็มจำนวน ค่าภาษี หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากร ก็ไม่เป็นเหตุให้เงินเพิ่มสะดุดหยุดลง²⁷

ซึ่งหากพิจารณาเงินเพิ่มจากกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เนื่องจากผู้นำเข้าได้รับการยกเว้นภาษีเมื่อนำเข้าของและนำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน การเสียเงินเพิ่มจะเกิดขึ้นจากการที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนด เมื่อภายหลังมีเหตุที่ทำให้ไม่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีดังกล่าว จะส่งผลอันจะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 174

3.3 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

สำหรับสินค้าที่นำเข้า ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกรมสรรพากร ซึ่งในการจัดเก็บนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาจอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากรแต่งตั้งให้ข้าราชการกรมศุลกากรเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร²⁸

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคภายในประเทศ ฐานภาษี ได้แก่ จำนวนรายจ่ายของผู้บริโภค ซึ่งก็คือรายรับจากการขายสินค้าและการให้บริการของผู้ประกอบการ ปล่อยให้ผู้บริโภคคนสุดท้ายเป็นผู้รับภาระภาษี²⁹ จะเห็นได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์ที่จัดเก็บจากการบริโภคภายในประเทศเท่านั้น โดยผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าสามารถผลักภาระให้ผู้บริโภคสุดท้ายเป็นผู้รับภาระในการเสียภาษี ถ้าหากเป็นกรณีผู้นำเข้า ได้นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และได้นำสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรมิได้มีการนำเข้ามาบริโภคในประเทศก็จะมีภาระที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่สินค้าที่ได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ จะถือว่าการสูญหายดังกล่าวเป็นการขายอันถือว่ามีมีการบริโภคภายในประเทศ ตามที่ได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 2.5.2 ส่งผลให้ผู้นำเข้ามีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทันที ซึ่งในหัวข้อต่อไปนี้จะศึกษาจะอธิบายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ในเรื่องสินค้าผู้มีหน้าที่เสียภาษี อัตราภาษีและฐานภาษี ความรับผิดชอบในการเสียมูลค่าเพิ่มนั้นเกิดขึ้นเมื่อใด รวมถึงกรณีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เกิดจากกรณีดังกล่าว

3.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้บัญญัติไว้ในหมวด 4 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการเก็บภาษีจากผู้ประกอบการ ผู้ขายและผู้นำเข้าสินค้า หากเป็นการนำเข้าสินค้า ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีก็คือผู้นำเข้า ซึ่งมาตรา 77/1 (11) ได้ให้คำนิยามคำว่า “ผู้นำเข้า” หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะเพื่อการใด ๆ ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ แม้สิ่งที้นำเข้ามาจะไม่ได้นำเข้าอย่างสินค้า เช่น นำเข้ามาเพื่อผลิต ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 82 ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) ผู้ประกอบการ

(2) ผู้นำเข้าและได้กำหนดการกระทำที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไว้ในมาตรา 77/2

²⁸ ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งพนักงาน ฉบับที่ 24 ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ข้อ 1(1)

²⁹ ทศนิยม เหลืองเรืองรอง, คู่มือศึกษาภาษีอากร ภาคบริหารธุรกิจตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2563, หน้า 159

มาตรา 77/2 การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

จากบทบัญญัติมาตราข้างต้น เมื่อมีการนำเข้า ก็อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็คือ ผู้นำเข้า เมื่อพิจารณาการนำเข้าสินค้าจากนอกราชอาณาจักร เพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรจะได้รับยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากมีข้อเท็จจริงเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือของนั้นมีได้มีการส่งออกนอกราชอาณาจักร ผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ ผู้นำเข้า

ผู้นำเข้ามีหน้าที่ยื่นใบขนส่งสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานกรมศุลกากร พร้อมทั้งชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดวิธีการไว้ดังนี้ คือ

วิธีการยื่นเสียภาษีตามมาตรา 83/8

(1) ภายใต้บังคับมาตรา 83/9 ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนส่งสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากรตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(2) ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ถ้าเป็นกรณีนำเข้าสินค้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือในกรณีนำเข้าเครื่องจักร หรือวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ของผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้ โดยวิธีการประกันและการถอนประกัน ให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

กรณีของในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติจะต้องเสียภาษีตามหลักในมาตรา 83/8 ประกอบมาตรา 83/9 ในกรณีที่มีการนำสินค้าที่นำเข้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ถ้าภายหลังสินค้านั้นได้ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อส่งออก ในที่นี้หมายรวมถึงกรณีของในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยธรรมชาติ จะถือว่าสินค้านั้นได้ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่การส่งออก ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 อันเป็นผลให้ผู้นำเข้ามีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนส่งสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

3.3.2 อัตราภาษี ฐานภาษีและการคำนวณภาษี

(1) อัตราภาษี

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายกำหนดไว้ 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 10 อัตราร้อยละ 0 และอัตราร้อยละ 2.5 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 80 ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10.0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการ ดังต่อไปนี้ ทั้งนี้ เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้ในมาตรา 80/2

(1) การขายสินค้า

(2) การให้บริการ

(3) การนำเข้า

อัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราภาษีเดียวกัน สำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี

การเสียภาษีของผู้นำเข้าคือ อัตราร้อยละ 10.0 ซึ่งเป็นอัตราทั่วไปที่กฎหมายกำหนด สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร (แบบภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ) และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้า ซึ่งอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10.0 ซึ่งมีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงตามช่วงระยะเวลา อัตราที่ใช้ในปัจจุบันคือ ร้อยละ 7.0 ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละช่วงเวลา หลักที่จะพิจารณาว่าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละช่วงเวลาในอัตราเท่าใดนั้น ให้พิจารณาจากจุดของความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้าได้เกิดขึ้นในช่วงเวลาใด การขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้าในช่วงเวลานั้นก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราที่มีการจัดเก็บในช่วงเวลานั้น ถ้าเป็นกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้า ทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้นตั้งแต่นำเข้าสำเร็จตามกฎหมายศุลกากร แต่อัตราที่ใช้ในการคำนวณภาษีคืออัตราที่ใช้อยู่ในขณะที่พบสินค้าสูญหายหรือขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

(2) ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษี

ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า ได้บัญญัติไว้ตามมาตรา 79/2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคาซี. ไอ. เอฟ. ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ค่าธรรมเนียมพิเศษตาม

กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษี และค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา การนำเข้าสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือกฎหมายอื่น (คำว่า “กฎหมายอื่น” หมายความว่ากฎหมายอื่น ๆ ที่มีใช้พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หนังสือกรมสรรพากรที่กค 0706 / พ. 9375 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2547) ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าให้กรมศุลกากรเป็นผู้เรียกเก็บ โดยกรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542ฯ ข้อ 20 ไว้ดังนี้

ข้อ 20 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นผู้นำเข้าตาม มาตรา 77/1(11) แห่งประมวลรัษฎากรได้ยื่นกระทำพิธีการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรทั้งนี้ ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ถือเป็นใบกำกับภาษีตามมาตรา 77/1 (22) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้ารายการในใบเสร็จรับเงินดังกล่าวผิดพลาดคลาดเคลื่อน และกรมศุลกากรได้แก้ไขให้ถูกต้องแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบเสร็จรับเงินตามวรรคหนึ่งมีจำนวนมากกว่าหรือมีจำนวนน้อยกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหารด้วยหนึ่งร้อย ทั้งนี้ไม่ว่าจะเนื่องมาจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีเศษเป็นจุดทศนิยมหรือไม่ก็ตาม ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

กรณีใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรระบุชื่อของผู้ประกอบการจดทะเบียน และชื่อของผู้ประกอบการรับขนส่งพัสดุภัณฑ์ทางอากาศด้วย ถ้ามีหลักฐานแสดงว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ว่าจ้างผู้ประกอบการรับขนส่งพัสดุภัณฑ์ทางอากาศให้จัดส่งสินค้าไปต่างประเทศ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำใบเสร็จรับเงินไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษี³⁰

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. (CIF) คือ

Cost: ราคาสินค้า

Insurance: ค่าประกันภัย 1% ของราคาสินค้า

Freight: ค่าขนส่งระหว่างประเทศ

ให้นำค่าดังกล่าวทั้ง 3 ตัวมารวมกันก็จะได้ราคา CIF = (Cost + Insurance + Freight)

วิธีการคำนวณ

(ค่าสินค้า + ประกันภัย + ค่าขนส่งระหว่างประเทศ) = CIF

ราคา CIF x อัตราภาษีขาเข้า = อากรขาเข้า

(ราคา CIF + อากรขาเข้า) x อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม = ภาษีมูลค่าเพิ่ม

อากรขาเข้า + ภาษีมูลค่าเพิ่ม = ค่าภาษีทั้งหมดที่ต้องชำระ

3.3.3 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อใด (Tax Point)

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง จุดธุรกรรมที่ผู้นำเข้าถูกกำหนดโดยกฎหมายว่ามีภาระภาษีเกิดขึ้น³¹ จากการศึกษาพบว่า การสูญหายตามประมวลรัษฎากรนั้นอาจมีการสูญหายในรูปแบบของการสูญหายจากคลังสินค้าทัณฑ์บนและการสูญหายกรณีที่มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุติบ ทั้ง 2 กรณี นั้น ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแตกต่างกัน โดยผู้เขียนจะอธิบายในแต่ละกรณีและเปรียบเทียบจุดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของทั้ง 2 กรณี ดังนี้

กรณีการนำสินค้าเข้ามาเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออก ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้เกิดขึ้น ณ วันที่ขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป แต่เกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาเข้าอันเป็นเวลาเดียวกับความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีศุลกากร การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรและออกใบขนสินค้าขาเข้า ตามมาตรา 78/2(1) และจะต้องยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ ดังนี้

³⁰ กรมศุลกากร, วิธีการคำนวณภาษี [ออนไลน์], 30 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา : https://customs.go.th/cont_strc_faq.php

³¹ ศาสตราจารย์พิเศษไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2563), หน้า 321

มาตรา 78/2 ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) การนำเข้านอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

มาตรา 83/8 ภายใต้บังคับมาตรา 83/9 ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากรตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ในกรณีนำเข้าสินค้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือในกรณีนำเข้าเครื่องจักร หรือวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ของผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้

วิธีการประกันและการถอนประกัน ให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ในการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/1 (3) ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษี ตามวรรคหนึ่งพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

มาตรา 83/9 ในกรณีที่มีการนำสินค้าที่นำเข้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือเขตปลอดอากร ถ้าภายหลังสินค้านั้นได้ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อส่งออก หรือได้มีการนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออก ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ความรับผิดกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เมื่อพิจารณาตามหลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้าที่ได้นำเข้าสินค้าและนำไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะส่งออกนอกราชอาณาจักรไม่มีการนำเข้าบริโภคนในประเทศจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตและ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าหากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นได้มีการสูญหายโดยธรรมชาติ จะถือว่าของสูญหายนั้น ยังมิได้มีการผ่านพิธีการศุลกากร ผู้นำเข้ายังคงต้องเสียภาษีจากของที่สูญหายดังกล่าว โดยความรับผิดชอบนั้นมิได้เกิดในขณะที่พบของสูญหายหรือขณะที่นำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรศุลกากร ตั้งแต่ผู้นำเข้าสำเร็จและได้ออกใบขนสินค้าขาเข้า ตามมาตรา 78/2(1) ตัวอย่างตามคำพิพากษาฎีกาที่ 7839 – 7840/2560 ได้มีคำวินิจฉัยในประเด็นความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติว่า กรณีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการนำเข้า ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยผู้นำเข้ามีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานกรมศุลกากร พร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่ง ป.รัษฎากรและถือว่าวันดังกล่าวเป็นวันที่ผู้นำเข้ายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อผู้นำเข้าไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 การที่เจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 เริ่มคิดเงินเพิ่มนับแต่วันที่ 26 กรกฎาคม 2544 วันที่ 9 สิงหาคม 2544 และวันที่ 21 สิงหาคม 2544 ซึ่งเป็นวันที่ผู้นำเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอันเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้าจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาฎีกาดังกล่าวได้วางหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ และการสูญหายตามประมวลรัษฎากรนั้น มีการสูญหายในกรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ซึ่งความรับผิดชอบเกิดในเวลาที่แตกต่างกันกับกรณีของสูญหายจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ดังนี้

กรณีของสูญหายจากการพบว่าสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ กรณีสินค้าสูญหายย่อมทำให้เกิดปัญหาที่ว่าสินค้าที่ตรวจนับได้มีจำนวนไม่ตรงกับจำนวนสินค้าตามที่ปรากฏในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ หากไม่สามารถแสดงว่าสินค้าได้สูญหายไปจากเหตุสุดวิสัย ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรจะถือว่าเป็นกรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบและต้องถือเป็นกรณี “ขาย” ตามมาตรา 77/1 (8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าการขายสินค้านั้นแล้วเท่ากับจำนวนสินค้าที่ขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ และมีมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นซึ่งก็คือวันที่มีการตรวจพบว่าสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบทั้งนี้ ไม่ว่าจะตรวจพบโดยการที่ผู้ประกอบการตรวจนับสินค้าและปรากฏว่าสินค้าและวัตถุดิบขาดจากบัญชี การออกตรวจปฏิบัติการของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตามมาตรา 88/3 หรือการตรวจสอบบัญชีและเอกสารตามหมายเรียกตามมาตรา 78/3 (5) กรณีการสูญหายเนื่องจากมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบได้มีแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3689 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2549 วางแนววินิจฉัยไว้ว่า สินค้าของบริษัทสูญหาย และมีหลักฐานชัดเจนว่า สินค้าดังกล่าวถูกโจรกรรมโดยผู้จัดการโรงงาน ซึ่งบริษัทได้แจ้งความดำเนินคดี และศาลได้พิพากษาแล้ว กรณีสินค้า

คงเหลือของบริษัทสูญหายเนื่องจากถูกโจรกรรมเข้าลักษณะเป็นสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบถือเป็นการขายสินค้า บริษัทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดของสินค้าที่ถูกโจรกรรมไป ทั้งนี้ตามมาตรา 77/1 (8) (จ) มาตรา 79 มาตรา 79/3 (2) และมาตรา 87 (3) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีซื้ออันเกิดจากสินค้าที่ถูกโจรกรรมนั้น เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ หากไม่ต้องห้ามตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท มีสิทธินำมาหักออกจากภาษีขายได้

จากแนวคำวินิจฉัยดังกล่าว ความรับผิดในการสูญหายของสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบถือเป็นการขาย และความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อตรวจพบสินค้าสูญหาย ทั้งนี้ตามบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนี้

ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดตามมาตรา 78/3 ประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 189

มาตรา 78/3 ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

กฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี

ข้อ 8 ในกรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) และมาตรา 87 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบ มาตรา 77/1 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(8) " ขาย " หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง มาตรา 87 ภายใต้บังคับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(1) รายงานภาษีขาย

(2) รายงานภาษีซื้อ

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ให้มีหน้าที่จัดทำรายงานมูลค่าของฐานภาษี และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

รายงานที่ต้องจัดทำตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้จัดทำเป็นรายงานประกอบการ

วิธีลงรายการในรายงาน ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และการลงรายการให้ลงภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้นำหรือจำหน่ายออกไปซึ่งสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นอธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่นตามที่เห็นสมควรก็ได้

สรุปเปรียบเทียบ จากการศึกษาเรื่องการสูญหายตามประมวลรัษฎากร ถ้าเป็นกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติจุดความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อต้องชำระอากรขาเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้า กล่าวคือ ความรับผิดชอบขึ้นตั้งแต่นำเข้าสำเร็จ มิใช่เวลาที่พบถึงการสูญหาย แต่การสูญหายกรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุศุลกากรนั้น จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการพบถึงความสูญหาย ไม่ว่าจะตรวจพบโดยการที่ผู้ประกอบการตรวจนับสินค้าและปรากฏว่าสินค้าและวัตถุศุลกากรขาดจากบัญชี การออกตรวจปฏิบัติการณ์ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตามมาตรา 88/3 หรือการตรวจสอบบัญชีและเอกสารตามหมายเรียกตามมาตรา 78/3 (5)

3.3.4 เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม

กรณีผู้นำเข้าได้นำของเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งออกนอกราชอาณาจักร จะได้รับยกเว้นภาษี แต่หากมีการนำสินค้าเข้ามาบริโภครายในราชอาณาจักร หรือนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยธรรมชาติ จะถือว่าของนั้นยังมิได้มีการผ่านพิธีการศุลกากรในการนำเข้า ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการนำเข้า ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยผู้นำเข้ามีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานกรมศุลกากร พร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร และถือว่าวันดังกล่าวเป็นวันที่ผู้นำเข้ายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อผู้นำเข้าไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดชอบให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี เนื่องจากมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ตามมาตรา 89(2) ได้บัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีก สองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

กรณีเงินเพิ่ม ผู้นำเข้าจะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 ตั้งแต่วันที่ผู้นำเข้าได้นำเข้าสำเร็จและยื่นใบขนส่งสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอันเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า

มาตรา 89/1 บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตาม บทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้อง ชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่อยู่ติดกันทำให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 อัฐ และได้มีการชำระ ภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณ ได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง

บทที่ 4

ปัญหาและแนวทางการปรับปรุงกฎหมายและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับในการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

4.1 ปัญหาของหลักเกณฑ์กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

จากการศึกษาหลักการพื้นฐานทั่วไปเกี่ยวกับการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ทั้งนี้ ได้ศึกษาทั้งหลักการทั่วไปของการนำเข้า หลักการคลังสินค้าทัณฑ์บน และการคำนวณภาษีสำหรับของที่สุญหายโดยธรรมชาติ ผู้เขียนพบประเด็นปัญหาต่าง ๆ หลายประการ เกี่ยวกับการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแบ่งเป็นประเด็นปัญหา ดังต่อไปนี้

4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

4.1.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

4.1.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560

4.1.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.1.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างกฎหมายกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

จากการศึกษาพบว่าในการคำนวณค่าอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาตินั้น ไม่มีความชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับการคำนวณของที่สุญหายโดยธรรมชาติ ส่งผลให้ผู้นำเข้าซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการทางภาษีอากรเพื่อส่งเสริมการส่งออกคลังสินค้าทัณฑ์บนเกิดความไม่มั่นใจว่าจะต้องเสียอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ หากพบว่าของที่ได้เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นได้สุญหายไปโดยธรรมชาติ ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาและพบปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายแต่ละฉบับ ดังนี้

4.1.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

ในการนำเข้าสินค้า ผู้นำเข้าจะต้องชำระอากร กรณีนำเข้าสำเร็จ การจะพิจารณาว่า การนำเข้าขั้นนั้น ๆ จะสำเร็จแล้วหรือไม่ อย่างไร จึงต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เช่น ถ้าเป็นการนำเข้าทางทะเล ก็จะต้องดูว่าเรือลำนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือ หรือเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึงแล้วหรือไม่ ในการขนส่งทางทะเลนั้น บางครั้งเรือที่ใช้ในการขนส่งไม่อาจเข้ามาในเขตท่าที่ประสงค์จะให้ส่งของถึงได้ด้วยสาเหตุหลายประการ เช่น เรือมีขนาดใหญ่เกินไปหรือเรือมิได้แวะท่าดังกล่าว ก็อาจจะนำขนถ่ายของที่ประสงค์จะส่งไปยังท่านั้น ถ่ายลงเรือลำอื่น ณ ท่าหนึ่งก่อนเพื่อให้มีการขนส่งต่อไปยังท่าที่จะส่งของถึงได้ในกรณีเช่นนี้เมื่อเรือลำนั้นเข้ามาถึง “เขตท่าที่จะถ่ายของออกจากเรือ” แล้วย่อมถือได้ว่า “นำเข้าสำเร็จ” แล้ว แต่หากว่าเรือลำนั้นมีได้มีอุปสรรคอย่างใดที่จะมาถึงเขตท่าที่จะส่งของถึงได้ การนำเข้าจะสำเร็จก็ต่อเมื่อเรือลำดังกล่าวเข้ามาในเขตท่าที่จะส่งของถึงก่อน จึงจะถือว่า “นำเข้าสำเร็จ” แล้วเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จ หากจะต้องการนำของดังกล่าวเข้าเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ก็จะต้องพิจารณา หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการตามประกาศกรมศุลกากร

เมื่อผู้นำเข้าได้นำเข้าสำเร็จอันเป็นเริ่มต้นขบวนการในการนำเข้าแล้ว ผู้นำเข้าจะต้องผ่านพิธีการศุลกากร เพื่อที่จะนำของนั้นไปจากอารักขาศุลกากร โดยมีขบวนการคือ นำเข้าสำเร็จ ยื่นใบขนสินค้า เสียภาษี และรับมอบของไปจากอารักขาศุลกากร

แต่การนำเข้าหากนำของนั้นเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี คือ ได้รับยกเว้นค่าอากร แต่หากนำของดังกล่าว เข้าบริโศกในประเทศ ผู้นำเข้าจะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้น เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่นำเข้าสำเร็จ ผู้นำเข้าจึงเกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษี เมื่อพิจารณากรณีของที่นำเข้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนและพบว่าของนั้นได้มีการสูญหายโดยธรรมชาติ ซึ่งการสูญหายโดยธรรมชาติไม่ว่าจะเป็นกรณีลักษณะภายนอกมีการเปลี่ยนแปลง หรือเกิดจากกระบวนการของการผลิต เช่น การบ่มสุราแล้วมีการระเหย ตามตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560

เมื่อโจทก์เป็นผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ความรับผิดชอบในค่าภาษีย่อมเกิดขึ้นในเวลาที่น่าำของเข้า ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 ทวิ การที่โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราที่นำเข้ามาฝากเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป เป็นเพียงการชะลอการชำระค่าภาษีซึ่งอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 87 มาตรา 88 และมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ที่ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของออกไป หากโจทก์นำสินค้าที่นำเข้างดออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรก็ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า และอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 88 วรรคสอง แต่หากโจทก์นำสินค้าออกเพื่อบริโศกภายในประเทศ โจทก์ยังคงต้องรับผิดชอบชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 10 ทวิ กรณีนี้โจทก์นำ

หัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้จากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทยและได้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ต่อมาโจทก์ขออนุมัติขยายหัวน้ำเชื้อสุราดังกล่าวไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ และปรากฏว่าหัวน้ำเชื้อสุราขาดหายไปจากจำนวนที่เคยจดทะเบียนไว้ในใบขนสินค้าเดิมที่นำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป โจทก์จึงไม่อาจนำปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปก่อนนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปรวมกับปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่คงเหลืออยู่แล้วถือว่าได้ใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก อันจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 88 แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 และแม้โจทก์จะอ้างว่าหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเกิดจากการระเหยตามธรรมชาติที่เกิดจากขั้นตอนการจัดเก็บและหมักบ่มเป็นกระบวนการผลิตสุราวิสกี้ แต่เหตุดังกล่าวไม่ใช่การสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 ที่จะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าได้ โจทก์จึงไม่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปดังกล่าว

คำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น ใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ในการพิจารณา ซึ่งเห็นได้ว่า ผู้นำเข้าได้นำเข้าของ คือ วิสกี้หรือสุราเพื่อนำมาบ่ม ผลิต ในประเทศไทย เนื่องจากมีอุณหภูมิที่เหมาะสมและใช้ระยะเวลาการบ่มน้อยกว่าในประเทศอื่น ๆ ผู้นำเข้ามีวัตถุประสงค์นำวิสกี้เข้าเพื่อผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บน และส่งออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งมีได้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเข้าบริโภคในประเทศ อันเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีคลังสินค้าทัณฑ์บนที่จะได้ยกเว้นอากรขาเข้า แต่ในข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกา วิสกี้ที่เก็บบ่มในคลังสินค้าทัณฑ์บนเกิดการสูญหาย โดยการระเหยตามธรรมชาติ ทำให้มีปริมาณของวิสกี้แตกต่างไปจากที่ได้แจ้งแก่เจ้าพนักงานขณะนำของเข้า ซึ่งกรมศุลกากรเห็นว่าเหตุดังกล่าวไม่ใช่การสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 ที่จะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าได้ โจทก์จึงไม่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปดังกล่าว เห็นได้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ขาดหลักความยืดหยุ่น เนื่องจากการสูญหายโดยการระเหยตามธรรมชาติ ควรที่จะเป็นการสูญหายที่มีอาจหลีกเลี่ยงได้ อีกทั้งการผลิตสุรา เมื่อมีการบ่มเป็นเวลานาน กระบวนการของการผลิตย่อมมีการระเหยเกิดขึ้นซึ่งเป็นเรื่องที่ยอมรับได้ โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตได้มีหนังสือยอมรับอัตราการระเหยของสุราที่เกิดจากกระบวนการการผลิตในอัตราร้อยละ 12.7 แต่กรมศุลกากรเห็นว่าอัตราดังกล่าวนั้น กรมสรรพสามิตได้ออกให้แก่บริษัทเฉพาะรายที่ได้ยื่นคำขอต่ออธิบดี มิได้เป็นอัตราทั่วไปที่มีกำหนดให้ถือเป็นแนวปฏิบัติ

เมื่อการระเหยโดยธรรมชาติมิใช่การสูญหายโดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 ผู้นำเข้าจึงไม่ได้รับการยกเว้นอากร ทำให้ต้องรับผิดชอบในค่าภาษี โดยความรับผิดชอบเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่นำเข้าสำเร็จ มิใช่วันที่พบว่ามี การสูญหายหรือมีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และเมื่อผู้นำเข้าไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา ตั้งแต่วันที่นำเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอันเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า เห็นได้ว่าผู้นำเข้าจะต้องชำระค่าภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก จากการ

ตรวจพบว่าของนั้นมีการสูญหาย เมื่อพิจารณาแล้วพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ขาดหลักความยืดหยุ่น ทำให้ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการไม่สามารถที่จะเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเนื่องจากกฎหมายไม่เอื้อต่อการประกอบกิจการ อันเป็นผลให้ผู้ประกอบการรายดังกล่าวย้ายฐานการผลิตไปที่ประเทศอื่น ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีดังกล่าวพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ขาดความยืดหยุ่นทางกฎหมาย ไม่มีการบัญญัติถึงความสูญหายหรือวิธีการใดเพื่อบังคับใช้แก่กรณีของที่สูญหายโดยธรรมชาติ อันเป็นการคุ้มครองผู้นำเข้าและสนับสนุนให้ผู้นำเข้าประกอบกิจการในประเทศไทย

จากกรณีดังกล่าว หากพิจารณาวิเคราะห์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ซึ่งเป็นกฎหมายที่บัญญัติแก้ไขใหม่จากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 พบว่ากฎหมายไม่มีความยืดหยุ่นไม่เอื้อต่อผู้นำเข้าที่ได้ประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทย กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ของที่สูญหายนั้นจะถือว่าเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร เมื่อพิจารณาตามมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า “...ถ้าของใดที่เก็บในคลังสินค้า หรือที่ยื่นใบขนเพื่อเก็บในคลังสินค้า หรือที่ยื่นใบขนเพื่อรับมอบไปจากคลังสินค้านั้น สูญหาย หรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ในขณะที่อยู่บนเรือก็ดีหรือในเวลาที่ย้ายถอนขนขึ้นก็ใดในเวลารับเข้าเก็บในคลังสินค้า หรือเวลาที่อยู่ในคลังสินค้าก็ดี ท่านว่าอธิบดีอาจยกเว้นค่าภาษีที่จะต้องเสีย หรือคืนค่าภาษีที่ได้เสียแล้วสำหรับของนั้นได้”

ตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นหลักกฎหมายตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งวางหลักไว้ หากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหาย จะต้องเป็นการสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้จึงจะได้พิจารณายกเว้นค่าภาษีที่ต้องเสีย แต่หากเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติซึ่งมิได้อยู่ในความหมายของคำว่า “อุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้” จึงไม่ได้รับยกเว้นค่าภาษีที่ต้องเสีย เมื่อพิจารณาว่ากรณีดังกล่าวต้องเสียภาษี จึงต้องพิจารณาต่อว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นเมื่อใด พบว่า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นตั้งแต่ผู้นำเข้าสำเร็จ มิใช่วันที่พบการสูญหายแต่อย่างใด จึงส่งผลให้ผู้นำเข้าไม่ได้เสียภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดจึงทำให้ต้องเสียภาษีเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้น ตัวอย่างของการสูญหายโดยธรรมชาตินั้นไม่ได้รับยกเว้นค่าอากร เนื่องจาก มาตรา 95 มีข้อพิจารณาว่าจะได้รับยกเว้น เมื่อการสูญหายเกิดจากอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งกรณีดังกล่าวทำให้ผู้นำเข้าต้องชำระอากรนำเข้า เห็นได้ว่ามาตรา 95 นั้นขาดความยืดหยุ่นของกฎหมาย ซึ่งปัจจุบันได้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ในมาตรา 125 วางหลักในการพิจารณากรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเกิดการสูญหายขึ้นตามมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “...มาตรา 125 ในกรณีที่ปรากฏว่าของในคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง มีปริมาณแตกต่างจากที่ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในเวลาที่น่าขอให้นำเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการ

ศุลกากร” จากมาตรา 125 จะเห็นได้ว่าของที่มีการสูญหายกล่าวคือ มีปริมาณที่แตกต่างไปจากที่ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรขณะนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้าจึงยังคงมีภาระอันจะต้องชำระภาษี โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นตั้งแต่ผู้นำเข้าสำเร็จตามลักษณะ มาตรา 50 มิใช่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยการคำนวณอากรนั้นก็คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดศุลกากร ตามที่ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากร ขณะที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 14 ที่บัญญัติว่า “...มาตรา 14 การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ (2) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายหรือถูกทำลาย ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น” มิใช่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อพบถึงความสูญหาย

ตามมาตรา 125 นั้นวางหลัก ให้พิจารณาเหตุของการสูญหายตามความสมควรที่จะได้รับยกเว้นภาษี เป็นการแก้ไขมาตรา 95 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2469 ให้มีความยืดหยุ่นขึ้น มิได้จำกัดแค่เพียงกรณีที่มีการสูญหายเกิดจากอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้เท่านั้น จึงได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับกรณีของสูญหายไว้ในมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 บัญญัติว่า ในกรณีที่ปรากฏว่าของในคลังสินค้าทัณฑ์บน มีปริมาณแตกต่างจากที่ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในเวลาที่นำของนั้นเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าว มีการแก้ไขเพื่อให้กฎหมายมีความยืดหยุ่นมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ หากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยมีเหตุอันสมควร ถือว่าของนั้นได้ผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว แต่ถ้าไม่มีเหตุอันสมควรก็ยังคงต้องรับผิดชอบในการเสียอากร เมื่อผู้ศึกษาวิเคราะห์แล้วเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ไม่มีความชัดเจนซึ่งคำว่า “เหตุอันสมควร” มิได้มีการบัญญัติให้คำนิยามคำดังกล่าวไว้ อีกทั้งการพิจารณาว่าเป็นเหตุสมควรหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับดุลพินิจในการพิจารณา โดยกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนหากมีการสูญหายโดยธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นการระเหยหรือลักษณะอื่นเช่นการละลาย กรณีใดที่จะถือว่ามีเหตุอันสมควร อันส่งผลให้ผู้นำเข้าขาดความมั่นใจ ไม่กล้าที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศเนื่องจากกฎหมายไม่มีความชัดเจนเพียงพอ ถ้าหากพิจารณาแล้วว่ากรณีของที่สูญหายโดยธรรมชาติมิใช่เหตุอันสมควร ก็จะส่งให้ผู้นำเข้ายังคงต้องรับผิดชอบในการเสียอากร อีกทั้งต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกเป็นจำนวนมาก สุดท้ายก็จะส่งผลเหมือนกรณีเดิมตามคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น คือผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบในการเสียอากร รับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม

ผู้ศึกษาเห็นว่ากฎหมายฉบับเก่าคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ขาดความยืดหยุ่นในการพิจารณาเรื่องของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยธรรมชาติ และเมื่อมีการได้แก้ไขกฎหมายเป็นพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 แม้จะมีการแก้ปัญหาคาดความยืดหยุ่นของกฎหมายฉบับเก่า แต่ยังคง

มีปัญหาความไม่ชัดเจนของมาตรา 125 ที่มีได้วางหลักเกณฑ์หรือกำหนดค่านิยามของคำว่าเหตุอันสมควร ยังคงส่งผลให้แก่ผู้ประกอบการขาดความมั่นใจที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศไทย

4.1.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการศึกษาบทที่ผ่านมามาทั้งหมด ผู้ศึกษาได้พิจารณาถึงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(8) ซึ่งนิยามความหมายของคำว่า “ขาย” คือการจำหน่าย จ่าย โอนทุกรูปแบบไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และยังรวมไปถึงกรณีอื่นๆ อีกด้วย ซึ่งในทางประกอบกิจการ สินค้าสูญหายเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้เป็นปกติ จากการศึกษาผู้เขียนพบว่าการสูญหายตามประมวลรัษฎากรนั้น มีการสูญหายได้ในกรณี ในที่นี้ผู้เขียนจะอธิบายเฉพาะในกรณีการมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ตามมาตรา 87(3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง เปรียบเทียบกับกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ

พิจารณากรณีสินค้าสูญหายจากการพบว่าสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ กรณีสินค้าสูญหายย่อมทำให้เกิดปัญหาที่ว่าสินค้าที่ตรวจนับได้มีจำนวนไม่ตรงกับจำนวนสินค้าตามที่ปรากฏในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ หากไม่สามารถแสดงว่าสินค้าได้สูญหายไปจากเหตุสุดวิสัย ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรจะถือว่าเป็นกรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบและต้องถือเป็นกรณี “ขาย” ตามมาตรา 77/1 (8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าเป็นการขายสินค้านั้นแล้วเท่ากับจำนวนสินค้าที่ขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ และมีมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นซึ่งก็คือวันที่มีการตรวจพบว่าสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบทั้งนี้ ไม่ว่าจะตรวจพบโดยการที่ผู้ประกอบการตรวจนับสินค้าและปรากฏว่าสินค้าและวัตถุดิบขาดจากบัญชี การออกตรวจปฏิบัติกรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตามมาตรา 88/3 หรือการตรวจสอบบัญชีและเอกสารตามหมายเรียกตามมาตรา 78/3 (5) กรณีการสูญหายเนื่องจากมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบได้มีแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3689 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2549 วางแนววินิจฉัยไว้ว่า สินค้าของบริษัทสูญหาย และมีหลักฐานชัดเจนแจ้งว่า สินค้าดังกล่าวถูกโจรกรรมโดยผู้จัดการโรงงาน ซึ่งบริษัทได้แจ้งความดำเนินคดี และศาลได้พิพากษาแล้ว กรณีสินค้าคงเหลือของบริษัทสูญหายเนื่องจากถูกโจรกรรมเข้าลักษณะเป็นสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบถือเป็นการขายสินค้า บริษัทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดของสินค้าที่ถูกโจรกรรมไป ทั้งนี้ตามมาตรา 77/1 (8) (จ) มาตรา 79 มาตรา 79/3 (2) และมาตรา 87 (3) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีซื้ออันเกิดจากสินค้าที่ถูกโจรกรรมนั้น เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ หากไม่ต้องห้ามตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท มีสิทธินำมาหักออกจากภาษีขายได้

จากแนวคำวินิจฉัยดังกล่าวเห็นได้ว่า ตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสองแห่งประมวล
 รัชฎากร (มาตรา 77/1 (8) (จ)) สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (การลงรายการในรายงานสินค้าฯ ให้
 ลงตามรายการที่รับมาหรือจ่ายไปจริงแต่ละรายการ) เกิดขึ้นในกรณีที่มีการตรวจนับสินค้าแล้วพบว่า สินค้าไม่
 มีการตัดจากบัญชีสินค้า เช่น สินค้าสูญหาย หรือขายไปแล้วแต่ไม่ตัดจากบัญชีสินค้า ซึ่งกฎหมายถือว่าได้มีการ
 ขายสินค้าเท่ากับจำนวนสินค้าที่ขาดจากรายงานสินค้าฯ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยความรับผิดในการเสีย
 ภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบตามมาตรา 78/3 (5) และข้อ 8 ของกฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ.
 2534) ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นการตรวจพบโดยผู้ประกอบการเองหรือโดยพนักงานประเมิน

เมื่อพิจารณากรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เพื่อเปรียบเทียบกับกรณีสูญ
 หายกรณีการมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เห็นได้ว่าแนวทางปฏิบัติในปัจจุบันเกี่ยวกับกรณีสินค้า
 สูญหายโดยธรรมชาติในทางกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย กรมสรรพากรจะถือว่าเป็นกรณีมีการสูญ
 หายจากปริมาณที่ได้แจ้งไว้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ สินค้าที่สูญหายไปถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 77/1(8)
 แห่งประมวลรัชฎากร มิใช่การนำเข้าตามมาตรา 77/1(12) เป็นลักษณะของการขายสินค้าในประเทศ เมื่อการ
 สูญหายโดยธรรมชาติเกิดขึ้นระหว่างสินค้าดังกล่าวเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ความรับผิดในการเสีย
 ภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้เกิดขึ้น ณ วันที่ขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่เกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าเข้ามา
 ในราชอาณาจักรและได้ออกใบขนส่งสินค้า ตามมาตรา 78/2 ซึ่งกำหนดให้ความรับผิดในการเสีย
 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้าเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
 เกิดขึ้นในวันที่ออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน
 วันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยมีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงาน
 ศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และ
 83/9 แห่งประมวลรัชฎากร โดยหลักแล้วผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นภาษี หากนำสินค้าเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์
 บนโดยมีวัตถุประสงค์ออกนอกราชอาณาจักร แต่หากภายหลังตรวจพบสินค้ามีปริมาณที่แตกต่างจากที่ได้แจ้งแก่เจ้า
 พนักงานศุลกากรซึ่งเกิดจากการสูญหายโดยธรรมชาติ กรมสรรพากรจะถือว่าสินค้าที่สูญหายนั้นเป็นการขาย
 ในประเทศ ผู้นำเข้าจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อการตรวจพบเกินระยะเวลาที่ผู้นำเข้าจะต้องยื่นแบบในการ
 เสียภาษี ส่งผลให้ผู้นำเข้าต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัชฎากร

จากกรณีข้างต้น ผู้ศึกษาได้ทำการพิจารณาหลักกฎหมายแล้วมีความเห็นว่า การสูญหายโดยธรรมชาติ
 มิได้เกิดจากการกระทำของมนุษย์ ซึ่งการสูญหายอาจเกิดได้จากกระบวนการผลิต หรือโดยลักษณะของสินค้า
 นั้นเอง ซึ่งตามตัวอย่างในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7839-7840/2560 โจทก์เป็นผู้นำเข้าได้นำหัวเชื้อสุราวิสกี้จาก
 ต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทยและได้นำสินค้าเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ปรากฏว่าหัวน้ำเชื้อ
 สุราขาดหายไปจากจำนวนที่เคยจดแจ้งไว้ในใบขนสินค้าเดิมที่นำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ซึ่งหัว
 น้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเกิดจากการระเหยตามธรรมชาติที่เกิดจากขั้นตอนการจัดเก็บและหมักบ่ม อันถือว่า

เป็นกระบวนการผลิตสุรา แต่กรมศุลกากรเห็นว่าเหตุดังกล่าวไม่ใช่การสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมี
 อาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากรได้ โจทก์
 จึงไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปดังกล่าว ส่งผลให้
 โจทก์มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการนำเข้า เนื่องจากโจทก์ต้องรับผิดชอบในการเสีย
 ภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยโจทก์มีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้า
 พนักงานกรมศุลกากร พร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่ง ประมวลรัษฎากร
 และถือว่าวันดังกล่าวเป็นวันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อโจทก์ไม่ชำระหรือนำส่ง
 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ โจทก์จึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา
 89/1 โดยคิดตั้งแต่วันที่โจทก์นำเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้าเพื่อนำสินค้าเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอัน
 เป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า

จากคำพิพากษาข้างต้นกรณีหัวน้ำเชื้อสุราขาดหายไปอันเกิดการระเหยโดยธรรมชาติ ผู้นำเข้าต้องรับ
 ผลิตอากรขาเข้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า เนื่องจากไม่ถือเป็นการส่งออก
 และมีใช้การนำเข้าตามมาตรา 77/1(12) แต่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในประเทศ ผู้ศึกษาเห็นว่า การสูญ
 หายโดยธรรมชาติ มีควรรีความให้เป็นลักษณะของการขายสินค้าเนื่องจากการสูญหายโดยธรรมชาติ เพราะ
 ผู้นำเข้าได้รู้หรือจงใจในการหายไปของสินค้านั้น หรือในกรณีที่เจ้าของสินค้ารู้ว่าสินค้านั้นมีโอกาสหายไป แต่ไม่
 สามารถป้องกันการสูญหายนั้นได้ เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การสูญหายหรือระเหยของน้ำสุรามาจากกระบวนการ
 ผลิต กรมสรรพสามิตเองซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีอากรอื่น ๆ ที่เรียกเก็บตาม
 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ยังยอมรับว่าการระเหยของน้ำสุราเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติ และอธิบดี
 กรมสรรพสามิตได้ออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุราที่เก็บ บ่มในถังไม้โอ๊กในช่วงระยะเวลา
 ทดสอบ 4 ปี โดยอนุมัติให้ใช้อัตราการสูญเสียร้อยละ 12.7 ต่อปี ซึ่งเป็นอัตราที่ยอมรับได้ในการสูญหายโดย
 ธรรมชาติ จึงมีควรรีว่าการสูญหายโดยธรรมชาตินั้นเป็นการขายสินค้าในประเทศ แต่ควรรีว่าเป็นเหตุอัน
 สมควรที่ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งกรมสรรพากรเองก็ยังคงพิจารณาเรื่องการสูญหายโดย
 ธรรมชาติจากกรณีทรัพย์สินสูญหายเนื่องจากเหตุการณ์อุทกภัย ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค
 0702/พ./2938 ลงวันที่ 11 เมษายน พ.ศ.2555 ความว่า บริษัท ฯ ประกอบกิจการผลิตและจำหน่าย
 ผลิตภัณท์น้ำแร่และน้ำดื่ม โดยมีโรงงานตั้งอยู่อำเภอบางปะหัน จังหวัดพระนครศรีอยุธยาใน เดือนตุลาคม
 2554 บริษัท ฯ ประสบอุทกภัยทุกพื้นที่ของโรงงาน รวมถึงคลังสินค้าทำให้เกิดความเสียหายต่อสินค้าวัสดุ
 บรรจุภัณท์และทรัพย์สิน ถึงแม้บริษัท ฯ ได้พยายามป้องกันความเสียหายโดยการจัดสร้างกำแพงกั้นน้ำและขน
 ย้ายทรัพย์สินออกนอกบริเวณ แต่ก็ยังไม่สามารถป้องกันได้ทั้งหมด

1. กรณีสินค้าและทรัพย์สินสูญหายเนื่องจากเหตุการณ์อุทกภัยซึ่งเป็นภัยธรรมชาติที่เป็นเหตุสุดวิสัย บริษัท ฯ ไม่สามารถป้องกันได้ย่อมไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าดังกล่าว

2. กรณีสินค้าและทรัพย์สินเกิดความเสียหายจากเหตุการณ์อุทกภัยทำให้ไม่สามารถนำไปใช้ในกระบวนการผลิตได้ และ บริษัท ฯ ได้ขายสินค้าและทรัพย์สินดังกล่าวตามสภาพ ณ วันที่ขายเป็นราคาเศษซากซึ่งเป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดถือว่ามีเหตุผลอันสมควรได้ตามมาตรา 77/1 (16) และมาตรา 79/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังกล่าว เห็นได้ว่ากรมสรรพากรยอมรับการสูญหายเนื่องจากเหตุการณ์อุทกภัยซึ่งเป็นภัยธรรมชาติ เป็นการสูญหายของสินค้าโดยธรรมชาติ ที่ไม่อาจป้องกันได้และไม่เข้าลักษณะเป็นการขาย อันเป็นผลให้ไม่มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าดังกล่าว และยังถือว่าความเสียหายจากเหตุการณ์อุทกภัยดังกล่าวเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรเพียงพอแล้ว เมื่อพิจารณาทั้งคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรข้างต้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายไม่มีความชัดเจนในเรื่องของการพิจารณาถึงเหตุอันสมควรในการพิจารณาสินค้าที่สูญหายโดยธรรมชาติ และไม่มีความชัดเจนเกี่ยวกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่สูญหายโดยธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นการระเหยของสุรา หรือการเกิดเหตุการณ์อุทกภัยย่อมเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเองโดยธรรมชาติ มิได้เกิดจากความจงใจของมนุษย์ แต่ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้มีการบัญญัติชัดเจนในกรณีสินค้าสูญหาย อีกทั้งหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรก็มิได้มีกฎหมายบัญญัติไว้ให้มีผลผูกพันตามตามข้อหารือ

หากเป็นการนำเข้าสินค้า กรมสรรพากรให้อำนาจแก่กรมศุลกากรเป็นผู้เรียกเก็บภาษีศุลกากรเพื่อกรมสรรพากร อันเป็นผลให้เมื่อผู้นำเข้ามีหน้าที่เสียอากรขาเข้า ผู้นำเข้าจึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าเช่นกัน และเมื่อไม่มีกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มบัญญัติไว้เกี่ยวกับกรณีการคำนวณสินค้าสูญหาย จึงทำให้ผู้ประกอบการที่ต้องการนำสินค้าเข้ามาเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนส่งออกนอกราชอาณาจักรขาดความมั่นใจที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศ เนื่องจากกฎหมายไม่มีความชัดเจนเพียงพอว่าผู้ประกอบการจะต้องมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อีกทั้งการที่ผู้นำเข้าได้นำสินค้าเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ก็มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าตามที่รัฐได้ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน แต่เมื่อเกิดกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นสูญหายโดยธรรมชาติ ส่งผลให้ผู้นำเข้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งความรับผิดชอบเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ต้องชำระอากรขาเข้า มิใช่วันที่พบการสูญหายหรือวันที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เมื่อผู้นำเข้าได้พบถึงความสูญหายภายหลังจึงถือว่าผู้นำเข้ามิได้ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระภายในกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 โดยเริ่มคิดเงินเพิ่มนับตั้งแต่วันที่ได้นำเข้าและยื่นใบขนสินค้าเพื่อนำสินค้าเข้าเก็บ

ไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนอันเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า จึงคำนวณแล้วผู้นำเข้าจะต้องรับภาระในภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับเป็นเงินจำนวนมาก

ผู้ศึกษาจึงเห็นว่ากฎหมายไม่มีความชัดเจนในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ทั้งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 125 ที่ได้วางหลักไว้ในกรณีสินค้าที่มีการสูญหายนั้นถ้าไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือว่าสินค้าที่สูญหายนั้นยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากรและในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้บัญญัติไว้ถึงกรณีการสูญหาย ทำให้ไม่มีความชัดเจนที่ว่า หากสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ถือว่าการสูญหายนั้นถือเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่ และผู้นำเข้าจะต้องมีความรับผิดชอบในการเสียอากรขาเข้า และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีสินค้าสูญหายดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งการพิจารณาเหตุอันสมควรข้างต้น มีผลต่อการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นกฎหมายหมายอื่นตามนัยของมาตรา 126 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 หากผู้นำเข้าได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เห็นสมควรว่าผู้นำเข้าก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน ผู้ศึกษาจึงเห็นควรว่า จะต้องมีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวเพื่อให้เกิดความมั่นใจแก่ผู้ประกอบการที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศไทย

และเมื่อได้พิจารณาเกี่ยวกับประเด็นการสูญหายจากกรณีการมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบเปรียบเทียบกับกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยธรรมชาติ พบว่าจุดความรับผิดชอบนั้นแตกต่างกัน ถ้าเป็นกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติจุดความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อต้องชำระอากรขาเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้า กล่าวคือ ความรับผิดชอบตั้งแต่ผู้นำเข้าสำเร็จ มิใช่เวลาที่พบถึงการสูญหาย แต่การสูญหายกรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบนั้น จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการพบถึงความสูญหาย ไม่ว่าจะตรวจพบโดยการที่ผู้ประกอบการตรวจนับสินค้าและปรากฏว่าสินค้าและวัตถุดิบขาดจากบัญชี การออกตรวจปฏิบัติการของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตามมาตรา 88/3 หรือการตรวจสอบบัญชีและเอกสารตามหมายเรียกตามมาตรา 78/3 (5) ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีการมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบนั้น มีกรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะว่าเป็นการขาย ตามมาตรา 77/1(8)(จ) ประกอบกับมีกฎกระทรวงฉบับที่ 188 พ.ศ.2534 วางหลักในเรื่องของการเสียภาษีเป็นแนวทางที่ชัดเจนแก่ผู้ประกอบการในการวางแผนในการเสียภาษี ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการบัญญัติลักษณะค่านิยามของการสูญหายโดยธรรมชาติและกรณีการสูญหายในกรณีดังกล่าว โดยบัญญัติให้ครอบคลุมถึงกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เพื่อความชัดเจนสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า

4.1.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

กรณีภาษีสรรพสามิต การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยทั่วไปแล้วเป็นอำนาจหน้าที่โดยตรงของกรมสรรพสามิต แต่เนื่องจากกรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐในสังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลและจัดเก็บภาษีศุลกากรจากสินค้านำเข้า ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้า หากมีการกำหนดให้กรมศุลกากรเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในขั้นตอนเดียวกับการทำพิธีการศุลกากร และจัดเก็บภาษีศุลกากร ก็จะเป็นการอำนวยความสะดวกและลดขั้นตอนการปฏิบัติของผู้นำเข้า โดยไม่ต้องทำพิธีการสินค้านำเข้าและเสียภาษีศุลกากรกับกรมศุลกากร แล้วจึงมายื่นแบบรายการภาษี และชำระภาษีกับกรมสรรพสามิตอีกครั้ง พระราชบัญญัติสรรพสามิตจึงให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้าเพื่อกรมสรรพสามิตได้โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 28

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตในการนำเข้าคือผู้นำเข้า โดยภาษีสรรพสามิตได้จัดเก็บภาษีจากของหรือสินค้าที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่นำเข้าและสามารถสูญหายได้โดยธรรมชาติ จะเป็นลักษณะของการสูญหายที่มีปริมาณที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การระเหย ซึ่งสินค้าที่สูญหายโดยธรรมชาติได้ที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดสรรพสามิต เช่น สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม สุรา น้ำหอม เป็นต้น

จากการศึกษาข้างต้น หากเป็นกรณีที่ผู้นำเข้าได้นำสินค้าเข้าและเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักรและพบว่าสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นได้สูญหายโดยธรรมชาติ ผู้ศึกษาพบว่าจากบทบัญญัติมาตรา 21(2) ความรับผิดชอบของผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจากกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เกิดขึ้นตั้งแต่ขณะนำเข้าสำเร็จตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร แม้ว่าจะมีการตรวจพบภายหลังว่าเกิดการสูญหายขึ้นในระหว่างสินค้าเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน จะเห็นได้ว่าขณะที่สินค้าเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเนื่องจากเป็นสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีดังกล่าวเมื่อมีการพบว่าสินค้านำเข้าดังกล่าวสูญหายจึงมิใช่เป็นส่งออกนอกราชอาณาจักรแต่ให้ถือว่ามีการบริโภคในประเทศ ซึ่งผู้นำเข้ามีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตั้งแต่วันที่นำเข้าสำเร็จ มิใช่วันที่พบความสูญหาย ระยะเวลาที่สินค้าเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนและมีได้มีการชำระภาษีเป็นเพียงการชะลอการชำระภาษีเท่านั้น เมื่อความรับผิดชอบเกิดตั้งแต่นำเข้าสำเร็จ ผู้นำเข้าจึงมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี และชำระเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม

เมื่อพิจารณาการสูญหายโดยธรรมชาติของสินค้านั้น การสูญหายโดยธรรมชาติอาจจะเกิดจากกระบวนการผลิตสินค้า หรือแม้กระทั่งสินค้าที่ได้ทำการผลิตเรียบร้อยแล้วก็อาจเกิดการสูญหายได้เช่นกัน ซึ่งสามารถเกิดขึ้นกับสินค้าที่ต้องภาษีสรรพสามิต มักพบการสูญหายในสินค้าที่เป็นของเหลวสามารถระเหยได้

เช่น น้ำมันปิโตรเลียมและแอลกอฮอล์ สุรา เช่นตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 มีการสูญหายของหัวน้ำเชื้อสุราขณะที่หมักบ่มในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิต ซึ่งตามคำพิพากษาฎีกาข้างต้น การระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นการระเหยตามอัตราปกติของสภาพอากาศในประเทศไทย และอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุราที่เก็บบ่ม โดยอนุมัติให้ใช้อัตราการสูญเสียร้อยละ 12.7 ต่อปี แม้จะหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุรากรมศุลกากรมิได้มีการยอมรับอัตราการสูญหายดังกล่าว โดยเห็นว่าหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียดังกล่าวนั้นได้ออกให้โดยเป็นการพิจารณาเกณฑ์การสูญเสียของน้ำสุราเฉพาะรายเท่านั้น มิใช่หลักเกณฑ์ที่ใช้แก่ผู้ประกอบการทั่วไป จึงไม่อาจนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้แก่กรณีของผู้ประกอบการรายอื่นได้ เมื่อพิจารณาบทกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มิได้มีบทบัญญัติในการใช้ดุลพินิจหรือบทบังคับให้ต้องบังคับตามหรือยอมรับความคิดเห็นจากหน่วยงานอื่น เช่น กรมสรรพสามิต จึงเป็นกรณีที่หน่วยงานของรัฐมีความเห็นที่แตกต่างกันและไม่มีข้อยุติ อีกทั้งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 เอง ก็มิได้มีการบัญญัติถึงกรณีสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติไว้อย่างชัดเจน แต่สินค้าที่ระบุในพิกัดอัตราสรรพสามิตนั้นมีหลายประเภทที่สามารถสูญหายโดยธรรมชาติ เช่น การระเหยที่เกิดจากของเหลวเช่น สุราน้ำมัน น้ำหอม เครื่องดื่ม แต่มิได้มีคำนิยามเกี่ยวกับการสูญหาย และวิธีการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าสูญหายไว้ และผู้ศึกษาเห็นว่าเมื่ออธิบดีกรมสรรพสามิตได้มีการออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญหาย แต่หนังสือดังกล่าวก็เป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติเท่านั้นที่ออกให้บริษัทซึ่งได้ขอทราบผลการพิจารณาเกณฑ์การสูญเสียของน้ำสุราของบริษัทผู้ขอ แต่หนังสือดังกล่าวมิได้มีผลบังคับเป็นกฎหมายต่อผู้ประกอบการรายอื่น ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการรายอื่นอาจต้องรับภาระในการเสียภาษีสรรพสามิตเนื่องจากสินค้าที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเกิดการสูญหายโดยธรรมชาติ โดยมิได้รับยกเว้นภาษีตามสิทธิประโยชน์ เนื่องจากกฎหมายถือว่าการนำของเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้นเป็นเพียงการชะลอการเสียภาษีเท่านั้น เมื่อไม่มีการส่งสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักร ผู้นำเข้าจึงต้องรับภาระในการเสียภาษีซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อนำสินค้าเข้าสำเร็จอันเป็นเวลาเดียวกับความรับผิดชอบที่จะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้า ตามบทบัญญัติมาตรา 21(2) แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 และเมื่อพบความสูญหายหลังจากที่พ้นกำหนดระยะเวลาในการยื่นเสียภาษีแล้ว จึงทำให้ผู้นำเข้าต้องรับภาระในการเสียเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเนื่องจากมิได้ยื่นเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้

4.1.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องระหว่างการเก็บอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ

หลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บนมีอยู่ว่า เมื่อมีการนำเข้าสินค้าและนำไปเก็บหรือผลิตใน คลัง ส ิน ค ้า ทัณฑ์บน เพื่อส่งออกไม่มีการบริโภคในประเทศไทย จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ไม่ว่าจะนำเข้าดังกล่าวจะเป็น การนำเข้ามาเพื่อขายในร้านค้าปลอดอากรโดยขายให้แก่ผู้โดยสารที่เดินทางไปต่างประเทศ หรือนำเข้าวัตถุดิบ มาผลิตเพื่อส่งออก ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิม หรือได้ทำการผลิต บรรจุ หรือประกอบแล้วก็ตาม แต่หากนำ สินค้าดังกล่าวมาบริโภคในประเทศไทย ผู้นำเข้าจะไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าซึ่งความรับผิดชอบในการชำระอากร เกิดขึ้นตั้งแต่ขณะนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 โดยในการคำนวณจะ คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลานำเข้าสำเร็จ ไม่ได้ คำนวณจากสภาพของขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ใน เวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยสรุปก็คือการนำเข้าวัตถุดิบหรือของใด ๆ มี วัตถุประสงค์มิได้ใช้บริโภคในประเทศไทย ผู้นำเข้าสามารถเลือกใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เป็นการลดต้นทุนของสินค้าส่งออกให้ต่ำลง

เมื่อพิจารณาจากปัญหาการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีของที่เก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ จากหัวข้อที่ 4.1.1 ผู้ศึกษาพบว่า ไม่ว่าจะ เป็นพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่มีความชัดเจน ในการพิจารณาเกี่ยวกับของที่สูญหายโดยธรรมชาติ ไม่มีการให้คำนิยามจำกัดความของคำว่าของสูญหาย และ ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดเจนว่าของที่สูญหายโดยธรรมชาติจะได้รับยกเว้นภาษีหรือไม่ เป็นอันส่งผลต่อ ลักษณะการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บน เนื่องจากคลังสินค้าทัณฑ์บนมีวัตถุประสงค์ที่จะ ยกเว้นภาษีให้แก่ผู้นำเข้า ซึ่งตามบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวมิได้บัญญัติให้สอดคล้องกับการให้สิทธิประโยชน์ ในการยกเว้นภาษี เพราะหากกรณีของที่สูญหายโดยธรรมชาติ มิใช่เหตุสมควรที่จะได้รับยกเว้นอากร ผู้นำเข้าก็ ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ใดๆ จากสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนและยังคงต้องรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับและ เงินเพิ่มอีกเป็นจำนวนมาก

4.2 แนวทางการปรับปรุงกฎหมาย

ปัญหาของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ใน การเสียภาษีจากการพิจารณาของที่สูญหายโดยธรรมชาติ ซึ่งบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวยังไม่มี ความชัดเจนแน่นอนเพียงพอที่ผู้ศึกษาได้เขียนไว้ในหัวข้อ 4.1 ผู้เขียนได้พิจารณาหลักเกณฑ์ของการสูญหาย พิจารณาพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 และกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหา โดยผู้ศึกษาขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังนี้

4.2.1 การปรับปรุงแก้ไขบทกฎหมายในการพิจารณากรณีของสุญหายให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

4.2.1.1 แนวทางการแก้ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

จากปัญหาข้อที่ 4.1.1.1 ที่ได้วิเคราะห์ถึงความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ในการพิจารณาของสุญหายตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2549 มาตรา 95 พบว่าพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ได้มีการแก้ไขในกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติไว้แล้ว เป็นการแก้บทบัญญัติกฎหมายให้มีความยืดหยุ่นมากยิ่งขึ้น โดยแก้ไขใหม่เป็น มาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 วางหลักไว้ว่า หากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสุญหาย ถ้าเป็นการสุญหายที่มีเหตุอันสมควรจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ผู้นำเข้าไม่ต้องชำระภาษี แต่อย่างไรก็ตาม คำว่า “เหตุอันสมควร” ยังคงต้องได้รับการวินิจฉัยโดยการใช้ดุลพินิจว่ากรณีใดบ้างถือเป็นเหตุอันสมควร และกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาตินั้นถือว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ พบว่ายังไม่มีกรณีเกี่ยวกับคำนิยามหรือหลักเกณฑ์ในของที่สุญหายอันจะถือว่ามีเหตุสมควรที่การได้รับยกเว้นภาษี อีกทั้งกรณีของสุญหายไว้ในมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 บัญญัติว่า ในกรณีที่ปรากฏว่าของในคลังสินค้าทัณฑ์บน มีปริมาณแตกต่างจากที่ผู้ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในเวลานำของนั้นเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าว แปลความได้ว่า หากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสุญหายโดยมีเหตุอันสมควร ถือว่าของนั้นได้ผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว แต่ถ้าไม่มีเหตุอันสมควรก็ยังคงต้องรับผิดชอบในการเสียอากร เมื่อผู้เขียนวิเคราะห์แล้วเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ไม่มีความชัดเจนซึ่งคำว่า “เหตุอันสมควร” มิได้มีการบัญญัติให้คำนิยามคำดังกล่าวไว้ ผู้เขียนจึงขอทำการเสนอให้มีการบัญญัติคำนิยามโดยชัดเจนของคำว่า เหตุอันสมควร ตามมาตรา 125 เพื่อแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนดังกล่าว ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางการบัญญัติกฎหมาย เกี่ยวกับลักษณะของเหตุอันสมควร ดังนี้

มาตรา... เหตุอันสมควร หมายถึง เหตุที่เกิดขึ้นโดยมิอาจควบคุมได้หรือได้ใช้ความระมัดระวังเพียงพอแล้วแต่ไม่สามารถป้องกันผลที่จะเกิดขึ้นได้ และให้หมายรวมถึง กรณีมีการสุญหาย ซึ่งพิสูจน์ได้ว่าเกิดจากกระบวนการผลิต หรือสภาพแห่งของนั้น เว้นถึงอย่างไรความเสียหายนั้นย่อมจะเกิดขึ้นได้อยู่แน่นอน

จากการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในกรณีนิยามของคำว่าเหตุสมควร ผู้เขียนขอเสนอให้กรณีการสุญหายโดยธรรมชาตินั้นถือเป็นเหตุอันสมควรที่ ผู้นำเข้าควรได้รับยกเว้นค่าอากร เนื่องจากเป็นการเกิดขึ้นซึ่งมิอาจควบคุมได้ โดยจำกัดการสุญหายให้อยู่ในอัตราที่ยอมรับได้ถ้าหากเป็นการผลิต แต่ถ้าเป็นกรณีสุญหายจากเหตุอื่น เช่น เหตุภัยธรรมชาติ ก็ขอเสนอให้มีการออกหลักเกณฑ์การในการพิจารณายกเว้นอากรให้แก่ของ

ที่สูญหาย ตามเหตุที่พิจารณาแล้วว่าเป็นเหตุที่เกิดจากความระมัดระวังเพียงพอที่ไม่สามารถป้องกันผลที่จะเกิดขึ้นได้

อีกทั้งการพิจารณาคำว่าสูญหาย ผู้ศึกษาขอเสนอให้มีการเพิ่มเติมคำว่า “ของสูญหาย” ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร ดังนี้

ของสูญหาย หมายถึง ของที่ลื่นไถล หดไป ด้วยเหตุต่าง ๆ ซึ่งอาจเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ อันมิได้เกิดจากการกระทำโดยจงใจ

ตามตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 เป็นการสูญหายโดยธรรมชาติที่เกิดจากการผลิตสุรา ซึ่งการระเหยอยู่ในอัตราที่ยอมรับได้ และเป็นอัตราการระเหยโดยปกติ แต่เนื่องจากไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนในการบังคับใช้ ทำให้ผู้นำเข้าไม่ได้สิทธิในการยกเว้นภาษี ส่งผลให้ผู้ประกอบการย้ายฐานการผลิตไปตั้งที่ประเทศอื่น ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนวทางข้างต้นเกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจนยิ่งขึ้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจแก่ผู้ประกอบการ

และตามมาตรา 125 นั้น คำว่า “เหตุอันสมควร” จะถือว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับดุลพินิจผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจดังกล่าว โดยจัดให้มีระเบียบในการใช้ดุลพินิจดังกล่าว กำหนดว่าการใช้ดุลพินิจนั้นจะต้องมีผู้ลงความคิดเห็นร่วมกัน และมีตัวแทนจากหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการใช้ดุลพินิจ คือตัวแทนจาก กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร เพื่อมีความเห็นและมีแนวทางในการปฏิบัติไปในทิศทางเดียวกัน และเกิดความมั่นใจแก่ผู้ประกอบการว่ากรณีใดที่เป็นเหตุอันสมควรที่ได้รับยกเว้นภาษี

4.2.1.2 แนวทางการแก้ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากปัญหา ผู้นำเข้าต้องรับผิดชอบการนำเข้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า เนื่องจากไม่ถือเป็นการส่งออก และมีใช้การนำเข้าตามมาตรา 77/1(12) แต่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในประเทศ ผู้ศึกษาเห็นว่า การสูญหายโดยธรรมชาติ มีควรรตีความให้เป็นลักษณะของการขายสินค้า เนื่องจากการสูญหายโดยธรรมชาติ เพราะผู้นำเข้าไม่รู้หรือจงใจในการหายไปของสินค้านั้น หรือในกรณีที่เจ้าของสินค้านั้นมีโอกาสมายไป แต่ไม่สามารถป้องกันการสูญหายนั้นได้ เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การสูญหายอันเกิดจากกระบวนการผลิต กรมสรรพสามิตเองซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีอากรอื่น ๆ ที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ยังยอมรับว่าการระเหยของน้ำสุราเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้มีการกำหนดลักษณะนิยามของการสูญหายโดยธรรมชาติให้ชัดเจน มิให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการตีความว่าเป็นขายสินค้า โดยกำหนดค่านิยามของคำว่า “สูญหาย” เป็นอย่างไร

และการสูญหายโดยธรรมชาติมีกรณีใดบ้าง ไม่ว่าจะเป็นการระเหย การละลาย ภัยธรรมชาติต่าง ๆ ให้มีการกำหนดประเภทสินค้าที่สามารถสูญหายได้โดยธรรมชาติ เช่น การระเหยของสุรา น้ำมัน การละลายของน้ำตาล การสูญหายของสินค้าที่เกิดจากอุทกภัย อันมิได้เกิดจากความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของผู้นำเข้า ซึ่งผู้ศึกษาจะของแนะนำให้มีการวางหลักค่านิยมในคำว่า “สูญหาย” ดังต่อไปนี้

สูญหาย หมายถึง สินค้าที่สิ้นไป หมดไป ด้วยเหตุต่าง ๆ ซึ่งอาจเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ อันมิได้เกิดจากการกระทำโดยจงใจ

อีกทั้งควรมีมาตรการกำหนดสำหรับสินค้าที่สูญหายโดยธรรมชาติ ให้มีมาตรการหรือข้อกำหนดวิธีการ หลักเกณฑ์ ในการเก็บรักษา บรรจุ ที่เป็นมาตรฐานที่สามารถใช้เป็นแนวทางได้ทั้งในด้านภาษีศุลกากร สรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ในการผลิตสุรา ควรมีหลักเกณฑ์ในการผลิต วิธีการเก็บรักษา และอัตราที่ยอมรับได้จากการระเหย เพื่อป้องกันควบคุมให้ผู้นำเข้า ผลิตไปตามมาตรฐาน ที่กฎหมายยอมรับได้

และเมื่อมีการกำหนดค่านิยมของคำว่าสูญหายแล้วนั้น ก็ให้มีการกำหนดว่าเหตุใดบ้าง ถือว่าเป็นเหตุอันสมควร ที่ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นภาษี เช่น มีการกำหนดว่า หากมีการสูญหายเกิดขึ้นโดยธรรมชาติ หรือการสูญหายโดยมิได้เกิดจากการจงใจหรือประมาทเลินเล่อของผู้นำเข้า ให้ถือว่าสินค้าที่สูญหายนั้นมีเหตุอันสมควร ได้ผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว หรือเป็นเหตุสมควรที่ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนของปัญหาดังกล่าว โดยผู้ศึกษาขอเสนอให้มีการเพิ่มบทบัญญัติมาตราในกรณีดังกล่าว ดังนี้

มาตรา... ให้ยกเว้นภาษีสำหรับกรณีที่ปรากฏว่าสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน มีปริมาณแตกต่างจากผู้ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ในเวลานำสินค้านั้นเข้าเก็บโดยมิเหตุผลอันสมควร

การพิจารณาเหตุผลอันสมควรตามวรรคแรก ให้หมายถึง เหตุที่เกิดขึ้นโดยมิอาจควบคุมได้หรือได้ใช้ความระมัดระวังเพียงพอแล้วแต่ไม่สามารถป้องกันผลที่จะเกิดขึ้นได้ และให้หมายรวมถึง กรณีมีการสูญหายซึ่งพิสูจน์ได้ว่าเกิดจากกระบวนการผลิต หรือสภาพแห่งสินค้านั้น เว้นถึงอย่างไรความเสียหายนั้นย่อมจะเกิดขึ้นได้อยู่นั่นเอง

การแก้ไขเพิ่มเติมบทค่านิยมและบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่า เป็นการแก้ไขให้การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้มีหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับการเสียอากรนำเข้า เพื่อให้เกิดความชัดเจนต่อผู้ประกอบการได้

4.2.1.3 แนวทางการแก้ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

จากปัญหาข้อที่ 4.1.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เมื่อวิเคราะห์เรื่องการสูญหาย จะเห็นได้

ว่าการสูญหายโดยธรรมชาติอาจจะเกิดจากกระบวนการผลิตสินค้า หรือแม้กระทั่งสินค้าที่ได้ทำการผลิตเรียบร้อยแล้วก็อาจเกิดการสูญหายได้เช่นกัน ซึ่งสามารถเกิดขึ้นกับสินค้าที่ต้องอาศัยสรรพสามิต มักพบการสูญหายในของที่เป็นของเหลวสามารถระเหยได้ เช่น น้ำมันปิโตรเลียมและแอลกอฮอล์ น้ำหอม น้ำหวาน สุรา เช่น ตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 มีการสูญหายของหัวน้ำเชื้อสุราขณะที่หมักบ่มในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิต และอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียน้ำสุราที่เก็บบ่ม โดยอนุมัติให้ใช้อัตราการสูญเสยร้อยละ 12.7 ต่อปี แม้จะหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียน้ำสุรา กรมศุลกากรมิได้มีการยอมรับอัตราการสูญหายดังกล่าว โดยเห็นว่าหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียดังกล่าวนั้นได้ออกให้โดยเป็นการพิจารณาเกณฑ์การสูญเสียน้ำสุราเฉพาะรายเท่านั้น จึงเป็นกรณีที่หน่วยงานของรัฐมีความเห็นที่แตกต่างกันและไม่มีข้อยุติ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนวทางคือ ให้มีการตั้งกรรมการในแต่ละหน่วยงาน ไม่ว่าจะเป็กรมศุลกากร กรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต เพื่อพิจารณาลงมติ ในเรื่องของการยกเว้นภาษีและเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อมีความเห็นและมีแนวทางในการปฏิบัติไปในทิศทางเดียวกัน ผู้ศึกษาเห็นว่าจากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 เกิดความไม่ชัดเจนในการปฏิบัติของหน่วยงานของรัฐต่อผู้นำเข้า เนื่องจากในกรณีเดียวกันคือการระเหยโดยธรรมชาติ แต่หน่วยงานต่าง ๆ มีความเห็นที่แตกต่างกัน จึงขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ปัญหาข้างต้น

อีกทั้งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 เอง ก็มีได้มีการบัญญัติถึงกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติไว้อย่างชัดเจน แต่สินค้าที่ระบุในพิกัดอัตราสรรพสามิตนั้นมีหลายประเภทที่สามารถสูญหายโดยธรรมชาติ จากปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่าการศึกษาการสูญหายโดยธรรมชาติ เกิดจากการให้ความเห็นหรือการใช้ดุลพินิจของอธิบดีแห่งกรมนั้น ๆ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ ควรมีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาเรื่องการสูญหายที่สามารถบังคับใช้ได้ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าให้สอดคล้องกัน โดยให้มีการบัญญัติถึงคำนิยามของการสูญหาย และผลทางภาษีของการสูญหาย ดังนี้

มาตรา... สินค้าสูญหาย หมายถึง สินค้าที่สิ้นไป หมดไป ด้วยเหตุต่าง ๆ ซึ่งเป็นการสูญหายโดยธรรมชาติ อันมิได้เกิดจากการกระทำโดยจงใจ

มาตรา...ให้ยกเว้นภาษีสำหรับกรณีที่ปรากฏว่าสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน มีปริมาณแตกต่างจากที่ผู้ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ในเวลาที่นำสินค้านั้นเข้าเก็บโดยมีเหตุผลอันสมควร

การพิจารณาเหตุผลอันสมควรตามวรรคแรก ให้หมายถึง เหตุที่เกิดขึ้นโดยมิอาจควบคุมได้หรือได้ใช้ความระมัดระวังเพียงพอแล้วแต่ไม่สามารถป้องกันผลที่จะเกิดขึ้นได้ และให้หมายรวมถึง กรณีมีการสูญหายซึ่งพิสูจน์ได้ว่าเกิดจากกระบวนการผลิต หรือสภาพแห่งสินค้านั้น เว้นถึงอย่างไรความเสียหายนั้นย่อมจะเกิดขึ้นได้อยู่แน่นอน

4.2.2 แนวทางการแก้ปัญหาไม่สอดคล้องระหว่างการเก็บอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสุญหายโดยธรรมชาติ

ปัญหาเรื่องสิทธิประโยชน์มุ่งวัตถุประสงค์ให้ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นภาษี โดยหลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น คือ เมื่อมีการนำเข้าสินค้าและนำไปเก็บหรือผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออก ไม่มีการบริโภคในประเทศไทย จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ไม่ว่าจะการนำเข้าดังกล่าวจะเป็นการนำเข้ามาเพื่อขายในร้านค้าปลอดอากรโดยขายให้แก่ผู้โดยสารที่เดินทางไปต่างประเทศ หรือนำเข้าวัตถุดิบมาผลิตเพื่อส่งออก ไม่ว่าจะส่งออกในสภาพเดิม หรือได้ทำการผลิต บรรจุ หรือประกอบแล้วก็ตาม แต่หากนำสินค้านำเข้าดังกล่าวมาบริโภคในประเทศไทย ผู้นำเข้าจะไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าซึ่งความรับผิดชอบในการชำระอากร เกิดขึ้นตั้งแต่ขณะนำเข้าสำเร็จ ตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 โดยในการคำนวณจะคำนวณตามสภาพแห่งของ ราคา ศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลานำเข้าสำเร็จ ไม่ได้คำนวณจากสภาพของขณะนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยสรุปก็คือการนำเข้าวัตถุดิบหรือของใด ๆ มีวัตถุประสงค์มิได้ใช้บริโภคในประเทศไทย ผู้นำเข้าสามารถเลือกใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เป็นการลดต้นทุนของสินค้าส่งออกให้ต่ำลง

แต่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 และภาษีมูลค่าเพิ่ม แห่งประมวลรัษฎากร มุ่งวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีแก่ผู้นำเข้า หากการนำเข้าของเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนและไม่มีการส่งออกนอกราชอาณาจักร ก็จะต้องนำของดังกล่าวนั้นผ่านพิธีการศุลกากรก่อน กล่าวคือจะต้องมีการชำระภาษีนำเข้า ซึ่งหากของดังกล่าวมีได้นำออกนอกราชอาณาจักรและมีได้นำเข้าในราชอาณาจักร แต่เป็นกรณีของนั้นสุญหายขณะเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งการสุญหายนั้นมิได้เกิดจากความจงใจ แต่เป็นเหตุที่เกิดโดยธรรมชาติ ที่ผู้นำเข้าไม่อาจควบคุมได้ แต่หากกฎหมายนั้นถือว่ากรณีของสุญหายไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควรที่จะได้รับยกเว้นภาษี ผู้นำเข้าก็มีความรับผิดชอบที่จะต้องชำระภาษี แม้ว่า การเกิดเหตุดังกล่าวจะอยู่ในลักษณะของสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน จึงเกิดความไม่ชัดเจนแก่ผู้นำเข้าที่จะใช้สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน ว่าท้ายที่สุดแล้วจะได้รับยกเว้นภาษีตามสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนหรือไม่ ผู้ศึกษาจึงทำการเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังนี้

1. ควรมีมาตรการบังคับโดยกำหนดให้ผู้นำเข้า ที่ได้นำของเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะเพื่อการผลิตหรือไม่ ที่มีวัตถุประสงค์ส่งออกนอกราชอาณาจักรจัดทำวิธีการผลิต วิธีการบรรจุและรายงานต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับวิธีการเก็บหรือการผลิตสินค้านำเข้าดังกล่าว อันเป็นการแสดงให้เห็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวได้ และหากเป็นการผลิต เช่น การผลิตสุรา ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบการผลิตและให้หน่วยงานของรัฐ

ที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษีนำเข้าทั้งหมด ออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญหายเนื่องจากการผลิต เพื่อให้การผลิตอยู่ในความรับรู้ของหน่วยงานของรัฐ และหน่วยงานของรัฐจะต้องมีมาตรการที่ยอมรับการสูญหายจากหลักเกณฑ์ที่ผู้นำเข้าได้ปฏิบัติอย่างถูกต้อง เพื่อให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้นำเข้า

2. ผู้ศึกษาขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหากรณีกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ควรมีการบัญญัติบทกฎหมายให้ชัดเจนในทุกกรณีที่เกิดขึ้นได้จากการนำของเข้าเก็บหรือผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อสนับสนุนผู้นำเข้า และให้ไปตามสิทธิประโยชน์ที่ควรได้รับอย่างแท้จริง เช่น การกำหนดเกี่ยวกับอัตราภาษีหรือการยกเว้นภาษีในการสูญหายโดยธรรมชาติอันเนื่องมาจากการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้การบัญญัติจะต้องสอดคล้องกับวิธีการดำเนินการผลิตและสิทธิประโยชน์อย่างแท้จริง

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเกิดการสูญหายโดยธรรมชาติ ไม่ได้รัยบกเว้นอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2569 เมื่อการระเหยโดยธรรมชาติมิใช่การสูญหายโดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 ผู้นำเข้าจึงไม่ได้รัยบกเว้นค่าอากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ต้องรับผิดชอบในค่าภาษี โดยความรับผิดชอบตั้งแต่วันที่นำเข้าสำเร็จ มีใช้วันที่พบว่ามีการสูญหายหรือมีการนำของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้นำเข้าจึงต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยในวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยผู้นำเข้ามีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานกรมศุลกากร พร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่ง ป.รัษฎากร และถือว่าวันดังกล่าวเป็นวันที่ผู้นำเข้ายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อผู้นำเข้าไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา ตั้งแต่วันที่นำเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอันเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า เห็นได้ว่าผู้นำเข้าจะต้องชำระค่าภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก จากการตรวจพบว่าของนั้นมีสูญหาย เมื่อพิจารณาแล้วพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ขาดหลักความยืดหยุ่น ทำให้ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการไม่สามารถที่จะเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเนื่องจากกฎหมายไม่เอื้อต่อการประกอบกิจการ อันเป็นผลให้ผู้ประกอบการรายดังกล่าวย้ายฐานการผลิตไปที่ประเทศอื่น ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีดังกล่าวพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ขาดความยืดหยุ่นทางกฎหมาย ไม่มีการบัญญัติถึงความสูญหายหรือวิธีการใดเพื่อบังคับใช้แก่กรณีของที่สูญหายโดยธรรมชาติ อันเป็นการคุ้มครองผู้นำเข้าและสนับสนุนให้ผู้นำเข้าประกอบกิจการในประเทศไทย

จากกรณีดังกล่าว หากพิจารณาวิเคราะห์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นกฎหมายที่บัญญัติแก้ไขใหม่จากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 พบว่ากฎหมายไม่มีความยืดหยุ่นไม่เอื้อต่อผู้นำเข้าที่ได้ประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทย จึงได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับกรณีของสูญหายไว้ในมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 บัญญัติว่า ในกรณีที่ปรากฏว่าของในคลังสินค้าทัณฑ์บน มีปริมาณแตกต่างจากที่ผู้ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในเวลาที่นำของนั้นเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าว มีการแก้ไขเพื่อให้กฎหมายมีความยืดหยุ่นมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ หากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยมีเหตุอันสมควร ถือว่าของนั้นได้ผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว แต่ถ้าไม่มีเหตุอันสมควรก็ยังคงต้องรับผิดชอบในการเสีย

อากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อผู้ศึกษาวิเคราะห์แล้วเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ไม่มีความชัดเจน ซึ่งคำว่า “เหตุอันสมควร” มิได้มีการบัญญัติให้คำนิยามคำดังกล่าวไว้ อีกทั้งการพิจารณาว่าเป็นเหตุสมควรหรือไม่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจในการพิจารณา โดยกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนหากมีการสูญหายโดยธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นการระเหยหรือลักษณะอื่นเช่นการละลาย กรณีใดที่จะถือว่ามีเหตุอันสมควร อันส่งผลให้ผู้นำเข้าขาดความมั่นใจ ไม่กล้าที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศเนื่องจากกฎหมายไม่มีความชัดเจนเพียงพอ ถ้าหากพิจารณาแล้วว่ากรณีของที่สูญหายโดยธรรมชาติมิใช่เหตุอันสมควร ก็จะส่งผลให้ผู้นำเข้ายังคงต้องรับผิดชอบในการเสียอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกเป็นจำนวนมาก สุดท้ายผลก็จะเหมือนกรณีเดิมตามคำพิพากษากฎีกาข้างต้น

ผู้ศึกษาเห็นว่ากฎหมายฉบับเก่าคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ขาดความยืดหยุ่นในการพิจารณาเรื่องของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยธรรมชาติ และเมื่อมีการได้แก้ไขกฎหมายเป็นพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แม้ยังมีการแก้ปัญหาการขาดความยืดหยุ่นของกฎหมายฉบับเก่า แต่ยังคงมีปัญหาความไม่ชัดเจนของมาตรา 125 ที่มีได้วางหลักเกณฑ์หรือกำหนดคำนิยามของคำว่าเหตุอันสมควร ยังคงส่งผลให้แก่ผู้ประกอบการขาดความมั่นใจที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาจากปัญหาการคำนวณอากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ จากหัวข้อที่ 4.1.1 ผู้ศึกษาพบว่า ไม่ว่าจะเป็พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่มีความชัดเจนในการพิจารณาเกี่ยวกับของที่สูญหายโดยธรรมชาติ ไม่มีการให้คำนิยามจำกัดความของคำว่าของสูญหาย และไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดเจนว่าของที่สูญหายโดยธรรมชาติจะได้รับการยกเว้นภาษีหรือไม่ เป็นอันส่งผลต่อลักษณะการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีคลังสินค้าทัณฑ์บน เนื่องจากคลังสินค้าทัณฑ์บนมีวัตถุประสงค์ที่จะยกเว้นภาษีให้แก่ผู้นำเข้า ซึ่งตามบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวมิได้บัญญัติให้สอดคล้องกับการให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษี เพราะหากกรณีของที่สูญหายโดยธรรมชาติ มิใช่เหตุสมควรที่จะได้รับการยกเว้นอากร ผู้นำเข้าก็มิได้รับสิทธิประโยชน์ใดๆ จากสิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บนและยังคงต้องรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกเป็นจำนวนมาก

5.2 ข้อเสนอแนะ

ปัญหาของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติ เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีจากการพิจารณาของที่สูญหายโดยธรรมชาติ ซึ่งบทบัญญัติเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนเพียงพอ นอกจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้วยังคงมีกรณีเกี่ยวกับการรับฟังความเห็นกันของ

หน่วยงานของรัฐที่มีความเห็นขัดกันในการพิจารณาในเรื่องการสูญหาย ผู้เขียนจึงได้เสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

จากปัญหาข้อที่ 4.1.1.1 เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ในการพิจารณาของสูญหายตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 พบว่ายังไม่มีการบัญญัติเกี่ยวกับคำนิยามหรือหลักเกณฑ์ในของที่สูญหายอันจะถือว่าเป็นเหตุสมควรที่การได้รับยกเว้นภาษี อีกทั้งกรณีของสูญหายไว้ในมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 บัญญัติว่า ในกรณีที่ปรากฏว่าของในคลังสินค้าทัณฑ์บน มีปริมาณแตกต่างจากที่ผู้ได้รับใบอนุญาตแจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากรในเวลาที่นำของนั้นเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าของตามปริมาณที่แตกต่างกันนั้นเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าว แปลความได้ว่า หากของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีการสูญหายโดยมีเหตุอันสมควร ถือว่าของนั้นได้ผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว แต่ถ้าไม่มีเหตุอันสมควรก็ยังคงต้องรับผิดชอบในการเสียอากร เมื่อผู้ศึกษาวิเคราะห์แล้วเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ไม่มีความชัดเจน ซึ่งคำว่า “เหตุอันสมควร” มิได้มีการบัญญัติให้คำนิยามคำดังกล่าวไว้ ผู้ศึกษาจึงขอทำการเสนอให้มีการบัญญัติคำนิยามโดยชัดเจนของคำว่า เหตุอันสมควร ตามมาตรา 125 เพื่อแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนดังกล่าว และขอเสนอให้กรณีการสูญหายโดยธรรมชาตินั้นเป็นเหตุอันสมควรที่ ผู้นำเข้าควรได้รับยกเว้นค่าอากร เนื่องจากเป็นการเกิดขึ้นซึ่งมีอาจควบคุมได้ โดยจำกัดการสูญหายให้อยู่ในอัตราที่ยอมรับได้ถ้าหากเป็นการผลิต แต่ถ้าเป็นกรณีสูญหายจากเหตุอื่น เช่น เหตุภัยธรรมชาติ ก็ขอเสนอให้มีการออกหลักเกณฑ์การในการพิจารณายกเว้นอากรให้แก่ของที่สูญหาย ตามเหตุที่พิจารณาแล้วว่าเป็นเหตุที่เกิดจากความระมัดระวังเพียงพอที่ไม่สามารถป้องกันผลที่จะเกิดขึ้นได้

และผู้ศึกษาขอเสนอให้มีการกำหนดลักษณะนิยามของการสูญหายโดยธรรมชาติให้ชัดเจน มิให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการตีความว่าเป็นขายสินค้า โดยกำหนดคำนิยามของคำว่า “สูญหาย” เป็นอย่างไร และการสูญหายโดยธรรมชาตินั้นมีได้บ้าง ไม่ว่าจะเป็นการระเหย การละลาย ภัยธรรมชาติต่าง ๆ ให้มีการกำหนดประเภทของที่สามารถสูญหายได้โดยธรรมชาติ เช่น การระเหยของสุรา น้ำมัน การละลายของน้ำตาล การสูญหายของสินค้าที่เกิดจากอุทกภัย อันมิได้เกิดจากความจงใจหรือประมาทเลินเล่อของผู้นำเข้า อีกทั้งควรมีมาตรการกำหนดสำหรับของที่สูญหายโดยธรรมชาติ ให้มีมาตรการหรือข้อกำหนด วิธีการ หลักเกณฑ์ ในการเก็บรักษา บรรจุ ที่เป็นมาตรฐานที่สามารถใช้เป็นแนวทางได้ทั้งในด้านภาษีศุลกากร สรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ในการผลิตสุรา ควรมีหลักเกณฑ์ในการผลิต วิธีการเก็บรักษา และอัตราที่ยอมรับได้จากการระเหย เพื่อป้องกันควบคุมให้ผู้นำเข้า ผลิตไปตามมาตรฐาน ที่กฎหมายยอมรับได้ และเมื่อมีการกำหนดคำนิยามของคำว่าสูญหายแล้วนั้น ก็ให้มีการกำหนดว่าเหตุใดบ้าง ถือว่าเป็นเหตุอันสมควร ที่ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นภาษี เช่น มีการกำหนดว่า หากมีการสูญหายเกิดขึ้นโดยธรรมชาติ หรือการสูญหายโดยมิได้เกิดจากการจงใจหรือประมาทเลินเล่อของผู้นำเข้า ให้ถือว่าของที่สูญหายนั้นมีเหตุอันสมควรได้ผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว หรือเป็นเหตุสมควรที่ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนของปัญหาดังกล่าว

จากปัญหาข้อที่ 4.1.1.3 การสูญหายโดยธรรมชาติอาจจะเกิดจากกระบวนการผลิตสินค้า หรือแม้กระทั่งสินค้าที่ได้ทำการผลิตเรียบร้อยแล้วก็อาจเกิดการสูญหายได้เช่นกัน ซึ่งสามารถเกิดขึ้นกับสินค้าที่ต้องภาษีสรรพสามิต มักพบการสูญหายในของที่เป็นของเหลวสามารถระเหยได้ เช่น น้ำมันปิโตรเลียมและแอลกอฮอล์ สุรา เช่นตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 7839-7840/2560 มีการสูญหายของหัวน้ำเชื้อสุราขณะที่หมักบ่มในคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิต และอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุราที่เก็บบ่ม โดยอนุมัติให้ใช้อัตราการสูญเสียร้อยละ 12.7 ต่อปี แม้จะหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุรา กรมศุลกากรมิได้มีการยอมรับอัตราการสูญหายดังกล่าว โดยเห็นว่าหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียดังกล่าวนี้ได้ออกให้โดยเป็นการพิจารณาเกณฑ์การสูญเสียของน้ำสุราเฉพาะรายเท่านั้น จึงเป็นกรณีที่หน่วยงานของรัฐมีความเห็นที่แตกต่างกันและไม่มีข้อยุติ อีกทั้งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ.2560 เอง ก็ได้มีการบัญญัติถึงกรณีของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนสูญหายโดยธรรมชาติไว้อย่างชัดเจน แต่สินค้าที่ระบุในพิกัดอัตราสรรพสามิตนั้นมีหลายประเภทที่สามารถสูญหายโดยธรรมชาติ จากปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่าการศึกษาการพิจารณาการสูญหายโดยธรรมชาติ เกิดจากการให้ความเห็นหรือการใช้ดุลพินิจของอธิบดีแห่งกรมนั้น ๆ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ ควรมีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาเรื่องการสูญหายที่สามารถบังคับใช้ได้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าให้สอดคล้องกัน เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน หรือควรมีบทกฎหมายที่บัญญัติให้แต่ละหน่วยงานของรัฐ พิจารณาประกาศในเรื่องเดียวกันของหน่วยงานอื่น

อีกทั้งผู้ศึกษาขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาคฎีกาที่ไม่สอดคล้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ควรมีการบัญญัติบทกฎหมายให้ชัดเจนในทุกกรณีที่เกิดขึ้นได้จากการนำของเข้าเก็บหรือผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อสนับสนุนผู้นำเข้า และให้ไปตามสิทธิประโยชน์ที่ควรได้รับอย่างแท้จริง เช่น การกำหนดเกี่ยวกับอัตราภาษีหรือการยกเว้นภาษีในการสูญหายโดยธรรมชาติอันเนื่องมาจากการผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้การบัญญัติจะต้องสอดคล้องกับวิธีการดำเนินการผลิตและสิทธิประโยชน์อย่างแท้จริง

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กฤติกา ปั่นประเสริฐ. คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. เอกสารประกอบการเรียนวิชากฎหมายศุลกากรและการค้าโลก. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กระทรวงการคลัง, กฎกระทรวง ออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2560 . ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 134 , ตอนที่ 118 ก (ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560)

กรมศุลกากร, ประกาศกรมศุลกากร (ฉบับที่ 122/2561) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับ คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป. ราชกิจจานุเบกษา ฉบับประกาศทั่วไป เล่มที่ 137, ตอนพิเศษ 131 ง (ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2563)

กรมศุลกากร, ประกาศกรมศุลกากร (ฉบับที่ 127/2561) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับ คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า. (ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2561)

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. คู่มือศึกษาภาษีอากร ภาคบริหารธุรกิจ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2563 (กรุงเทพฯ: จัดพิมพ์โดย ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2563), หน้า 264

กรมสรรพสามิต, “คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,”

ศาสตราจารย์พิเศษไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2563).

วิทยานิพนธ์

ธนพล เลิศวรกุลชัย. ความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับสินค้าสูญหาย, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

ปัฐมาภรณ์ สินทร์พ็ญ. การคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือเสียหาย, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

ออนไลน์

กรมศุลกากร. [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา : www.customs.go.th/ .[25 มกราคม 2564]

กรมศุลกากร. สิทธิประโยชน์คลังสินค้าทัณฑ์บน [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา : www.customs.go.th/ .[25 มกราคม 2564]

กรมศุลกากร. การคำนวณอากรขาเข้า [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา :

https://customs.go.th/cont_strc_faq.php? .[25 มกราคม 2564]

กรมสรรพสามิต. วิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิต [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา :

https://www.excise.go.th/KNOWLEDGE/GOODS_KNOW/BATTERY/WEBPORTAL16200031375. [30 มกราคม 2564]

กรมศุลกากร. วิธีการคำนวณภาษี [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา :

https://customs.go.th/cont_strc_faq.php?. [30 มกราคม 2564]

ภาคผนวก

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7839 – 7840/2560

ป.รัชฎากร มาตรา 78/2, 79/2, 83/8, 83/9, 89/1

พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 8, 8 ทวิ, 10ทวิ, 87, 88, 95

เมื่อโจทก์เป็นผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ความรับผิดชอบในค่าภาษีย่อมเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้า ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 ทวิ การที่โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราที่นำเข้ามาฝากเก็บไว้ในคลังสินค้า ทัณฑ์บนทั่วไป เป็นเพียงการชะลอการชำระค่าภาษีซึ่งอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 87 มาตรา 88 และ มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ที่ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของออกไป หากโจทก์นำสินค้าที่ นำเข้าดังกล่าวออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า และอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 88 วรรคสอง แต่หากโจทก์นำ สินค้าออกเพื่อบริโภคภายในประเทศ โจทก์ยังคงต้องรับผิดชอบชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 10 ทวิ กรณีนี้โจทก์นำ หัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้จากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรไทยและได้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ต่อมาโจทก์ขออนุมัติขนย้ายหัวน้ำเชื้อสุราดังกล่าวไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ และปรากฏว่าหัวน้ำเชื้อสุราขาดหายไปจากจำนวนที่เคยจดทะเบียนไว้ในใบขนสินค้าเดิมที่นำเข้าเก็บไว้ใน คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป โจทก์จึงไม่อาจนำปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปก่อนนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้าไปรวมกับปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่คงเหลืออยู่แล้วถือว่าได้ใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก อันจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 88 แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469 และแม้โจทก์จะอ้างว่าหัว น้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเกิดจากการระเหยตามธรรมชาติที่เกิดจากขั้นตอนการจัดเก็บและหมักบ่มเป็น กระบวนการผลิตสุราวิสกี้ แต่เหตุดังกล่าวไม่ใช่การสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมีอาจหลีกเลี่ยงได้ ตามมาตรา 95 ที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากรได้ โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาด หายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปดังกล่าว

กรณีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการนำเข้า โจทก์จึงต้องรับผิดชอบในการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยโจทก์มีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้า พนักงานกรมศุลกากร พร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่ง ป.รัชฎากรและถือ ว่าวันดังกล่าวเป็นวันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อโจทก์ไม่ชำระหรือนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ โจทก์จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 การที่เจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 เริ่มคิดเงินเพิ่มนับแต่วันที่ 26 กรกฎาคม 2544 วันที่ 9 สิงหาคม 2544 และวันที่ 21 สิงหาคม 2544 ซึ่งเป็นวันที่โจทก์นำเข้าและยื่นใบขนส่งสินค้าเพื่อนำของเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้า ทัณฑ์บนทั่วไปอันเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้าจึงชอบแล้ว

คดีทั้งสองสำนวนนี้ ศาลชั้นต้นสั่งให้รวมพิจารณาเป็นคดีเดียวกัน โดยให้เรียกโจทก์ทั้งสองสำนวนว่า โจทก์ เรียกจำเลยในสำนวนแรกว่า จำเลยที่ 1 และเรียกจำเลยในสำนวนที่สองว่า จำเลยที่ 2

โจทก์ฟ้องจำเลยทั้งสองสำนวนขอให้เพิกถอนหรือแก้ไขแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ออก ภาษี สรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่น ๆ) เลขที่ กค 3-3-00821, กค 3-3-00822, กค 3-3-00823 และ กค 3-3-00824 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2550 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ กอ 115/2555/ ป11/2555 (4.2) ลงวันที่ 23 มกราคม 2556 และเลขที่ ฎญ (อธ.3)/033/2556 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2556 งดหรือลดเงินเพิ่มอากรขาเข้าจำนวน 6,431,346.68 บาท และเงินเพิ่มที่จะเกิดขึ้นต่อไปในอนาคตสำหรับเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัดว่า กบงดหรือลดเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 1,749,602 บาท

จำเลยทั้งสองให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ในสำนวนที่ 1 และแก้ไขแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ออก ภาษี สรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่น ๆ) เลขที่ กค 3-3-00821 ถึง 3-3-00824 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2550 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ฎญ. (อธ .3)/033/2556 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2556 ในสำนวนที่ 2 ในส่วนเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้คำนวณเงินเพิ่มนับแต่วันที่โจทก์ ขนย้ายสินค้าหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนของบริษัทเฟรนส์กรุป จำกัด เป็นต้นไป คำขออื่นนอกจากนี้ให้ยก ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองสำนวนให้เป็นพับ

โจทก์และจำเลยที่ 2 อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันในชั้นนี้รับฟังได้ว่า เมื่อระหว่างวันที่ 31 มีนาคม 2544 ถึงวันที่ 1 มิถุนายน 2544 โจทก์นำเข้าหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้บรรจุในถังไม้ไผ่จากสหราชอาณาจักร รวม 594 ถัง ปริมาณ 112,934 ลิตร เข้ามาในราชอาณาจักรรวม 4 ใบขนและนำสินค้าดังกล่าวเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนส์กรุป จำกัด เมื่อวันที่ 26 กรกฎาคม 2544 วันที่ 9 และวันที่ 21 สิงหาคม 2544 ตามลำดับ โจทก์ขอขยายระยะเวลาเก็บสินค้าดังกล่าวไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปออกไปอีก และจะครบกำหนดระยะเวลาที่อนุมัติให้ขยายในวันที่ 10 เมษายน 2547 วันที่ 30 มีนาคม 2547 วันที่ 17 และวันที่ 30 พฤษภาคม 2547 เมื่อวันที่ 9 ตุลาคม 2546 โจทก์ได้รับอนุมัติจากจำเลยที่ 1 ให้เปิดดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าประเภทสุราวิสกี้ บริษัท สุราพร้อมดื่ม และไวน์คูลเลอร์ เพื่อส่งซื้อวัตถุดิบ (หัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้) จากต่างประเทศมาผลิตสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์เพื่อส่งออก โจทก์จึงขออนุมัติจำเลยที่ 1 ขนย้ายหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้ที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป

ของบริษัทเฟรนลี่กรุ๊ป จำกัด ไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ วันที่ 19 และวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2547 เจ้าหน้าที่ของโจทก์และเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ร่วมกันตรวจสอบปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้ที่ขอขนย้ายปรากฏว่ามีหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้คงเหลือ 69,735 ลิตรและมีหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้ขาดหายไป 43,199 ลิตร โดยมีถังไม้โอ๊กแตก 22 ถัง เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 จึงประเมินราคาและค่าภาษีอากรสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้ที่ขาดหายไปและแจ้งให้โจทก์ชำระค่าภาษีอากรเนื่องจากเป็นกรณีของในคลังสินค้ามีปริมาณน้อยกว่าที่จัดไว้ในใบขนสินค้าเมื่อนำเข้าเก็บในคลังสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2496 มาตรา 96 โจทก์อุทธรณ์การชำระค่าภาษีอ้างว่า หัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้ที่ขาดหายไปเป็นการระเหยตามธรรมชาติ จำเลยที่ 1 พิจารณาแล้วเห็นว่า กรณีดังกล่าวไม่เข้าข่ายที่จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เนื่องจากไม่ถือว่าเป็นของเสียหรือเสื่อมคุณภาพตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการยกเว้นอากรสำหรับของที่นำเข้าเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และออกหนังสือแจ้งการประเมินอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่น ๆ) ให้โจทก์ชำระอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทย และเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ รวมเป็นเงิน 24,673,296.07 บาท รายละเอียดปรากฏตามแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่น ๆ) และใบแนบบแบบแจ้งการประเมิน โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินจึงอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 และที่ 2 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองพิจารณาแล้วเห็นว่าการประเมินชอบแล้ว วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์โจทก์

ปัญหาต้องวินิจฉัยประการต่อไปตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า โจทก์ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปหรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า หัวน้ำเชื้อสุราที่โจทก์นำเข้ามาในคดีนี้ โจทก์นำเข้ามาเพื่อการเก็บบ่มตามขั้นตอนการผลิต ซึ่งโจทก์ต้องหมักบ่มต่อไปอีก 3 ปี เพื่อให้ได้อายุที่เหมาะสมตามสูตรการผลิตของโจทก์ การเก็บบ่มหัวน้ำเชื้อไว้ในถังไม้โอ๊กแล้วนำไปไว้ที่คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนลี่กรุ๊ป จำกัด เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิตสุราวิสกี้โดยโจทก์ไม่ต้องดำเนินการใดเพิ่มเติม การระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิต และส่วนที่เหลือจากการระเหยได้ถูกนำไปใช้ในการผลิตขั้นตอนสุดท้ายและส่งออกไปยังต่างประเทศตามเงื่อนไขของภาครัฐที่ต้องการส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตเพื่อส่งออก โจทก์ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า ภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทย เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ และภาษีมูลค่าเพิ่ม นั้น โจทก์มีนายสมศักดิ์ กรรมการของโจทก์ เบิกความว่าการหมักบ่มหัวน้ำเชื้อสุราโดยการเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนลี่กรุ๊ป จำกัด เป็นการระเหยตามอัตราปกติของสภาพอากาศในประเทศไทยปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเป็นการระเหยไปตามธรรมชาติซึ่งปกติเกิดขึ้นกับการผลิตสุรายุ่แล้ว กรมสรรพสามิตเองซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีอากรอื่น ๆ ที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ยังยอมรับว่าการระเหยของน้ำสุราเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติ และอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุราที่เก็บบ่มใน

ถึงไม้ไผ่ในช่วงระยะเวลาทดสอบ 4 ปี โดยอนุมัติให้ใช้อัตราการสูญเสียร้อยละ 12.7 ต่อปี อัตราการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราของโจทก์ในคดีนี้มีได้เกินไปจากหลักเกณฑ์การสูญเสียหรือการระเหยของน้ำสุราของกรมสรรพสามิต ถือได้ว่าเป็นกรณีที่โจทก์สมควรได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต ซึ่งถือเป็นกฎหมายอื่นตามนัยของมาตรา 88 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2493 ดังนั้น การที่โจทก์ปล่อยหัวน้ำเชื้อสุราออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนส์กรุ๊ป จำกัด ไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ โดยได้รับโอนมาตามจำนวนของที่นำเข้ามาหมักบ่ม ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนของบริษัทกรุ๊ป จำกัด ถือได้ว่าโจทก์ได้รับยกเว้นอากร โดยถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป ส่วนจำเลยมีนายพีรสิทธิ์ เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 เบิกความว่า คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่โจทก์นำสินค้าเข้าเก็บเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีไซค์คลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ขณะเก็บรักษาหัวน้ำเชื้อที่ขาดหายไปอยู่ ในระหว่างการเก็บรักษาไว้ที่คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปและตรวจพบก่อนนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ปริมาณหัวน้ำเชื้อที่คงเหลืออยู่ได้นำเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์ประเภทโรงผลิตสินค้า โดยยังไม่เสียภาษีและได้จัดแจ้งปริมาณไว้ตามมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แล้ว แต่ปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปในคดีนี้เป็นปริมาณที่ต้องถูกแยกมาคิดคำนวณเสียภาษี โจทก์จะอ้างมาตรา 88 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้ และการขาดหายไปดังกล่าวมิได้อยู่ในขั้นตอนการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า โจทก์จะนำปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปไปรวมกับปริมาณของที่คงเหลืออยู่แล้วนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วถือว่าได้ใช้ในการผลิตด้วยไม่ได้ ปัญหานี้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคแรก บัญญัติว่า "ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ" วรรคสอง บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น" มาตรา 87 บัญญัติว่า "เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้า และได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้พนักงานเจ้าหน้าที่จตรายการละเอียดแห่งของนั้นไว้ และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้ว ให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว" มาตรา 88 วรรคแรก บัญญัติว่า "รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้นำของดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณปริมาณที่ใช้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด "วรรคสอง บัญญัติว่า "ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออก

ปัญหาต้องวินิจฉัยประการต่อไปตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่าโจทก์ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปหรือไม่โดยโจทก์อุทธรณ์ว่าหัวน้ำเชื้อสุราที่โจทก์นำเข้ามาในคดีนี้โจทก์นำเข้ามาเพื่อการเก็บบ่มตามขั้นตอนการผลิตซึ่งโจทก์ต้องหมักบ่มต่อไปอีก 3 ปีเพื่อให้ได้อายุที่เหมาะสมตามสูตรการผลิตของโจทก์การเก็บบ่มหัวน้ำเชื้อไว้ในถังไม้โอ๊กแล้วนำไปไว้ที่คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัท เฟรนส์กรุป จำกัด เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิตสุราวิสกี้โดยโจทก์ไม่ต้องดำเนินการใดเพิ่มเติมการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิตและส่วนที่เหลือจากการระเหยได้ถูกนำไปใช้ในการผลิตขั้นตอนสุดท้ายและส่งออกไปยังต่างประเทศตามเงื่อนไขของภาครัฐที่ต้องการส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตเพื่อส่งออกโจทก์ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าภาษีสุราภาษีเพื่อมหาดไทยเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพและภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นโจทก์มีนายสมศักดิ์กรรมการของโจทก์เบิกความว่าการหมักบ่มหัวน้ำเชื้อสุราโดยการเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัท เฟรนส์กรุป จำกัด เป็นการระเหยตามอัตราปกติของสภาพอากาศในประเทศไทยปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเป็นการระเหยไปตามธรรมชาติซึ่งปกติเกิดขึ้นกับการผลิตสุรายู่แล้วกรมสรรพสามิตเองซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีอากรอื่น ๆ ที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ยังยอมรับว่าการระเหยของน้ำสุราเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติและอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกหนังสือยอมรับอัตราการสูญเสียของน้ำสุราที่เก็บบ่มในถังไม้โอ๊กในช่วงระยะเวลาทดสอบ 4 ปีโดยอนุมัติให้ใช้อัตราการสูญเสียร้อยละ 12.7 ต่อปีอัตราการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราของ-โจทก์ในคดีนี้มีได้เกินไปจากหลักเกณฑ์การสูญเสียหรือการระเหยของน้ำสุราของกรมสรรพสามิตถือได้ว่าเป็นกรณีที่โจทก์สมควรได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตซึ่งถือเป็นกฎหมายอื่นตามนัยของมาตรา 88 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2493 ดังนั้นการที่โจทก์ปล่อยหัวน้ำเชื้อสุราออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัท เฟรนส์กรุป จำกัด ไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์โดยได้รับโอนมาตามจำนวนของที่นำเข้ามาหมักบ่ม ณ คลังสินค้าทัณฑ์บนของบริษัท จำกัด ถือได้ว่าโจทก์ได้รับยกเว้นอากรโดยถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาปล่อยของออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปส่วนจำเลยมีนายพีรสิทธิ์เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 เบิกความว่าคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปที่โจทก์นำสินค้าเข้าเก็บเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิใช่คลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 8 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ขณะเก็บรักษาหัวน้ำเชื้อที่ขาดหายไปอยู่ในระหว่างการเก็บรักษาไว้ที่คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปและตรวจพบก่อนนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าปริมาณหัวน้ำเชื้อที่คงเหลืออยู่ได้นำเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์ประเภทโรงผลิตสินค้าโดยยังไม่เสียภาษีและได้จัดแจ้งปริมาณไว้ตามมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แล้วแต่ปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปในคดีนี้เป็นปริมาณที่ต้องถูกแยกมาคิดคำนวณเสียภาษีโจทก์จะอ้างมาตรา 88 วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้และการขาดหายไปดังกล่าวมิได้อยู่ในขั้นตอนการผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าโจทก์จะนำปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไป

รวมกับปริมาณของที่คงเหลืออยู่แล้วนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าแล้วถือว่าได้ใช้ในการผลิตด้วยไม่ได้ปัญหาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิวรรคแรกบัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ" วรรคสองบัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น" มาตรา 87 บัญญัติว่า "เมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าและได้ขนของขึ้นเพื่อเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดยการละเอียดแห่งของนั้นไว้และเมื่อพอใจว่าได้มีการปฏิบัติครบถ้วนตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับแล้วให้เขียนคำรับรองว่าของนั้นได้เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนถูกต้องแล้ว" มาตรา 88 วรรคแรกบัญญัติว่า "รายการละเอียดแห่งของที่ได้จัดไว้ตามมาตรา 87 ให้ใช้สำหรับประเมินอากรแก่ของนั้น แต่ในกรณีที่ได้ใช้ของดังกล่าวในการผลิตผสมประกอบบรรจุหรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนให้คำนวณปริมาณที่ใช้ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือที่อธิบดีประกาศกำหนด" วรรคสองบัญญัติว่า "ให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น" และวรรคสาม บัญญัติว่า "การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 19 ทวิ...หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด" เห็นว่า ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนย่อมเป็นไปตามมาตรา 8 มาตรา 8 ทวิ มาตรา 19 ทวิ วรรคหนึ่งและวรรคสองมาตรา 87 และมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เมื่อโจทก์เป็นผู้นำสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศ ความรับผิดชอบในค่าภาษีย่อมเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าตามมาตรา 10 ทวิ การที่โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราที่นำเข้ามาเข้าฝากเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเพรณสิทธิ์ จำกัด เป็นเพียงการชะลอการชำระค่าภาษีซึ่งอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 และมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง ที่ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของออกไปหากโจทก์นำสินค้าที่นำเข้างดออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรก็จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา 88 วรรคสอง แต่หากโจทก์นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป เพื่อใช้บริโภคภายในประเทศ โจทก์ยังคงต้องรับผิดชอบชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 10 ทวิ ซึ่งกรณีนี้โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้ 594 ถัง รวม 112,934 ลิตร จากสหราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรรวม 4 ใบ ขนสินค้าขาเข้า และได้นำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้จดยการละเอียดแห่งของนั้นไว้แล้ว ต่อมาโจทก์ขออนุมัติขยับหัวน้ำเชื้อสุรา

ดังกล่าวไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ และมีการตรวจสอบปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขอขนย้าย ปรากฏว่ามีหัวน้ำเชื้อสุราคงเหลือ 69,735 ลิตร ขาดหายไปจากจำนวนที่เคยจดแจ้งไว้ในใบขนสินค้าเดิมที่นำเข้ามาเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปจำนวน 43,199 ลิตร หากปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพื่อไปเก็บยังคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกมีจำนวนเท่ากับที่เคยจดแจ้งไว้ในใบขนสินค้าเดิมที่นำเข้ามาเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป โจทก์ย่อมไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรตามมาตรา 88 แต่กรณีนี้ปรากฏว่าปริมาณหัวน้ำเชื้อสุรามีปริมาณน้อยลงจากที่เคยจดแจ้งไว้เป็นจำนวน 43,199 ลิตร จำนวนแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 27,265.55 ลิตร ซึ่งนายสมศักดิ์กรรมการของโจทก์เบิกความว่า ปริมาณหัวน้ำเชื้อที่ขาดหายไปเกิดจากการระเหยตามธรรมชาติ เป็นการหมักบ่มหัวน้ำเชื้อสุราโดยการเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนส์กรุป จำกัด เป็นการระเหยไปตามอัตราปกติของสภาพอากาศในประเทศไทย ซึ่งเหมาะสมกับการผลิตสินค้ากลุ่มเป้าหมายในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ การหมักบ่มจึงต้องใช้อุณหภูมิปกติของประเทศไทยและใช้ระยะเวลาไม่เกิน 3 ปี ในขณะที่การหมักบ่มวิสกีของประเทศทางยุโรปหรืออเมริกาต้องใช้ระยะเวลา 10 ถึง 35 ปี การหมักบ่มและขายในภูมิภาคนี้ก็ต้องได้รสชาติ สีและกลิ่นตามลูกค้าของแต่ละประเทศ และโจทก์มีนายสุพรรณ ผู้เชี่ยวชาญอาวุโสด้านเทคนิคการผลิตสุรามาเบิกความอีกว่า การเก็บบ่มเป็นขั้นตอนหนึ่งในกระบวนการผลิตสุราประเภทมอลท์วิสกี โดยจะนำน้ำสุรามอลท์ที่มีปริมาณแอลกอฮอล์ร้อยละ 60 ถึง 65 โดยปริมาตรบรรจุในถังไม้โอ๊ก แล้วนำเข้ามาเก็บบ่มในอาคารเก็บบ่มเป็นเวลาตั้งแต่ 3 ปี ขึ้นไป จะได้หัวน้ำเชื้อสุรามอลท์วิสกี โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราวิสกีบรรจุถังไม้โอ๊กที่ผ่านการหมักบ่มมาแล้ว 5 ปี จากต่างประเทศ เข้ามาเพื่อการเก็บบ่มตามขั้นตอนและกระบวนการผลิต โจทก์จะต้องหมักบ่มต่อไปอีก 3 ปี แล้วจึงนำมาผสมปรุงแต่งเป็นสุราวิสกี และนำมาบรรจุขวดเพื่อส่งออกไปขายต่อไป การเก็บหัวน้ำเชื้อสุราไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนส์กรุป จำกัด เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการผลิตสุราวิสกีของโจทก์ เนื่องจากถังไม้โอ๊กประกอบด้วยสารเคมีในเนื้อไม้และมีรูพรุนในเนื้อไม้มีคุณสมบัติช่วยกระตุ้นปฏิกิริยาออกซิเดชัน เป็นปฏิกิริยาที่เกิดจากการรวมตัวกันของออกซิเจนกับสารอื่นๆ ช่วยลดความขม ทำให้สุรามีรสชาติกลมกล่อม เพิ่มสีส้ม มีกลิ่นหอม เข้มข้นและมีเอกลักษณ์ สุรายังผ่านการบ่มนานยิ่งเพิ่มคุณค่าเมื่อหัวน้ำเชื้อสุราถูกบ่มในถังไม้โอ๊ก ความพรุนของไม้จะทำให้เกิดการระเหย โดยปกติจะมีอัตราการระเหยประมาณร้อยละ 10 ต่อปี สกอตวิสกีที่มีระยะเวลาบ่ม 7 ปี จะมีปริมาณเหลือเพียงร้อยละ 48 แต่ได้ความจากนายพีรสิทธิ์ เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรพยานจำเลยที่ 1 ว่า คลังสินค้าทัณฑ์บนที่โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราเข้าไปเก็บเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งหมายถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนที่มีใช้สำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น ตามมาตรา 8 ทวิ (1) และมีใช้คลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุหรือดำเนินการอื่นใดกับนั้น ตามมาตรา 8 ทวิ (2) ดังนั้น คลังสินค้าของบริษัทเฟรนส์กรุป จำกัด ที่โจทก์นำสินค้าเข้ามาเก็บเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปมิใช่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า ปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเป็นการขาดหายไประหว่างที่เก็บ

ของน้ำไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนส์กรุ๊ป จำกัด และตรวจพบก่อนที่จะนำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ ปริมาณหัวน้ำเชื้อที่คงเหลืออยู่ที่นำเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า หากนำไปใช้ในการผลิต ผสม ประกอบหรือบรรจุหรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าภาษี ส่วนปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปในครั้งนี้ที่โจทก์นำสืบว่า หัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเกิดจากการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราของสองกรณี คือ กรณีเฉลี่ยรวมถึงที่แตกจำนวน 22 ถึง อัตราระเหยดีกรีเดิมมีค่าตั้งแต่ร้อยละ 10.93 ถึง 14.31 ต่อปี คิดเป็นค่าเฉลี่ยร้อยละ 13.53 ต่อปี และหากไม่นำถึงที่แตกมารวมคำนวณ อัตราระเหยดีกรีเดิมมีค่าตั้งแต่ร้อยละ 10.93 ถึง 13.05 ต่อปี คิดเป็นค่าเฉลี่ยร้อยละ 12.69 ต่อปี เป็นการระเหยตามธรรมชาติที่เกิดจากขั้นตอนการจัดเก็บและหมักบ่ม ซึ่งถือว่าเป็นกระบวนการผลิตสุรานั้น โจทก์ได้ยอมรับมาในคำฟ้องโจทก์ข้อ 4.2 ว่า ก่อนที่โจทก์จะเริ่มเปิดดำเนินการคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ โจทก์ได้นำหัวน้ำเชื้อสุราวิสกี้เข้าไปหมักบ่มในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปของบริษัทเฟรนส์กรุ๊ป จำกัด เพื่อรอส่งเข้าผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ ซึ่งได้รับอนุมัติให้เปิดเมื่อปี 2546 การที่โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราดังกล่าวเข้ามาตั้งแต่ปี 2544 ซึ่งตามประมวลระเบียบศุลกากรกำหนดให้ผู้นำเข้าเก็บของไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเพียง 1 ปี แต่กรณีของโจทก์ได้มีการขอขยายระยะเวลาการเก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปออกไป จนทำให้หัวน้ำเชื้อสุราที่นำเข้าดังกล่าวถูกเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปถึง 3 ปี โดยโจทก์ไม่ได้นำสืบให้เห็นว่า โจทก์ได้ใช้หัวน้ำเชื้อสุราที่นำเข้าดังกล่าวในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุหรือดำเนินการอื่นใดในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปอย่างไร พยานหลักฐานที่โจทก์นำสืบมายังฟังไม่ได้ว่า การที่โจทก์นำหัวน้ำเชื้อสุราเข้าไปเก็บบ่มในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป เป็นกระบวนการผลิตสินค้า ส่วนที่โจทก์นำสืบว่า อัตราการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปเป็นอัตราที่มีได้เกินไปจากหลักเกณฑ์การสูญเสียหรือการระเหยของน้ำสุราของกรมสรรพสามิตที่อัตราร้อยละ 12.7 ต่อปี นั้น เอกสารดังกล่าวเป็นหนังสือของกรมสรรพสามิตมีถึงกรรมการผู้จัดการบริษัทโรงงานสุราพิเศษสุวรรณภูมิ จำกัด ขอรทราบบผลการพิจารณาเกณฑ์การสูญเสียของน้ำสุราของบริษัท และกรมสรรพสามิตแจ้งว่าอนุญาตให้บริษัทใช้อัตราสูญเสียร้อยละ 12.7 ต่อปี ซึ่งเป็นการพิจารณาเกณฑ์การสูญเสียของน้ำสุราเฉพาะรายบริษัทโรงงานสุราพิเศษสุวรรณภูมินั้น มิใช่หลักเกณฑ์ที่ใช้แก่ผู้ประกอบการทั่วไป ทั้งโจทก์ก็มีได้สืบว่า น้ำสุราที่ บริษัท โรงงานสุราพิเศษสุวรรณภูมิใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตมีองค์ประกอบทางเคมีเช่นเดียวกับหัวน้ำเชื้อสุราที่โจทก์นำเข้ามาหรือเป็นสินค้าตัวเดียวกันแต่อย่างใด จึงไม่อาจนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้แก่กรณีของโจทก์ได้ โจทก์จึงไม่อาจนำปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปก่อนนำเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าไปรวมกับปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่คงเหลืออยู่แล้วถือว่าได้ใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกอันจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 88 ดังที่โจทก์อุทธรณ์อ้างได้ แต่โจทก์ต้องแยกปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่ขาดหายไปซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 88 มาคำนวณเพื่อเสียอากรขาเข้าตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า

การระเหยของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นผลสืบเนื่องมาจากการเก็บบ่มหัวน้ำเชื้อสุราซึ่งเป็นกระบวนการผลิตสุราวิสกี้ ต้องตีความให้สอดคล้องกับความเป็นจริงว่าการสูญหายไปของหัวน้ำเชื้อสุราเป็นผลมาจากการผลิต และเกิดจากสภาพวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตหากไม่มีบทกฎหมายตามตัวอักษรต้องพิจารณาประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 4 โดยถือว่าเป็นการสูญหายตามมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการตีความของศาลภาษีอากรกลางนั้น มาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "ถ้าของใดที่เก็บในคลังสินค้า หรือที่ยื่นใบขนเพื่อเก็บในคลังสินค้าหรือที่ยื่นใบขนเพื่อรับมอบไปจากคลังสินค้า นั้น สูญหาย หรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงเสียได้ ในขณะที่อยู่บนเรือก็ดี หรือในเวลาย้ายถอนขนขึ้นก็ดี ในเวลารับเข้าเก็บในคลังสินค้า หรือเวลาที่อยู่ในคลังสินค้าก็ดี ท่านว่าอธิบดีอาจยกเว้นค่าภาษีที่จะต้องเสีย หรือคืนค่าภาษีที่ได้เสียแล้วสำหรับของนั้นได้" เห็นว่า โจทก์เป็นผู้เลือกสถานที่ในการจัดเก็บสินค้าที่นำเข้าเอง เพื่อรอส่งเข้าผลิตในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้าของโจทก์ โจทก์เป็นผู้ผลิตสุรารายใหญ่มีประสบการณ์และความชำนาญในการผลิตมาเป็นเวลานานย่อมทราบและตระหนักดีอยู่แล้วว่า การเก็บหัวน้ำเชื้อสุราไว้ในถังไม้โอ๊กมีกลไกธรรมชาติจะทำให้เกิดการระเหยของหัวน้ำเชื้อสุรา แต่โจทก์ก็มิได้นำสืบให้เห็นว่า โจทก์ได้ดำเนินการเพื่อป้องกันหรือหลีกเลี่ยงการลดลงของปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราที่จะเกิดขึ้นตามธรรมชาติ แต่อย่างไร ซึ่งเท่ากับว่าโจทก์ยอมรับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บหัวน้ำเชื้อสุราไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปมาตั้งแต่ต้น เหตุที่ทำให้ปริมาณหัวน้ำเชื้อสุราลดลงเช่นนี้จึงไม่ใช่การสูญหายหรือถูกทำลายโดยอุบัติเหตุอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ตามมาตรา 95 ที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากรได้ โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้า เงินเพิ่มอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทย เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพแก่จำเลยทั้งสอง อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ส่วนอุทธรณ์ข้ออื่นในประเด็นนี้ของโจทก์ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยเพราะไม่ทำให้ผลคดีเปลี่ยนแปลงไป

ปัญหาต้องวินิจฉัยประการต่อไปตามอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 มีว่า การคิดเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มนับแต่วันที่โจทก์ขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จำเลยที่ 2 อุทธรณ์ว่าโจทก์ขนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปแล้วพบว่าสินค้าขาดหายไป โจทก์ต้องรับผิดชอบอากรขาเข้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า เนื่องจากไม่ถือเป็นการส่งออก และมีใช้การนำเข้าตามมาตรา 77/1 (12) แต่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในประเทศ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้เกิดขึ้น ณ วันที่ขนย้ายสินค้า ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไป แต่เกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรและออกใบขนสินค้าขาเข้า 4 ฉบับ ในคดีนี้ การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมิน ณ วันที่นำเข้าสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปย่อมชอบแล้ว นั้น ปัญหาขึ้นประมวลรัษฎากรมาตรา 89/1 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนี้ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ" วรรคสาม บัญญัติว่า "การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรค

สอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง” มาตรา 79/2 บัญญัติว่า “ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้ (1) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคาซี. ไอ. เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ค่าธรรมเนียมพิเศษ ...” และมาตรา 78/2 บัญญัติว่า “ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (1) การนำเข้านอกจากที่อยู่ในบังคับ (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ...” เห็นว่า ตามมาตรา 78/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้าเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในวันที่ออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กรณีนี้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการนำเข้า โจทก์จึงต้องรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า โดยโจทก์มีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 และมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร และถือว่าวันดังกล่าวเป็นวันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อโจทก์ไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ โจทก์จึงต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89/1 วรรคหนึ่งและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร การที่เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 เริ่มคิดเงินเพิ่มนับแต่วันที่ 26 กรกฎาคม 2544 วันที่ 9 สิงหาคม 2544 และวันที่ 21 สิงหาคม 2544 ซึ่งเป็นวันที่ต้องชำระอากรขาเข้า จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้คิดเงินเพิ่มนับแต่วันที่โจทก์ขนย้ายสินค้าหัวน้ำเชื้อสุราออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนของบริษัทเฟรนส์กรุ๊ป จำกัด เป็นต้นไป จึงไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองชอบแล้ว

พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์ทั้งสองสำนวน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ทั้งสองสำนวนให้เป็นพับ

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	กรกนก มะณี
วัน เดือน ปี เกิด	7 กุมภาพันธ์ 2537
สถานที่เกิด	จังหวัดนครศรีธรรมราช
วุฒิการศึกษา	สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี นิติศาสตร์บัณฑิตจากมหาวิทยาลัยรามคำแหงเมื่อปีการศึกษา 2558 สำเร็จการศึกษานิติบัณฑิตไทย สมัย 73 ปีการศึกษา 2563 สำเร็จการศึกษาใบอนุญาตว่าความ รุ่นที่ 47 เข้าศึกษาต่อในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2562