

ปัญหาเรื่องผลกระทบทางภาษีอากร กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1)

นางสาวจุฑารัตน์ รัตนตันติกุล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563

Problems on Tax Implication:
Privilege Termination for Promoted Business according to Section 36(1)

Miss Jutarat Rattanatantikul

An Individual Study Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
For the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws
Faculty of Law
Chulalongkorn University
Academic Year 2020

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาเรื่องผลกระทบทางภาษีอากร กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับ ส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1)
นิสิต	นางสาวจุฑารัตน์ รัตนตันติกุล
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนันวราพงศ์

ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิได้รับสิทธิและประโยชน์ด้านส่งออกตามที่คณะกรรมการกำหนดโดยเฉพาะการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์ เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก โดยมีให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำปริมาณวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น ที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าที่ได้มีการผลิตและส่งออกต่างประเทศแล้วมาดำเนินการตัดบัญชีวัตถุดิบ ซึ่งหากตัดบัญชีไม่หมด ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมทั้งเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และอาจต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามปริมาณวัตถุดิบคงเหลือนั้นๆ หากวัตถุดิบนั้นเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีสรรพสามิต นอกจากนี้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ หากมียอดวัตถุดิบคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้า วัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า

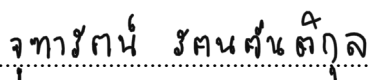
อย่างไรก็ดี ทางปฏิบัติพบว่า มีกรณีที่ได้รับส่งเสริมพบว่ายังมีวัตถุดิบนำเข้าที่เหลืออยู่ ซึ่งยังมิได้มีการส่งออกและยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าภายหลังที่ระยะเวลาการนำเข้าผ่านไปกว่า 10 ปีแล้ว จึงมีประเด็นปัญหาเรื่องอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการออกแบบแจ้งเพื่อประเมินภาษีศุลกากร ประเมินภาษีสรรพสามิต ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายแต่ละฉบับ นอกจากนี้ยังมีประเด็นผลกระทบด้านภาษีต่างๆที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ อากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ของภาษีดังกล่าว

ซึ่งจากการศึกษาพบว่ากิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนมาตรา 36 (1) นั้น ยังมีความไม่ชัดเจนในเรื่องการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานและอายุความในการประเมินภาษี รวมถึงการจัดเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี จึงได้เสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาและปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีต่อไป



.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนันวราพงศ์)



..... นิสิต

(นางสาวจุฑารัตน์ รัตนตันติกุล)

Individual Study	Problems on Tax Implication: Privilege Termination for Promoted Business according to Section 36 (1)
Researcher	Miss Jutarat Rattanatantikul
Field of Study	Laws, Finance and Tax Program
Advisor	Mr. Sontisart Jedwarapong

According to section 36 (1) of Investment Promotion Act B.E.2520, the promoted person may be granted privileges on exemption of import duty on raw and essential materials imported for using, producing, mixing, or assembling products or commodities exclusively for export which the law on customs tariffs shall not apply. The promoted person shall take quantity of materials which got import duty exemption and have already been produced and exported to overseas country to do stock adjustment. If there is any remaining stock, the promoted person shall pay import duty, value added tax including penalty and surcharge. In case such materials got exemption of excise tax, there might be paying excise tax as well. In addition, in cases where the period of exercising the privileges regarding materials expires, such materials shall be made the stock adjustment within 2 years from the last date of exercising the privileges. If there are outstanding materials, the promoted person is required to pay import duty per conditions of materials as of the importation.

However, there are some cases where the promoted person found outstanding materials which have not been exported and have not been paid import duty after 10 years passed. Therefore, there are issues regarding power of tax authority to conduct duty assessment for customs tax, excise tax and value added tax per criteria of each applicable law. Besides, there are issues on tax implication on import duty, excise tax, value added tax including penalties and surcharges.

As per the study, the promoted business which got import duty exemption according to section 36 (1) of Investment Promotion Act in case of privileges terminated has no certainty on power of tax authority to conduct duty assessment and their prescriptions for customs tax, excise tax and value added, including issues on tax implication on import duty, excise tax, value added tax together with their penalties and surcharges which are not consistent with principle of good taxation, therefore, the suggestion has been proposed to solve the problems and to improve the laws to be more effective and to benefit the taxpayers and the tax assessment authorities.



.....Advisor's signature

(Mr. Sontisart Jedwarapong)



..... Student's signature

(Miss Jutarat Rattanatantikul)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาจากอาจารย์และบุคคลต่างๆ ที่ให้ความช่วยเหลือตลอดเวลาในการค้นคว้าและจัดทำเอกัตศึกษา ผู้เขียนขอขอบพระคุณอาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วรพงศ์ ที่ได้เสียสละเวลอันมีค่ายิ่ง เพื่อให้คำแนะนำ คำปรึกษา และแนวทางที่เป็นประโยชน์อย่างมาก ในการศึกษาค้นคว้าแนวทางในการเขียน ตลอดจนช่วยตรวจทานและแก้ไขข้อบกพร่องจนเอกัตศึกษานี้สมบูรณ์

ขอขอบพระคุณอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร และอาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ กรรมการสอบเอกัตศึกษา ผู้สละเวลามาให้คำแนะนำ แนวความคิด และแนวทางในการแก้ไขจุดบกพร่องต่างๆ อันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการจัดทำเอกัตศึกษานี้ รวมถึงขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านที่ได้ให้ความรู้อันเป็นพื้นฐานอันเป็นประโยชน์ในการทำเอกัตศึกษาเล่มนี้

ขอขอบคุณรุ่นพี่และเพื่อนที่ทำงานที่คอยสนับสนุนการศึกษาในระดับปริญญาโท และได้ให้กำลังใจในการทำงานและการเรียน รวมถึงตรวจทานจนเอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดาและมารดาที่มีความเข้าใจและให้กำลังใจในการศึกษาเล่าเรียนและการทำงานของผู้เขียนตลอดมา รวมถึงปลูกฝังให้ผู้เขียนมีความขยันหมั่นเพียรและความมานะอุตสาหะในการทำงานต่างๆ และขอขอบคุณความช่วยเหลือทั้งหมดและกำลังใจจากเพื่อนๆ ผู้ร่วมการศึกษาและบุคคลอื่นทุกท่านที่ผู้เขียนมีอาจกล่าวถึงได้ทั้งหมด สุดท้ายนี้ หวังเพียงว่าเอกัตศึกษานี้จะก่อประโยชน์ในประการใดๆ ต่อผู้อ่าน ในส่วนข้อบกพร่องทุกประการของเอกัตศึกษานี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ.....	ง
บทที่ 1	1
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 สมมติฐานของการวิจัย	3
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2	5
หลักการให้สิทธิและประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน.....	5
2.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์.....	5
2.2 หลักการขอและการให้การส่งเสริม.....	6
2.3 สิทธิและประโยชน์	9
2.3.1 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร	9
2.3.1.1) การยกเว้นอากรหรือภาษี.....	9
2.3.1.2) การลดหย่อนอากรหรือภาษี	10
2.3.1.3) การหักค่าใช้จ่ายต่างๆ	10
2.3.2 สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับด้านภาษีอากร.....	11
2.4 การสิ้นสุดสิทธิและประโยชน์และผลกระทบทางภาษี	11
2.4.1 การสิ้นสุดสิทธิและประโยชน์.....	11
2.4.1.1) โดยการขอยกเลิกบัตรส่งเสริม	11
2.4.1.2) โดยการถูกสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์.....	12

2.4.1.3) โดยการเลิกกิจการ รวมกิจการ หรือโอนกิจการ	12
2.4.1.4) โดยการสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์	13
2.4.2 ผลกระทบทางภาษี	14
2.4.2.1 ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล	14
2.4.2.2 ด้านภาษีศุลกากร	15
บทที่ 3	18
หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและ หลักว่าด้วยเรื่องนี้ ระยะเวลาและอายุความตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์	18
3.1 หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายศุลกากร	18
3.1.1 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ	19
3.1.2 การจัดเก็บภาษีกฎหมายศุลกากร	20
3.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายศุลกากร	20
3.1.2.2 การจัดเก็บอากร	22
3.1.3 สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายศุลกากร (การขอคืนอากร)	24
3.1.4 การประเมินภาษีศุลกากรและกำหนดระยะเวลาการประเมิน	25
3.1.4.1 การประเมินภาษีศุลกากร	25
3.1.4.2 กำหนดระยะเวลาการประเมินและอายุความ	26
3.1.5 บทกำหนดโทษ	27
3.1.5.1 เบี้ยปรับ	27
3.1.5.2 เงินเพิ่ม	27
3.2 หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต	27
3.2.1 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ	28
3.2.2 การจัดเก็บภาษีกฎหมายสรรพสามิต	29
3.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต	29
3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	31
3.2.3 สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายสรรพสามิต	33
3.2.4 การประเมินภาษีสรรพสามิตและกำหนดระยะเวลาการประเมิน	35

3.2.4.1	การประเมินภาษีสรรพสามิต	35
3.2.4.2	กำหนดระยะเวลาการประเมินและอายุความ	36
3.2.5	บทกำหนดโทษ.....	38
3.2.5.1	เบี้ยปรับ.....	38
3.2.5.2	เงินเพิ่ม	39
3.3	หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	39
3.3.1	วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ	40
3.3.2	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	40
3.3.2.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและความรับผิดชอบทางภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม	40
3.3.2.2	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	46
3.3.3	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	52
3.3.3.1	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.....	52
3.3.3.2	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา	53
3.3.3.3	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกระทรวงการคลัง	53
3.3.3.4	การขอยกทรัพย์สินของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	53
3.3.4	การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและอายุความ.....	54
3.3.4.1	การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	54
3.3.4.2	กำหนดระยะเวลาการประเมินและอายุความ	55
3.3.5	บทกำหนดโทษ.....	57
3.3.5.1	เบี้ยปรับ.....	57
3.3.5.2	เงินเพิ่ม	58
3.4	หลักการเรื่องหนี้ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	58
3.4.1	ความเป็นมา.....	59
3.4.2	วัตถุประสงค์.....	59
3.4.3	ความระงับหนี้.....	60
3.4.4	การคำนวณระยะเวลา	64
3.4.4.1	ระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน.....	64

3.4.4.2 ระยะเวลาที่กำหนดเป็นเดือน	64
3.4.5 อายุความเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร.....	65
3.4.5.1 สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร.....	65
3.4.5.2 สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต.....	66
3.4.5.3 สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	66
บทที่ 4	68
บทวิเคราะห์เกี่ยวกับปัญหาเรื่องผลกระทบทางภาษีอากร.....	68
กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1).....	68
4.1 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความ	69
4.1.1 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษี	69
4.1.1.1 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินตามกฎหมายศุลกากร	69
4.1.1.2 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต.....	70
4.1.1.3 ปัญหากำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม	72
4.1.2 อายุความตามกฎหมายศุลกากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	74
4.2 ปัญหาผลกระทบทางภาษีอากร พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม.....	76
4.2.1 ผลกระทบทางภาษีศุลกากร	77
4.2.2 ผลกระทบทางภาษีสรรพสามิต	84
4.2.3 ผลกระทบทางภาษีมูลค่าเพิ่ม	87
บทที่ 5	93
บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	93
5.1 บทสรุป.....	93
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	101
ภาคผนวก.....	103
บรรณานุกรม.....	129

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในระหว่างสงครามโลกครั้งที่ 2 ประเทศไทยต้องประสบปัญหาการขาดแคลนสินค้าอุตสาหกรรมเกือบทุกชนิดเป็นอย่างมาก ได้แก่ ยารักษาโรค และสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพ ความคิดที่จะสร้างอุตสาหกรรมให้เป็นปึกแผ่นแน่นหนาจึงได้เกิดขึ้นภายหลังสงครามสิ้นสุดลง ในขั้นแรกรัฐบาลได้เป็นผู้บุกเบิกลงทุนและบริหารเอง แต่ก็ไม่ประสบผลสำเร็จดังที่ตั้งใจไว้ ในระยะต่อมาได้มี “พระราชบัญญัติส่งเสริมอุตสาหกรรม พ.ศ. 2497” แต่ก็ไม่ให้การส่งเสริมไม่เพียงพอ ต่อมาในปี พ.ศ. 2503 จึงได้ประกาศใช้กฎหมาย “พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ. 2503” เพื่อสนับสนุนให้เอกชนเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการลงทุนและบริหารงานอุตสาหกรรม โดยมีสาระสำคัญ คือ รัฐบาลจะให้สิ่งจูงใจในด้านภาษีอากรทั้งเครื่องจักร วัตถุดิบ และภาษีรายได้ รวมถึงอนุญาตให้นำช่างฝีมือจากต่างประเทศเข้ามาได้นอกเหนือจากอัตราควบคุมคนเข้าเมือง และให้บริษัทต่างชาติถือครองที่ดินเพื่อประกอบกิจการอุตสาหกรรมได้ ส่งผลให้ตั้งแต่ปี 2503 เป็นต้นมา การพัฒนาอุตสาหกรรมได้เริ่มต้นขึ้นอย่างจริงจัง โรงงานทันสมัยต่างๆ เริ่มเกิดมากขึ้น โครงสร้างอุตสาหกรรมในช่วง 12 ปีแรกเริ่มมีการเปลี่ยนแปลง รัฐบาลจึงเห็นสมควรให้มีการแก้ไขกฎหมายส่งเสริมการลงทุนให้มีความเหมาะสมกับสภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป เมื่อวันที่ 18 ตุลาคม พ.ศ. 2515 รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฉบับใหม่ โดยออกเป็นประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 227 สาระสำคัญที่เพิ่มขึ้นคือ กำหนดสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมแก่กิจการส่งออกและการลงทุนในส่วนภูมิภาค นอกจากนี้ยังได้ขยายขอบเขตเรื่องการลงทุนให้กว้างขวางกว่าเดิม โดยตัดคำว่า “เพื่อกิจการอุตสาหกรรม” ออก ดังนั้น การลงทุนจึงคลุกคลีกว้างขวางขึ้น โดยรวมสาขาการเกษตร เหมืองแร่ และการบริการไว้ด้วย

ในช่วงปลายปี 2516 จนถึงปี 2520 สถานการณ์ทางการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมทั้งภายในประเทศ และประเทศข้างเคียงได้เปลี่ยนแปลงค่อนข้างรุนแรง ดังนั้น รัฐบาลจึงได้ปรับปรุงกฎหมายส่งเสริมการลงทุนอีกครั้ง และประกาศใช้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 สาระสำคัญของกฎหมายลงทุนฉบับนี้ ได้เพิ่มมาตรการด้านการจูงใจ ด้านการลงทุนเพื่อการส่งออก การคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศมากขึ้น และเน้นเรื่องการอำนวยความสะดวก และการแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่เป็นอุปสรรคในการลงทุนเข้าไว้ด้วย ซึ่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 2 ในปี พ.ศ. 2534 และครั้งที่ 3 ในปี พ.ศ. 2544 และได้ใช้มาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งสิทธิประโยชน์แบ่งได้เป็น (1) สิทธิประโยชน์ด้านภาษี ได้แก่ การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงสุด 13 ปี (ขึ้นกับประเภทกิจการและเงื่อนไข) การได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้ 50% อีก 5 ปี (เฉพาะเขตส่งเสริมการลงทุน) การได้รับยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร การได้รับยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบผลิตเพื่อการส่งออก การได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนา (2) สิทธิประโยชน์ที่ไม่

เกี่ยวกับภาษี ได้แก่ การอนุญาตให้ชาวต่างชาติถือครองกรรมสิทธิ์ที่ดิน อนุญาตให้ช่างฝีมือ/ผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในประเทศไทย

ตามมาตรา 36 (1) แห่ง พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520¹ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิได้รับสิทธิและประโยชน์ด้านส่งออกตามที่คณะกรรมการกำหนดโดยเฉพาะการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก โดยมีให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำปริมาณวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น ที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36 (1) ที่ได้มีการผลิตและส่งออกไปต่างประเทศแล้วมาดำเนินการตัดบัญชี ซึ่งหากตัดบัญชีไม่หมด เช่น ในกรณีที่มีการนำเข้ามามากกว่าการส่งออกหรือนำเข้าแล้ว แต่ไม่ได้ใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามสภาพ ณ วันนำเข้า ตามปริมาณวัตถุดิบคงเหลืออื่นๆ และอาจต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามปริมาณวัตถุดิบคงเหลืออื่นๆ หากวัตถุดิบนั้นเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีสรรพสามิต

เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ หากมียอดวัตถุดิบคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 เรื่อง วิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกข้อ 13²

อย่างไรก็ดี ทางปฏิบัติพบว่า มีกรณีที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ยังมีวัตถุดิบนำเข้ามาที่เหลืออยู่ แต่ไม่ได้มีการส่งออก และยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าภายหลังที่ระยะเวลาผ่านไปกว่า 10 ปี จึงมีประเด็นปัญหาเรื่องอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการ

¹พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 36 คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษด้านส่งออกอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้

(๑) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก

(๒) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป

(๓) การยกเว้นอากรขาออก สำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ

การให้สิทธิและประโยชน์ตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด โดยมีให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรานี้ เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น ในกรณีเช่นนี้ให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้ง

² ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561

ข้อ 13 ข้อปฏิบัติเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ หากมียอดวัตถุดิบคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า

ออกแบบแจ้งเพื่อประเมินภาษีศุลกากร ประเมินภาษีสรรพสามิต ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายแต่ละฉบับ นอกจากนี้ยังมีประเด็นผลกระทบด้านภาษีต่างๆที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มของภาษีดังกล่าว

เอกัตศึกษาเล่มนี้จึงมุ่งเน้นศึกษาและวิเคราะห์ปัญหา กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1) ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ในประเด็นอำนาจของเจ้าพนักงานในการออกแบบแจ้งประเมินภาษี และอายุความในการประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 และตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ร่วมกับประเด็นเรื่องผลกระทบทางภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ยังมีความไม่ชัดเจนและอาจเป็นปัญหาที่สร้างผลกระทบต่อผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสนในการตีความกฎหมาย จึงศึกษาและวิเคราะห์เพื่อนำเสนอถึงปัญหาและแนวทางแก้ไขกฎหมายให้มีความชัดเจนเพื่อเสริมสร้างความเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมายยิ่งขึ้นต่อไป

1.2 สมมติฐานของการวิจัย

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ยังไม่มีความชัดเจนในเรื่องกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความ รวมถึงการจัดเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จึงสมควรปรับปรุงกฎหมายส่งเสริมการลงทุนและกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจนและเหมาะสมยิ่งขึ้น

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อรวบรวมและทำความเข้าใจหลักกฎหมายต่างๆ หลักเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุน
2. เพื่อรวบรวมและทำความเข้าใจหลักกฎหมายและหลักเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บอากรตามกฎหมายภาษีศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหา เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนและสามารถนำไปใช้ได้ถูกต้อง และเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาและปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีต่อไป

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

เอกัตศึกษาเล่มนี้จะศึกษาถึงหลักการทางกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 การจัดเก็บภาษี การแจ้งแบบประเมินภาษี และอายุความในการจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 และตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 รวมไปถึง

แนวทางการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องต่างๆ โดยมุ่งเน้นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1)

1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย

เอกัตศึกษาเล่มนี้ใช้วิธีการวิจัยทางเอกสาร โดยทำการศึกษาค้นคว้าจากหนังสือคำอธิบายกฎหมาย คำพิพากษาของตัวบทกฎหมายและระเบียบต่างๆที่เกี่ยวข้อง บทความทางวิชาการต่างๆที่เกี่ยวข้อง คำพิพากษาศาลฎีกา บทความทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ รวมถึงเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อหาข้อสรุปพร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้เข้าใจหลักกฎหมายต่างๆ หลักเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุน
2. ทำให้เข้าใจหลักกฎหมายและหลักเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บอากรตามกฎหมายภาษีศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
3. ทำให้สามารถนำเสนอปัญหาและเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาและแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีต่อไป

บทที่ 2

หลักการให้สิทธิและประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

การให้การส่งเสริมการลงทุนเป็นมาตรการหนึ่งในการดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาลงทุน ในกิจการที่รัฐให้ความสำคัญ โดยมีหน่วยงานหลักที่ดูแลรับผิดชอบ คือ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน สิทธิและประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับจะเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

2.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ตั้งขึ้นเมื่อปี 2509 ตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เพื่อกิจการอุตสาหกรรม โดยมีภารกิจหลักคือการส่งเสริมการลงทุนผ่านการให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี และสิทธิประโยชน์ที่ไม่ใช่ภาษี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีบทบาทในฐานะหน่วยงานภาครัฐที่ส่งเสริมการลงทุนที่มีคุณค่า ทั้งในประเทศและการลงทุนของไทยในต่างประเทศ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน ก้าวพ้นการเป็นประเทศที่มีรายได้ระดับปานกลางให้เป็นประเทศที่เศรษฐกิจเติบโตอย่างยั่งยืนและสมดุล อย่างไรก็ตามในช่วงปลายปี 2516 จนถึงปี 2520 สถานการณ์ทางการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมทั้งภายในประเทศและประเทศข้างเคียงได้เปลี่ยนแปลงค่อนข้างรุนแรง ดังนั้น รัฐบาลจึงได้ปรับปรุงกฎหมายส่งเสริมการลงทุนอีกครั้ง และประกาศใช้ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 เพื่อประโยชน์ในการสร้างงาน การเพิ่มรายได้และการกระจายรายได้ให้แก่ประชาชนได้ดีพอ เพื่อให้ความมั่นใจแก่ผู้ลงทุน โดยการกำหนดระบบการให้สิทธิและประโยชน์ที่เหมาะสมสำหรับการจูงใจให้มีการลงทุนในกิจการที่รัฐให้ความสำคัญและประสงค์จะส่งเสริมให้มีการคุ้มครองกิจการที่รัฐให้การส่งเสริมที่ทันต่อเหตุการณ์และให้มีกลไกการบริหารงานส่งเสริมการลงทุนของรัฐที่สามารถอำนวยความสะดวกและจัดอุปสรรคในการลงทุน¹

¹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 5 ทศวรรษ กับตำนานแห่งการส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์], 2 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา https://www.boei.go.th/index.php?page=our_history2&language=th

2.2 หลักการขอและการให้การส่งเสริม

กิจการที่คณะกรรมการจะพึงให้การส่งเสริมการลงทุนได้ต้องเป็นกิจการที่สำคัญและเป็นประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศ กิจการที่ใช้ทุน แรงงาน หรือบริการในอัตราสูง หรือกิจการที่ใช้ผลิตผลการเกษตร หรือทรัพยากรธรรมชาติเป็นวัตถุดิบ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่ากิจการนั้นยังไม่มีในราชอาณาจักร หรือมีในราชอาณาจักรแต่ยังไม่เพียงพอ หรือกรรมวิธีการผลิตยังไม่ทันสมัย โดยคณะกรรมการจะประกาศกำหนดประเภทและขนาดของกิจการที่จะให้การส่งเสริมการลงทุน และจะกำหนดเงื่อนไขในการให้การส่งเสริมไว้ด้วย รวมไปถึงในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า กิจการใดที่ได้ประกาศให้การส่งเสริมการลงทุนหมดความจำเป็นที่จะต้องให้การส่งเสริมการลงทุนต่อไป คณะกรรมการจะประกาศงดให้การส่งเสริมการลงทุนกิจการนั้นไว้ชั่วคราวหรือเป็นการถาวรก็ได้²

บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนทั่วไปแบ่งออกเป็น 8 หมวดได้แก่

หมวด 1 เกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร

หมวด 2 แร่ เซรามิกส์ และโลหะขั้นมูลฐาน

หมวด 3 อุตสาหกรรมเบา

หมวด 4 ผลิตภัณฑ์โลหะ เครื่องจักร และอุปกรณ์ขนส่ง

หมวด 5 อุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์

หมวด 6 เคมีภัณฑ์ พลาสติก และกระดาษ

หมวด 7 กิจการบริการและสาธารณูปโภค

หมวด 8 การพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม

ผู้จะขอรับการส่งเสริมได้ต้องเป็นบริษัท มูลนิธิหรือสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น³ และ ต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมต่อโครงการลงทุนที่คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมได้ต้องเป็นโครงการลงทุนที่มีความเหมาะสมทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยี ทั้งนี้ต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ⁴ ดังนี้

² พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 16

³ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 17

⁴ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 18

- 1) จำนวนผู้ผลิตและกำลังผลิตในกิจการที่มีอยู่แล้วในราชอาณาจักร เปรียบเทียบกับประมาณการความต้องการและขนาดกำลังผลิตที่จะส่งเสริมให้เกิดหรือเพิ่มขึ้น
- 2) โอกาสที่กิจการนั้นจะขยายตลาดให้แก่ผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักร และที่จะสนับสนุนให้มีการผลิตหรือประกอบในราชอาณาจักร
- 3) ปริมาณและอัตราการใช้ทรัพยากร รวมทั้งทุน วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น และแรงงานหรือบริการอย่างอื่นที่มีอยู่ในราชอาณาจักร
- 4) จำนวนเงินตราต่างประเทศที่จะประหยัดหรือสงวนไว้ได้และที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักร
- 5) ความเหมาะสมของกรรมวิธีการผลิตหรือประกอบ
- 6) หลักเกณฑ์อื่นที่คณะกรรมการเห็นว่าจำเป็นและเหมาะสม

ดังนั้น หลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้แก่⁵

- 1) เพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของภาคเกษตร ภาคอุตสาหกรรม และภาคบริการ โครงการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนต้องมีคุณสมบัติดังนี้
 - 1.1) ต้องมีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของรายได้ ยกเว้นกิจการเกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร กิจการอิเล็กทรอนิกส์และชิ้นส่วน และกิจการตัดโลหะ ต้องมีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของรายได้
 - 1.2) ต้องมีกรรมวิธีการผลิตที่ทันสมัย
 - 1.3) ต้องใช้เครื่องจักรใหม่ หากเป็นกรณีใช้เครื่องจักรใช้แล้วจากต่างประเทศจะแบ่งหลักเกณฑ์การพิจารณาเป็น 3 กรณี ดังนี้
 - 1.3.1) กรณีทั่วไป ผู้ขอรับการส่งเสริมต้องยื่นใบรับรองประสิทธิภาพเครื่องจักร ณ วันที่ยื่นบัญชีรายการเครื่องจักร
 - 1.3.2) กรณีย้ายฐานการผลิต หรือการย้ายสายการผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาจากต่างประเทศ โดยเครื่องจักรนั้นจะต้องเป็นของบริษัทในเครือหรือบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกัน ผู้ขอรับการส่งเสริมต้องยื่นใบรับรองประสิทธิภาพเครื่องจักร ณ วันที่ยื่นขอรับการส่งเสริมและวันที่บัญชีรายการเครื่องจักร

⁵ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์], 2 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา https://www.boei.go.th/index.php?page=criteria_for_project_approval

- 1.3.3) กรณีอื่น ๆ คือ กิจการขนส่งทางเรือ กิจการขนส่งทางอากาศและแม่พิมพ์
กรณีนี้ไม่ได้มีกำหนดเงื่อนไขสำหรับเครื่องจักรที่ใช้แล้วไว้
- 1.4) โครงการที่มีเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) ตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป
ต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือ ISO
14000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายใน 2 ปี นับแต่วันครบเปิดดำเนินการ
หากไม่สามารถดำเนินการได้ จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงิน
ได้นิติบุคคล 1 ปี
- 1.5) สำหรับกิจการที่ได้รับสัมปทานและกิจการแปรรูปรัฐวิสาหกิจ คณะกรรมการจะใช้
แนวทางการพิจารณาตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2541 และวันที่
30 พฤศจิกายน 2547
- 2) การป้องกันผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม
- 2.1) ต้องมีแนวทางและมาตรการในการป้องกันและลดผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม
ที่เพียงพอและมีประสิทธิภาพ สำหรับโครงการที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อคุณภาพ
สิ่งแวดล้อม⁶ คณะกรรมการจะพิจารณาเป็นพิเศษในเรื่องสถานที่ตั้งและวิธีจัดการ
มลพิษ
- 2.2) กรณีกิจการใดที่มีรายละเอียดโครงการหรือกิจกรรมต่อเนื่อง ที่อยู่ในข่ายตาม
ประเภทและขนาดโครงการที่ต้องทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ให้
โครงการหรือกิจการนั้น ต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยสิ่งแวดล้อม หรือตามมติ
คณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ ด้วย
- 2.3) โครงการที่ตั้งในจังหวัดระยอง ต้องปฏิบัติตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการ
ส่งเสริมการลงทุนที่ ป.1/2554 เรื่อง นโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมในพื้นที่จังหวัด
ระยอง ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2554
- 3) เงินลงทุนขั้นต่ำและความเป็นไปได้ของโครงการ
- 3.1) ต้องมีเงินลงทุนขั้นต่ำของแต่ละโครงการไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท (ไม่รวมค่าที่ดินและ
ทุนหมุนเวียน) เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้

⁶ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 19 บัญญัติว่า “โครงการลงทุนที่คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมได้ต้องเป็นโครงการ ลงทุน
ที่มีมาตรการอันสมควรที่จะป้องกันและควบคุมมิให้เกิดผลเสียหายต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการดำรงชีพของประชาชนและ
ความสมบูรณ์สืบไปของมนุษย์และธรรมชาติ”

การส่งเสริมการลงทุนท้ายประกาศ ทั้งนี้ สำหรับกลุ่มธุรกิจบริการที่ใช้ฐานความรู้ เป็นปัจจัยหลักในการดำเนินธุรกิจ ให้พิจารณาเงินลงทุนขั้นต่ำจากเงินเดือนบุคลากร ต่อปี ซึ่งจะกำหนดไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนท้ายประกาศนี้ เช่น กิจการ R&D, Software, Electronic Design, Engineering Design, Creative Design เป็นต้น⁷

- 3.2) ต้องมีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนจดทะเบียนไม่เกิน 3 ต่อ 1 สำหรับโครงการริเริ่ม ส่วนโครงการขยายจะพิจารณาตามความเหมาะสมเป็นรายกรณี
- 3.3) โครงการที่มีเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) มากกว่า 750 ล้านบาท ต้องเสนอรายละเอียดรายงานการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการตามที่คณะกรรมการกำหนด

หากคณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควรให้การส่งเสริมแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมรายใดแล้ว คณะกรรมการจะกำหนดเงื่อนไขในบัตรส่งเสริม เพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริมรายนั้นต้องปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องด้วยก็ได้⁸

2.3 สิทธิและประโยชน์

ในการได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผู้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ระบุในบัตรส่งเสริมการลงทุน โดยจะได้รับสิทธิและประโยชน์ซึ่งสรุปได้ดังนี้

2.3.1 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร⁹

2.3.1.1) การยกเว้นอากรหรือภาษี

- การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร¹⁰
- การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินปันผล¹¹

⁷ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, รู้จักบีโอไอ [ออนไลน์], 2 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา https://www.boi.go.th/upload/content/BOI_intro_TH.pdf

⁸ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 20

⁹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2563 (ตุลาคม 2563), หน้า 7

¹⁰ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 28

¹¹ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 และมาตรา 34

- การยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก¹²

2.3.1.2) การลดหย่อนอากรหรือภาษี

- การลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร¹³
- ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น¹⁴
- การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50¹⁵

2.3.1.3) การหักค่าใช้จ่ายต่างๆ

- ให้อำนาจขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปา เป็นสองเท่า¹⁶
- ให้อำนาจติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกเพิ่มขึ้นร้อยละ 25¹⁷

เนื่องจากการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรต้องดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถตรวจสอบได้ว่าการใช้สิทธิและประโยชน์มีความถูกต้องและสอดคล้องกับเงื่อนไขการให้การส่งเสริม และสามารถประเมินความคุ้มค่าของการส่งเสริมการลงทุนได้อย่างชัดเจน จึงกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องรายงานผลการดำเนินงานของโครงการต่อสำนักงาน เพื่อให้สำนักงานได้ตรวจสอบก่อนการพิจารณาอนุญาตให้ใช้สิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นๆ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่สำนักงานกำหนด

¹² พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 36 “คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์ พิเศษด้านส่งออก อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้

(1) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก

(2) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป

(3) การยกเว้นอากรขาออก สำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ”

¹³ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 28

¹⁴ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 29

¹⁵ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 35 (1)

¹⁶ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 35 (2)

¹⁷ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 35 (3)

2.3.2 สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร¹⁸

- อนุญาตให้นำคนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษาสู่ทางการลงทุน (มาตรา 24)
- อนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (มาตรา 25 และ 26)
- อนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน (มาตรา 27)
- อนุญาตให้ส่งออกซึ่งเงินตราต่างประเทศ (มาตรา 37)

2.4 การสิ้นสุดสิทธิและประโยชน์และผลกระทบทางภาษี

การสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ส่งเสริมการลงทุนอาจเกิดขึ้นได้จากทั้งกรณีเมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ประสงค์จะเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมอีกต่อไป โดยการขอยกเลิกบัตรส่งเสริม หรือเกิดจากการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขทำให้ถูกสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ซึ่งอาจทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีภาระภาษีอากรต่างๆที่ต้องชำระคืนต่อรัฐ กรณีที่ได้รับอนุญาตให้เปิดดำเนินการแล้ว หรือหากปฏิบัติตามเงื่อนไขถูกต้องโดยตลอด ก็จะไม่มีการประเมินเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระคืน

2.4.1 การสิ้นสุดสิทธิและประโยชน์

2.4.1.1) โดยการขอยกเลิกบัตรส่งเสริม

แม้ว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่มีบทบัญญัติห้ามการเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม และมีได้บัญญัติว่าการขอลเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริมต้องดำเนินการอย่างไร รวมทั้งไม่มีบทบัญญัติอื่นที่บัญญัติให้การยกเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริมจะต้องขออนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก่อน ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประสงค์จะยกเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม จึงไม่ต้องขออนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน¹⁹

¹⁸ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2563, หน้า 7

¹⁹ คณะกรรมการกฤษฎีกา, บันทึก เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 (บริษัทผู้ได้รับการส่งเสริมขอยกเลิกบัตรส่งเสริม) - (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) - เรื่องเสร็จที่ 739/2534

เมื่อผู้ได้รับส่งเสริมไม่ประสงค์จะเป็นผู้ได้รับส่งเสริมอีกต่อไป ผู้ได้รับส่งเสริมสามารถขอยกเลิกบัตรส่งเสริมได้ ภายหลังจากยกเลิกบัตรส่งเสริมแล้ว ผู้ได้รับส่งเสริมอาจจะดำเนินการตามโครงการนั้นต่อไป โดยไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนก็ได้²⁰

2.4.1.2) โดยการถูกสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์

กรณีที่ได้รับส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด ให้คณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วนโดยจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วยหรือไม่ก็ได้ อย่างไรก็ตาม ถ้าคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้นมิได้เป็นการกระทำโดยจงใจ จะสั่งให้สำนักงานเตือนเป็นหนังสือให้ผู้ได้รับการส่งเสริมแก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องตามเงื่อนไขภายในเวลาที่กำหนดก่อนก็ได้ แต่เมื่อพ้นกำหนดเวลานั้นแล้วผู้ได้รับการส่งเสริมยังมีได้แก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้คณะกรรมการดำเนินการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วน²¹

2.4.1.3) โดยการเลิกกิจการ รวมกิจการ หรือโอนกิจการ

ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น ให้บัตรส่งเสริมนั้นใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสามเดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ซึ่งดำเนินกิจการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือรับโอนกิจการประสงค์จะขอรับช่วงดำเนินกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมต่อไป ให้ยื่นคำขอรับการส่งเสริมภายในเวลาที่กำหนด ถ้าคณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควรให้การส่งเสริม คณะกรรมการจะออกบัตรส่งเสริมโดยให้ได้รับสิทธิและประโยชน์เพียงพอที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมยังเหลืออยู่ ถ้าคณะกรรมการเห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริม คณะกรรมการจะสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมด²²

²⁰สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, FAQ 108 คำถามกับงานส่งเสริมการลงทุน เรื่องการยกเลิกบัตรส่งเสริม [ออนไลน์], 2 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/other/resign.php>

²¹ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 54

²² พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 56

การเลิกกิจการ อาจเกิดจากการเลิกด้วยเหตุตามกฎหมายตามมาตรา 1236 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²³ เกิดจากคำสั่งศาลตามมาตรา 1237 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²⁴

2.4.1.4) โดยการสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์²⁵

โดยหลักแล้ว บัตรส่งเสริมจะไม่มีวันที่สิ้นสุดอายุ และสิทธิประโยชน์บางประเภท โดยเฉพาะสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับด้านภาษีอากร เช่น การถือครองกรรมสิทธิ์ที่ดิน การนำเข้าช่างฝีมือต่างด้าว จะได้รับตลอดระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมถือครองบัตรส่งเสริมนั้นอยู่โดยไม่กระทำผิดเงื่อนไข

อย่างไรก็ดี ถ้าเป็นสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรจะมีการกำหนดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์นั้นไว้ด้วย เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 มีกำหนดระยะเวลาไม่เกินแปดปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น การยกเว้นภาษีเงินปันผลตามมาตรา 34 ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออกตามมาตรา 36 มีกำหนดระยะเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด

²³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1236 อันบริษัทจำกัดย่อมเลิกกันด้วยเหตุดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

- (1) ถ้าในข้อบังคับของบริษัทที่กำหนดกรณีอันใดเป็นเหตุที่จะเลิกกัน เมื่อมีกรณีนั้น
- (2) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นไว้เฉพาะกำหนดกาลใด เมื่อสิ้นกำหนดกาลนั้น
- (3) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นเฉพาะเพื่อทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดแต่อย่างเดียว เมื่อเสร็จกิจการนั้น
- (4) เมื่อมีมติพิเศษให้เลิก
- (5) เมื่อบริษัทล้มละลาย

²⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 นอกจากนี้ศาลอาจสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดด้วยเหตุต่อไปนี้ คือ

- (1) ถ้าทำผิดในการยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือทำผิดในการประชุมตั้งบริษัท
- (2) ถ้าบริษัทไม่เริ่มทำการภายในปีหนึ่งนับแต่วันจดทะเบียน หรือหยุดทำการถึงปีหนึ่งเต็ม
- (3) ถ้าการค้าของบริษัททำไปก็มีแต่ขาดทุนอย่างเดียว และไม่มีทางหวังว่าจะกลับฟื้นตัวได้
- (4) ถ้าจำนวนผู้ถือหุ้นลดน้อยลงจนเหลือไม่ถึงสามคน
- (5) เมื่อมีเหตุอันใดทำให้บริษัทนั้นเหลือวิสัยที่จะดำรงคงอยู่ต่อไปได้

แต่อย่างไรก็ดี ในกรณีทำผิดในการยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือทำผิดในการประชุมตั้งบริษัท ศาลจะสั่งให้ยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือให้มีการประชุมตั้งบริษัทแทนสั่งให้เลิกบริษัทก็ได้ แล้วแต่จะเห็นควร

²⁵ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, **ภาพรวมบัตรส่งเสริม** [ออนไลน์], 2 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/certificate/overview.php>

2.4.2 ผลกระทบทางภาษี

2.4.2.1 ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล

1) กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข

การสิ้นสุดสิทธิประโยชน์กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข อาจเกิดจากการขอยกเลิกบัตรส่งเสริม หรือการเลิกกิจการ รวมกิจการ หรือโอนกิจการ²⁶

กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้โอนกิจการพร้อมสิทธิประโยชน์ในบัตรส่งเสริมการลงทุน และได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้ยกเลิกสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงหมดสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนับแต่วันที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้อนุมัติให้ยกเลิกบัตรส่งเสริมการลงทุน โดยไม่มีผลย้อนหลังไปในปีที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนไปแล้ว และถัดจากวันที่ยกเลิกสิทธิประโยชน์ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 นั้น คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่มีอำนาจเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าวย้อนหลัง เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้ง การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าวจะมีผลก็แต่เฉพาะในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกเพิกถอนเท่านั้น กล่าวคือ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้น²⁷

2) กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข

หากผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด ในกรณีนี้คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล และคณะกรรมการอาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยให้มีผลย้อนหลังไปถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดก็ได้ ในกรณีนี้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนต่อกรมสรรพากร สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรจังหวัดที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่และชำระ ณ สถานที่ดังกล่าวให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้น โดยถืออัตราภาษีที่เป็นอยู่ของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนเป็นเกณฑ์คำนวณ ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งและชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าวให้เสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาแจ้งและ

²⁶ เทียบเคียงข้อหาหรือภาษีอากรกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ : กค 0706/10550 วันที่: 19 ธันวาคม 2548 เรื่อง: ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการโอนกิจการและสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน

²⁷ เรื่องเดียวกัน

ชำระจนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มและเงินเพิ่มมาชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นให้นำประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ²⁸ และไม่มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระคืน²⁹ ในกรณีนี้คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมหมดสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้น และให้นำประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ³⁰

และหากมีผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับการส่งเสริมการลงทุน และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีสิทธิไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ประกอบกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 35/2540 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีนำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไปหักภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2540³¹

ผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีทั้งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (ตั้งแต่วันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีนั้นจนถึงวันถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์) และกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (ระยะเวลาตั้งแต่วันถัดจากวันถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น) ซึ่งในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องดำเนินการตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530³²

2.4.2.2 ด้านภาษีศุลกากร

ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้น และให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือ

²⁸ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 55/1 วรรคสอง

²⁹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, FAQ 108 คำถามกับงานส่งเสริมการลงทุน เรื่องการยกเลิกบัตรส่งเสริม [ออนไลน์], 2 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/other/resign.php>

³⁰ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 55/1 วรรคแรก

³¹ อ้างแล้วเทียบเคียงข้อหาหรืออากรกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ : กค 0706/10550 วันที่: 19 ธันวาคม 2548 เรื่อง: ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการโอนกิจการและสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน

³² ข้อหาหรืออากรกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ: กค 0811(กม.03)/1812 วันที่: 27 พฤศจิกายน 2543 เรื่อง: ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการถูกเพิกถอนการส่งเสริมการลงทุน

ส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนภาษีอากร ให้เสียภาษีอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมด ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกบางส่วน ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นเพียงเท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่ และให้เสียภาษีอากรตามส่วนที่ได้ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของของราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากร หรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาหรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระ แล้วแต่กรณีจนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มและเงินเพิ่มมาชำระซึ่งต้องไม่เกินสามเดือนนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระดังกล่าว ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ ทั้งนี้ในการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวถ้ามีเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ปฏิบัติตามคำเตือนของสำนักงานตามมาตรา 54 วรรคสอง คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียเงินเพิ่มภาษีอากรให้แก่รัฐโดยชำระแก่กรมศุลกากรพร้อมกับเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของเงินภาษีอากรหรือเงินภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 54 วรรคสองอีกด้วยก็ได้ แต่เงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มิให้เกินจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ และให้ถือว่าเงินเพิ่มเป็นเสมือนเงินอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งการดำเนินคดีการนับอายุความจะเริ่มนับเมื่อพ้นหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง³³

กรณีที่ได้รับอนุญาตให้เปิดดำเนินการแล้ว และปฏิบัติตามเงื่อนไขถูกต้องโดยตลอด อากรขาเข้าเครื่องจักรจะต้องชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มตามสภาพ ณ วันที่อนุมัติให้ยกเลิกบัตรส่งเสริม โดยไม่ต้องชำระเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับ แต่หากเครื่องจักรมีอายุเกินกว่า 5 ปีนับจากวันนำเข้า จะ

³³พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 55

อนุญาตให้ตัดบัญชีเครื่องจักรเพื่อปลดภาระภาษี จึงจะไม่มีภาระที่ต้องชำระอากรขาเข้าเครื่องจักรคืนในส่วนนี้

ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกบางส่วน ให้คำนวณและเรียกเก็บภาษีอากรตามมาตรา 55 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ประกอบกับอายุของเครื่องจักร โดยนำอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นตัวตั้ง หาดด้วยอายุของเครื่องจักร แล้วคูณด้วยอายุของเครื่องจักรที่เหลืออยู่ในวันเพิกถอน³⁴

เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ หากมียอดวัตถุดิบคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 เรื่อง วิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกข้อ 13

³⁴ กรมศุลกากร, หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีอากรในกรณีเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ รวมทั้งการยกเลิกบัตรส่งเสริม [ออนไลน์] , 2 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา

https://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_center_004&ini_menu=¤t_id=14232832404e505f4c464b48464b4a

บทที่ 3

หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและ หลักว่าด้วยเรื่องนี้ ระยะเวลาและอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การเสียภาษีหรืออากรมีมาตั้งแต่สมัยโบราณแล้ว แต่อาจไม่ได้มีการแยกภาษีเป็นแต่ละประเภทดังเช่นที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งปัจจุบันมีประเภทของภาษีเป็นจำนวนมาก เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีป้าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ภาษีนับเป็นรายได้ที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐ และรัฐเกือบทุกรัฐต้องมีการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ทางหนึ่งของรัฐแทบทั้งสิ้น เว้นแต่รัฐนั้นจะมีทรัพยากรธรรมชาติมากเพียงพอที่จะนำมาขายเพื่อให้รัฐมีรายได้มาใช้ในการบริหารจัดการตามภารกิจของรัฐ ตลอดจนนำมาดูแลประชาชนของตนได้อย่างไม่มีจำกัดเท่านั้น จึงอาจไม่จำเป็นต้องมีการเก็บภาษีก็ได้

3.1 หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายศุลกากร

กิจการภาษีหรือการศุลกากรมีมาตั้งแต่ก่อนสมัยสุโขทัย เรียกว่า "จกอบ" สมัยสุโขทัยการค้าขายเป็นปัจจัยในการสร้างความมั่งคั่งของรัฐ การเก็บภาษีนี้ในช่วงระยะเวลาหนึ่งในกรุงสุโขทัย ได้มีการประกาศยกเว้นภาษีแก่ผู้มาค้าขายดังหลักฐาน ที่ปรากฏในศิลาจารึกว่า "เมืองสุโขทัยนี้ดีในน้ำมีปลาในนามีข้าวพ่อเมือง บ่เอาจกอบในไพร่ลู่ทางเพื่อนจูงวัวไปค้าขี่ม้าไปขายใครจักใครค้าช่างค้าใครจักใครค้าม้าค้า" ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา หน่วยงานที่ทำหน้าที่ด้านตรวจเก็บภาษีขาเข้าและขาออกเรียกว่า พระคลังสินค้า โดยเก็บภาษีจากระวางบรรทุกสินค้าและจากสินค้า ในสมัยกรุงธนบุรีบ้านเมืองอยู่ในยุคสงครามการค้าขายระหว่างประเทศไม่ปรากฏหลักฐานในทางประวัติศาสตร์ในการจัดเก็บภาษี เมื่อเข้าสู่ยุครัตนโกสินทร์ ในรัชสมัยสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวมีการประมุขผูกขาดการเรียกเก็บภาษีอากร เรียกว่า "ระบบเจ้าภาษีนายอากร" ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 4 มีการติดต่อค้าขายกับต่างประเทศมากขึ้น และมีการทำสนธิสัญญาเบาริงที่เกี่ยวกับศุลกากร คือ ยกเลิกการเก็บค่าธรรมเนียมปากเรือเปลี่ยนมาเป็นเก็บภาษีสินค้าขาเข้าที่เรียกว่า "ภาษีร้อยชักสาม" ส่วนสินค้าขาออกให้เก็บตามที่ระบุในท้ายสัญญาเป็นชนิดไป มีการตั้งโรงภาษี เรียกว่า ศุลกสถาน (Customs House) ขึ้นเป็นที่ทำการศุลกากร ยุคใหม่ของศุลกากรไทยเริ่มในปี พ.ศ. 2417 เมื่อรัชกาลที่ 5 ทรงจัดตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์เป็นสำนักงานกลางในการรวบรวมรายได้ของแผ่นดิน งานศุลกากรซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีขาเข้าและขาออกได้อยู่ในความควบคุมดูแลของหอรัษฎากรพิพัฒน์ ซึ่งก็คือกรมศุลกากรในปัจจุบัน ในช่วงเวลาที่ผ่านมามีอัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจของไทยมีการเจริญเติบโตอย่างรวดเร็วโดยเฉพาะด้านการค้าระหว่างประเทศซึ่งเดิมกรมศุลกากรมีภารกิจหลักคือจัดเก็บภาษีอากรจากของที่นำเข้ามาในและส่งออกป็นอกราชอาณาจักร

เพื่อนำไปพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศและดูแลป้องกันปราบปรามการลักลอบหนีศุลกากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามเป้าหมายและเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่สุจริต¹

3.1.1 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ

การหารายได้เข้ารัฐเพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศเป็นภารกิจที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐ หากรัฐมีรายได้มากย่อมสามารถนำเงินรายได้ดังกล่าวมาพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าได้ วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายศุลกากร จึงเป็นไปเพื่อหารายได้เข้ารัฐทางหนึ่ง อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว รัฐบาลยังอาจใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่น ดังเช่นต่อไปนี้²

1) วัตถุประสงค์เพื่อจำกัดการบริโภค

ในช่วงเวลาที่รัฐต้องการจำกัดการบริโภคภายในประเทศ เพื่อลดการสูญเสียเงินตราออกไปนอกประเทศและเพื่อป้องกันมิให้กระทบต่อผู้ประกอบการในประเทศที่ผลิตสินค้านั้นๆ รัฐอาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อจำกัดการบริโภคหรือจำกัดการนำเข้า เช่น เพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น สำหรับสินค้าขาเข้าบางประเภทที่ต้องการจำกัดการบริโภค เช่น การขึ้นภาษีศุลกากรสำหรับบุหรี่ยาสูบ หรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ แต่ในปัจจุบัน การขึ้นอัตราภาษีที่จะเรียกเก็บแก่ของนำเข้าอาจทำได้ยากขึ้น เนื่องจากองค์การการค้าโลกจะไม่อนุญาตให้ประเทศสมาชิกขึ้นภาษีศุลกากรให้สูงกว่าอัตราที่ตกลงผูกพันไว้ จึงทำได้เพียงเท่าที่มีเหตุผลตามกติกาสากลเท่านั้น

2) วัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการผลิตส่งออก

ถ้าสินค้าชนิดใดมีความต้องการบริโภคสูงเพื่อนำมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าส่งออก หรือมีความจำเป็นหรือสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศหรือส่งเสริมการผลิตเพื่อส่งออก รัฐก็สามารถใช้มาตรการทางภาษีเพื่อจูงใจให้เกิดการนำเข้ามากขึ้นได้ เช่น สินค้าประเภทวัตถุดิบพื้นฐานที่ใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ รัฐอาจลดอัตราภาษีให้ต่ำลง เพื่อให้มีการนำเข้าเพื่อผลิตส่งออก และทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้าต่ำสามารถส่งออกไปแข่งขันกับต่างประเทศได้ อย่างไรก็ตาม หากสินค้าประเภทใดที่รัฐไม่ต้องการให้ส่งออก เนื่องจากเป็นสินค้าที่ต้องสงวนไว้ใช้ภายในประเทศ เช่น ไม้ที่ยังไม่ได้แปรร

¹ กรมศุลกากร, **ประวัติกรมศุลกากร** [ออนไลน์], 13 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา

https://www.customs.go.th/cont_strc_simple.php?top_menu=menu_about&left_menu=menu_about_160421_01_160421_04&ini_menu=menu_about_160421_01&ini_content=about_160426_01&lang=th&left_menu=menu_about_160421_01_160421_04

² กฤติกา ปันประเสริฐ, **คำอธิบายกฎหมายศุลกากร**, หน้า 11-13.

รูป หนึ่งดิบ น้ำมันเชื้อเพลิง ฯลฯ รัฐก็สามารถใช้มาตรการทางภาษีขาออกโดยการเพิ่มอัตรา (Rate) ภาษีขาออกที่จะเรียกเก็บจากการส่งสินค้าดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักรให้สูงขึ้นได้

3) วัตถุประสงค์เพื่อการตอบโต้การอุดหนุนการส่งออก

ในกรณีที่สินค้าส่งออกจากบางประเทศได้รับการอุดหนุนการส่งออก (Export Subsidies) ไม่ว่าจะด้วยการให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่ผู้ผลิตในประเทศหรือผู้ส่งออกด้วยวิธีการต่างๆ จนทำให้สินค้านั้นได้เปรียบสินค้าชนิดเดียวกันที่ผลิตในประเทศผู้นำเข้า ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเกษตรกรรมหรือการอุตสาหกรรมในประเทศผู้นำเข้าได้ การกระทำเช่นนี้ ไม่อาจทำได้ภายใต้กติกาขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization หรือ WTO) ภายใต้ความตกลง Agreement on Subsidies and Countervailing Measures สินค้าดังกล่าวจึงอาจถูกเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มเติม นอกเหนือไปจากอัตราอากรที่เรียกเก็บตามปกติได้ อย่างไรก็ตาม มาตรการกีดกันทางการค้าโดยใช้มาตรการทางภาษี (Tariffs Barrier) ในปัจจุบันนี้ ได้ลดบทบาทลงอย่างมาก เนื่องจาก WTO ได้วางกฎกติกาในการค้าร่วมกันไว้ มีให้นำมาตรการทางภาษี (Tariffs Barrier) มาใช้ตอบโต้กัน ในปัจจุบันนี้ จึงพบว่ามาตรการกีดกันทางการค้าได้เปลี่ยนรูปแบบเป็นการใช้มาตรการกีดกันที่ไม่ใช่มาตรการทางภาษี (Non-Tariff Barrier: NTB) แทน เช่น การให้สิทธิพิเศษทางภาษีโดยอิงตามเงื่อนไขที่จะทำให้สินค้าได้ถิ่นกำเนิดตามกฎหมายว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า (Rules of Origin: ROO) เป็นต้น

3.1.2 การจัดเก็บภาษีกฎหมายศุลกากร

คำว่า “ภาษีอากร” แม้ปัจจุบันกฎหมายศุลกากรจะใช้คำว่า “อากร” เพียงคำเดียวแล้วก็ตาม แต่ความหมายของคำนี้ ก็ไม่แตกต่างจากคำว่า “ภาษี” อยู่ดี ดังได้มีผู้ให้ความเห็นไว้ว่า “ภาษีศุลกากรเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่เรียกเก็บแก่การนำสินค้าผ่านเข้าหรือออกจากเขตแดนหนึ่งไปยังอีกเขตแดนหนึ่งซึ่งอาจเป็นรัฐในรูปใดๆ ก็ได้ที่ไม่ขึ้นแก่กัน”³

3.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายศุลกากร

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายศุลกากร

³ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, หน้า 7.

ผู้นำของเข้าและผู้ส่งของออกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายศุลกากร⁴ โดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

1.1) “ผู้นำของเข้า ให้หมายความรวมถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไป โดยถูกต้องพ้นจากอากรขาของพนักงานศุลกากร”

1.2) “ผู้ส่งของออก ให้หมายความรวมถึง เจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในอากรขาของพนักงานศุลกากรจนถึงเวลาที่ได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรผู้ส่งออก”

2) ความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายศุลกากร

ความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายศุลกากรในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาผู้นำของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ ตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งได้กำหนดไว้ดังนี้

“การนำของเข้าและการส่งของออกเป็นอันสำเร็จ ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชาอาณาจักร

(4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ ส่วนการส่งของออกทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการ

⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13 “การนำของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

ส่งออกตาม (1) (2) หรือ (3) แล้วแต่กรณี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

3.1.2.2. การจัดเก็บอากร

1) ฐานภาษี

1.1) กรณีนำเข้า

การกำหนดราคาศุลกากรในกรณีนำเข้าจะต้องรวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งของ ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามาอย่างด่านศุลกากร ในกรณีที่ไม่มีมูลค่าของรายการค่าประกันภัยหรือค่าขนส่งของ หรือไม่มีค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น หรือค่าจัดการต่าง ๆ การกำหนดมูลค่าของรายการดังกล่าวให้เป็นไปตามที่อธิบดีประกาศกำหนด⁵

1.2) กรณีส่งออก

การกำหนดราคาศุลกากรในกรณีส่งออกจะใช้ราคา เอฟ.โอ.บี

2) อัตราภาษี

อัตราภาษีต้องใช้กฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรเป็นกฎหมายที่ต้องใช้คู่กันเสมอ ซึ่งเห็นได้จากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เองก็ได้บัญญัติไว้ชัดเจนในมาตรา 13 วรรคแรกว่า “การนำเข้าเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร” ซึ่งพิกัดศุลกากรจะจำแนกประเภทสินค้าออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงต้องใช้กฎหมายทั้งสองฉบับประกอบกัน ซึ่งอัตราภาษีที่เรียกเก็บบางประเภทเรียกเก็บตามสภาพ บางประเภทเรียกเก็บตามราคา บางประเภทเรียกเก็บทั้งตามสภาพและตามราคา⁶

2.1) อัตราภาษีที่เรียกเก็บตามสภาพ หมายถึง อัตราที่เรียกเก็บตามจำนวน ปริมาตร ปริมาณ เช่น กระป๋องตัวละ 500 บาท น้ำมันลิตรละ 0.50 บาท เป็นต้น

⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 17

⁶ กรมศุลกากร, หลักการจัดเก็บอากรขาเข้า อกรขาออก [ออนไลน์], 6 กุมภาพันธ์ 2564. แหล่งที่มา

https://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_center_004&ini_menu=¤t_id=14232832404e505f4c464b48464b48

2.2) อัตราภาษีที่เรียกเก็บตามราคา หมายถึง อัตราที่เรียกเก็บตามร้อยละของราคาศุลกากร เช่น รองเท้านำเข้า อัตรา 30 % ของราคา ซี.ไอ.เอฟ. ไม้ส่งออก อัตรา 10% ของราคา เอฟ.โอ.บี.

อย่างไรก็ตามของใดที่กฎหมายกำหนดให้มีทั้งอัตราตามสภาพและอัตราตามราคา ให้คำนวณทั้ง 2 แบบ และให้ชำระอากรตามแบบที่คำนวณอากรได้สูงสุด⁷ นอกจากนี้อัตราภาษีสามารถแบ่งรูปแบบได้ดังนี้⁸

- **อัตราภาษีชั่วคราว** คือ อัตราภาษีชั่วคราวที่มีการนำมาใช้แทนอัตราภาษีพื้นฐานในช่วงเวลาหนึ่ง กรณีมีเหตุการณ์ทำให้การใช้อัตราภาษีพื้นฐานเป็นไปได้ยากในช่วงระยะเวลาหนึ่ง
- **อัตราภาษีสิทธิพิเศษ** คือ อัตราภาษีที่สามารถนำมาบังคับกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขของแหล่งกำเนิดสินค้า สำหรับสินค้าที่นำเข้าจากประเทศหรือเขตพื้นที่กำลังพัฒนา
- **อัตราภาษีสิทธิพิเศษเฉพาะ** คือ อัตราภาษีที่ใช้กับสินค้าซึ่งนำเข้าจากแหล่งกำเนิดซึ่งอยู่ในกลุ่มประเทศผู้ได้รับสิทธิพิเศษ และประเทศพัฒนาน้อยที่สุด คือมีการยกเว้นภาษีทั้งหมดซึ่งตามหลักการจำเป็นต้องยื่นแสดงใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้าพิเศษ
- **อัตราภาษีตามข้อตกลง** คือ อัตราภาษีที่มีการตกลงสัญญาว่าจะไม่เรียกเก็บภาษีในอัตราเกินกว่าที่กำหนดสำหรับสินค้านำเข้าที่มีแหล่งกำเนิดสินค้าอยู่ในกลุ่มประเทศหรือเขตพื้นที่ที่เป็นสมาชิก WTO
- **อัตราภาษีตามความตกลงหุ้นส่วนเศรษฐกิจ** คือ อัตราภาษีที่นำมาใช้ตามข้อตกลงต่างๆ สำหรับสินค้าที่ผลิตจากประเทศที่มีการลงนามความตกลงหุ้นส่วนเศรษฐกิจ (Economic Partnership Agreement: EPA) ร่วมกัน
- **อัตราภาษีอย่างง่ายสำหรับสินค้านำเข้ามูลค่าต่ำ** คือ อัตราภาษีที่สามารถนำมาใช้กับสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าเรียกเก็บภาษีรวมไม่เกิน 1 แสนเยน โดยเป็นสินค้าที่ไม่ใช่สัมภาระส่วนตัวหรือสิ่งของแยกส่งต่างหาก

3) เวลาที่ต้องชำระอากร

⁷ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรพ.ศ. 2530 มาตรา 5 บัญญัติว่า “ของใดที่ระบุอัตราอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า”

⁸ สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ : วิทยพัฒน์, 2557.

ตามมาตรา 13 วรรค 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติไว้ว่า “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว”

3.1.3 สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายศุลกากร (การขอคืนอากร)

ผู้เขียนศึกษาสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายศุลกากรเพื่อส่งเสริมการส่งออกเฉพาะสิทธิที่คล้ายคลึงกับสิทธิตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 36 (1) เท่านั้น กล่าวคือ การขอคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

การคืนอากรเป็นมาตรการทางภาษีอย่างหนึ่งที่ช่วยส่งเสริมการส่งออก กล่าวคือ เป็นการลดต้นทุนของสินค้าที่จะส่งออก โดยกำจัดอากรขาเข้าออกจากต้นทุนของสินค้าที่ส่งออกด้วยการคืนอากร มาตรการคืนอากรจึงมิใช่การอุดหนุนการส่งออกที่อาจถูกตอบโต้ด้วยมาตรการต่างๆขององค์การการค้าโลก แต่เป็นการใช้หลักการของภาษีที่เป็นที่ยอมรับจากนานาประเทศ เมื่อต้นทุนของสินค้าส่งออกต่ำลง ราคาขายของสินค้าดังกล่าวย่อมลดลงไปด้วย จึงเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันให้แก่สินค้าจากประเทศไทย เพื่อให้สามารถต่อสู้กับกลไกตลาดได้ทางหนึ่ง⁹

การขอคืนอากรตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นการขอคืนอากรสำหรับของนำเข้ามาสำหรับผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดเพื่อส่งออกซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “ผู้นำของเข้ามาในราชอาณาจักรและเสียอากรแล้ว เพื่อใช้สำหรับผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด หากส่งของที่ได้จากการดำเนินการดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือหรืออากาศยานที่เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ให้มีสิทธิขอคืนอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น

(1) ต้องพิสูจน์ได้ว่าได้ผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

(2) ต้องพิสูจน์ได้ว่าของที่นำไปใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดนั้นมีปริมาณไม่เกินที่อธิบดีประกาศกำหนด

⁹ ฤทธิกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร , หน้า 103.

(3) ได้ส่งของที่ได้จากการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดนั้นออกไปนอกราชอาณาจักรภายในกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของที่ใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งของดังกล่าวออกไปภายในกำหนดหนึ่งปี ให้อธิบดีขยายระยะเวลาได้ แต่ต้องไม่เกินหกเดือน และ

(4) ต้องขอคืนอากรภายในกำหนดหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรเว้นแต่ อธิบดีจะขยายระยะเวลาให้แต่ต้องไม่เกินหกเดือน”

อย่างไรก็ดี ผู้นำของเข้าดังกล่าวอาจร้องขอต่ออธิบดีวางประกันอย่างหนึ่งอย่างใดแทนการเสียอากรขาเข้าได้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

3.1.4 การประเมินภาษีศุลกากรและกำหนดระยะเวลาการประเมิน

3.1.4.1 การประเมินภาษีศุลกากร

พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากร ซึ่งตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดความหมายคำว่า “พนักงานศุลกากร” ไว้ว่า

“(1) บุคคลซึ่งรับราชการในกรมศุลกากรและได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดีให้ปฏิบัติหน้าที่ของตนตามปกติหรือให้ปฏิบัติหน้าที่เฉพาะการ

(2) เจ้าหน้าที่ทหารเรือ นายอำเภอ หรือปลัดอำเภอ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งเป็นพิเศษจากอธิบดีให้กระทำการแทนกรมศุลกากร

(3) เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของรัฐอื่นซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้กระทำการเป็นพนักงานศุลกากร”

โดยพนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรโดยตรงและอำนาจเกี่ยวเนื่องกับอำนาจประเมินโดยตรงดังต่อไปนี้

1) อำนาจประเมินโดยตรง

พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากร ตามมาตรา 19 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

2) อำนาจเกี่ยวเนื่องกับอำนาจประเมินโดยตรง

เพื่อให้พนักงานศุลกากรสามารถประเมินอากรได้ พนักงานศุลกากรมีอำนาจต่างๆที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับอำนาจประเมินโดยตรงตามมาตรา 157 ถึง 171 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร เช่นอำนาจนำ

สินค้าไปเป็นตัวอย่าง¹⁰ อำนาจเข้าไปในสถานประกอบการเพื่อตรวจสอบหรือเรียกบัญชี เอกสารหลักฐาน¹¹ อำนาจสั่งให้หยุดยานพาหนะเพื่อตรวจหรือค้นยานพาหนะ หรือบุคคลที่อยู่ในยานพาหนะนั้น¹² อำนาจตรวจหรือค้นที่บ่อของผู้โดยสาร¹³ มีอำนาจยึดหรืออายัดสิ่งใด ๆ อันจะพึงต้องริบหรือเป็นที่สงสัยว่าจะต้องริบ¹⁴ เป็นต้น

3.1.4.2 กำหนดระยะเวลาการประเมินและอายุความ

1) กำหนดระยะเวลาการประเมิน

การประเมินของพนักงานศุลกากร ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

“เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้าเว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี

ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากร ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

ในกรณีที่สิทธิในการเรียกเก็บอากรที่เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามวรรคหนึ่ง มีจำนวนไม่เกินสองร้อยบาทต่อใบขนสินค้าหนึ่งฉบับ อธิบดีจะสั่งให้งดการเรียกเก็บอากรที่เสียไม่ครบถ้วนนั้นก็ได้ หากของนั้นได้พ้นไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว”

2) อายุความ

ตามมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดอายุความ สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเก็บอากรไว้ว่า “สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเก็บอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วนมีอายุความสิบปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า เว้นแต่การเรียกเก็บอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วนนั้นเกิดจากการคำนวณอากรผิด ให้มีอายุความสองปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า”

¹⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 158

¹¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 159

¹² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 160

¹³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 161

¹⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 167

3.1.5 บทกำหนดโทษ

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนอกจากจะต้องรับผิดชอบตามกฎหมายซึ่งเป็นโทษทางอาญาตามพระราชบัญญัติศุลกากรแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจต้องเสียปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย

3.1.5.1 เสียปรับ

ตามมาตรา 22 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่รับแบบแจ้งการประเมินอากรตามมาตรา 20 ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสี่สิบของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม” อย่างไรก็ตาม เบี้ยปรับสามารถงดหรือลดได้ตามมาตรา 22 วรรคสี่แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “...สำหรับเบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี”

ซึ่งเสียปรับให้ถือเป็นเงินอากร ตามมาตรา 22 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “เงินเพิ่มและเสียปรับให้ถือเป็นเงินอากร”

3.1.5.2 เงินเพิ่ม

ตามมาตรา 22 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม” อย่างไรก็ตาม เงินเพิ่มอาจลดลงได้ ตามมาตรา 22 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “เงินเพิ่มอาจลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง ...”

และเงินเพิ่มถือเป็นเงินอากรเช่นเดียวกันกับเสียปรับ ตามมาตรา 22 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

3.2 หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการบริโภคซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการบางประเภท โดยจัดเก็บเพียงครั้งเดียว (Single Stage) จากผู้ประกอบการ ซึ่งได้แก่ ผู้ผลิตสินค้าและผู้ให้บริการ (กรณีการผลิตสินค้าและให้บริการในประเทศ) และผู้นำเข้า (กรณีสินค้านำเข้า) โดยกรมสรรพสามิตมีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่างจากผู้ผลิตสินค้าหลายประเภท เพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาลนำไป

บริหารประเทศ และทะนุบำรุงท้องถิ่นต่างๆ¹⁵ โดยเดิมกรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายหลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นต้น จนมาในปี 2560 ที่มีการแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิต โดยการออกพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ที่รวมสินค้าต่างๆที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไว้ในกฎหมายฉบับเดียวและบังคับใช้ในปัจจุบัน¹⁶

3.2.1 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าและบริการนอกจากมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อสร้างรายได้แก่รัฐแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้บริโภคต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ เพื่อจำกัด ควบคุม หรือเพิ่มต้นทุนในการบริโภคสินค้าหรือบริการบางประเภทที่มีลักษณะดังต่อไปนี้¹⁷

1) ก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของประชาชน

สินค้าหรือบริการก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น เครื่องดื่มที่มีความหวาน สุรา ยาสูบ ไฟ สนามแข่งม้า เป็นต้น

2) มีลักษณะฟุ่มเฟือยหรือไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ

สินค้ามีลักษณะฟุ่มเฟือยหรือไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ เช่น รถยนต์นั่ง เรือยอชต์ น้ำหอม เป็นต้น

3) ก่อให้เกิดผลกระทบหรือทำลายสิ่งแวดล้อม

สินค้าหรือบริการที่ก่อให้เกิดผลกระทบหรือทำลายสิ่งแวดล้อม เช่น สารทำลายชั้นบรรยากาศ แบทเตอรี สนามกอล์ฟ เป็นต้น

4) ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ

สินค้าได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ เช่น น้ำมัน ผลิตภัณฑ์น้ำมัน เป็นต้น

¹⁵ สถาบันปริดี พนมยงค์, การใช้ภาษีเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม [ออนไลน์], 20 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://pridi.or.th/th/content/2020/12/548>

¹⁶ กรมสรรพสามิต, ภาษีสรรพสามิต [ออนไลน์], 20 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <http://taxone.excise.go.th/projects/1/wiki/ภาษีสรรพสามิต>

¹⁷ พรปวีณ์ ใจกันทา, “อะไรเปลี่ยนแปลงในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,” Tax Policy Journal Tax policy Bureau, Fiscal Policy Edition 2, Volume 6, September 2018,

3.2.2 การจัดเก็บภาษีกฎหมายสรรพสามิต

3.2.2.1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิต ได้แก่ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าสินค้า บุคคลอื่นใดตามที่พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนด เนื่องจากมาตรา 16 บัญญัติว่า “ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเหล่านี้มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น”

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ได้กำหนดความหมายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีต่างๆไว้ดังนี้

1.1) “ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายความว่า “เจ้าของโรงอุตสาหกรรม และให้หมายความรวมถึง ผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมด้วย”

1.2) “ผู้นำเข้า หมายความว่า ผู้นำของเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

1.3) “ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หมายความว่า เจ้าของสถานบริการ และให้หมายความรวมถึง ผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานบริการด้วย”

สำหรับบุคคลอื่นตามที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เช่น ผู้ดัดแปลงรถยนต์ เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นต้น¹⁸

2) ความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตจะเกิดความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต โดยแบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้¹⁹

¹⁸ พรพวิทย์ ใจกันทา, “อะไรเปลี่ยนแปลงในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,” *Tax Policy Journal Tax policy Bureau, Fiscal Policy Edition 2, Volume 6, September 2018,*

¹⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 21

2.1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร

(ก) ถ้าสินค้าอยู่ในโรงอุตสาหกรรม ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

ข้อยกเว้น เว้นแต่เป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี และถ้าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือบุคคลใดนำสินค้านี้ดังกล่าวไปใช้ภายในโรงอุตสาหกรรมก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

(ข) ถ้าสินค้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรีนั้น

ข้อยกเว้น เว้นแต่เป็นการนำสินค้ากลับคืนไปเก็บไว้ในโรงอุตสาหกรรม หรือไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีอีกแห่งหนึ่ง และถ้าบุคคลใดนำสินค้านี้ดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2) ในกรณีสินค้านำเข้า

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ข้อยกเว้น เว้นแต่ในกรณีสินค้านำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีนั้น และถ้าผู้นำเข้าหรือบุคคลใดนำสินค้านี้ดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์

บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี แล้วแต่กรณี

2.3) ในกรณีบริการ

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแห่งประมวลรัษฎากรไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

1) ฐานภาษี

ปัจจุบันประเทศไทยใช้ฐานภาษีสรรพสามิตทั้งหมด 2 ฐาน²⁰ ได้แก่

1.1) ราคาขายปลีกแนะนำ²¹ ซึ่งหมายถึง ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าประสงค์ให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปโดยใช้สำหรับสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตที่ผลิตและจำหน่ายภายในประเทศ (โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)

1.2) รายรับ ซึ่งหมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่อาจคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการให้บริการโดยใช้สำหรับสถานบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

2) อัตราภาษีสรรพสามิต²²

อัตราภาษีสรรพสามิตมี 2 ประเภท คือ อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) และตามปริมาณหรือตามสภาพ (Specific Tax Rate)

2.1) อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) หมายถึง การจัดเก็บภาษีโดยคำนวณจากร้อยละของมูลค่าสินค้า หรือ รายรับของสถานบริการ เช่น รถจักรยานยนต์ ขนาดเครื่องยนต์ไม่เกิน 150 c.c. ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 2.5 ของราคาขายปลีกแนะนำ เป็นต้น

²⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17

²¹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4

²² พรพวิทย์ ใจกันทา, “อะไรเปลี่ยนแปลงในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560,” *Tax Policy Journal Tax policy Bureau, Fiscal Policy Edition 2, Volume 6, September 2018.*

2.2) อัตราตามปริมาณหรือตามสภาพ (Specific Tax Rate) หมายถึง การจัดเก็บภาษีโดยคำนวณจากปริมาณของสินค้า ซึ่งกำหนดตามหน่วยน้ำหนักสุทธิหรือปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เช่น สินค้าน้ำมันต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามปริมาตรในอัตรา 5 บาทต่อลิตร สินค้ายาสูบจัดเก็บตามน้ำหนัก ในอัตรา 1.2 บาทต่อกรัม เป็นต้น

3) การคำนวณภาษี

การคำนวณภาษีตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดวิธีการเสียภาษีว่าหากสินค้าใดกำหนดอัตราภาษีเฉพาะตามมูลค่าหรือตามปริมาณ ก็ให้สินค้าหรือบริการนั้นเสียภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณที่กำหนดไว้สำหรับสินค้านั้น แต่หากสินค้าได้มีการกำหนดอัตราภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ ผู้มีหน้าที่เสียภาษียังต้องเสียภาษีนั้นตามมูลค่าและตามปริมาณ แต่อย่างไรก็ตามจะต้องเสียไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นอัตราภาษีสูงสุดที่สามารถจัดเก็บภาษีได้ แต่อัตราที่จะจัดเก็บจริงต้องเป็นไปตามกฎกระทรวง โดยจะต้องเป็นอัตราที่ใช้เก็บภาษีในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น²³

4) เวลาที่ต้องชำระภาษี

เวลาที่ต้องชำระภาษี คือ เวลาที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี โดยสามารถแบ่งเป็น 3 กรณีได้ ดังนี้²⁴

4.1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ใช้สิทธิประโยชน์ (ยกเว้นภาษี)

สามารถแบ่งเป็นกรณีย่อยได้ 3 กรณีดังนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีก่อนความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในมาตรา 21 (1) วรรคสอง ก็ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีดังกล่าวพร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นหรือก่อนการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

²³ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 33.

²⁴ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 54

(2) ในกรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีในเวลาที่ยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด

(3) ในกรณีบริการ ให้ผู้ประกอบการกิจการสถานบริการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด

(4) ในกรณีอื่น ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด

4.2) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้สิทธิประโยชน์ (ยกเว้นภาษี)

ในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า หรือผู้ประกอบการสถานบริการ ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีให้ถือว่าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้น

4.3) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีอันเป็นเหตุให้การชำระภาษีตาม (1) (2) (3) หรือ (4) ขาดหรือเกินไปจากที่ได้ชำระไว้แล้ว ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วนตามอัตราที่เปลี่ยนแปลงนั้นหรือขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้เกิน ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีดังกล่าว

3.2.3 สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายสรรพสามิต

นอกจากนี้รัฐจะได้อำนาจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าและบริการที่กำหนดแล้ว ในบางกรณีรัฐอาจมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าและบริการ หรือการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ซึ่งผู้เขียนจะศึกษาสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายสรรพสามิตที่คล้ายคลึงกับสิทธิตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 36 (1) และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 29 กล่าวคือ ผู้เขียนจะศึกษาสิทธิประโยชน์กรณีสินค้านำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าตามมาตรา 105 และมาตรา 106 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

กรณีสินค้านำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตให้ได้รับสิทธิลดหย่อนภาษีตามมาตรา 105 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีสิทธิขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงได้ โดยนำจำนวนเงิน

ภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น” และในวรรคสองได้กำหนดไว้ว่า “ในกรณีที่จำนวนเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับการลดหย่อนตามวรรคหนึ่งเกินกว่าจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีนั้น” โดยวัตถุประสงค์การลดหย่อนภาษีตามมาตรานี้ก็เพื่อไม่ให้เสียภาษีซ้ำซ้อน เพราะมีเช่นนั้นสินค้าเดียวกันอาจต้องเสียภาษี 2 ครั้ง มาตรานี้จึงให้ผู้ประกอบการมีสิทธิขอลดหย่อนภาษี โดยนำจำนวนภาษีที่เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่ แต่สินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่ซึ่งจะได้รับลดหย่อนนี้ต้องเป็นสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง²⁵

ซึ่งตามกฎหมายกำหนดสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ข้อ 2 ได้กำหนดไว้ว่า “ให้สินค้าดังต่อไปนี้เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการมีสิทธิขอลดหย่อนภาษีได้

- (1) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- (2) เครื่องดื่ม
- (3) แบตเตอรี่
- (4) รถยนต์
- (5) รถจักรยานยนต์
- (6) ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง
- (7) สุรา
- (8) ยาสูบ”

อย่างไรก็ตามหากเป็นกรณีที่สินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตอาจรับสิทธิยกเว้นภาษีตามมาตรา 106 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “อธิบดีมีอำนาจยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) สำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

²⁵ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 122

(2) สำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก

การยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

โดยการยกเว้นภาษีตามมาตรานี้เป็นการยกเว้นภาษีให้กับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเพื่อมิให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนซึ่งมีสองกรณี ดังนี้²⁶

กรณีที่หนึ่ง คือ กรณีตามมาตรา 106 (1) ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแบตเตอรี่ประสงค์จะนำแบตเตอรี่ไปใช้เป็นส่วนประกอบในการผลิตรถยนต์ ก็สามารถขอยกเว้นภาษีแบตเตอรี่ดังกล่าวได้ เพราะท้ายที่สุดก็ต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าในการเสียภาษีสำหรับรถยนต์

กรณีที่สอง คือ กรณีตามมาตรา 106 (2) เป็นการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก เนื่องจากพระราชบัญญัตินี้ไม่ต้องการให้สินค้าในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ส่งออกมีภาระภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีสำหรับสินค้านั้นเองหรือภาษีที่แฝงอยู่ในวัตถุดิบหรือส่วนประกอบของสินค้านั้น จึงได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกดังกล่าว อย่างไรก็ตาม สินค้าที่ส่งออกที่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบตามมาตรานี้ จะต้องเป็นสินค้าในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตด้วย เช่น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมผลิตรถยนต์กระบะเพื่อการส่งออกสามารถขอยกเว้นภาษีแบตเตอรี่ที่ใช้เป็นส่วนประกอบตามมาตรานี้ได้ แต่หากเป็นผู้ผลิตตุ๊กตาเพื่อการส่งออกจะไม่สามารถขอยกเว้นภาษีแบตเตอรี่ที่ใช้เป็นส่วนประกอบตามมาตรานี้

3.2.4 การประเมินภาษีสรรพสามิตและกำหนดระยะเวลาการประเมิน

3.2.4.1 การประเมินภาษีสรรพสามิต

1) อำนาจประเมินโดยตรง

พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายสรรพสามิต หมายความว่า ข้าราชการพลเรือนสังกัดกระทรวงการคลังหรือบุคคลอื่น ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560²⁷

²⁶ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 123-124

²⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4

พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเมื่อ²⁸

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป
- (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี
- (4) สินค้าขาดจากบัญชีหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชีตามมาตรา 25 หรือมาตรา 48

2) อำนาจเกี่ยวเนื่องกับอำนาจประเมินโดยตรง

พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ ดังต่อไปนี้²⁹

- (1) จัดทำรายการลงในแบบรายการภาษีตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้องเมื่อมิได้มีการยื่นแบบรายการภาษี
- (2) แก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษีหรือในเอกสารอื่นที่ยื่นประกอบแบบรายการภาษีเพื่อให้ถูกต้อง
- (3) ประเมินภาษีตามหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอยู่หรือตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาว่าถูกต้อง เมื่อมีกรณีมีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี (ตามมาตรา 86 (3)) โดยไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม (1) หรือ (2) ก็ได้

นอกจากนี้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจนำสินค้าไปเป็นตัวอย่าง³⁰ และยังมีอำนาจอื่นๆอีกตามมาตรา 123 ถึง 135 เช่น สั่งให้เปิดหีบห่อหรือภาชนะบรรจุสินค้าเพื่อตรวจสินค้า³¹ อำนาจยึดหรืออายัดสินค้า บัญชี เอกสาร ยานพาหนะหรือสิ่งใด ๆ ที่เกี่ยวข้อง³² เป็นต้น

3.2.4.2 กำหนดระยะเวลาการประเมินและอายุความ

²⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 86

²⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 87

³⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 91

³¹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 124

³² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 128

1) กำหนดระยะเวลาการประเมิน

การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา ดังต่อไปนี้

1.1) กรณียื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา

พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่อธิบดีเลื่อนหรือขยายออกไป แล้วแต่กรณี³³

1.2) กรณียื่นแบบรายการภาษีภายหลังกำหนดเวลา

พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี อย่างไรก็ตามต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี³⁴

1.3) ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี หรือยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละสิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี

พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินภาษีภายในสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี³⁵

1.4) ยื่นแบบรายการภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์

ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินภาษีโดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่อธิบดีเลื่อนหรือขยายออกไป (กรณียื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา)หรือภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี (กรณียื่นแบบรายการภาษีภายหลังกำหนดเวลา)³⁶

2) อายุความ

³³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 90 (1)

³⁴ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 90 (2)

³⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 90 (3)

³⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 90 วรรคสอง

เนื่องจากตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มิได้มีการกำหนดในเรื่องของอายุความสำหรับการฟ้องเรียกค่าภาษีสรรพสามิตไว้โดยเฉพาะ ในการที่รัฐจะเรียกเอาค่าภาษีสรรพสามิตที่ไม่ได้ชำระ จึงจะต้องใช้อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งบัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร ให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้อย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้” โดยอายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ซึ่งบัญญัติว่า “อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องให้กระทำการอย่างใด ให้เริ่มนับแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น” ดังนั้น อายุความที่รัฐจะเรียกเอาค่าภาษีสรรพสามิต จึงมีอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงวันที่เกิดความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มหรือวันที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีอากร คือจะเป็นวันที่อาจบังคับตามสิทธิได้และเริ่มต้นในการนับอายุความ 10 ปีนับจากวันนั้น³⁷

3.2.5 บทกำหนดโทษ

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบปรับ³⁸และเงินเพิ่ม³⁹ ซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี⁴⁰

3.2.5.1 เบี้ยปรับ

(1) ในกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีและไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

(2) ในกรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น แต่ในกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของจำนวนภาษีให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น

³⁷ พันธ์ เหล่าจรุงเกสัชกร, “ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558).

³⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 140

³⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 141

⁴⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 142

(3) ในกรณีที่มีสินค้าหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าตามมาตรา 25 หรือมาตรา 48 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

อย่างไรก็ดี เบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

3.2.5.2 เงินเพิ่ม

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่มีรวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น และมีให้คิดเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่มีรวมเบี้ยปรับและอาจลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

3.3 หลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴¹

ในปี พ.ศ. 2475 มีการจัดเก็บภาษีการค้าโดยพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 ซึ่งจัดเก็บจากรายรับหรือจากยอดการขายทุกทอด (Multiple Stages Tax) และกฎหมายในการจัดเก็บเกี่ยวกับภาษีอากรในขณะนั้นยังมิได้มีการรวบรวมเข้าเป็นฉบับเดียวกัน ได้มีการแยกการจัดเก็บออกเป็นแต่ละพระราชบัญญัติต่อมารัฐบาลในขณะนั้น มีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาเศรษฐกิจและได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษีด้วยการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญรวมทั้งอันตรายที่อาจเกิดขึ้นจากการปล่อยให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจตกอยู่ในมือของต่างชาติ รวมทั้งได้มีการวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน กำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่โดยมีเทคนิคและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ ได้แก่ การกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ฯลฯ ได้มีการรวบรวมกฎหมายและจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 ทั้งนี้ โดยกระทรวงการคลังได้มีการออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป และตามพระราชบัญญัตินี้ได้มีการให้ยกเลิกกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับซึ่งรวมถึงพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475

กฎหมายประมวลรัษฎากรได้ถูกแก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง โดยครั้งหลังสุดในปี พ.ศ. 2535 รัฐบาลได้เริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้ใน

⁴¹ หนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร 2 กันยายน 2540 อ้างจาก <https://www.rd.go.th/3454.html>

การจัดเก็บแทนภาษีการค้า ที่มีปัญหาการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนไม่เป็นธรรมและไม่สนับสนุนต่อภาคการส่งออกของประเทศ โดยภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT: Value Added Tax) เป็นการเก็บภาษีจากการขายสินค้า หรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิต และจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ

3.3.1 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ

ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ใช่ภาษีทางตรง แต่เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการบริโภค ซึ่งภาษีชนิดนี้เป็นภาษีที่รัฐบาลประเทศต่าง ๆ นำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการจัดเก็บ สำหรับประเทศไทยนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้เพื่อกำจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีประโยชน์ในแง่ของการสามารถป้องกันการหนีภาษีได้ เนื่องจากมีการสร้างความขัดแย้งของผู้เสียภาษีแต่ละราย เพราะการหนีภาษีของผู้ประกอบการรายหนึ่งจะไปกระทบกับผู้ประกอบการอีกราย ทำให้รัฐสามารถตรวจสอบการเก็บภาษีได้ง่ายขึ้น

3.3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.3.2.1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ได้แก่⁴²

1.1) ผู้ประกอบการ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(5) ให้ความหมายคำว่า ผู้ประกอบการ หมายความว่า “บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำความดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่”

1.2) ผู้นำเข้า

ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(11) ให้ความหมายคำว่า ผู้นำเข้า หมายความว่า “ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า” และมาตรา 77/1(11) ให้ความหมายคำว่า นำเข้า หมายความว่า “นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย”

⁴² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2561) หน้า 4-082.

1.3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีพิเศษ

ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีพิเศษถูกกำหนดในประมวล รัชฎากรรมตรา 82/1 ดังนี้

- **ตัวแทน** ตามประมวลรัชฎากรรมตรา 77/1(7) ให้ความหมายคำว่า ตัวแทน หมายความว่า “หมายรวมถึงบุคคลซึ่งทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า haulage หรือทำการใดๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร” ซึ่งตามประมวลรัชฎากรรมตรา 82/1 (1) บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย (1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร เป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว”

- **ผู้รับโอนสินค้าหรือโอนสิทธิในการบริการ** ตามประมวลรัชฎากรรมตรา 82/1 (2) บัญญัติว่า “ในกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ตาม มาตรา 80/1 (5) ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือ โอนสิทธิในการบริการนั้น ไปให้กับบุคคลที่มีใช้องค์กรสหประชาชาติ ทบวงการชำนาญพิเศษของสหประชาชาติสถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในการบริการดังกล่าว”

- **ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร** ตามประมวล รัชฎากรรมตรา 82/1 (3) บัญญัติว่า “ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้น อากรตามกฎหมายว่า ด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลัง สินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่ (ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วย พิกัดอัตราศุลกากร (ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้านั้นดังกล่าว”

- **ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่** ตามประมวลรัชฎากรรมตรา 82/1 (4) บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ได้แก่ ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่”

- **ผู้โอนและผู้รับโอน** ตามประมวลรัชฎากรรมตรา 82/1 (5) บัญญัติว่า “ในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน”

- **ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร** ตามประมวลรัชฎากรรมตรา 82/13 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักร เป็นการชั่วคราว โดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3

หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น โดยให้คำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามมาตรา 80 หรือมาตรา 80/1 แล้วแต่กรณี” ซึ่งกรณีนี้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต่างประเทศมีหน้าที่เสียตามแบบ ภ.พ 36⁴³

2) ความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แยกพิจารณาได้ดังนี้⁴⁴

2.1) กรณีขายสินค้า

2.1.1) การขายสินค้าทั่วไป

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (1) บัญญัติว่า “การขายสินค้านอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) (4) หรือ (5) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำการดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำการนั้น ๆ ด้วย

(ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

(ข) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

(ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำการนั้น ๆ แล้วแต่กรณี”

2.1.2) การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (2) บัญญัติว่า “การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำการดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำการนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

(ข) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำการนั้น ๆ

แล้วแต่กรณี

⁴³ ไพจิตร โรจนวานิชและคนอื่นๆ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2, หน้า 4-091.

⁴⁴ เรื่องเดียวกันหน้า หน้า 4-323

2.1.3) การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (3) บัญญัติว่า “การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้ เฉพาะสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้าและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำได้ดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ

(ข) ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้า

(ค) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ง) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี”

2.1.4) การขายสินค้าโดยส่งออก

ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

(ก) การส่งออกโดยทั่วไป

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (4)(ก) บัญญัติว่า “การส่งออกนอกจากที่ระบุใน (ข) หรือ (ค) ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก แล้วแต่กรณี ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออก ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

(ข) การส่งออกในกรณีที่น่าสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (4) (ข) บัญญัติว่า “การส่งออกในกรณีที่น่าสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 77/1 (14) (ก) ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตดังกล่าว”

(ค) การส่งออกที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (4)(ค) บัญญัติว่า “การส่งออกซึ่งสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

2.1.5) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (5) บัญญัติว่า “การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้านั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (2) ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อโอนกรรมสิทธิ์สินค้า” กล่าวคือ เป็นการโอนกรรมสิทธิ์ไปให้กับบุคคลที่มีชื่อการค้าหรือชื่อของสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

2.2) การให้บริการ

การให้บริการสามารถแยกความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 4 กรณี

2.2.1) การให้บริการทั่วไป

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1(1) บัญญัติว่า “การให้บริการนอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี”

2.2.2) การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของการบริการที่ทำ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1(2) บัญญัติว่า “การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของการบริการที่ทำ ให้ความรับผิดชอบตามส่วนของการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการบริการที่สิ้นสุดลง ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี”

2.2.3) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (3) บัญญัติว่า “การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนแล้วแต่กรณี”

2.2.4) การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(5)

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (4) บัญญัติว่า “การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(5) และภายหลังได้มีการโอนสิทธิในบริการอันทำให้ผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (2) ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ” กล่าวคือ เป็นการโอนสิทธิไปให้กับบุคคลที่มีชื่อองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

2.3) การนำเข้าสินค้า

2.3.1) การนำเข้าทั่วไป

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (1) บัญญัติว่า “การนำเข้านอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

2.3.2) การนำเข้ากรณีนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรแล้วนำสินค้าออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออก

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (2) บัญญัติว่า “การนำเข้ากรณีนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรแล้วนำสินค้าออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออกตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (12) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในวันให้นำสินค้านั้นออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออก”

2.3.3) การนำเข้ากรณีของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (3) บัญญัติว่า “การนำเข้ากรณีของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อทางราชการได้ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน หรือค่าภาระติดพันตามวิธีการตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

2.3.4) การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (4) บัญญัติว่า “การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ใน ภาคว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้ผู้ที่มีความรับผิดตามกฎหมายดังกล่าว หรือผู้รับโอนสินค้านั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (3) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

2.4) การขายสินค้าหรือให้บริการบางกรณีตามกฎหมายกระทรวง

ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/3 บัญญัติว่า “ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

(1) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กู้ดวิลล์ การขายกระแสไฟฟ้าการขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามี การส่งมอบเมื่อใด

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการด้วยเครื่องอัตโนมัติ โดยวิธีการชำระราคาด้วยการหยอดเงิน ใช้เหรียญหรือบัตร หรือในลักษณะทำนองเดียวกัน

(3) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยการชำระราคาด้วยการใช้บัตรเครดิต หรือในลักษณะทำนองเดียวกัน

(4) การขายสินค้าตามสัญญาจะขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ก)

(5) การขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช)

กฎกระทรวงดังกล่าวจะกำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแตกต่างกันตามประเภทของสินค้าหรือประเภทของการให้บริการก็ได้”

3.3.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁵

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณีดังนี้

1.1) สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไป

ประมวลรัษฎากรมาตรา 79 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามี ด้วยมูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน”

1.2) สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการกิจการเฉพาะอย่าง

1.2.1) สำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก

ประมวลรัษฎากรมาตรา 79/1 (1) บัญญัติว่า “ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก ได้แก่ มูลค่าของสินค้าส่งออก โดยให้ใช้ราคา เอฟ.โอ.บี. ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ทั้งนี้ไม่ใหรวมอากรขาออก

ราคา เอฟ.โอ.บี. ได้แก่ ราคาสินค้า ณ ด่านศุลกากรส่งออกโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งจากด่านศุลกากรส่งออกไปต่างประเทศ”

⁴⁵ เรื่องเดียวกันหน้า หน้า 4-227

1.2.2) สำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 79 /1 (2) บัญญัติว่า

“(ก) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(ข) ในกรณีรับขนสินค้า ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนสินค้านั้น ออกนอกราชอาณาจักร”

1.3) สำหรับการนำเข้าสินค้า

ประมวลรัษฎากรมาตรา 79 /2 บัญญัติว่า “ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19)⁴⁶ ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การนำเข้าสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาด สำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

⁴⁶ มาตรา 77/1 (19) " ภาษีสรรพสามิต " หมายความรวมถึง ภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ และภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายดังกล่าวหรือผู้รับโอนสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1(3) ฐานภาษีสำหรับสินค้านั้น ได้แก่ มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามมาตรา 78/2 (4)”

2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁷

กฎหมายกำหนดไว้ 3 อัตรา คือ

2.1) อัตราร้อยละ 10.0

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80 บัญญัติว่า “ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10.0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ทั้งนี้ เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้ในมาตรา 80/2 (1) การขายสินค้า (2) การให้บริการ (3) การนำเข้า

อัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราภาษีเดียวกัน สำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี”

ซึ่งปัจจุบันนี้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 715) พ.ศ. 2563) กำหนดให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2564 จัดเก็บในอัตราร้อยละ 6.3 และรวมกับภาษีท้องถิ่นอีก 1 ใน 9 อันเท่ากับ 0.7 ตามมาตรา 12 ทวิแห่งพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497⁴⁸ จึงรวมเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้นร้อยละ 7

⁴⁷ ไพจิตร โรจนวานิชและคนอื่นๆ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2, หน้า 4-174.

⁴⁸ พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497 มาตรา 12 ทวิ บัญญัติว่า “เทศบาลมีอำนาจออกเทศบัญญัติเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้กำหนดเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เพิ่มขึ้นจากอัตราที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร ในอัตราดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ให้เทศบาลเก็บในอัตราร้อยละศูนย์

(2) ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราอื่น ให้เทศบาลเก็บหนึ่งในเก้าของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร”

2.2) อัตราร้อยละ 0

อัตราร้อยละ 0 ใช้กับกิจการ 6 ประเภท ดังนี้

2.2.1) การส่งออก

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 (1) บัญญัติว่าให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการประเภท “การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (3)”

2.2.2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 (2) บัญญัติว่าให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการประเภท “การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย”

2.2.3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 (3) บัญญัติว่าให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการประเภท “การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล”

2.2.4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 (4) บัญญัติว่าให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการประเภท “การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

2.2.5) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ

สถานทูต สถานกงสุล

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 (5) บัญญัติว่าให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการประเภท “การขายสินค้าหรือการให้บริการให้แก่

(ก) องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ
สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

(ข) องค์การระหว่างประเทศที่ประเทศไทยมีพันธกรณีตามความตกลงที่จะต้องปฏิบัติเท่าเทียมกับสถานเอกอัครราชทูต องค์การสหประชาชาติหรือทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ

(ค) สำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

2.2.6) การขายสินค้าหรือการให้บริการของคลังสินค้าทัณฑ์บนและ ประกอบการที่อยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 (6) บัญญัติว่าให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการประเภท “การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

2.3) อัตราร้อยละ 2.5

ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/2 วรรคแรก บัญญัติว่า “ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 2.5 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งกิจการดังกล่าวต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16” อย่างไรก็ตามปัจจุบันไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 2.5 แล้วตั้งแต่ 1 เมษายน 2524 ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 353) พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นการยกเลิกตลอดไป⁴⁹

3) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรมาตรา 82/3 วรรคแรก บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

⁴⁹ ไพจิตร โรจนวานิชและคนอื่นๆ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2, หน้า 4-225.

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกไปกำกับภาษี”

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องชำระจะเป็น ดังนี้ คือ
 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ⁵⁰

4) เวลาที่ต้องชำระภาษี⁵¹

4.1) เวลาที่ต้องชำระภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรมาตรา 83 วรรคแรกและวรรคสอง บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษี ถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น”

4.2) เวลาที่ต้องชำระภาษีของผู้นำเข้า

ผู้นำเข้าจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้

4.2.1) การนำเข้าสินค้านอกจากกรณีตาม (2)

ประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 วรรคแรก บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 83/9 ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากรตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

⁵⁰ เรื่องเดียวกัน หน้า 4-394.

⁵¹ เรื่องเดียวกัน หน้า 4-492

4.2.2) การนำเข้าสินค้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 วรรคสองบัญญัติว่า “ในกรณีนำเข้าสินค้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือในกรณีนำเข้าเครื่องจักร หรือวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ของผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้”

3.3.3 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵²

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจแบ่งพิจารณาได้ ดังนี้

3.3.3.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา มาตรา 81 และ 81 /1 กำหนดการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้สำหรับกิจการดังต่อไปนี้

1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการที่ได้กำหนดไว้ เช่น การขายพืชผลทางการเกษตร การขายปุ๋ย การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ เป็นต้น

2) การนำเข้าสินค้าบางชนิด อันได้แก่

- สินค้าตามประมวลรัษฎากรมาตรา มาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ)
- สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
- สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
- สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

3) การส่งออกสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16

4) กิจการขนาดย่อม ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของ

⁵² เรื่องเดียวกัน หน้า 4-092.

กิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งปัจจุบันพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 ⁵³กำหนดว่าจะต้องไม่เกิน 1,800,000 ต่อปี

3.3.3.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา

เป็นการยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (น) บัญญัติว่า “การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา⁵⁴” ตัวอย่างเช่น การขายสลากกินแบ่งของรัฐบาล การขายแอสมบี้ไปรษณีย์ การให้บริการสี่ขา เป็นต้น

3.3.3.3 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกระทรวงการคลัง

ประกาศกระทรวงการคลังเรื่องกำหนดสถานศึกษา ซึ่งการให้บริการของสถานศึกษาดังกล่าว จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 254) พ.ศ. 2535⁵⁵ ได้กำหนดให้การให้บริการของสถานศึกษาต่อไปนี้จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) สถาบันเทคโนโลยีแห่งเอเชีย
- (2) เนติบัณฑิตยสภา

3.3.3.4 การขายทรัพย์สินของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁶

แม้ว่าตัวทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการจะเป็นสินค้าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(9)⁵⁷ ซึ่งโดยตัวทรัพย์สินจะเป็นสินค้าที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เนื่องจากการขายทรัพย์สินดังกล่าวไม่ได้กระทำไปในทางธุรกิจหรือวิชาชีพของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่า การขายทรัพย์สินดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด⁵⁸ และไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี⁵⁹

⁵³ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4 บัญญัติว่า “มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี”

⁵⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534

⁵⁵ ข้อ 1 ให้กำหนดสถานศึกษาดังต่อไปนี้ เป็นสถานศึกษาตามมาตรา 4(4) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) สถาบันเทคโนโลยีแห่งเอเชีย
- (2) เนติบัณฑิตยสภา

⁵⁶ ไผจิตร โรจนวานิชและคนอื่นๆ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2, หน้า 4-167.

⁵⁷ ประมวลรัษฎากรมาตรา (9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

⁵⁸ ข้อหารือภาษีอากรกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0802/พ.2134 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2536

⁵⁹ ข้อหารือภาษีอากรกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/พ.4421 ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2556

3.3.4 การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและอายุความ

3.3.4.1 การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) อำนาจประเมินโดยตรง

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม เมื่อปรากฏกรณีตามมาตรา 88 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ในเมื่อ

(1) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(2) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้า โดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง

(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(4) ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขาย พร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษี

(5) ผู้ประกอบการไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายและหลักฐานต่าง ๆ ประกอบการลงรายงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือ

(6) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้ประกอบการซึ่งต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/1 มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม”

นอกจากนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตามมาตรา 88/1 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามหมวดนี้ ในเมื่อปรากฏว่าบุคคลใดออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 โดยให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้นั้นได้”

2) อำนาจเกี่ยวเนื่องกับอำนาจประเมินโดยตรง

เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามมาตรา 88/2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“(1) จัดทำรายการลงในแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้าตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้า

(2) แก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้าเพื่อให้ถูกต้อง

(3) ประเมินภาษีในกรณีที่มีหลักฐานแสดงว่า ผู้ประกอบการเสียภาษีหรือ แสดงมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง

(4) กำหนดมูลค่าที่ควรได้รับ โดยพิจารณาถึงฐานะความเป็นอยู่ หรือ พฤติการณ์ของผู้ประกอบการ หรือสถิติการค้าของผู้ประกอบการเอง หรือของผู้ประกอบการที่กระทำกิจการ ทำนองเดียวกัน หรือพิจารณาจากหลักเกณฑ์ อย่างอื่นอันอาจแสดงมูลค่าที่ได้รับโดยสมควร

(5) แก้ไขเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินค้าที่ซื้อ หรือของค่าบริการจากการรับ บริการแล้วแต่กรณี เมื่อมีกรณีตามมาตรา 88 (3) (4) หรือ (5)

(6) ประเมินภาษีตามที่รู้เห็น หรือพิจารณาว่าถูกต้อง เมื่อมีกรณีตามมาตรา 88 (3) (4) หรือ (5) โดยไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม (1) ถึง (4) ก็ได้

ในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีกรณีตามมาตรา 88 (6) ให้ ถือว่าผู้ประกอบการซึ่งต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 แต่มิได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน”

นอกจากนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 88/3 และอำนาจออก หมายเรียกเพื่อตรวจสอบไต่สวนได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 88/4

3.3.4.2 กำหนดระยะเวลาการประเมินและอายุความ

1) กำหนดระยะเวลาการประเมิน

การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา ดังต่อไปนี้

1.1) กรณียื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา

(ก) สำหรับผู้ประกอบการ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 (1) (ก) บัญญัติให้การประเมินของเจ้า พนักงานประเมิน ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา “สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็น วันหลัง ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่น แบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว”

(ข) สำหรับผู้นำเข้า

ประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 (2) บัญญัติให้การประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมิน ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา “สำหรับผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการสองปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีที่ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล สองปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำ วินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้า เป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี”

1.2) กรณียื่นแบบรายการภาษีภายหลังกำหนดเวลา

ประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 (1) (ข) บัญญัติให้การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับผู้ประกอบการยื่นแบบรายการภาษีภายหลังกำหนดเวลา ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา “สองปีนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีหลังวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาดังกล่าวใน (ก) แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี”

1.3) ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี หรือยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละสิบห้า

ประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 (1) (ค) บัญญัติให้การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับผู้ประกอบการไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี หรือยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ให้พนักงานประเมินประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา “สิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละสิบห้าของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี”

1.4) กรณีอื่นๆ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 (3) บัญญัติว่า “สำหรับผู้ที่มิหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 สองปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม” กรณีมาตรา 83/5 คือกรณีให้ผู้ทอดตลาดมีหน้าที่นำส่งภาษี มาตรา 83/6 คือกรณีให้ผู้จ่ายเงินนำส่งภาษี) หรือมาตรา 83/7 คือกรณีให้ผู้รับโอนสินค้าหรือโอนสิทธิมีหน้าที่นำส่งภาษี

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 วรรคสอง ยังบัญญัติอีกว่า “ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า หรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษี แบบใบขนสินค้า หรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่กำหนดเวลาตาม (1) (ก) (2) และ (3) แล้วแต่กรณี”

2) อายุความ

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรนั้นมิได้มีการบัญญัติในเรื่องอายุความเอาไว้ จึงจะต้องใช้อายุความตามที่บัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งบัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร ให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้อย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ ” โดยการเริ่มต้นนับอายุความ จะต้องเริ่มต้นนับอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ซึ่งบัญญัติว่า “อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจ

บังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องให้กระทำการอย่างใด ให้เริ่มนับแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น ” ดังนั้น อายุความที่รัฐจะเรียกเอาค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงวันที่เกิดความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มหรือวันที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีอากร คือจะเป็นวันที่อาจบังคับตามสิทธิได้และเริ่มต้นการนับอายุความ 10 ปีนับจากวันนั้น⁶⁰

3.3.5 บทกำหนดโทษ

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนอกจากอาจจะต้องรับผิดตามกฎหมายตั้งแต่มาตรา 90 จนถึงมาตรา 90/5 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษียังต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย ซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี⁶¹

3.3.5.1 เบี้ยปรับ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 89 กำหนดโทษให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 (ผู้ที่ออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิ) เสียเบี้ยปรับในกรณีดังต่อไปนี้

“(1) ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แล้ว ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงินหนึ่งพันบาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า

(2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

(3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือที่นำส่งคลาดเคลื่อน

(4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

⁶⁰ พันธ์ เหล่าจรุงเกสัชกร, “ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558).

⁶¹ มาตรา 89/2 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ให้ถือเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามที่กำหนดในส่วน 10 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้

(7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

(8) มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(9) มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีที่นำเครดิตนั้น

(10) มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1 หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี ซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มีได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

3.3.5.2 เงินเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรมาตรา มาตรา 89/1 บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 อัญญา และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง”

3.4 หลักการเรื่องนี้ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ปัจจุบันประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พ.ศ. 2535 มีโครงสร้างแบ่งเป็น 6 บรรพ ประกอบด้วย บรรพ1 หลักทั่วไป, บรรพ 2 หนี้, บรรพ 3 เอกเทศสัญญา, บรรพ 4 ทรัพย์สิน, บรรพ 5ครอบครัว และบรรพ 6

มรดก ตามลำดับ ซึ่งบรรพ 2 กล่าวถึงความผูกพันระหว่างบุคคลว่ามีต่อกันอย่างไร ตลอดจนสาเหตุและผลของความผูกพัน

3.4.1 ความเป็นมา

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยไม่ได้ให้คำจำกัดความคำว่าหนี้ไว้ว่าหมายถึงอย่างไร แต่กฎหมายไทยได้แนวความคิดเรื่องหนี้มาจากระบบกฎหมาย Civil Law ซึ่งมีรากฐานมาจากกฎหมายโรมันอีกต่อหนึ่ง ซึ่งมีกฎหมายจัสติเนียนได้อธิบายว่าหนี้เป็นความผูกพันซึ่งลูกหนี้จะต้องชำระหนี้ตามกฎหมาย⁶²

สำหรับนักกฎหมายไทยให้คำนิยามของหนี้ไว้ ดังนี้

ศาสตราจารย์ ดร. จีต เศรษฐบุตรได้อธิบายหนี้ว่า “เป็นนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลสองฝ่าย ซึ่งฝ่ายหนึ่งต้องกระทำการบางอย่างใดอย่างหนึ่งให้อีกฝ่ายหนึ่ง การกระทำแยกเป็น 3 ชนิด คือ 1.กระทำ 2.ละเว้นกระทำการ และ 3.การโอนทรัพย์สิน”⁶³

ม.ร.ว.เสนีย์ ปราโมช ได้อธิบายหนี้ว่า “หนี้ คือ ความผูกพันที่มีผลในกฎหมาย ซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่าเจ้าหนี้ ชอบที่ได้รับความนี้มีวัตถุเป็นการกระทำ หรืองดเว้น หรือส่งมอบทรัพย์สิน จากบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่าลูกหนี้”⁶⁴

จะเห็นได้ว่าไม่ว่าให้คำจำกัดความอย่างไร องค์ประกอบหนี้มี 3 อย่างด้วยกัน คือ 1. ลูกหนี้ (ผู้มีอำนาจต้องปฏิบัติตามอำนาจบังคับ) 2. เจ้าหนี้ (ผู้มีอำนาจบังคับ) 3. วัตถุแห่งหนี้ (กระทำการ งดเว้นกระทำการ และการโอนทรัพย์สิน)

3.4.2 วัตถุแห่งหนี้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 194 บัญญัติว่า “ด้วยอำนาจแห่งมูลหนี้ เจ้าหนี้อย่อมมีสิทธิจะเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ อนึ่งการชำระหนี้ด้วยงดเว้นการอันใดอันหนึ่งก็ย่อมมีได้”

⁶² อรรถพรหม พันธ์พัฒนา, คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 3-4

⁶³ จีต เศรษฐบุตร, หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและหนี้ (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526) หน้า 375

⁶⁴ เสนีย์ ปราโมช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 1 (ภาค 1-2) (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2505), หน้า 277

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 195 บัญญัติว่า “เมื่อทรัพย์ซึ่งเป็นวัตถุแห่งหนี้ได้ระบุไว้ แต่เพียงเป็นประเภท และถ้าตามสภาพแห่งนิติกรรม หรือตามเจตนาของคู่กรณีไม่อาจจะกำหนดได้ว่าทรัพย์นั้นจะพึงเป็นชนิดอย่างไรไซ้ ท่านว่าลูกหนี้จะต้องส่งมอบทรัพย์ชนิดปานกลาง

ถ้าลูกหนี้ได้กระทำการอันตนจะพึงต้องทำเพื่อส่งมอบทรัพย์สิ่งนั้นทุกประการแล้วก็ดี หรือถ้าลูกหนี้ได้เลือกกำหนดทรัพย์ที่จะส่งมอบแล้วด้วยความยินยอมของเจ้าหนี้ก็ดี ท่านว่าทรัพย์นั้นจึงเป็นวัตถุแห่งหนี้จำเดิมแต่เวลานั้นไป”

จึงกล่าวได้โดยสรุปว่า วัตถุแห่งหนี้มี 3 อย่างคือ

1. หนี้กระทำการ
2. หนี้งดเว้นกระทำการ
3. หนี้ส่งมอบทรัพย์สิน

แต่อย่างไรก็ดี มีบางท่านอาจเห็นว่า อาจถือว่ามีเพียง 2 อย่างเท่านั้น คือ หนี้กระทำการ กับหนี้งดเว้นกระทำการ โดยรวมหนี้ส่งมอบทรัพย์สินว่าเป็นการกระทำการอย่างหนึ่งด้วยก็ได้⁶⁵

3.4.3 ความระงับหนี้⁶⁶

ความระงับแห่งหนี้คือ การสิ้นสุดแห่งความสัมพันธ์ที่เจ้าหนี้สันสิทธิตี่จะเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้แก่ตน และลูกหนี้ก็สิ้นหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติการชำระหนี้ ความระงับแห่งหนี้ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 รับรองไว้มี 5 ประการ

1) การชำระหนี้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 314 บัญญัติว่า “อันการชำระหนี้ นั้น ท่านว่าบุคคลภายนอกจะเป็นผู้ชำระก็ได้ เว้นแต่สภาพแห่งหนี้จะไม่เปิดช่องให้บุคคลภายนอกชำระ หรือจะขัดกับเจตนาอันคู่กรณีได้แสดงไว้” ดังนั้น วิธีการชำระหนี้ อาจทำได้โดยลูกหนี้เองหรือบุคคลภายนอก⁶⁷

⁶⁵ โสภณ รัตนาร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2539), หน้า 52

⁶⁶ อรรถพรณ พนัสพัฒนา, คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้, หน้า 61

⁶⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 63-64

2) การปลดหนี้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 340 บัญญัติว่า “ถ้าเจ้าหนี้แสดงเจตนาต่อลูกหนี้ว่าจะปลดหนี้ให้ ท่านว่าหนี้นั้นก็อันระงับสิ้นไป

ถ้าหนี้มีหนังสือเป็นหลักฐาน การปลดหนี้ก็ต้องทำเป็นหนังสือด้วย หรือต้องเวนคืนเอกสารอันเป็นหลักฐานแห่งหนี้ให้แก่ลูกหนี้ หรือขีดฆ่าเอกสารนั้นเสีย”

ดังนั้นการปลดหนี้แบ่งได้เป็น 2 วิธี⁶⁸

- 1) หนี้ที่ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือ การปลดหนี้กระทำได้โดยการแสดงเจตนาต่อลูกหนี้
- 2) หนี้ที่มีหลักฐานเป็นหนังสือ การปลดหนี้กระทำได้โดยการทำเป็นหนังสือ หรือเวนคืนเอกสารอันเป็นหลักฐานแห่งหนี้ให้แก่ลูกหนี้ หรือขีดฆ่าเอกสารนั้นเสีย

3) การหักกลบลบหนี้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 342 บัญญัติว่า “หักกลบลบหนี้นั้น ทำได้ด้วยคู่กรณีฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาแก่อีกฝ่ายหนึ่ง การแสดงเจตนาเช่นนี้ท่านว่าจะมีเงื่อนไขหรือเงื่อนไขเริ่มต้นหรือเวลาสิ้นสุดอีกด้วยหาได้ไม่

การแสดงเจตนาดังกล่าวมาในวรรคก่อนนี้ ท่านว่ามีผลย้อนหลังขึ้นไปจนถึงเวลาซึ่งหนี้ทั้งสองฝ่ายนั้นจะอาจหักกลบลบกันได้เป็นครั้งแรก”

ดังนั้นวิธีการหักกลบลบหนี้ กระทำได้โดยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียว และการแสดงเจตนา นั้นต้องไม่มีเงื่อนไขหรือเงื่อนไข และการแสดงเจตนามีผลย้อนหลังไปถึงเวลาที่หนี้ทั้งสองฝ่ายอาจหักกลบลบหนี้กันได้เป็นครั้งแรก คือเวลาที่หนี้ทั้งสองฝ่ายถึงกำหนดชำระนั่นเอง

4) การแปลงหนี้ใหม่

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 349 บัญญัติว่า “เมื่อคู่กรณีที่เกี่ยวข้องกันได้ทำสัญญาเปลี่ยนสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญแห่งหนี้ไซ้ ท่านว่าหนี้นั้นเป็นอันระงับสิ้นไปด้วยแปลงหนี้ใหม่

ถ้าทำหนี้มีเงื่อนไขให้กลายเป็นหนี้ปราศจากเงื่อนไขก็ดี เพิ่มเติมเงื่อนไขเข้าในหนี้อันปราศจากเงื่อนไขก็ดี เปลี่ยนเงื่อนไขก็ดี ท่านถือว่าเป็นอันเปลี่ยนสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญแห่งหนี้

⁶⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 87

ถ้าแปลงหนี้ใหม่ด้วยเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ ท่านให้บังคับด้วยบทบัญญัติทั้งหลายแห่งประมวลกฎหมายนี้ว่าด้วยโอนสิทธิเรียกร้อง”

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 350 บัญญัติว่า “แปลงหนี้ใหม่ด้วยเปลี่ยนตัวลูกหนี้ นั้น จะทำเป็นสัญญาระหว่างเจ้าหนี้กับลูกหนี้คนใหม่ก็ได้ แต่จะทำโดยขึ้นใจลูกหนี้เดิมหาได้ไม่”

หลักเกณฑ์การแปลงหนี้ใหม่มีดังนี้⁶⁹

1) มีหนี้เดิมที่คู่กรณีจะให้ระงับไป

แปลงหนี้ใหม่เกิดขึ้นโดยคู่กรณีประสงค์จะให้หนี้เดิมระงับมาบังคับกันตามหนี้ใหม่ ซึ่งการแปลงหนี้ใหม่จะมีได้ก็ต่อเมื่อมีหนี้เดิมอยู่

2) คู่กรณีทำสัญญาแปลงหนี้เดิมเป็นหนี้ใหม่

แปลงหนี้ใหม่ไม่อาจเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวอย่างปลดหนี้ หรือหักลบกลบหนี้ และการที่ลูกหนี้ฝ่ายเดียวทำสัญญาใช้หนี้ให้แก่เจ้าหนี้ อาจเป็นการรับสภาพหนี้ แต่ไม่ใช่การแปลงหนี้ใหม่ และต้องทำสัญญากันตามแบบที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับมูลหนี้ใหม่นั้น

3) มีการเปลี่ยนสาระสำคัญของหนี้เดิม

การเปลี่ยนสาระสำคัญของหนี้ อาจเป็นการเปลี่ยน เงื่อนไขของหนี้ ตัวเจ้าหนี้ ตัวลูกหนี้ วัตถุประสงค์ ทรัพย์สินซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ มูลแห่งหนี้ เป็นต้น สิ่งที่ไม่ใช่สาระสำคัญของหนี้ เช่น วันเวลาแห่งการชำระหนี้ สถานที่ชำระหนี้ วิธีการชำระหนี้ เงื่อนไขหนี้ เป็นต้น

4) มีหนี้ใหม่เกิดขึ้นแทนหนี้เดิม

แปลงหนี้ใหม่เป็นการตกลงระงับหนี้เดิมโดยการรับผิดชอบหนี้ใหม่แทน เพราะฉะนั้นจึงเป็นเรื่องที่หนี้เดิมต้องระงับไปแล้วเกิดมีหนี้ใหม่ขึ้นมาด้วย ความมีอยู่ของหนี้ใหม่จึงเป็นสิ่งจำเป็นเช่นเดียวกับต้องมีหนี้เดิมอยู่ก่อน ถ้าไม่มีหนี้ใหม่เกิดขึ้นก็ไม่เป็นแปลงหนี้ใหม่และหนี้เดิมก็ไม่ระงับ

⁶⁹ โสภณ รัตนาร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2553), หน้า 549-570

ดังนั้นวิธีการแปลงหนี้ใหม่มีดังนี้⁷⁰

1) การแปลงหนี้ใหม่โดยเปลี่ยนวัตถุแห่งหนี้ กระทำได้โดยการตกลงกันระหว่างเจ้าหนี้ และลูกหนี้ในมูลหนี้เดิม ซึ่งหากคู่กรณีตกลงกันให้รับผิดชอบในมูลหนี้ใหม่ชนิดใด ต้องทำสัญญากันตามแบบที่ กฎหมายกำหนดไว้ มิฉะนั้นจะบังคับตามมูลหนี้ใหม่ไม่ได้

2) การแปลงหนี้ใหม่โดยเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ ต้องปฏิบัติตามเรื่องการโอนสิทธิเรียกร้อง กล่าวคือทำเป็นสัญญาระหว่างเจ้าหนี้คนเดิมกับเจ้าหนี้คนใหม่ และบอกกล่าวไปยังลูกหนี้หรือให้ลูกหนี้ ยินยอม ถ้าไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย การแปลงหนี้ไม่สมบูรณ์หนี้เก่าไม่ระงับ

3) การแปลงหนี้ใหม่โดยเปลี่ยนตัวลูกหนี้ ต้องทำเป็นสัญญาระหว่างเจ้าหนี้กับลูกหนี้ใหม่

5) หนี้เคลื่อนที่กัน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 353 บัญญัติว่า “ถ้าสิทธิและความรับผิดชอบในหนี้ รายใดตกอยู่กับบุคคลคนเดียวกัน ท่านว่าหนี้รายนั้นเป็นอันระงับสิ้นไป เว้นแต่เมื่อหนี้นั้นตกไปอยู่ในบังคับแห่ง สิทธิของบุคคลภายนอก หรือเมื่อสลักหลังตัวเงินกลับคืนตามความในมาตรา 917 วรรค 3”

ดังนั้น หนี้เคลื่อนที่กันเกิดได้ 2 กรณี⁷¹

1) เจ้าหนี้กลายเป็นทายาทของลูกหนี้ หรือลูกหนี้กลายเป็นทายาทของเจ้าหนี้

เช่น ก และ ข เป็นพี่น้องกัน ข ให้ ก กู้ยืมเงิน 50,000 บาท หลังจากนั้น ก ถึงแก่ความตาย ข เป็นทายาทเพียงผู้เดียวของ ก ตามกฎหมายว่าด้วยมรดก ข จึงต้องรับหน้าที่ความเป็นลูกหนี้ของ ก ในการชำระหนี้ให้แก่ตนเอง ข จึงมีสถานะเป็นทั้งเจ้าหนี้และลูกหนี้ในหนี้รายเดียวกัน หนี้รายนี้จึง เคลื่อนที่กันทำให้หนี้ระงับลง⁷²

2) เจ้าหนี้กลายเป็นผู้รับโอนกิจการของลูกหนี้ซึ่งสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้เกี่ยวกับกิจการ ที่รับโอนมา

เช่น บริษัทเจ้าหนี้และบริษัทลูกหนี้ได้จดทะเบียนควบบริษัทเป็นบริษัทเดียวกัน บริษัทใหม่ ย่อมได้ไปได้ทั้งสิทธิและความรับผิดชอบของบริษัทเดิม หนี้สินระหว่างบริษัทเดิมย่อมระงับไป⁷³

⁷⁰ อรรถพรณ พนัสพัฒนา, คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้, หน้า 102

⁷¹ ผศ.ดร.กรศุทธิ์ ขอฟ่วงกลางม เอกสารประกอบการบรรยาย.200 กฎหมายลักษณะหนี้ : หลักทั่วไป ภาคเรียนที่ 1 ปีการศึกษา 2562

⁷² อรรถพรณ พนัสพัฒนา, คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้, หน้า 107

⁷³ โสภณ รัตนารม, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้, หน้า 493

3.4.4 การคำนวณระยะเวลา

3.4.4.1 ระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/3 วรรคสอง บัญญัติว่า “กำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปี มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานกันตามประเพณี” เนื่องจากวันหนึ่งๆมี 24 ชั่วโมง ซึ่งอาจเริ่มต้นในเวลาใดก็ได้ ถ้าให้เริ่มต้นขณะที่เริ่มการนั้นก็มีความยุ่งยากในที่สุดท้ายแห่งระยะเวลาว่าจะสิ้นสุดในวันใด เพื่อตัดปัญหาความยุ่งยาก จึงมิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลาเข้ารวมเข้าด้วย โดยกำหนดให้นับวันรุ่งขึ้น⁷⁴

ส่วนการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน กฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง แต่ก็สามารถตีความได้ว่าระยะเวลาสิ้นสุดลงเมื่อครบกำหนดเวลานั้นเอง เช่น ไกรศักดิ์ทำสัญญาเช่ารถจากสุรเกียรติ์วันที่ 1 มกราคม มีกำหนด 20 วัน หลักตามมาตรา 193/3 วรรคสอง มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลาเข้ารวมเข้าด้วยจึงเริ่มนับหนึ่งในวันรุ่งขึ้น ดังนั้นจะสิ้นสุดระยะเวลา 20 วันในวันที่ 21 มกราคม⁷⁵

3.4.4.2 ระยะเวลาที่กำหนดเป็นเดือน⁷⁶

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/3 วรรคสอง บัญญัติว่า “กำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปี มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานกันตามประเพณี” จะเห็นได้ว่าการเริ่มต้นนับระยะเวลาที่กำหนดเป็นเดือนมีหลักเกณฑ์การเริ่มต้นนับระยะเวลาเช่นเดียวกับหลักเกณฑ์การเริ่มต้นนับระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน

ส่วนการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นเดือน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/5 บัญญัติว่า “ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นสัปดาห์ เดือนหรือปี ให้คำนวณตามปีปฏิทิน” และวรรคสองบัญญัติว่า “ถ้าระยะเวลามีได้กำหนดนับแต่วันต้นแห่งสัปดาห์ วันต้นแห่งเดือนหรือปี ระยะเวลาย่อมสิ้นสุดลงในวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งสัปดาห์ เดือนหรือปีสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น ถ้า

⁷⁴ กำชัย จงจักรพันธ์ คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551) หน้า 25.

⁷⁵ เรื่องเดียวกัน หน้า 33

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน หน้า 36-42

ในระยะเวลา นับเป็นเดือนหรือปีนั้นไม่มีวันตรงกันในเดือนสุดท้าย ให้ถือเอาวันสุดท้ายแห่งเดือนนั้นเป็นวันสิ้นสุดระยะเวลา” จึงสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี

กรณีแรก กรณีระยะเวลาได้เริ่มต้นนับในวันแห่งต้นเดือน (วันที่ 1 ของทุกๆ เดือน) การเริ่มต้นนับระยะเวลา ก็ให้คำนวณนั้นตามปฏิทิน หมายความว่า ระยะเวลา นั้นสิ้นสุดลงในวันสุดท้ายของเดือน (วันสิ้นเดือน) นั้นเอง เช่น ไพโรจน์เช่าบ้านอุดม วันที่ 31 มกราคม 2529 กำหนดเวลาเช่า 1 เดือน การเริ่มต้นนับระยะเวลาจะนับวันรุ่งขึ้น ตรงกับวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2529 และจะสิ้นสุดวันสุดท้ายของเดือน กุมภาพันธ์ คือวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2529 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายแห่งระยะเวลา

กรณีที่สอง กรณีระยะเวลามีได้เริ่มต้นนับในวันแห่งต้นเดือน (วันที่ 1 ของทุกๆ เดือน) การสิ้นสุดระยะเวลาลิ้นสุดลงวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งเดือนสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น เช่น วิภาทำสัญญาเช่าบ้านมาลี วันที่ 25 สิงหาคม มีกำหนด 3 เดือน วันเริ่มระยะเวลา คือวันที่ 26 สิงหาคม วันแห่งเดือนสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลา คือวันที่ 26 พฤศจิกายน วันก่อนหน้าวันแห่งเดือนสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลา คือวันที่ 25 พฤศจิกายน ระยะเวลา 3 เดือนจึงสิ้นสุดในวันที่ 25 พฤศจิกายน

3.4.5 อายุความเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร⁷⁷

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้ยักอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้”

ดังนั้นแล้ว สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะมีอายุความ 10 ปี คงจำกัดไว้เฉพาะเพื่อเรียกเอาค่าภาษีอากร ซึ่งหมายรวมถึงภาษีตามกฎหมายอื่นๆนอกเหนือจากประมวลรัษฎากรด้วย เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรือน เป็นต้น ซึ่งแยกเป็นหัวข้อต่างๆ ได้ดังนี้

3.4.5.1 สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร⁷⁸

⁷⁷ สรรักษ์ สุวรรณเสรี และอาคม ศรียาภักย์, อายุความครบวงจร, (กรุงเทพฯ : หจก. แสงจันทร์การพิมพ์), หน้า 56

⁷⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 58-59

สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากรมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องค่าภาษีได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/12⁷⁹ คือวันที่ผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษี เช่น วันที่พนักงานศุลกากรตรวจพบว่าผู้นำเข้าหลีกเลี่ยงอากร⁸⁰ เป็นต้น

3.4.5.2 สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต⁸¹

สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติสรรพสามิตมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องค่าภาษีได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/12 เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับเงินคืนค่าภาษีสรรพสามิต กรณีใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 102 (4) แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527⁸² เวลาแรกที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ ก็คือเวลาที่หนี้ขึ้นถึงกำหนดชำระ หากหนี้ยังไม่ถึงกำหนดชำระอายุความก็ยังไม่เริ่มนับ เพราะยังไม่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้⁸³

3.4.5.3 สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการและชำระค่าภาษี⁸⁴ ระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกเรียกผู้ยื่นรายการสอบสวนภายใน 2 ปี ตามมาตรา 19⁸⁵ ไม่ใช่อายุความ⁸⁶ การประเมินภาษีและแจ้งการประเมิน

⁷⁹ มาตรา 193/12 บัญญัติว่า “อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องให้ตนวันกระทำการอย่างใดให้เริ่มนับแต่เวลาแรกที่ฝ่าฝืนกระทำการนั้น”

⁸⁰ เทียบเคียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2002/2537

⁸¹ สรรักษ์ สุวรรณเสรี และอาคม ศรียากย์, *อายุความครบวงจร*, หน้า 59

⁸² เทียบเคียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2551

⁸³ กำชัย จงจักรพันธ์ คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551) หน้า 172.

⁸⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402/2515 (ป) และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2002/2537

⁸⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ไต่สวนรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ไต่สวนรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร”

⁸⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1106/2520

เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องค่าภาษี ต้องกระทำภายในอายุความ 10 ปี⁸⁷ การแจ้งการประเมินภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม หรือการชำระภาษีที่ค้างชำระ มีผลให้อายุความสะดุดหยุดลง⁸⁸

⁸⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2880/2549

⁸⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1781/2531 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2653/2541

บทที่ 4

บทวิเคราะห์เกี่ยวกับปัญหาเรื่องผลกระทบทางภาษีอากร

กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1)

จากการศึกษาหลักการให้สิทธิและประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน และหลักการจัดเก็บภาษีต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าแล้ว พบว่าแม้กฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิต และประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้บัญญัติเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี และความรับผิดทางภาษี เวลาที่ต้องชำระภาษีให้มีความสอดคล้องกัน กล่าวคือ กฎหมายสรรพสามิต ได้กำหนดนิยามคำว่า “ผู้นำเข้า” โดยยึดนิยามคำว่า “ผู้นำของเข้า” ตามกฎหมายศุลกากรเป็นหลัก ความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต กำหนดให้ความรับผิดทางภาษีเกิดในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งก็คือวันที่นำเข้าสำเร็จตามกฎหมายศุลกากร หรือความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นเมื่อเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า หรือในกรณีที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือเวลาที่ต้องชำระภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต ก็ได้กำหนดให้ชำระภาษีในเวลาที่จะออกใบขนสินค้าให้ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้บัญญัติไปในทำนองเดียวกัน กล่าวคือ ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อยื่นใบขนสินค้า ซึ่งเป็นเวลาเดียวกันกับเวลาที่ต้องชำระภาษีตามกฎหมายศุลกากร

อย่างไรก็ดี กฎหมายส่งเสริมการลงทุนมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการดึงดูดนักลงทุนต่างชาติให้มาลงทุนในประเทศไทย จึงมีลักษณะเป็นกฎหมายพิเศษที่ยกเว้นกฎหมายภายในต่างๆ ทั้งในแง่ที่เกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และไม่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินปันผล การยกเว้นการเก็บอากรจากของที่นำเข้า การอนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน อนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน เป็นต้น ซึ่งโดยหลักแล้วเงื่อนไขการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ นอกจากจะเป็นไปตามที่กฎหมายส่งเสริมการลงทุนได้บัญญัติไว้แล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมยังต้องปฏิบัติตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนดอีกด้วย โดยรายละเอียดต่างๆ เหล่านี้จะถูกระบุอยู่ในบัตรส่งเสริม

ในบทนี้ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงปัญหา กรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งเป็นเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก โดยเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์แล้ว วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุด

ระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ และหากมียอดวัตถุดิบคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้า วัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า อย่างไรก็ตาม มีกรณีที่ภายหลังระยะเวลาผ่านไปกว่า 10 ปี พบว่าผู้ที่เคยได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) ยังมีวัตถุดิบเหลืออยู่ที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้า ไม่ได้ทำการตัดบัญชีแล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ จึงมีประเด็นปัญหาเรื่อง (1) กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความในการประเมินภาษี (2) ผลกระทบทางภาษีอากร พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

4.1 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความ

4.1.1 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษี

4.1.1.1 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากร

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีศุลกากร ไว้ในมาตรา 19 โดยพนักงานศุลกากรสามารถประเมินภาษีศุลกากรได้ เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่สวนใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี หรือในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากร ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่พนักงานกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

จากการศึกษากฎหมายส่งเสริมการลงทุนพบว่า เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาตรา 36(1) ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ในหน่วยงานสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะจัดทำแบบรายงานวัตถุดิบ ตามมาตรา 36 (1) (แบบฟอร์ม F IN RM 32-03) เพื่อเสนอให้ผู้อำนวยการกองสิทธิประโยชน์พิจารณาแจ้งผู้ได้รับการส่งเสริมที่สิทธิประโยชน์สิ้นสุดลงแล้ว และมีวัตถุดิบคงเหลือจากของที่ได้นำเข้ามายกเว้นอากรขาเข้าครบกำหนด 6 เดือน นับจากวันที่สิ้นสุดสิทธิและประโยชน์แล้ว และทางผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ดำเนินการตัดบัญชีวัตถุดิบภายในระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันส่งออก ให้ชำระภาษีอากรและนำหลักฐานการชำระภาษีอากรมาตัดบัญชีวัตถุดิบ จากนั้นคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะออกหนังสือสองฉบับ โดยฉบับหนึ่งจะส่งให้กับสำนักงานศุลกากรส่วนพิธีการนำเข้า (แบบฟอร์ม F F IN RM 43-03) เพื่อให้เรียกเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นจากผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เนื่องจากปรากฏว่ามีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า แต่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงมีภาระต้องชำระอากรขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้า ส่วนหนังสืออีกฉบับหนึ่งจะส่งให้ผู้ได้รับการส่งเสริม (แบบฟอร์ม F IN RM 44-03) เพื่อดำเนินการชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36(1) แต่วัตถุดิบและวัสดุจำเป็นนั้นไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงมีภาระต้องชำระอากร

ขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้าโดยติดต่อขอชำระภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นดังกล่าวกับกรมศุลกากรต่อไป

ซึ่งตามวิธีปฏิบัติประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 ได้กำหนดว่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีวัตถุดิบให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ หากมียอดวัตถุดิบคงเหลือ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า จึงมีประเด็นปัญหาว่า หากมีกรณีที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 พบว่ายังมีวัตถุดิบเหลืออยู่ซึ่งยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้า ไม่ได้ทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ และยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า โดยล่วงเลยพ้นระยะเวลานับแต่ยื่นใบขนมาเกิน 10 ปีแล้ว พนักงานศุลกากรจะมีอำนาจออกแบบแจ้งเพื่อประเมินภาษีศุลกากร รวมไปถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้หรือไม่ เนื่องจากหากพิจารณาพระราชบัญญัติศุลกากรมาตรา 19 ซึ่งกำหนดให้พนักงานศุลกากรสามารถประเมินภาษีศุลกากรได้ภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากร หรือกรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว พนักงานศุลกากรสามารถขอขยายระยะเวลาการประเมินภาษีได้อีก 2 ปี จะเห็นได้ว่าพนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินภาษีศุลกากรพร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่มได้สำหรับวัตถุดิบที่ไม่ได้เสียอากรขาเข้า แต่ต้องอยู่ภายในระยะเวลา 3 ปี หรือ 5 ปี (แล้วแต่กรณี) นับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้าขาเข้า กรณีนี้จึงมีความไม่ชัดเจนในการตีความและบังคับใช้กฎหมายว่าหากได้นำเข้าวัตถุดิบและยื่นใบขนสินค้าขาเข้าเกินกว่า 10 ปีแล้ว พนักงานศุลกากรจะยังมีอำนาจประเมินภาษีในกรณีนี้ได้หรือไม่ เนื่องจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้เป็นผู้พิจารณาประเมินภาษีเอง แต่เป็นอำนาจประเมินของพนักงานศุลกากรในการประเมินภาษี คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเพียงแต่ผู้แจ้งกรมศุลกากรให้ทราบถึงวัตถุดิบคงเหลือที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าหลังจากที่ผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ เพื่อให้กรมศุลกากรเรียกเก็บอากรขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้าต่อไป และข้อกำหนดเรื่องกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีนี้อาจได้มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นการเฉพาะ

4.1.1.2 ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีสรรพสามิตไว้ โดยสามารถแบ่งกรณีที่เกี่ยวข้องได้เป็นสองกรณี กรณีแรกคือกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลา พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินภาษีภายในสองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่อธิบดีเลื่อนหรือขยายออกไป แล้วแต่กรณี ตามมาตรา 90 (1) แต่หากกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่โดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่กำหนดเวลา

ดังกล่าว กรณีที่สองคือกรณีที่ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี หรือยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินภาษีภายในสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษีตามมาตรา 90 (3) ซึ่งในกรณีการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าในขณะนำเข้ามา กรมศุลกากรจะเป็นผู้เรียกเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อกรมสรรพสามิต เพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตเป็นไปโดยสะดวกและรวดเร็ว รวมทั้งเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกและลดขั้นตอนการติดต่อราชการให้แก่ผู้ประกอบการและประชาชนตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการเรียกเก็บและการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า¹

อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสำหรับกรณีสินค้านำเข้า ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จึงเป็นเหตุให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(1) ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก และหากของนั้นเป็นสินค้าสำหรับที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า ก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสรรพสามิตด้วยตามมาตรา 106 (2) ด้วย ดังนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตในขณะนำสินค้าเข้า จึงเกิดปัญหาความไม่ชัดเจนว่าหากสินค้านั้นไม่ได้ถูกนำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออก กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีค่าสรรพสามิตพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจะต้องใช้กำหนดระยะเวลาใด กล่าวคือ การที่กฎหมายกำหนดว่าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบในขณะนำสินค้าเข้าจะถือได้ว่าเป็นการยื่นแบบแล้วจึงต้องนำอายุความประเมินภาษีสองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษีมาบังคับใช้โดยถือว่าวันที่ยื่นใบขนสินค้าเป็นวันที่ได้ยื่นแบบหรือเป็นกรณีที่ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินภาษีภายในสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ซึ่งมีปัญหาต่อไปว่าจะกำหนดระยะเวลายื่นแบบจะนับตั้งแต่เมื่อใด

นอกจากนี้จะเห็นได้ว่ากำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิตมีความไม่สอดคล้องกัน กล่าวคือ หากถือว่ากรณีที่ได้รับส่งเสริมได้ยื่นใบขนถือเป็นการยื่นแบบการเสียภาษีสรรพสามิตแล้วและเป็นกรณีที่ไม่มีการขยายกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีทั้งตาม

¹ ข้อ 1 การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพสามิต โดยให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิตตามแบบที่กฎหมายว่าด้วยศุลกากรกำหนดไว้ และชำระภาษีสรรพสามิตในเวลาชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

กฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิต จะพบว่ากำหนดระยะเวลาประเมินภาษีกฎหมายสรรพสามิตสั้นกว่าระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร เนื่องจากกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต คือ 2 ปีนับแต่ยื่นใบขน ในขณะที่กฎหมายศุลกากรกำหนดให้พนักงานศุลกากรสามารถประเมินภาษีศุลกากรได้ภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า ส่งผลให้บางกรณีสามารถจัดเก็บอากรขาเข้าได้แต่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ ทั้งๆที่เกิดจากการนำของหรือสินค้าเข้าในการกระทำกรรมเดียวกันและในขณะที่เรื่องอื่นๆ เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับผู้นำเข้า ความรับผิดชอบทางภาษี ก็กำหนดให้ยึดหลักเกณฑ์จากกฎหมายศุลกากรเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต หรือหากถือว่ากรณียื่นใบขนไม่ใช่การยื่นแบบรายการภาษีตามในกรณีนี้ ซึ่งระยะเวลาการประเมินภาษีจะภาษีสรรพสามิตจะเป็น 10 ปี กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากรสั้นกว่าระยะเวลาตามกฎหมายสรรพสามิต จึงมีข้อน่าพิจารณาต่อไปว่าหากของนั้นพ้นกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากรแล้ว พนักงานศุลกากรจึงไม่สามารถประเมินค่าอากรขาเข้าพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ อย่างไรก็ตามยังไม่พ้นระยะเวลาการประเมินภาษีสรรพสามิตจึงมีความไม่ชัดเจนว่าจะต้องนำอากรขาเข้ามารวมคำนวณเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตอีกหรือไม่ ซึ่งกรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่สอดคล้องกันในการบังคับใช้กฎหมายเรื่องระยะเวลาการประเมินภาษีระหว่างกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิต

4.1.1.3 ปัญหากำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม

กำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้กำหนดทั้งกรณีที่ยื่นแบบภายในกำหนดระยะเวลา ตามมาตรา 88/6 (1) (ก) และ (ข) และกรณีที่ไม่ยื่นแบบไว้ตามมาตรา 83/8 วรรคสอง ซึ่งหากเป็นกรณีที่ยื่นแบบภายในกำหนดระยะเวลา กฎหมายได้กำหนดไว้แยกเป็นกรณีสำหรับผู้ประกอบการ และกรณีสำหรับผู้นำเข้าที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการ ซึ่งหากเป็นกรณีสำหรับผู้ประกอบการ การประเมินภาษีจะต้องกระทำภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หากเป็นกรณีสำหรับผู้นำเข้าที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการ การประเมินภาษีทำได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า และในกรณีที่มิได้ยื่นแบบไว้ การประเมินภาษีทำได้กระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า แสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษี แบบใบขนสินค้า ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่กำหนดเวลาดังกล่าว

และตามมาตรา 83/8 ได้กำหนดให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด ซึ่งกรณีดังกล่าวมีประเด็นต้องพิจารณาว่าใบขนสินค้าถือเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้วหรือไม่ เนื่องจากการยื่นหรือไม่ยื่นใบขนสินค้าจะมีผลกระทบต่อกำหนดระยะเวลาของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามในประเด็นนี้กรมสรรพากรได้วางแนวคำตอบไว้ว่า กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้นำวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นดังกล่าวไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก

ภายในกำหนดเวลา ผู้ได้รับการส่งเสริมมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีภาระภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรณีนี้ถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในกำหนดเวลา² ดังนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ไม่ได้นำวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นดังกล่าวไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออกภายในกำหนดเวลา กรณีนี้ถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในกำหนดเวลา จึงต้องนำระยะเวลาที่ยื่นแบบภายในกำหนดระยะเวลามาบังคับใช้ นอกจากนี้ จากการศึกษาพบว่ากรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้ามาเพื่อนำวัตถุดิบมาผลิตและส่งออกเองถือเป็นผู้ประกอบการ เนื่องจากเป็นผู้ขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และได้รับค่าตอบแทน จึงเป็นผู้ประกอบการตามคำนิยามแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(5) กรณีเช่นนี้จึงไม่อาจนำกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีมาตรา 88/6 (1) (ข) ที่ใช้บังคับสำหรับผู้นำเข้าที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการมาบังคับใช้ได้ แต่ต้องนำประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 (1) (ก) ระยะเวลาการประเมินภาษีสำหรับผู้ประกอบการมาใช้บังคับ ซึ่งได้บัญญัติให้การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งต้องถือว่าวันที่ยื่นใบขนต่อพนักงานศุลกากรเป็นวันที่ได้ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ซึ่งในกรณีสินค้านำเข้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ กรมศุลกากรถือเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีและประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 24)³ อย่างไรก็ตาม กรณีที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีคำสั่งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า สำหรับวัตถุดิบคงเหลือ หากยังไม่มีมีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขณะนำเข้า กรมศุลกากรก็จะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร พร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ตามประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 6 05 05 01⁴ กรณีนี้จึงมีความไม่ชัดเจนว่าหากได้นำเข้าวัตถุดิบมาเกินกว่า 10 ปีแล้ว พนักงานศุลกากรจะยังมีอำนาจประเมินภาษีในกรณีนี้ได้หรือไม่

² เทียบเคียง ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ: กค 0702/2508 วันที่: 19 กุมภาพันธ์ 2558 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการนำเข้าสินค้า, ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0811/พ.07214 วันที่: 21 กรกฎาคม 2542 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายเครื่องจักรผิดเงื่อนไขในการส่งเสริมการลงทุน, ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ: กค. 0706/6504 วันที่: 3 กรกฎาคม 2550 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีผิดเงื่อนไขประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน, คำพิพากษาฎีกาที่ 379/2530

³ ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ : กค 0706/พ./9219 วันที่: 17 ตุลาคม 2545

⁴ ข้อ 6 05 05 01 กรณีสำนักงานมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ยกเลิกบัตรส่งเสริม เรียกเก็บภาษีอากรวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นคงเหลือ หรือไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก และเรียกเก็บภาษีอากรเครื่องจักร โดยสำนักงานมีคำสั่งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า

ให้เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากร ณ ท่าที่ หรือสนามบินที่ตรวจปล่อยของที่นำเข้านั้นดำเนินการเรียกเก็บค่าภาษีอากร

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่าการกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่มมีประเด็นที่คล้ายกับกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีกฎหมายสรรพสามิต กล่าวคือระยะเวลา ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสั้นกว่าระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร เนื่องจากกำหนดระยะเวลาประเมินภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้ถือได้ ว่าวันที่ยื่นใบขนต่อพนักงานศุลกากรเป็นวันที่ได้ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ในขณะที่กฎหมายศุลกากร กำหนดให้พนักงานศุลกากรสามารถประเมินภาษีศุลกากรได้ภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า ส่งผลให้บางกรณีสามารถจัดเก็บอากรขาเข้าได้แต่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งๆที่การนำเข้าหรือ สินค้าเข้านั้นเป็นการกระทำกรรมเดียวกัน และค่าอากรขาเข้าและก็เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีความไม่สอดคล้องกันในการบังคับใช้กฎหมายเรื่องระยะเวลาการประเมินภาษีระหว่าง กฎหมายศุลกากรและประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เรื่องอื่นๆ เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี สำหรับผู้นำเข้า ความรับผิดชอบทางภาษี และเวลาที่ต้องชำระภาษียกก็กำหนดให้ยึดหลักเกณฑ์จากกฎหมายศุลกากร เป็นหลัก

4.1.2 อายุความตามกฎหมายศุลกากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

อายุความกฎหมายศุลกากร ได้กำหนดสิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเก็บอากรที่ไม่ได้เสียหรือ เสียไม่ครบถ้วนให้มีอายุความสิบปีนับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า ตามมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แต่สำหรับกฎหมายสรรพสามิตและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการบัญญัติในเรื่องอายุความ เอาไว้ จึงจะต้องใช้อายุความตามที่บัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 193/31 กล่าวคือ สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร ให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี โดยการเริ่มต้นนับอายุความให้เริ่ม นับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ดังนั้น อายุความที่กรมศุลกากรจะเรียกเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบคงเหลือจากผู้ที่ได้รับการส่งเสริมที่สิ้นสุด สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(1) ซึ่งได้รับยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการ ส่งออก มีอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า ส่วนอายุความของกรมสรรพสามิตและกรมสรรพากรก็

เมื่อพนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบประจำสำนักงานศุลกากร หรือด่านศุลกากร ณ ท่า ที่ หรือสนามบินที่ตรวจปล่อยของที่นำเข้ามา ได้รับ หนังสือสำนักงานแจ้งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า หากตรวจสอบพบว่าเป็นใบขนสินค้าที่อยู่ในอำนาจรับผิดชอบ ให้เรียก เก็บภาษีอากรโดยคำนวณค่าภาษีอากรตามพิกัดอัตราศุลกากรและราคาของตามที่เบื่อนอยู่ในวันนำเข้า และออกแบบแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร (กศก. ๑๑๕) เพื่อเรียกเก็บค่าภาษีอากร กรณีที่ยังไม่มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขณะนำเข้า ให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เป็นอยู่ในวันที่ออก เลขที่ใบขนสินค้าขาเข้า พร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยการคำนวณค่าภาษีอากร ให้คำนวณตามวิธีการแบบท้าย ประมวลฯ บทนี้ หากพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร และผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อ ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบส่งเรื่องให้หน่วยงานคดีของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรเพื่อพิจารณา ดำเนินการต่อไป

มีอายุความ 10 ปี เช่นเดียวกัน เพียงแต่อายุความจะเริ่มนับตั้งแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ ซึ่งระยะเวลาตั้งแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ จะต้องพิจารณาจากความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นและเวลาที่ต้องชำระภาษี

สำหรับความรับผิดชอบทางภาษีสรรพสามิต หากพิจารณาพระราชบัญญัติสรรพสามิต ความรับผิดชอบทางภาษีในกรณีสินค้าที่นำเข้า เกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรตามมาตรา 21 นั้นหมายความว่า ความรับผิดชอบทางภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเวลานำเข้าสำเร็จก็จะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับวิธีการนำเข้านำเข้าทางทะเล ทางบก ทางอากาศ หรือทางไปรษณีย์ ซึ่งผู้นำเข้าต้องยื่นแบบรายการภาษีในเวลาทีออกใบขนสินค้าให้ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีจึงจะไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับสินค้านั้นตามมาตรา 54 และหากพิจารณาประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรับผิดชอบทางภาษีสำหรับกรณีนำเข้าสินค้า ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 /1 (1) บัญญัติว่า ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้าวางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ดังนั้น กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 อายุความการเรียกเอาค่าภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐ จึงมีอายุความ 10 ปีนับแต่ออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ประเด็นปัญหา คือ ความไม่ชัดเจนกรณีอายุความในการเรียกร้องค่าภาษีของรัฐจากผู้ที่ได้รับการส่งเสริม กรณีที่ภายหลังระยะเวลาผ่านไปกว่า 10 ปี พบว่าผู้ที่เคยได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) ยังมีวัตถุดิบเหลืออยู่ที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้า ไม่ได้ทำการตัดบัญชีแล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ ซึ่งพ้นอายุความการเรียกเก็บค่าอากรขา 10 ปีนับแต่ยื่นใบขนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพ้นอายุความ 10 ปีนับแต่ที่อาจบังคับบังคับสิทธิเรียกร้องได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 แล้วสำหรับภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทำให้พนักงานศุลกากรหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประเมินและจัดเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร ภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถจัดเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อย่างไรก็ตาม การนับอายุความตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 55 วรรคท้ายกำหนดให้เริ่มนับเมื่อพ้นหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งให้ชำระอากรอันพึงต้องชำระ ซึ่งทางปฏิบัติแล้วพนักงานศุลกากรจะรู้ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดสิทธิประโยชน์และมีวัตถุดิบคงเหลือที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าเมื่อได้รับแจ้งจากคณะกรรมการสำนักงานส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น โดยกรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บอากรขาเข้า และหากยังไม่มี การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขณะนำเข้า กรมศุลกากรก็จะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร พร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ตามประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 6

05 05 01 อย่างไรก็ตามก็ กำหนดอายุความสำหรับการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มมีกำหนด 10 ปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า ดังนั้น จึงมีความไม่ชัดเจนว่ากรมศุลกากรจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรได้หรือไม่ หากระยะเวลาที่กรมศุลกากรแจ้งประเมินภาษีอากรผู้ได้รับการส่งเสริม 10 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า หรือกรณีนี้ อาจพิจารณาได้ว่า การที่กรมศุลกากรได้มีการแจ้งประเมินผู้ได้รับการส่งเสริมตามที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้แจ้งแก่กรมศุลกากร สำหรับวัตถุดิบคงเหลือภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ นั้นถือได้ว่าเป็นการแปลงหนี้ใหม่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 349 แล้ว เนื่องจากมาตรา 349 บัญญัติไว้ว่า “เมื่อคู่กรณีที่เกี่ยวข้องได้ทำสัญญาเปลี่ยนสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญแห่งหนี้ไซ้ ท่านว่าหนี้้นั้นเป็นอันระงับสิ้นไปด้วยแปลงหนี้ใหม่” จึงอาจถือได้ว่ากรณีนี้เป็น การแปลงหนี้ใหม่โดยเปลี่ยนมูลหนี้ เนื่องจากก่อนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ได้รับการส่งเสริมลงทุนซึ่งมีสิทธิประโยชน์ตามที่กฎหมายกำหนด ผู้นำเข้ามีหนี้เดิมตามกฎหมายศุลกากรจะต้องเสียภาษีศุลกากร และมีการทำสัญญาแปลงหนี้ใหม่ด้วยการได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน จึงมีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขต่างๆที่กฎหมายหมายส่งเสริมการลงทุนกำหนด และมีการเปลี่ยนสาระสำคัญของหนี้เดิมด้วยการเปลี่ยนมูลหนี้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นมูลหนี้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ทำให้มีหนี้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนแทนหนี้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร ส่งผลให้หนี้ตามกฎหมายศุลกากร และประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มระงับไป และต้องบังคับหนี้ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนแทน ซึ่งกรมศุลกากรจะเป็นผู้จัดเก็บอากรขาเข้า และภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร โดยอายุความจะต้องเริ่มนับตามมาตรา 193/12 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ ให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ ซึ่งกรมศุลกากรจะจัดเก็บภาษีสำหรับวัตถุดิบคงเหลือได้ในกรณีได้ก็ต่อเมื่อกรมศุลกากรได้รับแจ้งจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และกรมศุลกากรได้แจ้งประเมินต่อผู้เคยได้รับการส่งเสริมแล้ว ดังนั้น หากพนักงานศุลกากรเรียกร้องอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบคงเหลือภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ภายในระยะเวลา 10 ปี ตามมาตรา 193/31 นับแต่กรมศุลกากรได้แจ้งประเมินภาษีต่อผู้เคยได้รับการส่งเสริมแล้ว ถือว่าเป็นการเรียกค่าอากรขาเข้าภายในอายุความ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่อาจยกเรื่องการขาดอายุความมาเป็นข้อต่อสู้ได้

4.2 ปัญหาผลกระทบทางภาษีอากร พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เนื่องจาก การนำเข้าของหรือสินค้าบางประเภท เช่น การนำเข้าแบตเตอรี่ การนำเข้ารถยนต์ ผู้นำของเข้าหรือผู้นำเข้าจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึง 3 ชนิด อันได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ผู้นำของเข้าอาจได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรและภาษีต่างๆตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน และกฎหมายต่างๆ กล่าวคือ หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้ได้รับสิทธิประโยชน์ให้นำเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับสิทธิ

ประโยชน์ยกเว้นการเสียอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และหากวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตนั้นเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ผู้ได้รับการส่งเสริมยังอาจได้รับสิทธิประโยชน์การยกเว้นการเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เพิ่มเติมอีกด้วย นอกจากนี้ผู้ได้รับการส่งเสริมยังได้สิทธิการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรเมื่อส่งออกสินค้า ทำให้สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เมื่อตอนซื้อหรือนำเข้าสินค้าได้ และเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องปฏิบัติตามข้อ 13 แห่งประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 เรื่อง วิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก กล่าวคือ ภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องทำการตัดบัญชีวัตถุดิบ และชำระอากรขาเข้าเมื่อมียอดวัตถุดิบคงเหลือ อย่างไรก็ตามหากต่อมาภายหลัง เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวพบว่าผู้ได้รับการส่งเสริมมีวัตถุดิบเหลืออยู่ที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้า โดยไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด วัตถุดิบเหลืออยู่นั้นจะส่งผลกระทบต่อค่าภาษีอากรต่างๆ ดังต่อไปนี้

4.2.1 ผลกระทบทางภาษีศุลกากร

โดยหลักแล้ว ผู้นำของเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามมาตรา 4 ประกอบกับ มาตรา 13 ซึ่งความรับผิดทางภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จตามมาตรา 50 และผู้นำของเข้านั้นต้องเสียภาษีจากฐานราคา ซี.ไอ.เอฟ. กล่าวคือ ราคาของรวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร ตามมาตรา 17 โดยเวลาที่ผู้นำของเข้าต้องชำระอากรคือ เวลาเมื่อผู้นำของเข้ายื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว ตามมาตรา 13 วรรค 3

อย่างไรก็ดี ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้กำหนดยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออกไว้ โดยมีขั้นตอน คือ เริ่มจากผู้ได้รับการส่งเสริมขออนุมัติรายการวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นและปริมาณสต็อกสูงสุดเพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถนำวัตถุดิบเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าในปริมาณที่กำหนด จากนั้นขออนุมิตินำเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น และขออนุมัติสูตรการผลิต โดยเมื่อมีการนำเข้าของ ผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงต้องจัดทำข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าเพื่อนำของเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรฐานที่ศุลกากรกำหนดและเป็นผู้ส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์เข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร นอกจากนี้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องยื่นหนังสืออนุมัติส่งปล่อยเพื่อแจ้งให้กรมศุลกากรส่งปล่อยวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยหนังสืออนุมัติส่งปล่อยวัตถุดิบนี้สามารถส่งปล่อยแบบ Maximum Stock เป็นรายงวด 4 เดือนได้ กล่าวคือ บัญชีรายการวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นจำนวนสูงสุดที่อนุมัติให้นำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตส่งออกโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้ารายงวด 4 เดือน พร้อมประเภทพิกัดศุลกากรกับรายชื่อวัตถุดิบ

และวัสดุจำเป็นแต่ละรายการ ภายหลังจากการส่งออกสินค้าที่ใช้วัตถุดิบและวัสดุจำเป็นในการผลิตแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องขออนุมัติตัดบัญชีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น เพื่อลดยอดปริมาณวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นในบัญชีสต็อก โดยนำใบขนสินค้าขาออกซึ่งออกโดยกรมศุลกากรมาใช้ตัดบัญชีวัตถุดิบ ภายใน 6 เดือน หากตัดบัญชีไม่หมด (มีวัตถุดิบคงเหลือ) ต้องชำระภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้าแก่กรมศุลกากร⁵

อนึ่ง ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) สามารถขอยาวเวลานำเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นได้ โดยต้องยื่นขอยาวเวลาในระหว่างได้รับสิทธิประโยชน์หรือหมดสิทธิ์แล้วไม่เกิน 6 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ ซึ่งระยะเวลาที่จะได้รับการขยายเวลาอาจจะเป็น 1 ปี หรือ 2 ปี ขึ้นอยู่กับประเภทกิจการ

ภายหลังจากที่สิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องตัดบัญชีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น และชำระอากรขาเข้าเมื่อมียอดวัตถุดิบคงเหลือให้เรียบร้อยภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ตามข้อ 13 แห่งประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 ฉะนั้น หากผู้ได้รับการส่งเสริมพบว่ายังมีวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเหลืออยู่ที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้า ภายหลังจากระยะเวลา 2 ปี ดังกล่าวได้ล่วงพ้นแล้วนั้น จึงมีประเด็นเกี่ยวกับค่าอากร พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังต่อไปนี้

สำหรับค่าอากร เนื่องจากความรับผิดชอบทางภาษีสำหรับอากรขาเข้าเกิดขึ้นเมื่อนำเข้าสำเร็จ ดังนั้น เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 กล่าวคือ เมื่อมีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งเป็นผู้นำเข้าของเข้าที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักรจึงมีหน้าที่ต้องเสียอากรสำหรับของนั้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กล่าวคือ หากเป็นการนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน หรือหากเป็นการนำของเข้าทางทะเล จะถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง หรือหากเป็นการนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ดังนั้น โดยหลักแล้วผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้าของนั้นสำเร็จ

⁵ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2563 (ตุลาคม 2563), หน้า 153

ตามข้อ 13 แห่งประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 ซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติ บัญญัติไว้เพียงว่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์ วัตถุประสงค์ใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ และหากมียอดวัตถุประสงค์คงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุประสงค์ตามสภาพ ณ วันนำเข้า จึงมีประเด็นปัญหาว่าหากผู้ได้รับการส่งเสริมมาพบว่ายังมีวัตถุประสงค์คงเหลืออยู่ภายหลังระยะเวลา 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์แล้ว จะถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนเงื่อนไข และมีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าเพียงใด และโทษของผู้ได้รับการส่งเสริมนั้นจะเป็นอย่างไร

หากพิจารณาบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แล้วพบว่ากฎหมายได้บัญญัติโทษกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งให้อำนาจคณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ทั้งหมด ตามมาตรา 54 วรรคแรก ซึ่งส่งผลให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร นอกจากนี้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรต่อกรมศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากร ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระแล้วแต่กรณี จนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรและเงินเพิ่มมาชำระซึ่งต้องไม่เกินสามเดือนนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระดังกล่าว ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ ตามมาตรา 55 วรรคแรกและวรรคสาม

ซึ่งจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมดไม่ได้มุ่งหมายบังคับใช้กับกรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ด้วย เนื่องจากการเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกิดจากการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข และส่งผลให้คณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์และถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นภาษีอากรมาแต่ต้น ส่งผลให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีอากรทั้งหมด แต่การสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ไม่อาจถือได้ว่าเป็นการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข อีกทั้ง ระยะเวลาที่จะใช้สิทธิประโยชน์สิ้นสุดลงแล้วจึงไม่มีความจำเป็นที่จะให้คณะกรรมการต้องสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้นอีกอย่างไรก็ดี การที่มีบัญชีวัตถุประสงค์คงเหลือจากการนำเข้าวัตถุประสงค์ที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า แต่ไม่ได้นำไปผลิตและส่งออกตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด จึงอาจถือได้ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เฉพาะส่วนวัตถุประสงค์คงเหลือนี้ ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงสามารถสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์อากรขาเข้า สำหรับของที่นำเข้าบางส่วนหรือวัตถุประสงค์คงเหลือนี้ได้ และให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้น

อาคารฯเข้ามาแต่ต้นเพียงเท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่สำหรับวัตถุดิบที่ได้นำมาผลิตและส่งออกไปต่างประเทศตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด และให้เสียภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบคงเหลือที่ได้ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของของราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร ดังนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมที่มีวัตถุดิบคงเหลือภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ โดยนำวัตถุดิบนำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรฯเข้า ต้องชำระอากรฯเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า ตามมาตรา 55 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ประกอบกับประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561

ในส่วนของเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม สำหรับเบี้ยปรับตามมาตรา 22 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้ผู้นำเข้าที่ไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่รับแบบแจ้งการประเมินอากรให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของอากรที่ต้องเสีย แต่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่ได้กำหนดเรื่องการคิดเบี้ยปรับไว้เป็นการเฉพาะ กำหนดเพียงแต่ว่าต้องชำระอากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากร ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมีได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาชำระ จนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรและเงินเพิ่มมาชำระซึ่งต้องไม่เกินสามเดือนนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาชำระดังกล่าว ถ้ามิได้มีการปฏิบัติการชำระอากรและเสียเงินเพิ่มหลังจากได้รับแจ้งเช่นนั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า มีความไม่ชัดเจนว่าหากพนักงานศุลกากรออกแบบแจ้งประเมินสำหรับวัตถุดิบคงเหลือที่ไม่ได้นำไปใช้การผลิตและส่งออกแล้ว และผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้ไปชำระอากรโดยพ้นระยะเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้ง เจ้าพนักงานประเมินจะมีสิทธิประเมินเบี้ยปรับอีกร้อยละสิบของอากรที่ต้องเสีย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22 วรรคสองหรือไม่

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่ามีความไม่สอดคล้องกันระหว่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ในเรื่องการกำหนดระยะเวลาให้ชำระอากร เนื่องจากระยะเวลาที่กำหนดให้ชำระอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดหน่วยไว้เป็นวัน (30 วัน) ในขณะที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 กำหนดหน่วยไว้เป็นเดือน (1 เดือน) ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลา ตามมาตรา 193/3 วรรคสองกำหนดให้ ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นวัน หรือเดือน มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้า และมาตรา 193/5 กำหนดว่าถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นสัปดาห์ เดือนหรือปี ให้คำนวณตามปีปฏิทิน ซึ่งส่งผลให้ระยะเวลาสิ้นสุดที่ครบกำหนดในการชำระอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แตกต่างกันกรณีที่เป็นเดือนใดมีจำนวนวันน้อยกว่าหรือมากกว่า 30 วัน เช่น ถ้ากรมศุลกากรแจ้งประเมินอากรผู้นำของเข้า วันที่ 31

มกราคม 2564 ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 วันเริ่มต้นแห่งระยะเวลา คือวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2564 อันเป็นวันรุ่งขึ้นซึ่งตรงกับวันต้นเดือนแห่งกุมภาพันธ์ ดังนั้น วันแห่งระยะเวลาสิ้นสุดที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากร 30 วัน คือ วันที่ 2 มีนาคม 2564 ซึ่งหากผู้นำเข้าไม่ชำระอากรขาเข้าภายในเวลาดังกล่าวจะถูกคิดเบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แต่หากเป็นการนับระยะเวลาตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 วันเริ่มต้นแห่งระยะเวลา คือวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2564 อันเป็นวันรุ่งขึ้นซึ่งตรงกับวันต้นเดือนแห่งกุมภาพันธ์ แต่วันที่ระยะเวลาสิ้นสุดที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากร คือ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2564 อันเป็นวันสุดท้ายของเดือนตามปฏิทิน เนื่องจากมีหน่วยเป็นเดือน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ามีความไม่สอดคล้องกันระหว่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ในเรื่องกำหนดระยะเวลาสิ้นสุดที่กำหนดให้ชำระอากรซึ่งอาจจะส่งผลต่อการคิดคำนวณเบี้ยปรับ

และในส่วนของเงินเพิ่มนั้น เนื่องจากตามมาตรา 22 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติให้ผู้นำเข้าที่ไม่เสียอากร ให้เสียเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสีย นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ซึ่งจะเห็นได้ว่าหากพิจารณาตามกฎหมายศุลกากรการคิดเงินเพิ่มจะเริ่มคำนวณจากระยะเวลาที่นำของออกไปจากอารักขาศุลกากร อย่างไรก็ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 กำหนดเพียงว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับแล้วมียอดวัตถุดิบคงเหลือ ให้ชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า โดยไม่กำหนดโดยชัดเจนว่าจะต้องชำระพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วยหรือไม่

หากพิจารณาเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะเห็นได้ว่า กฎหมายศุลกากรต้องการเก็บภาษีศุลกากรสำหรับของที่เกิดการบริโภคภายในประเทศ ดังนั้น การส่งเสริมการผลิตเพื่อส่งออกจึงยกเว้นภาษีให้กับของที่นำเข้ามาเป็นวัตถุดิบแล้วมีการส่งออกไปต่างประเทศ โดยกฎหมายศุลกากรมีบทบัญญัติที่คล้ายกันกับกฎหมายส่งเสริมการลงทุนมาตรา 36 (1) นั่นคือการขอคืนอากรตามมาตรา 29 แต่สิ่งที่แตกต่างกัน คือ การใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ผู้นำเข้าจะต้องชำระอากรขาเข้าไว้ก่อน แต่หากของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศนั้น ใช้เพื่อผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด และส่งออกไปนอกราชอาณาจักรจะสามารถยื่นขอคืนอากรได้ ดังนั้น ของที่ผู้นำเข้าไม่ได้ผลิตและส่งออกต่างประเทศตามเงื่อนไข ไม่ว่าจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร หรือพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนก็ควรจะต้องเสียอากรทั้งนั้น โดยความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่วันนำเข้าสำเร็จ และจะต้องเสียอากรเมื่อเวลาเมื่อผู้นำของเข้ายื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากร และพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว ดังนั้นหากไม่ได้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดก็ควรจะต้องเสียเงินเพิ่มจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ก็ไม่ได้กำหนดเรื่องการสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ไว้เป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตามที่ได้กล่าวมาในข้างต้นว่าหากมีบัญชีวัตถุดิบคงเหลือจากการนำเข้าวัตถุดิบที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า แต่ไม่ได้นำไปผลิตและส่งออกตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด จึงอาจถือได้ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเฉพาะส่วนวัตถุดิบคงเหลือนี้ ซึ่ง คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์อากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้าบางส่วนหรือวัตถุดิบคงเหลือนี้ได้ และสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะแจ้งกรมศุลกากรให้มีคำสั่งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้าจากผู้ได้รับการส่งเสริม และผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้า ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากร ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาชำระ จนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรและเงินเพิ่มมาชำระซึ่งต้องไม่เกินสามเดือนนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระดังกล่าว ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้ จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้กำหนดเงินเพิ่มไว้สำหรับกรณีถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ โดยมีกำหนดอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนซึ่งเป็นอัตราเดียวกันกับอัตราเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แต่ระยะเวลากำหนดการคิดเงินเพิ่มต่างกัน กล่าวคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะเริ่มคิดเงินเพิ่มนับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 จะเริ่มคิดเงินเพิ่มวันที่พ้นกำหนดเวลาชำระ จนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรและเงินเพิ่มมาชำระ จึงมีความไม่ชัดเจนว่าเงินเพิ่มสำหรับอากรขาเข้านี้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระทั้งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 หรือเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นการยกเว้นเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว จึงมีหน้าที่ชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพียงอย่างเดียว และจากการศึกษาคำตอบจากหน่วยงานต่างๆในเรื่องนี้ สามารถแบ่งแนวทางคำตอบตามหน่วยงานได้ดังนี้

แนวแรก เป็นแนวคำตอบของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในเรื่องคำถามที่มักถามบ่อย ตอบไว้เป็น 3 กรณีว่า กรณีแรก “กรณีมียอดวัตถุดิบคงเหลือ จะต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตาม

สภาพ ณ วันนำเข้า พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม⁶” กรณีที่สอง “หากระยะเวลาเข้าวัตถุดิบตามมาตรา 36 สิ้นสุดลง เกินกว่า 6 เดือน สิทธิประโยชน์ของวัตถุดิบตาม Project Code นั้น จะสิ้นสุดลงอย่างถาวร โดยบริษัทจะต้องส่งวัตถุดิบที่เหลือไปต่างประเทศภายใน 1 ปีและตัดบัญชีให้เสร็จสิ้นภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดสิทธิ แต่หากยังมีวัตถุดิบเหลือค้างในบัญชี บริษัทจะต้องชำระอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มย้อนหลังตามสภาพ ณ วันนำเข้าพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม⁷” กรณีที่สาม “ต้องชำระภาษีอากรตามสภาพวัตถุดิบ ณ วันนำเข้า ดังนี้ อากรขาเข้า และภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามสภาพและพิกัดศุลกากร ณ วันนำเข้า เงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม 1 เท่า เงินเพิ่มของอากรขาเข้า ร้อยละ 1 ต่อเดือนกรณีที่มิใช่ชำระตามที่กรมศุลกากรกำหนด⁸”

แนวที่สอง เป็นแนวคำตอบของสำนักงานศุลกากรท่าเรือกรุงเทพได้วางแนวคำตอบกรณีการเรียกเก็บภาษีอากรสำหรับของนำเข้าที่ได้รับสิทธิส่งเสริมการลงทุนพิธีการศุลกากรสำหรับของที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนไว้ว่า “กรณีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นคงเหลือที่ไม่ได้ผลิตเพื่อส่งออก หรือ เครื่องจักรผิดเงื่อนไข และสำนักงานฯ แจ้งให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีตามสภาพ ณ วันนำเข้า สำนักงานศุลกากร/ด่านศุลกากร ที่นำเข้า/ตรวจปล่อย เป็นผู้เรียกเก็บตามพิกัด อัตรา ราคา ตามใบขนสินค้าที่ใช้สิทธิประโยชน์นำเข้า ภาษีอากรที่ต้องชำระ อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม 1 เท่า เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 1.5% ต่อเดือน (นับจากวันยื่นใบขนสินค้าจนถึงวันชำระ)”

ซึ่งเห็นได้ว่าแนวทางคำตอบเหล่านี้ก็ยังไม่มีความไม่ชัดเจนว่าจะต้องมีการคิดเงินเพิ่มสำหรับอากรขาเข้าหรือไม่และการคิดนี้จะต้องคิดคำนวณอย่างไร อย่างไรก็ตาม ตามประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 6 05 05 01 ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ว่ากรมศุลกากรจะเป็นผู้ได้รับแจ้งจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนว่าสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ เรียกเก็บภาษีอากรวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นคงเหลือ หรือที่ไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก โดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะมีคำสั่งให้เรียกเก็บค่าภาษี

⁶ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การดำเนินการเมื่อสิทธิประโยชน์มาตรา 36 สิ้นสุดลง [ออนไลน์], 27 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/rm36/period.php>

⁷ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คำถามที่มักถามบ่อย [ออนไลน์], 27 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา https://www.boi.go.th/un/faq/?language=th¤t_page=45

⁸ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การชำระภาษีอากรวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น ตามมาตรา 36 [ออนไลน์], 27 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/rm36/duty.php>

⁹ อูรารักษ์ แสงสว่าง, พิธีการศุลกากรสำหรับของที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน. หน้า 33

อาการตามสภาพ ณ วันนำเข้า ซึ่งสำนักงานศุลกากร ณ ท่า ที่ หรือสนามบินที่ตรวจปล่อยจะเป็นเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในจัดเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรสำหรับวัตถุดิบคงเหลือนั้น โดยไม่ต้องคิดเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 คงเรียกเก็บแต่เงินเพิ่มตามพระราชตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพียงอย่างเดียว¹⁰ อย่างไรก็ตาม ประมวลระเบียบปฏิบัติการศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นวิธีปฏิบัติของพนักงานศุลกากร ไม่ได้เป็นเอกสารที่แพร่หลายต่อประชาชนเป็นการทั่วไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจเกิดความสับสนในการบังคับใช้กฎหมายในการคิดเงินเพิ่มของผู้มีอำนาจประเมินได้

ดังนั้น การคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบคงเหลือตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ยังมีความไม่ชัดเจน ที่อาจสร้างความสับสนในการบังคับใช้กฎหมายต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ ผู้เขียนจึงเห็นสมควรเป็นอย่างยิ่งที่จะมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 โดยมีการระบุให้ชัดเจนถึงการคิดคำนวณเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่อไป

4.2.2 ผลกระทบทางภาษีสรรพสามิต

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออกของนั้นอาจเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วยเช่นกัน เช่น สินค้าประเภทแบตเตอรี่ ซึ่งหากเป็นกรณีดังกล่าวแล้ว เมื่อภายหลังผู้ได้รับการส่งเสริมพบว่ายังมีวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเหลืออยู่ที่ยังไม่ได้ชำระภาษีอากร ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องไปชำระอากรทำให้ส่งผลกระทบต่อค่าภาษีสรรพสามิตพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังนี้

เนื่องจาก พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตไว้ จึงต้องพิจารณาผลกระทบทางด้านภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 อันเป็นกฎหมายเฉพาะ ซึ่งได้กำหนดให้ผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 4 ประกอบกับ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 โดยผู้นำเข้าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตนี้เป็นคนเดียวกันกับผู้นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร และความรับผิด

¹⁰ เอกสารแนบท้ายประมวลฯ ข้อ 6 05 05 01 และข้อ 6 05 05 02 หน้า 1/3

ค่าอากรขาเข้านั้นยังพื้นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต จึงกระทบกับการคิดคำนวณจำนวนค่าภาษีสรรพสามิตอีกด้วย

สำหรับเวลาที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิต หากเป็นกรณีนำเข้าปกติที่ไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นเสียภาษี ในเวลาที่จะต้องชำระภาษี ผู้นำเข้าจะต้องยื่นแบบรายการภาษีตามแบบพร้อมกับชำระภาษีในเวลาที่จะออกใบขนสินค้าให้ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร แต่อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสำหรับกรณีสินค้าที่นำเข้า จะให้ถือว่าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเปลี่ยนแปลงพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดไว้ทั้งกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีและกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามมาตรา 140 (1) และ 140 (2) กล่าวคือ ในกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี แต่หากในกรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้เพียงแต่ยื่นไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น และในกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของจำนวนภาษีให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไปนั้น อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีสินค้าที่นำเข้า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งเป็นผู้นำของเข้าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี จึงมีปัญหาว่าความไม่ชัดเจนในการคำนวณคิดเบี้ยปรับสำหรับการเสียภาษีสรรพสามิตว่า การไม่ได้ยื่นแบบเพราะปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้จะถือเป็นกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบอันทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีหรือไม่ ซึ่งหากกรณีเป็นเช่นนั้นแล้วคงต้องพิจารณาต่อไปว่ามีความเหมาะสมและเป็นธรรมกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ หรือว่ากรณีนี้สามารถถือว่าเป็นกรณีที่ได้ยื่นแบบไว้แล้วแต่มีข้อผิดพลาดทำให้เสียภาษีขาดไปอันจะต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไป ด้วยเหตุที่การนำเข้าต้องมีการทำใบขนขาเข้า ดังนั้น ให้ถือว่าการยื่นใบขนขาเข้าถือเป็นการยื่นแบบภายในกำหนดเวลาแล้ว ตามประเด็นที่ได้กล่าวมา จึงแสดงให้เห็นถึงความไม่ชัดเจนของกฎหมายในการคิดคำนวณเบี้ยปรับตามภาษีสรรพสามิต

นอกจากค่าภาษีสรรพสามิตและเบี้ยปรับสำหรับค่าภาษีสรรพสามิตแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้า แต่ไม่ได้นำวัตถุดิบหรือสินค้านั้นใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ายังได้รับผลกระทบในส่วนของเงินเพิ่มของค่าภาษีสรรพสามิตอีกด้วย เนื่องจาก ตามมาตรา 141 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และภายหลังสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ลง หากเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตเนื่องจากเป็นสินค้าที่นำเข้าไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก แต่ภายหลังพบมีวัตถุดิบคงเหลือซึ่งไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตและไม่ได้ส่งออกตามเงื่อนไขที่กำหนดจะได้รับผลกระทบในคิดคำนวณค่าภาษีสรรพสามิตเนื่องจากต้องนำอากรขาเข้ามารวมคำนวณคิดค่าภาษีสรรพสามิต และยังส่งผลกระทบในคิดคำนวณเบี้ยปรับเนื่องจากยังขาดความชัดเจนในการคิดคำนวณว่าจะเป็นการผิดที่ได้ยื่นแบบภายในกำหนดระยะเวลาแล้ว หรือเป็นการยื่นแบบไว้แล้วแต่มีข้อผิดพลาดทำให้เสียภาษีขาดไปซึ่งจะส่งผลกระทบต่อจำนวนในการคิดคำนวณเบี้ยปรับ และยังกระทบต่อการคิดคำนวณเงินเพิ่มอีกด้วย

4.2.3 ผลกระทบทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก นอกจากของนั้นอาจจะเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วยแล้ว หากสินค้านั้นไม่ได้นำมาผลิตเพื่อส่งออกต่างประเทศ จะเกิดปัญหาผลกระทบทางภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วยเช่นกัน อันเป็นปัญหาประเด็นที่คล้ายคลึงกับภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิตดังนี้

เนื่องจาก พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ผลกระทบทางด้านภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายเฉพาะ ซึ่งได้กำหนดไว้ว่าให้ผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (11) และความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และเวลาที่จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด้านศุลกากรตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 วรรคแรก

สำหรับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ฐานภาษี คือ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) หากผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิต เนื่องจากต้องการนำสินค้าที่นำไปใช้เพื่อเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า แต่

ในภายหลังพบว่าไม่ได้นำวัตถุดิบนั้นไปผลิตและส่งออกตามเงื่อนไข ผู้ได้รับการส่งเสริมนั้นจึงมีหน้าที่ต้องเสียค่าภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มด้วย ด้วยเหตุที่ฐานภาษีในการคำนวณค่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นราคาที่ต้องคำนวณรวมค่าอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรและค่าภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิต ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าค่าอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมตามมาตรา 36 (1) เมื่อไม่ได้นำวัตถุดิบนั้นไปผลิตและส่งออกตามเงื่อนไข นอกจากจะกระทบกับจำนวนค่าอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรและการคำนวณจำนวนค่าภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิตแล้ว ยังกระทบต่อการคำนวณจำนวนค่าภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีนำเข้าวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นผู้นำเข้าจะวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 วรรคสอง โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 20) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การวางประกันและการถอนประกันภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 ข้อ 3 และข้อ 4¹² ได้กำหนดให้การนำเข้าวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถวางเงินประกันหลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือพึง

¹² ข้อ 2 การนำเข้าเครื่องจักรหรือการนำเข้าวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินประกันหลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือพึงชำระแทนการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ สำหรับวิธีการวางประกันให้กระทำโดยการยื่นหนังสือค้ำประกันของธนาคารต่ออธิบดีกรมศุลกากร ณ กรมศุลกากร หรือ ณ ด่านศุลกากรที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด พร้อมกับหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งแจ้งขอให้ผู้นำเข้าใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่ม และการถอนประกันดังกล่าวให้กระทำได้เมื่อสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีหนังสือถึงอธิบดีกรมศุลกากรรับรองว่าเครื่องจักรหรือวัตถุดิบดังกล่าวเป็นของที่ได้รับอนุมัติให้นำเข้าตามโครงการส่งเสริมการลงทุน และขอให้สั่งถอนประกันดังกล่าวด้วย

ข้อ 3 การวางประกันและการถอนประกันตามข้อ 2 ผู้นำเข้าจะใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคารและใช้หนังสือดังกล่าวเป็นหลักฐานในการถอนประกันด้วยก็ได้ในกรณีดังกล่าว หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะต้องรับรองว่าเครื่องจักรหรือวัตถุดิบดังกล่าวเป็นของที่ได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามโครงการที่ได้รับอนุมัติส่งเสริมการลงทุนและขอให้สั่งถอนประกันดังกล่าวด้วย

ข้อ 4 สำหรับเครื่องจักรหรือวัตถุดิบตามข้อ 2 จะต้องเป็นเครื่องจักรหรือวัตถุดิบที่ได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามโครงการที่ได้รับอนุมัติส่งเสริมการลงทุนและต้องนำเข้าเพื่อใช้ในกิจการดังต่อไปนี้

(1) กรณีเครื่องจักร ต้องนำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตหรือการให้บริการ

(2) กรณีวัตถุดิบ ต้องนำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกเท่านั้น กรณีวัตถุดิบที่นำเข้าเพื่อใช้ทั้งในการผลิตเพื่อการส่งออก และเพื่อขายในราชอาณาจักรด้วยให้วางประกันและถอนประกันได้เฉพาะวัตถุดิบที่นำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกตามจำนวนที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนรับรองเท่านั้น

ชำระแทนการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ สำหรับวิธีการวางประกันให้กระทำโดยการยื่นหนังสือค้ำประกันของธนาคารต่ออธิบดีกรมศุลกากร ณ กรมศุลกากร หรือ ณ ด่านศุลกากรที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดพร้อมกับหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งแจ้งขอให้ผู้นำเข้าใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือผู้นำเข้าจะใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคารด้วยก็ได้ หากหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้รับรองว่าวัตถุดิบดังกล่าวเป็นของที่ได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามโครงการที่ได้รับอนุมัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีเงื่อนไขว่าวัตถุดิบนั้นต้องนำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกเท่านั้น ซึ่งกรณีการใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคารเพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ จะถือว่าเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ โดยกรณีนี้มีความคิดเห็นแตกต่างกัน 2 แนวทางดังนี้

แนวทางแรก นักวิชาการส่งเสริมการลงทุนได้ให้ความเห็นว่า กรณีการใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคารเพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระถือได้ว่าเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้เป็นสิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน แต่เป็นไปตามประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 20)¹³

แนวทางที่สอง ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ประกอบกิจการขายสินค้าให้บริการ มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับผู้ประกอบการอื่นที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนทุกประการ หากนำเข้าสินค้าก็มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีนำเข้าสินค้าเหมือนกับบุคคลอื่นที่นำเข้า มิได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ประการใด ความเข้าใจว่าตนเองได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นความเข้าใจที่ไม่ถูกต้องสิทธิประโยชน์ที่มี คือ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴

ไม่ว่ากรณีจะเป็นเช่นไรก็ตาม หากผู้ได้รับการส่งเสริมใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคารเพื่อเป็นประกัน

¹³ สถาปนา พรหมบุญ, วารสารส่งเสริมการลงทุน (มกราคม 2555) อ้างถึงใน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, กฎระเบียบควรรู้ : สิทธิประโยชน์ด้านวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น [ออนไลน์], 28 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา http://www.faq108.co.th/common/topic/faq_raw_material.php

¹⁴ สรรพากรศาสตร์ สารพันปัญหาภาษีสรรพากร – สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์], 28 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&id=538769642&Ntype=2> กค

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ไม่ได้มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะนำเข้า ทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มสำหรับวัตถุดิบที่ไม่ได้ผลิตเพื่อส่งออก โดยประเด็นเรื่องการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งผลกระทบต่อความคิดคำนวณจำนวนเบี้ยปรับ กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 89 กำหนดโทษให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียเบี้ยปรับ ในกรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายใน กำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี แต่หากเป็นกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือที่นำส่งคลาดเคลื่อน ซึ่งหากพิจารณาเวลาที่ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าและเป็นกรณีที่ได้รับการส่งเสริมไม่ได้วางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อยื่นใบขนสินค้า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78/2 (1) ดังนั้น จึงมีประเด็นว่าหากผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้นำวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นดังกล่าวไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก อีกทั้งไม่ได้ยื่นแบบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เนื่องจากบทบัญญัติไม่ได้กำหนดให้ต้องยื่นแบบไว้ บทบัญญัติกำหนดเพียงว่าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อยื่นใบขนสินค้า การคิดคำนวณจำนวนเบี้ยปรับในกรณีนี้จะต้องถือเป็นกรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาซึ่งต้องเสียเบี้ยปรับจำนวนสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือถือเป็นกรณีกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือคลาดเคลื่อนไปจะต้องเสียเบี้ยปรับจำนวนอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน

อย่างไรก็ดี ในประเด็นนี้กรมสรรพากรได้วางแนวคำตอบไว้ว่า กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้นำวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นดังกล่าวไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออกภายในกำหนดเวลา ผู้ได้รับการส่งเสริมมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีภาระภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรณีนี้ถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในกำหนดเวลา จึงต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย¹⁵ และในทางปฏิบัติคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรทราบเพื่อ

¹⁵ เทียบเคียง ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/2508 วันที่: 19 กุมภาพันธ์ 2558 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการนำเข้าสินค้า, ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0811/พ.07214 วันที่: 21 กรกฎาคม 2542 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายเครื่องจักรผิดเงื่อนไขในการส่งเสริมการลงทุน, ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ: กค. 0706/6504 วันที่: 3 กรกฎาคม 2550 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีผิดเงื่อนไขสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 379/2530

ดำเนินการจัดเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบดังกล่าว¹⁶ ซึ่งแตกต่างจากกรณีการคำนวณจำนวนเบี้ยปรับภาษีสรรพสามิตที่ไม่ได้วางแนวคำตอบไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

หรือหากเป็นกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้จัดทำหนังสือค้ำประกันภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้นำวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นดังกล่าวไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออกภายในกำหนดเวลา จึงเป็นเหตุให้ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่มีสิทธิในการวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีได้ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีภาระภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรณีนี้ถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในกำหนดเวลา จึงต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเช่นเดียวกัน¹⁷

นอกจากค่าภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับสำหรับค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ยังกระทบในส่วนของเงินเพิ่มอีกด้วย เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา มาตรา 89/1 กำหนดให้ บุคคลที่ไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ซึ่งการคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี จนถึงวันชำระภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และภายหลังที่สิทธิประโยชน์สิ้นสุดลง หากมีสินค้าที่นำเข้าเพื่อไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก แต่ภายหลังพบมีวัตถุดิบคงเหลือซึ่งไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตและไม่ได้ส่งออกตามเงื่อนไขที่กำหนดจะได้รับผลกระทบในคิดคำนวณ จำนวนค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากต้องนำอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรมาและค่าภาษีสรรพสามิตตามกฎหมาย

¹⁶ ตามหนังสือกรมสรรพากร สำนักกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย 3 ที่ กค 0811/พ.2706 ลงวันที่ 4 เมษายน 2543 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายเครื่องจักรที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก่อนครบกำหนด

¹⁷ เทียบเคียง ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ: กค 0702/2508 วันที่: 19 กุมภาพันธ์ 2558 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการนำเข้าสินค้า, ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0811/พ.07214 วันที่: 21 กรกฎาคม 2542 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายเครื่องจักรผิดเงื่อนไขในการส่งเสริมการลงทุน, ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ: กค. 0706/6504 วันที่: 3 กรกฎาคม 2550 เรื่อง: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีผิดเงื่อนไขสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 379/2530

สรรพสามิตมารวมเป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงยังส่งผลกระทบต่อการคำนวณจำนวน เบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 จะได้รับสิทธิประโยชน์ด้านภาษีในการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์ และต้องใช้เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก โดยมีให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ เช่น ผู้ประกอบการกิจการรถยนต์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) นี้ หากมีการนำชิ้นส่วนประกอบรถยนต์ต่างๆอันเป็นวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตและส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบนั้น แต่มีเงื่อนไขว่าผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำปริมาณวัตถุดิบที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ที่ได้มีการผลิตและส่งออกไปต่างประเทศแล้วมาดำเนินการตัดบัญชี เนื่องจากหากตัดบัญชีไม่หมด เช่น ในกรณีที่มีปริมาณการนำเข้ามากกว่าปริมาณการส่งออก หรือนำเข้าแล้วแต่ไม่ได้ใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามสภาพ ณ วันนำเข้า และอาจต้องเสียภาษีสรรพสามิตอีกด้วย หากเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิต เช่น การนำเข้าสินค้าประเภทแบตเตอรี่ นอกจากนี้ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนยังได้กำหนดเงื่อนไขระยะเวลาที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ไว้ด้วย และเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์วัตถุดิบ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า ต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ หากมียอดวัตถุดิบคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 อย่างไรก็ตามทางปฏิบัติพบว่ากรณีที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) พบว่ามีวัตถุดิบคงเหลืออยู่ที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าภายหลังที่ระยะเวลาการนำเข้าผ่านไปกว่า 10 ปีแล้ว จึงมีประเด็นเรื่องความชัดเจนในการประเมินภาษี อายุความ และผลกระทบกับค่าอากรกรณีสิ้นสุดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1) จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวให้มีความชัดเจนและสอดคล้องกันในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท ดังที่ผู้เขียนจะได้ทำการสรุปและเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหา 2 ประการ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความ

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก โดยมีให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ และคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะกำหนดเงื่อนไขและระยะเวลาในการได้รับสิทธิและประโยชน์ตามเงื่อนไขในบัตรส่งเสริม ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิและประโยชน์นี้สามารถขอยาวเวลานำเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นได้ โดยต้องยื่นขอยาวระยะเวลาในระหว่างได้รับสิทธิประโยชน์อยู่หรือหมดสิทธิแล้วแต่ไม่เกิน 6 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดสิทธิประโยชน์

โดยปัญหากำหนดระยะเวลาประเมินภาษีศุลกากร มีสาเหตุมาจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 กำหนดให้พนักงานศุลกากรที่พบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากร สามารถประเมินภาษีศุลกากรได้ภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ไต่สวนใบขนสินค้า หรือกรณีเหตุจำเป็นที่ไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปีดังกล่าว พนักงานศุลกากรสามารถขอขยายระยะเวลาการประเมินภาษีได้อีก 2 ปี จะเห็นได้ว่า พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินภาษีศุลกากรสำหรับวัตถุดิบที่ไม่ได้เสียอากรขาเข้าได้ แต่ต้องอยู่ภายในระยะเวลา 3 ปี หรือ 5 ปี (แล้วแต่กรณี) นับแต่วันที่ไต่สวนใบขนสินค้าขาเข้า แต่ในกรณีที่ได้นำเข้าวัตถุดิบและยื่นใบขนสินค้ามาเกินกว่า 10 ปีแล้ว กรณีนี้จึงมีความไม่ชัดเจนในการตีความและบังคับใช้กฎหมายว่าหากได้นำเข้าวัตถุดิบมาเกินกว่า 10 ปีแล้ว พนักงานศุลกากรจะยังมีอำนาจประเมินภาษีในกรณีนี้ได้หรือไม่ เนื่องจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้เป็นผู้พิจารณาประเมินภาษีเอง แต่เป็นอำนาจประเมินของพนักงานศุลกากรในการประเมินภาษี คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเพียงแต่ผู้แจ้งกรมศุลกากรให้ทราบถึงวัตถุดิบคงเหลือที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าหลังจากที่ผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ เพื่อให้กรมศุลกากรเรียกเก็บอากรขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้าต่อไป และข้อกำหนดเรื่องวิธีการประเมินภาษีและกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีนี้ก็มิได้มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นการเฉพาะ

สำหรับกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีสรรพสามิตก็ยังขาดความชัดเจน เนื่องจาก พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสำหรับกรณีสินค้านำเข้า ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 54 จึงเป็นเหตุให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งนำเข้าสินค้าอันเป็นวัตถุดิบที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เช่น แบทเตอรี เพื่อนำสินค้านั้นไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออก ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 106 (2) ด้วย ดังนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตนั้น จึงเกิดปัญหาความไม่ชัดเจนว่ากำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีสรรพสามิตพร้อมเบี่ยปรับและเงินเพิ่มจะต้องใช้กำหนดระยะเวลาใด กล่าวคือ การที่กฎหมายกำหนดว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสำหรับกรณีนำเข้าสินค้าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบในขณะนำสินค้าเข้าจะถือได้หรือไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแล้วจึงต้องนำอายุความประเมินภาษี 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษีมาบังคับใช้ โดยถือว่าวันที่ยื่นใบขนสินค้าเป็นวันที่ได้ยื่นแบบ หรือเป็นกรณีที่ไม่มีกรณียื่นแบบรายการภาษี ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีได้ถึง 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ซึ่งกรณีนี้มีปัญหาต้องพิจารณาต่อไปว่ากำหนดระยะเวลายื่นแบบนี้จะนับตั้งแต่ระยะเวลาใด นอกจากนี้จะเห็นได้ว่ากำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิตมีความไม่สอดคล้องกัน กล่าวคือ หากถือว่ากรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ยื่นใบขนสินค้าถือเป็นการยื่นแบบการเสียภาษีสรรพสามิตแล้ว

และเป็นกรณีที่ไม่มีการขยายกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีทั้งตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิต จะพบว่ากำหนดระยะเวลาประเมินภาษีกฎหมายสรรพสามิตสั้นกว่าระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร เนื่องจากกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต คือ 2 ปีนับแต่ยื่นใบขนสินค้า ในขณะที่กฎหมายศุลกากรกำหนดให้พนักงานศุลกากรสามารถประเมินภาษีศุลกากรได้ภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า ส่งผลให้บางกรณีสามารถจัดเก็บอากรขาเข้าได้แต่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ ทั้งๆที่เกิดจากการนำของหรือสินค้าเข้าในการกระทำการเดียวกันและในกรณีที่เรื่องอื่นๆ เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับผู้นำเข้า ความรับผิดชอบทางภาษี ก็กำหนดให้ยึดหลักเกณฑ์จากกฎหมายศุลกากรเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต หรือหากถือว่ากรณียื่นใบขนสินค้าไม่ใช่การยื่นแบบรายการภาษี ซึ่งระยะเวลาการประเมินภาษีสรรพสามิตจะเป็น 10 ปี ทำให้กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากรสั้นกว่าระยะเวลาตามกฎหมายสรรพสามิต จึงมีข้อน่าพิจารณาต่อไปว่าหากของนั้นพนักงานกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากรแล้ว พนักงานศุลกากรจึงไม่สามารถประเมินค่าอากรขาเข้าพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ อย่างไรก็ดี เนื่องจากยังไม่พ้นระยะเวลาการประเมินภาษีสรรพสามิตจึงมีความไม่ชัดเจนว่าจะต้องนำอากรขาเข้ามารวมคำนวณเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตอีกหรือไม่ ซึ่งกรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความไม่สอดคล้องกันในการบังคับใช้กฎหมายเรื่องระยะเวลาการประเมินภาษีระหว่างกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิต

สำหรับประเด็นเรื่องกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีคำสั่งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า สำหรับวัตถุดิบคงเหลือ หากยังไม่มี การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขณะนำเข้า กรมศุลกากรก็จะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร พร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มมูลค่าเพิ่มด้วย ตามประมวลระเบียบปฏิบัติกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 6 05 05 01 กรณีนี้จึงมีความไม่ชัดเจนว่าหากได้นำเข้าวัตถุดิบมาเกินกว่า 10 ปีแล้ว พนักงานศุลกากรจะยังมีอำนาจประเมินและจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ได้หรือไม่ เนื่องจากกำหนดระยะเวลาประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยถือว่าวันที่ยื่นใบขนต่อพนักงานศุลกากรเป็นวันที่ได้อื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ระยะเวลาประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสั้นกว่าระยะเวลาตามกฎหมายศุลกากร เนื่องจากกฎหมายศุลกากรกำหนดให้พนักงานศุลกากรสามารถประเมินภาษีศุลกากรได้ภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า ส่งผลให้บางกรณีสามารถจัดเก็บอากรขาเข้าได้แต่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งๆที่การนำของหรือสินค้าเข้านั้นเป็นการกระทำการเดียวกัน และค่าอากรขาเข้าและค่าภาษีสรรพสามิตก็เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีความไม่สอดคล้องกันในการบังคับใช้กฎหมายเรื่องระยะเวลาการประเมินภาษีระหว่างกฎหมายศุลกากรและประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เรื่องอื่นๆ เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับผู้นำเข้า ความรับผิดชอบทางภาษี และเวลาที่ต้องชำระภาษี ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้ยึดหลักเกณฑ์จากกฎหมายศุลกากรเป็นหลัก นอกจากนี้ กรมศุลกากรในฐานะเจ้าพนักงานประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแทน

กรมสรรพากรจะรู้ว่ามียัตถุติบที่นำเข้ามาแต่ไม่ได้ส่งออกไปจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับกรมศุลกากรรู้อย่างไม่ได้ชำระอากรขาเข้ายัตถุติบ ซึ่งจะรู้ได้เมื่อได้รับแจ้งจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น

นอกจากนี้ ยังมีประเด็นความไม่ชัดเจนกรณีอายุความในการเรียกร้องค่าภาษีของรัฐจากผู้ที่ได้รับการส่งเสริม กรณีที่ภายหลังระยะเวลาผ่านไปกว่า 10 ปี พบว่าผู้ที่เคยได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) ยังมียัตถุติบเหลืออยู่ที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าตามสภาพ ณ วันนำเข้า ไม่ได้ทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิประโยชน์ ซึ่งพ้นอายุความการเรียกเก็บค่าอากรขาเข้า 10 ปี นับแต่ยื่นใบขนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพ้นอายุความ 10 ปี นับแต่ที่อาจบังคับบังคับสิทธิเรียกร้องได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 สำหรับภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทำให้พนักงานศุลกากรหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประเมินและจัดเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร ภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่สามารถจัดเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อย่างไรก็ตาม การนับอายุความตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 55 วรรคท้ายกำหนดให้เริ่มนับเมื่อพ้นหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งให้ชำระอากรอันพึงต้องชำระ ซึ่งทางปฏิบัติแล้วพนักงานศุลกากรจะรู้ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดสิทธิประโยชน์และมียัตถุติบคงเหลือที่ยังไม่ได้ชำระอากรขาเข้าเมื่อได้รับแจ้งจากคณะกรรมการสำนักงานส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น โดยกรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บอากรขาเข้า และหากยังไม่มีชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขณะนำเข้า กรมศุลกากรก็จะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร พร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ตามประมวลระเบียบปฏิบัติการศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 6 05 05 01 อย่างไรก็ตาม กำหนดอายุความสำหรับการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มมีกำหนด 10 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า ดังนั้น จึงมีความไม่ชัดเจนว่ากรมศุลกากรจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรได้หรือไม่ หากระยะเวลาที่กรมศุลกากรแจ้งประเมินภาษีอากรผู้ได้รับการส่งเสริมพ้น 10 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า หรือกรณีนี้อาจพิจารณาได้ว่า การที่กรมศุลกากรได้มีการแจ้งประเมินผู้ได้รับการส่งเสริมตามที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้แจ้งแก่กรมศุลกากร สำหรับยัตถุติบคงเหลือภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์นั้นถือได้ว่าเป็นการแปลงหนี้ใหม่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 349 หรือไม่ ส่งผลให้หนี้ตามกฎหมายศุลกากรและประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มระงับไป และต้องบังคับหนี้ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนแทน ดังนั้น หากพนักงานศุลกากรเรียกร้องอากรขาเข้าสำหรับยัตถุติบคงเหลือภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ภายในระยะเวลา 10 ปี นับแต่กรมศุลกากรได้แจ้งประเมินภาษีต่อผู้เคยได้รับการส่งเสริมแล้ว ถือว่าเป็นการเรียกค่าอากรขาเข้าภายในอายุความ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่อาจยกเรื่องการขาดอายุความมาเป็นข้อต่อสู้ได้ ซึ่งประเด็นนี้หากมีการแก้ไขกฎหมายโดยกำหนดเวลาให้ชัดเจนก็ควรคำนึงถึงระยะเวลาการเก็บเอกสารของผู้ได้รับการส่งเสริมเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการโต้แย้งเป็นปัจจัยหนึ่งในการพิจารณาด้วย

2. ปัญหาผลกระทบภาษีอากร พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เนื่องจาก การนำเข้าของหรือสินค้าบางประเภท เช่น การนำเข้าแบตเตอรี่ การนำเข้ารถยนต์ ผู้นำของเข้าหรือผู้นำเข้าจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึง 3 ชนิด อันได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และ ภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ผู้นำของเข้าอาจได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรและภาษีต่างๆตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนและกฎหมายต่างๆได้ กล่าวคือ มาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้กำหนดยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก มาตรา 106 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหากนำเข้าสินค้าที่เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก และตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 วรรคสอง ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 20) กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นผู้นำเข้าสามารถวางเงินประกันหลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้ หรือผู้นำเข้าจะใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคารก็ได้ หากหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้รับรองว่าวัตถุดิบดังกล่าวเป็นของที่ได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามโครงการที่ได้รับอนุมัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีเงื่อนไขว่าวัตถุดิบนั้นต้องนำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกเท่านั้น

โดยประเด็นอากรขาเข้า มีสาเหตุมาจากประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561 บัญญัติไว้เพียงว่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์ และหากมียอดวัตถุดิบคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า จึงมีประเด็นความไม่ชัดเจนว่าหากผู้ได้รับการส่งเสริมมาพบว่ามีวัตถุดิบคงเหลืออยู่ภายหลังจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์แล้ว นอกจากค่าภาษีอากรขาเข้า ยังต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหรือไม่ จากการศึกษาพบว่ากรณีที่มิบัญชีวัตถุดิบคงเหลือจากการนำเข้าวัตถุดิบที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า แต่ไม่ได้นำไปผลิตและส่งออกตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด จึงอาจถือได้ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเฉพาะส่วนวัตถุดิบคงเหลือนี้ ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงสามารถสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์อากรขาเข้า สำหรับของที่นำเข้าบางส่วนหรือวัตถุดิบคงเหลือนี้ได้ และให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นอากรขาเข้ามาแต่ต้นเพียงเท่าที่วัตถุดิบที่นำเข้านั้นได้นำมาผลิตและส่งออกต่างประเทศตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด และให้เสียภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบคงเหลือส่วนที่ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของของราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร ดังนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมที่มีวัตถุดิบคงเหลืออยู่ภายหลังจากสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ โดยนำวัตถุดิบนำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า ตามมาตรา 55 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ประกอบกับประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8 / 2561

สำหรับเบี้ยปรับตามมาตรา 22 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้ผู้นำเข้าที่ไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของอากรที่ต้องเสีย แต่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่ได้กำหนดเรื่องการคิดเบี้ยปรับไว้เป็นการเฉพาะ กำหนดเพียงแต่ว่าต้องชำระอากรให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรจากกรมศุลกากร ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาชำระ ดังนั้น จึงมีความไม่ชัดเจนว่าหากพนักงานศุลกากรออกแบบแจ้งประเมินสำหรับวัตถุดิบคงเหลือที่ไม่ได้นำไปใช้การผลิตและส่งออกแล้ว และผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้ไปชำระอากรโดยพ้นระยะเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง เจ้าพนักงานประเมินจะมีสิทธิประเมินเบี้ยปรับอ้อยละสิบของอากรที่ต้องเสีย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22 วรรคสองหรือไม่

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่ามีความไม่สอดคล้องกันระหว่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ในเรื่องการกำหนดระยะเวลา เนื่องจากระยะเวลาที่กำหนดให้ชำระอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดหน่วยไว้เป็นวัน (30 วัน) ในขณะที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 กำหนดหน่วยไว้เป็นเดือน (1 เดือน) ซึ่งการคำนวณระยะเวลาต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลา ตามมาตรา 193/3 วรรคสอง และตามมาตรา 193/5 ซึ่งส่งผลให้ระยะเวลาสิ้นสุดที่ครบกำหนดในการชำระอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แตกต่างกันกรณีในเดือนใดมีจำนวนวันน้อยกว่าหรือมากกว่า 30 วัน เช่น ถ้ากรมศุลกากรแจ้งประเมินอากรผู้นำของเข้า วันที่ 31 มกราคม 2564 ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 วันเริ่มต้นแห่งระยะเวลา คือวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2564 อันเป็นวันรุ่งขึ้นซึ่งตรงกับวันต้นเดือนแห่งกุมภาพันธ์ และวันระยะเวลาสิ้นสุดที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากร 30 วัน คือ วันที่ 2 มีนาคม 2564 แต่หากเป็นการนับระยะเวลาตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 วันเริ่มต้นแห่งระยะเวลา คือวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2564 อันเป็นวันรุ่งขึ้นซึ่งตรงกับวันต้นเดือนแห่งกุมภาพันธ์ แต่วันที่ระยะเวลาสิ้นสุดที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากร คือ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2564 อันเป็นวันสุดท้ายของเดือนตามปฏิทิน เนื่องจากมีหน่วยเป็นเดือน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ามีความไม่สอดคล้องกันระหว่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ในเรื่องการกำหนดระยะเวลาสิ้นสุดที่กำหนดให้ชำระอากรหากต้องมีการคิดเบี้ยปรับ

สำหรับประเด็นเรื่องการคิดเงินเพิ่ม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ก็ไม่ได้กำหนดเรื่องการสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ไว้เป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม หากมีบัญชีวัตถุดิบคงเหลือจากการนำเข้าวัตถุดิบที่รับยกเว้นอากรขาเข้า แต่ไม่ได้นำไปผลิตและส่งออกตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด จึงอาจถือได้ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเฉพาะส่วนวัตถุดิบคงเหลือนี้ ซึ่ง คณะกรรมการ

ส่งเสริมการลงทุนสามารถสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์อากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้าบางส่วนหรือ วัตถุประสงค์เหล่านี้ได้ และสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะแจ้งกรมศุลกากรให้มีคำสั่งให้เรียกเก็บ ค่าภาษีอากรจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสภาพ ณ วันนำเข้า ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้า ณ ที่ ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากร ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้เสียเงิน เพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากร นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาชำระจนถึงวันที่นำเงินภาษีอากร และเงินเพิ่มมาชำระ ซึ่งต้องไม่เกินสามเดือนนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระดังกล่าว จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้กำหนดเงินเพิ่มไว้สำหรับกรณีถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ โดยมี กำหนดอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนซึ่งเป็นอัตราเดียวกันกับอัตราเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แต่ระยะเวลากำหนดการคิดเงินเพิ่มต่างกัน กล่าวคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะเริ่มคิดเงิน เพิ่มนับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่พระราชบัญญัติส่งเสริม การลงทุน พ.ศ. 2520 จะเริ่มคิดเงินเพิ่มวันที่พ้นกำหนดเวลาชำระ จนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรและเงินเพิ่มมา ชำระ จึงมีความไม่ชัดเจนว่าเงินเพิ่มสำหรับอากรขาเข้านี้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระทั้งตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 หรือเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นการยกเว้นเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว ผู้ได้รับการ ส่งเสริมจึงมีหน้าที่ชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพียงอย่างเดียว และจาก การศึกษาพบว่าแนวคำตอบของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก็ยังไม่ชัดเจนว่าจะต้องมีการ คิดเงินเพิ่มสำหรับอากรขาเข้าหรือไม่และการคิดนี้จะต้องคิดคำนวณอย่างไร อย่างไรก็ดี ตามประมวลระเบียบ ปฏิบัติกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามประมวลระเบียบปฏิบัติกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 6 05 05 01 ได้ กำหนดเรื่องนี้ไว้ว่ากรมศุลกากรจะเป็นผู้ได้รับแจ้งจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนว่าสำนักงาน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ เรียกเก็บภาษีอากรวัตถุประสงค์และวัตถุประสงค์จำเป็น คงเหลือ หรือไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก โดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะมีคำสั่งให้ เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า ซึ่งสำนักงานศุลกากร ณ ท่าที่หรือสนามบินที่ตรวจปล่อยจะเป็น เป็นผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในจัดเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรสำหรับวัตถุประสงค์คงเหลือนั้น โดยไม่ต้องคิดเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 คงเรียกเก็บแต่เงินเพิ่มตามพระราช ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพียงอย่างเดียว อย่างไรก็ตาม ประมวลระเบียบปฏิบัติกรม ศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นวิธีปฏิบัติของพนักงานศุลกากร ไม่ได้เป็นเอกสารที่แพร่หลายต่อประชาชนเป็นการ ทั่วไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเกิดความสับสนในการบังคับใช้กฎหมายของผู้มีอำนาจประเมินภาษีได้ ดังนั้น การ คิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับอากรขาเข้าสำหรับวัตถุประสงค์คงเหลือตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ยังมีความไม่ชัดเจน ที่อาจสร้างความสับสนในการบังคับใช้กฎหมายได้ ผู้เขียนจึงเห็นสมควรเป็นอย่างยิ่ง

ที่จะมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 โดยมีการระบุให้ชัดเจนในการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่อไป

สำหรับประเด็นภาษีสรรพสามิต สินค้าที่นำเข้าเพื่อใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกจะได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต แต่ภายหลังมีสินค้าที่ไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตและไม่ได้ส่งออกตามเงื่อนไขที่กำหนดจะได้รับผลกระทบทางภาษีสรรพสามิต เนื่องจากการคิดคำนวณค่าภาษีสรรพสามิตต้องนำอากรขาเข้ามารวมคำนวณเป็นฐานในการคิดค่าภาษีสรรพสามิตด้วย ฐานภาษีสรรพสามิต คือ ราคาขายปลีกแนะนำ ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าประสงค์ให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป ดังนั้น หากเป็นสินค้านำเข้า นอกจากต้องนำราคาสินค้ามารวมคำนวณแล้ว ยังต้องนำอากรขาเข้าและค่าใช้จ่ายต่างๆ มาคิดคำนวณรวมในการคิดภาษีสรรพสามิตด้วย และการที่ไม่ชำระภาษีสรรพสามิตยังส่งผลกระทบต่อในคิดคำนวณเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นเรื่องการคำนวณเบี้ยปรับเนื่องจากหากผู้ได้รับการส่งเสริมใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีสินค้านำเข้า จะให้ถือว่าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับสินค้านำเข้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดไว้ทั้งกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษี และกรณีที่ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามมาตรา 140 (1) และ 140 (2) กล่าวคือ ในกรณีที่มีได้ยื่นแบบรายการภาษีและมิชำระภาษีภายในกำหนดเวลาให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี แต่หากในกรณีที่ได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้เพียงแต่ยื่นไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไป อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีสินค้านำเข้า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งเป็นผู้นำเข้าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี จึงมีปัญหาว่าความไม่ชัดเจนในการคำนวณคิดเบี้ยปรับสำหรับการเสียภาษีสรรพสามิตว่า การไม่ได้ยื่นแบบเพราะปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้จะถือเป็นกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบอันทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีหรือไม่ ซึ่งหากกรณีเป็นเช่นนั้นแล้วอาจไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี หรือว่ากรณีนี้สามารถถือว่าเป็นกรณีที่ได้ยื่นแบบไว้แล้ว เพียงแต่มีข้อผิดพลาดทำให้เสียภาษีขาดไปอันจะต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียขาดไป ด้วยเหตุที่การนำเข้าต้องมีการทำใบขนสินค้าขาเข้า ดังนั้น ให้ถือว่าการยื่นใบขนสินค้าขาเข้าถือเป็นการยื่นแบบภายในกำหนดเวลาแล้ว ตามประเด็นที่ได้กล่าวมา จึงแสดงให้เห็นถึงความไม่ชัดเจนของกฎหมายในการคิดคำนวณเบี้ยปรับตามภาษีสรรพสามิต

สำหรับประเด็นเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ตามมาตรา 79 /2 แห่งประมวลรัษฎากรจะได้กำหนดไว้โดยชัดเจนว่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีนำเข้าสินค้านำเข้าได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี และความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และเวลาที่จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงาน

ศุลกากร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 วรรคแรก อย่างไรก็ตาม กรณีมีการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ ผู้ได้รับการส่งเสริมที่เป็นผู้ส่งออกสามารถขอเครดิตภาษีซื้อที่เกิดจากนำสินค้าเข้ามาเป็นวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการผลิตและส่งออกได้ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถวางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษีก็ได้ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/8 วรรคสอง ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 20) ซึ่งกำหนดให้ผู้นำเข้าจะใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคารด้วยก็ได้ จึงเห็นได้ว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ หากมีสินค้าที่นำเข้าเพื่อไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก แต่ภายหลังมีวัตถุดิบคงเหลือซึ่งไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตและไม่ได้ส่งออกตามเงื่อนไขที่กำหนด และใช้หนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเสมือนหนังสือค้ำประกันแทนหนังสือค้ำประกันของธนาคาร ทำให้ยังไม่ได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้รับผลกระทบในคิดคำนวณจำนวนค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงยังส่งผลกระทบต่อกรคำนวณจำนวนเบี้ยปรับจำนวนหนึ่งเท่า และเงินเพิ่มอกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือน

5.2 ข้อเสนอแนะ

ด้วยเหตุผลดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการปรับปรุงแก้ไขเรื่องกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความกรณีสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1) สำหรับอากรขาเข้า และสิทธิประโยชน์ภาษีสรรพสามิตกรณียกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก ตามมาตรา 106 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งล้วนแต่เป็นการกระทำกรรมเดียวกันกับการการใช้สิทธิประโยชน์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 36 (1) รวมไปถึงการคำนวณอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้มีความชัดเจน เพื่อความเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมายและเกิดความสอดคล้องกันระหว่างกฎหมายแต่ละฉบับ ดังนี้

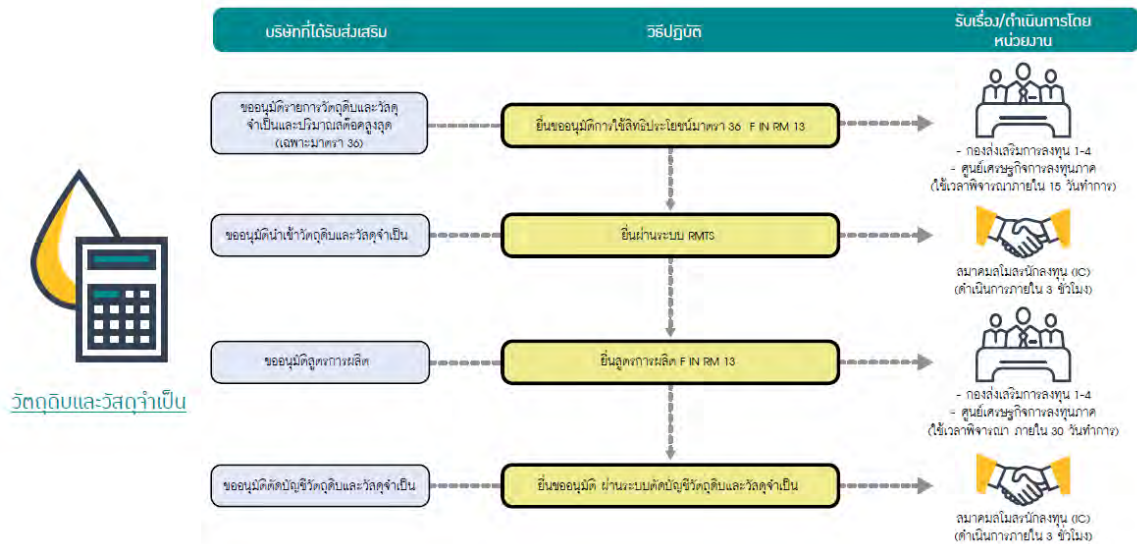
1. กำหนดระยะเวลาและอายุความกรณีจัดเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบคงเหลือที่สิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ควรกำหนดให้มีความชัดเจน โดยเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ว่าพนักงานศุลกากรจะมีอำนาจประเมินภายในกำหนดระยะเวลาเท่าใด และหากไม่นำกำหนดระยะเวลาการประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาใช้บังคับ ก็ให้ระบุให้ชัดเจนเช่นเดียวกับตอนยกเว้นอากรขาเข้าที่กำหนดว่าไม่นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ เพื่อสร้างความชัดเจนและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของ

ผู้จัดเก็บภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษี นอกจากนี้ควรกำหนดหลักเกณฑ์กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความให้มีความสอดคล้องกันทั้งภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต เนื่องจากเป็นล้วนเป็นการกระทำกรรมเดียวกัน โดยให้กรมสรรพากรผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มออกบทบัญญัติเพิ่มเติมตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพสามิตผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตออกบทบัญญัติเพิ่มเติมตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต อย่างไรก็ตามการกำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีและอายุความดังกล่าวควรคำนึงถึงระยะเวลาการเก็บเอกสารของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการพิจารณาด้วย ซึ่งปัจจุบันนี้กรมศุลกากรก็เป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรสำหรับวัตถุดิบคงเหลืออยู่แล้ว จึงอาจพิจารณาให้กรมศุลกากรเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตในกรณีนี้อีกด้วยเพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีของรัฐและลดขั้นตอนการติดต่อราชการของผู้ได้รับการส่งเสริมหรือผู้ประกอบการ

2. ผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้า ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสรรพสามิต และการใช้หนังสือค้ำประกันของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแทนการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ล้วนแล้วแต่มีเจตนาที่จะนำของหรือสินค้านั้นมาเพื่อเป็นวัตถุดิบเพื่อผลิตและส่งออกต่างประเทศ อย่างไรก็ตามหากภายหลังไม่ได้ผลิตและส่งออกต่างประเทศ กรมศุลกากรผู้จัดเก็บภาษีศุลกากร กรมสรรพสามิตผู้จัดเก็บภาษีสรรพสามิต และกรมศุลกากรผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร หากจะต้องมีการคิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มอย่างไรควรกำหนดให้มีความชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ไม่ควรมีการคิดเงินเพิ่มซ้ำซ้อนกับกฎหมายศุลกากรอีก จึงควรระบุเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้ชัดเจนว่าไม่มีการคิดเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และการคิดเงินเพิ่มตามภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรเริ่มคำนวณคิดเงินเพิ่มนับตั้งแต่ทราบคำสั่งให้ชำระอากรเช่นเดียวกับกฎหมายส่งเสริมการลงทุน แต่ไม่ควรย้อนกลับไปในเวลาตั้งแต่ตอนนำเข้าโดยคำนึงหลักสุจริตรวมไปถึงการคิดคำนวณเบี้ยปรับด้วย

ภาคผนวก

ขั้นตอนการดำเนินการตามโครงการและการใช้สิทธิและประโยชน์สำหรับวัตถุประสงค์และวัสดุจำเป็น¹



¹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2563 (ตุลาคม 2563), หน้า 153



ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

ที่ ป. ๘ / ๒๕๖๓

เรื่อง วิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น
เพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก

เพื่อให้เกิดความชัดเจน รวดเร็ว แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่คือนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์ หรือผลิตผลเฉพาะที่ใช้ในการส่งออก ตามมาตรา ๓๖ (๓) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๓๓ มาตรา ๓๓ มาตรา ๓๓/๓ และมาตรา ๓๖ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนโดยได้รับมอบอำนาจจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงออกประกาศวิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น เพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ดังนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกประกาศดังต่อไปนี้

(๑) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.๓/๒๕๕๖ ลงวันที่ ๑๙ มิถุนายน ๒๕๕๖ เรื่อง วิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น เพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก

(๒) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.๓/๒๕๕๗ ลงวันที่ ๒๖ มิถุนายน ๒๕๕๗ เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมวิธีปฏิบัติการตัดบัญชีวัตถุดิบ

ข้อ ๒ ในประกาศนี้

“วัตถุดิบ” หมายความว่า รวมถึง วัสดุจำเป็นตามประกาศสำนักงานเรื่อง คำจำกัดความของส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ โครงโรงงานสำเร็จรูป วัตถุดิบและวัสดุจำเป็น

“สูตรการผลิต” หมายความว่า รายการและปริมาณของวัตถุดิบที่ใช้ประกอบขึ้นเป็นผลิตภัณฑ์ต่อหนึ่งหน่วยการผลิต

“บัญชีปริมาณสต็อกวัตถุดิบสูงสุด” หมายความว่า ปริมาณการนำเข้าวัตถุดิบที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ

- ๒ -

“ส่งปล่อยวัตถุดิบ” หมายความว่า การแจ้งไปยังกรมศุลกากรเพื่อการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ เพื่อใช้ในการทำพิธีการทางศุลกากร ขอคืนอากร หรือขอลดอากรวางประกันอากร

“ตัดบัญชีวัตถุดิบ” หมายความว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำหลักฐานการส่งออกผลิตภัณฑ์มาดำเนินการตัดบัญชีวัตถุดิบ เพื่อลดปริมาณคงเหลือวัตถุดิบที่ได้ใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ

“ค้ำประกัน” หมายความว่า การอนุญาตให้ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารเพื่อเป็นประกันอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ

“วัตถุดิบคงเหลือ” หมายความว่า รายการและปริมาณวัตถุดิบนำเข้าที่ไม่ได้ถูกตัดบัญชีโดยการส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือโดยกรณีอื่นใดภายในระยะเวลาที่กำหนด

“ใบขนสินค้าขาออก” หมายความว่า ใบขนสินค้าขาออกโอนย้ายภายในประเทศ ใบขนสินค้าขาออกไปเขตปลอดอากร ใบรับรองการโอนสิทธิ (REPORT V)

“สำนักงาน” หมายความว่า สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

“หน่วยงานได้รับมอบหมาย” หมายความว่า หน่วยงานที่ได้รับมอบหมายจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้ดำเนินการจัดทำสูตรการผลิต ส่งปล่อย ค้ำประกันและตัดบัญชีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น

ข้อ ๓ การจัดทำสูตรการผลิตและบัญชีปริมาณสต็อกวัตถุดิบสูงสุด

(๓) ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องยื่นขออนุมัติสูตรการผลิตและบัญชีปริมาณสต็อกวัตถุดิบกับสำนักงานหรือหน่วยงานได้รับมอบหมายพร้อมเอกสาร ดังนี้

(๓.๑) สูตรการผลิตที่แสดงรายการและปริมาณการใช้วัตถุดิบต่อหน่วยผลิตภัณฑ์รวมทั้งปริมาณการสูญเสียในกระบวนการผลิต

(๓.๒) ปริมาณผลิตภัณฑ์ที่คาดว่าจะส่งออกสำหรับการผลิตต่อ ๒ เดือนของกำลังการผลิตที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุนหรือตามปริมาณการสั่งซื้อของลูกค้า ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม ๒๕๖๒ เป็นต้นไป ให้ใช้ปริมาณผลิตภัณฑ์ที่คาดว่าจะส่งออกสำหรับการผลิตต่อ ๔ เดือนของกำลังการผลิตที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุนหรือตามปริมาณการสั่งซื้อของลูกค้า

(๓.๓) บัญชีรายการและปริมาณสต็อกสูงสุดของวัตถุดิบแต่ละชนิด

(๓.๔) คำอธิบายการใช้วัตถุดิบแต่ละรายการ

(๓.๕) ภาพถ่าย ตัวอย่างหรือเอกสารที่แสดงรายละเอียดของวัตถุดิบและผลิตภัณฑ์ที่จะทำการผลิต

(๓.๖) เอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่หน่วยงานได้รับมอบหมายกำหนดไว้

- ๓ -

(๒) การคำนวณปริมาณสต็อกวัตถุดิบตามปริมาณผลิตภัณฑ์ที่ผลิตมี ๒ ลักษณะ คือ

(๒.๑) กรณีขอสต็อกแบบหมุนเวียน จะคำนวณจากปริมาณการผลิตผลิตภัณฑ์ไม่เกินกว่ากำลังการผลิตตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริม หรือตามสัดส่วนการส่งออกโดยอนุมัติปริมาณสต็อกสูงสุดไม่เกิน ๖ เดือน ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม ๒๕๖๒ การขอสต็อกแบบหมุนเวียนจะคำนวณจากปริมาณการผลิตผลิตภัณฑ์ไม่เกินกว่ากำลังการผลิตตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริม และตามสัดส่วนการส่งออกโดยอนุมัติปริมาณสต็อกสูงสุดไม่เกิน ๔ เดือน และทุกโครงการที่ได้รับอนุมัติปริมาณสต็อกสูงสุด ๖ เดือนไปแล้ว สำนักงานจะดำเนินการแก้ไขปริมาณสต็อกสูงสุดเป็น ๔ เดือน

(๒.๒) กิจการผลิตโครงสร้างโลหะสำหรับงานก่อสร้างหรืองานอุตสาหกรรม (FABRICATION INDUSTRY) หรือการซ่อม PLATFORM สำหรับอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ให้ใช้ปริมาณสต็อกสูงสุดตามคำสั่งซื้อของลูกค้า (MAX STOCK) ได้

(๒.๓) กรณีที่ได้รับการผ่อนผันให้นำเข้าวัตถุดิบเป็นการชั่วคราว (MAX IMPORT) ปริมาณสต็อกวัตถุดิบสูงสุดที่ได้รับสำนักงานจะเป็นผู้กำหนด

ข้อ ๔ ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ขออนุมัติส่งปล่อย ค่าประกันและตัดบัญชีวัตถุดิบทางอิเล็กทรอนิกส์ให้นำกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์มาใช้บังคับ โดยให้ดำเนินการดังนี้

(๑) ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเข้ารับการอบรมวิธีปฏิบัติการขออนุมัติการส่งปล่อย ค่าประกัน และตัดบัญชีวัตถุดิบด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่จัดโดยสำนักงานหรือหน่วยงานได้รับมอบหมาย

(๒) เมื่อผ่านการอบรมจะได้รับรหัสผู้ใช้งานเพื่อใช้ดำเนินการยื่นขออนุมัติ โดยผู้ขออนุมัติต้องใช้รหัสผู้ใช้งานเข้าสู่ระบบการขออนุมัติการส่งปล่อย ค่าประกันและตัดบัญชีวัตถุดิบด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์

ข้อ ๕ การขออนุมัติส่งปล่อยวัตถุดิบ

(๑) ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ขออนุมัติส่งปล่อยวัตถุดิบมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(๑.๑) ต้องเป็นวัตถุดิบที่นำเข้ามาโดยใช้สิทธิและประโยชน์และยังอยู่ภายในระยะเวลาการได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ

(๑.๒) ต้องเป็นรายการวัตถุดิบที่ได้รับอนุมัติบัญชีปริมาณสต็อกสูงสุด

(๑.๓) ปริมาณวัตถุดิบที่นำเข้าสะสมต้องไม่เกินปริมาณที่อนุญาตให้นำเข้าได้

(๑.๔) การส่งปล่อยวัตถุดิบเพื่อขอคืนอากรต้องขอคืนภายในกำหนด ๒ ปีนับแต่วันนำเข้า สำหรับกรณีที่สิ้นสุดสิทธิและประโยชน์ต้องขอคืนภายใน ๓ ปีนับแต่วันสิ้นสุดสิทธิและประโยชน์

(๑.๕) การส่งปล่อยวัตถุดิบเพื่อถอนการใช้ธนาคารค่าประกันแทนการชำระอากรขาเข้า วัตถุดิบต้องเป็นรายการที่ได้รับอนุญาตให้ทำการค้าประกันไว้ และอยู่ในระยะเวลาที่ได้รับการค้าประกัน

(๒) ให้อื่นคำขอกับสำนักงานหรือหน่วยงานได้รับมอบหมาย

- ๔ -

ข้อ ๖ การขออนุญาตใช้ธนาคารค้าประกันแทนการชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น การขออนุญาตใช้ธนาคารค้าประกันแทนการชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น ให้ดำเนินการตามประกาศสำนักงานเรื่อง หลักเกณฑ์ให้ใช้การค้าประกันอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรและวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็น

ข้อ ๗ การขอตัดบัญชีวัตถุดิบ

(๑) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมขอตัดบัญชีวัตถุดิบที่ได้ส่งออกเป็นผลิตภัณฑ์

(๑.๑) ในการใช้สิทธิและประโยชน์ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องระบุในใบขนสินค้าขาออกกว่ามี การใช้สิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๖

(๑.๒) ให้ยื่นคำขอตัดบัญชีวัตถุดิบพร้อมเอกสาร ดังนี้

(ก) สำเนาใบขนสินค้าขาออก

(ข) ใบสรุปปริมาณการใช้วัตถุดิบที่ต่อจากผู้ผลิตในประเทศ (REPORT V)

(ค) เอกสารประกอบอื่นๆ เช่น สำเนาใบกำกับสินค้า (INVOICE) หรือ สำเนาใบแสดงการบรรจุหีบห่อ (PACKING LIST)

(๑.๓) ในกรณีที่ผู้ขอตัดบัญชีวัตถุดิบทางอิเล็กทรอนิกส์ให้ใช้ข้อมูลใบขนสินค้าขาออกทางอิเล็กทรอนิกส์แทนการยื่นเอกสารประกอบคำขอตัดบัญชีวัตถุดิบในข้อ (๑.๒)

(๑.๔) ใบขนสินค้าขาออกที่ส่งออกตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ ให้ยื่นขอตัดบัญชีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ (RMTS 2011) เท่านั้น

(๒) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมขอตัดบัญชีวัตถุดิบที่ไม่ได้ผลิตเพื่อส่งออกให้ดำเนินการยื่นคำขอ กับสำนักงานพร้อมแนบเอกสารดังนี้

(๒.๑) สำเนาหนังสือให้ชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบของสำนักงาน

(๒.๒) สำเนาแบบประเมินภาษีของศุลกากร

(๒.๓) ใบเสร็จรับเงินต้นฉบับของศุลกากรพร้อมสำเนา

(๓) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมขอตัดบัญชีวัตถุดิบเนื่องจากจำหน่ายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปภายในประเทศให้ดำเนินการตามประกาศสำนักงาน เรื่อง หลักเกณฑ์การขอชำระภาษีอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ไม่สามารถผลิตเพื่อส่งออกตามมาตรา ๓๖ (๑) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

(๔) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมขอตัดบัญชีวัตถุดิบที่เป็นส่วนสูญเสียจากการผลิตให้ดำเนินการตามประกาศสำนักงาน เรื่อง เงื่อนไขและวิธีการสำหรับส่วนสูญเสียและเศษซากของวัตถุดิบตามมาตรา ๓๖(๑)

- ๕ -

ข้อ ๘ การขอขยายระยะเวลาเข้าวัดอุทิศ

(๑) ต้องยื่นคำขอขยายเวลานำเข้าวัดอุทิศภายในไม่เกิน ๖ เดือนนับแต่วันสิ้นสุดสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๖

(๒) ให้ยื่นคำขอกับสำนักงาน ทั้งนี้สำนักงานจะพิจารณาขยายเวลานำเข้าวัดอุทิศให้ครั้งละไม่เกิน ๒ ปี

(๓) ตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม ๒๕๖๒ โครงการที่ขอขยายระยะเวลาเข้าวัดอุทิศ จะต้องดำเนินการตัดบัญชีวัดอุทิศสำหรับใบอนุญาตคำขออของโครงการนั้นที่ได้ส่งออกไปแล้วเกิน ๑ ปี นับถึงวันยื่นคำขอขยายระยะเวลาเข้าวัดอุทิศให้แล้วเสร็จก่อน สำนักงานจึงจะพิจารณาขยายระยะเวลาเข้าวัดอุทิศให้ หากไม่ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน ๖ เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำขอขยายระยะเวลาเข้าวัดอุทิศ สำนักงานจะพิจารณาไม่อนุมัติการขอขยายระยะเวลา

ข้อ ๙ การขอสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมสำหรับการนำเข้าวัดอุทิศ กรณีไม่ได้ยื่นคำขอขยายเวลานำเข้าวัดอุทิศภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ไม่เกิน ๒ ปี นับแต่วันสิ้นสุดสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๖

(๑) ตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม ๒๕๖๒ โครงการที่จะขอสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมสำหรับการนำเข้าวัดอุทิศ จะต้องดำเนินการตัดบัญชีวัดอุทิศสำหรับใบอนุญาตคำขออของโครงการที่จะขอสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมที่ได้ส่งออกไปแล้วเกิน ๑ ปี นับถึงวันยื่นขอสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมให้แล้วเสร็จก่อน สำนักงานจึงจะพิจารณาให้สิทธิและประโยชน์เพิ่มเติม หากไม่ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน ๖ เดือนนับแต่วันที่ยื่นคำขอสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติม สำนักงานจะพิจารณาไม่อนุมัติการขอสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติม

(๒) ให้ยื่นคำขอกับสำนักงาน ทั้งนี้สำนักงานจะพิจารณาให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๖ ไม่เกิน ๑ ปี

ข้อ ๑๐ การขอส่งวัดอุทิศออกไปต่างประเทศ

(๑) ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ขอส่งวัดอุทิศออกไปต่างประเทศมีลักษณะดังนี้

(๑.๑) ต้องอยู่ระหว่างได้รับสิทธิและประโยชน์การนำเข้าวัดอุทิศ กรณีที่ระยะเวลานำเข้าสิ้นสุดลงต้องยื่นคำขอและส่งออกภายใน ๑ ปี นับแต่สิ้นสุดสิทธิและประโยชน์การนำเข้าวัดอุทิศ

(๑.๒) ต้องเป็นวัดอุทิศที่ผู้นำเข้าที่ได้รับการส่งเสริมเข้ามาโดยใช้สิทธิและประโยชน์วัดอุทิศ

(๒) ให้ยื่นคำขอกับสำนักงานพร้อมแนบเอกสาร ดังนี้

(๒.๑) สำเนาหนังสือส่งปล่อยวัดอุทิศที่ขอส่งออกไปต่างประเทศ

(๒.๒) สำเนาใบอนุญาตนำเข้า

- ๖ -

ข้อ ๓๑ การขออนุญาตนำวัตถุดิบ ผลิตภัณฑ์ ส่วนสูญเสียไปเก็บนอกสถานประกอบการที่ได้รับ
การส่งเสริม

- (๑) ต้องเป็นวัตถุดิบ ผลิตภัณฑ์ ส่วนสูญเสียที่อยู่ในระหว่างได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ
- (๒) ให้ยื่นคำขอกับสำนักงานข้อ ๓๒ การขอชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ

ข้อ ๓๒ การขอรับชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ

(๑) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำวัตถุดิบไปผลิตเป็นผลิตภัณฑ์เพื่อส่งออกให้ดำเนินการ
ยื่นคำขอกับสำนักงานพร้อมแสดงรายการวัตถุดิบที่จะขอชำระภาษีอากร โดยให้ชำระภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า
(๒) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำวัตถุดิบไปผลิตเป็นผลิตภัณฑ์แล้วแต่ไม่ได้ส่งออกให้
ดำเนินการตามประกาศสำนักงานเรื่อง หลักเกณฑ์การขอชำระภาษีอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ไม่
สามารถผลิตเพื่อส่งออกตามมาตรา ๓๖ (๑) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

(๓) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำวัตถุดิบไปผลิตเป็นผลิตภัณฑ์แล้วมีส่วนสูญเสีย
ให้ดำเนินการตามประกาศสำนักงาน เรื่อง เงื่อนไขและวิธีการสำหรับส่วนสูญเสียและเศษซากของวัตถุดิบ
ตามมาตรา ๓๖ (๑)

ข้อ ๓๓ ข้อปฏิบัติเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์

เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์วัตถุดิบ วัตถุดิบใดที่นำเข้ามาโดยได้รับการ
ยกเว้นอากรขาเข้าต้องทำการตัดบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน ๒ ปี นับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิและ
ประโยชน์ หากมีข้อควัดุดดับคงเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าวัตถุดิบตามสภาพ ณ วันนำเข้า

ข้อ ๓๔ คำขอและเอกสารในการยื่นขอใช้สิทธิและประโยชน์

คำขอและเอกสารประกอบในการยื่นขอใช้สิทธิและประโยชน์ตามประกาศฉบับนี้
ต้องลงนามโดยผู้มีอำนาจตามกฎหมายพร้อมประทับตราสำคัญของบริษัทและรับรองความถูกต้องของเอกสาร

ประกาศ ณ วันที่ ๓ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑

ดวงใจ อัครจินตจิตร

(นางสาวดวงใจ อัครจินตจิตร)

เลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

OFFICE OF THE BOARD OF INVESTMENT

555 Vipavadee Rangsit Road,
Jatuehnek, Bangkok 10900



สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

555 ถนนวิภาวดีรังสิต

เขตจตุจักร กรุงเทพฯ 10900

ที่ ออก...../.....

เรื่อง ขอให้เรียกเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น

ของบริษัท จำกัด

เรียน ผู้อำนวยการส่วนพิธีการนำเข้า สำนักงานศุลกากรนำเข้าท่าเรือกรุงเทพ

อ้างถึง บัตรส่งเสริมเลขที่..... ลงวันที่.....

สิ่งที่ส่งมาด้วย บัญชีรายการวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ให้เรียกเก็บอากรขาเข้า จำนวน แผ่น

ตามที่บริษัท จำกัด ผู้ได้รับการส่งเสริมตาม

บัตรส่งเสริมเลขที่..... ลงวันที่..... และสำนักงานได้

แจ้งการอนุมัติสิ่งปล่อยวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น โดยให้ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าเพื่อใช้ในการผลิต
เพื่อการส่งออก ความละเอียดแจ้งแล้วนั้น

บัดนี้ สำนักงานได้ตรวจสอบการใช้วัตถุดิบและวัสดุจำเป็นของบริษัท

..... จำกัด แล้วปรากฏว่ามีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ได้รับการยกเว้นอากร
ขาเข้าบริษัทฯ ไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก บริษัทฯ จึงมีภาระต้องชำระอากรขาเข้า
ตามสภาพ ณ วันนำเข้า รายละเอียดตามบัญชีรายการที่ส่งมาด้วยพร้อมนี้จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และเรียกเก็บอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น
ดังกล่าวต่อไปด้วย ทั้งนี้ สำนักงานได้แจ้งให้บริษัทฯ ทราบด้วยแล้ว

ขอแสดงความนับถือ

กองบริหารงานสิทธิและประโยชน์.....

โทร.....

โทรสาร.....

FDX BSI 43-03

OFFICE OF THE BOARD OF INVESTMENT

555 Vipavadee Rangsit Road,
Jamechuck, Bangkok 10900



สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

555 ถนนวิภาวดีรังสิต
เขตจตุจักร กรุงเทพฯ 10900

ที่ ออก...../.....

เรื่อง ให้ชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น

เรียน ผู้จัดการบริษัท จำกัด

อ้างถึง บัตรส่งเสริมเลขที่.....ลงวันที่.....

สิ่งที่ส่งมาด้วย 1. บัญชีรายการวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ให้ชำระอากรขาเข้า จำนวน แผ่น

2. สำเนาหนังสือสำนักงานที่ ออก...../..... ลงวันที่.....

บริษัทฯ ได้รับการส่งเสริมตามบัตรส่งเสริมที่อ้างถึงมีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่
บริษัทได้ใช้สิทธิและประโยชน์ ตามมาตรา 36(1) ที่ไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก ตาม
รายละเอียดในสิ่งที่ส่งมาด้วยแล้วนั้น

สำนักงานได้ตรวจสอบการใช้วัตถุดิบและวัสดุจำเป็นของบริษัทฯ แล้วปรากฏว่า
มีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก บริษัทฯ จึงมีภาระภาษีอากรที่
ต้องชำระตามสภาพ ณ วันนำเข้า และสำนักงานได้แจ้งให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีอากรแล้ว ตาม
สำเนาหนังสือสำนักงานที่ส่งมาด้วยพร้อมนี้

จึงเรียนมาเพื่อทราบ และติดต่อขอชำระภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น
ดังกล่าวกับกรมศุลกากรต่อไป และให้บริษัทฯ นำหลักฐานการชำระภาษีอากรมาแสดงให้สำนัก
งานทราบภายในระยะเวลา 60 วัน นับแต่วันที่ในหนังสือฉบับนี้

ขอแสดงความนับถือ

กองบริหารงานสิทธิและประโยชน์.....

โทร.....

โทรสาร.....

FDN 331 44-03

ชำระเงินค่าภาษีอากรที่หน่วยงานของกรมศุลกากร				ประเภทใบขน ฯ 0	เลขที่ใบขน ฯ DEK00010463000		
				ใบขนสินค้าขาเข้า	A005 05409 09348		
ผู้นำของเข้า (ชื่อ ที่อยู่ โทรศัพท์)		เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร สาขา	ภาษีอากรที่คั่งค้างชำระ	ค่าภาษีอากร (บาท)	เงินประกัน (บาท)		
HANJIN (THAILAND) CO., LTD. 111 หมู่ 10 ถนนวิภาวดีรังสิต แขวงจตุจักร เขตจตุจักร กรุงเทพฯ 10310		3030782243 0000	อากรขาเข้า	0.00	51,600.00		
			ภาษีสรรพสามิต	0.00	0.00		
			ภาษีเพิ่มหากไทย	0.00	0.00		
			ภาษีมูลค่าเพิ่ม	0.00	76,000.00		
			ภาษีค่าธรรมเนียมอื่นๆ	0.00	0.00		
ชื่อและเลขที่บัตรผ่านพิธีการ			รวมทั้งสิ้น	0.00	127,600.00		
N/A N/A			เลขที่บัญชีรวมสินค้า	HK110505			
ใบอนุญาตนำเข้าหรือหนังสือรับรอง			เลขที่ชำระภาษีอากรประกัน				
ใบตราส่งเลขที่	แบบ ๑.๓.2 วันที่						
N/A HJSTXSP15481500L							
ชื่อยานพาหนะ	วันนำเข้า						
HANJIN LAEM CHABANG	04/09/2554						
เครื่องหมายและเลขหมายหีบห่อ	จำนวนและลักษณะหีบห่อ	ประเทศกำเนิด	รหัส	ประเทศต้นทางที่บรรจุทุก	รหัส		
MARKS BANGKOK S/NO.02 ISH-0006A MARKS BANGKOK S/NO.02 ISH-0007A	2 CASES	CHINA	CN	CHINA	CN		
		ท่าเรือที่นำเข้า	รหัส	สถานที่ตรวจปล่อย	รหัส		
		สำนักงานศุลกากรท่าเรือแหลมฉบัง	2801	ฝ่ายตรวจสินค้าขาเข้ารพศ.11สทท.	0141		
จำนวนหีบห่อรวม (ตัวเลข)	(ตัวอักษร)	อัตราแลกเปลี่ยน					
2 CASES	TWO CASES ONLY	USD 1.00 : 30.0059					
ประเภทพิกัด	ราคาของ(เงินต่างประเทศ)	อัตราอากรขาเข้า	อากรขาเข้าตามปกติ	ค่าธรรมเนียม	รหัสสินค้าสรรพสามิต	ภาษีสรรพสามิต	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม
84807100	USD 14,328.00	อากรขาเข้า	21,496.23	0.00		0.00	451,420.77
รหัสสถิติ หน่วย	ราคาของ(บาท)		อากรขาเข้าที่ชำระ	ภาษีอื่น	อัตราภาษีสรรพสามิต	ภาษีเพิ่มหากไทย	ภาษีมูลค่าเพิ่ม
000/KGM	429,924.54	5.000% : 0.000 KGM	0.00	0.00	0.00	0.00	31,599.45
รหัสสถิติพิเศษ	น้ำหนักสุทธิ		ปริมาณ	ชนิดของ			
000	298.000 KGM		1.000 SET (1.000 SET)	"NO BRAND"			CN
ชนิด : BOI				INJ.MOLDS.OUTER RHD			ลก 0906/ต.จ./2000813
				แม่พิมพ์สำหรับขึ้นรูปโครงสร้างพลาสติกชิ้นส่วนประกอบรถยนต์			
				เดิม 30% ลดความลาดรา12 พรบ.ศ.ก.๓๑.31 ๑.๓.2549			
84807100	USD 14,328.00		21,496.23	0.00		0.00	451,420.77
000/KGM	429,924.54	5.000% : 0.000 KGM	0.00	0.00	0.00	0.00	31,599.45
000	298.000 KGM		1.000 SET (1.000 SET)	"NO BRAND"			CN
ชนิด : BOI				INJ.MOLDS.OUTER LHD			ลก 0906/ต.จ./2000813
				แม่พิมพ์สำหรับขึ้นรูปโครงสร้างพลาสติกชิ้นส่วนประกอบรถยนต์			
				เดิม 30% ลดความลาดรา12 พรบ.ศ.ก.๓๑.31 ๑.๓.2549			

ประมวลระเบียบปฏิบัติกรมศุลกากร พ.ศ. 2560 หมวดที่ 6 ส่วนที่ 5 บทที่ 5

๐๑๖๕

บทที่ ๕

**การเรียกเก็บค่าภาษีอากรภายหลังการนำของออกจากอารักขาศุลกากรและการคืน
อากรกรณีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในภายหลังการเสียอากรของผู้นำเข้า**

๖ ๐๕ ๐๕ ๐๑ กรณีสำนักงานมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ยกเลิกบัตรส่งเสริม เรียกเก็บภาษีอากร
วัตถุดิบและวัสดุจำเป็นคงเหลือ หรือไม่ได้นำไปใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก และเรียกเก็บ
ภาษีอากรเครื่องจักร โดยสำนักงานมีคำสั่งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า

ให้เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากร ณ ท่า ที่ หรือสนามบินที่ตรวจปล่อย
ของผู้นำเข้านั้นดำเนินการเรียกเก็บค่าภาษีอากร

เมื่อพนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบประจำสำนักงานศุลกากร หรือด่านศุลกากร ณ ท่า ที่ หรือสนามบิน
ที่ตรวจปล่อยของผู้นำเข้า ได้รับหนังสือสำนักงานแจ้งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า
หากตรวจสอบพบว่าเป็นใบขนสินค้าที่อยู่ในอำนาจความรับผิดชอบ ให้เรียกเก็บภาษีอากรโดยคำนวณค่าภาษี
อากรตามพิกัดอัตราศุลกากรและราคาของคานที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า และออกแบบแจ้งการประเมินค่าภาษี
อากร (ภศก. ๓๑๕) เพื่อเรียกเก็บค่าภาษีอากร กรณีที่ยังไม่มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้า ให้คำนวณ
ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เป็นอยู่ในวันที่ออกเลขที่ใบขนสินค้าขาเข้า พร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และเงินเพิ่ม
ภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยการคำนวณค่าภาษีอากร ให้คำนวณตามวิธีการแนบท้ายประมวลฯ บทนี้ หากพ้น
กำหนด ๓๐ วัน นับแต่วันที่รับแบบแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร และผู้ได้รับการส่งเสริมได้ปฏิบัติพิธีการ
ศุลกากรเพื่อชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบส่งเรื่องให้หน่วยงานคดีของ
สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบบันทึกเลขที่หนังสือสำนักงาน วันที่ออกหนังสือ และเลขประจำตัว
ผู้เสียภาษีอากรของสำนักงานไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรในเมนู Declaration Post Review หน้าจอ
Post Review Import Declaration ในส่วน Import Declaration Detail (Permit) ของรายการที่เรียกเก็บ
กรณียังไม่มีการเชื่อมโยงข้อมูลผ่านระบบ National Single Window (NSW) ให้จัดเก็บหนังสือดังกล่าวใน
ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (e-Document) หากพบว่า ใบขนสินค้าขาเข้าไม่มีค่าภาษีอากรที่ต้องเรียกเก็บ
ให้บันทึกข้อความว่า “ไม่มีค่าภาษีอากรที่ต้องเรียกเก็บ” ไว้ในต้นฉบับหนังสือแจ้งของสำนักงานด้วย

กรณีสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรพบว่า ของที่สำนักงานแจ้งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรนั้น เป็น
ของที่ตรวจปล่อย ณ ท่า ที่ หรือสนามบินอื่น ให้ส่งหนังสือแจ้งการเรียกเก็บค่าภาษีอากรดังกล่าวให้สำนักงาน
ศุลกากร หรือด่านศุลกากร ณ ท่า ที่ หรือสนามบินที่ตรวจปล่อยของให้นำเป็นผู้เรียกเก็บค่าภาษีอากร

๖ ๐๕ ๐๕ ๐๒ กรณีสำนักงานอนุญาตให้จำหน่ายเครื่องจักร หรือเพิกถอนสิทธิประโยชน์บางส่วน หรือ
แจ้งการตัดบัญชีและเป็นของปลอดจากการะภาษีอากร

(๓) เครื่องจักรที่สำนักงานอนุมัติให้นำเข้ามาและได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริม
การลงทุน และสำนักงานอนุญาตให้จำหน่ายก่อนครบกำหนด ๕ ปี นับแต่วันนำเข้า หรือเพิกถอนสิทธิ
ประโยชน์บางส่วน และให้เรียกเก็บอากรตามสภาพ ณ วันที่สำนักงานกำหนด

ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบประจำสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากร ณ ท่า ที่ หรือ
สนามบินที่ตรวจปล่อยเครื่องจักรที่นำเข้านั้น ประเมินค่าภาษีอากรตามวิธีการแนบท้ายประมวลฯ บทนี้ และ

ออกแบบแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร (กศก. ๓๐๑๕) เรียกเก็บค่าภาษีอากร โดยไม่ต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มและ เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม หากพ้นกำหนด ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร และผู้ ได้รับการส่งเสริมมิได้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบ ส่งเรื่องให้หน่วยงานคดีของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบบันทึกเลขที่หนังสือสำนักงาน วันที่ออกหนังสือ และ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของสำนักงานไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรในเมนู Declaration Post Review หน้าจอ Post Review Import Declaration ในส่วน Import Declaration Detail (Permit) ของรายการที่เรียกเก็บ กรณียังไม่มี การเชื่อมโยงข้อมูลผ่านระบบ National Single Window (NSW) ให้จัดเก็บหนังสือดังกล่าวในระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (e-Document)

(๒) เครื่องจักรที่สำนักงานอนุมัติให้นำเข้ามาและได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการ ส่งเสริมการลงทุนที่นำเข้ามาครบ ๕ ปี นับแต่วันนำเข้า โดยผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้กระทำการใด ๆ ที่ผิดเงื่อนไข ซึ่งสำนักงานมีหนังสือแจ้งการตัดบัญชีและเป็นของปลอดศุลกากรภาษีอากรให้กรมศุลกากรทราบ

ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบบันทึกเลขที่หนังสือสำนักงาน วันที่ออกหนังสือ และเลขประจำตัว ผู้เสียภาษีอากรของสำนักงานไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรในเมนู Declaration Post Review หน้าจอ Post Review Import Declaration ในส่วน Import Declaration Detail (Permit) ของรายการที่แจ้งการตัด บัญชี กรณียังไม่มี การเชื่อมโยงข้อมูลผ่านระบบ National Single Window (NSW) ให้จัดเก็บหนังสือดังกล่าวใน ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (e-Document)

๖ ๐๕ ๐๕ ๐๓ กรณีสำนักงานแจ้งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรสำหรับเศษวัตถุดิบคงเหลือ หรือส่วนสูญเสีย

ให้สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่รับผิดชอบสถานที่เก็บเศษวัตถุดิบคงเหลือหรือส่วนสูญเสีย จัดให้มีพนักงานศุลกากรเป็นผู้รับผิดชอบการตรวจสอบสภาพเศษวัตถุดิบคงเหลือ หรือส่วนสูญเสียที่ขอ จำหน่ายในประเทศ การประเมินค่าภาษีอากรและการเก็บค่าภาษีอากรสำหรับเศษวัตถุดิบหรือส่วนสูญเสีย ตามที่สำนักงานอนุมัติและแจ้งให้กรมศุลกากรทราบ

ภายในกำหนด ๓๐ วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือสำนักงาน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะยื่นคำขอเพื่อรับ พนักงานศุลกากรไปตรวจสอบสภาพเศษ และปริมาณ ณ สถานที่เก็บ หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้มาดำเนินการ ใด ๆ ภายใน ๓๐ วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือสำนักงาน ให้พนักงานศุลกากรที่ได้รับมอบหมายแจ้งสำนักงาน ทราบเพื่อดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง

เมื่อพนักงานศุลกากรตรวจสอบสภาพของเศษวัตถุดิบคงเหลือ หรือส่วนสูญเสียแล้ว ให้ประเมินราคา และคำนวณค่าภาษีอากรตามผลการตรวจสอบ โดยใช้พิศัตถ์ตราศุลกากรของของตามที่เป็นอยู่ในวันที่ สำนักงานแจ้ง และไม่ต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ แล้วมีหนังสือแจ้งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมาปฏิบัติ พิธีการศุลกากรเพื่อชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนตามแบบแนบท้ายประมวลฯ บทนี้

กรณีเป็นของที่ได้รับการลดอัตราอากรขาเข้าหรือยกเว้นอากรขาเข้าตามประกาศกระทรวงการคลัง ให้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรตามที่กำหนดในประกาศกรมศุลกากรให้ครบถ้วน

การชำระค่าภาษีอากรเศษวัตถุดิบ หรือส่วนสูญเสีย ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติพิธีการศุลกากรทาง อิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่กรมศุลกากรกำหนด โดยจัดทำใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายชำระภาษี (P)

ภายใน ๓๐ วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร ให้พนักงานศุลกากรที่ได้รับ มอบหมายตรวจสอบว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อชำระค่าภาษีอากรครบถ้วนตามหนังสือ แจ้งการประเมินค่าภาษีอากร เมื่อเห็นว่าถูกต้องครบถ้วนให้บันทึกการตรวจปล่อยและส่งมอบของในระบบ

คอมพิวเตอร์ของศุลกากร โดยไม่ต้องไปตรวจสินค้าอีกครั้ง กรณีพบว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรเพื่อชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ให้แจ้งสำนักงานทราบเพื่อดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง และส่งเรื่องให้หน่วยงานคดีของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

๖ ๐๕ ๐๕ ๐๔ กรณีสำนักงานแจ้งให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ขอยำหนายในประเทศ

ให้เป็นหน้าที่ของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่รับผิดชอบพื้นที่ที่เป็นที่ตั้งของสถานที่เก็บผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ขอยำหนายในประเทศในการปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรเพื่อชำระค่าภาษีอากรตามที่สำนักงานอนุมัติและแจ้งให้กรมศุลกากรทราบ

ภายในกำหนด ๓๐ วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือสำนักงาน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานที่กรมศุลกากรกำหนด โดยจัดทำใบขนสินค้าขาเข้าโอนย้ายชำระภาษี (P) เพื่อชำระค่าภาษีอากรผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ขอยำหนายในประเทศ ทั้งนี้ การคำนวณค่าภาษีอากรให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิถีติอัตราศุลกากรในวันที่สำนักงานแจ้ง

ภายในกำหนด ๓๐ วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือสำนักงาน ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบตรวจสอบการปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรและการชำระค่าภาษีอากร เมื่อเห็นว่าถูกต้องครบถ้วนตามที่สำนักงานอนุมัติให้บันทึกการตรวจปล่อยและส่งออกของในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร กรณีมีข้อสงสัยเกี่ยวกับพิถีติ ราคา และของ ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ได้รับมอบหมายเรียกผู้ได้รับการส่งเสริมส่งตัวอย่างผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ขอยำหนายในประเทศ หรือไปตรวจสอบ ณ สถานประกอบการของผู้ได้รับการส่งเสริม กรณีตรวจพบความผิดให้ส่งหน่วยงานคดีของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

กรณีพบว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรเพื่อชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ให้แจ้งสำนักงานทราบเพื่อดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง และส่งเรื่องให้หน่วยงานคดีของสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่รับผิดชอบพื้นที่เพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

๖ ๐๕ ๐๕ ๐๕ กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมล้มละลาย หรือได้รับหมายแจ้งคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด

เมื่อสำนักกฎหมายได้รับหนังสือแจ้งรายชื่อผู้ได้รับการส่งเสริมที่มีสถานะล้มละลาย หรือได้รับหมายแจ้งคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดจากสำนักงาน ให้สำนักกฎหมายแจ้งรายชื่อดังกล่าวไปยังสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากร และให้สำนักงานศุลกากรทำเรื่องกรุงเทพมหานครประสานงานกับสำนักเทศโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร เพื่อนำข้อมูลจากระบบสารสนเทศแจ้งมูลหนี้ในเบื้องต้น โดยแจ้งราคา อากร และภาษีมูลค่าเพิ่มให้สำนักกฎหมายทราบ และให้สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรตรวจสอบมูลหนี้ที่แท้จริงจากใบขนสินค้าที่ยื่นปฏิบัติตามพิธีการศุลกากร ณ ท่าหรือที่ที่ตรวจปล่อย เพื่อแจ้งสำนักกฎหมายภายในกำหนดเวลา

๖ ๐๕ ๐๕ ๐๖ การคืนอากรกรณีใบขนสินค้าขาเข้าที่ชำระอากรและรับมอบของไปจากอารักขาศุลกากรแล้วและต่อมาได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในภายหลัง

เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมยื่นคำร้องขอคืนอากร ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบประจำสำนักงานศุลกากร หรือด่านศุลกากร ณ ท่า ที่ หรือสนามบินที่ตรวจปล่อยของที่นำเข้านั้น ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของรายการที่สำนักงานอนุมัติให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าหรือลดหย่อนอากรขาเข้ากับรายการในใบขนสินค้าขาเข้า และพิจารณาอนุมัติให้คืนอากรตามหนังสือแจ้งของสำนักงาน โดยถือปฏิบัติตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากรที่กำหนดไว้ในหมวด ๒ ส่วนที่ ๓ การคืนอากร

ให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบบันทึกเลขที่หนังสือสำนักงาน วันที่ออกหนังสือ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของสำนักงานไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรในเมนู Declaration Post Review หน้าจอ

๓๖๖

Post Review Import Declaration ในส่วน Import Declaration Detail (Permit) ของรายการที่ขอคืน
อากร หากพบว่าไม่มีอากรที่ต้องคืนให้บันทึกข้อความว่า “ไม่มีอากรที่ต้องคืน” ไว้ในต้นฉบับหนังสือแจ้งของ
สำนักงานด้วย กรณียังไม่มีการเชื่อมโยงข้อมูลผ่านระบบ National Single Window (NSW) ให้จัดเก็บหนังสือ
ดังกล่าวในระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (e-Document)

๓๕๒๕

เอกสารแนบท้ายประมวลฯ ข้อ ๖ ๐๕ ๐๕ ๐๑ และข้อ ๖ ๐๕ ๐๕ ๐๒
หน้า ๓/๓

หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของสำนักงาน ทางสำนักงานจะมีหนังสือแจ้งกรมศุลกากรให้เรียกเก็บค่าภาษีอากร มี ๒ กรณี คือ

๑. เรียกเก็บตามสภาพ ณ วันนำเข้า ทั้งเครื่องจักร วัตถุดิบ และวัสดุจำเป็น (ข้อ ๕ ๐๕ ๐๖ ๐๑) เครื่องจักร

กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำเครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นค่าภาษีอากรไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่สำนักงานกำหนด มีการระดมชำระค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า

วัตถุดิบและวัสดุจำเป็น

กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ได้รับยกเว้นค่าภาษีอากรไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่สำนักงานกำหนด มีการระดมชำระค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า

อายุราคาเข้า	พิกัดศุลกากร อัตราอายุราคาเข้า และอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนำเข้า
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ วันนำเข้า ตามประมวลรัษฎากร
เงินเพิ่มอายุราคาเข้า	ไม่ต้องเรียกเก็บ ตามมาตรา ๕๕ วรรค ๓ ของ พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐*
เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม	ร้อยละ ๓.๕ ต่อเดือน หรือเศษของเดือนเป็น ๑ เดือน ตามบันทึกกรมสรรพากร สำนักงานกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย ๓ ที่ กศ ๐๘๓๖/พ. ๒๖๐๖ ลงวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๔๓ ข้อ ๓.๕ ^๑
เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม	เบี้ยปรับภาษีมูลค่า ๑ เท่า ตามบันทึกกรมสรรพากร สำนักงานกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย ๓ ที่ กศ ๐๘๓๖/พ. ๒๖๐๖ ลงวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๔๓ ข้อ ๓.๕ ^๑

* **ตามมาตรา ๕๕ วรรค ๓ แห่ง พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐** บัญญัติไว้ว่า "ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากร หรือภาษีอากรเพิ่มเติมกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาหรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ทราบค่าสิ่งที่ยกเว้นภาษีและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรหรือกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มเติมซึ่งต้องชำระ ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มเติมในกำหนดเวลาที่กล่าวไว้ เงินเพิ่มนี้คิดรวมระยะเวลาตั้งแต่ยื่นขอชำระภาษีอากรที่ต่อชำระโดยปกติของตน นับแต่วันที่ยื่นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระ แล้วแต่กรณี จนกว่าวันที่ยื่นภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มเติมและเงินเพิ่มซึ่งต้องไม่เกินสามเดือน นับแต่วันที่ยื่นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระดังกล่าว ถ้ามิได้มีการปฏิบัติตามนี้ ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยผิดเงื่อนไขการส่งเสริมฯ และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ ทั้งนี้ ในกรณีคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวถ้ามีเศษของเดือน ให้นับเป็นหนึ่งเดือน"

ตามหนังสือกรมสรรพากร สำนักงานกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย ๓ ที่ กศ ๐๘๓๖/พ.๒๖๐๖ ลงวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๔๓ เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขอเครื่องจักรที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก่อนครบกำหนด แจ้งว่า

ข้อ ๑ กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอุทธรณ์การประเมินการประเมินการขอเงินเพิ่มและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมฯ ที่ตนขอหรือบางส่วน การขอเลิกบังคับประเมิน การไม่อนุมัติให้ใช้ใบราคาต่าง ๆ การจ่ายค่าเครื่องจักร การขอจำหน่ายวัตถุดิบ การเรียกเก็บวัตถุดิบไม่ได้เสียภาษี ๑๕๓๓ กรณีเครื่องจักรชำรุดใช้บางส่วนไม่ได้ กรณีขอที่นำเข้า มาซ่อมแซมเพื่อส่งกลับออกไป และการโยกเก็บเศษวัตถุดิบ ในทางปฏิบัติคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรทราบเพื่อดำเนินการจัดเก็บอายุราคาจากจำนวนเครื่องจักรหรือวัตถุดิบดังกล่าว ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ดังนั้น

ข้อ ๑.๑ หากบริษัทที่สำนักงาน มีใบเรียกศุลกากร ขอให้เรียกเก็บอายุราคาตามสภาพ ณ วันนำเข้า กรณีจึงต้องมิใช่เบี้ยปรับ ๑ เท่า และเงินเพิ่มมีกัร้อยละ ๓.๕ ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต่อชำระ ตามมาตรา ๘๕ (๓) และมาตรา ๘๖/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ ๑.๒

เอกสารแนบท้ายประมวลฯ ข้อ ๖ ๐๕ ๐๕ ๐๓ และข้อ ๖ ๐๕ ๐๖ ๐๒
หน้า ๒/๓

ตัวอย่าง

สำนักงานหนึ่งขอให้เรียกเก็บค่าภาษีอากรตามสภาพ ณ วันนำเข้า ของสินค้ารายการที่ ๓ ราคาของ ๓๐๐,๐๐๐ บาท อัตราอากร ๓% โดยมี

- อากรขาเข้า ๙,๐๐๐ บาท
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม ๒๓,๖๓๐ บาท

วิธีคำนวณภาษีอากรที่ต้องเรียกเก็บ ณ วันนำเข้า

อากรขาเข้า	๙,๐๐๐	บาท
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	๒๓,๖๓๐	บาท
เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มเดือนละ	๓๒๙.๘๕๕	บาท
เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม	๒๓,๖๓๐	บาท

หมายเหตุ กรณีที่มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบันทึกกรมสรรพากร สำนักกฎหมาย ที่ กค ๐๙๐๒/๓๐๘๖๓ ลงวันที่ ๓๔ พฤศจิกายน ๒๕๕๘

๒. เรียกเก็บตามสภาพ ณ วันที่สำนักงานกำหนด เฉพาะเครื่องจักรที่ได้รับการส่งเสริมของจำหน่าย ภายในประเทศ (ข้อ ๕ ๐๕ ๐๖ ๐๒)

ตามหนังสือสำนักงาน ที่ สร ๓๕๐๙/๓๕๖๓๓ ลงวันที่ ๓๔ กันยายน ๒๕๖๓ ให้คำนวณและเรียกเก็บภาษีอากร ตามมาตรา ๕๕ วรรค ๒ แห่ง พรบ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ประกอบกับอายุของเครื่องจักร โดยเอา อัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าเป็นตัวตั้ง ทหารด้วยอายุของเครื่องจักร แล้วคูณด้วยอายุของเครื่องจักรที่เหลืออยู่ใน วันวันเพิกถอน

อากรขาเข้า	พิกัดศุลกากร อัตราอากรขาเข้า และอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนำเข้า โดยคำนวณราคาของจากอายุ เครื่องจักรที่เหลืออยู่ในวันเพิกถอน
เงินเพิ่มอากรขาเข้า	ไม่ต้องเรียกเก็บ ตามมาตรา ๕๕ วรรค ๓ ของ พรบ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ^๓
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ วันนำเข้า ตามประมวลวิญญูกร
เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม	ไม่ต้องเรียกเก็บ ตามบันทึกกรมสรรพากร สำนักกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย ๓ ที่ กค ๐๘๓๓/๒๒๓๐๖ ลงวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๖๓ ข้อ ๓.๒ ^๓
เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม	ไม่ต้องเรียกเก็บ ตามบันทึกกรมสรรพากร สำนักกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย ๓ ที่ กค ๐๘๓๓/๒๒๓๐๖ ลงวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๖๓ ข้อ ๓.๒ ^๓

^๓ ตามหนังสือกรมสรรพากร สำนักกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย ๓ ที่ กค ๐๘๓๓/๒๒๓๐๖ ลงวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๖๓ เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขาย เครื่องจักรที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก่อนครบกำหนด แจ้งว่า

ข้อ ๓ กรณีผู้ได้รับกาส่งเสริมการลงทุนและกรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งทั้งสองฝ่ายและปะโยชน์ได้ในวันผู้ได้รับการส่งเสริมฯ ที่ตั้งของกิจการส่วน การยกเลิกส่งเสริมฯ การไม่อนุมัติให้ใช้มาตรการยกเว้นภาษี การจำหน่ายเครื่องจักร การขอจำหน่ายวัตถุดิบ การเรียกร้องวัตถุดิบที่ไม่ได้ผลิตเพื่อส่งออก กรณีเครื่องจักรชำรุดใช้การไม่ได้ กรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ส่งออกไป และการเรียกร้องสิทธิวัตถุดิบ ในทางปฏิบัติคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน จะมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรทราบเพื่อดำเนินการจัดเก็บอากรขาเข้าเครื่องจักรหรือวัตถุดิบดังกล่าว ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ดังนี้

ข้อ ๓.๑

ข้อ ๓.๒ หากหนังสือที่สำนักงาน มีใบแจ้งกรมศุลกากร ขอให้เรียกเก็บอากรตามสภาพ ณ วันที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด กรณีจึงไม่มีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มค่าปรับการใด

๓๓๖๓

เอกสารแนบท้ายประมวลฯ ข้อ ๖ ๐๕ ๐๕ ๐๑ และข้อ ๖ ๐๕ ๐๕ ๐๒

หน้า ๓๗/๓

ตัวอย่าง

ผู้ได้รับการส่งเสมินำเข้าเครื่องจักร เมื่อวันที่ ๓๑-๐๔-๒๕๕๔ และสำนักงานให้เรียกเก็บค่าภาษีอากร
ตามสภาพ ณ วันที่ ๒๐-๐๔-๒๕๕๕ ของสินค้ารายการที่ ๓ ราคาของ ๓๐๐,๐๐๐ บาท อัตราอากร ๙% โดยมี

- อากรขาเข้า ๒๗,๐๐๐ บาท
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม ๒๓,๖๓๐ บาท

วิธีคำนวณอากรขาเข้า ณ วันที่สำนักงานกำหนด

ระยะเวลาอายุเครื่องจักรที่กำหนด	- ๓๖๕ x ๕ ปี = ๓,๘๒๕ วัน
ระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสมตั้งแต่ ๓๑-๐๔-๒๕๕๔ ถึง ๓๑-๐๔-๒๕๕๕	- ๓๖๗ วัน
ระยะเวลาที่ถูกเพิกถอนตั้งแต่วันที่ ๒๐-๐๔-๒๕๕๕	- ๓,๘๒๕ - ๓๖๗ = ๓,๔๕๘ วัน
	- $\frac{๒๗,๐๐๐ \times ๓,๔๕๘}{๓,๘๒๕}$
อากรขาเข้าที่ต้องชำระ	- ๒๗,๑๔๐ บาท

สรุป

อากรขาเข้า	๒๗,๑๔๐.๐๐	บาท
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	๒๓,๖๓๐.๐๐	บาท
เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มเดือนละ	-	บาท
เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	บาท

๑๓๖๒

เอกสารแนบท้ายประมวลฯ ข้อ ๖ ๐๕ ๐๕ ๐๓



ที่ กค...../.....

สำนักงานศุลกากร.....

(วัน เดือน ปี)

เรื่อง ให้ไปปฏิบัติพิธีการศุลกากรชำระค่าภาษีอากร

เรียน

อ้างถึง หนังสือสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ อก..... ลงวันที่.....

ด้วยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้มีหนังสือคนที่อ้างถึง แจ้งกรมศุลกากร ให้เรียกเก็บค่าภาษีอากร จาก (ชื่อบริษัท /ห้างหุ้นส่วนฯ) สำหรับสินค้า..... นั้น

สำนักงานศุลกากร..... ได้ตรวจสอบและประเมินแล้ว มีรายละเอียด และค่าภาษีอากร ดังนี้

ชนิดของ	ปริมาณ	พิกัด ศุลกากร	อัตรา อากร	ราคา ประเมิน (บาท)	อากร (บาท)	ภาษีมูลค่า เพิ่ม (บาท)	ภาษี สรรพสามิต (บาท)	ภาษีเพื่อ มหาดไทย (บาท)

จึงขอให้ท่าน หรือตัวแทนผู้รับมอบอำนาจ ไปปฏิบัติพิธีการศุลกากรชำระค่าภาษีอากรได้ครบถ้วน และติดต่อกับพนักงานเจ้าหน้าที่ (ระบุชื่อและตำแหน่งเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ) ฝ่าย..... โดยจัดทำใบขนสินค้าเข้าตาม มาตรฐานที่กรมศุลกากรกำหนด (Document Type "P") ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ หากพ้น กำหนดเวลาดังกล่าว สำนักงานศุลกากร..... จะดำเนินการตามระเบียบต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

()

ตำแหน่ง.....

ฝ่าย ส่วน

โทร.

โทรสาร



ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง การยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า

พ.ศ. ๒๕๖๐

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๓๘ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๕๕๐ ประกอบกับ ข้อ ๔ ข้อ ๕ ข้อ ๖ ข้อ ๗ ข้อ ๘ และข้อ ๙ แห่งกฎกระทรวงการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๖๐ อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ในประกาศนี้

“สินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า” หมายความว่า สินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่ง ซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิต หรือสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก

สินค้าตามความในวรรคหนึ่งมีให้หมายรวมถึงสินค้าน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่จะนำไปใช้ในการผลิตสินค้าน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันโดยการเพิ่มสารเติมแต่ง และสุรากลั่นชนิดเอทานอลที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตน้ำมันเชื้อเพลิง”

ข้อ ๒ สินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่จะได้รับยกเว้นภาษี ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

(๑) มีไปสินค้าที่ผลิตขึ้นจากวัตถุดิบหรือมีส่วนประกอบของสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมายกระทรวงการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๖๐ และ

(๒) เป็นสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ข้อ ๓ ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าที่ผลิตหรือนำเข้าสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า ยื่นคำขอยกเว้นภาษีต่อสรรพสามิตพื้นที่ตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔ ห้ายประกาศนี้ พร้อมหลักฐานประกอบคำขอ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงงานอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่นำเข้า หรือด่านศุลกากรที่มีการดำเนินการตรวจสอบปล่อยสินค้าตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th>

การยื่นคำขอตามวรรคหนึ่งให้จัดทำจำนวนสองฉบับ เมื่อได้รับอนุมัติยกเว้นภาษีแล้วให้เก็บไว้ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่อนุมัติยกเว้นภาษีหนึ่งฉบับ ส่วนอีกหนึ่งฉบับให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าใช้เป็นเอกสารประกอบการดำเนินการหรือดำเนินการนำเข้าและใช้กำกับไปกับการขนส่งสินค้า

- ๒ -

ในกรณีให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าตามวรรคหนึ่งจำหน่ายสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าให้แก่ตัวแทนหรือบุคคลอื่นก่อนส่งสินค้าให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่จะนำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าตามวรรคหนึ่งระบุรายละเอียดเกี่ยวกับตัวแทนหรือบุคคลอื่นในแบบ ภส. ๐๕-๐๔ ด้วย

ข้อ ๔ ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ประสงค์จะนำสินค้าที่ขอยกเว้นภาษีไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าของตน แจ้งสูตรการผลิตหรือกรรมวิธีการผลิต เพื่อประกอบการพิจารณาคำขอตามข้อ ๓ ต่อสรรพสามิตพื้นที่ตามแบบท้ายประกาศนี้ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th>

ข้อ ๕ ก่อนนำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือก่อนขนสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าตามข้อ ๓ แจ้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔ ฉบับที่ใช้กำกับไปกับการขนสินค้าพร้อมหลักฐานประกอบ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือท้องที่ที่สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่นำเข้า หรือด่านศุลกากรที่มีการดำเนินพิธีการตรวจปล่อยสินค้าตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> เพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหลักฐาน

ในกรณีสินค้าที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือออกจากอารักขาของศุลกากรไม่ตรงตามจำนวนหรือปริมาณที่ได้รับอนุมัติ ให้ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะตามจำนวนหรือปริมาณของสินค้าที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมหรืออารักขาของศุลกากรตามที่ตรวจสอบจริง แต่ไม่เกินจำนวนหรือปริมาณที่ได้รับอนุมัติตามข้อ ๓

กรณีสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันและสุราที่บรรจุใส่ภาชนะดังที่ติดตั้งบนหรือท้ายยานพาหนะ ก่อนนำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือก่อนขนสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าตามข้อ ๓ แจ้งให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่อยู่ประจำโรงอุตสาหกรรมหรือเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สถานที่ตามข้อ ๓ แล้วแต่กรณี ตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔ ฉบับที่ใช้กำกับไปกับการขนสินค้า หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> เพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องและบันทึกดวงตรากรมสรรพสามิตที่ต่อทางรับ-จ่ายของภาชนะบรรจุดังที่ติดตั้งบนหรือท้ายยานพาหนะ พร้อมให้ระบุหมายเลขประจำดวงตรากรมสรรพสามิตในข้อ ๗ ของแบบ ภส. ๐๕-๐๔ เมื่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตที่อยู่ประจำโรงอุตสาหกรรมหรือเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สถานที่ตามข้อ ๓ ตรวจสอบความถูกต้องของสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีแล้ว ให้บันทึกผลการตรวจสอบตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔ และลงนามในข้อ ๗ ของแบบไว้เป็นหลักฐาน เพื่อให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าตามข้อ ๓ ใช้เป็นหลักฐานเอกสารกำกับไปกับการขนสินค้า และให้สำเนาส่งสรรพสามิตพื้นที่ที่อนุมัติยกเว้นภาษีตามข้อ ๓ เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบ

กรณีการขนสุรามาความในข้อ ๕ วรรคสาม ถ้าภาชนะที่ใช้บรรจุสุราไม่ใช่ภาชนะดังที่ติดตั้งบนหรือท้ายยานพาหนะ ต้องได้รับการตรวจวัดและรับรองขนาดความจุของภาชนะจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อนเว้นแต่กรณีนำเข้าในราชอาณาจักรทั้งภาชนะซึ่งระบุปริมาตรความจุที่ฉลากปิดภาชนะบรรจุสุราไว้อย่างชัดเจนโดยตรวจสอบและยืนยันได้

กรณีสินค้านอกจากสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันและสุรา สรรพสามิตพื้นที่ที่จะสั่งให้ตรวจสอบสินค้าหรือสั่งให้ดำเนินการใด ๆ กับสินค้านั้นเพื่อพิสูจน์หรือแสดงว่าเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีก็ได้

- ๓ -

ข้อ ๖ การขนส่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือออกจากอารักขาของศุลกากร ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าที่ได้รับอนุมัติตามข้อ ๓ ใช้เอกสารตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔ ซึ่งเจ้าพนักงานสรรพสามิตได้ลงนามตามข้อ ๕ เรียบร้อยแล้วกำกับไปกับสินค้าดังกล่าวด้วย

ข้อ ๗ ก่อนนำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีเข้าไปในโรงอุตสาหกรรม ให้ผู้ประกอบการที่จะนำสินค้านั้นไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าของตนแจ้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔ ฉบับที่ใช้กำกับไปกับการขนส่งสินค้าพร้อมหลักฐานประกอบ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th>

ในกรณีที่เห็นสมควร สรรพสามิตพื้นที่จะสั่งให้ตรวจสอบสินค้าก่อนนำสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีเข้าไปในโรงอุตสาหกรรมก็ได้

กรณีผู้ประกอบการมีเจ้าพนักงานสรรพสามิตอยู่ประจำโรงอุตสาหกรรม ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตที่อยู่ประจำโรงอุตสาหกรรมทำลายดวงตรากรมสรรพสามิตที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตหนึ่งไว้ตามที่กำหนดในข้อ ๕ วรรคสาม เพื่อทำการตรวจสอบจำนวนหรือปริมาณน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันหรือสุราที่ได้รับยกเว้นภาษีก่อนนำเข้าไปในโรงอุตสาหกรรมของตน โดยก่อนทำลายจะต้องตรวจสอบว่ามีสภาพผิดปกติหรือไม่ หากปรากฏว่ามีสภาพผิดปกติให้รายงานต่อสรรพสามิตพื้นที่ที่อนุมัติยกเว้นภาษีตามข้อ ๓ ทราบ

เมื่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตได้ตรวจสอบความถูกต้องของสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔ และลงนามในข้อ ๘ ของแบบแล้ว ให้สำเนาแบบดังกล่าวส่งให้สรรพสามิตพื้นที่ที่อนุมัติยกเว้นภาษีตามข้อ ๓ และสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ทราบ

ข้อ ๘ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าของตน ต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าดังกล่าวตามแบบรายงานสินค้าที่ออกเว้นภาษีท้ายประกาศนี้ พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี หรือในกรณีที่เป็นการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร ให้ยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับการขอยกเว้นภาษีหรือคืนภาษี

ข้อ ๙ กรณีที่มีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าแล้ว หากในภายหลังปรากฏกรณีดังต่อไปนี้ ให้ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมียหน้าที่ต้องเสียภาษี

(๑) ในการขนส่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษี หากผู้ได้รับยกเว้นภาษีหรือผู้ประกอบการตามข้อ ๓ ไม่ปฏิบัติตามวิธีการที่อธิบดีกำหนดเกี่ยวกับการขนส่งสินค้า ให้ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมียหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขนไม่ถูกต้องตามวิธีการดังกล่าว ในอัตราภาษีที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

(๒) สินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีสูญหายหรือขาดจำนวนไปจากจำนวนที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี ให้ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมียหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่สูญหายหรือขาดจำนวนไปนั้น ในอัตราภาษีที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหายหรือขาดจำนวนไปเพราะเหตุสุดวิสัย หรือเป็นไปตามธรรมชาติ หรือขาดจำนวนไปเพราะยังมิได้นำออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี

(๓) ในกรณีที่สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีเป็นน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันหรือสุรากลั่นชนิดสุราสามทับ หากสูญหายหรือขาดจำนวนไปเกินกว่าร้อยละศูนย์จุดห้าของจำนวนที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี ให้ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมียหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านั้น ตามชนิดและจำนวนที่สูญหาย

- ๔ -

หรือขาดจำนวนใบในอัตราภาษีที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าสินค้านั้นได้สูญหายหรือขาดจำนวนไปเพราะเหตุสุดวิสัย หรือเป็นไปตามธรรมชาติ หรือกรณีขาดจำนวนไป เพราะยังมิได้นำออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน แล้วแต่กรณี

(๔) ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าของตน ต้องนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนภายในระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีของสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเกิดขึ้น เว้นแต่อธิบดีจะประกาศกำหนดระยะเวลาไว้เป็นอย่างอื่น และหากไม่ปฏิบัติตามระยะเวลาที่กำหนด ให้ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมียหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่มีได้ปฏิบัติตามนั้น ในอัตราภาษีที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น เว้นแต่จะมีเหตุสุดวิสัยและได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ขยายระยะเวลาการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน

ข้อ ๓๐ ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า จัดทำบัญชีประจำวันตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔/๑ และงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามแบบ ภส. ๐๕-๐๔/๒ ท้ายประกาศนี้ และยื่นงบเดือนดังกล่าวต่อสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า และให้สำเนาส่งสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่อนุมัติยกเว้นภาษีตามข้อ ๓ แล้วแต่กรณีทราบ หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th>

ข้อ ๓๑ ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานและพัฒนาการจัดเก็บภาษี ๑ หรือผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานและพัฒนาการจัดเก็บภาษี ๒ ตามสินค้าที่อยู่ในกำกับดูแลรับผิดชอบแล้วแต่กรณี เป็นผู้รักษาการมีอำนาจวินิจฉัย สั่งการ และวางแนวทางปฏิบัติตามประกาศนี้

ข้อ ๓๒ การโดยอยู่ระหว่างการดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๕๓ ลงวันที่ ๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๓ ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ สำหรับการดำเนินการต่อไปให้เป็นไปตามที่กำหนดในประกาศนี้

การดำเนินการใด ๆ ตามระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๕๓ ลงวันที่ ๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๓ ที่ได้ดำเนินการไว้ก่อนวันที่ประกาศนี้ใช้บังคับ ให้เป็นอันใช้ได้ต่อไปจนกว่าจะสิ้นสุดไปโดยเงื่อนไขหรือเงื่อนไขเวลาที่กำหนดไว้ หรือจนกว่าจะมีคำสั่งยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง

ข้อ ๓๓ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐

Δ

(นายสมชาย พูลสวัสดิ์)
อธิบดีกรมสรรพสามิต

๔. โดยจะขนออกจาก โรงอุตสาหกรรม อารักขาของอุตสาหกรรม

ซึ่งสินค้าดังกล่าวจะส่งไปยังโรงอุตสาหกรรม ชื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรม (ผู้รับสินค้า).....

ภายในวันที่.....เดือน.....พ.ศ..... โดยทาง.....

ทั้งนี้ ได้แนบเอกสารหลักฐาน จำนวน.....ฉบับ มาเพื่อประกอบการดำเนินงาน ดังนี้

๔.๑ หนังสือแจ้งสูตรการผลิตหรือกรรมวิธีการผลิตของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่นำสินค้าไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า

๔.๒ หลักฐานการจำหน่ายสินค้า

ข้าพเจ้าขอรับรองว่าจะปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบของทางราชการทุกประการ และหากสินค้าที่ขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีนี้สูญหายหรือขาดจำนวนไป หรือหากสิทธิที่ได้รับยกเว้นภาษีหมดลงไม่ว่ากรณีใด ๆ ข้าพเจ้ายินยอมชำระภาษีในอัตราภาษีที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นให้แก่กรมสรรพสามิต

ลงชื่อ.....ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้า (ประทับตรา
(.....) นิติบุคคล ถ้ามี)

วันที่.....

๕. การพิจารณาของเจ้าหน้าที่		๖. คำสั่ง	
ความเห็นเจ้าหน้าที่.....		<input type="checkbox"/> อนุมัติ ตั้งแต่วันที่	
.....		<input type="checkbox"/> ไม่อนุมัติ	
ลงชื่อ.....		ลงชื่อ.....	
(.....)		(.....)	
ตำแหน่ง.....		ตำแหน่ง.....	
วันที่.....		วันที่.....	

รายละเอียดสินค้าที่ทำการขน

ลำดับที่	จำนวน (หน่วย)	แบบ ภ.ศ. ๐๕-๐๔	เลขทะเบียน รถยนต์	ชื่อพนักงาน ขับรถยนต์	เส้นทาง	ชื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรม
		เลขที่.....				
		บนครั้ง.....				

๗. การตรวจสอบของเจ้าพนักงานสรรพสามิต (ต้นทาง)

เจ้าพนักงานสรรพสามิตได้ตรวจสอบสินค้าที่ขนออกจาก โรงอุตสาหกรรม อารักขาของอุตสาหกรรม

จังหวัด.....เมื่อวันที่.....เดือน.....พ.ศ.....แล้วปรากฏผล ดังนี้

กรณีตรวจสอบสินค้า	กรณีตรวจสอบทางเอกสาร
เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบสินค้าแล้ว	เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องแล้ว
<input type="checkbox"/> ถูกต้อง ตามที่ขอยกเว้นในข้อ ๒	<input type="checkbox"/> ถูกต้อง
.....
<input type="checkbox"/> ไม่ถูกต้อง เนื่องจาก.....	<input type="checkbox"/> ไม่ถูกต้อง เนื่องจาก.....
(เอกสารแนบ).....	(เอกสารแนบ).....
ลงชื่อ.....	ลงชื่อ.....
(.....)	(.....)
ตำแหน่ง.....	ตำแหน่ง.....
วันที่.....	วันที่.....

การรับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีเข้าโรงอุตสาหกรรม					
ลำดับที่	วันที่รับสินค้า	เวลา	จำนวนที่รับเข้า	จำนวนที่แตกต่าง จากต้นทาง	หมายเหตุ
รวมทั้งสิ้น					

๘. การตรวจสอบสินค้าของเจ้าพนักงานสรรพสามิต (ปลายทาง)

เจ้าพนักงานสรรพสามิตได้ตรวจสอบสินค้าที่จะรับเข้าโรงอุตสาหกรรม
จังหวัด..... เมื่อวันที่..... เดือน..... พ.ศ..... แล้วปรากฏผล ดังนี้

กรณีตรวจสอบสินค้า	กรณีตรวจสอบทางเอกสาร
เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบสินค้าแล้ว <input type="checkbox"/> ถูกต้อง ตามที่ขอยกเว้นในข้อ ๒ <input type="checkbox"/> ไม่ถูกต้อง เนื่องจาก..... (เอกสารแนบ).....	เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องแล้ว <input type="checkbox"/> ถูกต้อง <input type="checkbox"/> ไม่ถูกต้อง เนื่องจาก..... (เอกสารแนบ).....
ลงชื่อ..... ลงชื่อ..... (.....) (.....)	ลงชื่อ..... (.....)
ตำแหน่ง..... ผู้ประกอบอุตสาหกรรม	ตำแหน่ง.....
วันที่.....	วันที่.....

ข้อปฏิบัติ

- ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า ต้องจัดทำคำขอแบบ กส. ๐๕-๐๔ จำนวนสองฉบับ ยื่นต่อสรรพสามิตพื้นที่ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่หรือท้องที่ที่สำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่นำเข้าตั้งอยู่ แล้วแต่กรณี หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่เว็บไซต์กรมสรรพสามิต <http://www.excise.go.th> และเมื่อได้รับอนุมัติแล้วให้เก็บแบบดังกล่าวไว้ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่อนุมัติหนึ่งฉบับ
- ก่อนการขนสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม หรืออาคารของศุลกากร ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าที่ได้รับอนุมัติยกเว้นภาษี แจ้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตแห่งท้องที่ที่อนุมัติให้ยกเว้นภาษี เพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหรือตรวจสอบสินค้า แล้วแต่กรณี และลงลายมือชื่อรับรองในข้อ ๘ ของแบบ กส. ๐๕-๐๔ อีกหนึ่งฉบับ เพื่อใช้กำกับไปกับการขนสินค้า
- ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่จะนำสินค้าที่ได้รับยกเว้นไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าในโรงอุตสาหกรรมของตน แจ้งเจ้าพนักงานสรรพสามิตแห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่ เพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหรือตรวจสอบสินค้าแล้วแต่กรณี และลงลายมือชื่อรับรองในข้อ ๘ ของแบบ กส. ๐๕-๐๔ ฉบับที่ใช้กำกับไปกับการขนสินค้า
- ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า จะต้องนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ตนขนภายในระยะเวลาหนึ่งปี นับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีของสินค้าที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเกิดขึ้น



กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง
แบบแจ้งสูตรหรือกรรมวิธีการผลิต

สำหรับเจ้าหน้าที่

เลขที่รับ

วันที่รับ

เจ้าหน้าที่ผู้รับ

เขียน สรรพสามิตพื้นที่

๑. ผู้ประกอบอุตสาหกรรม

ชื่อ ชื่อโรงงานอุตสาหกรรม

ทะเบียนสรรพสามิตเลขที่

เลขรหัสประจำบ้าน ที่ตั้งสำนักงานใหญ่เลขที่ ชื่ออาคาร ห้องเลขที่ ชั้นที่

หมู่ที่ ตรอก/ซอย ถนน ตำบล/แขวง อำเภอ/เขต

จังหวัด รหัสไปรษณีย์ โทรศัพท์ Email

๒. มีความประสงค์

ขอแจ้งรายการวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเพื่อใช้ในการผลิตสินค้า ดังนี้

ลำดับที่	ประเภทสินค้า	ชื่อหรือสินค้าที่ผลิต	รุ่นของสินค้า (Model Code)	รายการวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่นำไปใช้ ในการผลิตสินค้า (ต่อสินค้า ๑ หน่วย)				แรง แอลกอฮอล์ (ดีกรี)	หมายเหตุ
				ชื่อ	ผู้ผลิต	รุ่น (Model)	ปริมาณ หรือจำนวน		

ข้ารับรอง ข้าพเจ้าขอรับรองว่ารายการที่แสดงไว้เป็นความจริงทุกประการ

ลงชื่อ.....ผู้ประกอบอุตสาหกรรม (ประทับตรานิติบุคคล ถ้ามี)

(.....)

วันที่.....

บรรณานุกรม

กรมศุลกากร. ประวัติกรมศุลกากร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา

https://www.customs.go.th/cont_strc_simple.php?top_menu=menu_about&left_menu=menu_about_160421_01_160421_04&ini_menu=menu_about_160421_01&ini_content=about_160426_01&lang=th&left_menu=me [13 มีนาคม 2564]

กรมศุลกากร. หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีอากรในกรณีเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ รวมทั้งการยกเลิกบัตรส่งเสริม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา

https://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_center_004&ini_menu [2 กุมภาพันธ์ 2564]

กรมศุลกากร. หลักการจัดเก็บอากรขาเข้า อากรขาออก [ออนไลน์]. แหล่งที่มา

https://www.customs.go.th/cont_strc_faq.php?lang=th&top_menu=menu_homepage&left_menu=menu_center_004&ini_menu=¤t_id=14232832404e505f4c464b48464b4 [6 กุมภาพันธ์ 2564]

กรมสรรพสามิต. คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

กรมสรรพสามิต. ภาษีสรรพสามิต [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://taxone.excise.go.th/projects/1/wiki/ภาษีสรรพสามิต> [20 มีนาคม 2564]

กรมสรรพากร. หนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร. แหล่งที่มา

<https://www.rd.go.th/3454.html> [2 กันยายน 2540]

กฤติกา ปั้นประเสริฐ. คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. 2563.

กำชัย จงจักรพันธ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

จิต เศรษฐบุตร. หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและหนี้. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526.

ณัฐกร อุเทนสุต. ภาษีสรรพสามิต. ตุลาคม 2560.

พนัส เหล่าจรุงเกษักร. ปัญหาระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายศุลกากร. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

พรวิวัฒน์ ใจกันทา. “อะไรเปลี่ยนแปลงในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.” Tax Policy Journal
Tax policy Bureau, Fiscal Policy Edition 2, Volume 6, September 2018,.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำช. คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2.
กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2561.

สถาบันปรีดี พนมยงค์. การใช้ภาษีเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา
<https://pridi.or.th/th/content/2020/12/548> [20 มีนาคม 2564]

สถาปนา พรหมบุญ. วารสารส่งเสริมการลงทุน (มกราคม 2555) อ้างถึงใน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน.
กฎระเบียบความรู้ : สิทธิประโยชน์ด้านวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น [ออนไลน์], 28 มีนาคม 2564.
แหล่งที่มา http://www.faq108.co.th/common/topic/faq_raw_material.php

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ : วิทยพัฒน์, 2557.

สรรพากรศาสตร์. สารพันปัญหาภาษีสรรพากร – สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์].
แหล่งที่มา
[http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&id=53876964](http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&id=538769642&Ntype=2)
2&Ntype=2 กค [28 มีนาคม 2564]

ศราวัณ สุวรรณเสรี และอาคม ศรียาภัย. อายุความครบวงจร. กรุงเทพฯ : หจก. แสงจันทร์การพิมพ์.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. 5 ทศวรรษ กับตำนานแห่งการส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์].
แหล่งที่มา https://www.boi.go.th/index.php?page=our_history2&language=th [2
กุมภาพันธ์ 2564]

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. FAQ 108 คำถามกับงานส่งเสริมการลงทุน เรื่องการยกเลิกบัตร
ส่งเสริม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/other/resign.php> [2 กุมภาพันธ์
2564]

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2563. ตุลาคม 2563)

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. รู้จักบีโอไอ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา
https://www.boi.go.th/upload/content/BOI_intro_TH.pdf [2 กุมภาพันธ์ 2564]

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. หลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา
https://www.boi.go.th/index.php?page=criteria_for_project_approval [2 กุมภาพันธ์ 2564]

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. การชำระภาษีอากรวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น ตามมาตรา 36
 [ออนไลน์]. Retrieved from แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/rm36/duty.php> [27
 มีนาคม 2564]

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. การดำเนินการเมื่อสิทธิประโยชน์มาตรา 36 สิ้นสุดลง [ออนไลน์],
 . Retrieved from แหล่งที่มา <http://www.faq108.co.th/boi/rm36/period.php> [27 มีนาคม
 2564]

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. คำถามที่มักถามบ่อย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา
https://www.boi.go.th/un/faq/?language=th¤t_page=45 [27 มีนาคม 2564]

เสนีย์ ปราโมช. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 1 (ภาค 1-2).
 กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2505.

โสภณ รัตนกร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ,
 2539.

อรรักษ์ แสงสว่าง. พิธีการศุลกากรสำหรับของที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน.

อรพรรณ พันธุ์พัฒนา. คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
 , 2561.