

◆ **20ปี ศาลภาษีอากรกลาง**

20th Anniversary



**20th Anniversary**  
**CENTRAL TAX COURT**

...พระเจ้าชนบอกว่าศาลตี... เมื่อสัตย์ สัจจริต มีเหตุมีผล  
และมีความรู้เพราะได้... พิจารณาเรื่องกฎหมาย  
ที่จะต้องศึกษาตีๆ... ได้ ถ้าไม่ทำตามหลัก  
กฎหมาย หลักขอ... เหตุชาติไปไม่รอด...

**ตราสัญลักษณ์ฉลองสิริราชสมบัติครบ ๖๐ ปี**

พระราชดำรัส พระราชทานแก่ผู้พิพากษาประจำศาล สำนักงานศาลยุติธรรม เจ้าเฝ้าฯ ถวายสัตย์ปฏิญาณตน  
ก่อนเข้ารับหน้าที่ ณ พระตำหนักเป็ยมสุข วังไกลกังวล อ.หัวหิน จ.ประจวบคีรีขันธ์  
วันอังคารที่ ๒๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๗

...พระเจ้าชนบอกว่าศาลดี ยังมีความซื่อสัตย์ สุจริต มีเหตุมีผล  
และมีความรู้เพราะได้เรียนรู้กฎหมายมาและพิจารณาเรื่องกฎหมาย  
ที่จะต้องศึกษาดีๆ ประเทศชาติจึงจะรอดพ้นได้ ถ้าไม่ทำตามหลัก  
กฎหมาย หลักของการปกครองที่ถูกต้องประเทศชาติไปไม่รอด...

พระราชดำรัส พระราชทานแก่ผู้พิพากษาประจำศาล สำนักงานศาลยุติธรรม เจ้าเฝ้าฯ ถวายสัตย์ปฏิญาณตน  
ก่อนเข้ารับหน้าที่ ณ พระตำหนักเปี่ยมสุข วังไกลกังวล อ.หัวหิน จ.ประจวบคีรีขันธ์  
วันอังคารที่ ๒๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๙



## สารจาก ประธานศาลฎีกา

นายชาญชัย ลิขิตจิตถะ

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีการจัดหารายได้ของรัฐทางหนึ่ง ซึ่งเป็นรากฐานสำคัญที่จะนำไปสู่การพัฒนาประเทศให้มีความเจริญยั่งยืน เพื่อให้ประชาชนทั้งประเทศได้รับสิ่งอำนวยความสะดวกขั้นพื้นฐานที่จำเป็นอย่างทั่วถึง ในการจัดหารายได้ของรัฐ จำเป็นต้องมีวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมให้มากที่สุด เพื่อมิให้เป็นภาระหนักตกแก่ผู้เสียภาษีอากรอย่างไม่เป็นธรรม ดังนั้น ศาลภาษีอากรกลางจึงต้องตระหนักถึงภาระหน้าที่ความรับผิดชอบที่มีความสำคัญอย่างยิ่งนี้ และต้องมุ่งมั่นพัฒนากระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรให้ถูกต้องเที่ยงธรรมและมีประสิทธิภาพอยู่เป็นนิจ

ในโอกาสนี้ ผมขอแสดงความยินดีและชื่นชมที่ศาลภาษีอากรกลางได้เปิดดำเนินการมาจนถึงปีนี้ ซึ่งเป็นวาระครบรอบปีที่ ๒๐ พร้อมทั้งได้จัดทำหนังสือที่ระลึกครบรอบ ๒๐ ปี ศาลภาษีอากรกลางขึ้น เพื่อเป็นการประชาสัมพันธ์และเผยแพร่กิจกรรมต่างๆ ของศาล และขออำนวยพรให้คณะผู้พิพากษาข้าราชการ และบุคลากรของศาลภาษีอากรกลางทุกท่านประสบความสุขความเจริญ มีสุขภาพพลานามัยสมบูรณ์แข็งแรง เปี่ยมล้นด้วยสติปัญญา รักษาหลักธรรมที่ดั่งงาม ตามแนวพระราชดำริในเรื่องคุณธรรม จริยธรรม และพระบรมราโชวาทที่ทรงพระราชทานแก่ข้าราชการตุลาการศาลยุติธรรม โดยยึดมั่นเป็นมงคลชีวิตสูงสุดในการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อประโยชน์สุขแก่ประชาชนและประเทศชาติสืบไป

(นายชาญชัย ลิขิตจิตถะ)

ประธานศาลฎีกา



## สารจาก ประธานแผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

นายทองหล่อ โคมงาม

นับตั้งแต่มีการประกาศใช้บังคับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ โดยมาตรา ๕ กำหนดให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางในกรุงเทพมหานครและจะเปิดทำการเมื่อใด ให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งพระราชกฤษฎีกา กำหนดวันเปิดทำการศาลภาษีอากรกลาง พ.ศ. ๒๕๒๙ มาตรา ๓ กำหนดให้เปิดทำการศาลภาษีอากรกลางตั้งแต่วันที่ ๗ สิงหาคม ๒๕๒๙ เพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางสามารถอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร ซึ่งคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไป เนื่องจากเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนอันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร และควรได้รับการพิจารณาโดยศาลชำนาญพิเศษที่มีผู้พิพากษาซึ่งมีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะเพื่อให้การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น นับจากชวงเวลานั้นเป็นต้นมาศาลภาษีอากรได้พิจารณาพิพากษาคดีให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ในการจัดตั้งศาล โดยมีผลงานปรากฏให้เห็นเป็นที่ประจักษ์ชัดมาโดยตลอด

ในวาระที่ศาลภาษีอากรกลาง ครบรอบ ๒๐ ปี ในวันที่ ๗ สิงหาคม ๒๕๔๙ ขออาราธนาคุณพระศรีรัตนตรัยและสิ่งศักดิ์สิทธิ์ทั้งหลาย ตลอดจนพระบารมีแห่งพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวและสมเด็จพระนางเจ้าฯ พระบรมราชินีนาถ จงเป็นพลวปัจจัยให้ศาลภาษีอากรกลางจงสถิตสถาพรเป็นสถาบันหลักที่อำนวยความสะดวกแก่ประชาชนผู้เสียภาษี และขออำนาจพรให้ข้าราชการตุลาการและบุคลากรผู้ปฏิบัติหน้าที่ในศาลภาษีอากรกลางจงประสบแต่ความสุขความเจริญ ความสำเร็จในหน้าที่การงาน และขอให้ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อร่วมกันประสิทธิ์ประสาทความยุติธรรมให้แก่ประชาชนสืบไป



(นายทองหล่อ โคมงาม)

ประธานแผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา



## สารจาก เลขาธิการสำนักงานศาลยุติธรรม

นายชัย ชลวร

กระบวนการยุติธรรมไทยได้มีการพัฒนา และเปลี่ยนแปลงมาอย่างต่อเนื่องเป็นลำดับเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพบ้านเมืองในแต่ละยุคสมัย เช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลางที่ได้พัฒนามาจากแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง เพื่อให้เหมาะสมกับการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งโดยทั่วไป ซึ่งผู้พิพากษาจำเป็นต้องมีความเข้าใจในคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ จึงจะสามารถอำนวยความยุติธรรมแก่ผู้ที่มีบรรทัดได้อย่างแท้จริง

ศาลภาษีอากรกลาง ได้มีการปรับปรุงพัฒนามาตรฐานงานศาลมาอย่างต่อเนื่องเป็นระบบ มีการประชาสัมพันธ์ และจัดกิจกรรมให้ความรู้ทางภาษีอากร ทั้งแก่คู่ความและผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ตลอดจนประชาชนทั่วไป เพื่อสนับสนุนการพิจารณาพิพากษาคดีให้มีประสิทธิภาพสูงสุด จนทำให้ศาลภาษีอากรกลางได้รับรางวัลศาลยุติธรรมดีเด่น สาขาการบริการประชาชน ในปี ๒๕๔๙

ในโอกาสที่ศาลภาษีอากรกลางได้ดำเนินการมาจนครบ ๒๐ ปี ในวันที่ ๗ สิงหาคม ๒๕๔๙ ผมขออาราธนาคุณพระศรีรัตนตรัยและสิ่งศักดิ์สิทธิ์ทั้งหลายโปรดดลบันดาลให้คณะผู้พิพากษาและข้าราชการศาลภาษีอากรกลาง และผู้เกี่ยวข้องทุกท่านจงประสบแต่ความสุข ความเจริญ ถึงพร้อมด้วยสติปัญญา รักษาไว้ซึ่งความเที่ยงธรรม ปราศจากอคติ สมกับการปฏิบัติหน้าที่ในพระปรมาภิไธยแห่งองค์พระมหากษัตริย์ เพื่ออำนวยความยุติธรรมแก่ประชาชนสืบไป

(นายชัย ชลวร)

เลขาธิการสำนักงานศาลยุติธรรม

# รายนามอธิบดีผู้พิพากษา ศาลภาคีอากาศกลาง

- |     |               |                 |
|-----|---------------|-----------------|
| ๑.  | นายอัมพร      | ณ ตะกั่วทุ่ง    |
| ๒.  | นายเสวก       | จันทร์พ่อง      |
| ๓.  | นายสมศักดิ์   | จิวสวัสดิ์      |
| ๔.  | นายประวิทย์   | ชัยภรณ์         |
| ๕.  | นายเดชา       | สุวรรณโณ        |
| ๖.  | นายปิ่นทิพย์  | สุจริตกุล       |
| ๗.  | นายโสภณ       | จันทร์เม:       |
| ๘.  | นายสุนพ       | เกียรติยุติ     |
| ๙.  | นายสันติ      | ภัทราล          |
| ๑๐. | นายธีรโรไท    | สุนทรนันท       |
| ๑๑. | นายประสิทธิ์  | สนามชวด         |
| ๑๒. | นายฉันทวัฒน์  | วรภัต           |
| ๑๓. | นายสนธิศาสตร์ | เจตน์วราพงศ์    |
| ๑๔. | นายสาคร       | ตั้งวรรณวิบูลย์ |
| ๑๕. | นายชูเกียรติ  | ติลกแพทย์       |

# ผู้บริหารศาลภาษีอากรกลาง



นายชูเกียรติ ดิลกแพทย  
อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง



นายอรณพ วิฑูรากร  
รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง



นายสุวัฒน์ ไวยพัฒน์  
ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะช่วยทำงานในตำแหน่ง  
รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง



นางบุศรา เกิดวิชัย พฤษภมาศ  
เลขานุการศาลภาษีอากรกลาง



นางสุพัฒนา วีรวงศ์  
ผู้อำนวยการสำนักอำนวยการ  
ประจำศาลภาษีอากรกลาง

# ผู้พิพากษาศาลภาคีอากาศกลาง

## คณะที่ ๑



จากซ้าย ๑. นายประภาศ คงเอียด ๒. นายประเสริฐ โหล่วประดิษฐ์ ๓. นายสุประดิษฐ์ หุตะสิงห์  
๔. นายอดิศักดิ์ ศรณะรัตน์ ๕. นายทิวากร พนาวัลย์สมบัติ ๖. นางสาวจิรฉวี อินทजार

## คณะที่ ๒



จากซ้าย ๑. นายชลอ บุญเนตร ๒. นายเรืองฤทธิ์ ศรีวรรณะ ๓. นายณรงค์ศักดิ์ วิจิตรสาระวงศ์  
๔. นายปรีชา บุญโรจน์พงศ์ ๕. นายศรีณัฐ พสุนธราธรรม ๖. นายสุธรรม จุฬิรัชนิกร

# ผู้พิพากษาศาลภาคีอากาศกลาง

## คณะที่ ๓



จากซ้าย ๑. นายประสงค์ มหาสิทธิ์ระกุล ๒. นายประกาศ บุรพางกูร ๓. นายบัญชา สหเกียรติมนตรี  
๔. นางยินดี วัชรพงศ์ ต่อสุวรรณ ๕. นางกิริติ ตั้งธรรม ๖. นางวินัส นิमितกุล

## คณะที่ ๔



จากซ้าย ๑. นางณัชชา พาณิชวรารห์ ๒. นายธีระเดช เกาไศยนันท์ ๓. นายประจง พันธุ์ประสิทธิ์  
๔. นายสรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ ๕. นายอภิศักดิ์ พรพชรวิภา ๖. นางสุพัทธา อนันตพงศ์

# เจ้าหน้าที่ศาลภาษีอากรกลาง



แถวนี้ ๑ จากซ้าย

๑. น.ส.สุภัทตรา เทียนเสมอ
๒. น.ส.สุเพ็ญ สุธรรมพร
๓. น.ส.ปาลิน ศิริสว่าง
๔. น.ส.อ้อมใจ ทองคำ
๕. น.ส.กิตติมา ช่วยรักษา
๖. น.ส.บัวริม ไกล่กลาง
๗. น.ส.กัลยา ทองศรีนุ่น
๘. น.ส.เพชรรัตน์ มณีดำ
๙. น.ส.บงกช เสมาทอง

แถวนี้ ๒ จากซ้าย

๑. นางสาวนา เจริญพิริยะตระกูล
๒. น.ส.ศศิวิณี ศรีพรหม
๓. น.ส.สมพร ลัมภเวส
๔. นางสาวพัฒนา วีรวงศ์
๕. นางเดือนฉาย อัมพรสุด
๖. นางนันท์นภัส ฤทธิกุลสิทธิชัย
๗. นางอังคณา เมืองบุญ

แถวนี้ จากซ้าย

๑. นายปิยะ ทิพกัน
๒. นายสิทธิโชค เอียดทวี
๓. นายฐานันดร รัตนภักดี
๔. นายสาคร ดาวลอย
๕. นายสุรพล ธนากรพิสุทธิ์
๖. นายสรรเสริญ หาญสิงห์
๗. นายสุนทร เสือเด่า



แถวนี้ ๑ จากซ้าย

๑. นางชุติมณฑน์ ขจรศรี
๒. น.ส.โชติกา หางสร
๓. น.ส.กาญจนา พุทธา
๔. น.ส.ยุพาพร พลชา
๕. นางอัจฉรา สุขสมเกษม
๖. น.ส.โชคมา พรหมสูตร
๗. น.ส.ยุพา เอี่ยมอำพร
๘. นางจริยา สุวรรณเรืองศรี
๙. น.ส.กาญจนา เบญจมณี

แถวนี้ ๒ จากซ้าย

๑. น.ส.กัญญ์วรา สุภาจักษ์
๒. นางสาวมาลี สมสมัย
๓. นางศิริพร สมสุข
๔. นางสาวพัฒนา วีรวงศ์
๕. น.ส.ดวงดาว พิกุลเงิน
๖. นางลัดดา ไว่วงศ์
๗. นางสาววัฒนา เอกกุล

แถวนี้ จากซ้าย

๑. นางมนต์ยา กาลจักร์
๒. น.ส.ดลฤดี บุญน้อย
๓. นายสำราญ พระโพธิ์
๔. นายประชา แก้วเกิด
๕. นายธนะวัฒน์ บุญนาค
๖. นายนิพนธ์ กันเกตุ
๗. นายวรรณ ธนสัมพันธ์เจริญ
๘. นางสุนันท์ พาณิชย์อัคริม

# สารบัญ

|    |   |     |
|----|---|-----|
| ๑  | ประวัติศาสตร์ภาษีอากรกลาง.....  | ๑   |
| ๒  | ป้าย : คิวไลซ์หรือมหันตภัย.....   | ๕   |
|    | นายชูเกียรติ ติลกแพทย์  |     |
| ๓  | การตีความกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน.....   | ๑๑  |
|    | นายสุวัฒน์ ไวยพัฒน์   |     |
| ๔  | การดำเนินคดีอาญาภาษีอากร.....   | ๑๗  |
|    | นายอดิศักดิ์ ศรชนะรัตน์   |     |
| ๕  | ภาษีเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์.....   | ๒๒  |
|    | นายปรีชา บุญโรจน์พงศ์   |     |
|    | นายสุวัฒน์ ไวยพัฒน์   |     |
| ๖  | มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์.....                               | ๓๒  |
|    | นายสรยุทธ์ วุฒยาภรณ์  |     |
| ๗  | ภาษีมูลค่าเพิ่มแดนมังกร.....  | ๔๑  |
|    | นางณัชชา พานิชวรार्ท แปล  |     |
| ๘  | การประชุมและสัมมนา International Fiscal Association (IFA).....                        | ๔๖  |
|    | นางสุพัตรา อนันตพงศ์  |     |
| ๙  | ปัญหาการบังคับชำระภาษีโดยฝ่ายท้องถิ่น.....  | ๔๙  |
|    | นายประเสริฐ ไทล่ประดิษฐ์  |     |
| ๑๐ | ความรับผิดในการเสียภาษีและฐานภาษีสำหรับของหรือสินค้าที่นำเข้ามา<br>ในราชอาณาจักร..... | ๕๖  |
|    | นายประภาศ คงเอียด   |     |
| ๑๑ | Tax Court Mediation : Reshaping the Current Practice in Thailand.....                 | ๑๐๐ |
|    | Chirachawee Intachan  |     |

# สารบัญ

---

|    |   |     |
|----|---|-----|
| ๑๒ | ๒๐ ปีศาลภาษีอากรกลาง ๒๐ ปีโลก.....                                      | ๑๐๗ |
|    | นางบุศรา เกิดวิชัย พฤษมาศ   |     |
| ●  | สถิติ.....  | ๑๑๓ |
| ●  | ภาพกิจกรรม.....   | ๑๑๗ |
|    | ภาคผนวก   |     |
| ●  | พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘..... | ๑๒๒ |
| ●  | ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๔.....                                      | ๑๓๒ |
| ●  | ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร.....       | ๑๔๗ |
| ●  | รวมคำพิพากษาศาลฎีกา ปี พ.ศ. ๒๕๔๘ (ที่สำคัญ).....                        | ๑๕๔ |

# ประวัติศาสตร์ภาษีอากรกลาง



เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๒๔ คณะรัฐมนตรีได้เห็นชอบให้แต่งตั้งคณะกรรมการกำกับการจัดทำแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรม เพื่อดำเนินการจัดทำแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรมให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๕-๒๕๒๙ คณะกรรมการดังกล่าวได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการวางแผนจัดระบบศาลและวิธีพิจารณาความของศาลชั้นชุดหนึ่ง มีนายจำรัส เขมะจารุ อธิบดีผู้พิพากษาศาลแรงงานกลาง (ตำแหน่งขณะนั้น) เป็นประธานคณะอนุกรรมการฯ ดังกล่าว ได้เสนอรายงานต่อคณะกรรมการกำกับการจัดทำแผนฯ ว่ามีคดีแพ่งบางประเภท เช่น คดีภาษีและคดีพาณิชย์ เป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษต้องการความรวดเร็วในการพิจารณาพิพากษา ด้วยทบทวนกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีความยุ่งยาก ทั้งผู้พิพากษาที่พิจารณารรคดีควรจะต้องมีความรอบรู้ในด้านธุรกิจ การพาณิชย์ การบัญชี ฯลฯ ด้วย

และการใช้กฎหมายวิธีพิจารณากับกฎหมายเกี่ยวกับการรับฟังพยานหลักฐานที่เคร่งครัดอย่างเดียวกับคดีธรรมดาหรือให้ผู้พิพากษาซึ่งต้องพิจารณาคดีอื่นด้วยเป็นผู้พิจารณาทำการพิจารณาล่าช้าติดขัด ไม่อำนวยความสะดวกแก่การธุรกิจการค้าเท่าที่ควร จึงสมควรที่จะจัดตั้งศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีภาษีและคดีพาณิชย์ขึ้นในลักษณะศาลชั้นอุทธรณ์ และได้ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและพาณิชย์ และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและพาณิชย์ พ.ศ. .... เสนอให้คณะกรรมการกำกับการจัดทำแผนฯ พิจารณาด้วย ผู้ที่เป็นกำลังร่างสำคัญคือ นายสมบุรณ์ บุญภินนธ์ อนุกรรมการท่านหนึ่ง

คณะกรรมการกำกับการจัดทำแผนฯ พิจารณาแล้วเห็นชอบ และได้บรรจุโครงการจัดตั้งศาลภาษีอากรและพาณิชย์ไว้ในแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรม ฉบับที่ ๑

(พ.ศ. ๒๕๒๕-๒๕๒๙) ซึ่งต่อมาโครงการนี้ได้รับการบรรจุไว้ในแผนพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (ฉบับที่ ๕) (พ.ศ. ๒๕๒๕-๒๕๒๙) ด้วย

ต่อมาเมื่อวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๒๕๒๔ นายมารุต บุญนาค รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ให้คณะรัฐมนตรีพิจารณา คณะรัฐมนตรีได้ประชุมปรึกษาเมื่อวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๒๔ ลงมติรับหลักการ และให้ส่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาโดยให้พิจารณาด้วยว่า

๑. สมควรมีผู้พิพากษาสมทบในศาลภาษีอากร และพยานชี้หรือไม่

๒. สมควรแยกเป็นกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากร และกฎหมายจัดตั้งศาลพยานชี้ออกจากกัน โดยในขั้นแรกนี้ ให้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรก่อนหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้ประชุมพิจารณาร่างกฎหมายฉบับนี้ครั้งแรก เมื่อวันที่ ๒๕ สิงหาคม ๒๕๒๔ โดยกระทรวงยุติธรรม ได้มอบหมายให้นายพรเพชร วิชิตชลชัย ผู้พิพากษาประจำกระทรวง(ตำแหน่งขณะนั้น) เป็นผู้ชี้แจง นอกจากนี้มีผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ และผู้แทนกรมอัยการ เข้าร่วมชี้แจงด้วย

กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗ ได้ตรวจพิจารณาพระราชบัญญัติฉบับนี้แล้วมีความเห็นในเบื้องต้นสรุปได้ว่า

๑. คดีพาณิชย์เป็นคดีระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์กับบุคคลทั่วไป จึงเป็นคดีระหว่างเอกชนซึ่งรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับ จึงเห็นว่าไม่สมควรรวมคดีพาณิชย์และคดีภาษีอากรไว้ในศาลเดียวกันเพราะมีลักษณะและวิธีพิจารณาคดีแตกต่างกัน

๒. คดีพาณิชย์มีลักษณะไม่แตกต่างจากคดีแพ่ง โดยทั่วไปเท่าใดนัก จึงไม่สมควรที่จะตั้งศาลพาณิชย์ขึ้นต่างหากจากศาลแพ่ง

๓. คดีภาษีอากรมีลักษณะพิเศษเพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน สมควรมีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษ

ส่วนการจะให้มีการพิจารณาคดีโดยจัดตั้งเป็นศาลภาษีอากรขึ้นมาใหม่หรือจะจัดตั้งเป็นแผนกภาษีอากรขึ้นในศาลที่มีอยู่แล้วนั้น เป็นปัญหาเกี่ยวกับนโยบายและหลักการซึ่งคณะรัฐมนตรีสมควรเป็นผู้วินิจฉัย

๔. ปัญหาว่าควรมีผู้พิพากษาสมทบหรือไม่นั้น สำหรับศาลภาษีอากรเห็นว่าน่าจะ ไม่สมควร เพราะอาจมีปัญหาในด้านความเป็นกลางของผู้พิพากษาสมทบซึ่งขึ้นอยู่กับ การแต่งตั้ง เพราะผู้พิพากษาสมทบต้องเป็นบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในด้านภาษีอากรที่มาจากพ่อค้าหรือเอกชนอื่น ความเอนเอียงย่อมจะมีได้ นอกจากนั้นในต่างจังหวัดก็อาจจะหาผู้พิพากษาสมทบที่มีคุณสมบัติที่ต้องการได้ยาก

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ส่งความเห็นดังกล่าวไปยังคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาทบทวนร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ คณะรัฐมนตรีได้พิจารณาทบทวนร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้อีกครั้งหนึ่งและมีมติเห็นชอบด้วยกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาข้อที่ ๑ และ ๒ ส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรนั้นมีมติเห็นชอบในหลักการที่จะให้จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรขึ้นเป็นพิเศษ และในช่วงเวลาระหว่างดำเนินการจัดตั้งศาลภาษีอากรนั้น ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลที่มีอยู่แล้ว โดยใช้วิธีพิจารณาคดีพิเศษไปพลางก่อน ส่วนเรื่องควรมีผู้พิพากษาสมทบในศาลภาษีอากรหรือไม่ และถ้าควรมีจะกำหนดคุณสมบัติอย่างไร ให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีการ่วมกับกระทรวงยุติธรรม และกระทรวงการคลัง พิจารณาแล้วดำเนินการต่อไป

เมื่อเดือนมกราคม ๒๕๒๕ กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗ ได้เริ่มประชุมเพื่อพิจารณาร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ อีกครั้งหนึ่ง และเนื่องจากร่างเดิมที่กระทรวงยุติธรรมเสนอไปนั้นเป็นร่างที่จัดตั้งศาลภาษีอากรและพาณิชย์ เมื่อคณะรัฐมนตรีตัดคดีพาณิชย์ออกไปจึงเหลือแต่ศาลภาษีอากรเท่านั้น ที่ประชุมมีความเห็นว่ากรยกร่างควรถือร่างเดิมเป็นหลัก และกรรมการร่างกฎหมายจะพิจารณาลักการก่อนแล้วจึงมอบให้เลขานุการกรรมการร่างกฎหมายยกร่างร่วมกับผู้แทนกระทรวงยุติธรรม สำหรับในเรื่องรูปแบบ

ของศาลนั้นที่ประชุมมีความเห็นว่าควรจะต้องแตกต่างจากร่างเดิมไปบ้างเนื่องจากได้ตัดส่วนที่เกี่ยวกับคดีพาณิชย์ออก ดังนั้นจึงไม่ควรจัดตั้งเป็นแผนกในศาลจังหวัด เพราะถ้าจัดตั้งเป็นแผนกในศาลจังหวัดก็ต้องใช้ผู้พิพากษาในศาลจังหวัดนั้น และคำพิพากษาคดีภาษีนี้อาจอนุญาตให้อุทธรณ์ข้ามชั้นไปยังศาลฎีกาเลย ถ้าเป็นแผนกอยู่ในศาลจังหวัดก็อาจทำให้ประชาชนเห็นผลที่แตกต่างระหว่างคดีภาษีกับคดีประเภทอื่น และจะมีลักษณะในการทำงานที่วางแผนใหญ่(มีอำนาจ) กว่าศาล จึงควรจัดรูปแบบเช่นเดียวกับศาลแรงงานกลางที่จัดตั้งแล้วหรือศาลปกครองที่กำลังจะจัดตั้ง นั่นคือมีศาลภาษีอากรกลางในกรุงเทพฯ ส่วนต่างจังหวัดมีศาลภาษีอากรจังหวัด (ซึ่งอาจมีเขตอำนาจครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัด) จะเปิดทำการต่อเมื่อมีคดีภาษีอากรจำนวนมาก เนื่องจากคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดมีน้อยมากในชั้นแรกจึงควรให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่ราชอาณาจักรโดยให้ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดก็ได้ และอยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลาง หรือ ณ ศาลจังหวัดนั้นก็ได้ กับให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจสั่งให้ศาลจังหวัดดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ อันมิใช่เป็นการชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีแทนได้

นอกจากนั้นได้พิจารณาหลักการในประเด็นเรื่องผู้พิพากษาสมทบในศาลภาษีอากรด้วย ซึ่งประเด็นนี้ผู้แทนกระทรวงการคลังแถลงว่าไม่ควรให้มีผู้พิพากษาสมทบในศาลภาษีอากร จึงเป็นการสอดคล้องกับความเห็นของกระทรวงยุติธรรม กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗ จึงมีมติว่าไม่ให้มีผู้พิพากษาสมทบในศาลภาษีอากร

กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗ ได้ตรวจพิจารณาร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ เสร็จเมื่อเดือนมิถุนายน ๒๕๒๕ และสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ส่งไปยังคณะรัฐมนตรีในคราวประชุมคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๒๗ กรกฎาคม ๒๕๒๕ ลงมติเห็นชอบด้วยตามร่างพระราชบัญญัติที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ตรวจพิจารณาเสร็จแล้ว และให้เสนอสภาผู้แทนราษฎรพิจารณาต่อไป

ต่อมาเดือนกุมภาพันธ์ ๒๕๒๖ มีการยุบสภาทำให้ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ ต้องตกไปตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ และได้มีการเลือกตั้งทั่วไปใหม่เมื่อเดือนเมษายน ๒๕๒๖ ซึ่งต่อมาได้มีการแต่งตั้งคณะรัฐมนตรีชุดใหม่ขึ้น มีนายพิภพ อະสีตริตัน เป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม และกระทรวงยุติธรรมก็ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ไปยังคณะรัฐมนตรีอีกครั้งหนึ่งเมื่อวันที่ ๑๓ มิถุนายน ๒๕๒๖ โดยถือตามร่างที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาให้แก้ไขเพิ่มเติม และคณะรัฐมนตรีได้เห็นชอบด้วยแล้ว ซึ่งปรากฏว่าร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ ได้รับการพิจารณาในการประชุมของสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ ๖/๒๕๒๘ (สมัยสามัญ) เมื่อวันที่ ๓๐ พฤษภาคม ๒๕๒๘ โดยสภาผู้แทนราษฎรได้ลงมติรับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ และตั้งคณะกรรมการวิสามัญขึ้นคณะหนึ่งเพื่อพิจารณากำหนดการแปรญัตติภายใน ๗ วัน เมื่อพิจารณาเสร็จได้ส่งไปให้สภาผู้แทนราษฎรพิจารณาในวาระ ๒ และวาระ ๓ ต่อไปในคราวประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ ๑๑/๒๕๒๘ (สมัยสามัญ) วันพฤหัสบดีที่ ๒๗ มิถุนายน ๒๕๒๘ ที่ประชุมได้ลงมติเห็นชอบและให้เสนอวุฒิสภาเพื่อพิจารณาในคราวประชุมวุฒิสภาชุดที่ ๔ ครั้งที่ ๙/๒๕๒๘ (สมัยสามัญ) วันศุกร์ที่ ๕ กรกฎาคม ๒๕๒๘ ที่ประชุมได้ลงมติเห็นชอบด้วยกับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งสภาผู้แทนราษฎรลงมติเห็นชอบแล้ว และส่งให้คณะกรรมการปกครองกำหนดการแปรญัตติภายใน ๓ วัน คณะกรรมการการปกครองได้ประชุมพิจารณาร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้เมื่อวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๒๘ และให้ความเห็นชอบโดยไม่มีการแก้ไข ต่อมาวันที่ ๑๒ กรกฎาคม ๒๕๒๘ วุฒิสภาได้มีมติเห็นชอบกับร่างพระราชบัญญัตินี้ในวาระที่ ๒,๓ และนำความกราบบังคมทูลเพื่อทรงลงพระปรมาภิไธยประกาศบังคับใช้เป็นกฎหมายต่อไป

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรพ.ศ. ๒๕๒๘ ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่ม ๑๐๒ ตอนที่ ๑๒๐ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๒๘

ในส่วนที่เกี่ยวกับการดำเนินการตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ คือการจัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรชั้นในศาลแพ่งภายในกำหนด ๒๔๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัติดังกล่าวมีผลใช้บังคับ กระทรวงยุติธรรมจึงได้แต่งตั้งคณะกรรมการชั้นมาชุดหนึ่ง เรียกว่า “คณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง” โดยมีนายอัมพร ณ ตะกั่วทุ่งอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งในขณะนั้นเป็นประธานกรรมการ คณะกรรมการดังกล่าวได้พิจารณาเตรียมการในเรื่องต่างๆ เช่น จัดหาและปรับปรุงอาคารสถานที่ทำการ ร่างกฎระเบียบข้อกำหนด ข้อบังคับ และแบบพิมพ์ต่าง ๆ ตลอดจนวางแนวทางการสรรหาและอบรมบุคลากรสำหรับแผนกคดีภาษีอากรที่จะจัดตั้งขึ้น และได้เปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรชั้นในศาลแพ่งเมื่อวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๙ โดยมีนายพิภพ อะสีติรัตน์ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม เป็นประธาน

เนื่องจากคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งได้พิจารณาเห็นว่า ควรที่จะมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรชั้นในโดยเร็ว เพื่อให้บรรลุถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนี้ กระทรวงยุติธรรมจึงได้จัดตั้งและเปิดทำการศาลภาษีอากรกลางในวันที่ ๗ สิงหาคม ๒๕๒๙ โดยใช้อาคารที่ทำการศาลแขวงพระนครเหนือ (ถนนพิษณุโลก เขตดุสิต) เดิมไปพลางก่อน ส่วนอาคารที่ทำการถาวรนั้นให้ก่อสร้าง

ที่ถนนรัชดาภิเษก ต่อมาเมื่อวันที่ ๓ กรกฎาคม ๒๕๓๒ ศาลภาษีอากรกลางได้ย้ายที่ทำการจากอาคารที่ทำการศาลแขวงพระนครเหนือ (ถนนพิษณุโลก เขตดุสิต) ไปเปิดทำการใหม่ ณ อาคารศาลแขวงพระนครเหนือ ถนนรัชดาภิเษก และในปี พ.ศ. ๒๕๓๕ ศาลภาษีอากรกลางได้ย้ายที่ทำการอีกครั้งหนึ่งจากอาคารศาลแขวงพระนครเหนือ ไปยังอาคารศาลแพ่ง(ใหม่) ถนนรัชดาภิเษก โดยเปิดทำการในวันที่ ๒๐ กรกฎาคม ๒๕๓๕ จนกระทั่งปัจจุบัน

นับตั้งแต่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๔ มีผลใช้บังคับ ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีตามพระราชบัญญัติดังกล่าวเฉพาะคดีแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรเท่านั้น ต่อมาศาลภาษีอากรกลางมีนโยบายและแนวคิดที่จะพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรด้วย ในปี พ.ศ. ๒๕๔๔ จึงได้เสนอร่างแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. .... ให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร แต่มีการยุบสภา ทำให้ร่างแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฉบับดังกล่าวต้องตกไปตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. ๒๕๕๐

# ป้าย : ศิวีไลซ์หรือมหันตภัย

นายชูเกียรติ ดิลกแพทย์\*



แม้ปัจจุบันจะเป็นยุคข้อมูลข่าวสารที่ใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่เป็นเครื่องมือในการแข่งขันทางการค้าและส่งเสริมการขาย การโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าทางโทรทัศน์ วิทยุ หรือแม้กระทั่งทางอินเทอร์เน็ตเป็นที่แพร่หลาย คนยุคใหม่สามารถดูและสั่งซื้อสินค้าแม้จะนั่งอยู่ที่บ้านได้ก็ตาม ป้ายโฆษณาสินค้าตามที่สาธารณะ ริมนถนนในเมือง นอกเมือง บนหลังคาตึก ก็ยังคงเป็นทางเลือกหนึ่ง และมีแนวโน้มที่จะเป็นทางเลือกที่มีพัฒนาการเติบโตอย่างก้าวกระโดด ดูตัวอย่างป้ายโฆษณาริมถนนสายมอเตอร์เวย์ทางไปสนามบินสุวรรณภูมิ

หรือริมถนนวิภาวดีรังสิตทางไปสนามบินดอนเมือง ริมนถนนมีแต่ป้ายขนาดยักษ์เบียดเสียดกันเต็มไปหมด เฉพาะริมถนนวิภาวดีรังสิตจากดินแดงถึงท่าอากาศยานกรุงเทพมีป้ายขนาดยักษ์รวมกันทั้งสิ้นกว่า ๒๐๐ ป้าย เป็นการแสดงถึงความเจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจของประเทศ ที่เรียกว่า ศิวีไลซ์ กระนั้นหรือ

ท่านเคยคิดหรือไม่ว่าป้ายขนาดยักษ์ริมถนนเหล่านี้เริ่มที่จะเข้ามามีบทบาทเหมือนเป็นส่วนหนึ่งของชีวิตประจำวันของเราไปเสียแล้วเหมือนถูกบังคับให้ต้องบริโภควันหนึ่งวันหนึ่ง

\* อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

มากมายทีเดียว โฆษณาสายการบินบ้าง โทรศัพท์มือถือบ้าง เครื่องใช้ไฟฟ้าบ้าง หมูบ้านจัดสรรบ้าง ขับรถไปทำงาน ขับไปดูไป ยิ่งหากเป็นป้ายที่มีภาพสวยๆ งามๆ ก็ต้องใช้เวลาดูมากหน่อย เป็นป้ายนี้ก็ดีไปอย่าง ไม่ต้องวิ่งไปหาคนดู อยู่กับที่เฉยๆ คนกลับวิ่งมาหาเราเอง บางแห่งริมถนนหากมีที่ว่างจะเห็นป้ายไม้อัดโฆษณาหมู่บ้านจัดสรรแบบดีๆ เอียงซ้ายบ้าง เอียงขวาบ้าง ดูกรุงรัง สงสารเจ้าของที่ดินริมถนน สงสารคนผ่านไปผ่านมาที่ถูกบังคับให้ดู ป้ายเหล่านี้มีผลกระทบอย่างไรต่อชีวิตคนเราบ้าง ดีและมีประโยชน์ต่อผู้บริโภคหรือไม่?

ในด้านของเจ้าของสินค้ามีแต่ได้กับได้ คือได้โฆษณา สินค้า เป็นที่รู้จัก ยอดขายเพิ่มขึ้น ทั้งยังเป็นการสร้างภาพพจน์ ให้แก่ยี่ห้อสินค้าอีกด้วย

ในด้านของผู้บริโภค ในความหมายอย่างกว้าง ทั้งยินดีบริโภค และถูกบังคับให้บริโภค หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ถูกบังคับให้ดู ท่านอาจโต้แย้งว่า ไม่ได้ก็หลับตาซิ ขับรถมาถึงทางโค้ง ป้ายก็มักจะอยู่ตรงหน้าเสมอ เป็นทำเลที่ดีสำหรับป้ายเขาหละ จะหลับตาได้อย่างไร มีบ้างไหมที่ขับรถออกจากบ้าน เพื่อไปดูป้ายริมถนน ดูความสวยความงาม ดูศิลปะ อย่างกับไปดูในวันเฉลิมฯ หรือเทศกาลฉลองสิริราชสมบัติครบทศวรรษปีที่ถนนราชดำเนิน มีบ้างไหมถึงกับจอดรถข้างทางเพื่อชื่นชมกับความงามของป้าย ท่านต้องการเห็นภาพวิวทิวทัศน์ที่เป็นธรรมชาติ ต้นไม้เขียวขจีริมถนน ท้องฟ้าสดใส ท้องทะเลที่เป็นสีฟ้าคราม ภูเขาที่ทอดยาวไปตามภูเขาเมฆสีขาว หรือต้องการเห็นป้ายสี่เหลี่ยมระเกะระกะบดบังธรรมชาติ บดบังทิวทัศน์ ภูเขา ทะเล แล้วแต่เจ้าของสินค้าจะพอใจบังคับให้ท่านชม โรงหนังเฉลิมไทยยังต้องถูกรื้อเพื่อสร้างศาลาพลับพลาเจษฎาภินทร์รับแขกบ้านแขกเมือง และเพื่อให้เห็นโลหะประสาธที่หาดูยาก หากมีใครเอาป้ายยักษ์ไปปักไปขวาง ท่านจะรู้สึกอย่างไร? นี่แหละครับที่อยากจะนำเสนอให้ทุกท่านได้ตระหนักถึงมหันตภัยของป้ายยักษ์เหล่านั้น แล้วช่วยกันหาวิธีแก้ไขก่อนที่จะแก้ไขไม่ได้ มาตรการจัดระเบียบป้ายสมควรที่จะถูกนำมาใช้หรือยัง มาตรการภาษีป้ายควรเข้ามามีบทบาทหรือไม่ มาตรการเกี่ยวกับความปลอดภัยบนถนนหลวงสมควรที่จะนำมาพิจารณาบังคับใช้อย่างจริงจังแล้วหรือยัง ที่นี้มีคำตอบ

ภัยของป้ายนั้นพอจะรวบรวมได้ดังต่อไปนี้

๑. ป้ายโฆษณาขนาดใหญ่ริมถนนฝั่งขวาว่าเป็นมลพิษอย่างหนึ่ง คือเป็นมลพิษทางสายตา (Visual Pollution) บางคนให้ฉายาว่า “ขยะบนท้องฟ้า” (Sky Trash) บ้าง “จดหมายขยะริมทาง” (The Junk Mail of the Highway) บ้าง คณะกรรมการสิ่งแวดล้อมแห่งชาติตั้งชื่อว่า “มลทัศน์” สิ่งเหล่านี้ทำลายสิ่งแวดล้อมทำให้ภาพวิวทิวทัศน์ที่สวยงามเสียไปไม่แพ้ขยะ น้ำเสียหรือแม้แต่อากาศเป็นพิษ ลองนึกถึงการขับรถไปตามถนนบนไหล่เขาติดชายหาด มองเห็นน้ำทะเลและท้องฟ้าสดใส แต่กลับไปสะดุดกับป้ายโฆษณาขนาดใหญ่หลายป้ายที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับธรรมชาติบดบังทัศนียภาพอันสวยงามเช่นนั้น จะเสียความรู้สึกแค่ไหน ทำให้นักท่องเที่ยวเกิดความเบื่อหน่ายไม่ไปเที่ยวอีกเลย จำนวนนักท่องเที่ยวย่อมลดลง กลับมาคิดถึงการท่องเที่ยวที่ยั่งยืนดีกว่า ในต่างประเทศโดยเฉพาะประเทศในแถบยุโรปและอเมริกา ผู้คนในท้องถิ่นผู้รักและหวงแหนธรรมชาติตลอดจนระบบนิเวศน์เริ่มรวมตัวกันเพื่อต่อต้านการสร้างป้ายขนาดใหญ่โฆษณาสินค้าริมถนนหลวงที่บดบังธรรมชาติอันสวยงาม ตัวอย่างเช่นรัฐอลาสก้า รัฐฮาวาย รัฐเมน และรัฐเวอร์มอนต์ ประเทศสหรัฐอเมริกาห้ามการติดตั้งป้ายโฆษณาขนาดใหญ่ริมถนนโดยเด็ดขาด เนื่องจากรัฐเหล่านี้มีภูมิประเทศที่สวยงาม เป็นแหล่งดึงดูดนักท่องเที่ยว ไม่สมควรให้มีมลภาวะ ในหลายเมืองมีการออกกฎหมายห้ามเช่นกัน สำหรับประเทศไทยเริ่มมีการตื่นตัวเรื่องนี้กันบ้างแล้ว มีการประกาศเขตพื้นที่คุ้มครองสิ่งแวดล้อมในท้องที่จังหวัดภูเก็ต และจังหวัดกระบี่ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม พ.ศ. ๒๕๓๕ ออกมาตรการเกี่ยวกับการจำกัดขนาดของป้าย ห้ามติดตั้งป้ายที่บดบังทัศนียภาพและมาตรการด้านความปลอดภัยในการติดตั้งป้าย

๒. ป้ายโฆษณาขนาดใหญ่ริมถนนทำให้ที่ดินข้างเคียงมีราคาตกลง เนื่องจากโครงสร้างป้ายอันมีลักษณะคล้ายหอคอยขนาดใหญ่คอยปิดบังทิวทัศน์ ทางลม แสงแดด นึกถึงคตที่มีการฟ้องร้องที่พิพาทว่าคตที่อยู่ข้างหน้าบังวิวทะเลขอให้บังคับให้รื้อถอน ผลเป็นอย่างไรจำไม่ได้ ราคาห้องพักโรงแรมยังแบ่งราคาไปตามวิวทิวทัศน์ต่างๆ เช่นห้องที่เห็น

วิวทะเลจะราคาแพงกว่าห้องที่เห็นวิวสวน ที่รัฐฟิตสเบอร์ก มลรัฐเพนซิลวาเนียมีการศึกษาถึงราคาที่ดินที่มีการรื้อถอนป้าย ในที่ดินใกล้เคียงว่า ที่ดินนั้นมีราคาเพิ่มขึ้น ๒๒๕%

๓. มีความเสี่ยงในเรื่องความมั่นคงแข็งแรงของป้าย ที่ไม่ได้มาตรฐานและอาจพังลงมาทับทรัพย์สินเสียหาย ป้ายพังจากพายุพัดก็มีให้เห็นกันอยู่เป็นประจำ ย่านถนนเยาวราช รู้สึกจะเป็นสถาปัตยกรรมเฉพาะท้องถิ่น มีป้ายร้านค้ายื่นออกมา ในท้องถนนน่าเป็นห่วงเรื่องความปลอดภัย มีรายงานจาก กรุงเทพมหานครว่า ระหว่างเดือนมกราคม ถึงเดือนกรกฎาคม ๒๕๔๔ มีป้ายล้มจำนวน ๑๖ ป้าย จะเกิดความเสียหายแก่ชีวิต และทรัพย์สินของผู้อื่นแค่ไหน เพียงใด แล้วในอนาคตจะเกิดอะไรขึ้นอีก

๔. ป้ายโฆษณายักษ์ริมถนนก่อให้เกิดความ ไม่ปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน เกิดอุบัติเหตุบนท้องถนน ป้ายเป็นต้นเหตุที่เบี่ยงเบนความสนใจของผู้ขับขี่จากการมองถนน มองรถคันหน้า การเลื้อมมองเพียงเสี้ยววินาทีเดียวก็อาจ เกิดอันตรายขึ้นได้ ยิ่งหากมีภาพหรือข้อความที่ดึงดูดความสนใจ ของผู้ขับขี่ เช่น ภาพเซ็กซี่ของผู้หญิง ข้อความที่น่าอ่านน่าติดตาม ยิ่งมีจำนวนป้ายมากเท่าใดยิ่งเกิดความเสียงมากขึ้น ผลการศึกษา ของฝ่ายบริหารทางหลวงของรัฐบาลกลางสหรัฐอเมริกาพบว่า จำนวนของป้ายโฆษณาขนาดยักษ์ริมถนนมีความสัมพันธ์ กับอุบัติเหตุบนท้องถนน ไม่เฉพาะแต่ข้อความและภาพเท่านั้น เดียวนี้มีป้ายที่เป็นทีวี ที่เป็นไดรฟ์ขึ้นเปลี่ยนข้อความและภาพ ได้ถึงสามครั้ง ยิ่งดึงดูดให้ผู้ขับขี่สนใจและติดตามมากขึ้น นั้นหมายถึงเปิดโอกาสเปิดประตูให้ความสูญเสียมาเยือน ได้มากขึ้นตามไปด้วย

๕. ป้ายโฆษณาขนาดยักษ์ริมถนนโฆษณาสินค้า ที่ไม่เหมาะสมต่อเด็กและเยาวชน ยิ่งเป็นอันตรายต่อสังคม และชุมชนเมืองนั้นๆ ไม่เป็นผลดีต่อสังคมแน่นอน เช่นหาก มีการโฆษณาเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ บุหรี่ สิ่งอบายมุขทั้งหลาย ทั้งๆ ที่รัฐบาลได้ห้ามการโฆษณาเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ทางสื่อโทรทัศน์ช่วงระยะเวลาหนึ่ง แต่ตามท้องถนนที่มีผู้คน ทุกเพศทุกวัยโดยเฉพาะเด็กและเยาวชนกลับไม่มีกฎเกณฑ์ควบคุม เดียวนี้โฆษณาเครื่องดื่มแอลกอฮอล์กันตามดึกใหญ่ๆ

ตามถนนหนทาง บริษัทโฆษณาในประเทศสหรัฐอเมริกา เคยกล่าวว่าการโฆษณาที่ป้ายริมถนนนี้เป็นสิ่งที่คุ้มค่า เพราะ ผู้ชมไม่สามารถดริโม่เปลี่ยนช่องไปมาอย่างการชมโทรทัศน์ และไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เหมือนดูบั้งดับกหลายๆ น่าจะคิด หรือมองในภาพรวมมากกว่ามิใช่ห้ามที่โน่นแต่กลับโผล่ที่นี้ ยิ่งโชคดีที่เมืองไทยมีคนสูบบุหรี่ยุคนี้น้อยกว่าต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศญี่ปุ่น ประเทศทางยุโรป แต่โชคร้ายที่ เมืองไทยมีสถิติการบริโภคเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ติดอันดับโลก ภูมิใจกันเข้าไป

๖. ป้ายโฆษณาขนาดยักษ์ริมถนนก่อปัญหา ต่อสุขภาพทั้งทางร่างกายและจิตใจของผู้ขับขี่ยานพาหนะ ทำให้ผู้ขับขี่เกิดความเครียด ซึ่งปกติการขับรถยนต์บนท้องถนน ก็เครียดพออยู่แล้ว โทษจะต้องคอยระวังไม่ให้เกิดอุบัติเหตุ โทษจะต้องระวังรถที่ไม่เคารพกฎจราจร ยังจะทำให้เครียด ขึ้นไปอีก ทั้งยังมีผลต่อความดันโลหิต ต่อระบบหายใจ เพิ่มการเคลื่อนไหวของลูกตา และกล้ามเนื้อใบหน้า ทั้งนี้ เป็นข้อมูลจากการวิจัยของมหาวิทยาลัย Texas A&M

๗. ทำลายต้นไม้ ผลกระทบประการสุดท้าย ที่อยากพูดถึงคือ การตัดต้นไม้ เพื่อให้ผู้คนบนท้องถนนสามารถ เห็นป้ายได้อย่างชัดเจนก็ต้องตัดต้นไม้ที่บังออก เป็นการตัดไม้ ทำลายป่า ส่งผลถึงระบบนิเวศน์ ทำให้อุณหภูมิโลกร้อนยิ่งขึ้น ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นปัญหาและพิษภัยของการมี ป้ายโฆษณาขนาดยักษ์ริมถนน อาจเรียกได้ว่าเป็นมหันตภัยทีเดียว อันตรายของการมีป้ายดังกล่าวเมื่อเทียบกับผลประโยชน์ ของบริษัทโฆษณาหรือเจ้าของสินค้าที่ได้รับประโยชน์มันคุ้มค่า กันหรือไม่? ตัวเลขนักท่องเที่ยวที่ลดลง ตัวเลขอุบัติเหตุ บนท้องถนนที่คร่าชีวิตผู้คนและทรัพย์สิน ตัวเลขทางเศรษฐกิจ ของราคาอสังหาริมทรัพย์ ตัวเลขค่ารักษาพยาบาล และ ผลกระทบทางสังคมที่ครอบครัวต้องสูญเสียสมาชิกไป เด็กและเยาวชนเดินทางผิด ต้นทุนที่รัฐต้องดูแล ปัญหาเหล่านี้ มีวิธีแก้ไขและทางเลือกอื่นที่ดีกว่าหรือไม่?

ความจริงประเทศไทยมีกฎหมายที่ควบคุมดูแล ป้ายเหล่านี้อยู่มากมาย หน่วยงานที่คอยควบคุมดูแลรับผิดชอบ ก็มีอีกไม่น้อย ทั้งกรมโยธาธิการและผังเมือง กระทรวงมหาดไทย

กรมทางหลวง กรมการขนส่งทางบก กรมขนส่งทางน้ำและพาณิชยนาวี กระทรวงคมนาคม กระทรวงพาณิชย์ กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม หน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่น สำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค สำนักงานนโยบายและแผนทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับป้ายได้แก่

พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. ๒๕๒๒ ที่กำหนดให้ป้ายหรือสิ่งที่ตั้งขึ้นเพื่อติดหรือตั้งป้ายขนาดใหญ่เป็นอาคาร ต้องมีการขออนุญาตและตรวจสอบให้ได้มาตรฐานด้านความปลอดภัย

พระราชบัญญัติรักษาความสะอาดและความเป็นระเบียบเรียบร้อยของบ้านเมือง พ.ศ. ๒๕๓๕ ห้ามการโฆษณาด้วยการปิด แผ่นประกาศหรือในที่สาธารณะ หากมิได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานท้องถิ่น และพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจปลดหรือ ทำลายข้อความหรือภาพโฆษณาที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือลามกอนาจาร

พระราชบัญญัติทางหลวง พ.ศ. ๒๕๓๕ ที่ห้ามการติดตั้งป้ายโฆษณาริมทางหลวงในระยะไม่เกิน ๑๕ เมตรจากทางหลวง ทั้งนี้เกี่ยวกับความปลอดภัยของผู้ใช้ถนนหลวง

ประกาศกรมทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม เรื่องกำหนดเขตพื้นที่และมาตรการคุ้มครองสิ่งแวดล้อมในบริเวณพื้นที่จังหวัดภูเก็ตและกระบี่ พ.ศ. ๒๕๔๖ กำหนดขนาดของป้ายมาตรการที่ไม่ให้มีการติดตั้งป้ายบดบังทัศนียภาพและมาตรการด้านความปลอดภัยในการติดตั้งป้าย

ประกาศกรุงเทพมหานคร เรื่องกำหนดบริเวณห้ามก่อสร้าง ดัดแปลงอาคารประเภทป้ายหรือสิ่งก่อสร้างขึ้นสำหรับติดหรือตั้งป้ายในพื้นที่บางส่วนของกรุงเทพมหานคร

ประกาศกรุงเทพมหานคร เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการติดตั้งป้ายโฆษณาในที่สาธารณะ เมื่อวันที่ ๒๙ เมษายน ๒๕๔๔

ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่อง ควบคุมอาคาร พ.ศ. ๒๕๔๔

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐

พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒

ประกาศกรมการขนส่งทางบก เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีให้ความเห็นชอบในตัวอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการโฆษณาที่ตัวรถที่ใช้ในการขนส่งผู้โดยสารประจำทางและไม่ประจำทาง เมื่อวันที่ ๙ มีนาคม ๒๕๔๔ เป็นต้น

ต้องยอมรับว่าปัจจุบันประเทศไทยมีกฎหมายที่ดูแลเรื่องการควบคุมดูแลป้ายอยู่มากมายหลายฉบับ มีเนื้อหาค่อนข้างครอบคลุมกันตรรกต่าง ๆ อันอาจเกิดจากป้ายได้เพียงแต่อยู่กระจัดกระจายไปตามตัวบทกฎหมายต่าง ๆ อีกทั้งมีหน่วยราชการหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหลายหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง แต่กลับปล่อยปละละเลยไม่บังคับใช้ตามกฎหมายอย่างจริงจัง ทั้งยังมองข้ามความปลอดภัย มองข้ามผลกระทบต่าง ๆ ไปเสีย พอจะทราบเหตุผลว่าทำไมไม่สามารถดูแลได้อย่างทั่วถึงเพราะขาดงบประมาณและขาดบุคลากร บางครั้งกฎหมายก็มีช่องโหว่ หรือช่องที่ไม่ได้คิดถึง หรือไม่เคียดอีกทั้งขาดการประสานงานในการทำงานอย่างบูรณาการ สมควรที่จะมีการดูแลกันอย่างจริงจังด้วยมาตรการดังนี้

๑ ควรจะมีการรวบรวมกฎหมายที่มีอยู่ให้เป็นหมวดหมู่ มีความสะดวกต่อผู้ปฏิบัติในการใช้กฎหมาย ตลอดจนปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่ล้าสมัยไม่ทันต่อเหตุการณ์ เช่น อัตราภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้ายฯ

๒ สรรหาหน่วยงานที่เป็นเจ้าภาพในการดำเนินการและรับผิดชอบเรื่องป้ายแทนที่จะกระจัดกระจายไปตามหน่วยงานต่าง ๆ กำหนดให้หน่วยงานดังกล่าวมีหน้าที่ดูแลเกี่ยวกับเรื่องป้ายครบวงจร เป็นการสะดวกแก่ประชาชนผู้มาติดต่อ

๓ เสริมสร้างศักยภาพของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องให้มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่ใช้ในการปฏิบัติงาน และนำมาใช้และปฏิบัติอย่างเคร่งครัด เป็นมาตรฐานเดียวกัน

๔ ส่งเสริมให้ภาคประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายท้องถิ่นในเรื่องป้าย

ในส่วนของการแก้ปัญหาอันตรายของป้ายโฆษณาขนาดใหญ่หรือขนาดใหญ่ นั้น มีมาตรการหลายด้านในการแก้ปัญหา ไม่ว่าจะเป็นมาตรการด้านการบังคับใช้กฎหมายอย่างจริงจัง การเสริมสร้างศักยภาพและประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ การให้ภาคประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมตัดสินใจว่า

ต้องการป้ายโฆษณาขนาดยักษ์ในพื้นที่หรือไม่ หรือแม้แต่การจัดตั้งหน่วยงานใหม่เพื่อรับผิดชอบแต่ในขั้นนี้ผู้เขียนขอเสนอมาตรการจัดระเบียบป้ายและก่อให้เกิดความปลอดภัยต่อชีวิตและทรัพย์สินรวมทั้งทำให้ป้ายเป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม

ประการแรก ห้ามการติดตั้งบางพื้นที่ ลดหรือจำกัดขนาดของป้าย หากเห็นตรงกันว่าป้ายโฆษณาขนาดยักษ์นั้นมีลักษณะเป็นมลพิษทางสายตา เป็นขยะบนท้องฟ้า เป็นสิ่งที่ไม่พึงปรารถนา มีแต่โทษมีแต่ภัย มาตรการแรกเมื่อป้ายมีลักษณะเหมือนขยะบนท้องฟ้า ต้องห้ามการติดตั้งในบางพื้นที่ เช่นในต่างประเทศมีการกำหนดเขตห้ามติดตั้งป้าย ในประเทศไทยกรุงเทพมหานครเริ่มเห็นความสำคัญของปัญหานี้ จึงได้มีการออกประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องการห้ามติดตั้งป้ายในบางพื้นที่ของกรุงเทพมหานคร ซึ่งออกโดยคำแนะนำของผู้ว่ากรุงเทพมหานคร อันเป็นอำนาจตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. ๒๕๒๒ ซึ่งประกาศเมื่อต้นปี ๒๕๔๔ นี้เอง เสียหายที่ประกาศนี้จะต้องมีการออกกฎกระทรวงหรือข้อบัญญัติท้องถิ่นตามมาภายใน ๑ ปี มิเช่นนั้นประกาศดังกล่าวเป็นอันตกไป แต่ยังมีทางออกทางอื่นอีกกล่าวคือ เมื่อยังไม่มีการออกกฎกระทรวงเกี่ยวกับเรื่องนี้ราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งรวมทั้งเทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล สามารถออกข้อบัญญัติท้องถิ่นมาใช้บังคับกำหนดบริเวณที่ห้ามก่อสร้างอาคารประเภทป้ายหรือสิ่งที่ใช้ติดตั้งป้ายในพื้นที่บางส่วนของท้องถิ่นได้ ในการพิจารณาท้องถิ่นอาจให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ ในการเลือกบริเวณที่ห้ามก่อสร้าง หากท้องถิ่นใช้มาตรการนี้จะช่วยให้การจัดระเบียบป้ายได้ผลดียิ่งขึ้น ส่วนป้ายที่บดบังทัศนียภาพหรือสิ่งแวดล้อม เป็นที่น่ายินดีว่ากระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมเริ่มเอาใจจริงเอาใจกับเรื่องนี้ โดยได้ออกประกาศกระทรวงฯ เรื่องกำหนดเขตพื้นที่และมาตรการคุ้มครองสิ่งแวดล้อมในบริเวณพื้นที่จังหวัดภูเก็ตและจังหวัดกระบี่ควบคุมขนาดของป้าย ไม่ให้มีการติดตั้งป้ายบดบังทัศนียภาพและคำนึงถึงความปลอดภัยในการติดตั้งป้ายแล้ว

แต่การห้ามติดตั้งคงจะเป็นมาตรการที่โหดร้ายสำหรับผู้ประกอบการจนเกินไป อีกทั้งเป็นการลิดรอนสิทธิเสรีภาพในการโฆษณาอาจขัดต่อรัฐธรรมนูญได้ ขอเสนอ

มาตรการทางภาษีที่อาจจำกัดขนาดป้ายให้เล็กลงโดยการแก้ไขบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐ ให้มีอัตราเพิ่มขึ้นสำหรับป้ายที่มีขนาดใหญ่กว่าที่กำหนดอัตราในปัจจุบันแบ่งออกเป็นสามอัตราคือ ป้ายที่มีอักษรไทยล้วน อัตราหนึ่ง ป้ายที่มีอักษรไทยปนกับอักษรต่างประเทศอัตราหนึ่ง และป้ายที่ไม่มีอักษรไทยหรือมีอักษรไทยบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ได้หรือต่ำกว่าอักษรต่างประเทศอีกอัตราหนึ่ง ตัวอย่างเช่น หากจะกำหนดให้ป้ายโฆษณาริมถนนควรมีขนาดพื้นที่ไม่เกิน ๑๕๐ ตารางเมตร ป้ายที่มีพื้นที่เกินกว่านี้ควรกำหนดอัตราภาษีป้ายเป็นสองเท่าของอัตราปกติ ถือเป็น การชักชวนให้โฆษณาด้วยป้ายที่มีขนาดพอเหมาะพอดีมิเช่นนั้นจะไม่คุ้มกับภาษีที่ต้องเสีย ก็จะทำให้มีการโฆษณาด้วยป้ายขนาดยักษ์ลดน้อยลง

อีกทางเลือกหนึ่ง ส่งเสริมให้ใช้ป้ายโฆษณาขนาดเล็ก ริมถนน มิเพียงข้อเสียหรือเครื่องหมายของผู้ประกอบการกับลูกค้าที่ทางไปสถานที่แห่งนั้น เช่นเดียวกับป้ายบอกสถานที่ท่องเที่ยว หรือสถานที่สำคัญของทางหลวง จะลดจำนวนป้ายโฆษณาขนาดยักษ์ลงได้

ประการที่สอง ป้ายที่มีข้อความหรือภาพไม่เหมาะสม ข้อความที่ชักจูงผู้ขับขี่รถยนต์ยานพาหนะให้ติดตามอ่าน เช่น ป้ายตัววิ่ง ป้ายสามมิติ ป้ายทีวีจอยักษ์ ป้ายเหล่านี้เบียดเบียนสมาธิของผู้ขับขี่เป็นอย่างมาก ทำให้เกิดอันตรายและความไม่ปลอดภัยบนท้องถนน พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องเคร่งครัดตรวจตราและบังคับใช้กฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งตาม พ.ร.บ. รักษาความสะอาด พ.ศ. ๒๕๓๕ ดำเนินการกับป้ายที่มีข้อความหรือภาพที่สื่อไปในทางลามกอนาจาร จะต้องปลดหรือรื้อถอนทันที ป้ายตัววิ่ง ป้ายสามมิติ หรือป้ายทีวีจอยักษ์ควรมีการห้ามติดตั้งริมถนนหลวงที่รถวิ่งเร็ว นอกจากนี้หากมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายน่าจะให้มีการขออนุญาตติดตั้งป้ายโดยมีการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการก่อนว่าข้อความหรือภาพในป้ายนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่เพียงใด เช่นเดียวกับการขออนุญาตติดตั้งป้ายบนยานพาหนะ ตามประกาศกรมการขนส่งทางบก เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการให้ความเห็นชอบตัวอักษร ภาพหรือเครื่องหมายเพื่อการโฆษณาที่ตัวอักษร

ก็จะทำให้ป้ายที่ได้รับอนุญาตนั้นมีความเหมาะสม และไม่ก่อให้เกิดอันตรายแก่ผู้ขับขี่ นอกจากนี้การขออนุญาตติดตั้งป้ายดังได้กล่าวข้างต้นนอกจากจะมีประโยชน์ต่อการควบคุมความเหมาะสมของป้ายแล้ว ยังทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ต้องเสียเวลาออกไปตรวจตราดูป้ายที่ยังไม่เสียภาษี กล่าวคือเจ้าหน้าที่จะมีข้อมูลการติดตั้งหลังจากอนุญาตให้ติดตั้งไปแล้ว จะทำให้ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการเก็บภาษีป้ายลดน้อยลง เก็บภาษีได้ตรงตามความเป็นจริงมากขึ้น และเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีด้วยความสมัครใจอีกด้วย

ในด้านความมั่นคงแข็งแรงของโครงสร้างป้ายไม่ให้มีป้ายที่ไม่มั่นคงแข็งแรงที่อาจล้มเมื่อถูกพายุพัดแรงๆ เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมอาคารคงต้องเคร่งครัดในการอนุญาตให้ก่อสร้างที่ติดตั้งป้ายโดยคำนึงถึงแรงพายุที่นอกเหนือความคาดหมายด้วย ทั้งคงต้องเข้มงวดกับผู้ที่ฝ่าฝืนกฎหมาย เช่นก่อสร้างโครงสร้างป้ายโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือก่อสร้างไม่เป็นไปตามที่ขออนุญาตไว้ ก็จะลดความเสียหายของชีวิตทรัพย์สินที่เกิดจากป้ายที่ถูกพายุพัดล้ม

ประการสุดท้าย การโฆษณาที่เกี่ยวกับสินค้าอันตรายต่อสุขภาพ เช่น เครื่องดื่มมีแอลกอฮอล์ หรือบุหรี่ ทั้งๆ ที่การโฆษณาทางโทรทัศน์มีการจำกัดเวลา แต่การโฆษณาด้วยป้ายริมถนน หรือที่ตัวอาคารกลับทำได้ตลอดยี่สิบสี่ชั่วโมง จะเป็นภัยที่ร้ายแรงกว่าโฆษณาทางโทรทัศน์เสียอีก สิ่งเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นวาระแห่งชาติที่ผู้รับผิดชอบบ้านเมืองต้องกำหนดนโยบายที่ชัดเจนเพื่อเด็กและเยาวชนซึ่งเป็นอนาคตที่ดีของชาติบ้านเมืองมิให้เสียสิ่งที่ไม่เหมาะสมเหล่านี้

ได้ทราบว่าคุณรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ ๒๗ กรกฎาคม ๒๕๔๗ มีมติเห็นชอบการดำเนินการโครงการปรับปรุง

ทัศนียภาพบริเวณแนวเส้นทางจราจร และมีความเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับการติดตั้งป้าย โดยเฉพาะป้ายโฆษณาขนาดใหญ่ อาจมีปัญหาเรื่องความมั่นคงปลอดภัย ประธานกรรมการสิ่งแวดล้อมแห่งชาติจึงมีคำสั่งแต่งตั้งอนุกรรมการจัดการสิ่งแวดล้อมด้านมลพิษ เมื่อวันที่ ๒๐ มิถุนายน ๒๕๔๔ เพื่อพิจารณาหามาตรการควบคุมการติดตั้งสิ่งก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการโฆษณาและประชาสัมพันธ์ โดยมีสำนักกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมเป็นเจ้าภาพ ทำให้ได้ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายเกี่ยวกับป้ายสามประการคือการจัดระเบียบป้าย การกำกับดูแลและพัฒนาศักยภาพของหน่วยงานและเจ้าหน้าที่ และการบริหารจัดการ

ได้อ่านข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในการจัดระเบียบป้ายของคุณอนุกรรมการจัดการสิ่งแวดล้อมด้านมลพิษแล้วรู้สึกดีใจที่คุณรัฐมนตรีเห็นความสำคัญของอันตรายจากป้าย จึงได้มีการระดมสมองจากหน่วยงานต่างๆ จนได้ข้อเสนอแนะข้างต้น

มาตรการต่างๆ ที่นำเสนอมาเป็นมาตรการที่ต้องการความร่วมมือของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง ประชาชนในท้องถิ่น และผู้บริหารภาครัฐช่วยกันผลักดันจัดระเบียบป้ายให้ไม่เป็นมลพิษทางสายตา ไม่เป็นอันตรายต่อชีวิตและทรัพย์สินตลอดจนให้เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม การจัดการต้องให้เป็นรูปธรรม มีการจัดการปัญหาอย่างบูรณาการ ได้แต่หวังว่าตั้งแต่นี้ต่อไปเมืองไทยจะน่าอยู่ น่าท่องเที่ยว ผู้คนมีสุขภาพจิตที่ดี มีสภาพร่างกายที่สมบูรณ์แข็งแรง ดินอันดีบ่มเมืองน่าอยู่ของโลก ทำอย่างไรจึงจะเกิดความสุขระหว่างความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อมที่สวยงามมีคุณค่ากับความต้องการโฆษณาของผู้ประกอบการ ตรงจุดความสมดุลนี้แหละคือสิ่งคมที่น่าอยู่

# การตีความกฎหมาย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

นายสุวัฒน์ ไวยวัฒนีย์\*

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นเริ่มใช้ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๗๕ มาจนปัจจุบันเป็นระยะเวลาจนถึง ๗๔ ปีแล้ว การที่กฎหมายซึ่งร่างมานานถึง ๗๔ ปี แล้วยังใช้อยู่จนถึงปัจจุบันนั้นก่อให้เกิดปัญหาการตีความและการบังคับใช้กฎหมาย ทั้งนี้ก็เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างในอดีตและในปัจจุบันนั้นแตกต่างออกไปมาก ซึ่งทำให้มีความสับสนในการที่จะพิจารณาว่าสิ่งใดที่จะเป็นโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ตามความหมายที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯ นอกจากนี้ยังมีประเด็นว่า โรงเรือนที่ติดตั้งเครื่องจักรตามมาตรา ๑๓ ซึ่งมีผลทำให้โรงเรือนดังกล่าวได้รับการลดค่ารายปี ๑ ใน ๓ นั้น ก็มีปัญหาการตีความว่าจะมีความหมายเพียงใด

ผู้เขียนจึงเสนอความคิดเห็นเกี่ยวกับการตีความพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯ เพื่อที่เป็นแนวทางให้นักกฎหมายได้นำไปศึกษาว่าเหมาะสมเพียงใดหรือไม่ การพิจารณาในประเด็นนี้ต้องมีการตีความว่ากฎหมายประสงค์ที่จะบังคับเพียงใดหรือมีเจตนารมณ์อย่างไร การตีความที่นักกฎหมายนำมาใช้ในการตีความกฎหมายนั้นมีหลายหลักการด้วยกัน

แต่ที่จะนำมากล่าวในที่นี้จะมีทั้งหมด ๓ หลักการด้วยกัน กล่าวคือ

๑. การตีความตามเจตนารมณ์ การตีความตามเจตนารมณ์นั้นเป็นการที่ผู้ที่จะตีความต้องค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของผู้บัญญัติกฎหมาย โดยต้องค้นจากเอกสารที่ใช้ประกอบการร่างกฎหมาย การอภิปรายในสภา คำชี้แจงหรือหมายเหตุของผู้ที่ร่างกฎหมายแล้วนำมาประมวลประกอบกันเพื่อค้นหาเจตนารมณ์ว่าผู้ร่างกฎหมายมีเจตนาอย่างไร การตีความตามเจตนารมณ์เป็นการใช้กฎหมายไปตามแนวทางที่ผู้ร่างกฎหมายได้วางไว้ การพัฒนากฎหมายให้ทันสมัยจึงทำได้ยากเนื่องจากเหตุการณ์ขณะที่ออกกฎหมายกับเหตุการณ์ในปัจจุบันนั้นแตกต่างกันมาก การตีความตามเจตนารมณ์จึงเป็นข้อจำกัดของกฎหมายที่มีการใช้มาเป็นระยะเวลาอันแล้วเนื่องจากไม่สามารถใช้บังคับกับเหตุการณ์หรือกรณีที่เกิดขึ้นใหม่ในปัจจุบันได้ทั้งหมด

๒. การตีความตามตัวอักษร การตีความโดยวิธีนี้เป็น การตีความที่คำนึงถึงถ้อยคำและความหมายของถ้อยคำ เป็นสำคัญในการที่จะพิจารณาว่ากฎหมายที่ใช้บังคับอยู่นั้น

\* ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลภาษีอากรกลาง

ใช้บังคับถึงกรณีใดบ้าง นักกฎหมายส่วนมากจะใช้พจนานุกรมเป็นหลักสำคัญในการพิจารณาหาความหมายของถ้อยคำนั้น เหตุที่ใช้พจนานุกรมในการหาความหมายก็เนื่องจากการร่างกฎหมายนั้นต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่าถ้อยคำในกฎหมายนั้นเป็นถ้อยคำที่มีความหมายตามธรรมดาทั่วไป เพราะหากถ้อยคำนั้นมีความหมายพิเศษ กฎหมายนั้นก็จะมีบัญญัติความหมายของถ้อยคำนั้นไว้เป็นการเฉพาะ

### ๓. การตีความให้กฎหมายสามารถใช้บังคับได้

การตีความโดยวิธีนี้ผู้ตีความจะไม่ตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นใหญ่ แต่จะตีความโดยอาศัยเจตนารมณ์ในความหมายที่ค่อนข้างกว้างเพื่อให้สามารถนำมาใช้กับปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันให้ได้ การค้นหาเจตนารมณ์แบบกว้างก็คือการค้นหาเจตนารมณ์ทั้งกฎหมายนั้นและนำมาเป็นพื้นฐานในการตีความรายมาตราต่อไป การตีความโดยวิธีนี้ส่วนมากจะพบเห็นได้จากคำพิพากษาของศาลฎีกา การตีความโดยวิธีนี้จะมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอแต่จะไม่บ่อยนัก การเปลี่ยนแปลงนั้นจะตรวจสอบได้จากคำพิพากษาของศาลฎีกาฉบับใหม่ๆ ซึ่งแก้ไขหลักกฎหมายที่ได้เคยวางไว้ในคำพิพากษาฉบับเดิม

สำหรับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น การตีความจะนำหลักกฎหมายใดมาใช้จึงจะเหมาะสมนั้น ผู้เขียนขอแยกเป็นประเด็นที่จะวิเคราะห์ดังนี้

**๑. ประเด็นพิจารณาว่ากรณีใดจะเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามความหมายที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖ (๑)** การพิจารณาว่าสิ่งปลูกสร้างใดเป็นโรงเรือนนั้นไม่ใช่เรื่องยากเนื่องจากโรงเรือนนั้นก็มีความหมายตามธรรมดาทั่วไปว่าหมายถึงบ้านที่อยู่อาศัยต่างๆ หรืออาจจะเป็นการก่อสร้างที่เป็นโกดังเก็บสินค้าก็ถือเป็นโรงเรือน แต่การพิจารณาว่าสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖ (๑) นั้นจะหมายถึงกรณีใดบ้างนั้นค่อนข้างยาก เนื่องจากสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในปัจจุบันมีหลายประเภทที่น่าสงสัยว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

หรือไม่ เช่น เต้นท์ขายรถยนต์มือสอง ชุมขายสินค้าที่สามารถขนย้ายเคลื่อนที่ได้ อาคารสำนักงานที่ใช้ตู้คอนเทนเนอร์มาสร้างหรือร้านอาหารที่ใช้เครื่องบินหรือตู้รถไฟมาดัดแปลงเป็นร้านอาหาร และปัจจุบันก็มีปัญหาว่าตู้โทรศัพท์สาธารณะเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ สำหรับความหมายของสิ่งปลูกสร้างนั้นจะมีความหมายเพียงใดนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ก็ไม่ได้มีคำจำกัดความไว้ชัดเจน ศาลฎีกาได้เคยวางหลักไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๙๗/๒๕๒๑ ว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นมีความหมายตามธรรมดาซึ่งเป็นไปตามหลักการตีความตามถ้อยคำหรือตามตัวอักษร ในความหมายที่ศาลฎีกาได้วางหลักไว้ที่น่าจะหมายถึงไม่ได้มีความหมายที่จะต้องตีความลึกซึ้งหรือซับซ้อนคงพิจารณาจากลักษณะของทรัพย์ที่พิพาทว่ามีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างหรือไม่

การตีความตามตัวอักษรนั้นโดยทั่วไปจะค้นหาความหมายตามธรรมดาจากพจนานุกรม ซึ่งตามพจนานุกรมได้ระบุให้ความหมายของสิ่งปลูกสร้างไว้ หมายถึงสิ่งที่มีการปลูกสร้างลงไปบนดินก็คือจะต้องมีการขุดหรือฝังลงไปบนดินบางส่วน แต่หากตีความว่าสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีการฝังหรือปลูกลงไปบนดินแล้วก็ทำให้การพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นสิ่งปลูกสร้างนั้นง่าย เนื่องจากดูที่วิธีการปลูกสร้าง ซึ่งหากพิจารณาเพียงวิธีการก่อสร้างก็จะทำให้สิ่งปลูกสร้างหลายอย่างที่ ไม่ได้มีการปลูกฝังหรือปลูกลงไปบนดินไม่ใช่สิ่งปลูกสร้าง และไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือน ดังนั้นการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นสิ่งปลูกสร้างตามความหมายของมาตรา ๖ (๑) ผู้เขียนเห็นว่าควรจะหาเจตนารมณ์ของการร่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ก่อนว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ นั้นมีเจตนาอย่างไร ซึ่งหากพิจารณาตามมาตรา ๕ แล้วจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัตินี้กล่าวได้ให้คำจำกัดความของถ้อยคำไว้คือ “ที่ดิน” ให้กินความถึง “ทางน้ำ บ่อน้ำ

ระน้ำ” และความหมายของ “โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ให้ความความถึง “แพ” ด้วย ซึ่งในขณะที่มีการร่างกฎหมายนั้น ผู้เขียนเข้าใจว่าผู้ร่างกฎหมายต้องการที่จะร่างกฎหมายฉบับนี้ เพื่อจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดที่มีอยู่ในขณะนั้น ทั้งนี้ก็เนื่องจากได้กำหนดความหมายของถ้อยคำว่า “โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” นั้นให้หมายถึง “แพ” ด้วยซึ่งในความหมายตามธรรมดาแล้ว “แพ” ไม่ได้ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากไม่ได้มีการปลูกหรือฝังลงไป在地上 แต่ขณะที่มีการร่างกฎหมายนั้นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ปรากฏอยู่ขณะนั้น เข้าใจว่าคงไม่มีสิ่งปลูกสร้างที่วางไว้บนพื้นดินและสามารถใช้ได้อย่างโรงเรียนหรือสำนักงานเกิดขึ้นเช่นในปัจจุบัน ผู้ร่างกฎหมายดังกล่าวจึงไม่ได้ให้คำจำกัดความของคำว่าสิ่งปลูกสร้างให้มากกว่านี้ ผู้เขียนจึงเข้าใจว่าเจตนารมณ์กว้างๆ ของกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินนั้นผู้ร่างมีเจตนารมณ์ที่จะจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งก่อสร้างใดๆ ก็ตามที่มีลักษณะการใช้งานในทำนองเดียวกับโรงเรียนทั้งหมดซึ่งในปัจจุบันได้มีเทคนิคการก่อสร้างใหม่ๆ ซึ่งไม่จำเป็นต้องขุดหรือฝังลงไป在地上 ก็สามารถทำให้สิ่งก่อสร้างดังกล่าวนั้นมีสภาพมั่นคงแข็งแรงสามารถใช้งานได้เป็นเวลานานหลายปี ผู้เขียนจึงเห็นว่าการตีความ คำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ในความหมายที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดินฯ ตามมาตรา ๖ (๑) นั้น น่าจะตีความให้หมายความถึงทรัพย์สินต่างๆ ที่สามารถนำมาวางบนพื้นดิน และผู้ที่นำมาวางสามารถใช้สิ่งก่อสร้างนั้นในการประกอบกิจการค้า หรือให้เช่า อย่างใดอย่างหนึ่งก็ได้ โดยมีเจตนาที่จะให้ทรัพย์สินหรือสิ่งก่อสร้างนั้นให้วางอยู่หรือดำรงอยู่ในบริเวณดังกล่าวตลอดปีภาษีนั้น ทรัพย์สินนั้นก็ต้องเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินแล้ว

ศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาเกี่ยวกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๙๙/๒๕๒๑ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าถังน้ำมันขนาดใหญ่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เนื่องจากถังน้ำมันดังกล่าวต้องดำเนินการก่อสร้างติดกับที่ดิน

ที่ปลูกสร้างและมีลักษณะเป็นการถาวร และมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๑๒๒/๒๕๓๓ ที่วินิจฉัยว่าเครื่องจักรผสมคอนกรีตติดตรงตาราวกับพื้นดินไม่ใช่โรงเรียนแต่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๓๒๕/๒๕๓๙ วินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องที่ดินที่ต่อเนื่องกับโรงเรียนกับสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้เพื่อกำหนดค่ารายปีโดยมีประเด็นว่าที่ดินว่างเปล่านั้นติดต่อกับสนามเทนนิส หรือ สนามน็อกบอร์ตหรือไม่ แต่ไม่มีประเด็นข้อพิพาทว่าสนามน็อกบอร์ตนั้นเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ เมื่อศาลฎีกาไม่ได้แก้ไข น่าจะมีความหมายเป็นนัยว่าสนามน็อกบอร์ต เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๓๙/๒๕๔๐ มีประเด็นพิพาทว่าลานจอดรถของโจทก์ควรมีค่ารายปีเท่าใด แต่ไม่ได้มีการวินิจฉัยว่าลานจอดรถเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ แต่เมื่อศาลฎีกากำหนดค่ารายปีลานจอดรถ น่าจะมีความหมายว่าศาลฎีกายอมรับว่าลานจอดรถเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นด้วย แต่หากลานจอดรถอยู่ติดกับอาคารอื่นก็ไม่ต้องวินิจฉัยว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่เพราะถือว่าเป็นที่ดินต่อเนื่องแล้ว คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๙๔๖/๒๕๔๓ เป็นการพิพาทเกี่ยวกับค่ารายปีของท่าอากาศยานเกาะสมุย แต่ก็ไม่มีประเด็นว่าท่าอากาศยานเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๕๖๕/๒๕๒๗ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าถังน้ำซึ่งเป็นถังน้ำมันขนาดบรรจุ ๕,๐๐๐ ลิตร สำหรับวางอยู่บนรถบรรทุก สืบลักษณะเคลื่อนที่ได้แต่ได้นำมาวางบนฐานคอนกรีตและไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้เนื่องจากจะต้องรื้อถอนไปว่าฐานคอนกรีตที่ตั้งถังน้ำเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

จากหลักที่ศาลฎีกาได้วางไว้ตามแนวคำพิพากษานั้น ศาลฎีกาได้นำหลักการตีความเพื่อให้อรรถาธิบายสามารถไขขังคับได้มาใช้ในการพิพากษามาโดยตลอดแต่ผู้เขียนก็ยังไม่แน่ใจว่าศาลฎีกาจะตีความว่า ตู้คอนเทนเนอร์ที่นำมาทำสำนักงานหรือร้านขายสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ หรือตู้โทรศัพท์สาธารณะเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เนื่องจากการวินิจฉัยว่ากรณีใดเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นบ้างตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่กล่าวถึง

ยังเป็นสิ่งปลูกสร้างตามธรรมชาติซึ่งมีลักษณะการก่อสร้างเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างหนึ่ง เพียงแต่ลักษณะของการปลูกสร้างนั้นแตกต่างกันไปตามสภาพการใช้งานเท่านั้น

## ๒. ประเด็นพิจารณาว่า โรงเรือนที่ติดตั้งเครื่องจักรตามมาตรา ๑๓ ซึ่งมีผลทำให้ได้ลดค่ารายปีลงหนึ่งในสาม สมควรตีความให้มีความหมายอย่างไร

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา ๑๓ บัญญัติว่า “ถ้าเจ้าของโรงเรือนใดติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ ในการประเมินค่าให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย”

ตามมาตรา ๑๓ แยกองค์ประกอบของมาตราดังกล่าวได้ดังนี้คือ

(๑) โรงเรือนติดตั้งเครื่องจักรที่เป็นส่วนควบ

(๒) โรงเรือนนั้นติดตั้งเครื่องจักรที่เป็นเครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้า หรือ

โรงเรือนนั้นติดตั้งเครื่องจักรเพื่อใช้ในการประกอบอุตสาหกรรมบางอย่าง

มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจคือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๓๕/๒๕๓๙ เป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องโรงเรือนจำนวน ๗ รายการ โรงเรือนที่ ๑ เป็นอาคารรับปูนซีเมนต์ผงจากรถไฟมีเครื่องจักรมอเตอร์กำลัง ๕๐ แรงม้าใช้ลากตู้รถไฟเข้าเทียบและมีเครื่องจักรกำลัง ๕๐ แรงม้าใช้ดูดปูนซีเมนต์จากตู้รถไฟลงไปที่เก็บในถัง มีกระพ้อเป็นเครื่องจักรตักปูนซีเมนต์ขึ้นไปยังชั้นที่ ๕ รายการที่ ๒ เป็นโรงห่อปูนซีเมนต์ผงชั้นล่างมีเครื่องจักรเป่าลมตีลมมอเตอร์กำลัง ๑๐ แรงม้า ชั้น ๒ มีเครื่องจักร ๒๐ แรงม้าใช้ห่อปูนซีเมนต์บรรจุถุง รายการที่ ๓ เป็นอาคารเก็บเครื่องจักรกำลัง ๑๕ แรงม้า ๓ ตัวมีสายพานใช้ลำเลียงปูนซีเมนต์ลงไปบรรทุก

รถยนต์ รายการที่ ๔ มีเครื่องจักรกำลัง ๕๐ แรงม้าใช้รับปูนซีเมนต์ไปเก็บในไซโล โรงเรือนที่ ๕ มีเครื่องจักรควบคุมมาตรฐานน้ำหนักโดยรับมาตรฐานได้ ๕๐ ตัน ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าตามบทบัญญัติมาตรา ๑๓ ดังกล่าวหมายความว่า ถ้าโรงเรือนใดติดตั้งเครื่องจักรกลไกเป็นส่วนควบที่สำคัญเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมก็จะได้ลดหย่อนค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามโดยเครื่องจักรกลที่นำมาติดตั้งนั้นหาจำเป็นต้องเป็นเครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าด้วยไม่ ฉะนั้นโรงเรือนพิพาทตามรายการที่ ๑ ถึง ๕ ถึงแม้จะไม่ได้ติดตั้งเครื่องจักรประเภทเครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าดังที่จำเลยฎีกา แต่ก็ เป็นโรงเรือนที่ติดตั้งเครื่องจักรกลไกอันเป็นส่วนควบที่สำคัญเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบรรจุปูนซีเมนต์อันเป็นการดำเนินการอุตสาหกรรมที่ต่อเนื่องจากการผลิตปูนซีเมนต์ของโจทก์ จึงได้รับการลดหย่อนค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสาม

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๓๖/๒๕๔๙ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๕๙๒/๒๕๒๙ โดยทั้งสามคำพิพากษาศาลฎีกาวางหลักเกี่ยวกับเครื่องจักรว่าแม้โรงเรือนจะไม่ติดตั้งเครื่องจักรประเภทเครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าแต่ก็เป็นโรงเรือนที่ติดตั้งเครื่องจักรกลไกอันเป็นส่วนควบที่สำคัญที่ใช้ในการดำเนินอุตสาหกรรมแล้ว ดังนั้นเครื่องจักรตามมาตรา ๑๓ จึงไม่จำเป็นต้องเป็นเครื่องจักรที่กระทำหรือผลิตสินค้า

คำพิพากษาดังกล่าวเป็นการตีความโดยไม่ได้แปลความหมายของคำว่า “ส่วนควบ” ตามความหมายของคำว่า “ส่วนควบ” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๔๔ ซึ่งบัญญัติว่า “ส่วนควบของทรัพย์สิน หมายความว่า ส่วนซึ่งโดยสภาพแห่งทรัพย์สินหรือโดยจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นเป็นสาระสำคัญในความเป็นอยู่ของทรัพย์สินนั้นและไม่อาจแยกจากกันได้ นอกจากทำลาย ทำให้บุบสลาย หรือทำให้ทรัพย์สินนั้นเปลี่ยนแปลงรูปทรงหรือสภาพไป” เมื่อพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกา ดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่าเครื่องจักรไม่ใช่ส่วนควบของโรงเรือนตามความหมายที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมาย

แพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๔๔ ผู้เขียนเข้าใจว่า การตีความดังกล่าวศาลฎีกาได้นำหลักการตีความ “ตามเจตนารมณ์” ซึ่งกฎหมายต้องการสนับสนุนเจ้าของโรงเรือนให้นำโรงเรือนมาใช้ในการประกอบการอุตสาหกรรม และ “ตามหลักที่ต้องการให้กฎหมายสามารถใช้อย่างบังคับได้” มาประกอบกัน ทั้งนี้เนื่องจาก เครื่องจักรในปัจจุบันนั้น ส่วนมากจะไม่ใช้ส่วนของโรงเรือน เนื่องจากสามารถถอดถอนไปได้โดยง่าย และไม่ทำให้โรงเรือนเสียรูปทรงแต่อย่างใด เป็นการค้นหาเจตนารมณ์แบบกว้างแล้วนำมาปรับกับข้อเท็จจริง ซึ่งก็เหมาะสมแก่สถานการณ์และสภาพของโรงงานในปัจจุบัน หลังจากนั้นก็มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๖๒๐/๒๕๓๖ ตัดสินว่าแม้เครื่องจักรจะมีไว้เพื่อซ่อมเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ก็เป็นเครื่องจักรที่ติดตั้งไว้ในโรงเรือนยากที่จะขนย้ายต้องถอดออกเป็นชิ้นจึงจะขนย้ายได้ เป็นการติดตั้งไว้ในลักษณะถาวรมีลักษณะเป็นส่วนควบที่สำคัญของโรงเรือนจึงเป็นเครื่องจักรที่มีไว้เพื่อดำเนินการอุตสาหกรรม จึงมีสิทธิได้ลดค่ารายปีลงหนึ่งในสาม คำพิพากษาศาลฎีกาเรื่องนี้ ก็ตัดสินตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ฉบับเดิม

ปัญหาที่เกิดจากการตีความดังกล่าวมาส่งผลต่อเจ้าของโรงเรือนที่ใช้โรงเรือนประกอบการอุตสาหกรรม โดยมีเครื่องจักรก็เมื่อมี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๖๒๑/๒๕๓๖ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๖๓๕/๒๕๓๖ ซึ่งวินิจฉัยในทำนองเดียวกันว่า ตามมาตรา ๑๓ ในการลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามตามมาตรานี้จะต้องลดจากค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบดังกล่าวด้วยกล่าวคือจะต้องเป็นค่ารายปีของทรัพย์สินและของส่วนควบรวมกันมิใช่เฉพาะค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

สำหรับสาเหตุที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า จะต้องนำค่ารายปีของเครื่องจักรกลที่เป็นส่วนควบนำมารวมกับค่ารายปีของโรงเรือนก่อนจึงจะลดหนึ่งในสามนั้นก็เนื่องมาจากบทบัญญัติในมาตรา ๑๓ ตอนท้ายซึ่งบัญญัติว่า “ท่านให้ลดค่ารายปี

ลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย” ข้อความตอนท้ายของมาตรา ๑๓ ทำให้ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าในการคิดค่ารายปีต้องคิดค่ารายปีจากของโรงเรือนรวมเข้ากับค่ารายปีของเครื่องจักร แต่หากพิจารณาตามพระราชบัญญัติตามภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตรา ๖ และมาตรา ๘ แล้วจะเห็นได้ว่าทั้งสองมาตรากำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนไว้สองประเภทเท่านั้นก็คือ (๑) โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และ (๒) ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น บทบัญญัติของภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีมาตราใดเลยที่บัญญัติว่าให้นำค่ารายปีของเครื่องจักรมาเสียภาษีโรงเรือน ดังนั้นเครื่องจักรจึงไม่ใช่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

หากพิจารณาเปรียบเทียบกับโรงเรือนซึ่งเจ้าของใช้ประกอบการกิจการเองและมีเครื่องจักรในการผลิตสินค้า กับโรงเรือนที่ผู้ประกอบการผลิตสินค้าไปเช่าจากบุคคลอื่นมา และนำเครื่องจักรเข้ามาติดตั้งเพื่อผลิตสินค้า จะเห็นได้ว่าทั้งสองกรณีดังกล่าวการเสียภาษีโรงเรือนจะไม่ตรงกันทั้งนี้ก็เนื่องจากหากเจ้าของโรงเรือนนำเครื่องจักรมาติดตั้งจะต้องนำค่ารายปีของเครื่องจักรไปรวมกับโรงเรือนก่อนจึงจะไปคำนวณภาษีได้ ซึ่งแตกต่างจากโรงเรือนที่ผู้ให้เช่าให้ผู้ประกอบการทำเป็นโรงงานเนื่องจากผู้ให้เช่าจะเสียภาษีจากค่าเช่าของโรงเรือนที่ได้รับเท่านั้น

นอกจากนี้หลักการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องการหา ค่ารายปีของเครื่องจักรนั้นก็ไม่มีวิธีการที่กำหนดไว้ชัดเจนว่า จะต้องคิดค่าเครื่องจักรอย่างไรถึงจะกำหนดค่ารายปีได้เนื่องจากเครื่องจักรแต่ละเครื่องนั้นอาจจะมีขนาดใหญ่และขนาดเล็กแตกต่างกันและมูลค่าของเครื่องจักรนั้นก็ไม่ได้ขึ้นอยู่กับขนาดของเครื่องจักรแต่อย่างใด เครื่องจักรบางเครื่องจักรมีขนาดใหญ่แต่มีมูลค่าถูกกว่าเครื่องจักรซึ่งมีขนาดเล็ก แต่มีระบบที่ซับซ้อนหรือมีเทคโนโลยีที่ทันสมัย ซึ่งทำให้มีราคาสูงกว่าเครื่องจักรที่มีขนาดใหญ่ การกำหนดค่ารายปีของเครื่องจักร จึงไม่มีรูปแบบ

ที่สามารถกำหนดได้ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ซึ่งแตกต่างจากการคิดค่ารายปีของโรงเรือน การคิดค่ารายปีของโรงเรือนนั้นจะกำหนดจากขนาดของโรงเรือนเป็นหลัก หากในบริเวณเดียวกัน โรงเรือนที่มีขนาดใหญ่กว่าต้องเสียภาษีโรงเรือนมากกว่าโรงเรือนที่มีขนาดเล็กกว่า แต่สำหรับเครื่องจักรนั้นหากกำหนดค่ารายปีโดยอาศัยราคามาเป็นฐานในการหาค่ารายปีแล้ว เครื่องจักรที่มีขนาดเล็กอาจมีค่ารายปีมากกว่าเครื่องจักรขนาดใหญ่ก็ได้

เคยมีคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งวินิจฉัยข้อพิพาทในเรื่องค่ารายปีของโรงงานและเครื่องจักรว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินนำราคาของโรงงานและเครื่องจักรมาคำนวณหาค่ารายปีโดยคิดตามอัตราดอกเบี้ยที่ผู้ลงทุนควรได้รับหากนำเงินลงทุนไปฝากธนาคาร โดยดอกเบี้ยถือเป็นผลตอบแทนขั้นต่ำที่สามารถนำมากำหนดเป็นค่ารายปีได้ ซึ่งผู้เขียนก็ยังไม่เห็นด้วยกับการหาค่ารายปีของโรงเรือนและเครื่องจักรโดยวิธีนี้ แต่ก็ไม่มีวิธีอื่นที่จะหาค่ารายปีให้เป็นธรรมและเหมาะสมกว่าวิธีนี้นอกจากนี้คู่ความก็ไม่ได้นำสืบให้เห็นว่ามีวิธีอื่นที่ดีกว่าวิธีนี้

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าการตีความคำว่า “ส่วนควบ” ในลักษณะที่ขยายเพื่อให้กฎหมายสามารถใช้บังคับได้ แต่ไม่ตรงกับเจตนารมณ์หรืออาจจะขัดแย้งกับเจตนารมณ์ ซึ่งกฎหมายมีเจตนารมณ์ที่ต้องการสนับสนุนให้ เจ้าของโรงเรือนนำโรงเรือนมาใช้ในการประกอบกิจการโดยใช้เครื่องจักรมากขึ้น และการตีความทำให้เจ้าของโรงเรือนได้รับผลร้ายซึ่งไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย จึงควรพิจารณาทบทวนการตีความของมาตรา ๑๓ ใหม่ ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อคำว่า “ส่วนควบ” ได้มีการบัญญัติความหมายพิเศษไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ซึ่งเป็นกฎหมายที่เป็นหลักของกฎหมายอื่นในการพิจารณา หรือการปฏิบัติตามกฎหมายอื่นมาโดยตลอด เมื่อคำว่า “ส่วนควบ” มีความหมายเฉพาะอยู่แล้ว จึงไม่ควรตีความขยายไปถึงเครื่องจักรที่ไม่ใช่ส่วนควบ โดยควรตีความโดยเคร่งครัด ดังนั้นหากเครื่องจักรที่ไม่ใช่ ส่วนควบ ก็ไม่ควรนำค่ารายปีของเครื่องจักรมารวมด้วย แต่อย่างไรก็ตามเมื่อยังไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับเดิม ก็ต้องถือตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวปฏิบัติไปก่อน

# การดำเนินคดีอาญาภาษีอากร

โดย นายอดิศักดิ์ ศรีธนะรัตน์ \*

ศาลภาษีอากรกลางเปิดดำเนินการอย่างเป็นทางการ เมื่อวันที่ ๗ สิงหาคม ๒๕๒๙ จนถึงขณะนี้ (พ.ศ. ๒๕๔๙) ครบรอบปีที่ ๒๐ แล้ว ทั้งนี้ได้จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจ พิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีแพ่งดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๗ โดยมีได้ให้อำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกี่ยวกับ ภาษีอากรแต่อย่างใด แนวคิดในการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นมา เป็นศาลชำนาญพิเศษ ก็สืบเนื่องมาจากคดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีอากร มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งทั่ว ๆ ไป ต้องการความรวดเร็ว ในการพิจารณาพิพากษา บทกฎหมายที่เกี่ยวข้องมีความยุ่งยาก จำเป็นต้องได้รับการพิจารณาพิพากษาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรโดยเฉพาะ เพื่อให้ เกิดความเป็นธรรมแก่คู่ความซึ่งได้แก่หน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ จัดเก็บภาษีอากรกับภาคเอกชน สำหรับคดีอาญาเกี่ยวกับ ภาษีอากรนั้น ตลอดเวลา ๒๐ ปี ที่ผ่านมา ไม่ถือเป็นคดีภาษีอากร แต่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณา

พิพากษาคดีธรรมดาทั่ว ๆ ไป ได้แก่ ศาลแขวง ศาลจังหวัด ศาลอาญา แล้วแต่กรณี สำหรับเหตุผลและความจำเป็นที่ จะต้องแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ก็สืบเนื่องมาจากศาลภาษีอากร มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีอากร เท่านั้น ทำให้คดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งต้องพิจารณา พิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมาย ภาษีอากรไปอยู่ในอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ธรรมดา จึงมีความจำเป็นต้องแก้ไขพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว โดยให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกี่ยวกับ ภาษีอากรได้ด้วย ครั้นเมื่อวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๔๕ สำนักงาน ศาลยุติธรรมได้เสนอร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่...) พ.ศ. .... ต่อคณะรัฐมนตรี คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการได้ส่งเรื่องไปให้สำนักงาน กฤษฎีกากลับกรอง แล้วเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร เมื่อวันที่ ๑๒ ตุลาคม ๒๕๔๗ สภาผู้แทนราษฎรเห็นชอบในหลักการ ในวาระแรกและมีการตั้งกรรมากรรมวิสามัญขึ้นเพื่อพิจารณา

\* ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลภาษีอากรกลาง

มีการประชุมกันหลายครั้ง ในที่สุดสภาผู้แทนราษฎรก็ผ่านร่างพระราชบัญญัติวาระ ๒ และ ๓ เมื่อวันที่ ๕ ตุลาคม ๒๕๔๘ จากนั้นได้เสนอร่างไปให้วุฒิสภาพิจารณา วุฒิสภาพิจารณาผ่านวาระ ๒ และ ๓ เมื่อวันที่ ๒๙ พฤศจิกายน ๒๕๔๘ โดยมีการแก้ไขร่างเล็กน้อย จึงได้ส่งร่างกลับมาให้สภาผู้แทนราษฎรพิจารณาให้ความเห็นชอบอีกครั้ง ระหว่างนี้ได้เกิดวิกฤตการณ์ทางการเมืองจนเป็นเหตุให้มีการยุบสภาผู้แทนราษฎร อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเชื่อว่าเมื่อมีการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรและมีรัฐบาลใหม่เกิดขึ้นแล้ว ก็คงจะมีการเสนอร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวเข้าสู่การพิจารณาอีกครั้ง หากจะมีการแก้ก็คงแก้เพียงบางมาตราเท่านั้น หลักการส่วนใหญ่จะคงตามร่างนี้

ในส่วนของศาลภาษีอากรกลางได้มีการเตรียมความพร้อม โดยมีคำสั่งที่ ๖/๒๕๔๗ ลงวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๔๗ เรื่อง แต่งตั้งคณะทำงานเตรียมการเพื่อรองรับคดีอาญาและคำสั่งที่ ๓๒/๒๕๔๗ ลงวันที่ ๒๘ กรกฎาคม ๒๕๔๗ เรื่อง แต่งตั้งคณะทำงานย่อยเตรียมการในด้านต่าง ๆ เพื่อรองรับคดีอาญา ได้มีการประชุมร่วมกับผู้แทนหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลายครั้ง และเมื่อวันที่ ๗ ธันวาคม ๒๕๔๘ ผู้แทนจากศาลฎีกา นำโดย ท่านวัส ดิงสมิตร ซึ่งเป็นกรรมาธิการสภาผู้แทนราษฎรแก้ไขร่างพระราชบัญญัตินี้ ได้มาประชุมร่วมกับคณะผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเพื่อชี้แจง ตอบข้อซักถามต่าง ๆ และกำหนดแนวทางการดำเนินงาน จากนั้นศาลภาษีอากรกลางได้จัดตั้งโครงการนิเทศงานศาลภาษีอากรกลางไปยังศาลจังหวัดต่าง ๆ เพื่อเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจในเนื้อหาของร่างพระราชบัญญัติที่อยู่ระหว่างพิจารณานี้ และเตรียมความพร้อม เนื่องจากคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกิดขึ้นในพื้นที่จังหวัดต่าง ๆ ทั่วประเทศสามารถฟ้องยังศาลจังหวัดแห่งท้องที่เกิดเหตุได้ และศาลนั้น ๆ มีอำนาจกระทำการแทนศาลภาษีอากรได้ตามที่บัญญัติไว้ในบทเฉพาะกาล

สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่.....) พ.ศ. .... ซึ่งอยู่ระหว่างพิจารณาของสภานิติบัญญัติ จะขอกล่าวไว้บางประการดังนี้

๑. ให้ประธานศาลฎีการักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ เดิมรัฐมนตรีนับว่าการกระทรวงยุติธรรมรักษาการ (มาตรา ๔)
๒. ให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรด้วย ตามตรา ๗(๕) จึงสรุปได้ว่า คดีอาญา หมายความว่า คดีแพ่งและคดีอาญาที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร
๓. กรณีกรรมเดียวเป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบทและบทใดบทหนึ่งอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ให้ศาลภาษีอากรรับพิจารณาพิพากษาความผิดบทอื่นไว้ด้วยเป็นบทบัญญัติเพิ่มเติมใหม่ให้สอดคล้องกับกรณีของศาลทรัพย์สินทางปัญญาและศาลล้มละลาย ตามตรา ๙(๑)
๔. กรณีเป็นความผิดหลายกรรมต่างกันในความผิดที่เกี่ยวข้องกัน หรือความผิดหลายกระทง ศาลภาษีอากรจะรับพิจารณาทุกกระทงก็ได้ หรือรับพิจารณาเฉพาะกระทงที่อยู่ในอำนาจ ส่วนกระทงที่ไม่อยู่ในอำนาจให้โจทก์แยกฟ้องเป็นคดีใหม่ยังศาลที่มีอำนาจก็ได้ ทั้งนี้ ให้คำนึงถึงความสะดวกและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมเป็นสำคัญ ตามตรา ๙(๒)
๕. การนัดสืบพยานจำเลยคดีอาญาครั้งแรก จำเลยมีสิทธิขอให้นัดสืบห่างจากวันสืบพยานโจทก์เสร็จได้ตามสมควร ตามตรา ๑๗(๑) เป็นข้อความที่มีการแก้ไขในชั้นกรรมาธิการสภาผู้แทนราษฎร ร่างเดิมบัญญัติให้ศาลภาษีอากรนั่งพิจารณาคดีติดต่อกันไปจนกว่าจะเสร็จการพิจารณา เว้นแต่มีเหตุจำเป็นอันมิอาจก้าวล่วงเสียได้ กรรมาธิการซึ่งเป็นทนายความทักท้วงว่าการที่ศาลนัดสืบพยานจำเลยติดต่อกันไปเลย โดยเฉพาะบางศาลจะนัดติดต่อกันอย่างเคร่งครัด ทำให้จำเลยไม่มีโอกาสเตรียมคดีและไม่เป็นธรรมแก่จำเลย

๖. กำหนดหลักเกณฑ์การสืบพยานล่วงหน้าก่อนฟ้องคดี  
ตามมาตรา ๑๙(๒) บัญญัติไว้ทำนองเดียวกับประมวลกฎหมาย  
วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๐๑ รวมทั้งพระราชบัญญัติ  
จัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาฯ และศาลล้มละลาย ก็บัญญัติไว้  
ทำนองเดียวกัน

๗. ข้อกำหนดคดีภาษีอากร อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษี  
อากรเป็นผู้ออกข้อกำหนดและต้องได้รับความเห็นชอบจาก  
ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกา มาตรา ๒๐ แตกต่างไปจากเดิม  
ที่กำหนดให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้อนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ

๘. มาตรา ๒๕ แก้ไขทุนทรัพย์หรือราคาทรัพย์สิน  
ที่พิพาทที่ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงจากเดิม  
ไม่เกินห้าหมื่นบาท เป็นไม่เกินสองแสนบาท เพื่อให้สอดคล้อง  
กับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๔๘  
วรรคแรก ซึ่งแก้ไขเรื่องทุนทรัพย์เมื่อปี ๒๕๓๔ และสอดคล้อง  
กับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาฯ พ.ศ. ๒๕๓๔

๙. มาตรา ๒๕/๑ วางหลักเกณฑ์ คดีภาษีอากรที่  
เกี่ยวกับคดีอาญา ที่มีอัตราโทษอย่างสูงตามที่กฎหมายกำหนดไว้  
ให้จำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำ  
ทั้งปรับ ห้ามมิให้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากร  
ในปัญหาข้อเท็จจริงเว้นแต่กรณีต่อไปนี้ให้จำเลยอุทธรณ์  
ในปัญหาข้อเท็จจริงได้

(๑) จำเลยต้องคำพิพากษาให้ลงโทษจำคุกหรือลงโทษ  
กักขังแทนโทษจำคุก

(๒) จำเลยต้องคำพิพากษาให้ลงโทษจำคุก แต่ศาล  
รอกการลงโทษไว้

(๓) ศาลพิพากษาว่าจำเลยมีความผิด แต่ศาล  
รอกการกำหนดโทษไว้

หลักเกณฑ์ดังกล่าวสอดคล้องกับประมวลกฎหมายวิธี  
พิจารณาความอาญา มาตรา ๑๙๓ ทวิ แต่แตกต่างกันตรงที่  
ไม่มี (๔) กรณีศาลลงโทษปรับ และ มีที่นำสังเกตอีกประการหนึ่ง

คืออุทธรณ์ไปยังศาลฎีกา (ตามมาตรา ๒๔) แต่ใช้หลักเกณฑ์  
คดีอัตราโทษทำนองเดียวกับชั้นศาลอุทธรณ์ในคดีอาญาทั่ว ๆ ไป

๑๐. การอุทธรณ์คดีส่วนแพ่ง ยกเลิกระบบรับรอง  
หรืออนุญาตให้อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงโดยศาลชั้นต้น  
แล้วใช้ระบบให้ศาลฎีกาเป็นผู้อนุญาตเสียเอง (มาตรา ๒๔/๑  
วรรคหนึ่ง) การยื่นคำขอและการพิจารณาคำขออนุญาตให้อุทธรณ์  
ในปัญหาข้อเท็จจริง ให้ทำตามหลักเกณฑ์ของที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกา  
(มาตรา ๒๔/๑ วรรคสาม) ในคดีที่  
ต้องห้ามอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง หากศาลฎีกาเห็นสมควร  
เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม จะรับพิจารณาคดีนั้นก็ได้  
(มาตรา ๒๔/๑ วรรคสี่) หลักเกณฑ์ดังกล่าวใช้บังคับ  
แก่คดีอาญาด้วย (มาตรา ๒๔/๒)

๑๑. การยกอุทธรณ์คดีส่วนแพ่ง แม้คดีจะไม่ต้อง  
ห้ามอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง แต่ศาลฎีกาเห็นว่าข้ออุทธรณ์  
ไม่สมควรได้รับการวินิจฉัยตามระเบียบของที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกา  
จะยกอุทธรณ์เสียก็ได้ (มาตรา ๒๔/๑ วรรคห้า) แต่ถ้าเป็นคดี  
ส่วนอาญา ศาลฎีกาไม่มีอำนาจยกอุทธรณ์ลักษณะดังกล่าว  
เพราะมาตรา ๒๔/๒ ไม่ได้ระบุให้นำ มาตรา ๒๔/๑ วรรคห้า  
มาใช้บังคับแก่คดีอาญาด้วย

๑๒. บทเฉพาะกาล มี ๒ ส่วน

ส่วนแรก ตามมาตรา ๓๔ ในระหว่างที่ศาลภาษีอากร  
จังหวัดยังมีได้เปิดดำเนินการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลาง  
มีอำนาจเกี่ยวกับคดีอากรในส่วนคดีอาญาในท้องที่นั้นด้วย  
โจทก์จะยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่ความผิดเกิดขึ้น  
อ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้น หรือจำเลยมีที่อยู่หรือถูกจับได้ หรือ  
ท้องที่ที่เจ้าพนักงานทำการสอบสวนจำเลยก็ได้ ให้ศาลจังหวัด  
แจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไป  
ทำการไต่สวนมูลฟ้อง นั่งพิจารณาพิพากษาคดี ณ ศาลจังหวัด  
แห่งท้องที่นั้น หรือกำหนดไต่สวนมูลฟ้อง นั่งพิจารณาและ  
พิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ตามที่เห็นสมควร

ให้ศาลจังหวัดแห่งท้องถิ่นนั้นๆ มีอำนาจออกหมายจับหมายค้น หมายขัง หรือหมายปล่อย รวมทั้งการผิดฟ้องด้วย (แต่ไม่รวมถึงหมายจำคุก)

ศาลภาษีอากรกลางอาจขอให้ศาลจังหวัดดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีได้

จากบทเฉพาะกาลดังกล่าว กฎหมายกำหนดแนวทางให้ศาลภาษีอากรเลือกปฏิบัติไว้ ๒ กรณี คือ กรณีแรกให้ศาลภาษีอากรกลางไปนั่งพิจารณา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องถิ่น และกรณีที่สอง คือ กำหนดให้คู่ความมาพิจารณาคดีกันที่ศาลภาษีอากรกลางจึงคาดหมายได้ว่าจะเกิดปัญหาทั้งสองกรณี กล่าวคือ ปัจจุบันมีศาลภาษีอากรกลางเปิดดำเนินการเพียงศาลเดียว กรอบอัตรากำลังผู้พิพากษามีจำนวนจำกัด จึงไม่สามารถออกไปนั่งพิจารณาคดีอาญาที่ศาลจังหวัดทั่วประเทศได้ และในทางกลับกัน จะให้นำคดีที่เกิดขึ้นในจังหวัดต่างๆ ทั่วประเทศมาพิจารณากันที่ศาลภาษีอากรกลาง ก็จะมีปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายในการเดินทางของคู่ความ และพยาน โดยเฉพาะจำเลยที่ถูกคุมขังอยู่จะทำอย่างไร (การพิจารณาคดีอาญาจะต้องกระทำต่อหน้าจำเลย) ปัญหาคดีที่มีอัตราโทษไม่หนัก ถ้าจำเลยให้การรับสารภาพและไม่จำเป็นต้องสืบพยานประกอบ จะทำอย่างไร ซึ่งปกติศาลแขวง หรือศาลจังหวัดจะมีคำพิพากษาในวันเดียวกัน ผู้เขียนคาดว่าคดีประเภทนี้จะมีเป็นจำนวนมาก ปีละหลายพันคดีจากศาลจังหวัดทั่วประเทศ ซึ่งตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไปคดีอาญาที่มีข้อหาใดข้อหาหนึ่งเกี่ยวกับภาษีอากรจะอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรทั้งหมด ส่วนศาลจังหวัดจะทำหน้าที่เสมือนไปรษณีย์ โดยรับคดีไว้แทนแล้วส่งไปให้ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาว่าจะดำเนินการอย่างไรต่อไป

ศาลภาษีอากรกลางได้ตระหนักถึงปัญหาดังกล่าว ได้มีการเสนอแนวทางแก้ปัญหาดังกล่าวโดยจะใช้ระบบการพิจารณาทางไกลผ่านจอภาพ (Video Conference) เข้ามาช่วยในการ

พิจารณาคดี แนวทางที่คาดหวังไว้ เมื่อศาลจังหวัดแห่งท้องถิ่นเกิดเหตุรับคำฟ้อง ก็ขอให้ช่วยสอบคำให้การจำเลยแทน แล้วส่งโทรสารมาให้ศาลภาษีอากรกลางจากนั้นศาลภาษีอากรกลางจะพิจารณาคดีผ่านระบบวิดีโอคอนเฟอเรนซ์ โดยคอนเนคหรือเชื่อมต่อสัญญาณไปยังศาลจังหวัดนั้น ๆ สอบคำให้การจำเลยอีกครั้ง ถ้าจำเลยยังคงให้การรับสารภาพ ก็จะทำคำพิพากษาอ่านให้จำเลยฟัง เสมือนอยู่ต่อหน้าเลย แล้วขอให้ศาลจังหวัดดำเนินการแทนต่อไป เช่น รับเงินค่าปรับ ออกหมายขัง หรือหมายจำคุกจนเสร็จสิ้นกระบวนการ

สำหรับคดีที่จะต้องสืบพยาน ก็คาดว่าจะสืบพยานโดยผ่านระบบวิดีโอคอนเฟอเรนซ์ เช่นเดียวกัน ปัญหาที่จะติดตามมา คือ เรื่องประสิทธิภาพของระบบที่ติดตั้งจำนวนคู่สายเชื่อมต่อสัญญาณ หรือบางศาลยังไม่ได้รับงบประมาณติดตั้งระบบเป็นต้น หากมีปัญหาลักษณะดังกล่าว ทางองค์คณะผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางอาจต้องเดินทางไปพิจารณาคดีที่ศาลจังหวัดนั้นๆ ก็ได้ หรืออาจให้นำคดีมาพิจารณาที่ศาลภาษีอากรกลาง ถ้าจำเลยมิได้ถูกคุมขังหรือได้ประกันตัว และคู่ความไม่ขัดข้องก็ได้

อย่างไรก็ตาม บทเฉพาะกาลดังกล่าวมิได้กล่าวถึงการพิจารณาคดีโดยผ่านระบบวิดีโอคอนเฟอเรนซ์ จึงเป็นหน้าที่ของอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางจะต้องออกข้อกำหนดคดีภาษีอากรมารองรับต่อไป โดยได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกา และประกาศราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้ (ตามมาตรา ๒๐)

จากความจำเป็นดังกล่าว อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางได้ดำเนินการและชี้แจงให้สำนักงานศาลยุติธรรมเพิ่มกรอบอัตรากำลังผู้พิพากษา และเจ้าหน้าที่ รวมทั้งวัสดุอุปกรณ์ต่างๆ โดยเฉพาะการพัฒนากระบวนสื่อสารอิเล็กทรอนิกส์เป็นผลให้สำนักงานศาลยุติธรรมมีคำสั่งที่ ๒๙๖/๒๕๔๙ แต่งตั้งคณะกรรมการบริหารโครงการพิจารณาคดีผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์

โดยมีอธิบดีผู้พิพากษาศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษทุกศาล เป็นกรรมการ อยู่ด้วย เพื่อดำเนินการพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เกี่ยวกับการสื่อสารทางไกลผ่านจอภาพ (Video Conference) ในที่สุดคณะกรรมการดังกล่าวมีมติเลือกใช้ระบบ ISDN ซึ่งใช้ สายสัญญาณความเร็วสูง สามารถคอนเนคหรือเชื่อมต่อสัญญาณ ระหว่างศาลได้ภายใน ๒๐ วินาที และสำนักงานศาลยุติธรรม ได้จัดสรรงบประมาณให้ดำเนินการติดตั้งที่ศาลภาษีอากรกลาง ศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษทุกศาล และศาลจังหวัดทั่วประเทศ โดยจะ ดำเนินการติดตั้งที่ศาลจังหวัดใหญ่ๆ ก่อน จำนวน ๑๒๐ ศาล ให้แล้วเสร็จภายในปี ๒๕๔๙ นี้ ส่วนศาลจังหวัดที่เหลือ จะได้รับการจัดสรรงบประมาณในปีต่อไป

บทเฉพาะกาลส่วนที่สอง อยู่ในมาตรา ๑๗ ของ ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ บัญญัติว่า บรรดาคดีภาษีอากร ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีอาญาที่ค้างพิจารณาอยู่ในศาลชั้นต้นหรือ ศาลอุทธรณ์ หรืออยู่ระหว่างอายุอุทธรณ์หรือฎีกาในวันที่ พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับให้ศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ ดำเนินคดีดังกล่าวต่อไป โดยถือว่าคดีนั้นมีไต่คดีภาษีอากร

ตามพระราชบัญญัตินี้

บทเฉพาะกาลนี้ได้กล่าวถึงคดีส่วนแบ่ง อาจมีปัญหา ว่าทนายอรรถฎีกาถือจำนวนเดิมหรือที่แก้ไขใหม่ ตามแนว คำพิพากษฎีกาให้ใช้กฎหมายในขณะที่ยื่นอุทธรณ์ฎีกาเป็นเกณฑ์ จากที่กล่าวมาทั้งหมด ผู้เขียนหวังว่าบทความนี้คงจะเป็น ประโยชน์ต่อผู้พิพากษาเจ้าหน้าที่ศาล คู่ความ หน่วยงานหรือ บุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะผู้พิพากษาศาลจังหวัดต่างๆ ที่จะต้องศึกษาและเตรียมความพร้อมในการดำเนินการรับ คำฟ้องคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรว่าจะดำเนินการอย่างไร ต่อไป เมื่อร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวใช้บังคับแล้ว

อนึ่ง ผู้เขียนต้องขอขอบพระคุณท่านชูเกียรติ ดิลกแพทย์ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ท่านอรรณพ วิฑูรการ รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง และท่านสุวัฒน์ ไวยพัฒน์ ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะฯ ช่วยทำงานในตำแหน่ง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ที่ได้ให้คำแนะนำ และข้อมูลเอกสารต่างๆ แก่ผู้เขียน

\*\*\*\*\*

หมายเหตุ ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (ฉบับที่.....) พ.ศ. .... อยู่ท้ายเล่ม

# ภาษีเกี่ยวกับการขาย อสังหาริมทรัพย์

นายปรีชา บุญโรจน์ทรงศ์ \*

นายสุวัฒน์ ไวยพัฒน์

**การขายอสังหาริมทรัพย์** ซึ่งหมายถึงการขายที่ดิน หรือบ้านพร้อมที่ดินนั้นโดยปกติจะมีภาษีที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์

ก่อนอื่นต้องขอทำความเข้าใจกับคำว่า “ขาย” ว่าหมายถึงอะไรบ้าง คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามปกติตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งก็คือมีผู้ซื้อฝ่ายหนึ่ง ผู้ขายอีกฝ่ายหนึ่ง ตกลงที่จะซื้อขายที่ดินหรือบ้านพร้อมที่ดิน นอกจากนี้ยังให้หมายความรวมถึงการขายฝาก การแลกเปลี่ยน การให้ หรือการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าด้วยวิธีใดๆ และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม ให้ถือว่าเป็นการขายทั้งสิ้น แต่มีพระราชกฤษฎีกาหลายฉบับ และ กฎกระทรวง ได้กำหนดยกเว้นภาษีไว้ ซึ่งได้รวบรวมไว้ในบทความนี้แล้ว

**ตัวอย่าง ก.** ทำสัญญาเช่าที่ดินจากการรถไฟแห่งประเทศไทยโดยตกลงว่าเมื่อสร้างอาคารเสร็จแล้วให้กรรมสิทธิ์ตกเป็นของการรถไฟฯ ทั้งนี้ กรณีนี้ก็ถือว่า ก. ขายสิ่งปลูกสร้างให้การรถไฟแห่งประเทศไทยแล้ว โดยเป็นการขายตามความหมายในประมวลรัษฎากร ที่อาจเกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว แต่กรณีนี้อาจได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๐ พ.ศ. ๒๕๐๐ มาตรา ๕ ฉ

**ตัวอย่าง** กรณีผู้ขายหลงรักผู้หญิง จึงยกที่ดินของตนให้ ซึ่งเป็นการให้โดยเสน่หา กรณีนี้ก็ถือว่าเป็นการขาย

**ตัวอย่าง** การโอนกรรมสิทธิ์บางกรณีที่ไม่ถือเป็นการขาย เช่น กรณีที่ซื้อบ้านในหมู่บ้านจัดสรรแต่เวลา มีการโอนกรรมสิทธิ์ในโฉนดกลับโฉนดผิดแปลงโดยสับเปลี่ยนกับบุคคลอื่น ต่อมามีการโอนคืนกันให้ถูกต้อง ไม่ถือเป็นการขาย เนื่องจากคู่กรณีไม่มีเจตนาเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ที่ดินมีอยู่

\* ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลภาษีอากรกลาง

เพียงแต่เป็นการดำเนินการให้ถูกต้องตามที่ตนมีกรรมสิทธิ์เท่านั้น กรณีนี้มีคำสั่งของกรมสรรพากร ที่ ป.๑๐๐/๒๕๔๓ ข้อ ๑๐ กำหนดแนวทางให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติไว้ด้วย

**การขายอสังหาริมทรัพย์ในส่วนที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นแบ่งเป็น ๓ ประเภท คือ**

**ประเภทที่ ๑** เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการให้โดยเสนหา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๘(๔)(ก)

**ประเภทที่ ๒** คือ เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาทางอื่นนอกจากที่กล่าวข้างต้น เช่น การซื้อขาย การแลกเปลี่ยน การขายฝาก ตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๔๘(๔) (ข)

**ประเภทที่ ๓** อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งทางการค้าหรือหากำไร การพิจารณาว่าเป็นการมุ่งค้าหรือหากำไรนั้น ส่วนมากจะดูจากพฤติการณ์ว่ามีการซื้อขายเป็นอาชีพหรือเป็นปกติธุระหรือไม่ หรืออาจดูว่ามีการซื้อขายที่ดินจำนวนหลายแปลงในแต่ละปีหรือไม่

ภาษีเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น หากเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายใช้คำว่า "อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร" (มาตรา ๔๘(๔)) แต่หากเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะ กฎหมายใช้คำว่า "การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร" (มาตรา ๙๑/๒(๖))

**ตัวอย่าง** ก.ได้รับที่ดินมาโดยทางมรดก หรือการให้โดยเสนหา แต่ ก.นำที่ดินมาจัดสรรขาย จะเห็นได้ว่าการได้ที่ดินมานั้นเป็นการได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่กรณีนี้เมื่อ ก. นำที่ดินมาจัดสรรจึงเป็นการขายที่ดินเป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

**การขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง ๓ ประเภทนั้นเมื่อมีเงินได้ก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้โดยมีหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้**

๑. การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากการให้โดยเสนหา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ ๕๐ ของเงินได้ (เงินได้คิดจากราคาประเมินในการจดทะเบียนต่อกรมที่ดิน) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาเพียงอย่างเดียว จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไม่ได้ เช่น

**ตัวอย่าง** นาย ก. รับมรดกเป็นที่ดิน ๑ แปลง ต่อมาขายไปในราคา ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ที่ดินมีราคาประเมิน ๘๐๐,๐๐๐ บาท ดังนี้ นาย ก. มีเงินได้ ๘๐๐,๐๐๐ บาท สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ๔๐๐,๐๐๐ บาท

๒. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจากประเภทที่ ๑ หักค่าใช้จ่ายได้ ๒ วิธี คือ

(๑) หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรโดยนำหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี ๖๕ ทวิ มาใช้ในการหักค่าใช้จ่าย

(๒) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ ๑๖๕ กล่าวคือการหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนปีที่ถือครอง เช่น หากถือครอง ๑ ปี ก็สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๙๒ ของเงินได้ (เงินได้คิดจากราคาประเมิน) หากถือครอง ๒ ปี ก็หักค่าใช้จ่ายได้ ร้อยละ ๘๔ และตั้งแต่ ๘ ปี ขึ้นไป หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๕๐ และหากเกิน ๑๐ ปีก็สามารถคิดได้เพียง ๑๐ ปีเท่านั้น

เงินได้จากการขายกรณีนี้สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจริงได้ หรือจะหักเป็นการเหมาก็ได้ แต่หากเลือกหักตามความเป็นจริงแล้วจะกลับมาใช้วิธีเหมาจ่ายไม่ได้

๓. สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ ๓ ซึ่งเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนั้นจะต้องหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริงเท่านั้น จะหักแบบเหมาจ่ายไม่ได้ ทั้งนี้เนื่องจากเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๘) ความจริงแล้ว เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทุกกรณีเป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๘) แต่เงินได้ในประเภทอื่นประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะแล้วแต่การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้จึงต้องหักค่าใช้จ่ายตามหลักทั่วไป และการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่อยู่ใน ๔๓ รายการ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๑ พ.ศ. ๒๕๐๒ มาตรา ๘ ที่สามารถหักเป็นการเหมาได้ จึงต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจริง การหักค่าใช้จ่ายตามความจริงคือตามความจำเป็นและสมควร โดยต้องอยู่ในหลักเกณฑ์มาตรา ๖๕ ทวิ และ ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรประกอบด้วย ซึ่งเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๑

พ.ศ. ๒๕๐๒ มาตรา ๘ ทวิ กล่าวคือต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ มีเอกสารการจ่ายที่ถูกต้อง มีผู้รับเงินที่แท้จริง เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ ๑ และประเภทที่ ๒ นั้นผู้มีเงินได้สามารถเลือกได้ว่าจะนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) และ (๒) หรือไม่ก็ได้ การที่จะพิจารณาว่าควรนำไปรวมกับเงินได้ตาม มาตรา ๔๐ (๑) หรือ (๒) หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาจากเงินได้ที่มีอยู่ตาม มาตรา ๔๐ (๑) หรือ (๒) ว่าอยู่ในอัตราใด และค่าหนึ่งถึงราคาขายของอสังหาริมทรัพย์ด้วยว่ามีราคามากเพียงใด โดยผู้เสียภาษีควรคำนวณดูให้แน่ใจก่อน ว่ากรณีใดเสียภาษีน้อยที่สุด แต่อย่างไรก็ตามหากผู้เสียภาษีได้เลือกเสียภาษีโดยนำไปรวมกับเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๑) และ (๒) แล้วคำนวณผิดพลาดทำให้เสียภาษีมากกว่าอีกวิธีหนึ่ง ผู้เสียภาษีสามารถเปลี่ยนวิธีการเสียภาษีได้ ผู้เสียภาษีสามารถปรับปรุงแบบและสามารถขอคืนภาษีได้ (ฎีกาที่ ๕๓๒๕/๒๕๓๔ และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษี ที่ ๒๐,๒๑ /๒๕๓๓)

สำหรับกรณีที่มีการขายที่ดินไปภายใน ๕ ปี นับแต่วันที่ถือครองตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๓๔๒ พ.ศ. ๒๕๔๑ มาตรา ๔(๖) ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่มี พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๓๔๖ พ.ศ. ๒๕๔๔ กำหนดว่าผู้เสียภาษีมิสิทธิเลือกที่จะเสียโดยวิธีเหมาจ่ายได้

### การคิดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์จะคิดอย่างไร

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นหากหักค่าใช้จ่ายแล้วกล่าวคือการได้มาโดยมรดกหรือโดยเสนหาก็หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๕๐ ของเงินได้ ส่วนเงินได้จาก การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยวิธีอื่นจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนปีที่ถือครองเป็นอัตราร้อยละที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายแล้วเหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ นำเงินได้สุทธิที่ได้รับหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง และผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนด และภาษีเงินได้เท่าใด ให้คูณจำนวนปีที่ถือครองกลับไป ผลลัพธ์ที่ได้เป็นภาษีที่ต้องเสีย

การคิดจำนวนปีที่ถือครองนั้นคิดระยะเวลาปีที่ถือครองตามปีภาษี แต่ละปีภาษีเป็น ๑ ปีที่ถือครอง เช่น ถือครองที่ดินวันที่ ๑ ธันวาคม ๒๕๔๗ ถึงวันที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๔๘ ซึ่งคิดเป็นปีภาษีได้ ๒ ปี ระยะเวลาถือครองจึงเท่ากับ ๒ ปี

การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้นตามมาตรา ๔๔ ทวิ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น

ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนนั้นให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และผู้โอนต้องหักภาษีตามที่คำนวณได้

**ตัวอย่าง ก.** ขายที่ดินที่ได้รับมรดกมาในราคา ๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท แต่ราคาประเมินที่ดิน ราคา ๓,๐๐๐,๐๐๐ บาท จึงต้องคิดเงินได้เท่าราคาประเมินคือ ๓,๐๐๐,๐๐๐ บาท หักค่าใช้จ่าย ร้อยละ ๕๐ คงเหลือ ๑,๕๐๐,๐๐๐ บาท ถือครองมาตั้งแต่วันที่ ๑ ธันวาคม ๒๕๔๕ ขายไปในวันที่ ๑ สิงหาคม ๒๕๔๙ เท่ากับว่าถือครองมา ๕ ปี นำ ๕ ไปหาร ๑,๕๐๐,๐๐๐ ได้ ๓๐๐,๐๐๐ บาท นำจำนวน ๓๐๐,๐๐๐ บาทไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ คือ จำนวนเงิน ๑๐๐,๐๐๐ บาทแรก เสียร้อยละ ๕ เท่ากับ ๕,๐๐๐ บาท จำนวนเงิน ๒๐๐,๐๐๐ บาทที่เหลือเสียร้อยละ ๑๐ เท่ากับ ๒๐,๐๐๐ บาท รวมภาษี ๒๕,๐๐๐ บาท คูณ จำนวนปีที่ถือครอง คือ ๕ ปี เท่ากับ ต้องเสียภาษี ๑๒๕,๐๐๐ บาท

### ภาษีธุรกิจเฉพาะ

การขายอสังหาริมทรัพย์นอกจากเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วยังต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีก หากการขายนั้นเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ ๓ (หากรวมภาษีท้องถิ่นอีกต้องเสียร้อยละ ๓.๓) ของรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ การเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินนอกจากเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาลแล้ว ยังเป็นมาตรการ

ทางภาษีอย่างหนึ่งที่เป็นภาระลดแรงจูงใจในการค้าที่ดินแบบ  
เก็งกำไร หรือการขายที่ดินในระยะเวลาอันสั้นนับแต่ที่ได้ที่ดินมา  
ซึ่งอาจมีผลทำให้ราคาที่ดินสูงขึ้น โดยไม่ได้สะท้อนราคาแท้จริง  
มาตรการในการเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับประเทศไทยนั้น  
เป็นการเก็บภาษีแบบคงที่ตามราคาที่ดินที่ขายได้ คือ รัยรับ  
ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ทั้งสิ้น (มาตรา ๙๑/๕(๙)) ไม่ได้กำหนด  
จากระยะเวลาในการถือครองที่ดินเช่นเดียวกับภาษีเงินได้  
บุคคลธรรมดาที่ได้จากการขายที่ดิน

ก่อนอื่นต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องคำว่า "ขาย"  
ในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะว่าหมายความว่าความถึง การซื้อขาย  
ที่ดินทั่วไปและหมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก  
แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอน ไม่ว่าจะ  
มีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ ตามมาตรา ๙๑/๑ (๔) เช่น  
เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ยอมให้บุคคลอื่นเข้าถือกรรมสิทธิ์รวม  
ในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ ก็ถือว่าเป็น  
การขาย แต่การได้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยการ  
ครอบครองปรักษ์ ตามมาตรา ๑๓๙๒ แห่งประมวลกฎหมาย  
แพ่งและพาณิชย์ ไม่ถือว่าเป็นการขายตาม มาตรา ๙๑/๑ (๔)  
เจ้าของกรรมสิทธิ์ไม่ใช่ผู้ขาย แต่ผู้ได้รับที่ดินเป็นผู้มีเงินได้

การขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจ  
เฉพาะนั้นจะต้องเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้อง  
จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่และต้อง  
เข้าหลักเกณฑ์ดังนี้ (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๓๔๒ พ.ศ. ๒๕๔๑)

๑. การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาต  
ให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุม  
จัดสรรที่ดิน

๒. การขายห้องชุดของผู้ประกอบการซึ่งเป็น  
ผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

๓. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้น  
เพื่อขายรวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

๔. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะ  
ตาม ๑, ๒ และ ๓ เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการ  
แบ่งแยกไว้เพื่อขายโดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น  
หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

๕. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ในการ  
ประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคล

๖. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์  
ตาม ๑ ถึง ๕ ที่ได้กระทำภายใน ๕ ปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์  
ซึ่งอสังหาริมทรัพย์เว้นแต่

๖.๑ การขายหรือถูกเวนคืนตามกฎหมาย  
ว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

๖.๒ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดย  
ทางมรดก

๖.๓ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่  
อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน  
ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่า  
๑ ปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น กรณีนี้หากเป็น  
สามีภริยากัน สามีหรือภริยาคนใดคนหนึ่งมีชื่อในทะเบียนบ้าน  
ก็ได้รับประโยชน์ตามข้อนี้ด้วย แต่กรณีมีกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน  
โดยได้มาทางทำนิติกรรมซื้อขาย เจ้าของกรรมสิทธิ์รวมทุกคน  
ต้องมีชื่อในทะเบียนบ้านทุกคน จึงจะได้รับประโยชน์ตามข้อนี้  
หากมีชื่อในทะเบียนบ้านเพียงเจ้าของรวมคนใดคนหนึ่งจะไม่  
ได้รับประโยชน์ตามข้อนี้ แต่ถ้ามีกรรมสิทธิ์รวมไม่พร้อมกัน  
คนที่มีชื่อในทะเบียนบ้านแต่ละคนสามารถ มีสิทธิ์ตามที่  
แต่ละคนมี สามารถแยกกันได้

กรณีที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม ๖.๓  
ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา ๕ ปีตามความในข้อ ๖ ให้ถือ  
ตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง  
ที่ได้มาภายหลัง

๖.๔ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง  
ในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วย  
กฎหมายของตนแต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

๖.๕ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง  
ในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกแก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับ  
พินัยกรรมแก่ทายาทโดยธรรม

๖.๖ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง  
ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาล  
ตามมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

๖.๗ การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การรัฐบาลตามมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะในกรณีในส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

การนับระยะเวลาครอบครองอสังหาริมทรัพย์ ๕ ปีตาม (๖) นั้น ให้นับวันชนวน การนับระยะเวลาการได้มา ให้เริ่มนับระยะเวลาตั้งแต่วันที่ได้มาจนถึงวันโอนกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครอง เช่น ครอบครองที่ดิน วันที่ ๑ ธันวาคม ๒๕๔๔ ถึงวันที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๔๙ เช่นนี้ ถือว่าครอบครองมาเพียง ๖๐ วัน ไม่ใช่ ๒ ปี ดังเช่นระยะเวลาถือครองที่ดินในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นให้คำนวณจากรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา ๙๑/๕ (๘) และหากราคาซื้อขายสูงกว่าราคาประเมินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิตามประมวลกฎหมายที่ดินให้ถือราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามความเป็นจริง แต่กรณีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์และราคาต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ให้เรียกเก็บเท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่กรมที่ดินกำหนดไว้

การโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรยกเว้นไว้หลายฉบับ เช่น

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๐ พ.ศ. ๒๕๐๐ บัญญัติยกเว้นภาษีเกี่ยวกับการโอนอสังหาริมทรัพย์ไว้หลายประการ คือ

มาตรา ๕ ฉ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ตามส่วนที่ ๓ หมวดที่ ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้จากกรณีการโอนกรรมสิทธิ์ ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะกรณีที่ผู้โอนได้รับ

ค่าตอบแทนเป็นสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่โอนนั้น เพื่อกิจการผลิตสินค้าของตนเอง

มาตรา ๕ เดรส ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกิจการดังต่อไปนี้

(๑) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบกิจการให้แก่องค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์.....

มาตรา ๕ โสพล ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ในการประกอบกิจการ เฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน.....

มาตรา ๕ เอกวิสติ ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ผู้ขายมิได้ในการประกอบกิจการ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นโรงงานพร้อมที่ดินของบริษัท..... เพื่อย้ายสถานประกอบการเข้าไปในนิคมอุตสาหกรรม.....ทั้งนี้ภายในวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๓

มาตรา ๖ (๓) ให้ยกเว้นอากรแสตมป์ ตามหมวด ๖ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร แก่

(๓๗) ผู้ขาย เฉพาะการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์..... เฉพาะสำหรับ กรณีการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้โอนได้ใช้เป็นที่อยู่อาศัย .....โดยมีชื่อในทะเบียนบ้าน.....ไม่น้อยกว่า ๑ ปี .....การได้รับการยกเว้น.....ต้องปรากฏว่าภายในเวลา ๑ ปี ก่อนหรือนับแต่ทำสัญญาซื้อขาย ผู้ขายได้ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ .....

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๒๑ พ.ศ.๒๕๒๕  
บัญญัติว่าการโอนกรรมสิทธิ์ ให้ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ  
โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือการแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ เฉพาะกรณี  
ที่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจไม่ได้จ่ายค่าตอบแทน ให้ถือว่า  
ไม่ใช่การขาย

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๒๙๕ พ.ศ. ๒๕๓๙  
กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะ  
กรณีที่ดินบุคคลถูกเวนคืนที่ดิน และนิติบุคคลนั้นไม่ขอรับ  
ค่าตอบแทน

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๓๗๘ พ.ศ. ๒๕๔๔  
กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับการโอน  
ที่ดินสาธารณูปโภคและบริการสาธารณะให้นิติบุคคลหมู่บ้าน  
จัดสรร ตาม พ.ร.บ.การจัดสรรที่ดิน พ.ศ.๒๕๔๓

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๔๔ พ.ศ. ๒๕๔๘  
กำหนดยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีที่มีการโอนที่ดินให้  
สภาเทศบาลไทย

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๔๒๗ พ.ศ.๒๕๔๘  
กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้และ ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณี  
การโอนกรรมสิทธิ์ให้สถาบันอุดมศึกษา

กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๒๖ พ.ศ. ๒๕๐๙ กำหนด  
ให้เงินได้ดังต่อไปนี้เป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๒ (๑๗) คือเงินได้  
ตามกฎกระทรวงที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณ  
เพื่อเสียภาษี

(๑๗) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็น  
มรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาโดยการให้โดยเสนหา  
ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา  
หรือการปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ..... ทั้งนี้เฉพาะเงินได้ที่ได้  
จากการขายในจำนวนไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท

(๑๘) เงินได้ที่ได้รับการโอนกรรมสิทธิ์ใน  
อสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยไม่มี  
ค่าตอบแทน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(๒๙) เงินค่าตอบแทนตามกฎหมายว่าด้วย  
การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ เฉพาะที่ดินที่ต้องเวนคืน  
และอสังหาริมทรัพย์อื่นบนที่ดินที่ต้องเวนคืน

### หน่วยภาษีในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีธุรกิจเฉพาะ

หน่วยภาษีที่ใช้ในการเสียภาษีนั้นก็เป็นเรื่อง  
ที่น่าสนใจ ทั้งนี้เนื่องจากหากได้มีการเสียภาษีไปแล้วแต่  
เป็นการเสียภาษีในหน่วยภาษีไม่ถูกต้อง ก็อาจถูกเจ้าพนักงาน  
ประเมิน ประเมินให้เสียภาษีใหม่อีก และเมื่อเสียภาษีไม่ถูกต้อง  
ก็ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย ซึ่งอาจจะมากกว่าตัวภาษี  
เสียอีก ดังนั้นเราจึงควรทราบหน่วยภาษีที่เราเสียถูกต้อง  
หรือไม่ด้วย กรมสรรพากรได้วางแนวทางในการให้เจ้าหน้าที่  
กรมสรรพากรถือปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๙๔/๒๕๔๓  
ดังนี้

๑. กรณีการถือกรรมสิทธิ์ร่วมเกิดขึ้นเนื่องจาก  
การให้โดยเสนหา การครอบครองปรบักษ์ หรือจากการที่เจ้าของ  
กรรมสิทธิ์ยินยอมให้บุคคลอื่นเข้าถือกรรมสิทธิ์ร่วมในภายหลัง  
ให้บุคคลแต่ละคนที่ถือกรรมสิทธิ์ร่วมเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ  
โดยแยกรายรับตามส่วนของแต่ละคนที่มีส่วนในอสังหาริมทรัพย์  
ที่ถือกรรมสิทธิ์

**ตัวอย่าง** ทายาทจำนวน ๕ คนได้รับมรดกที่ดิน ๑ แปลง  
พร้อมกัน กรณีนี้ถือว่าได้กรรมสิทธิ์มาโดยทางอื่นที่ไม่ใช่นิติกรรม  
หากขายที่ดินได้ต้องแยกเสียภาษีแต่ละคนแยกจากกัน จะรวมเสีย  
เป็นคณะบุคคลไม่ได้

ตัวอย่าง ก. ซื้อที่ดินมา ๑ แปลง ต่อมาอีก ๑ เดือน ก.ขายที่ดินให้ ข. กิ่งหนึ่ง กรณีนี้ถือว่าได้กรรมสิทธิ์มาโดยนิติกรรม แต่ได้มาไม่พร้อมกัน จึงต้องแยกเสียภาษีเป็นรายบุคคล จะเสียรวมกันเป็นคณะบุคคลไม่ได้

๒. กรณีการถือกรรมสิทธิ์รวมเกิดขึ้นเนื่องจากการทำนิติกรรมซื้อขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน โดยเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน ให้เสียภาษีในฐานะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีขึ้นนิติบุคคล แต่หากมีกรรมสิทธิ์ไม่พร้อมกัน ให้บุคคลแต่ละคนที่มีกรรมสิทธิ์ เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยแยกรายรับของแต่ละคนตามส่วนที่มีกรรมสิทธิ์

ตัวอย่าง ก. และ ข. ร่วมกันซื้อที่ดินมา ๑ แปลง แล้วต่อมาขายที่ดินไปภายใน ๕ ปีนับแต่วันครอบครอง ก. และ ข. ต้องเสียภาษีในนามของคณะบุคคล จะแยกเสียภาษีแต่ละคนไม่ได้

## อากรแสตมป์

การขายอสังหาริมทรัพย์ในกรณีที่มีการทำนิติกรรมอันเป็นเหตุให้มีการออกใบรับนั้นให้เสียอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ ๑ บาท แต่กรณีที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์

เมื่อมีการติดอากรแสตมป์แล้ว ต้องมีการขีดฆ่าอากรแสตมป์ ลงชื่อผู้ขีดฆ่าและลงวันเดือนปีที่ได้ขีดฆ่าไว้

เมื่อได้ทำความเข้าใจตามหลักกฎหมายที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว ก็ขอให้ศึกษาจากตัวอย่าง คือ

### ตัวอย่างที่ ๑

คำถาม นาย ก มีที่ดิน ๑ แปลง โดยครอบครองตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๐ ต่อมาเมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๓

นาย ก สร้างบ้านบนที่ดิน ๑ หลัง และต่อมา นาย ก ขายบ้านพร้อมที่ดินให้ นาย ข เมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๗ ในราคา ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท แต่ที่ดินมีราคาประเมิน ๑,๕๐๐,๐๐๐ บาท ดังนี้ นาย ก ต้องเสียภาษีอะไรบ้าง

คำตอบ นาย ก ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และอากรแสตมป์ ดังนี้

๑.๑ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามข้อเท็จจริง นาย ก ครอบครองที่ดินเกินกว่า ๕ ปี แต่ครอบครองบ้านไม่ถึง ๕ ปี ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๓๔๒ พ.ศ. ๒๕๔๑ ข้อ ๖ (ค) วรรคสอง ให้นำระยะเวลาครอบครองอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาแล้วที่สุด ดังนั้นจึงหมายความว่า นาย ก ครอบครองบ้านและที่ดินไม่ครบ ๕ ปี เมื่อ นาย ก ขายที่ดินและบ้านไป จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีท้องถิ่น ในอัตรา ร้อยละ ๓.๓ ของราคาที่ยขายได้ก่อนหักรายจ่าย คือ จากจำนวน ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท

๑.๒ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย นาย ข มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วนำส่งกรมสรรพากร ซึ่งในปัจจุบัน กรมสรรพากรมอบหมายให้เจ้าหน้าที่กรมที่ดิน จัดเก็บแทนขณะที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์

สำหรับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนาย ก ตามมาตรา ๔๔(๔)( ข) หักค่าใช้จ่ายได้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๖๕ โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามปีที่ถือครอง (ปีภาษี) เช่น ปีที่ ๑ หักค่าใช้จ่ายร้อยละ ๙๒ ปีที่ ๒ หักค่าใช้จ่ายร้อยละ ๘๔ และหักค่าใช้จ่ายได้ลดลงเรื่อยๆ จนกระทั่งถึงปีที่ ๔ ขึ้นไปหักได้ร้อยละ ๕๐ ถ้าเกิน ๑๐ ปี ให้นำเพียง ๑๐ ปี เศษของปีให้นำเป็น ๑ ปี จากตัวอย่าง นาย ก.ครอบครองที่ดินและบ้านเป็นจำนวน ๕ ปี เมื่อหักค่าใช้จ่ายร้อยละ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง คือ ๕ ปี

ได้ผลลัพธ์เท่าไร ให้คำนวณภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้าตามอัตราบัญชีภาษีเงินได้ ได้เท่าไรให้คุณด้วยจำนวนปีที่ถือครองคือ ๕ ปี ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

**๑.๓ อากรแสดมภ์** กรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ ต้องเสียอากร ๑ บาททุก ๒๐๐ บาท โดยผู้ออกไปรับเป็นผู้เสีย แต่กรณีที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วไม่ต้องเสียอากร ดังนั้น เมื่อ นาย ก. เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจึงไม่ต้องเสียค่าอากรแสดมภ์อีก

### ตัวอย่างที่ ๒

**คำถาม** จากในตัวอย่างที่ ๑ ถ้า นาย ก. ขายเฉพาะที่ดินให้ นาย ข. เมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๗ ส่วนบ้าน นาย ก. ประสงค์จะรื้อไป แต่เมื่อโอนที่ดินเสร็จ นาย ก. ทำสัญญาเช่าที่ดินกับ นาย ข. และอาศัยในบ้านต่อไป นาย ก. จะต้องเสียภาษีอะไรบ้าง

**คำตอบ** กรณีนี้เป็นการขายเฉพาะที่ดิน จึงต้องพิจารณาเฉพาะระยะเวลาการครอบครองที่ดินเท่านั้น เมื่อ นาย ก. ครอบครองที่ดินเกินกว่า ๕ ปี นาย ก. จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย นาย ก. ต้องเสียเช่นเดียวกับที่ยกตัวอย่างไว้ในตัวอย่างที่ ๑ เมื่อนาย ก. ไม่ได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ นาย ก. จึงต้องเสียค่าอากรแสดมภ์ด้วย

### ตัวอย่างที่ ๓

**คำถาม** ที่ดินเป็นของพี่น้อง ๒ คน แต่ใส่ชื่อพี่ชายเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดิน น้องชายปลูกบ้านบนที่ดิน ๑ หลัง และน้องชายเป็นคนขออนุญาตก่อสร้าง ขอลเลขที่บ้าน และเป็นเจ้าบ้าน ต่อมาพี่ชายจะนำที่ดินไปจำนอง เจ้าหน้าที่ธนาคาร

แจ้งว่า เจ้าของที่ดินกับเจ้าของบ้านต้องเป็นเจ้าของเดียวกัน น้องชายจึงโอนบ้านให้พี่ชายโดยไม่ได้ตั้งใจโอนกันจริง น้องชายต้องเสียภาษีหรือไม่

**คำตอบ** กรณีนี้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ทางทะเบียนก็ต้องสันนิษฐานว่า เป็นการ ขาย ตามความหมายที่บัญญัติไว้ น้องชายก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีธุรกิจเฉพาะ หากน้องชายครอบครองบ้านไม่ถึง ๕ ปีอย่างไรก็ดี หากน้องชายจะนำสืบถึงเจตนาที่แท้จริงก็ทำได้ แต่เป็นเรื่องยากที่กรมสรรพากรจะยอมรับ (เมื่อพิจารณาการโอนที่แท้จริงแล้ว จะเห็นว่า คู่กรณีทั้งสองประสงค์ให้การโอนมีผลตามกฎหมาย เนื่องจากคู่กรณียอมรับว่า หากพี่ชายผิดนัดชำระหนี้ ก็ยินยอมให้ธนาคารยึดบ้านพร้อมที่ดินได้ โดยคู่กรณีเข้าใจกันเองว่า พี่ชายต้องคืนบ้านหรือชดเชยค่าบ้านให้ ในระหว่างจำนอง น้องชายมีสิทธิ์ที่จะอยู่ในบ้านเท่านั้น)

### ตัวอย่างที่ ๔

**คำถาม** ตามตัวอย่างที่ ๓ ถ้าบ้านเป็นของพี่ชาย แต่พี่ชายให้น้องชายไปขออนุญาตก่อสร้าง ขอลเลขที่บ้านแทน ต่อมา น้องชายโอนบ้านคืนพี่ชาย น้องชายต้องเสียภาษีหรือไม่

**คำตอบ** กรณีนี้หากขณะที่โอนบ้าน น้องชาย และพี่ชายให้ถ้อยคำไว้ว่าไม่ได้เป็นการขาย แต่เป็นการโอนทางทะเบียน ให้เจ้าของที่แท้จริง และมีหลักฐานการชำระค่าก่อสร้าง คำวิสาตุก็น่าจะรับฟังได้ แต่อาจต้องชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายไปก่อน และขอคืนในภายหลัง

### ตัวอย่างที่ ๕

**คำถาม** นาย ก. และ นาย ข. ร่วมกันซื้อที่ดิน ๑ แปลง โดยใส่ชื่อ นาย ก. และ นาย ข. เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์

ต่อมาขายไปภายใน ๕ ปี นาย ก. และ นาย ข. ต้องเสียภาษีอย่างไร

**คำตอบ** การที่ นาย ก. และ นาย ข. ร่วมกันซื้อที่ดิน จึงเป็นกรณีที่ได้ที่ดินมาพร้อมกันโดยนิติกรรมสัญญา เข้าลักษณะเป็นคณะบุคคล ซึ่งมีฐานะเป็นหน่วยภาษีใหม่ แยกจาก นาย ก. และ นาย ข. ซึ่งตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป ๘๒/๒๕๔๒ ข้อ ๔(๓) (ค) ต้องเสียภาษีในหน่วยภาษีใหม่

### ตัวอย่างที่ ๖

**คำถาม** นาย ก. มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ต่อมา นาย ก. ใส่นาย ข. เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ด้วย นาย ก. และ นาย ข. ขายที่ดินไปพร้อมกันภายใน ๕ ปี ต้องเสียภาษีอย่างไร

**คำตอบ** นาย ก. และ นาย ข. ต้องแยกกันเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นรายบุคคล จะเสียภาษีในนามคณะบุคคลไม่ได้ โดยเสียภาษีตามส่วนกรรมสิทธิ์ของตน หาก นาย ก. หรือ นาย ข. ด้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ก็เป็นเรื่องเฉพาะตัว ซึ่งต้องพิจารณาเป็นกรณีไป

### ตัวอย่างที่ ๗

**คำถาม** นาย ก. และ นาย ข. ด้รับมรดกที่ดิน ๑ แปลง และร่วมกันขายที่ดินไปภายใน ๕ ปี นาย ก. และ นาย ข. ต้องเสียภาษีอย่างไร

**คำตอบ** เนื่องจาก นาย ก. และ นาย ข. ด้รับที่ดินมาโดยทางมรดก ซึ่งไม่ใช่การได้มาโดยนิติกรรม จึงด้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นาย ก. และ นาย ข. ต้องแยกเสียตามส่วนกรรมสิทธิ์ของตน โดยมีวิธีการคำนวณ คือ หักค่าใช้จ่ายด้ร้อยละ ๕๐ ของเงินด้นำจำนวนเงินที่ด้นั้นหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง และคิดภาษีตามอัตราภาษีเงินด้ และ นำผลลัพธ์ที่ด้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ด้คือจำนวนภาษีที่ด้ต้องเสีย

### ตัวอย่างที่ ๘

**คำถาม** นาย ก. และ นาย ข. ร่วมกันซื้อที่ดินและบ้าน ๑ หลัง นาย ก. ย้ายทะเบียนบ้านเข้าไปในบ้านหลังใหม่ ต่อมาอีก ๒ ปี นาย ก. และ นาย ข. ร่วมกันขายที่ดินและบ้าน นาย ก. และ นาย ข. ต้องเสียภาษีอย่างไร

**คำตอบ** กรณีที่ นาย ก. และ นาย ข. ด้กรรมสิทธิ์มาพร้อมกันจากการทำนิติกรรมสัญญา เข้าลักษณะเป็นคณะบุคคล จึงต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีธุรกิจเฉพาะในนามคณะบุคคล นาย ก. และ นาย ข. ไม่สามารถนำเงื่อนไขการมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านมาใช้สิทธิ์ในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้นถึงแม้ว่า นาย ก. จะมีชื่อในทะเบียนบ้าน และขายไปในระยะเวลาเกิน ๑ ปี แต่ไม่เกิน ๕ ปี นาย ก. ก็ไม่ด้รับยกเว้นที่จ้ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

### ตัวอย่างที่ ๙

**คำถาม** นาย ก. ซื้อที่ดินและบ้าน ๑ หลัง และ นาย ก. ย้ายทะเบียนบ้านไปยังบ้านหลังที่ซื้อใหม่นี้ และต่อมา นาย ก. โอนกรรมสิทธิ์ให้ นาย ข. เก่งหนึ่ง หลังจากนาย ก. โอนกรรมสิทธิ์ให้นาย ข. แล้ว ๒ ปี นาย ก. และ นาย ข. ร่วมกันขายบ้านและที่ดินไป นาย ก. และ นาย ข. ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่

**คำตอบ** กรณีนี้ นาย ก. ด้กรรมสิทธิ์ในที่ดินก่อน นาย ข. จึงไม่เข้าลักษณะที่เป็นคณะบุคคล ดังนั้น นาย ก. และ นาย ข. จึงต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะแต่ละบุคคลแยกจากกัน หากนาย ก. มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินเกินกว่า ๕ ปี หรือมีชื่อในทะเบียนบ้านเกินกว่า ๑ ปี นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วน นาย ข. ไม่มีชื่อในทะเบียนบ้าน และเป็นการขายไปก่อน ๕ ปี นาย ข. จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

### ตัวอย่างที่ ๑๐

**คำถาม** นาย ก. ซื้อที่ดิน ๑ แปลง แต่ขณะที่ซื้อที่ดินได้มีการแบ่งเป็นแปลงๆ ไว้แล้ว รวม ๕๐ แปลง ต่อมาอีก ๗ ปี นาย ก. ขายที่ดินทั้ง ๕๐ แปลงให้ นาย ข. นาย ก. ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่

**คำตอบ** กรณีนี้ที่ดินซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ซื้อขายมีลักษณะเป็นทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์ เนื่องจากมีการแบ่งที่ดินนั้นเป็นแปลงย่อยๆ แม้ขายไปเกินกว่า ๕ ปีหลังจากได้ที่ดินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ นาย ก. ก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ในอีกกรณีหนึ่ง ถ้านาย ก. นำโฉนดทั้ง ๕๐ แปลง มาขอรวมโฉนด เป็น ๑ แปลง ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงลักษณะของทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์มาเป็นทรัพย์สินที่ไม่ใช่เพื่อการพาณิชย์ จึงไม่เข้าข้อสันนิษฐาน ตามมาตรา ๔ (๕) แต่เข้าข้อสันนิษฐานข้อ (๖) ดังนั้น เมื่อขายไปเกินกว่า ๕ ปี จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

### ตัวอย่างที่ ๑๑

**คำถาม** นาย ก. ได้รับมรดกเป็นที่ดิน ๑ แปลง ต่อมาอีก ๗ ปี นาย ก. แบ่งที่ดินเป็น ๒๐ แปลง มีถนน เข้าถึงที่ดินทุกแปลง

และขายที่ดินทั้ง ๒๐ แปลงไป นาย ก. ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่

**คำตอบ** การที่นาย ก. ได้รับที่ดินซึ่งเป็นทรัพย์สินมรดก ตามปกติ เมื่อ นาย ก. ขายที่ดินไป นาย ก. ไม่ต้องเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ในกรณีนี้นาย ก. เปลี่ยนแปลงลักษณะของทรัพย์สินไปเพื่อการพาณิชย์ตามมาตรา ๔ (๕) ดังนั้น เมื่อ นาย ก. จะขายที่ดินไป ก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

### ตัวอย่างที่ ๑๒

**คำถาม** สามี ภริยา ร่วมกันซื้อที่ดิน ๑ แปลง ต่อมา สามี ตาย ภริยารับโอน มรดกที่ดินส่วนของสามี ภริยา ขายที่ดินทั้งแปลงไปภายใน ๕ ปี ภริยา ต้องเสียภาษีอย่างไร

**คำตอบ** กรณีนี้ ต้องแยกพิจารณาเป็น ๒ ส่วน คือ ที่ดินส่วนแรก เป็นของภริยา เมื่อขายไปภายใน ๕ ปี ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามปีที่ถือครอง สำหรับที่ดินอีกส่วนหนึ่ง ภริยาได้รับมรดกมาจากสามี เมื่อภริยาขายที่ดินส่วนที่เป็นทรัพย์สินมรดกไป ภายใน ๕ ปี ภริยาไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๕๐

# มาตรการจูงใจทางภาษี เพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ (Tax incentives for Film Industry)

นายสรยุทธ์ วุฒยากรณ์\*

ปัจจุบันหลายประเทศให้ความสนใจในการใช้มาตรการ “(S)” จูงใจทางภาษี (Tax incentives) เพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์<sup>๑</sup> ทั้งมาตรการจูงใจผู้สร้างภาพยนตร์ในประเทศ เช่น การให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerated depreciation) หรือให้หักรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ได้ทั้งหมดในปีภาษีที่จ่าย หรือมาตรการจูงใจผู้สร้างภาพยนตร์ จากต่างประเทศ เช่น การให้เครดิตภาษี (Tax credit) การให้ ช่วงเวลาปลอดภาษี (Tax holiday) แก่ผู้สร้างภาพยนตร์ เป็นต้น ประเทศออสเตรเลียก็เป็นประเทศหนึ่งที่น่าสนใจในมาตรการ จูงใจทางภาษีแก่ผู้สร้างภาพยนตร์ทั้งในและจากต่างประเทศ เช่นกัน ซึ่งมาตรการทางภาษีที่ประเทศออสเตรียนำมาใช้ นั้น

มีทั้งมาตรการให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง และมาตรการ ให้เครดิตภาษี ส่วนประเทศไทยนั้นก็ได้มีการส่งเสริมอุตสาหกรรม ภาพยนตร์ผ่านมาตรการทางภาษีอากรตั้งแต่ปี ๒๕๔๕ คือมาตรการ จูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ทั้งกรณีที่เป็น กิจการภาพยนตร์ไทย กรณีที่ผู้สร้างเป็นบริษัทสร้างภาพยนตร์ จากต่างประเทศ และมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่นักแสดง ต่างประเทศ บทความนี้จะเริ่มต้นในส่วนแรกว่าด้วยประโยชน์ ที่ได้รับจากการส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ ทั้งในกรณี การสร้างภาพยนตร์โดยคนในชาติ กับการลงทุนสร้างภาพยนตร์ โดยผู้สร้างชาวต่างประเทศ ต่อมาจะกล่าวถึงมาตรการจูงใจ ทางภาษีอากรที่ประเทศออสเตรียนำมาใช้ และส่วนถัดไป

\* น.บ. (ธรรมศาสตร์) น.บ.ท. M.Tax (Melbourne) ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลภาษีอากรกลาง

<sup>๑</sup> “ภาพยนตร์” ในที่นี้มีความหมายกว้าง คือ หมายความรวมถึง ภาพยนตร์เรื่อง (Feature film) ภาพยนตร์การ์ตูน ภาพยนตร์ที่สร้าง ไม่ใช่เพื่อฉายในโรงภาพยนตร์ (Telemovie) สารคดี (Documentary) ละครที่ฉายเป็นตอนทางโทรทัศน์ (Mini series of television drama) เป็นต้น ความหมายของคำว่า “ภาพยนตร์” จะกว้างหรือแคบขึ้นอยู่กับคำจำกัดความของกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ

คือมาตรการจูงใจทางภาษีอากรกรณีของประเทศไทย และ ส่วนสุดท้ายว่าด้วยบทสรุปและข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุง มาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้อง

### **ประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริม อุตสาหกรรมภาพยนตร์**

ปัจจุบันบริษัทผู้สร้างภาพยนตร์ยักษ์ใหญ่และมีเงินทุนสูงมักแสวงหาสถานที่ถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศที่ไม่ใช่ที่ตั้งของบริษัทมากขึ้นเนื่องจากเหตุผลด้านต้นทุนการถ่ายทำซึ่งมักจะต่ำกว่าประเทศที่ตั้งบริษัท และนอกจากนั้น ยังเป็นการหลีกเลี่ยงความจำเจของสถานที่ที่ใช้ถ่ายทำ ซึ่งการถ่ายทำภาพยนตร์นอกประเทศนอกจากจะเป็นประโยชน์แก่บริษัทผู้สร้างภาพยนตร์แล้ว ประเทศซึ่งถูกใช้ถ่ายทำภาพยนตร์ก็ได้รับประโยชน์หลายประการจากการถ่ายทำภาพยนตร์นอกประเทศของผู้สร้างภาพยนตร์ คือ

๑. มีการจ้างแรงงานและซื้อสินค้าหรือใช้บริการเพิ่มในประเทศซึ่งถูกใช้ถ่ายทำภาพยนตร์ เนื่องจากการถ่ายทำภาพยนตร์จำเป็นต้องมีผู้ช่วยในการถ่ายทำ นักแสดง และต้องมีการซื้อสินค้าหรือใช้บริการในประเทศซึ่งถูกใช้ถ่ายทำภาพยนตร์ การจ้างแรงงาน การซื้อสินค้าหรือใช้บริการย่อมส่งผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศซึ่งถูกใช้ถ่ายทำภาพยนตร์

๒. ประเทศซึ่งถูกใช้ถ่ายทำภาพยนตร์ได้รับการถ่ายทอดเทคนิคในการถ่ายทำภาพยนตร์ โดยผ่านทางบุคลากรที่เข้าไปร่วมงานในการถ่ายทำภาพยนตร์

๓. วัฒนธรรมและภูมิประเทศอันสวยงามของประเทศซึ่งถูกใช้ถ่ายทำภาพยนตร์ได้รับการเผยแพร่ไปทั่วโลก อันจะช่วยส่งเสริมอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวได้โดยทางอ้อม

สำหรับประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมกิจการสร้างภาพยนตร์ของคนในชาตินั้น มาตรการจูงใจทางภาษีมีส่วนช่วยในการชักจูงให้มีผู้สนใจสร้างภาพยนตร์มากขึ้น และรัฐสามารถควบคุมคุณภาพทางอ้อมผ่านเงื่อนไขแห่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร นอกจากนั้น ภาพยนตร์ที่สร้างโดยคนในชาติสามารถทำเงินตราเข้าประเทศได้หากนำไปฉายในต่างประเทศ ทั้งยังเป็นการช่วยโฆษณาประชาสัมพันธ์ประเทศชาติให้เป็นที่รู้จักทั่วโลกอีกด้วย

### **มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริม อุตสาหกรรมภาพยนตร์ในประเทศออสเตรเลีย**

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่มีความหลากหลายในด้านภูมิประเทศ เช่น มีชายฝั่งทะเลที่สวยงาม มีหุบเขา หน้าผา มีสัตว์และพืชต่างๆ ซึ่งเป็นเอกลักษณ์ ประเทศออสเตรเลียมีบุคลากรที่มีความสามารถ ซึ่งค่าแรงไม่สูงมากนัก รวมทั้งยังมีสิ่งอำนวยความสะดวกทางด้านเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนการถ่ายทำภาพยนตร์ ประเทศออสเตรเลียจึงเป็นประเทศหนึ่งที่เป็นจุดมุ่งหมายในการถ่ายทำภาพยนตร์ของบริษัทสร้างภาพยนตร์ต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกา ภาพยนตร์ที่ถ่ายทำในประเทศออสเตรเลียโดยบริษัทถ่ายทำต่างชาติ เช่น The Matrix 2 และ 3, Mission : Impossible 2, Red Planet, Babe และ Dinosaur เป็นต้น<sup>๒</sup>

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ในประเทศออสเตรเลียแบ่งเป็น ๒ ประเภท คือ มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์ในประเทศ และ มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์จากต่างประเทศ

<sup>๒</sup> Department of Communications, Information Technology and the Arts, Filming in Australia, available at <http://www.dcita.gov.au/arts/film-digital/film-refundable-tax-offset/filming-in-australia>.

## มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์ ในประเทศ

๑. มาตรการให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งหรือทั้งหมดในปีภาษีที่เกิดค่าใช้จ่าย (Accelerated depreciation) เป็นมาตรการส่งเสริมให้ภาคเอกชนซึ่งเป็นชาวออสเตรเลียมีส่วนร่วมในการสร้างสรรค์งานภาพยนตร์ สารคดี หรือรายการบันเทิงที่สะท้อนถึงเอกลักษณ์ทางวัฒนธรรมของประเทศ ตาม Division 10BA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. ๑๙๓๖ โดยผู้เสียภาษีที่มีสิทธิหักจ่ายที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying expenditure) ที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายทำภาพยนตร์ได้ หากเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้

๑.๑ ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้สร้างภาพยนตร์ ต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

๑.๒ ผู้เสียภาษีต้องใช้จ่ายรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital expenditure) ไปในการผลิตภาพยนตร์ และผู้นั้นเป็นเจ้าของหรือเจ้าของร่วมในลิขสิทธิ์ในภาพยนตร์ที่สร้างขึ้นนั้น รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนที่ผู้เสียภาษีมูลสิทธิ์หักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษีต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying expenditure) กล่าวคือ ต้องเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนที่ผู้เสียภาษีก่อให้เกิดขึ้นโดยตรงในการสร้างภาพยนตร์<sup>๓</sup> เช่น ค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์ของเรื่องราวที่นำมาสร้างเป็นภาพยนตร์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสำรวจสถานที่ที่ใช้ในการถ่ายทำภาพยนตร์ ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้กำกับ ผู้อำนวยการสร้าง นักแสดง ค่าใช้จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยเพื่อคุ้มครองความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการสร้างภาพยนตร์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการทำสัญญา

ว่าจ้างนักแสดง ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสร้างฉากและสถานที่ เป็นต้น สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบรรจุหีบห่อของภาพยนตร์เพื่อการค้าและค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมทางการตลาดไม่ถึงเป็นค่าใช้จ่ายที่เข้าหลักเกณฑ์<sup>๔</sup> ถ้าในระหว่างที่ภาพยนตร์ยังสร้างไม่เสร็จหากผู้เสียภาษีจำหน่ายโอนส่วนหนึ่งของงานอันมีลิขสิทธิ์ในอนาคตให้แก่ผู้อื่น รายจ่ายที่ผู้เสียภาษีสามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีจะถูกปรับลดลงตามสัดส่วน<sup>๕</sup> หรือในกรณีที่สร้างภาพยนตร์เสร็จแล้ว ผู้สร้างได้จำหน่ายโอนหรือนำเอาอุปกรณ์หรือเครื่องมือที่ใช้ในการสร้างภาพยนตร์หรืออุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เช่น กล้องถ่ายภาพยนตร์ ไปใช้ในการอื่น จำนวนรายจ่ายที่นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษีจะถูกปรับลดลงเพื่อสะท้อนถึงการจำหน่ายโอนดังกล่าว<sup>๖</sup>

๑.๓ ภาพยนตร์ที่สร้างต้องเป็นภาพยนตร์ออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying Australian film) ซึ่งหมายถึง ภาพยนตร์เรื่อง (Feature film) ซึ่งรวมถึง ภาพยนตร์เรื่องที่เป็นการ์ตูนด้วย ภาพยนตร์ที่สร้างไม่ใช่เพื่อฉายในโรงภาพยนตร์ (Telemovie) ภาพยนตร์สารคดี (Documentary) ภาพยนตร์ละครที่ฉายเป็นตอนทางโทรทัศน์ (Mini series of television drama) ที่ได้สร้างเพื่อจัดฉายต่อสาธารณชนทางโรงภาพยนตร์หรือทางโทรทัศน์ และต้องเป็นภาพยนตร์ที่ถ่ายทำทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ในประเทศออสเตรเลีย นอกจากนี้ ยังต้องมีเนื้อหาสาระที่มีความเป็นออสเตรเลียอย่างมีนัยสำคัญ (Significant Australian content) หรือ มิฉะนั้นต้องเป็นภาพยนตร์ที่สร้างขึ้นตามข้อตกลงระหว่างรัฐบาลออสเตรเลียกับรัฐบาลต่างประเทศ<sup>๗</sup> การพิจารณาว่า

<sup>๓</sup> Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA 1936) s. 124ZAG

<sup>๔</sup> Taxation Ruling IT 2111.

<sup>๕</sup> ITAA 1936 s. 124ZAL.

<sup>๖</sup> ITAA 1936 s. 124ZAK.

<sup>๗</sup> ITAA 1936 s. 124ZA.

ภาพยนตร์เรื่องใดมีเนื้อหาสาระที่มีความเป็นออสเตรเลีย อย่างมีนัยสำคัญนั้น พิจารณาถึงปัจจัยหลายประการ เช่น เนื้อเรื่องของภาพยนตร์ สถานที่ถ่ายทำ เชื้อชาติหรือถิ่นที่อยู่ ของนักแสดง ผู้เขียนบท ผู้กำกับ ผู้อำนวยการสร้าง และ บุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับภาพยนตร์ แหล่งเงินทุนที่ใช้สร้าง เป็นต้น<sup>๖</sup>

๑.๔ ภาพยนตร์ต้องสร้างเสร็จ และลิขสิทธิ์ ในภาพยนตร์ถูกใช้โดยผู้สร้างภาพยนตร์เพื่อวัตถุประสงค์ ในการหารายได้ภายใน ๒ ปี หลังจากสิ้นสุดรอบระยะเวลา บัญชีที่ได้จ่ายค่าใช้จ่ายไปครั้งแรก

๑.๕ ผู้สร้างภาพยนตร์ต้องได้รับบัตรอนุญาตชั่วคราวหรือบัตรอนุญาตขั้นที่สุด (Provisional or final certificate) จากกรมคมนาคม เทคโนโลยีข้อมูลข่าวสาร และศิลปะ (Department of Communications, Information Technology and the Arts) ในเวลาที่ได้มีการจ่ายรายจ่าย เพื่อสร้างภาพยนตร์ ตามปกติบัตรอนุญาตชั่วคราวจะออกให้ ในขั้นตอนก่อนเริ่มดำเนินการสร้างภาพยนตร์หรือระหว่างการสร้าง เมื่อสร้างภาพยนตร์เสร็จ ผู้สร้างสามารถยื่นขอ บัตรอนุญาตขั้นที่สุดซึ่งจะเป็นสิ่งยืนยันถึงสิทธิในการหักรายจ่าย ของผู้เสียภาษี แต่หากคำขออนุญาตขั้นที่สุดถูกปฏิเสธ การหักรายจ่ายเพื่อเสียภาษีที่ผ่านมาแล้วจะถูกเพิกถอนและ ต้องมีการประเมินภาษีใหม่

๒. มาตรการหักค่าเสื่อมราคา ๒ รอบระยะเวลา บัญชี (Two-year write-off)

Division 10B แห่งพระราชบัญญัติการประเมิน ภาษีเงินได้ ค.ศ. ๑๙๓๖ ให้สิทธิผู้สร้างภาพยนตร์ที่ไม่ประสงค์ จะใช้สิทธิในการหักรายจ่ายที่เกี่ยวกับการสร้างภาพยนตร์ ทั้งหมดในปีภาษีเดียวตาม Division 10BA แห่งพระราช บัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. ๑๙๓๖ หรือกรณีที่ผู้เสีย ภาษีไม่อยู่ในเกณฑ์ที่จะใช้สิทธิหักรายจ่ายตามบทบัญญัติ ดังกล่าวได้ หักรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนที่เกี่ยวข้อง กับการสร้างภาพยนตร์ โดยเฉพาะค่าเสื่อมราคาของลิขสิทธิ์ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงไม่อาจใช้สิทธิหักรายจ่ายตาม Division 10BA และ 10B แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. ๑๙๓๖ ซ้อนกันได้

มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์ จากต่างประเทศ

มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์ จากต่างประเทศเริ่มมีผลใช้บังคับเมื่อปี ๒๐๐๑ โดยบัญญัติไว้ใน Division ๓๗๖ แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. ๑๙๙๗ (Income Tax Assessment Act 1997) จุดประสงค์ของมาตรการดังกล่าวเพื่อจูงใจบริษัทสร้างภาพยนตร์ ที่มีทุนสูงจากต่างประเทศมาลงทุนถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศ ออสเตรเลีย<sup>๗</sup> มาตรการทางภาษีประเภทนี้เป็นการให้เครดิต ภาษีชนิดที่สามารถขอเงินคืนได้หากมีเครดิตภาษีเกินกว่าภาษี ที่ต้องเสีย (Refundable tax offset or credit) ในอัตรา ๑๒.๕% ของรายจ่ายที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying expenditure) โดยเงื่อนไขในการได้รับเครดิตภาษี คือ

<sup>๖</sup> ITAA 1936 s. 124ZAD.

<sup>๗</sup> Department of Communications, Information Technology and the Arts, *Refundable Film Tax Offset Scheme 2006 - Review of Division 376 of the Income Tax Assessment Act 1997*, 2006, p.2.

๑. ผู้เสียภาษีต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) ในประเทศออสเตรเลีย และมีหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของประเทศออสเตรเลีย (Australian business number)

๒. ภาพยนตร์ต้องถ่ายทำเสร็จในวันหรือหลังจากวันที่ ๔ กันยายน ๒๐๐๑

๓. ภาพยนตร์ที่สร้างต้องเป็นภาพยนตร์เรื่อง (Feature film) ภาพยนตร์ที่สร้างไม่ใช่เพื่อฉายในโรงภาพยนตร์ (Telemovie) ภาพยนตร์ละครที่ฉายเป็นตอนทางโทรทัศน์ (Mini series of television drama) ที่มีค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying Australian Production Expenditure (QAPE)) อย่างน้อย ๑๕ ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย โดยถ้าค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์อยู่ระหว่าง ๑๕ ล้านดอลลาร์ถึง ๕๐ ล้านดอลลาร์ ค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ต้องเป็นจำนวนไม่ต่ำกว่า ๗๐% ของรายจ่ายในการสร้างภาพยนตร์ทั้งหมด แต่ถ้าค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์มีจำนวนตั้งแต่ ๕๐ ล้านดอลลาร์ เป็นต้นไป ค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ทั้งหมดสามารถนำไปใช้ในการคำนวณเครดิตภาษีได้โดยไม่ต้องคำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นร้อยละเท่าใดของรายจ่ายทั้งหมด ซึ่งหลักเกณฑ์นี้มีขึ้นเพื่อเป็นการประกันว่ารายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายทำภาพยนตร์ต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับประเทศออสเตรเลียเป็นส่วนใหญ่ของรายจ่ายทั้งหมด หรือต้องเป็นจำนวนมากพอสมควร

๔. ผู้เสียภาษีต้องได้รับบัตรอนุญาตจากจากกรมคมนาคม เทคโนโลยีข้อมูลข่าวสาร และศิลปะ ซึ่งสามารถ

ยื่นขอได้หลังจากที่สร้างภาพยนตร์เสร็จ แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่มั่นใจว่าจะได้รับบัตรอนุญาตเมื่อสร้างภาพยนตร์เสร็จหรือไม่ ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องขอบัตรอนุญาตชั่วคราวระหว่างการถ่ายทำก็ได้ แต่บัตรอนุญาตชั่วคราวนี้ไม่เป็นการประกันว่าผู้เสียภาษีจะได้รับบัตรอนุญาตขั้นที่สุด เป็นแต่เพียงเอกสารที่แสดงถึงแนวโน้มและความเป็นไปได้ของสิทธิในการได้รับเครดิตภาษี และหลักเกณฑ์ในการกำหนดค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ที่เป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษีเท่านั้น<sup>๙๐</sup>

๕. ค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying Australian production expenditure (QAPE)) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการสร้างภาพยนตร์ที่ผู้เสียภาษีจ่ายไปตามควร และเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือการให้บริการ การใช้ที่ดินหรือสินค้าในประเทศ และยังคงรวมถึงค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้<sup>๙๑</sup>

๕.๑ ค่าใช้จ่ายการพัฒนาที่เกี่ยวกับออสเตรเลีย (Australian development expenditure) ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหาสถานที่ถ่ายทำ การทำต้นร่าง (Storyboard) การเขียนบทภาพยนตร์ การค้นคว้าวิจัยเกี่ยวกับภาพยนตร์ การคัดเลือกนักแสดง การบริหารงบประมาณในการถ่ายทำ การทำตารางเวลาการถ่ายทำ แต่ค่าใช้จ่ายการพัฒนาที่เกี่ยวกับออสเตรเลียนั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลียเท่านั้น

๕.๒ ค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งลิขสิทธิ์ของออสเตรเลีย (Australian copyright acquisition) ค่าใช้จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนการได้มาซึ่งลิขสิทธิ์หรือค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์ในงานที่มีอยู่แล้วรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ที่ใช้เป็นฐาน

<sup>๙๐</sup> Ibid p. 4.

<sup>๙๑</sup> Department of Communications, Information Technology and the Arts, *Refundable tax offset for film production in Australia* : Guidelines, 2002, pp. 6-9.

ในการคำนวณเครดิตภาษีถ้าลิขสิทธิ์นั้นเป็นของชาวออสเตรเลีย บุคคลที่ออสเตรเลียให้ความคุ้มครอง (Australian protected person) หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

๕.๓ ค่าใช้จ่ายประจำที่เกี่ยวกับประเทศออสเตรเลีย (Australian business overheads) ค่าใช้จ่ายประจำที่รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ต้องไม่เกินจำนวนที่น้อยกว่าระหว่าง ๒% ของค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับภาพยนตร์เรื่องนั้น กับ จำนวน ๕๐๐,๐๐๐ ดอลลาร์ออสเตรเลีย

๕.๔ ค่าสิ่งพิมพ์ที่ช่วยส่งเสริมงานอันมีลิขสิทธิ์ของประเทศออสเตรเลีย (Australian copyrighted promotional material) คือ ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับภาพยนตร์ที่สร้างขึ้น ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องเกิดขึ้นก่อนที่ภาพยนตร์จะสร้างเสร็จสมบูรณ์ และงานสิ่งพิมพ์เพื่อประชาสัมพันธ์ต้องเป็นของชาวออสเตรเลีย บุคคลที่ออสเตรเลียให้ความคุ้มครอง (Australian protected person) หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

๕.๕ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางมาประเทศออสเตรเลีย (Travel costs to Australia) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทางที่เกี่ยวข้องกับการสร้างภาพยนตร์ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษีได้ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางมาประเทศออสเตรเลียของบุคลากรเกี่ยวข้องกับการถ่ายทำที่ค่าตอบแทนแก่บุคลากรนั้นถือเป็นค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ได้

และบุคคลดังกล่าวพำนักอยู่ในประเทศออสเตรเลียเพื่อการถ่ายทำอย่างน้อย ๒ สัปดาห์ติดต่อกัน (ไม่รวมบุคลากรที่เป็นนักแสดง)

หลังจากมาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์จากต่างประเทศมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี ค.ศ. ๒๐๐๑ กฎหมายบังคับให้รัฐมนตรีว่าการด้านศิลปะและกีฬาพทพจนถึงผลการดำเนินการตามมาตรการดังกล่าวและทำรายงานเกี่ยวกับความสัมฤทธิ์ผลของมาตรการดังกล่าวก่อนวันที่ ๔ กันยายน ๒๐๐๖<sup>๑๒</sup> ซึ่งจากข้อมูลของกรมคมนาคม เทคโนโลยี ข้อมูลข่าวสารและศิลปะปรากฏว่า นับแต่มีการใช้มาตรการจูงใจทางภาษีอากรแก่ผู้สร้างภาพยนตร์จากต่างประเทศมีภาพยนตร์จำนวน ๒๐ เรื่องที่ใช้สิทธิตามมาตรการดังกล่าวคิดเป็นรายจ่ายที่เข้าหลักเกณฑ์ในการนำมาคำนวณเครดิตภาษีหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประเทศออสเตรเลียจำนวน ๘๘๕ ล้านดอลลาร์ โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายในปีภาษี ๒๐๐๔-๒๐๐๕<sup>๑๓</sup> สูงถึง ๒๔๓ ล้านดอลลาร์ สูงกว่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสร้างภาพยนตร์ที่เกี่ยวข้องกับประเทศออสเตรเลียเฉลี่ยในรอบระยะเวลา ๑๐ ปีที่ผ่านมา ซึ่งเป็นเงินเพียงปีละ ๑๒๙ ล้านดอลลาร์<sup>๑๔</sup>

### มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ในประเทศไทย

ประเทศไทยมีมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ทั้งกรณีที่เป็นกิจการภาพยนตร์ไทย กรณีที่ผู้สร้างเป็นบริษัทสร้างภาพยนตร์จากต่างประเทศ และมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่นักแสดงต่างประเทศ

<sup>๑๒</sup> Income Tax Assessment Act 1997 (ITAA 1997) s. 376-110.

<sup>๑๓</sup> ปีภาษี ๒๐๐๔-๒๐๐๕ หมายถึงปีภาษีเดียว (๑๒ เดือน) เนื่องจากปีภาษีของประเทศออสเตรเลียโดยปกติจะเริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ กรกฎาคม ถึงวันที่ ๓๐ มิถุนายนปีถัดไป ดังนั้นปีภาษี ๒๐๐๔-๒๐๐๕ จึงหมายถึงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๐๐๔ ถึงวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๒๐๐๕.

<sup>๑๔</sup> Department of Communications, Information Technology and the Arts, *Refundable Film Tax Offset Scheme 2006 : Review of Division 376 of the Income Tax Assessment Act 1997*, *ibid* p. 5.

มาตรการจูงใจทางภาษีแก่กิจการภาพยนตร์ไทย  
ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน  
ที่ ส. ๒/๒๕๔๗ เรื่องนโยบายการให้การส่งเสริมการลงทุน  
แก่อุตสาหกรรมภาพยนตร์ ข้อ ๒ กำหนดให้กิจการสร้าง  
ภาพยนตร์ไทยหรือการให้บริการแก่ธุรกิจสร้างภาพยนตร์  
หรือบริการ Multimedia ได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้า  
เครื่องจักร และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา ๕ ปี  
ทุกเขต และหากตั้งอยู่ในเขตอุตสาหกรรมภาพยนตร์  
(Movie Town) จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ๘ ปี  
โดยต้องมีเครื่องจักร อุปกรณ์ และขอข้ายธุรกิจตามที่  
คณะกรรมการกำหนด

มาตรการจูงใจทางภาษีแก่บริษัทผู้สร้างภาพยนตร์  
จากต่างประเทศ

ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน  
ที่ ส. ๒/๒๕๔๗ เรื่องนโยบายการให้การส่งเสริมการลงทุน  
แก่อุตสาหกรรมภาพยนตร์ ข้อ ๑ กิจการในเขตอุตสาหกรรม  
ภาพยนตร์ (Movie Town) ได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร  
และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา ๘ ปี ทุกเขต  
โดยจะต้องจัดให้มีสิ่งอำนวยความสะดวกในเขตอุตสาหกรรม  
ภาพยนตร์ คือโรงถ่ายภาพยนตร์หรือรายการโทรทัศน์ที่ได้  
มาตรฐานทั้งในและนอกสถานที่ บริการหลังการถ่ายทำ  
สำหรับธุรกิจภาพยนตร์ ได้แก่ บริการล้างและพิมพ์ฟิล์ม  
ภาพยนตร์ บริการทำเทคนิคภาพพิเศษและภาพแอนิเมชัน  
ด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ บริการห้องบันทึกเสียงสำหรับภาพยนตร์

มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่นักแสดง  
ต่างประเทศ

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๐๙) พ.ศ. ๒๕๔๕  
มาตรา ๓ ให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้ที่เป็นักแสดงภาพยนตร์  
หรือโทรทัศน์ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ และได้รับเงินได้  
พึงประเมินจากการแสดงภาพยนตร์หรือโทรทัศน์ซึ่งดำเนินการ

ถ่ายทำในประเทศไทยโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและได้รับอนุญาตให้ถ่ายทำ  
ในประเทศไทยจากคณะกรรมการพิจารณาค่าของอนุญาต  
ถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยตามระเบียบ  
คณะกรรมการส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ไทยว่าด้วย  
การขออนุญาตถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย  
พ.ศ. ๒๕๔๔ รวมทั้งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้ว  
ไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากการแสดงภาพยนตร์หรือ  
โทรทัศน์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตาม  
มาตรา ๔๔ (๑) และ (๒) แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะกรณี  
ที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนหรือไม่  
ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรม  
ภาพยนตร์ของประเทศไทยที่กล่าวมาแล้วข้างต้นมีข้อสังเกต  
ที่น่าสนใจดังนี้

๑. ประเทศไทยใช้มาตรการช่วงเวลาปลอดภาษี  
(Tax holiday) เป็นมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมกิจการ  
สร้างภาพยนตร์ไทย และกิจการในเขตอุตสาหกรรมภาพยนตร์  
ส่วนประเทศออสเตรเลียใช้มาตรการให้หักรายจ่ายในอัตราเร่ง  
(Accelerated depreciation) สำหรับกิจการสร้างภาพยนตร์  
โดยผู้สร้างที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และมาตรการ  
เครดิตภาษี (Tax offset or credit) สำหรับกิจการสร้าง  
ภาพยนตร์โดยผู้สร้างชาวต่างประเทศที่เข้ามามีถิ่นที่อยู่หรือ  
สถานประกอบการถาวรในประเทศออสเตรเลีย

๒. มาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทย  
เพื่อส่งเสริมกิจการสร้างภาพยนตร์ไทย ไม่ได้มีข้อกำหนด  
เกี่ยวกับเนื้อหาความเป็นไทย ซึ่งแตกต่างจากมาตรการจูง  
ใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมกิจการภาพยนตร์ในประเทศออสเตรเลีย  
ที่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับเนื้อหาสาระที่มีความเป็นออสเตรเลีย  
อย่างมีนัยสำคัญ (Significant Australian content) ไว้  
และกิจการในเขตอุตสาหกรรมภาพยนตร์ซึ่งอาจดำเนินการ

โดยชาวต่างชาติ ก็ไม่ได้มีข้อกำหนดไว้โดยตรงว่า รายจ่าย ที่เกี่ยวข้องกับการสร้างภาพยนตร์ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทยเพียงใด เพียงแต่ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๑๘ บัญญัติว่า โครงการลงทุนที่คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมได้ต้องเป็นโครงการลงทุนที่มีความเหมาะสมทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยี โดยให้พิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ รวมทั้งปริมาณและอัตราการใช้ทรัพยากร รวมทั้งทุน วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นและแรงงานหรือบริการอย่างอื่นที่มีอยู่ในราชอาณาจักร และจำนวนเงินตราที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักร แต่ก็ยังไม่ใช้หลักเกณฑ์ที่วางไว้ อย่างแน่ชัดเกี่ยวกับสัดส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทย ต่อค่าใช้จ่ายทั้งหมดว่าจะต้องเป็นสัดส่วนที่เหมาะสมหรือไม่ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่จะพิจารณา ซึ่งแตกต่างจากประเทศออสเตรเลียที่กำหนดหลักเกณฑ์เรื่อง ค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ (Qualifying Australian production expenditure (QAPE)) ไว้ ว่า ต้องมีจำนวนอย่างน้อย ๑๕ ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย โดยถ้าค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ อยู่ระหว่าง ๑๕ ล้านดอลลาร์ถึง ๕๐ ล้านดอลลาร์ ค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ ต้องเป็นจำนวนไม่ต่ำกว่า ๗๐% ของรายจ่ายในการสร้างภาพยนตร์ทั้งหมด แต่ถ้าค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์มีจำนวนตั้งแต่ ๕๐ ล้านดอลลาร์ เป็นต้นไป ค่าใช้จ่ายในการถ่ายทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับออสเตรเลียที่เข้าหลักเกณฑ์ทั้งหมดสามารถนำไปใช้ในการคำนวณเครดิตภาษีได้โดยไม่คำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นร้อยละเท่าใดของรายจ่ายทั้งหมด การกำหนดรายจ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับประเทศไทยไว้เป็นเงื่อนไขแห่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีนอกจากจะส่งผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศแล้ว ยังมีส่วนเกี่ยวข้องในการเพิ่มพูน

ประสบการณ์และการได้รับการถ่ายทอดเทคโนโลยีการสร้างภาพยนตร์เนื่องจากต้องมีบุคลากรของประเทศที่เป็นสถานที่ถ่ายทำเข้าไปมีส่วนร่วมในกระบวนการสร้างภาพยนตร์ด้วย นอกจากนั้นมาตรการของประเทศไทยยังไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับรายจ่ายขั้นต่ำของบริษัทต่างประเทศไว้ ซึ่งอาจทำให้บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาลงทุนสร้างภาพยนตร์ในประเทศไทย เป็นบริษัทที่มาลงทุนเป็นจำนวนน้อย ภาพยนตร์ที่ได้อาจไม่มีคุณภาพ ส่งผลให้มาตรการจูงใจทางภาษีที่รัฐให้แก่บริษัทที่ลงทุนจำนวนน้อยเหล่านั้นส่งผลตอบแทนแก่ประเทศไทยไม่คุ้มค่า

๓. เนื่องจากประเทศไทยเพิ่งเริ่มใช้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์เมื่อปี ๒๕๔๕ จึงอาจยังไม่มีผลการประเมินผลสัมฤทธิ์ของมาตรการทางภาษีดังกล่าวว่ามีส่วนจูงใจผู้สร้างภาพยนตร์โดยเฉพาะจากต่างประเทศเพิ่มมากขึ้นกว่าก่อนใช้มาตรการทางภาษีเพียงใด และบริษัทสร้างภาพยนตร์ต่างชาตินำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกระบวนการสร้างภาพยนตร์มาใช้ในประเทศไทยเพียงใด ซึ่งการประเมินผลนี้มีส่วนสำคัญต่อรัฐบาลในการแก้ไขปรับปรุงมาตรการทางภาษีต่อไป ดังเช่นประเทศออสเตรเลียที่กฎหมายภาษีอากรบังคับให้รัฐมนตรีว่าการด้านศิลปะและกีฬาทบทวนถึงผลการดำเนินการตามมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมภาพยนตร์ และทำรายงานเกี่ยวกับความสัมฤทธิ์ผลของมาตรการดังกล่าว

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ประเทศไทยและประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่เห็นความสำคัญของการส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ทั้งในประเทศ และโดยผู้สร้างภาพยนตร์จากต่างประเทศผ่านทางมาตรการจูงใจทางภาษี วิธีการที่ใช้ในการให้สิทธิประโยชน์อาจแตกต่างกัน เช่น ประเทศไทยใช้วิธีการให้ช่วงเวลาปลอดภาษี

(Tax holiday) แก่กิจการสร้างภาพยนตร์ไทย และกิจการในเขตอุตสาหกรรมภาพยนตร์โดยนักลงทุนชาวต่างชาติ และมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ที่นักแสดงชาวต่างชาติได้รับ ส่วนประเทศออสเตรเลียให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerated depreciation) สำหรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนและต้นทุนของลิขสิทธิ์ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการสร้างภาพยนตร์ และมาตรการเครดิตภาษี (Tax offset or credit) ไม่ว่าวิธีการที่ใช้จะแตกต่างกันหรือไม่ แต่จุดประสงค์ที่ต้องการคือต้องการเพิ่มการลงทุนในอุตสาหกรรมภาพยนตร์ เพิ่มคุณภาพของภาพยนตร์ที่สร้าง เปิดช่องทางการโฆษณาประชาสัมพันธ์ประเทศไทยผ่านทางภาพยนตร์ รวมทั้งเพิ่มการจับจ่ายใช้สอยผ่านการซื้อสินค้าหรือบริการในประเทศโดยชาวต่างชาติ ซึ่งจะส่งผลดีต่อเศรษฐกิจ แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนมีความเห็นว่า มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ของประเทศไทยยังมีข้อบกพร่องบางประการ และมีข้อเสนอแนะดังนี้

๑. การส่งเสริมการลงทุนในกิจการภาพยนตร์ไทย ควรพิจารณาเนื้อหาสาระความเป็นไทยอย่างเพียงพอของภาพยนตร์ด้วย เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ และประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ส. ๒/๒๕๔๗ เรื่องนโยบายการให้การส่งเสริมการลงทุนแก่อุตสาหกรรมภาพยนตร์ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า กิจการสร้างภาพยนตร์ไทยที่ได้รับการส่งเสริมต้องมีเนื้อหาสาระความเป็นไทยอย่างเพียงพอ ดังนั้น จึงอาจมีกรณีที่ผู้สร้างภาพยนตร์ไทยที่มีการถ่ายทำในต่างประเทศเป็นส่วนใหญ่

หรือภาพยนตร์ไทยที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับความเป็นไทยน้อยเกินไป มาขอรับการส่งเสริมการลงทุน ผู้เขียนเห็นว่าในเมื่อประเทศไทยใช้มาตรการจูงใจทางภาษีซึ่งให้ประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้สร้างภาพยนตร์ไทยแล้ว รัฐบาลควรถือโอกาสนี้กำหนดเงื่อนไขเพื่อเพิ่มสาระความเป็นไทยเข้าไว้ในเนื้อหา หรือมีข้อกำหนดอื่นใด เพื่อเพิ่มคุณภาพของภาพยนตร์ ส่วนผู้สร้างภาพยนตร์ไทยที่ไม่มีเนื้อหาสาระความเป็นไทยเพียงพอก็ไม่ควรได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

๒. การส่งเสริมการลงทุนแก่กิจการในเขตอุตสาหกรรมภาพยนตร์โดยนักลงทุนชาวต่างชาติควรกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสัดส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทยต่อค่าใช้จ่ายในการสร้างภาพยนตร์ทั้งหมดไว้ และสัดส่วนที่กำหนดไว้ควรเป็นสัดส่วนที่มากพอสมควรที่จะสะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่ประเทศไทยได้รับกลับคืนมาจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร และควรมีการกำหนดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทยขั้นต่ำไว้เพื่อเป็นการดึงดูดเฉพาะบริษัทสร้างภาพยนตร์ที่มีทุนสูงจากต่างประเทศให้มาสร้างภาพยนตร์ที่มีคุณภาพนำกลับไปเผยแพร่ยังต่างประเทศ

๓. ควรเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนในอุตสาหกรรมภาพยนตร์ทั้งโดยคนไทยและต่างชาติในช่วงก่อนและหลังการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี ทั้งในเรื่องของจำนวนภาพยนตร์ที่สร้าง ทุนในการสร้าง ค่าใช้จ่ายที่จ่ายในประเทศไทย จำนวนภาษีอากรที่รัฐควรจะได้หากไม่มีมาตรการจูงใจทางภาษีดังกล่าว เพื่อนำมาประกอบการทบทวนแก้ไข มาตรการจูงใจทางภาษีสำหรับอุตสาหกรรมภาพยนตร์ต่อไป

## 增 值 税

自从20世纪50年代法国成功地实行增值税以来,通过短短的几十年,目前全世界共有近百个国家和地区相继开征了增值税。增值税推行速度之快,运用范围之广,是其他任何税种都无法比拟的,这说明增值税是一个极具生命力的税种。我国从1979年开始增值税试点,1994年的税制改革全面推行了增值税,使之成为我国税制结构中占据第一位的主体税种。

增值税是我国现行税制中的主体税种,在我国的税收收入中起着举足轻重的作用。从国际范围上说,增值税之所以能够产生,是因为传统的、按商品流转全额征税的阶梯式流转税制存在重复征税的弊端,这一问题已成为商品经济发展的桎梏,严重束缚了商品经济的发展。一些国家为此寻找出路而不断探索。法国首先成功地实行了增值税,较为彻底地解决了传统流转税存在的弊端。尔后,增值税不断为许多国家所采用,成为一个国际性税种。从我国实行增值税的实践看,我国实施增值税,旨在变革原流转税制,解决原具有重复征税特点的工商税制与社会主义市场经济体制之间日益突出的矛盾。通过借鉴国外先进经验,我国按国际上通行的做法,并结合我国经济的实际情况,积极探索,建立起了一个比较完善的增值税制度,形成了一个完整的增值税课征机制。

增值税一经产生,就显示出它的优越性和活力。增值税在税制设计上比原传统的流转税更合理、更科学,在理论上具有普通流转税所无法比拟的优点。但也应该看到,增值税是一个中性税种,是一个以发挥一般调节功能为主,或者主要起筹集财政收入作用的税种,它对实现某些特定社会、经济政策目标的作用是极其有限的;对增值税征管的控制较困难,税收收入的可靠性与稳定性较差。我国全面实行增值税制度之后,以上不足之处已有比较明显的表现。

增值税按对购入的固定资产的价值是否扣除和如何扣除的不同,分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三种类型。世界上实行增值税的国家普遍采用消费型增值税,其次是收入型增值税,很少采用生产型增值税。其目的在于,一方面为了彻底解决重复征税问题,另一方面为了便于税收的征管。我国增值税属于生产型增值税,即计税时不允许扣除购入的固定资产的已纳税金。因此,我国的增值税仍然在一定程度上存在重复征税的问题。

凡在中华人民共和国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物都属于增值税的征税范围。凡在境内销售、进口上述货物和提供应税劳务的单位和个人都是增值税的纳税人。为了严格征收管理和简化对某些经营规模小的纳税人的计税办法,将增值税纳税人按规模标准、核算标准或其他标准分为一般纳税人和小规模纳税人两种。一般纳税人按一般扣税法计算纳税,小规模纳税人按简易方法计算纳税。我国增值税率采用了基本税率再加一档低税率的模式。

增值税的本质是对增值额征税。但在实际运用中则采取间接计税法,即扣税法。因此,增值税不直接通过计算增值额来计算应纳税额,而是通过销售额计算销项税额,通过专用发票上注明的税款确定进项税额,最后两者相减求出应纳税额。为了正确计算增值税的应纳税额,必须准确核算销售额,准确确定或计算进项税额。要准确确定销售额和进项税额,必须掌握销售额的构成内容,了解允许抵扣和不允许抵扣的进项税额的有关规定。

增值税征收管理制度规定了增值税纳税义务发生的时间、纳税期限、纳税地点。增值税专用发票是指专用于销售或提供增值税应税项目的一种发票。它不仅是经济业务收付款的商事凭证,而且是兼记销货方纳税义务和购货方进项税额的主要依据,是购货方据以抵扣税款的法定凭证。因此,加强对增值税专用发票的严格管理,是增值税管理工作的重中之重。能否按有关规定使用好、管理好增值税专用发票,在一定意义上讲,事关增值税改革的成效。

# ภาษีมูลค่าเพิ่มแดนมังกร



ณัชชา ทานิชวรathi\* แปล

ตั้งแต่ศตวรรษที่ ๒๐ ปี ค.ศ. ๑๙๕๐ เป็นต้นมา ประเทศฝรั่งเศส ประสบความสำเร็จในการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ( 增值税 ) ในช่วงระยะเวลาสั้นๆ เพียงไม่กี่สิบปี บัดนี้ทั่วโลกนับร้อยประเทศรวมกับเขตปกครองตนเองต่างพากันทยอยใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรวดเร็วและความกว้างขวางในการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีประเภทอื่นไม่อาจเทียบเคียงได้ชี้ให้เห็นได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีประเภทที่มีศักยภาพสูงยิ่งสำหรับประเทศจีนตั้งแต่ปี ค.ศ. ๑๙๗๙ ได้เริ่มทดลองใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ในปี ค.ศ. ๑๙๙๔ มีการปฏิรูประบบภาษี โดยทั่วทั้งประเทศจีนได้ดำเนินการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มและได้กลายเป็นภาษีหลักอันดับหนึ่งในระบบภาษีของประเทศจีน

ภาษีมูลค่าเพิ่มปัจจุบันเป็นภาษีหลักในระบบภาษีของประเทศจีนและมีอิทธิพลยิ่งต่อรายรับภาคภาษีของประเทศจีน นานาประเทศกล่าวกันว่าแท้จริงแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มก่อกำเนิดขึ้นเมื่อนานมาแล้ว สินค้าที่ไทลเวียนเปลี่ยนมือ

จะถูกเรียกเก็บภาษีจากยอดรวมราคาสินค้าที่เปลี่ยนมือแต่ละทอด ( 流转税 ) ทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ( 重复 ) อันเป็นจุดเสีย ( 弊端 ) เพียงปัญหานี้ การพัฒนาด้านเศรษฐกิจการค้าเหมือนถูกพันนาการอย่างรุนแรง ด้วยปัญหานี้มีประเทศกลุ่มหนึ่งพยายามศึกษาค้นคว้าเพื่อหาทางออก ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศแรก ที่ประสบความสำเร็จในการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถจัดปัญหาจุดเสียจากการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ในระบบภาษีเดิมได้อย่างถ่องแท้

หลังจากนั้นหลายๆ ประเทศได้ทยอยใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มได้กลายเป็นภาษีระดับนานาชาติ หากมองการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจีนเมื่อดำเนินการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มชี้ให้เห็นการปฏิรูประบบภาษีแบบไทลเวียนเปลี่ยนมืออันเป็นระบบภาษีแบบเดิม สามารถแก้ไขระบบการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนของระบบภาษีธุรกิจการค้า อีกทั้ง

\* ที่มา : หนังสือ 中 国 税 收

\* ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ปัญหาความขัดแย้งที่นับวันจะมีมากขึ้นในระบบเศรษฐกิจที่มีแนวคิดแบบสังคมนิยม อาศัยบทเรียนและการทดลองใช้จากประเทศอื่น ประเทศจีนก็ได้ดำเนินการแจกเช่นสากลประเทศ โดยให้สอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจปัจจุบันของประเทศจีน ความกระตือรือร้นในการศึกษาค้นคว้าก่อให้เกิดพัฒนาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ค่อนข้างสมบูรณ์ และกลไกการจัดเก็บที่ค่อนข้างสมบูรณ์แบบ

ภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงก่อกำเนิดขึ้นก็ให้เห็นถึงลักษณะที่ดีและมีประสิทธิภาพ การออกแบบภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีไหลเวียนเปลี่ยนมือแบบเดิมมีเหตุผลกว่า เป็นวิทยาศาสตร์กว่า ในด้านทฤษฎีมีความเรียบง่าย อันเป็นลักษณะที่ดีแต่ภาษีแบบไหลเวียนเปลี่ยนมือแบบธรรมดาไม่มีแต่อย่างไรก็ตามสิ่งที่จะต้องตระหนักว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีลักษณะเป็นกลาง ( 中性 ) สามารถปรับปรุงจัดการเป็นหลักและเป็นภาษีประเภทเป็นรายรับทางการเงิน อันเป็นแหล่งสำคัญ สำหรับสังคมที่มีลักษณะเฉพาะบางแห่ง นโยบายภาคเศรษฐกิจถูกจำกัดไว้ ระบบควบคุมการจัดเก็บค่อนข้างยากลำบาก การพึ่งพาความเชื่อถือรายรับทางภาษี อีกทั้งความแน่นอนมีน้อย ประเทศจีนเมื่อใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ความบกพร่องที่มีอยู่ได้ปรากฏชัดขึ้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มกับการซื้อทรัพย์สินถาวร ( 固定资产 ) จะหักคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่หากหักได้จะหักอย่างไร ภาษีมูลค่าเพิ่มแบ่งออกเป็น ๓ ประเภท ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการผลิต ( 生产型 ) แบบรายรับ ( 收入型 ) และแบบรายจ่าย ( 支出型 ) ประเทศโดยทั่วไปนิยมใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายจ่าย รองลงมาเป็นแบบรายรับ มีน้อยประเทศมากใช้แบบการผลิต ที่เป็นเช่นนี้เพราะว่าเพื่อแก้ไขปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อน อีกด้านหนึ่งก็เพื่อช่วยต่อการควบคุมการจัดเก็บ ประเทศจีนใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการผลิต

ในการคิดคำนวณภาษีจะไม่อนุญาตให้มีการหักมูลค่าทรัพย์สินถาวรอันมีค่าภาษีที่ต้องชำระ ดังนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจีนจึงยังคงมีปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอยู่

ภายในเขตแดนของสาธารณรัฐประชาชนจีน การขายจำหน่ายสินค้า การแปรรูป การบริการซ่อมแซมเครื่องจักร และการนำเข้าสินค้า อยู่ภายในขอบข่ายของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายจำหน่าย การนำเข้าสินค้า การบริการซ่อมแซมเครื่องจักรของหน่วยงานและบุคคล ล้วนเป็นผู้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อควบคุมการจัดเก็บอย่างเข้มงวดและง่ายขึ้นสำหรับกิจการขนาดเล็กโดยเฉพาะวิธีการคำนวณภาษีได้จัดแยกประเภทผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกเป็น ๒ กลุ่ม เป็นผู้เสียภาษีทั่วไปกับผู้เสียภาษีสำหรับกิจการขนาดเล็ก ตามมาตรฐานของกิจการ มาตรฐานการคิดคำนวณและมาตรฐานอื่น สำหรับผู้เสียภาษีโดยทั่วไปได้ใช้วิธีการหักคำนวณในการคำนวณค่าภาษี ผู้เสียภาษีสำหรับเจ้าของกิจการขนาดเล็กได้ใช้วิธีการคำนวณแบบง่ายๆ ในการคำนวณค่าภาษี สำหรับประเทศจีน อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตรามาตรฐานแบบพื้นฐานบวกด้วยอัตราภาษีอย่างต่ำ

ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเนื้อแท้จัดเก็บจากยอดมูลค่าเพิ่ม แต่ในความเป็นจริง ใช้วิธีคิดค่าภาษีโดยการหักคำนวณ ดังนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้คำนวณค่าภาษีจากยอดมูลค่าเพิ่ม ( 增值额 ) โดยตรง แต่นำเอายอดขายจากรายการขาย ( 销售额 ) มาคิดคำนวณค่าภาษี ผ่านการออกไปกำกับภาษีที่ได้ระบุรายการภาษีเข้า ( 进项税 ) อย่างถูกต้องแล้ว ทำยที่สุดนำสองรายการมาหักทอนกันเพื่อให้ได้ค่าภาษีที่ต้องชำระ เพื่อความถูกต้องในการคำนวณค่าภาษีที่ต้องชำระ จะต้องมีการคำนวณยอดขายที่ถูกต้องและการคำนวณรายการภาษีเข้าอย่างถูกต้องด้วย มีการตรวจสอบภาษีที่ปรากฏนใบกำกับภาษี ความถูกต้องของยอดขายและรายการภาษีเข้า ต้องมี

การตรวจสอบภาษีบนใบกำกับภาษี มีการควบคุมโครงสร้างภายในของยอดขายและเข้าใจถึงรายการภาษีเข้าที่อนุญาตหรือไม่อนุญาตให้หักคำนวณ

การควบคุมการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการกำหนดภาระหน้าที่ต้องปฏิบัติของผู้เสียภาษี จุดความรับผิดชอบภาษีระยะเวลาในการชำระค่าภาษี สถานที่ยื่นแบบเสียภาษี ใบกำกับภาษีที่กล่าวถึงเป็นใบเสร็จชนิดหนึ่งใช้เฉพาะสำหรับการขาย และรายการที่ต้องเสียภาษีไม่เพียงแต่เป็นหลักฐานบันทึกการขาย

และรายการขายของผู้ต้องเสียภาษี และไม่เพียงเป็นหลักฐานบันทึกการรับและจ่ายเงินของภาคธุรกิจการค้า ยังเป็นบันทึกหลักฐาน หน้าที่การเสียภาษีของฝ่ายขายและเป็นหลักฐานที่ถูกต้องตามกฎหมายของฝ่ายซื้อที่ไม่ต้องเสียภาษีอีก ดังนั้นเพื่อการควบคุมการออกใบกำกับภาษีให้เข้มงวดขึ้นอีก จึงเป็นความสำคัญอย่างมากที่สุด การดำเนินการจะไปด้วยดีหรือไม่อยู่ที่ควบคุมการออกใบกำกับภาษี ซึ่งมีความสัมพันธ์กับความสำเร็จในการปฏิรูปภาษีมูลค่าเพิ่ม

# การประชุมและสัมมนา

## International Fiscal Association (IFA)

สุภัตรา อนันตพงศ์\*

คณะผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางได้มีโอกาสประชุมและสัมมนา International Fiscal Association (IFA) เป็นประจำทุกปี และในเดือนกันยายน ๒๕๔๘ ที่ผ่านมา ผู้เขียนมีโอกาสได้เข้าร่วมประชุมสัมมนา IFA ครั้งที่ ๕๙ ณ เมืองโบโนส ไอเรส ประเทศสาธารณรัฐอาร์เจนติน่า ในครั้งนี้มีผู้เข้าร่วมประชุมและสัมมนาจากประเทศต่างๆ ทั่วโลกเป็นจำนวน ๑,๒๒๘ คน การประชุมและสัมมนาเป็นเรื่องภาวาระหว่างประเทศ ส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ในครั้งนี้มีหัวข้อ ดังนี้

### หัวข้อประชุม มี ๒ เรื่อง

Subject 1. Source & Residence : New Configuration of their principles

Subject 2. Tax treatment of international acquisitions of business

### หัวข้อสัมมนา มี ๖ เรื่อง

A. Fundamental rights of taxpayers

B. IFA/OECD - the definition of royalties in the OECD Model Convention

C. Coordination of taxes in economic unions/common markets

D. Recent developments in international tax

E. Moving away from source taxation : re-organization supply chains

F. Capital gains dealing with shares of real estate companies

### หัวข้อประชุมโดยสรุปมีดังนี้

#### Subject 1. Source & Residence : New Configuration of their principles

หัวข้อนี้เป็นเรื่องของหลักการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ จะมีการกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับในประเทศหนึ่งของผู้มีเงินได้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ข้อตกลงในการกำหนดประเภทของเงินได้ อย่างเช่นกำไรธุรกิจ ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย การบริการที่มีมูลค่าสูง รวมถึงเงินได้ประเภทอื่นๆ และจำนวนเงินที่ได้รับภายใน

\* ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ประเทศนั้นๆ มีปัญหาอย่างไรบ้าง แต่ละประเทศก็มีคำตอบที่แตกต่างกัน สำหรับการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ นั้นที่ประชุมได้พิจารณาถึงข้อปฏิบัติในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนซึ่งเก็บจากเงินได้ทั่วโลกของผู้มีถิ่นที่อยู่ ในประเด็นนี้มีการเปรียบเทียบในทางปฏิบัติของฝ่ายบริหารระหว่างนโยบายภายในประเทศกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD เพื่อประเมินค่าตามมาตรการในการบรรเทาการจัดเก็บภาษีซ้อนฝ่ายเดียว วิเคราะห์เรื่องวิธีการยกเว้นภาษีและวิธีการเครดิตซึ่งได้มีการจ่ายภาษีไปแล้วในอีกประเทศหนึ่ง ด้วยการกำหนดข้อบังคับให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ทั้งนั้นเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อนตามแนวคิดเกี่ยวกับโครงสร้างใหม่มีว่าวิธีการสำหรับการบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่มีลักษณะที่ถูกต้องนั้นควรนำระบบเครดิตมาแทนที่ระบบการยกเว้น โดยที่ประชุมจะให้ผู้เข้าร่วมประชุมแสดงความคิดเห็นใน Break - out

**Subject 2. Tax treatment of international acquisitions of business**

กล่าวถึงการจัดการทางภาษีกับการกระทำของบริษัทในสถานการณ์ต่างๆ ที่บริษัทหนึ่งเข้าถือสิทธิในอีกบริษัทหนึ่งในประเทศอื่น ที่ประชุมได้มีการหาเหตุผลว่าเพราะเหตุใดการเข้าถือสิทธิในอีกบริษัทหนึ่งนั้นทำให้เกิดซึ่งสถานที่อยู่แห่งใหม่และการจัดการกับวิธีการในการสร้างขึ้นมาใหม่นั้นอย่างไร นอกจากนี้ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรเกี่ยวกับการเข้าถือสิทธิทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งได้มีการอภิปรายโดยใช้กรณีศึกษาที่อยู่บนหลักการของธุรกรรมต่างๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ และชี้ให้เห็นสิ่งที่เกี่ยวข้องในทางปฏิบัติที่มีการพัฒนาการในเรื่อง Thin Capitalization ที่เกิดขึ้นมาใหม่ บทบัญญัติเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามสนธิสัญญา รวมถึงอภิปรายความขัดแย้งระหว่างภาษีกับคำตอบแทนจากทรัพย์สิน

**หัวข้อสัมมนาโดยสรุปมีดังนี้**

**Seminar A. Fundamental rights of taxpayers**

ในการสัมมนามีการสำรวจการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยสนธิสัญญาระหว่างประเทศ ได้แก่สิทธิมนุษยชนและกฎเกณฑ์อื่น ๆ ที่มีอยู่ภายในประเทศ รวมถึงการดำเนินการ

กับผู้เสียภาษีอย่างเสมอภาค สิทธิเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดีภาษีอากร ผลกระทบจากข้อบังคับเกี่ยวกับการคุ้มครองทรัพย์สิน คุ้มครองการประกอบอาชีพส่วนบุคคลและสิทธิในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

**Seminar B. IFA/OECD - the definition of royalties in the OECD Model Convention**

หัวข้อนี้เป็นคำนิยาม "ค่าสิทธิ" ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ซึ่งคำนิยามตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ร่างมาเป็นเวลาเกินกว่า ๔๐ ปี แม้ว่าความสำคัญของทรัพย์สินทางปัญญาได้เกิดขึ้นในทางธุรกิจอย่างรวดเร็วในขณะเดียวกันก็เกิดปัญหาใหม่จากทรัพย์สินทางปัญญาประเภทต่างๆ มากมายอีกด้วย เช่น ปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายค่าซอฟต์แวร์ และปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายเงินจาก E-commerce ที่มีลักษณะเฉพาะ ในการสัมมนาได้กล่าวถึงปัญหาที่เกิดจากการใช้คำนิยามในเรื่องของการจ่ายเงินสำหรับสิ่งเหล่านี้ และทรัพย์สินทางปัญญาประเภทต่างๆ

**Seminar C. Coordination of taxes in economic unions/common markets**

เนื่องมาจากประเทศต่างๆ ทั่วโลกมีโครงสร้างเกี่ยวกับนโยบายและองค์กรทางเศรษฐกิจหรือความตกลงที่แตกต่างกัน นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงทั่วทุกมุมโลกเป็นผลให้เกิดข้อขัดแย้งใหม่ๆ ในระบบการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกด้วย ซึ่งผู้เข้าร่วมประชุมแสดงความคิดเห็นและร่วมกันทบทวนโครงสร้างในระบบการจัดเก็บภาษีว่ามีการให้ความร่วมมือในสหภาพหรือในตลาดร่วมในปัจจุบันหรือไม่ อย่างไร

**Seminar D. Recent developments in international tax**

การสัมมนานี้เน้นเรื่องการพัฒนาภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบันเกี่ยวกับเรื่องของดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายระหว่างประเทศของผู้เสียภาษี ยกตัวอย่างคำพิพากษาของศาล กล่าวถึงการพัฒนาบทบัญญัติของกฎหมายหรือข้อบังคับตามสนธิสัญญารวมถึงธุรกรรมต่างๆ เกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติเพื่อให้เป็นบรรทัดฐาน โดยผู้อภิปรายได้

กล่าวถึงมุมมองในการพัฒนาเรื่องดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายระหว่างประเทศของผู้เสียภาษีในแต่ละประเทศและเปิดโอกาสให้ผู้เข้าร่วมสัมมนาแสดงความคิดเห็นในที่ประชุม

**Seminar E. Moving away from source taxation : re-organising supply chains**

กลุ่มบริษัทข้ามชาติใช้กลยุทธ์ทั้งหมดเพื่อจำกัดการเสียภาษีจากแหล่งเงินได้เฉพาะเรื่องของค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง สัญญาการผลิต ผู้แทนจำหน่ายที่ถูกถอดถอนและผู้ที่ทำหน้าที่เตรียมการเล็กๆ น้อยๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการธุรกรรมต่างๆ โดยใช้วิธีการ Transfer pricing ที่ปฏิบัติกันมานานและหลักการของสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร ซึ่งการสัมมนาได้มีการวิเคราะห์เกี่ยวกับเทคนิคและนโยบายร่วมกันที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติได้แก้ไขในเรื่องของการเตรียมการเกี่ยวกับการผลิตและการจัดจำหน่าย

**Seminar F. Capital gains dealing with shares of real estate companies**

การสัมมนาได้กล่าวถึงภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายหุ้นของบริษัทที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยยกตัวอย่างกรณีศึกษา เช่น กรณีแรกเป็นเรื่องของผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ขายหุ้นของบริษัทที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์นั้น กรณีที่สองเกิดจากผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ขายหุ้นของบริษัทต่างประเทศที่มีการถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้นภายในประเทศ กรณีที่สามเกิดขึ้นจากผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ขายหุ้นของบริษัทต่างประเทศที่ตนเองเป็นเจ้าของทั้งหมดในบริษัทที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกรณีศึกษาเหล่านี้ได้ชี้ให้เห็นถึงเทคนิคต่างๆ ในการวางแผนการขายหุ้นของบริษัทที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ชี้ให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีจากประเทศแหล่งเงินได้กับจำนวนภาษีที่ถูกจำกัดโดยสนธิสัญญาของประเทศแหล่งเงินได้ นอกจากนี้ได้กล่าวถึงการบรรเทาภาระภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย

IFA ได้เชิญประเทศต่างๆ เข้าร่วมประชุมสัมมนา ซึ่งในแต่ละปีนั้นทาง IFA จะกำหนดสถานที่ประชุมสัมมนาในประเทศใดประเทศหนึ่งที่ได้รับเป็นเจ้าภาพ และในเดือนกันยายน ๒๕๔๙ ที่จะถึงนี้ จะมีการประชุมและสัมมนา IFA ครั้งที่ ๖๐ ณ เมือง อัมสเตอร์ดัม ประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งสำนักงานศาลยุติธรรมได้ให้ทุนแก่ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเข้าร่วมประชุมและสัมมนา IFA ในครั้งใหม่ด้วย ซึ่งมีหัวข้อประชุมและสัมมนาดังนี้

**หัวข้อประชุม**

**Subject 1** The tax consequences of restructuring of indebtedness (debt work-outs)

**Subject 2** The attribution of profits to permanent establishment (PEs)

**หัวข้อสัมมนา**

**Seminar A.** Indirect tax aspects of cross-border services

**Seminar B.** IFA/OECD - Do enterprises mean business?

**Seminar C.** International cooperation in countering tax avoidance

**Seminar D.** The effect of regional and global trade agreements on domestic tax law and bilateral...

**Seminar E.** Recent developments in international tax

**Seminar F.** IFA/OECD : the need and scope for coordination of tax policies in the EU

**Seminar G.** Tax accounting versus commercial accounting

ส่วนรายละเอียดในหัวข้อประชุมสัมมนา IFA ครั้งที่ ๖๐ เป็นอย่างไร ถ้ามีโอกาสผู้เขียนจะมาเล่าสู่กันฟังอีกครั้งในคราวต่อไป/.

# ปัญหาการบังคับชำระภาษี โดยฝ่ายท้องถิ่น

ประเสริฐ ไทส่วประดิษฐ์\*

อุปสรรคที่สำคัญของการจัดเก็บภาษีก็คือ การที่ผู้เสียภาษีบางรายไม่ยอมชำระภาษีหรือพยายามหลีกเลี่ยงการชำระภาษี ฝ่ายบริหารจึงจำเป็นต้องมีมาตรการบังคับให้ชำระภาษีด้วยการกำหนดในกฎหมายให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจและหน้าที่ในการ ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างค่าภาษี โดยไม่จำเป็นต้องฟ้องเป็นคดีต่อศาล แต่การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี โดยเฉพาะเจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการยึด आयัด และขายทอดตลาด อาจก่อให้เกิดปัญหากับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ ปัญหาในการบังคับให้ผู้ค้างค่าภาษีชำระหนี้ภาษีโดยเจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ควรศึกษา

## ๑. มาตรการบังคับชำระภาษี

มาตรการในการบังคับชำระภาษีกับผู้หลีกเลี่ยงหรือไม่ยอมชำระภาษีได้กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษี

แต่ละประเภทโดยตรง เช่น ภาษีตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินผู้ค้างชำระภาษี<sup>๑</sup> สำหรับภาษีท้องถิ่นเองก็ได้กำหนดให้ผู้บริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจหน้าที่ในการยึด หรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเช่นเดียวกัน โดยแยกพิจารณาเป็นภาษีแต่ละประเภทได้ดังนี้

### ๑.๑ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีโรงเรือนได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องนำเงินค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษี ภายในสามสิบวันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่<sup>๒</sup> ถ้ามิได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวถือเป็นภาษีค้าง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่ม และถ้ามิได้ชำระค่าภาษีค้างและเงินเพิ่มภายในกำหนดสี่เดือน ผู้บริหารขององค์กรปกครอง

\* ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง.

<sup>๑</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒.

<sup>๒</sup> พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗/๕ มาตรา ๓๘.

ส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งยึด อาัยต์ หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่าย โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

ส่วนวิธีการยึด อาัยต์ หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม<sup>๓</sup>

### ๑.๒ ภาษีบำรุงท้องที่

โดยปกติแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่จะต้องชำระค่าภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี เว้นแต่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และแจ้งการประเมินได้ทันภายในเดือนมีนาคม เจ้าพนักงานประเมินจำเป็นต้องแจ้งการประเมินภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน<sup>๔</sup> หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดถือเป็นภาษีค้างชำระ ทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอาจถูกยึด อาัยต์ หรือขายทอดตลาด เพื่อนำเงินที่ได้มาชำระภาษีที่ค้าง โดยนายอำเภอ ผู้อำนวยการเขต นายกเทศมนตรี หรือนายกองค้การบริหารส่วนตำบลมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือ ยึด อาัยต์ หรือขายทอดตลาดได้ แต่คำสั่งเช่นว่านั้นจะออกได้ก็แต่โดยได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร

การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้สิทธิผู้มีหน้าที่เสียภาษี อุทธรณ์ การประเมินหรืออุทธรณ์ค่าวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดหรือ

ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครโดยฟ้องคดีต่อศาล และตลอดเวลาที่ได้ทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ ส่วนคำสั่งยึดจะกระทำต่อเมื่อได้ส่งค่าเตือนเป็นหนังสือให้เจ้าของที่ดินชำระภาษีที่ค้างชำระทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหนังสือ

วิธีการยึด อาัยต์ และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีบำรุงท้องที่ที่ค้างชำระนั้น กฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่กำหนดให้นำวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลม<sup>๕</sup>

### ๑.๓ ภาษีป้าย

ภาษีป้ายจำนวนใดที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินแล้ว ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายมิได้ชำระภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน ถือเป็นภาษีค้าง ผู้บริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดหรืออาัยต์และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายได้ โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด ทั้งนี้ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้กำหนด การยึดทรัพย์สินนั้นผู้บริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะกระทำต่อเมื่อได้ส่งค่าเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีป้ายที่ค้างชำระภายในกำหนดไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหนังสือ

การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีจะกระทำไม่ได้ระหว่างระยะเวลาที่อุทธรณ์การประเมินหรืออุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อศาล เว้นแต่จะเป็นของเสียง่าย

<sup>๓</sup> พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๔๔.

<sup>๔</sup> พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ มาตรา ๓๕.

<sup>๕</sup> พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ มาตรา ๔๑.

วิธีการยึด อายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน  
ของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีป้าย ให้นำวิธีการในประมวลกฎหมาย  
วิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม<sup>๖</sup>

## ๒. การยึด อายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

จะเห็นได้ว่ามาตรการในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่  
เสียภาษีชำระค่าภาษีค้าง ในกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีท้องถิ่น  
ทุกประเภทมีรูปแบบที่คล้ายคลึงกัน ในหลักการที่สำคัญคือ  
การยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระ  
ค่าภาษี เพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทรัพย์สินชำระหนี้ค่าภาษี  
อากรค้าง ด้วยวิธีการที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา  
ความแพ่ง ซึ่งก็คือการนำมาบังคับใช้โดยอนุโลม รายละเอียด  
ของการยึด อายัด และการขายทอดตลาด จึงเป็นเรื่อง  
สำคัญ

### ๒.๑ ความหมายของการยึด อายัด และการขาย ทอดตลาด

เมื่อกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น  
ทุกประเภทกำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง  
มาใช้ จึงควรทราบถึงความหมายของการยึด อายัด  
และการขายทอดตลาดตามประมวลกฎหมายดังกล่าวก่อน

#### ๒.๑.๑ การยึดทรัพย์สิน

การยึดทรัพย์สิน คือ การเอาทรัพย์สิน  
ของลูกหนี้ตามคำพิพากษามาไว้ในความดูแลของเจ้าพนักงาน

บังคับคดี เพื่อดำเนินการตามกฎหมายให้บรรลุผลตาม  
คำพิพากษา (ฎีกาที่ ๑๔๗/๒๔๙๐)<sup>๗</sup>

#### ๒.๑.๒ การอายัดทรัพย์สิน

การอายัดทรัพย์สิน คือ การสั่ง  
บุคคลภายนอกมิให้ทำการโอนหรือชำระหนี้ให้แก่ลูกหนี้ในคดี  
แต่ให้ชำระแก่เจ้าพนักงานบังคับคดี (ฎีกาที่ ๑๔๗/๒๔๙๐)<sup>๘</sup>

#### ๒.๑.๓ การขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การขายทอดตลาดเป็นการซื้อขาย  
ชนิดหนึ่งซึ่งผิดกับการซื้อขายธรรมดาในวิธีการตั้งราคา  
โดยต้องมีการประกาศโฆษณาให้ประชาชนมาประมูลซื้อ  
ทรัพย์สินซึ่งใคร ๆ ก็จะสามารถซื้อได้

โดยปกติการขายทอดตลาดมีผู้ม  
ส่วนเกี่ยวข้องอยู่ด้วยกัน ๔ ฝ่าย คือ

(๑) ผู้ขายซึ่งอาจเป็นเจ้าของทรัพย์สิน

หรือเป็นผู้มีอำนาจในการขายทรัพย์สินนั้น

(๒) ผู้ทอดตลาดซึ่งเป็นคนกลางที่

จัดการขายทอดตลาดโดยนำเอาทรัพย์สินนั้นออกเสนอขาย

(๓) ผู้ผู้ราคา และ

(๔) ผู้ซื้อ<sup>๙</sup>

### ๒.๒ วิธีการยึด อายัด และการขายทอดตลาด ทรัพย์สิน

วิธีการยึด อายัด และการขายทอดตลาด  
ทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา ได้บัญญัติไว้ในประมวล

<sup>๖</sup> พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐ มาตรา ๒๑.

<sup>๗</sup> พิพัฒน์ จักรางกูร. คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การบังคับคดี. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, ๒๕๓๓, หน้า ๒๑๕.

<sup>๘</sup> อ้างแล้ว, หน้า ๒๔๔.

<sup>๙</sup> ปรีชา สุมาวงศ์. คำอธิบายลักษณะวิชา กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้. พิมพ์ครั้งที่ ๖. กรุงเทพฯ :  
กรุงสยาม การพิมพ์, ๒๕๓๒, หน้า ๖๖๐.

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ตั้งแต่มาตรา ๓๐๓ ถึง มาตรา ๓๒๒ มีรายละเอียดที่สำคัญดังนี้

#### ๒.๒.๑ วิธีการยึดทรัพย์สิน

การยึดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมาย

วิธีพิจารณาความแพ่งแบ่งเป็น ๒ กรณีด้วยกันคือ

##### (๑) การยึดเอกสารและสังหาริมทรัพย์

ที่มีรูปร่าง

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา

ความแพ่ง มาตรา ๓๐๓ กำหนดวิธีการในการยึดเอกสาร และสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างไว้คือ

๑. นำเอาเอกสารและทรัพย์สินนั้นมาและฝากไว้ ณ สถานที่ใดหรือบุคคลใดตามที่เห็นสมควร และแจ้งการยึดนั้น ให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาทราบ

๒. มอบทรัพย์สินนั้นไว้ในความอารักขาของลูกหนี้ ตามคำพิพากษาโดยความยินยอมของเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา หรือมอบไว้ในอารักขาของบุคคลอื่นใดซึ่งครอบครองทรัพย์สิน นั้นอยู่ และแจ้งการยึดให้ลูกหนี้หรือบุคคลนั้นทราบ กับต้องกระทำ ให้การยึดนั้นเห็นประจักษ์แจ้ง โดยการประทับตราหรือโดยวิธี อื่นใดตามที่เห็นสมควร

##### (๒) การยึดอสังหาริมทรัพย์

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา

ความแพ่ง มาตรา ๓๐๕ กำหนดวิธีการยึดอสังหาริมทรัพย์ ไว้ดังนี้

๑. เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องนำหนังสือสำคัญ สำหรับทรัพย์สินมาและฝากไว้ ณ สถานที่ใด หรือแก่บุคคลใด ตามที่เห็นสมควร

๒. เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องแจ้งการยึดให้ลูกหนี้ ตามคำพิพากษาทราบ

๓. แจ้งการยึดให้เจ้าพนักงานที่ดินทราบ เจ้าพนักงาน ที่ดินต้องบันทึกการยึดไว้ในทะเบียน ถ้าหนังสือสำคัญยังไม่ได้ออก

หรือนำมาแสดงไม่ได้ หรือหาไม่พบ ให้ถือว่าการที่ได้แจ้ง การยึดต่อลูกหนี้ตามคำพิพากษาและเจ้าพนักงานที่ดินนั้น เป็นการยึดตามกฎหมายแล้ว

#### ๒.๒.๒ วิธีการอายัดทรัพย์สิน

การอายัดทรัพย์สินตามประมวล

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๓๑๐ ทวิ ได้กำหนด ประเภททรัพย์สินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีจะทำการอายัดได้คือ สิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ที่มีต่อบุคคลภายนอกให้ชำระหนี้ แยกต้นซึ่งมีอยู่ ๒ ประเภท คือ

##### ๑. เงิน

##### ๒. เรียกให้ส่งมอบสิ่งของ

ส่วนวิธีการอายัดนั้น เป็นหน้าที่ของเจ้าหนี้ ตามคำพิพากษาที่ต้องยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องฝ่ายเดียว ต่อศาล เพื่อให้ศาลมีคำสั่งอายัด และเจ้าหนี้ได้นำคำสั่ง อายัดให้แก่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาและบุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบ เพื่อการชำระเงินหรือส่งมอบสิ่งของ

#### ๒.๒.๓ วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มาตรา ๓๐๘ กำหนดวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะต้อง ปฏิบัติตาม

##### (๑) บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมาย

แพ่งและพาณิชย์ บรรพ ๔ ส่วน ๓ ว่าด้วยการขายทอดตลาด ตั้งแต่ มาตรา ๕๐๙ ถึง ๕๑๗

##### (๒) กฎกระทรวงว่าด้วยการขายทอดตลาด

##### (๓) ข้อกำหนดของศาลซึ่งระบุไว้ใน

คำสั่งอนุญาตให้ขายทรัพย์สินนั้น

การขายทอดตลาดตามนัยของประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ต้องดำเนินการดังนี้

๑. มีการโฆษณาบอกขายและทำการขาย โดยเปิดเผย (มาตรา ๕๑๐)

๒. การโฆษณาเช่นนั้น ผู้ขายไม่ได้เสนอต่อบุคคลใดหรือหมู่ชนใดโดยเฉพาะเจาะจง แต่เปิดโอกาสให้แก่สาธารณชนเข้าประมูลสุ้ราคาได้ (มาตรา ๕๑๐ และ มาตรา ๕๑๔)

๓. มีบุคคลตั้งแต่ ๒ คนขึ้นไปมาทำการเสนอซื้อโดยประมูลสุ้ราคากันซึ่งเรียกว่าผู้สุ้ราคา

๔. การสนองรับคำเสนอซื้อหรือรับตกลงขายนั้นกระทำโดยผู้ทอดตลาด (มาตรา ๕๐๙) ซึ่งอาจไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ขาย (มาตรา ๕๑๑ และมาตรา ๕๑๒)<sup>๑๐๐</sup>

นอกจากนี้ยังมีรายละเอียดของการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๓๐๙ เช่นในการขายทรัพย์สินหลายสิ่งด้วยกัน ให้แยกขายทีละสิ่งต่อเนื่องกันไป หรือกำหนดลำดับที่จะขายทรัพย์สิน หรือจัดสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ สองสิ่งหรือกว่านั้นขึ้นไปรวมขายไปด้วยกันก็ได้

### ๓. ปัญหาการบังคับชำระภาษีโดยฝ่ายท้องถิ่น

การที่กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีทุกฉบับบัญญัติให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนของการบังคับคดีของศาลมาใช้เป็นหลักให้เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปฏิบัติหน้าที่ในการบังคับให้ชำระหนี้ค่าภาษี อาจก่อให้เกิดปัญหา ดังนี้

#### ๓.๑ ปัญหาในการตรวจสอบและถ่วงดุล

การควบคุมฝ่ายบริหารเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง เพื่อให้การกระทำของเจ้าพนักงานในหน่วยงานของฝ่ายบริหารเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยชอบด้วยกฎหมาย จึงจำเป็นต้องมี

วิธีการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานว่าได้กระทำโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยเฉพาะการตรวจสอบในลักษณะข้อพิพาท (contentieux) ซึ่งได้แก่การตรวจสอบโดยศาล ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย มีความเป็นอิสระ มีกระบวนการที่แน่นอน มีเงื่อนไขการฟ้องและกำหนดอายุความ<sup>๑๐๑</sup>

การตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานดังกล่าวโดยฝ่ายตุลาการ ถือเป็นตรวจสอบและถ่วงดุล (check and balance) ระหว่างอำนาจตุลาการและอำนาจบริหาร ตามหลักการแบ่งแยกอำนาจที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ดังนั้นการกระทำของฝ่ายบริหารตามอำนาจหน้าที่ที่บัญญัติในกฎหมายจะต้องได้รับการตรวจสอบจากศาล รวมถึงการกระทำขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีตามการประเมิน หากปราศจากการตรวจสอบโดยศาลแล้วย่อมไม่อาจทราบถึงความชอบของการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานได้

การที่กฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีกำหนดให้เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ดุลพินิจกำหนดให้บุคคลทั่วไปตกเป็นลูกหนี้ภาษี และทำการบังคับชำระกับบุคคลดังกล่าวโดยไม่จำเป็นต้องฟ้องคดีต่อศาล จึงเป็นเรื่องที่ปราศจากการตรวจสอบและถ่วงดุลการใช้อำนาจหน้าที่

ปัญหาที่สำคัญก็คือ หากดุลพินิจนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายจะเยียวยาความเสียหายกับผู้บริสุทธิ์ได้อย่างไร เช่น หากปรากฏในภายหลังว่าผู้ที่ถูกประเมินให้รับผิดชอบชำระภาษีมิใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่บุคคลผู้นั้นได้ถูกยึด อายัด และถูกนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดแล้ว จะแก้ไขได้อย่างไร

<sup>๑๐๐</sup> ปรีชา สุมาวงศ์, อ้างแล้ว, หน้า ๖๖๑-๖๖๒.

<sup>๑๐๑</sup> อมร จันทรสมนุญณ์, กฎหมายปกครอง (Administrative Law), กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ปัสสัมพันธ์พาณิชย์, ๒๕๒๗, หน้า ๑๐๐.

### ๓.๒ ปัญหาของเจ้าพนักงานขององค์กรปกครอง

#### ส่วนท้องถิ่น

เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นคือบุคลากรในหน่วยงานที่เป็นผู้ปฏิบัติภารกิจขององค์กรของตนให้ลุล่วง ภารกิจในการบังคับชำระภาษีจะสำเร็จหรือไม่จึงขึ้นอยู่กับเจ้าพนักงาน ปัญหาจึงอาจเกิดกับตัวเจ้าพนักงานได้ดังนี้

๓.๒.๑ ความรู้ ความเข้าใจในการบังคับให้ชำระภาษี

การบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาล ที่มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นการใช้อำนาจของศาลที่มีใช้การกระทำในทางปกครองของหน่วยงานฝ่ายบริหาร ซึ่งเป็นเรื่องที่สลับซับซ้อนและมีขั้นตอนที่ยุ่งยาก ทุกขั้นตอนของการบังคับคดีให้สิทธิกับจำเลยซึ่งเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษา เจ้าหนี้ หรือบุคคลผู้มีส่วนได้เสียสามารถร้องขอต่อศาลให้ทำการตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ นอกจากนี้ยังมีหลักทั่วไปในการบังคับคดีที่มีได้บัญญัติไว้ในส่วนของวิธีการยึด อายัด และการขายทอดตลาด เช่น ระยะเวลาในการบังคับคดี และหลักการอื่นที่สำคัญมีดังนี้

(๑) ตามมาตรา ๒๘๔ บัญญัติห้ามมิให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเกินกว่าที่พอจะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา

(๒) ตามมาตรา ๒๘๘ บัญญัติให้สิทธิผู้ที่ถูกกล่าวอ้างว่าลูกหนี้ตามคำพิพากษามีใช่เจ้าของทรัพย์สินที่ถูกยึด สามารถร้องขอต่อศาลให้ปล่อยทรัพย์สินที่ถูกยึดได้

หลักการบังคับคดีของศาลจึงเป็นเรื่องที่ต้องทำความเข้าใจเป็นอย่างมาก และต้องมีความรู้ในหลักการทั่วไปของการบังคับคดีด้วย จึงจะทำการบังคับคดีโดยวิธียึด อายัด และขายทอดตลาดตามที่กำหนดในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้ ซึ่งในส่วนหลักทั่วไปในการบังคับคดีกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีมักได้บัญญัติให้นำมาบังคับใช้ เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงอาจขาดความรู้และความเข้าใจในหลักการบังคับคดี

ผลที่เกิดขึ้นก็คืออาจทำให้การบังคับให้ชำระภาษีกับผู้ค้างชำระภาษีหรือบุคคลทั่วไปที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่แท้จริงได้รับความเสียหายจากการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน เช่น ไม่อาจคัดค้านได้ว่าทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดมิใช่ของผู้ค้างชำระภาษี หรือเป็นการบังคับเอาเก็บทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีมากเกินไปจนความจำเป็น และอาจเป็นช่องทางให้เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกิดการทุจริตทำการยึดหรืออายัดเพื่อเรียก รับ ผลประโยชน์จากผู้ค้างชำระภาษี

#### ๓.๒.๒ ประสิทธิภาพของเจ้าพนักงาน

หน้าที่หลักของเจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็คือ การบำบัดทุกข์ บำรุงสุข ให้กับประชาชนในเขตพื้นที่ของตน โดยต้องทำให้เขตพื้นที่ของตนเกิดความเจริญอำนวยความสะดวกให้กับประชาชนในพื้นที่ ส่วนการบังคับคดีเป็นหน้าที่หลักของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่ต้องทำให้คำพิพากษาเกิดผลบังคับได้

การที่เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องทำหน้าที่ในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้คำภาษีก้าง ซึ่งมีใช่หน้าที่หลักของตนจะต้องอาศัยประสิทธิภาพในการทำงานเป็นระยะเวลาพอสมควร จึงจะเข้าใจในหลักการ และขั้นตอนของวิธีการยึด อายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงอาจขาดประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ เพราะมิใช่หน้าที่หลักของตนเอง

ผลที่เกิดขึ้นก็คือ อาจทำให้กระบวนการในการบังคับให้ชำระภาษีต้องเนิ่นช้า ไม่มีประสิทธิภาพ ไม่เป็นผลดีต่อตัวเจ้าพนักงานท้องถิ่นซึ่งอาจถูกกล่าวหาว่าตั้งใจจะหน่วงเหนี่ยวการยึด อายัด เพื่อประสงค์ในการเรียกร้องกับผู้ค้างค่าภาษีโดยมิชอบ

#### ๓.๓ ปัญหาการขาด กฎ ระเบียบ คำสั่ง ที่ใช้ในการปฏิบัติหน้าที่

เจ้าพนักงานของรัฐจะกระทำการใดๆ ในการปฏิบัติราชการได้ จะต้องมีความรู้ให้อำนาจและหน้าที่ และไม่สามารถทำนอกเหนือไปจากอำนาจหน้าที่ได้ แต่เนื่องจาก

ในการปฏิบัติหน้าที่ กฎหมายที่ให้อำนาจและหน้าที่อาจบัญญัติไว้ไม่ชัดเจนเพียงพอ จำเป็นที่จะต้องมีการ ระเบียบ คำสั่ง และหนังสือสั่งการ ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นข้อบังคับลำดับรองลงไป เพื่อช่วยเป็นเครื่องมือในการทำงาน กำหนดกรอบในการใช้ดุลพินิจ ป้องกันการแสวงหาประโยชน์ที่มีขอบที่อาจเกิดขึ้นได้ และป้องกันเจ้าพนักงานในการถูกฟ้องร้องให้รับผิดชอบในทางวินัยทางอาญา ทางแพ่ง หรือในทางปกครอง

ในส่วนของกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีท้องถิ่น มีเพียงภาษีมารุงท้องถิ่นเท่านั้น ที่ได้ออกระเบียบโดยกระทรวงมหาดไทย ช่วยเป็นแนวทางให้เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษี<sup>๑๒</sup> ซึ่งพอที่จะถือได้ว่าเป็นข้อบังคับลำดับรองที่ใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติหน้าที่ได้ แต่ระเบียบนี้ก็ใช้บังคับในภาษีมารุงท้องถิ่นเพียงประเภทเดียวเท่านั้น ไม่อาจใช้กับภาษีท้องถิ่นประเภทอื่นได้ อีกทั้งในกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีป้ายที่กำหนดให้กระทรวงมหาดไทย เป็นผู้ออกระเบียบให้เจ้าพนักงานใช้ในการบังคับชำระภาษีก็ไม่ปรากฏว่าได้มีการออกระเบียบดังกล่าวแต่อย่างใด

เมื่อพิจารณาถึงระเบียบที่ออกมาใช้บังคับกับการบังคับให้ชำระภาษีมารุงท้องถิ่นที่มิได้ช่วยในการปฏิบัติหน้าที่มากนัก เนื่องจากยังคงกำหนดให้นำวิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาด ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้เป็นหลัก<sup>๑๓</sup> ซึ่งมีได้แตกต่างไปจากกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีมารุงท้องถิ่น และส่วนอื่นที่บัญญัติไว้ในระเบียบเป็นเพียงรายละเอียดที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อเจ้าพนักงานมากนัก

ปัญหาการขาดกฎ ระเบียบ คำสั่ง และหนังสือสั่งการจากกระทรวงมหาดไทย ซึ่งเป็นหน่วยงานในการกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงเป็นเรื่องที่สำคัญอีกประการหนึ่ง

#### ๔. ข้อเสนอแนะในการบังคับชำระภาษี

จากวิธีการและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีโดยเจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้กล่าวมาแล้วทั้งหมด อาจมีแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เป็นข้อเสนอให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและหน่วยงานที่กำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนี้

ประการแรกคือ การเลือกใช้วิธีการทางศาลเป็นแนวทางหลักในการบังคับให้ชำระหนี้ค่าภาษีค้าง เพื่อให้เกิดการตรวจสอบดุลพินิจของเจ้าพนักงาน และคุ้มครองบุคคล ผู้บริสุทธิ์หากผู้ประเมินมิใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี และยังคงคุ้มครองทรัพย์สินของบุคคลภายนอกที่อาจถูกบังคับคดีได้ แต่หากมีความจำเป็นในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตั้งเป้าหมายไว้ ก็ควรใช้วิธีการในการบังคับให้ชำระภาษี โดยวิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีให้น้อยที่สุด

ประการที่สอง ควรออกกฎ ระเบียบ คำสั่ง หรือหนังสือสั่งการ เพิ่มเติมไปจากวิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาดที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เพื่อให้วิธีการบังคับคดีในทางศาลสามารถนำมาปรับใช้กับเจ้าพนักงานปกครองส่วนท้องถิ่นให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ กำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจและป้องกันเจ้าพนักงานจากการถูกดำเนินการทางวินัย อาญา แพ่ง และทางปกครอง

ประการสุดท้าย ควรเพิ่มความรู้ความเข้าใจในวิธีการบังคับคดีให้กับเจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น อบรมให้ความรู้ ศึกษาดูงานที่หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการบังคับคดี ฯลฯ อันก่อให้เกิดประสบการณ์เพิ่มเติมมากขึ้น ซึ่งจะได้เป็นประโยชน์กับเจ้าพนักงานในการบังคับให้มีการชำระภาษีท้องถิ่นต่อไป

<sup>๑๒</sup> ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยึด อายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีมารุงท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๑๒.

<sup>๑๓</sup> อ้างแล้ว ข้อ ๔.

# ความรับผิดในการเสียภาษีและฐานภาษี สำหรับของหรือสินค้าที่นำเข้ามา ในราชอาณาจักร

ประกาศ คงเอียด\*

สินค้าหรือของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น โดยทั่วไปจะมีภาษีที่สำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการนำเข้ ดังกล่าวอย่างน้อย ๓ ประเภทด้วยกันคือ ภาษีศุลกากร หรืออากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีท้องถิ่น (ซึ่งรวมอยู่ในอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม) แต่ถ้าเป็นสินค้าที่ระบุไว้ในพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต และสินค้าสุรา ยาสูบ และไฟ ก็จะมีภาษี สรรพสามิตเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย เนื่องจากภาษีแต่ละประเภท จะกำหนดไว้ในกฎหมายแต่ละฉบับที่แตกต่างกันคือ ภาษี

ศุลกากรหรืออากรขาเข้าก็จะกำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ และพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับอื่นๆ อีก หลายฉบับ ภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะกำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร ส่วนภาษีท้องถิ่นที่รวมอยู่ในภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเป็นไปตาม กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละ ประเภท<sup>๑</sup> ส่วนภาษีสรรพสามิตนั้นก็จะมีการกำหนดแยกย่อย ออกไปสำหรับสินค้าสุรา ยาสูบ และไฟ คือพระราชบัญญัติสุรา

\* ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ ๒) มหาวิทยาลัยรามคำแหง เนติบัณฑิตไทย International Tax Program Certificate and Master of Laws (ITP/LL.M.), Harvard Law School, Harvard University, U.S.A.

<sup>๑</sup> เช่น พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๑๒ ทวิ

“กรุงเทพมหานครมีอำนาจออกข้อบัญญัติเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้กำหนดเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นจากอัตราที่เรียกเก็บ ตามประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ให้กรุงเทพมหานครเก็บในอัตราร้อยละศูนย์

(๒) ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราอื่น ให้กรุงเทพมหานครเก็บหนึ่งในเก้าของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา<sup>๒</sup> ให้ถือเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”

พ.ศ. ๒๕๔๓ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช ๒๕๔๖ ส่วนสินค้าอื่นนอกจากนี้ก็จะ เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ สำหรับ ภาษีท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บเพิ่มขึ้นจากภาษีสรรพสามิตก็จะกำหนด ไว้ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. ๒๕๒๗ จึงเห็นได้ว่า ของหรือสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจะมีกฎหมายภาษีอากร เข้ามาเกี่ยวข้องหลายฉบับ บางกรณีจึงมีความแตกต่างกันเกี่ยวกับ ความรับผิดชอบในการเสียภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษี ซึ่งก่อให้เกิด ปัญหาในการปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และการบังคับใช้กฎหมายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของหน่วยงาน ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในทางปฏิบัติภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำของเข้า จะมีการมอบหมายให้กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนกรมสรรพากรและภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต<sup>๒</sup> บทความนี้ผู้เขียนจึงมีความมุ่งหมายที่จะศึกษาวิเคราะห์กฎหมาย ศุลกากร ประมวลรัษฎากร และกฎหมายสรรพสามิต เพื่อให้ ทราบถึงความรับผิดชอบในการเสียภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษี ของกฎหมายแต่ละฉบับ และความสัมพันธ์ในการบังคับใช้ ระหว่างกฎหมายเหล่านี้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับของหรือ สินค้าที่นำเข้า รวมทั้งได้วิเคราะห์เปรียบเทียบให้เห็นถึงประเด็น ที่ไม่สอดคล้องหรือไม่สัมพันธ์กันเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษี สำหรับการนำของหรือสินค้าเข้ามาใน ราชอาณาจักร เพื่อที่จะได้ร่วมกันหาแนวทางพิจารณาแก้ไข กฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อไป

## ความรับผิดชอบในการเสียภาษีศุลกากรสำหรับ ของนำเข้า<sup>๓</sup>

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเป็นหนึ่งในโครงสร้าง ที่สำคัญของกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ เพราะเป็นสิ่งที่กำหนดขึ้น เพื่อให้รู้ว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีหรือหน้าที่ในการเสียภาษี ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าหนี้ค่าภาษีอากร ที่จะต้องเสียให้แก่รัฐเกิดขึ้นเมื่อใด กฎหมายศุลกากรได้กำหนด เรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษีศุลกากร (โดยใช้คำว่า “ความรับผิด ในอันจะต้องเสียภาษี”) สำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือถือว่านำเข้ามาในราชอาณาจักร ไว้ดังต่อไปนี้

**๑. เกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จ** พระราชบัญญัติ ศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิ กำหนดให้ ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้น ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ ส่วนกรณีใดที่จะถือว่าเป็นการนำ ของเข้าสำเร็จนั้น ได้กำหนดไว้ตามมาตรา ๔๑ ว่า “ถ้ามี ความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะ กำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่าการนำของใดๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอัน สำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะ ถ้ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง” ส่วน “เขตท่าที่จะ ถ้ายของจากเรือ” หรือ “ท่าที่มีชื่อส่งของถึง” ในที่นี้ก็ยอม หมายถึงท่าหรือที่ใด ๆ ที่มีการกำหนดโดยออกเป็นกฎกระทรวง ให้เป็นท่าหรือที่สำหรับการนำเข้าหรือส่งออก หรือนำเข้าและ ส่งออก ซึ่งของประเภทใดๆ หรือทุกประเภททางทะเลหรือ

<sup>๒</sup> ดูประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๓/๑๐(๑) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๒๑ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๘ ฉ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๕ เบญจ และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช ๒๕๔๖ มาตรา ๑๐ ทวิ

<sup>๓</sup> กฎหมายศุลกากรส่วนใหญ่จะใช้คำว่า “ของ” ไม่ใช่คำว่า “สินค้า” เพราะภาษีศุลกากรจะมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีสำหรับของที่นำเข้า หรือส่งออกโดยไม่คำนึงถึงว่าของนั้นจะเป็นสินค้าหรือไม่

ทางบก ตามมาตรา ๔ (๑) รวมถึงสนามบินสำหรับอากาศยานด้วย<sup>๕</sup> ดังนั้น เมื่อมีการนำของหรือสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยยานพาหนะใดๆ ไม่ว่าจะเป็เรือ อากาศยาน รถยนต์ หรือแม้แต่เป็นการนำเข้ามาด้วยแรงงานคนหรือสัตว์ ถ้ามีการนำเข้ามาในเขตท่าหรือเขตด่านศุลกากรที่กำหนดไว้ก็ย่อมถือว่าเป็นการนำเข้ามาสำเร็จ หน้าที่ในการเสียภาษีศุลกากรของผู้นำเข้าจึงเกิดขึ้นในวันที่มีการนำเข้ามาสำเร็จดังกล่าว

**๒. เกิดขึ้นในเวลาที่ยกของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือเพื่อจำหน่าย**

ให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือ บรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น กรณีนี้เป็นเรื่องการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรและนำไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร<sup>๕</sup> และต่อมามีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้า สำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ สำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออกตาม

<sup>๕</sup> ในส่วนที่เกี่ยวกับการนำของเข้าทางบกและทางอากาศนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มาตรา ๑๒๒ กำหนดไว้ว่า

“พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่การนำของเข้าและส่งออก หรือการค้าอย่างใด ๆ ข้ามแดนแห่งพระราชอาณาจักรทางบก เสมอกันกับการค้าทางทะเล และบทบัญญัติ การบังคับและโทษานุโทษทั้งปวงในพระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่การค้าข้ามแดนทางบกตามที่ จะพึงใช้ได้ โดยมีพิกัดค่านิ่งถึงร้อยละห้าของมูลค่าซึ่งใช้ตามปกติในทางการเรือและเมื่อใดมีความจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ ก้อยค่าส่วนวน ที่ใช้นั้นให้หมายความและกินความรวมถึงถึงรถไฟ ล้อเลื่อน คนหาบหาม สัตว์บรรทุก อากาศยาน ด่านศุลกากรพรมแดน สนามบินที่กำหนด เป็นด่านภาษี การบรรทุกของลง การถ่ายของออก แล้วแต่กรณี หรือร้อยละห้าของมูลค่าอื่นที่ใช้อยู่ในการค้าทางบก หรือทางอากาศนั้น”

นอกจากนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับการนำเข้าทางอากาศ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๘) พุทธศักราช ๒๔๘๐ มาตรา ๓ ก็ได้กำหนดไว้อีกว่า

“(๑) เพียงที่เกี่ยวข้องแก่การเดินอากาศ คำต่อไปนี้ซึ่งใช้ในพระราช บัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ และพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติม ให้มีความหมาย ดังต่อไปนี้ เว้นแต่จะมีข้อความแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เรือกำปั่น” หรือ “เรือ” ให้มีความหมายรวมถึงอากาศยาน

“ท่า” ให้มีความหมายรวมถึงสนามบินศุลกากร

“นายเรือ” ให้มีความหมายรวมถึงผู้ควบคุม

“ด่านตรวจเรือ” ให้มีความหมายรวมถึงสถานีตรวจออกอากาศยาน

“ท่าเทียบท่าเรือ” ให้มีความหมายรวมถึงที่สำหรับบรรทุกของลงในหรือขึ้นของขึ้นจากอากาศยาน

“เขตน่านน้ำสยาม” ให้มีความหมายรวมถึงเขตแห่งราชอาณาจักร และอากาศเหนือราชอาณาจักร”

<sup>๕</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ได้กำหนดเรื่องการจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนไว้ดังต่อไปนี้

๑. คลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ใช้ในการเก็บรักษาสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ การบรรจุหรือขนถ่ายสินค้า หรือกิจการอื่น ตามมาตรา ๔ ซึ่งบัญญัติว่า

“อธิบดีจะอนุมัติและกำหนดสถานที่ตรวจและเก็บของซึ่งมีผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนก็ได้ โดยอาจกำหนด วิธีการและข้อจำกัดเกี่ยวกับการเก็บของตลอดจนข้อบังคับเพื่อการดำเนินการและตรวจตราควบคุมคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่เห็นสมควร

เพื่อเป็นประกันค่าน้ำภาษีอากรหรือค่าชดใช้ช้อย่างอื่นซึ่งกรมศุลกากรอาจเรียกได้ตามกฎหมายหรือข้อตกลง อธิบดีอาจเรียกประกัน จากเจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยให้ทำทัณฑ์บนและหรืออย่างอื่นจนเป็นที่พอใจ

เจ้าของหรือผู้ปกครองคลังสินค้าทัณฑ์บนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประจำปีตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยกฎกระทรวง”

๒. คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิตสินค้า และร้านค้าปลอดอากร เป็นไปตามมาตรา ๔ ทวิ ซึ่งบัญญัติว่า

“อธิบดีมีอำนาจ

(๑) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับแสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่

อธิบดีกำหนด

(๒) อนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนสำหรับการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการอื่นใดกับของที่นำเข้ามาและเก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ให้คลังสินค้าทัณฑ์บนตาม (๑) และ (๒) อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยคลังสินค้าทัณฑ์บน

มาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๔๘๒<sup>๖</sup> หรือเพื่อจำหน่ายแก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มาตรา ๘๘ บรรดสามและบรรดสี่ ได้กำหนดเรื่องการนำเข้าสำเร็จ ซึ่งเป็นความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีไว้ว่า ในการรับของที่ได้มีการโอนจำหน่ายสำหรับกรณีดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ยกเว้นของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด การที่กฎหมายกำหนดเรื่องการนำเข้าสำเร็จไว้ในกรณีนี้ก็เพื่อว่า หากต่อมาในภายหลังมีการขึ้นที่ต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ก็จะได้จำแนกเรื่องการนำเข้าสำเร็จสำหรับกรณีนี้ไว้ต่างหากจากกรณีอื่นๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีและคำนวณค่าภาษีต่อไป

อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นการนำเข้าของเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและต่อมาได้มีการปล่อยของออกไปจากคลัง

สินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออกตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๔๘๒ หรือมิใช่เพื่อจำหน่ายแก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีนี้ก็ยังคงถึงเวลาที่นำของเข้าสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้าได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง เพียงแต่พิกัดอัตราศุลกากรจะใช้ตามที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเท่านั้น (ดูรายละเอียดต่อไปในเรื่องฐานภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้า)

**๓. เกิดขึ้นในเวลาที่ยกเว้นของออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักรหรือเพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๔๘๒ หรือเพื่อจำหน่ายแก่ผู้มีสิทธิ**

<sup>๖</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๔๘๒ มาตรา ๑๙ ทวิ กำหนดไว้ว่า

ของที่ส่งออกไปยังเมืองต่างประเทศหรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดินทางไปเมืองต่างประเทศ ถ้าพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายว่า ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของดังกล่าวที่ได้เรียกเก็บไว้แล้วให้แก่ผู้นำของเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ของที่นำเข้ามานั้นมีชื่อของที่กฎกระทรวงระบุห้ามคืนเงินอากร

(ข) ปริมาณของที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นของที่ส่งออก ให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีเห็นชอบหรือประกาศกำหนด

(ค) ของนั้นได้ส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งของที่ขอคืนอากรขาเข้า

(ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของที่ส่งออก เข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ

(จ) ต้องขอคืนอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้

อธิบดีมีอำนาจออกข้อบังคับว่าด้วยการพิสูจน์ของ การส่งออก การจัดทำ และยื่นเอกสารต่าง ๆ การคำนวณเงินอากรที่พึงคืนให้ และวิธีการอื่น ๆ เกี่ยวกับ การขอคืนเงินอากรนี้

ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น กรณีนี้เป็นเรื่องการนำของออกจากเขตปลอดอากร<sup>๗</sup> ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๙๗ นว ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้ โดยให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะของเช่นนั้นออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

**๔. เกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ สำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก** กรณีนี้เป็นเรื่องการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ หากต่อมาได้มีการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นในการรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายไปดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด<sup>๘</sup> การที่กฎหมายกำหนดเรื่องการนำเข้าสำเร็จในกรณีนี้ไว้ก็เป็นเช่นเดียวกับกรณีตามข้อ ๒ คือเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีในภายหลังหากมีกรณีที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

**๕. เกิดขึ้นเมื่อสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง** กรณีนี้จะปฏิบัติตามที่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๑๐ ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับของใดซึ่งในเวลาให้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรสำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นนั้น ทั้งนี้ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ โดยการชำระอากรหรืออากรเพิ่มดังกล่าวกฎหมายได้กำหนดให้เป็น

<sup>๗</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๙๗ ตริ

<sup>๘</sup> “ให้อธิบดีมีอำนาจอนุมัติจัดตั้งเขตปลอดอากรสำหรับการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ และให้มีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยื่นคำขอและการอนุมัติให้จัดตั้งเขตปลอดอากร”

<sup>๙</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ มาตรา ๑๙ จัตวา

“ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตามมาตรา ๑๙ ทวิ หากโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกตามมาตรา ๑๙ ทวิ ในเวลาที่โอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การรับของที่ได้โอนหรือจำหน่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ความรับผิดชอบของผู้โอนของนั้นไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรที่ได้นำหรือยินยอมให้นำของนั้นไปใช้ในกรณีอื่น หรือผู้ที่ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสิทธิลงในขณะที่เป็นเจ้าของ แล้วแต่กรณี แต่ในกรณีที่ผู้ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรถึงแก่ความตายในขณะที่เป็นเจ้าของ ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท แล้วแต่กรณี เป็นผู้รับผิดชอบชำระอากรหรืออากรเพิ่ม โดยให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รู้ว่าจะของนั้นผู้ตายได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร

ในกรณีนี้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนของที่ได้รับยกเว้นอากรจากบุคคลที่มีสิทธิไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิ หรือเมื่อมีการนำของไปใช้ในกรณีอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร หรือเมื่อสิทธิที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง

**๖. เกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอหรือสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักร** กรณีนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๕๑ ซึ่งกำหนดให้ของที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักรจะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก โดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

**ฐานภาษีและอัตราภาษีศุลกากรสำหรับของนำเข้า**

ฐานภาษี คือสิ่งที่ใช้ในการคำนวณกับอัตราภาษีเพื่อให้ได้มาซึ่งค่าภาษีที่จะต้องชำระ ในการคำนวณค่าภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้านั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ ได้กำหนดไว้ดังต่อไปนี้

**๑. ฐานภาษีสำหรับของหรือสินค้านำเข้าทั่วไป**

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิวรรคสอง กำหนดให้คำนวณภาษีโดยถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของ เช่นว่านั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าไปหรือในสภาพอื่น ซึ่งแสดงให้เห็นว่าหากมีการนำของเข้าและมิได้นำไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน การคำนวณอากรขาเข้าก็จะถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น คือวันที่มีการนำเข้าสำเร็จหรือวันที่เรือที่นำเข้ามาซึ่งของหรือสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง แต่ถ้าเป็นการนำของหรือสินค้าเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน การคำนวณค่าอากรก็จะเปลี่ยนแปลงไป โดยต้องคำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน อย่างไรก็ตาม ถ้ามีการยื่นใบขนสินค้าและนำของเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๘๙ และมาตรา ๘๘ ได้กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่จัดรายละเอียดแห่งของนั้นไว้ และให้ใช้รายละเอียดแห่งของที่จัดไว้ดังกล่าวสำหรับการประเมินอากรแห่งของนั้น ดังนั้น ในส่วนของสภาพของที่จะใช้คำนวณอากรขาเข้าในกรณีนี้ต้องถือตามสภาพที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้จัดแจ้งไว้ในเวลานำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ส่วนราคาของและอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจะถือตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำเข้าสำเร็จ สำหรับอัตราภาษีจะถือตามประเภทพิกัดที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

**๒. ฐานภาษีสำหรับของหรือสินค้าที่ปล่อยออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร**

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิวรรคสาม กำหนดให้ของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตรา

ศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร ดังนั้น การคำนวณค่าอากรสำหรับกรณีนี้ จึงต้องพิจารณาถึงวันที่มีการปล่อยของออกไปจากเขตปลอดอากร เป็นสำคัญ และในกรณีนี้ไม่ว่าจะเป็นสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ก็จะใช้ตามที่เป็นอยู่ในเวลาที่มีการปล่อยของออกไปจากเขตปลอดอากร ซึ่งจะแตกต่างจากของที่ปล่อยไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามที่กล่าวมาในข้อ ๑ เพราะกรณีดังกล่าวราคาของและอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา จะถือตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำเข้าสำเร็จ

**๓. ฐานภาษีสำหรับของหรือสินค้ากรณีที่มีสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง** พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๑๐ กำหนดให้ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิ หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นก็ต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าอากร

**๔. ฐานภาษีสำหรับของหรือสินค้าที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักร** พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๕๑ กำหนดให้ของที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ตามสภาพราคา และอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก โดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก ดังนั้น ทั้งสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับการคำนวณค่าอากร ก็จะใช้ตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก เป็นสำคัญ

ส่วนกรณีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น รวมทั้งกรณีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ ตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ หากต่อมาได้มีการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ฐานภาษีก็ย่อมต้องถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาซึ่งปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือวันที่ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาซึ่งโอนหรือจำหน่ายของเช่นนั้น แล้วแต่กรณี

การเสียภาษีศุลกากรนั้น สินค้าหรือของบางประเภท อาจจะมีการกำหนดอัตราอากรไว้ทั้งตามปริมาณและตามมูลค่า แต่ค่าอากรจะต้องเสียในอัตราที่คิดเป็นเงินได้สูงกว่า<sup>๕</sup> สำหรับฐานภาษีตามมูลค่านั้น มูลค่าของหรือสินค้าซึ่งใช้เป็นฐาน

<sup>๕</sup> พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๕

"ของใดที่ระบุอัตราอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า"

ภาษีสำหรับของหรือสินค้าที่นำเข้า จะใช้ราคาของที่นำเข้า เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษี ซึ่งได้มีการกำหนดนิยาม "ราคาศุลกากร" หรือ "ราคา" ไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มาตรา ๒ วรรค ๑๒ ว่า

คำว่า "ราคาศุลกากร" หรือ "ราคา" แห่งของ อย่างใดนั้น...

(๒) ในกรณีนำเข้า หมายความว่า ราคาของ เพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (ก) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
- (ข) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- (ค) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- (ง) ราคาหักทอน
- (จ) ราคาคำนวณ
- (ฉ) ราคาย้อนกลับ

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคา และการกำหนดราคาตาม (ก) (ข) (ค) (ง) (จ) และ (ฉ) ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

นอกจากการกำหนดนิยามราคาศุลกากรหรือราคาไว้ดังกล่าวแล้ว พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ยังได้กำหนดเรื่องราคาศุลกากรไว้อีกว่า การกำหนดราคาศุลกากรจะต้องรวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วย (มาตรา ๑๑ วรรค ๑) และถ้าไม่มีมูลค่าของรายการตามที่กล่าวนี้ การกำหนดมูลค่าเพื่อเป็นฐานภาษี ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกำหนด (มาตรา ๑๑ วรรค ๒) ในกรณีราคาที่สำคัญปรากฏชัดว่ามีราคาต่ำหรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริง และหากได้มีการกำหนดราคาตามวิธีการของนิยามตามมาตรา ๒ "ราคาศุลกากร" หรือ "ราคา" ใน (๒) (ก) (ข) (ค) (ง) และ (จ) แล้วยังปรากฏชัดว่าเป็นราคาต่ำ

หรือไม่น่าจะเป็นมูลค่าอันแท้จริง อธิบดีมีอำนาจกำหนดราคาศุลกากรของของดังกล่าวได้ (มาตรา ๑๑ ทวิ) และในบางกรณีที่ไม่อาจตกลงในเรื่องราคาศุลกากรสำหรับของอย่างใด ๆ กฎหมายได้กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจที่จะรับของนั้นไว้เป็นค่าภาษี หรือจะซื้อของนั้นไว้ทั้งหมดหรือบางส่วนตามราคาที่สำแดงเพิ่มอีกร้อยละสองกึ่ง หรือถ้าไม่รับของไว้เป็นค่าภาษีหรือรับซื้อไว้ดังกล่าวนี้ อธิบดีและเจ้าของมีอำนาจตั้งอนุญาโตตุลาการไม่เกินฝ่ายละสองคน เพื่อให้ช่วยตกลงกันในข้อโต้เถียง ถ้าอนุญาโตตุลาการทั้งสองฝ่ายไม่ตกลงกันได้ให้อนุญาโตตุลาการนั้นๆ ตั้งผู้ชี้ขาด และให้เป็นอันยุติถึงที่สุดตามคำตัดสินชี้ขาดของผู้ชี้ขาดนั้น (มาตรา ๑๒) นี่คือนิยามที่บัญญัติที่กำหนดไว้เป็นพิเศษในเรื่องราคาศุลกากรหรือราคาซึ่งเป็นมูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากร

สำหรับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคาศุลกากรตามมาตรา ๒ วรรค ๑๒ นั้น ได้มีการออกกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๓๒ (พ.ศ. ๒๕๓๓) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร ซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๓๓ เว้นแต่ข้อ ๑๖(๓) และบทบัญญัติแห่งหมวด ๖ ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับ (ดูรายละเอียดในภาคผนวก) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการกำหนดราคาศุลกากรดังกล่าวนี้ เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับฐานภาษีตามมูลค่าในการคำนวณอากรขาเข้าซึ่งจะมีรายละเอียดปลีกย่อยค่อนข้างมาก การที่ต้องมีการกำหนดเรื่องราคาศุลกากรไว้ทั้งในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ และกฎกระทรวงฉบับที่ ๑๓๒ ดังกล่าว เป็นผลมาจากการที่ประเทศไทยเป็นภาคีสมาชิกขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization) ซึ่งต้องผูกพันตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ๑๙๙๔ (General Agreement on Tariffs and Trade 1994)

จึงต้องแก้ไขกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับความตกลงดังกล่าว โดยเฉพาะในเรื่องการประเมินราคาศุลกากร (Customs Valuation) ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ ๑๓๒

### ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้านำเข้า

ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น จะมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องอยู่หลายฉบับ โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ จะใช้ในการบริหารและจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าอื่น<sup>๑๐</sup> นอกจากสุรา ยาสูบ และไฟ เพราะการจัดเก็บภาษีสุราจะเป็นไปตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๙๓ ส่วนการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้ายาสูบและไฟก็จะไปตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช ๒๕๔๖ จึงแยกพิจารณาความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตในแต่ละกรณีไว้ดังต่อไปนี้

#### ๑. ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓) ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรไว้ โดยแบ่งแยกออกเป็น ๒ กรณี ดังนี้

#### ๑.๑ เกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้อง

**เสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายศุลกากร** ดังนั้น ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าซึ่งกำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จึงต้องพิจารณาว่ากฎหมายศุลกากรกำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรไว้อย่างไร ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันนั้นด้วย สำหรับการนำเข้าโดยทั่วไปที่มีใบการนำสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร นำเข้าไปในเขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิวรรคหนึ่ง และมาตรา ๔๑ ดังที่กล่าวมาแล้ว

**๑.๒ เกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก** กรณีนี้เป็นเรื่องการนำสินค้าตามที่ระบุไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนเขตปลอดอากร ตามกฎหมายศุลกากร หรือนำสินค้าเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และต่อมามีการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐(๓) ได้กำหนดให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเขตปลอดอากร หรือเขตนิคมอุตสาหกรรมดังกล่าว

<sup>๑๐</sup> สินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตคือ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน, เครื่องดื่ม, เครื่องไฟฟ้า (เครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน ๗๒,๐๐๐ บี.ที.ยู และคอมไฟฟ้), แก้วและเครื่องแก้ว (แก้วเลดคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ), รถยนต์ (รถยนต์นั่ง, รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน และรถยนต์กระบะ), เรือ (เรือยอร์ชและยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ), ผลิตภัณฑ์เครื่องหอม และเครื่องสำอาง (น้ำหอม, หัวน้ำหอม และน้ำมันหอม), พรหมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ, รถจักรยานยนต์, หินอ่อนและหินแกรนิต, แบตเตอรี่ และสารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอนด์

ขอให้สังเกตว่า กรณีสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนและเขตปลอดอากรตามกฎหมายศุลกากร ตลอดจนเขตนิคมอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะเปลี่ยนแปลงไป โดยจะไม่ถึงวันที่นำเข้าสำเร็จเป็นจุดความรับผิดแต่จะถึงวันที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เขตปลอดอากร หรือเขตนิคมอุตสาหกรรมส่งออก เป็นหลัก แม้ว่าจะเป็นการนำออกไปจากสถานที่ดังกล่าวในสภาพเดียวกับตอนที่นำเข้ามาก็ตาม ความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตก็จะไม่ถือตามวันที่นำเข้าสำเร็จอีกต่อไป

**๑.๓ เกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้ากลับเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก สำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร และมีการนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร** กรณีนี้เป็นเรื่องการนำสินค้าที่ส่งออก

ไปนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากร<sup>๑๑</sup> ซึ่งโดยปกติจะได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีสรรพสามิต และมีการนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐๐ วรรค ๓ กำหนดให้ผู้นำเข้า หรือผู้นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร แล้วแต่กรณี เสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำเข้าหรือในเวลาที่นำออกจากเขตปลอดอากร แต่ถ้าเป็นกรณีลดอัตราภาษีให้นำค่าภาษีที่ชำระไว้แล้วมาหักออกได้<sup>๑๒</sup>

**๒. ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ** เมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช ๒๔๘๖ แล้วอาจจะกล่าวได้ว่า กฎหมายทั้ง ๓ ฉบับมีข้อบกพร่องที่ไม่สอดคล้องกับหลักการของกฎหมายภาษีอากรทั่วไป เพราะไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี

<sup>๑๑</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๔

“เขตปลอดอากร” หมายความว่า เขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

“เขตอุตสาหกรรมส่งออก” หมายความว่า เขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

<sup>๑๒</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐๐ กำหนดไว้ว่า

“สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรให้ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

สินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือสินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกแห่งหนึ่งเข้าไปคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกอีกแห่งหนึ่งซึ่งได้รับยกเว้นอากรตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

สินค้าตามวรรคหนึ่ง ถ้านำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก ให้ผู้นำเข้าหรือผู้นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร แล้วแต่กรณี เสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำเข้าหรือในเวลาที่นำออกจากเขตปลอดอากร แต่ถ้าเป็นกรณีลดอัตราภาษีให้นำค่าภาษีที่ชำระไว้แล้วมาหักออกได้ ทั้งนี้ เว้นแต่เป็นการนำเข้าหรือนำออกเพื่อส่งกลับคืนโรงงานอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกอื่น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

เกิดขึ้นเมื่อใด โดยพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ กำหนดไว้แต่เพียงเรื่องการเสียภาษีว่า สุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรต้องเสียภาษีโดยวิธีปิดแสตมป์สุราก่อนขนผ่านด่านศุลกากร<sup>๖๖</sup> พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ ก็กำหนดแต่เพียงว่า ยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้ปิดแสตมป์ยาสูบก่อนรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร<sup>๖๗</sup> ส่วนพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช ๒๔๘๖ มิได้กำหนดไว้ทั้งเรื่องความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีและการชำระภาษี เพียงแต่กำหนดไว้ตามมาตรา ๑๐ ทวิ ว่า ในกรณีนำไฟเข้ามาจะกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าธรรมเนียมประทับตราไฟเพื่อกรมสรรพสามิตก็ได้ ดังนั้น สินค้าสุรา ยาสูบ และไฟที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจึงไม่มีจุดที่กำหนดว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีหรือหนี้ค่าภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด เพียงแต่กำหนดให้ต้องชำระภาษีต่อกรมศุลกากรก่อนขนผ่านด่านศุลกากรเท่านั้น

### ฐานภาษีและอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้กำหนดเรื่องฐานภาษีตามมูลค่าสำหรับสินค้านำเข้าไว้ตามมาตรา ๘ ว่า

“ภายใต้บังคับมาตรา ๑๑ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๑๒ วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าตาม (๑)

(๒) และ (๓) โดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วยดังนี้ ...

(๓) ในกรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๔ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่บุคคลผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (๓) ด้วยราคา ซี.ไอ.เอฟ. ตาม (๓) ได้แก่ราคาสินค้าที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ย ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.”

<sup>๖๖</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ มาตรา ๘ วรรคหนึ่ง

“ผู้นำสุรามาเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีสุราโดยปิดแสตมป์สุราที่ภาษณะบรรจุสุรตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง เว้นแต่สุรานั้นมีปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร และได้เปิดภาษณะที่บรรจุแล้ว การปิดแสตมป์สุราจะต้องปิดก่อนขนผ่านด่านศุลกากร แต่อธิบดีจะอนุญาตให้นำไปปิด ณ สถานที่อื่นในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้”

<sup>๖๗</sup> พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๒๗ วรรคสี่

“เฉพาะยาเส้นหรือยาสูบให้ปิดแสตมป์ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ก่อนที่จะรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร เว้นแต่อธิบดีจะอนุญาตให้ปิดภายหลังตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

มูลค่าที่นำไปใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าคือราคา C.I.F. ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้กำหนดความหมายของราคา C.I.F. ไว้ให้หมายความถึงราคาสินค้าที่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร แต่ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ก็ให้ถือราคาดังกล่าวเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา C.I.F. (มาตรา ๘ (๓) วรรคสาม (ก)) และกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ก็ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา C.I.F. (มาตรา ๘ (๓) (ข)) จึงเห็นได้ว่าราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรกฎหมายได้กำหนดไว้เฉพาะราคา C.I.F. เท่านั้น ดังนั้น ถ้าราคาของสินค้านำเข้าได้แสดงไว้เป็นราคาอื่น เช่น F.O.B. ก็จะต้องคำนวณมูลค่าโดยแปลงราคา F.O.B. เป็นราคา C.I.F. ก่อน แล้วนำราคาดังกล่าวไปคำนวณภาษีสรรพสามิตต่อไป

สินค้านำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยทั่วไปจะต้องเสียอากรขาเข้าด้วยตามกฎหมายศุลกากร เว้นแต่จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ซึ่งเมื่อคำนวณภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้าออกมาได้เท่าใดแล้วก็ต้องนำไปรวมกับราคา C.I.F. ดังนั้น อากรขาเข้าจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต และถ้าสินค้านำเข้านั้นผู้นำเข้าจะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนนอกเหนือจากการเสียอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร ก็ให้นำค่าธรรมเนียมพิเศษดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตด้วย นอกจากนี้ถ้ามีการออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดภาษีและ

ค่าธรรมเนียมอื่นๆ ที่จะนำไปรวมเป็นมูลค่าของสินค้านำเข้าเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตก็ต้องนำภาษีหรือค่าธรรมเนียมดังกล่าวไปรวมเป็นฐานภาษีด้วย แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรไม่อาจนำไปรวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา ๗๙/๒ (๑) ได้กำหนดให้นำภาษีสรรพสามิตไปรวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้าไว้ด้วยแล้ว กรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือกฎหมายอื่นในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจะต้องนำอากรขาเข้าส่วนที่ได้รับยกเว้นหรือส่วนที่ได้รับการลดอัตรามารวมในการคำนวณภาษีด้วย (มาตรา ๘ (๓) วรรคสอง) กล่าวคือต้องคำนวณอากรขาเข้าสำหรับสินค้านั้นก่อนเสมือนว่าไม่ได้รับการยกเว้นอากรและนำไปรวมเป็นฐานภาษีสรรพสามิต แม้ว่าอากรขาเข้าจะไม่มีการจัดเก็บจริงเพราะได้รับยกเว้นภาษีก็ตาม

สินค้านำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก สำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรและต่อมามีการนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรอีกครั้งหนึ่งนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐๐ กำหนดให้ผู้นำเข้าหรือผู้นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร แล้วแต่กรณี เสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำเข้าหรือในเวลาที่น่าออกจากเขตปลอดอากร

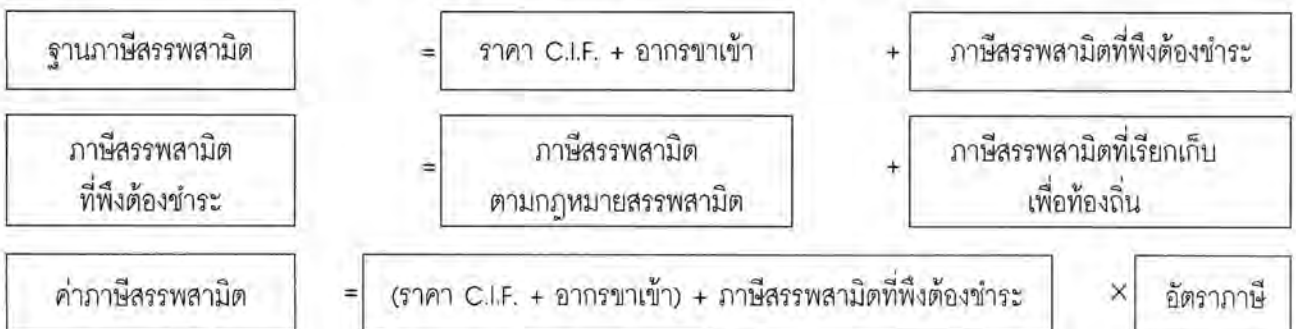
ส่วนสินค้าสุราและยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ ก็ได้กำหนดเรื่องฐานภาษีตามมูลค่าไว้ทำนองเดียวกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ คือให้ถือตามราคา C.I.F. ของสินค้าสุราและยาสูบบวกด้วยอากรขาเข้าค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราช

กฤษฎีกา<sup>๕๔</sup> ส่วนพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช ๒๔๘๖ ไม่มีการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าไว้ เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีในรูปของค่าธรรมเนียมประทับตราไฟซึ่งมีอัตราที่กำหนดไว้เป็นจำนวนแน่นอน

เมื่อพิจารณาเรื่องฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๘ (๓) พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ มาตรา ๘ จัตวา และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๕ ตรี กำหนดให้ถือราคา C.I.F. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๔ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อได้มูลค่าของสินค้านี้แล้วก็ต้องนำไปบวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระเพื่อเป็นฐานภาษี สำหรับการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ส่วนพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ ก็กำหนดให้นำไปรวมกับภาษีสุราที่พึงต้องชำระ และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ ก็กำหนดให้นำไปรวมกับค่าแสตมป์ยาสูบที่พึงต้องชำระ

ปัญหาว่า “ภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ” “ภาษีสุราที่พึงต้องชำระ” และ “ค่าแสตมป์ยาสูบที่พึงต้องชำระ”

คืออะไร ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะกรณี “ภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ โดยพิจารณาจากนิยาม “ภาษี” ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งกำหนดให้หมายความถึงภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ แต่เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นเพื่อจัดสรรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๔ ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่เกินร้อยละสิบของภาษี ดังนั้น ภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระจึงหมายถึงภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บเพิ่มตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บเพิ่มดังกล่าวจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๑๐ ของภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้<sup>๕๖</sup> และในส่วนของภาษีสุราตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ ก็มีลักษณะทำนองเดียวกัน จึงอาจสรุปฐานภาษีสรรพสามิตและการคำนวณภาษีสรรพสามิตได้ดังนี้



<sup>๕๕</sup> ดูพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ มาตรา ๘ จัตวา และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๕ ตรี

<sup>๕๖</sup> พระราชกฤษฎีกา เพิ่มอัตรากาภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๓

จึงเห็นได้ว่าฐานภาษีสรรพสามิตและการคำนวณ จึงกำหนดออกมาเป็นสูตรสำเร็จเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี  
ภาษีนั้น ถ้าพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายแล้วค่อนข้าง ซึ่งในส่วนของสินค้านำเข้านั้นขอให้พิจารณาถึงที่มาของสูตร  
จะมีความสลับซับซ้อน ในทางปฏิบัติกรมสรรพสามิต ดังตัวอย่างที่แสดงไว้ต่อไปนี้ \*

ภาษีสรรพสามิต = (ราคา C.I.F. + อกรขาเข้า) + ภาษีสรรพสามิต + ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บเพิ่ม) x อัตราภาษี

$$\begin{aligned}
 (T) & & (P) & & (T) & & \frac{10T}{100} & & (R) \\
 & & T & = & [P + T + \frac{10T}{100}] \times R \\
 & & T & = & [P + T + 0.1T] \times R \\
 & & T & = & [P + 1.1T] \times R \\
 & & T & = & PR + 1.1 TR \\
 & & & & T - 1.1 TR & = & PR \\
 & & & & T (1-1.1R) & = & PR \\
 & & T & = & \frac{PR}{1 - 1.1R}
 \end{aligned}$$

ดังนั้น สูตรที่ใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิต คือ

ภาษีสรรพสามิต =  $\frac{\text{ราคา C.I.F. + อกรขาเข้า + ค่าธรรมเนียม BOI + ภาษีหรือค่าธรรมเนียมตาม พ.ร.ฎ.}}{1 - (0.1 \times \text{อัตราภาษี})}$  x อัตราภาษี

ตัวอย่างเช่น สินค้าแบตเตอรี่ที่นำเข้ามาใน หรือค่าธรรมเนียมอื่นที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา อัตรา  
ราชอาณาจักรมีราคา C.I.F. บวกด้วยอกรขาเข้า เป็นเงินจำนวน ภาษีสรรพสามิตร้อยละ ๑๐ เมื่อใช้สูตรดังกล่าวก็จะคำนวณ  
๑๐๐ บาท ไม่มีค่าธรรมเนียมพิเศษของ BOI และไม่มีค่าภาษี ภาษีสรรพสามิตได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ภาษีสรรพสามิต} & = \frac{100 \times 10\%}{1 - (0.1 \times 10\%)} \\
 & = 11.22 \text{ บาท} \\
 \text{ภาษีท้องถิ่น} & = 11.22 \times 10\% \\
 & = 1.12 \\
 \text{รวม} & = 12.34 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่า หลังจากที่คำนวณจำนวนเงินค่าภาษีสรรพสามิตออกมาได้แล้ว เมื่อคำนวณกลับไปหาอัตราภาษีสรรพสามิตที่แท้จริง (Effective Rate) จากจำนวนภาษีที่คำนวณได้สำหรับสินค้าเบตเตอร์ดังกล่าวคือ ๑๑.๒๔ บาท เมื่อคิดจากฐานราคา C.I.F บวกอากรขาเข้าคือ ๑๐๐ บาท (มิใช่ราคาที่รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ) ในกรณีนี้จะเท่ากับร้อยละ ๑๑.๒๔ ( $100 \times 11.24\% = 11.24$  บาท) มิใช่ร้อยละ ๑๐ ตามที่กำหนดไว้ ดังนั้น ถ้าพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ กำหนดฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้าไว้แต่เพียงว่า “ในกรณีสินค้านำเข้า ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๔ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร” โดยมีได้กำหนดว่า “ให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ด้วย” ภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้จะเท่ากับ  $100 \times 10\% = 10$  บาท แต่ถ้ารัฐต้องการจะให้ได้จำนวนภาษีสรรพสามิต ๑๑.๒๔ บาท ก็จะต้องกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตเป็นร้อยละ ๑๑.๒๔ จึงอาจกล่าวได้ว่า การที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตกำหนดฐานภาษีโดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ด้วยดังกล่าว ถือว่า เป็นมาตรการในการเพิ่มฐานภาษีเพื่อมิให้ต้องใช้อัตราภาษีที่สูง แต่จำนวนเงินภาษีที่คำนวณได้จะสูงขึ้นเท่าที่ตั้งเป้าหมายไว้ และถ้าพิจารณากันโดยละเอียดต่อไปก็จะเห็นได้อีกว่า เมื่อใดก็ตามที่มีการเพิ่มอัตราภาษี ก็จะทำให้ฐานภาษีเพิ่มขึ้นตามไปด้วย นี่คือลักษณะพิเศษของภาษีสรรพสามิต

### ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้า

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเรื่องความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้าไว้ตามมาตรา ๗๘/๒ ว่า

“ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) การนำเข้าจากนอกที่อยู่ในบังคับตาม (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วงหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(๒) การนำเข้ากรณีนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรแล้วนำสินค้าออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออกตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗๘/๑ (๑๒) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในวันให้นำสินค้านั้นออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออก

(๓) การนำเข้ากรณีของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อทางราชการได้ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน หรือค่าภาระติดพันตามวิธีการตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(๔) การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๒) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้ผู้ที่มีความรับผิดตามกฎหมายดังกล่าว หรือผู้รับโอนสินค้านั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๓) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

ในส่วนที่เกี่ยวกับการนำเข้านั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา ๗๘/๑ (๑๒) ได้กำหนดความหมายของคำว่า “นำเข้า” ไว้ให้หมายความว่ นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้านำเข้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว จึงอาจ

แบ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่นำเข้ามา ในราชอาณาจักรได้ดังต่อไปนี้

**๑. ความรับผิดในการเสียภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทั่วไป** กรณีนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙๘/๒ (๑) กำหนดให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า แต่ถ้าผู้นำเข้าไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า แต่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร การนำเข้าในที่นี้หมายความถึงการนำสินค้าที่ผลิตในเขตปลอดอากรเข้ามาในราชอาณาจักรด้วยความหมายของเขตปลอดอากรเป็นไปตามนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗๙๗/๑(๒๑) ซึ่งหมายความว่า เขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และเขตที่มีกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นอากรขาเข้า

**๒. ความรับผิดในการเสียภาษีสำหรับการนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรแล้วนำ**

**สินค้าออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออก** กรณีนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙๘/๒(๒) กำหนดให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้านั้นออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออก ดังนั้น ถ้ามีการนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และเขตที่มีกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นอากรขาเข้า และต่อมามีการนำสินค้าออกจากเขตดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรอีกครั้งหนึ่งที่มีไว้เพื่อการส่งออก ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร

**๓. ความรับผิดในการเสียภาษีสำหรับการนำเข้ากรณีของตักค้ำตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร** ของตักค้ำในที่นี้หมายถึงของตักค้ำที่กรมศุลกากรมีอำนาจจัดการตามที่กำหนดไว้ในหมวด ๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๖๑ ถึงมาตรา ๖๓ ทวิ<sup>๑๐๗</sup> ในกรณีที่มีการจัดการเกี่ยวกับของตักค้ำตามกฎหมายศุลกากร ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อทางราชการได้ขายทอดตลาด

<sup>๑๐๗</sup> มาตรา ๖๑ ของที่อยู่ในการรักษาของศุลกากรในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นของตักค้ำ

- (๑) ของนำเข้าที่เป็นสินค้าอันตรายตามชนิดหรือประเภทที่อธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา ๖ (๖) ที่ผู้นำของเข้ามิได้เสียอากรและนำของออกไปจากเขตศุลกากรภายในระยะเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา
- (๒) ของนำเข้าอื่นใดนอกจาก (๑) เมื่ออยู่ในอารักขาของศุลกากรถึงสองเดือน โดยไม่มีใบขนสินค้าอันได้รับรองและไม่ได้เสียอากรหรือวางประกันค่าอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้น ให้อธิบดีมีคำบอกกล่าวไปยังตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามาโดยพลัน และเมื่อตัวแทนของเรือนั้นได้รับคำบอกกล่าวครบสิบห้าวันแล้ว

การดำเนินการกับของตักค้ำตามวรรคหนึ่ง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ทำลาย หรือนำของนั้นออกขายทอดตลาด หรือสั่งให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนของเรือที่นำของเข้าส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร และถ้าไม่มีการปฏิบัติตามให้มีอำนาจสั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ทำลายได้ โดยผู้นำของเข้าหรือตัวแทนของเรือแล้วแต่ กรณีเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายในการนั้น

ในการสั่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทำลายของตักค้ำตามวรรคสอง ให้ดำเนินการตามวิธีการที่ปลอดภัยต่อบุคคล สัตว์ พืชทรัพย์สิน และสิ่งแวดล้อม

ถ้าอธิบดีเห็นว่าการขายทอดตลาดตามวรรคสองจะไม่ได้เงินเท่าที่ควร หรือมีเหตุอันสมควรประการอื่นอธิบดีจะสั่งให้ขายโดยวิธีอื่นก็ได้ และในกรณีที่การขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นดังกล่าวจะไม่ได้เงินคุ้มค่าภาษี หรืออาจจะทำให้เกิดความเสียหายอันไม่สมควรอย่างหนึ่งอย่างใด ให้เจ้าหน้าที่ของนั้นตามแต่อธิบดีจะสั่ง

สำหรับของตักค้ำตามวรรคหนึ่ง (๑) ให้อธิบดีกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลา เพื่อให้การดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ในมาตรานี้แล้วเสร็จโดยเร็ว โดยคำนึงถึงอันตรายที่อาจเกิดขึ้นประกอบด้วย"

หรือขายโดยวิธีอื่น เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน หรือค่าภาระติดพันตามวิธีการตามที่กำหนดใน กฎหมายว่าด้วยศุลกากร

**๔. ความรับผิดในการเสียภาษีสำหรับสินค้า**  
**ที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร**  
**ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร** โดยทั่วไปสินค้า  
ที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร  
ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรก็จะได้รับยกเว้นภาษี  
มูลค่าเพิ่มด้วยตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๘๑ (๒) (ค)  
แต่ถ้าภายหลังมีเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งให้สินค้านั้นต้องเสีย  
ค่าอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ก็จะทำให้  
ผู้ที่มีความรับผิดตามกฎหมายดังกล่าว หรือผู้รับโอนสินค้า  
มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร  
มาตรา ๘๒/๑ (๓) ในกรณีนี้ประมวลรัษฎากรกำหนดให้  
ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตาม  
กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร กล่าวคือความรับผิด  
ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนของที่ได้รับ  
ยกเว้นอากรจากบุคคลที่มีสิทธิไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิ หรือ  
เมื่อมีการนำของไปใช้ในการอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร  
หรือเมื่อสิทธิที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง

### ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้า

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเรื่องฐานภาษีสำหรับ  
สินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรไว้ตามมาตรา ๗๙/๒ ว่า

"ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า ให้เป็นไปตาม  
หลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท  
ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี. ไอ. เอฟ.  
ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนด  
ในมาตรา ๗๙/๑ (๑๙) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมาย  
ว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่น  
ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การนำเข้าสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน  
อากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือ  
ตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน  
ดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี

ราคา ซี. ไอ. เอฟ. ได้แก่ราคาสินค้าบวกด้วย  
ค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าไป  
ราชอาณาจักร เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคา  
ในท้องตลาด สำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสีย  
อากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา  
ศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา  
ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมิน  
ราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร  
ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(๒) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าที่จำแนก  
ประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมาย  
ว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ตามมาตรา ๘๑ (๒) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้อง  
เสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้  
ผู้ที่มีความรับผิดตามกฎหมายดังกล่าวหรือผู้รับโอนสินค้า  
มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๓)  
ฐานภาษีสำหรับสินค้านั้น ได้แก่ มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณ  
ของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้นตามมาตรา  
๗๙/๒ (๕)"

เมื่อพิจารณาทบทวนคดีแห่งประมวลรัษฎากร  
ดังกล่าวแล้ว อาจแบ่งฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้ามาใน  
ราชอาณาจักรได้ดังนี้

**๑. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทั่วไป**  
กฎหมายกำหนดให้ใช้มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา  
C.I.F. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่

กำหนดในมาตรา ๗๓/๑ (๑๙) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และถ้าเป็นการนำเข้าซึ่งสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่นก็ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี ส่วนราคา C.I.F. นั้นได้แก่ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่ถ้าเป็นกรณีที่อยู่ติดกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา C.I.F. หรือในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ก็ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา C.I.F. จึงเห็นได้ว่ากรกำหนดฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้าสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะใช้ราคา C.I.F. เป็นหลักเช่นเดียวกับฐานภาษีสรรพสามิต

**๒. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร** โดยปกติแล้วสินค้าที่ระบุไว้ในภาค ๔ ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย แต่ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ฐานภาษีสำหรับกรณีนี้จะได้แก่มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น จึงเห็นได้ว่ากรณีจะไม่ใช้ราคา C.I.F. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้าเป็นฐานภาษี แต่จะใช้

มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นเป็นสำคัญ

### **เปรียบเทียบความรับผิดในการเสียภาษีและฐานภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้านำเข้า**

จากที่กล่าวมาทั้งหมดนี้เมื่อเปรียบเทียบความรับผิดในการเสียภาษีและฐานภาษีระหว่างภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม เกี่ยวกับสินค้านำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว อาจพิจารณาได้ดังนี้

#### **๑. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าทั่วไปเข้ามาในราชอาณาจักร**

๑.๑ กรณีที่มีได้นำของหรือสินค้าเข้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ภาษีศุลกากรกำหนดให้ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จโดยเรือที่ขนส่งสินค้าเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิวรรคหนึ่ง และมาตรา ๔๑) ส่วนภาษีสรรพสามิตก็กำหนดให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร คือเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จคือเรือที่ขนส่งสินค้าเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงเช่นเดียวกับภาษีศุลกากร (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓)) เว้นแต่ถ้าเป็นการนำเข้าสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ จะไม่มีการกำหนดจุดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้ในกฎหมาย ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากร

ขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้าประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า (ที่มีใช่เป็นของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามภาค ๔ แห่งพิกัดอัตราศุลกากร) ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘/๒(๑))

**ตัวอย่าง** บริษัท ไทยแบตเตอรี่ จำกัด ได้นำสินค้าแบตเตอรี่ก๊อญที่ยังไม่สำเร็จรูปจากสาธารณรัฐประชาชนจีนเข้ามาในราชอาณาจักร จำนวน ๑,๐๐๐,๐๐๐ ก้อน เพื่อใช้เป็นส่วนประกอบในการผลิตเป็นแบตเตอรี่สำหรับโทรศัพท์มือถือ ผู้ขายสินค้าในต่างประเทศได้ส่งสินค้าดังกล่าวเข้ามาโดยทางเรือ โดยเรือที่ส่งสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าของด่านศุลกากรท่าเรือกรุงเทพมหานครในวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙ บริษัทได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีในวันที่ ๑๗ พฤษภาคม ๒๕๕๙ ปัญหาว่าความรับผิดในการเสียภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อใด ซึ่งพิจารณาได้ดังนี้

(๑) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้าสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จโดยเรือที่ขนส่งสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึง คือวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙

(๒) ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรคือวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙

(๓) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่ถือวันที่นำของเข้าสำเร็จเหมือนกับภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต แต่จะเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาเข้าคือวันที่ ๑๗ พฤษภาคม ๒๕๕๙

ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนไปเป็นว่า แบตเตอรี่ดังกล่าวเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าด้วยเหตุอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งมีใช่เป็นการยกเว้นอากรตามพิกัดอัตราศุลกากรภาค ๔ เช่น สมมติว่ามีการออกประกาศกระทรวงการคลังให้ยกเว้นอากรสำหรับแบตเตอรี่โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐<sup>๑๙</sup> สินค้าแบตเตอรี่ที่นำเข้าก็จะได้รับยกเว้นอากร เมื่อมีการนำเข้ามาในราชอาณาจักรความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้าสำหรับสินค้าแบตเตอรี่ดังกล่าวนี้ ก็จะเป็นไปตามเดิม คือเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จโดยเรือที่ขนส่งสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึงในวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙ เพียงแต่ไม่มีกรณีที่จะต้องชำระอากรขาเข้าเพราะได้รับยกเว้นอากร แต่ในส่วนของภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษี ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะเกิดขึ้นในวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙ แต่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเปลี่ยนแปลงไปเป็นวันที่มีการออกใบขนสินค้าให้ ซึ่งก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่ามีการออกใบขนสินค้าให้ในวันใด

๑.๒ กรณีที่มีการนำของหรือสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ถ้ามีการนำของหรือสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร

<sup>๑๙</sup> พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๑๒

“เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรหรือยกเว้นอากรสำหรับของใด ๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

และนำไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนทั่วไปซึ่งใช้ในการเก็บของ ที่นำเข้า<sup>๑๙</sup> ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรยังคง ถือว่าเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จคือยานพาหนะที่ขนส่งสินค้า เข้ามาในเขตท่าที่ถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๔๑) แต่การคำนวณค่าอากรจะต้อง คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งปล่อยของ ออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง) ส่วนความรับผิด ในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะเปลี่ยนแปลงไป โดยจะ เกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามกฎหมายศุลกากร มิใช่วันที่นำเข้าสำเร็จ (พระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓)) เว้นแต่สินค้า สุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ไม่มีการกำหนดจุดความรับผิด ในการเสียภาษีไว้ สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีนี้จะไม่มีการเปลี่ยนแปลง กล่าวคือยังคงถือว่าเกิดขึ้น เมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มี ผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า (ที่มีใช่เป็นของที่ได้รับยกเว้น อากร ตามภาค ๔ แห่งพิกัดอัตราศุลกากร) ก็ให้ถือว่า ความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนส่งสินค้าตามกฎหมาย ว่าด้วยศุลกากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๗/๒ (๑))

ตัวอย่างเช่นสินค้าเบตเตอร์ตามที่กล่าวมาข้างต้น ถ้าหลังจากที่เรือเข้ามาถึงเขตท่าในวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙ และได้มีการนำสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมาย ศุลกากรในวันที่ ๑๒ พฤษภาคม ๒๕๕๙ และต่อมาได้มีการ ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนและยื่นใบ

ขนส่งสินค้าเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีในวันที่ ๑๗ พฤษภาคม ๒๕๕๙ ดังนี้ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรก็จะเกิดขึ้นใน วันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙ แต่การคำนวณค่าอากรจะต้อง ถือตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในวันที่ ๑๗ พฤษภาคม ๒๕๕๙ ส่วนความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษี สรรพสามิตในกรณีนี้จะเกิดขึ้นในวันที่ ๑๗ พฤษภาคม ๒๕๕๙ แต่ถ้ามีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนหลังจาก วันที่ได้ยื่นใบขนส่งสินค้าเข้าและแบบแสดงรายการภาษีแล้ว เช่น ในวันที่ ๒๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙ ดังนี้ ความรับผิดในการ เสียภาษีสรรพสามิตก็จะเปลี่ยนไปเป็นวันที่ ๒๐ พฤษภาคม ๒๕๕๙

๒. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าไปเก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บนและต่อมาได้มีการปล่อยของออกไปจาก คลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือ เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก ตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับ ยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือ กฎหมายอื่น ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร สำหรับกรณีนี้ยังคงถือว่าเกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จ เพียงแต่ จุดที่ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จ เปลี่ยนแปลงไป โดยให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำเข้าสำเร็จในเวลาซึ่งปล่อยของเช่นนั้นออกไปจาก คลังสินค้าทัณฑ์บน (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๘๘ วรรคสามและสี่)

<sup>๑๙</sup> คลังสินค้าทัณฑ์บนที่มีการจัดตั้งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๘

ส่วนความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตนั้น อาจแบ่งพิจารณาได้ดังนี้

(๑) กรณีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้า ทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะยังไม่เกิดขึ้นเพราะยังไม่ถือว่าเป็นการนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากร (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓))

(๒) กรณีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้า ทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก ตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามกฎหมายศุลกากร (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓))

(๓) กรณีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้า ทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะเกิดขึ้นเมื่อนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายศุลกากรเช่นเดียวกัน (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓))

แต่ถ้าเป็นสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ไม่มีกฎหมายกำหนดจุดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้

สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ในกรณีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อโอนไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น และกรณีการปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าสำหรับใช้

ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของหรือสินค้า เพื่อส่งออกตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ ความรับผิดในการเสียภาษี จะเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า ส่วนกรณีการปล่อยของ ออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับ ยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือ กฎหมายอื่นนั้น ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้น ในวันที่มีการออกไปขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๗/๒ (๑))

อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นการนำของเข้าไปเก็บใน คลังสินค้าทัณฑ์บนและต่อมาได้มีการปล่อยของออกไปจาก คลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้า สำหรับใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุสำหรับของ หรือสินค้าเพื่อส่งออกตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ หรือมิใช่เพื่อ จำหน่ายแก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัด อัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ความรับผิดในการเสียภาษี ศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะเป็นไปตาม ที่กล่าวมาแล้วในข้อ ๑.๒

๓. กรณีการนำของหรือสินค้าออกจากเขต ปลอดอากรเพื่อใช้หรือจำหน่ายภายในราชอาณาจักร หรือ เพื่อโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ ผู้นำของเข้าตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มี สิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่น พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๙๗ นว ได้กำหนดความรับผิดในการเสียภาษี ศุลกากรโดยถือวันที่นำเข้าสำเร็จแต่จะถือว่าเป็นการนำเข้ามาใน

ราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่าจะของเช่นนั้น  
ออกจากเขตปลอดอากร ทั้งนี้ โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบ  
ที่อธิบดีกำหนด

ส่วนความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต  
สำหรับสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตนั้น ไม่ว่าจะเป็  
นกรณีการปล่อยของออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อโอนไปยัง  
คลังสินค้าทัณฑ์บนอื่น หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้า  
ตามมาตรา ๑๙ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙)  
พุทธศักราช ๒๕๔๒ หรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับ  
ยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือ  
กฎหมายอื่น ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต  
จะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร (พระราช  
บัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓)) แต่ถ้า  
เป็นสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ไม่มีกฎหมายกำหนด  
จุดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้

สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น  
ถือว่าเป็นกรณีนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร  
แล้วนำสินค้าออกจากเขตดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อส่งออกตามที่  
กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๗/๑(๑๒) และ  
ความรับผิดในการเสียภาษีก็จะเกิดขึ้นในวันที่น่าสินค้านั้น  
ออกจากเขตปลอดอากรดังกล่าว (ประมวลรัษฎากร มาตรา  
๗๗/๒(๒))

**๔. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าเพื่อใช้ใ  
การผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ สำหรับของหรือสินค้า  
เพื่อส่งออก ซึ่งมีการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือ  
จำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วย  
พิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น** ความรับผิดในอันจะต้อง  
เสียภาษีศุลกากรจะเกิดขึ้นในวันที่น่าของเข้าสำเร็จ แต่ให้ถือว่า  
เป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่น่า  
หรือจำหน่ายของเช่นนั้น โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดี

กำหนด (พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช  
๒๕๔๒ มาตรา ๑๙ จัตวา)

ส่วนความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต  
ในกรณีนี้เนื่องจากการเป็นการนำของเข้าเพื่อใช้ในการผลิต ผสม  
ประกอบหรือบรรจุ สำหรับของหรือสินค้าเพื่อส่งออก ซึ่งมีสิทธิ  
ได้รับการคืนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร  
(ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ มาตรา ๑๙ ทวิ แต่ไม่มี  
การยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีนี้ เพียงแต่จะมีการคืนภาษี  
สรรพสามิตให้ถ้าต่อมามีการนำสินค้าดังกล่าวไปผลิตสินค้าอื่น  
ตามที่ระบุไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและส่งออก เช่น  
นำเบตเตอรีรถยนต์เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อประกอบ  
ในรถยนต์ และมีการส่งออกถูกต้องตามเงื่อนไขของกฎหมาย  
ศุลกากร นอกจากจะมีสิทธิได้รับคืนอากรขาเข้าแล้วก็จะได้รับ  
คืนภาษีสรรพสามิตด้วย<sup>๖๐</sup> และในกรณีนี้ส่วนที่เกี่ยวกับอากร  
ขาเข้าผู้นำเข้าก็ไม่จำเป็นต้องชำระอากรก่อนแล้วมาขอคืนในภายหลัง  
เมื่อส่งออก แต่สามารถขอใช้สิทธิในการวางประกันค่าอากรไว้  
เมื่อมีการส่งออกและปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดโดยถูกต้อง  
ครบถ้วนแล้วก็สามารถขอคืนหลักประกันได้ตามพระราชบัญญัติ  
ศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๔๒ มาตรา ๑๙ ตริ  
แต่ในส่วนของภาษีสรรพสามิตนั้นจะต้องมีการชำระภาษีก่อน  
ไม่สามารถวางหลักประกันได้ ดังนั้น ความรับผิดในอันจะต้อง  
เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับกรณีนี้ ก็จะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับ  
ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร คือเมื่อมีการนำเข้า  
สำเร็จคือยานพาหนะที่ขนส่งสินค้าเข้ามาในเขตท่าที่มีชื่อ  
ส่งของถึง (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗  
มาตรา ๑๐ (๓)) แต่ถ้าเป็นการนำเข้าไปเก็บไว้ในคลังสินค้า  
ทัณฑ์บนทั่วไปตามกฎหมายศุลกากร ความรับผิดในอันจะต้อง  
เสียภาษีสรรพสามิตก็จะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าออกจาก  
คลังสินค้าทัณฑ์บน ตามกฎหมายศุลกากร มิใช่ในวันที่นำเข้า  
สำเร็จ (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

<sup>๖๐</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐๖

มาตรา ๑๐ (๓) จึงเห็นได้ว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ในกรณีนี้จะไม่คำนึงถึงว่าหลังจากที่มีการนำเข้ามาแล้ว แม้ต่อมาผู้นำเข้าซึ่งใช้สิทธิตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พุทธศักราช ๒๕๕๒ มาตรา ๑๙ ทวิ จะโอนของหรือสินค้าดังกล่าวเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือจำหน่ายให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วย พิภคอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ก็ไม่ทำให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ จะไม่มีกฎหมาย กำหนดความรับผิดในการเสียภาษีไว้

สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กรณีนี้ก็จะปฏิบัติตามปกติเช่นเดียวกับการนำเข้ามาสินค้าทั่วไป โดยความรับผิดในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘/๒ (๑))

**๕. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร และต่อมาสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง** ซึ่งเป็นไปตามพระราชกำหนดพิภคอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๑๐ เกี่ยวกับของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรเพราะนำเข้ามาเพื่อใช้เอง หรือนำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้ และถ้าโอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร จะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนของที่ได้รับยกเว้นอากรจากบุคคลที่มี

สิทธิไปยังบุคคลที่ไม่มีสิทธิ หรือเมื่อมีการนำของไปใช้ในการอื่นที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นอากร หรือเมื่อสิทธิที่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ส่วนความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ระบุไว้ในพิภคอัตราภาษีสรรพสามิต จะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษี หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีสิ้นสุดลง เช่นเดียวกัน (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๑) สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กฎหมายกำหนดให้เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิภคอัตราศุลกากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘/๒ (๕)) จึงเห็นได้ว่าความรับผิดในการเสียภาษีในกรณีนี้จะมี ความสอดคล้องกันทั้งภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

**๖. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักร** พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๕๑ กำหนดให้ของที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อให้หรือจำหน่ายในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก โดยถือเสมือนว่าได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก ดังนั้นในส่วนของภาษีศุลกากรก็ย่อมถือว่าเป็นการนำเข้าสำเร็จตั้งแต่วันที่นำของออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก ส่วนสินค้าตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิภคอัตราภาษีสรรพสามิตนั้น ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี

“สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรถ้าพิสูจน์เป็นที่พอใจอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายว่าได้ผลิตด้วยสินค้าที่นำเข้ามาซึ่งได้เสียภาษีแล้ว ให้คืนภาษีสำหรับสินค้าที่ได้เสียภาษีแล้วให้แก่ผู้นำเข้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเดียวกับการคืนเงินอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ก็จะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๐ (๓)) เว้นแต่สินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ความรับผิดในการเสียภาษีก็น่าจะเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาเข้า (ประมวลรัษฎากรมาตรา ๗๘/๒ (๑))

**๗. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าและเป็นของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร** กรณีนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘/๒(๓) ได้กำหนดไว้เป็นพิเศษว่า “การนำเข้ากรณีของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อทางราชการได้ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน หรือค่าภาระติดพันตามวิธีการตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร” แต่ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต มิได้กำหนดไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรก็ย่อมเป็นไปตามหลักทั่วไปคือถึงวันที่นำของเข้าสำเร็จ ส่วนภาษีสรรพสามิตก็ย่อมถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้าซึ่งเป็นของตกค้างดังกล่าวจะมีการนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ก็ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ในส่วนที่เกี่ยวกับฐานภาษีและอัตราภาษีนั้น โดยหลักของกฎหมายภาษีอากรทั่วไปจะใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีตามที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบเรื่องฐานภาษีและอัตราภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกรณีต่างๆ เมื่อเกิดความรับผิดในการเสียภาษีขึ้นดังกล่าวมาแล้วอาจพิจารณาได้ดังนี้

**๑. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าทั่วไปเข้ามาในราชอาณาจักรและมีได้นำไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน** ภาษีศุลกากรกำหนดให้คำนวณค่าภาษีตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง) คือวันที่เรือที่ขนส่งของได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ซึ่งถ้าพิจารณาจากตัวอย่างเรื่องสินค้าแบบเตอร์ที่กล่าวมาข้างต้นก็คือวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๔๙ ราคาของในที่นี่จะหมายความรวมถึงการใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยด้วย กล่าวคือจะต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการคำนวณราคาของที่เป็นอยู่ในวันนำของเข้าสำเร็จ<sup>๒๐</sup> ส่วนราคาของสำหรับภาษีศุลกากรนั้นก็คือ “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” ตามที่กำหนดนิยามไว้ในมาตรา ๒ วรรค ๑๒ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งหมายถึงราคาของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคา โดยจะมีทั้งราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคา

<sup>๒๐</sup> สำหรับการใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการกำหนดมูลค่าเพื่อคำนวณภาษีสรรพสามิตนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๗ กำหนดไว้ว่า ในกรณีที่ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร และในส่วนของกรคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๔(๒) ก็ได้กำหนดว่า ในกรณีที่มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้จากกรนำเข้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศนั้นเป็นเงินตราไทย โดยให้คำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ ของสินค้านำเข้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ซื้อขายของที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณ และราคาย้อนกลับ ขึ้นอยู่กับว่าจะใช้ราคาใดเป็นราคาสุทธการตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๓๒ (พ.ศ. ๒๕๔๓) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ ว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาสุทธการ (ดูรายละเอียดในภาคผนวก)

ส่วนฐานภาษีสรรพสามิตก็จะถือตามมูลค่าของสินค้าและอัตราภาษีในวันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๗) ซึ่งจะเป็นเช่นเดียวกับภาษีศุลกากรคือวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๔๙ ซึ่งฐานภาษีที่กำหนดไว้คือราคา C.I.F. บวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา โดยรวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ด้วยดังที่กล่าวมาแล้ว สำหรับฐานภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดไว้โดยเฉพาะว่าให้ใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น แต่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒(๑) กำหนดไว้แต่เพียงว่า ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภทได้แก่มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา C.I.F. ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งถ้าประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้ฐานภาษีตามมูลค่าในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น ก็จะต้องใช้ฐานภาษีในวันที่ชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า หรือถ้าเป็นกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ต้องถือตามที่มีการออกไปขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒(๑)) แต่เมื่อประมวลรัษฎากรมิได้

กำหนดให้ใช้ฐานภาษีในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น กรณีนี้จึงต้องถือตามมูลค่าของราคา C.I.F. ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ณ วันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรเกิดขึ้น

ฐานภาษีตามมูลค่าสำหรับสินค้านำเข้าทั้งในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร รวมถึงสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ สุราตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ และยาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ จะกำหนดไว้ในลักษณะเดียวกัน คือใช้ราคา C.I.F. เป็นหลัก และได้ให้ความหมายของราคา C.I.F. ไว้ด้วยว่า ได้แก่ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร จึงขอให้สังเกตว่าฐานภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ราคา C.I.F. ดังกล่าวนั้นจะแตกต่างจากราคาศุลกากรซึ่งเป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากร เพราะราคาศุลกากรมิได้หมายความถึงเฉพาะราคา C.I.F. เท่านั้น ซึ่งจะได้วิเคราะห์ในประเด็นนี้โดยละเอียดต่อไป

**๒. กรณีการนำของหรือสินค้าทั่วไปเข้ามาในราชอาณาจักรโดยนำไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน** ฐานภาษีศุลกากรในกรณีนี้กำหนดให้คำนวณค่าอากรตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะได้ปล่อยของนั้นออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสอง) โดยในส่วนสภาพของที่จะใช้คำนวณอากรขาเข้าในกรณีนี้ต้องถือตามสภาพที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้จัดแจ้งไว้ในเวลานำของเข้าเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๘๗

และ ๘๘ ส่วนราคาของและอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจะถือตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำเข้าสำเร็จ ส่วนอัตราภาษีจะถือตามประเภทพิภพที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

ส่วนฐานภาษีสรรพสามิต จะถือตามมูลค่าของสินค้าและอัตราภาษีในวันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ซึ่งในกรณีนี้จะเปลี่ยนเป็นวันที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน อย่างไรก็ตาม มูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีก็จะเป็นอย่างเดียวกับที่กล่าวมาแล้วสำหรับกรณีที่ ๑ ตลอดจนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยก็จะใช้มูลค่าเหมือนกับกรณีที่ ๑ เช่นเดียวกัน

### ๓. กรณีของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากร

ฐานภาษีศุลกากรจะถือตามสภาพของ ราคาของ และพิภพอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของออกไปจากเขตปลอดอากร (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มาตรา ๑๐ ทวิ วรรคสาม) ส่วนฐานภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะใช้ราคา C.I.F. เป็นหลักเช่นเดียวกับที่กล่าวมาในกรณีที่ ๑

### ๔. กรณีของที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน

อากรสิ้นสุดลง ฐานภาษีศุลกากรกำหนดให้ถือสภาพของของราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร (พระราชกำหนดพิภพอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๑๐) ส่วนฐานภาษีสรรพสามิตก็กำหนดให้ถือตามมูลค่าและอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำสินค้าไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๑) ซึ่งจะกำหนดไว้ทำนองเดียวกับภาษีศุลกากร และเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดให้ถือมูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้นเป็นสำคัญ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒(๒))

### ๕. กรณีการนำของหรือสินค้าออกจากเขต

อุตสาหกรรมส่งออกเพื่อจำหน่ายในราชอาณาจักร พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๕๑ กำหนดให้เสียอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ตามสภาพ ราคา และอัตราภาษีที่เป็นอยู่ในวันที่นำออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

### ๖. กรณีการนำเข้าของหรือสินค้าซึ่งเป็นของ

ตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘/๒(๓) กำหนดให้การนำเข้ากรณีของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อทางราชการได้ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน หรือค่าภาระติดพันตามวิธีการตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ส่วนฐานภาษีก็ย่อมถือตามสภาพของ ราคาของ และพิภพอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าสำเร็จเป็นสำคัญ สำหรับภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มก็ย่อมถือราคา C.I.F. เป็นหลักเนื่องจากเป็นสินค้านำเข้า รวมทั้งภาษีสรรพสามิตด้วยฐานภาษีก็จะใช้ราคา C.I.F. เป็นหลักเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ปัญหาและข้อเสนอนแนะ

จากการเปรียบเทียบเรื่องความรับผิดในการเสียภาษีและฐานภาษีที่กล่าวมาข้างต้นนั้นจะเห็นได้ว่า ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตค่อนข้างจะเป็นไปในแนวทางเดียวกับภาษีศุลกากร เนื่องจากโครงสร้างทางกฎหมายและการบริหารจัดการเก็บภาษีของภาษีทั้งสองประเภทนี้จะเกี่ยวข้องกันมาโดยตลอดในประวัติศาสตร์ภาษีอากร ซึ่งจะเห็นได้จากกรณีที่กฎหมายภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิตจะมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการป้องกันลักลอบนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร กล่าวคือ

ถ้าเป็นของหรือสินค้าที่มีได้เสียภาษีก็นับว่าเป็นของที่มีขอบด้วยกฎหมาย จึงมีการกำหนดความผิดเกี่ยวกับสินค้าที่มีขอบด้วยกฎหมายไว้<sup>๒๒</sup> อีกทั้งกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตก็จะมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการสืบสวนจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดด้วย อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งในส่วนของภาษีสกุลการ ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วเห็นว่ามิมีปัญหาที่ควรจะพิจารณาทาแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษีและฐานภาษีให้สอดคล้องกันดังต่อไปนี้

### ๑. เรื่องความรับผิดในการเสียภาษี กรณีนี้

ในส่วนของภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ พระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ และประมวลรัษฎากร นั้น มีการกำหนดเรื่องความรับผิดในการเสียภาษีไว้ค่อนข้างเหมาะสมแล้ว แต่ที่น่าจะเป็นปัญหาคือภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และพระราชบัญญัติไฟฟ้ พุทธศักราช ๒๔๘๖ เพราะไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้สำหรับสินค้านำเข้าว่าเกิดขึ้นเมื่อใด เพียงแต่กำหนดว่าจะต้องชำระภาษีเมื่อใดเท่านั้น กล่าวคือต้องชำระภาษีก่อนขนผ่านด่านศุลกากร หรือก่อนที่จะมีการปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากร การที่มีได้กำหนดจุดความรับผิดไว้จะทำให้เกิดปัญหาขึ้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี ตัวอย่างเช่น บริษัท A ได้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรโดยเรือที่ขนส่งสินค้าได้เข้ามาในเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึงในวันที่ ๒๐ มิถุนายน ๒๕๔๙ สมมติว่าในขณะนั้นอัตราภาษีสุราที่นำเข้างดงกล่าวกำหนดไว้ตามมูลค่าร้อยละ ๒๐ ต่อมาในวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๔๙ มีการขึ้น

อัตราภาษีสุราเป็นร้อยละ ๒๕ และหลังจากนั้นในวันที่ ๕ กรกฎาคม ๒๕๔๙ บริษัทได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและชำระอากรขาเข้าและภาษีสุราโดยการปิดแสตมป์สุรา ถ้าพิจารณาตามบทบัญญัติในมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ ซึ่งบัญญัติว่า "ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีสุราโดยปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง เว้นแต่สุรานั้นมีปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร และได้เปิดภาชนะที่บรรจุแล้ว การปิดแสตมป์สุราจะต้องปิดก่อนขนผ่านด่านศุลกากร แต่อธิบดีจะอนุญาตให้นำไปปิด ณ สถานที่อื่นในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้" ในกรณีนี้บริษัทก็ต้องชำระภาษีสุราในอัตราร้อยละ ๒๕ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ชำระค่าภาษีก่อนขนผ่านด่านศุลกากร อัตราภาษีจึงต้องถือตามที่เป็นอยู่ในวันที่มีการชำระค่าภาษี แต่ถ้าเปลี่ยนข้อเท็จจริงเป็นว่าบริษัทได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมทั้งชำระค่าภาษีสุราโดยปิดแสตมป์สุราแล้วในวันที่ ๒๘ มิถุนายน ๒๕๔๙ ในอัตราร้อยละ ๒๐ แต่ได้มีการตรวจปล่อยสุราไปจากอารักขาของศุลกากรในวันที่ ๓ กรกฎาคม ๒๕๔๙ ซึ่งในวันดังกล่าวอัตราภาษีสุราร้อยละ ๒๕ ปัญหาว่าบริษัทจะต้องชำระค่าภาษีสุราเพิ่มขึ้นหรือไม่ ก็จะต้องตีความกฎหมายกันอีกว่าการที่จะต้องชำระภาษีก่อนขนผ่านด่านศุลกากรนั้นหมายถึงต้องชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนตามอัตราที่เป็นอยู่ในวันที่มีการตรวจปล่อยสินค้าหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีนี้บริษัทไม่ต้องชำระค่าภาษีสุราเพิ่มขึ้นอีก เพราะมีการชำระภาษีสุราโดยปิดแสตมป์สุราถูกต้องครบถ้วนไปแล้วตั้งแต่ก่อนที่จะมีการขึ้นอัตราภาษี แม้ในวันตรวจปล่อยสินค้าอัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นก็ตาม แต่ถ้าพระราชบัญญัติสุราได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้ว่าสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นใน

<sup>๒๒</sup> ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มาตรา ๒๗ และ ๒๗ พิวิ และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๑๖๑ และ ๑๖๒

เวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากร ก็จะต้องเสียภาษีศุลกากรต่อไป เพราะอัตราภาษีจะต้องถือตามที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น แม้ว่าจะมีการตรวจปล่อยสินค้าไปหลังจากวันที่มีการขึ้นอัตราภาษีแล้วก็ตาม แต่อัตราภาษียังคงต้องถือตามที่เป็นอยู่ในวันที่นำเข้าสำเร็จเป็นสำคัญ สำหรับสินค้ายาเส้น ยาสูบ และไฟ ก็จะมีปัญหาลักษณะเดียวกับภาษีสุรา ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า มีแนวทางในการแก้ไขปัญหานั้นที่สามารถกระทำได้ ๒ กรณี คือ

(๑) แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และพระราชบัญญัติไฟฟุทธศักราช ๒๔๘๖ โดยกำหนดให้มีบทบัญญัติเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๐(๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ว่า "ในกรณีสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ที่นำเข้า ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือเขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกนั้น และถ้าผู้นำเข้าหรือบุคคลใดนำสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ดังกล่าวไปใช้ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ออกจากคลังสินค้า

ทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วแต่กรณี"

(๒) ยกเลิกพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และพระราชบัญญัติไฟฟุทธศักราช ๒๔๘๖ และนำสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ ไปกำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งจะเป็นผลให้ต้องนำพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาใช้บังคับต่อสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟด้วย อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการควบคุมการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าสุรา ยาเส้น ยาสูบ และไฟ มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ โดยเฉพาะในเรื่องการควบคุมการผลิตสินค้า กล่าวคือพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ จะใช้ระบบการจดทะเบียน ผู้ใดทำการผลิตสินค้าที่ระบุไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตก็ต้องจดทะเบียนสรรพสามิต<sup>๒๓</sup> แต่พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และพระราชบัญญัติไฟฟุทธศักราช ๒๔๘๖ จะใช้ระบบการออกใบอนุญาต เนื่องจากการที่จะควบคุมการผลิตเป็นพิเศษเพื่อมิให้ผลิตสินค้าได้อย่างเสรี และรวมถึงการนำเข้า การขน การขาย และการใช้สินค้าเหล่านี้ในบางกรณีก็ต้องขอใบอนุญาตด้วย<sup>๒๔</sup> ดังนั้น จึงต้องเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการควบคุมพิเศษสำหรับสินค้าเหล่านี้ไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ต่างหากด้วย

๒. **เรื่องฐานภาษี** กรณีนี้จะเป็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒(๑) ภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.

<sup>๒๓</sup> ดูพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๒๕ ถึง ๓๒

<sup>๒๔</sup> ดูพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ มาตรา ๕, ๖, ๑๒, ๑๔, ๑๕, ๑๗, ๑๙ ๗๑๗ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๑๗, ๒๑, ๒๗ ๗๑๗ และพระราชบัญญัติไฟฟุทธศักราช ๒๔๘๖ มาตรา ๕ และมาตรา ๗

๒๕๒๗ มาตรา ๘ (๓) ภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกา พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๘ จัตวา (๒) และค่าแสดมบียาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๕ ตริ (๒) เนื่องจากกฎหมายทั้ง ๔ ฉบับนี้จะกำหนดให้ใช้ราคา C.I.F. เป็นหลักในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้านำเข้า แต่ประเด็นที่น่าจะต้องพิจารณาก็คือปัจจุบันการคำนวณอากรขาเข้าในส่วนของภาษีศุลกากรจะใช้ราคาศุลกากรเป็นฐานภาษี ซึ่งหมายถึงราคาของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคา และได้จำกัดเฉพาะราคา C.I.F. เท่านั้น แต่จะใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณ และราคาย้อนกลับ อีกทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ ยังได้กำหนดให้ราคาศุลกากรต้องรวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามา ย้ายท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วย (มาตรา ๑๑ วรรค ๑) และถ้าไม่มีมูลค่าของรายการตามที่กล่าวนี้ การกำหนดมูลค่าเพื่อเป็นฐานภาษีให้เป็นไปตามที่อธิบดีกำหนด (มาตรา ๑๑ วรรค ๒) อีกทั้งหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการกำหนดราคาศุลกากรยังได้กำหนดรายละเอียดไว้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ ๑๓๒ (พ.ศ. ๒๕๕๓) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร (ดูรายละเอียดในภาคผนวก) และในบางกรณี อธิบดีกรมศุลกากรก็มีอำนาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้างดกล่าวได้ด้วย (มาตรา ๑๑ ทวิ) การที่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตกำหนดให้ใช้ราคา C.I.F. ซึ่งได้แก่ราคาสินค้าที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักรเป็นฐานภาษี จึงอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณค่าภาษีเกิดขึ้นได้ เช่น กรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ มาตรา ๑๑ วรรค ๑ และกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๓๒ ข้อ ๙(๓) กำหนดให้

ราคาศุลกากรต้องรวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามา ย้ายท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วยนั้น ราคาศุลกากรในที่นี้ย่อมหมายถึงราคาของหรือสินค้าคือ Cost ค่าประกันภัยก็คือ Insurance และค่าขนส่งก็คือ Freight ซึ่งราคาทั้ง ๓ ส่วนนี้จะต้องใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยไม่มีปัญหาต้องตีความแต่อย่างใด แต่ถ้ามีค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ซึ่งจะต้องนำมารวมเป็นราคาศุลกากรด้วย ปัญหาว่าจะต้องนำมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่ ก็จะมีปัญหาในการตีความว่า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้านั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าขนส่ง (Freight) ด้วยหรือไม่

ปัญหาที่จะต้องพิจารณาต่อไปอีกประการหนึ่งคือ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ ๑๓๒ ในหมวด ๒ ข้อ ๘ ถึง ๑๖ ที่กำหนดให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการที่กำหนดไว้ไปรวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาด้วย เช่น ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมในอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้ามา ไม่ว่าจะโดยตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น (ข้อ ๙(๑)) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อไม่ว่าโดยทางตรง หรือทางอ้อม (ข้อ ๙(๒)) หรือใน ข้อ ๑๐ ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายหรือมูลค่าตามรายการที่กำหนดไว้คือ ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า (แต่ไม่รวมค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ) ค่าภาษีระบรูจที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้ามาตามความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากร หรือค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้ามา ก็ให้นำค่าใช้จ่ายหรือมูลค่านั้นรวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาด้วย

จึงมีปัญหว่าถ้ามีการนำค่าใช้จ่ายหรือรายได้เหล่านี้มารวมอยู่ในราคาศุลกากรเพื่อคำนวณอากรขาเข้า จะถือว่าเป็นราคา C.I.F. ซึ่งใช้เป็นหลักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตได้ด้วยหรือไม่

ตัวอย่างเช่น บริษัทในต่างประเทศได้ผลิตแบตเตอรี่ชนิดพิเศษซึ่งใช้ประกอบในรถยนต์ที่ใช้พลังงานไฟฟ้าและน้ำมันหรือรถยนต์แบบ Hybrid ผู้ผลิตรถยนต์ในประเทศไทยได้สั่งซื้อสินค้าดังกล่าวนี้เข้ามาในประเทศไทย สมมติว่าราคาสินค้าที่ตกลงซื้อขายกัน (Cost) เมื่อคิดเป็นเงินตราไทยคือลูกละ ๑๐๐,๐๐๐ บาท ค่าประกันภัย (Insurance) ลูกละ ๕,๐๐๐ บาท ค่าขนส่ง (Freight) ลูกละ ๑,๐๐๐ บาท ค่าขนของลงค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า รวมลูกละ ๕๐๐ บาท นอกจากนี้ผู้นำเข้ายังต้องจ่ายค่าสิทธิเกี่ยวกับแบตเตอรี่ดังกล่าวลูกละ ๑,๐๐๐ บาท และผู้นำเข้าหรือผู้ซื้อยังต้องรับผิดชอบในค่าวัสดุและค่าแรงในการบรรจุหีบห่ออีกลูกละ ๒๐๐ บาท ปัญหาว่าจะคำนวณมูลค่าของฐานภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร

ในส่วนของภาษีศุลกากรคงไม่มีปัญหา เพราะราคาศุลกากรในที่นี้จะต้องนำราคาสินค้าที่ตกลงซื้อขายกัน (Cost) ค่าประกันภัย (Insurance) ค่าขนส่ง (Freight) ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าสิทธิ และค่าวัสดุและค่าแรงในการบรรจุหีบห่อ มารวมเป็นราคาศุลกากรคือ  $100,000 + 5,000 + 1,000 + 500 + 1,000 + 200 = 107,700$  บาท เพื่อเป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้า แต่ปัญหาคือในส่วนของภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มว่า "ราคา C.I.F." จะรวมถึงค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าสิทธิ และค่าวัสดุและค่าแรงในการบรรจุหีบห่อ ด้วยหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าไม่อาจนำมูลค่าของค่า

ใช้จ่ายเหล่านี้มารวมในราคา C.I.F. ของภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เพราะกฎหมายกำหนดให้ใช้ราคา C.I.F. เท่านั้น แต่อาจจะมีข้อโต้แย้งว่าการนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายเหล่านี้มารวมในราคาซื้อขายของที่นำเข้าเป็นราคาศุลกากรถือว่าเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร จึงให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา C.I.F. ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒(๑) วรรคสาม (ข) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๘ (๓) วรรคสาม (ข) พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๘ จัตวา (๒) วรรคสาม (ข) และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๕ ตรี (๒) วรรคสาม (ข) แล้ว ปัญหาเรื่องฐานภาษีที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้เนื่องจากการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ โดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๖๓ แต่ไม่มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรและกฎหมายสรรพสามิตให้สอดคล้องกับการกำหนดราคาศุลกากรดังกล่าว และเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติเกี่ยวกับฐานภาษีที่เป็นอยู่ปัจจุบันของประมวลรัษฎากรและกฎหมายสรรพสามิตแล้ว เห็นว่าถ้าจะให้สามารถนำค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าสิทธิ และค่าวัสดุและค่าแรงในการบรรจุหีบห่อมารวมเป็นราคา C.I.F. เพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะต้องมีการประเมินอากรขาเข้าใหม่โดยเจ้าพนักงานศุลกากรในทุกกรณีเมื่อมีการนำของหรือสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรและมีค่าใช้จ่ายเหล่านี้อยู่ด้วย เพื่อให้การคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น เมื่อมีการนำเข้าก็ต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีการประเมินอากรขาเข้าใหม่ในใบขนสินค้าขาเข้าและแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยถูกต้องสมบูรณ์ ผู้เขียนเห็นว่าไม่อาจจะชอบด้วยเหตุผลที่จะต้องใช้มาตรการดังกล่าวนี้

ไปโดยตลอด อีกทั้งการประเมินอากรขาเข้าใหม่ในที่นี้ก็จะอาจจะเกิดขึ้นได้ทั้งกรณีก่อนที่จะชำระค่าภาษีหรือหลังจากชำระค่าภาษีไปแล้วก็ได้ วิธีการที่ดีที่สุดจึงควรจะต้องมีการแก้ไขกฎหมายให้เกิดความชัดเจนและสอดคล้องกันน่าจะเหมาะสมกว่า การที่จะต้องทำการประเมินอากรขาเข้าใหม่โดยเจ้าพนักงานศุลกากรทุกครั้งดังกล่าวแล้ว

และในส่วนของฐานภาษีตามมูลค่านั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒(๑) วรรค ๓ (ก) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๘(๓) วรรค ๓ (ก) พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๘ จัตวา (๒) วรรคสาม (ก) และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๕ ตรี (๒) วรรค ๓ (ก) ก็ยังได้กำหนดไว้ทำนองเดียวกันอีกว่า ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. แต่ปัจจุบันพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๙ และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ไม่ได้ใช้ราคาในท้องตลาด<sup>๒๕</sup> ในการคำนวณอากรขาเข้าแล้วแต่ใช้ราคาศุลกากร<sup>๒๖</sup> แทนราคาในท้องตลาด ดังนั้น ผู้เขียนเห็นจึงว่าควรจะแก้ไขประมวลรัษฎากรและกฎหมายสรรพสามิตในเรื่องฐานภาษี ดังต่อไปนี้

## ๑. แก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒(๑) เป็นว่า

“ฐานภาษีสำหรับการนำเขาสินค้าทุกประเภทได้แก่มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าในการคำนวณอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๙/๑(๑๙) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การนำเขาสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี

ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศราคาศุลกากรสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาศุลกากรในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้า”

## ๒. แก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๘(๓) ว่า

“ในกรณีสินค้านำเข้า ให้ถือราคาศุลกากรของสินค้านำเข้าในการคำนวณอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วย

<sup>๒๕</sup> พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๙ เดิม

“ของที่ต้องเสียอากรตามราคานั้น อธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่า ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใด กำหนดเป็นเงินเท่าใด ให้ถือราคาเช่นว่านี้เป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้นแทนราคาอันแท้จริงในท้องตลาดนับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไปจนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

<sup>๒๖</sup> พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ มาตรา ๙ ปัจจุบัน

“ของที่ต้องเสียอากรตามราคานั้น อธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้ว่า ราคาศุลกากรสำหรับของประเภทหนึ่งประเภทใด กำหนดเป็นเงินเท่าใด ให้ถือราคาเช่นว่านี้เป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรในประเภทของที่ประกาศนั้นนับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไปจนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลง

การประกาศ การยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงประกาศในวรรคหนึ่ง ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ศุลกากร บวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาแต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๔ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่บุคคลผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (๓) ด้วย

ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศราคาศุลกากรสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้า

### ๓. แก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ มาตรา ๘ จัตวา (๒) ว่า

"ในกรณีสุรานำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ถือราคาศุลกากรของสินค้าที่ใช้ในการคำนวณอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร บวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาแต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๔ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่บุคคลผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (๒) ด้วย

ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศราคาศุลกากรสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสุราในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับสุรานำเข้า"

### ๔. แก้ไขพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๕ ทรี (๒) ว่า

"ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ถือราคาศุลกากรของยาเส้นหรือยาสูบที่ใช้ในการคำนวณอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร บวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาแต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๔ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (๒) ด้วย

ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศราคาศุลกากรสำหรับยาเส้นหรือยาสูบประเภทใดประเภทหนึ่งตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคายาเส้นหรือยาสูบในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามา"

ท้ายที่สุดนี้ ผู้เขียนขอแสดงวิธีการคำนวณภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้ตัวอย่างเกี่ยวกับสินค้าแบตเตอรี่ดังที่กล่าวมาข้างต้น สำหรับกรณีที่ ๑ จะนำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า รวมทั้งค่าสิทธิ และค่าวัสดุและค่าแรงในการบรรจุหีบห่อมารวมในการคำนวณภาษี ส่วนกรณีที่ ๒ จะไม่นำค่าใช้จ่ายเหล่านี้มารวมในการคำนวณภาษี โดยสมมติว่าอัตราภาษีศุลกากรสำหรับแบตเตอรี่คือร้อยละ ๑๕ ส่วนอัตราภาษีสรรพสามิตร้อยละ ๑๐ เพื่อให้เห็นความแตกต่างเรื่องจำนวนภาษีดังต่อไปนี้

## กรณีที่ ๑

## ภาษีศุลกากร

$$\begin{aligned}
 \text{ฐานภาษีศุลกากร} &= (\text{ราคาซื้อขาย (Cost)} + \text{ค่าประกันภัย (Insurance)} + \text{ค่าขนส่ง (Freight)} + \text{ค่าขนของลง} + \text{ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ} \text{ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า} + \text{ค่าสิทธิ} + \text{ค่าวัสดุและค่าแรงในการบรรจุหีบห่อ}) \times \text{อัตราภาษี} \\
 &= (100,000 + 5,000 + 1,000 + 500 + 1,000 + 200) \times 15\% \\
 &= 107,700 \times 15\% \\
 &= 16,155
 \end{aligned}$$

## ภาษีสรรพสามิต

$$\begin{aligned}
 \text{ฐานภาษีสรรพสามิต} &= (\text{ราคาศุลกากร} + \text{อากรขาเข้า} + \text{ภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ}) \\
 &= 107,700 + 16,155 \\
 &= 123,855
 \end{aligned}$$

## นำไปคำนวณตามสูตร

$$\begin{aligned}
 T &= \frac{PR}{1 - 0.1 R} \\
 &= \frac{123,855 \times 10\%}{1 - (0.1 \times 10\%)} \\
 &= \frac{12,385.5}{0.99}
 \end{aligned}$$

$$\text{ภาษีสรรพสามิต} = 12,490.573$$

## ภาษีท้องถิ่น ร้อยละ ๑๐ ของภาษีสรรพสามิต

$$\begin{aligned}
 &= 12,490.573 \times 10\% \\
 &= 1,249.057
 \end{aligned}$$

## ภาษีมูลค่าเพิ่ม

$$\begin{aligned}
 \text{ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม} &= (\text{ราคาศุลกากร} + \text{อากรขาเข้า} + (\text{ภาษีสรรพสามิต} + \text{ภาษีท้องถิ่น})) \\
 &= 107,700 + 16,155 + (12,490.573 + 1,249.057) \times 10\% \\
 &= 123,974.528 \times 10\% \\
 &= 12,397.453
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{รวม} &= 16,155 + 12,490.573 + 1,249.057 + 12,397.453 \\
 &= 42,292.083
 \end{aligned}$$

**กรณีที่ ๒**

**ภาษีศุลกากร**

$$\begin{aligned} \text{ฐานภาษีศุลกากร} &= (\text{ราคาซื้อขาย (Cost)} + \text{ค่าประกันภัย (Insurance)} + \text{ค่าขนส่ง (Freight)} + \text{ค่าขนของลง} + \text{ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ} \text{ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่หน้าของเข้า} + \text{ค่าสิทธิ} + \text{ค่าวัสดุและค่าแรงในการบรรจุหีบห่อ}) \times \text{อัตราภาษี} \\ &= (100,000 + 5,000 + 1,000 + 500 + 1,000 + 200) \times 15\% \\ &= 107,700 \times 15\% \\ &= 16,155 \end{aligned}$$

**ภาษีสรรพสามิต**

$$\begin{aligned} \text{ฐานภาษีสรรพสามิต} &= (\text{ราคา C.I.F.} + \text{อากรขาเข้า} + \text{ภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ}) \\ &= ((100,000 + 5,000 + 1,000) + 16,155) \\ &= 106,000 + 16,155 \\ &= 122,155 \end{aligned}$$

**นำไปคำนวณตามสูตร**

$$\begin{aligned} T &= \frac{PR}{1 - 0.1 R} \\ &= \frac{122,155 \times 10\%}{1 - (0.1 \times 10\%)} \\ &= 122,155 \frac{0.1}{0.9} \end{aligned}$$

**ภาษีสรรพสามิต**

$$= 122,155 \times 0.1$$

**ภาษีท้องถิ่น ร้อยละ ๑๐ ของภาษีสรรพสามิต**

$$\begin{aligned} &= 122,155 \times 10\% \\ &= 12,215.5 \end{aligned}$$

**ภาษีมูลค่าเพิ่ม**

**ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม**

$$\begin{aligned} &= (\text{ราคา C.I.F.} + \text{อากรขาเข้า} + (\text{ภาษีสรรพสามิต} + \text{ภาษีท้องถิ่น})) \times \text{อัตราภาษี} \\ &= 106,000 + 16,155 + (12,215.5 + 12,215.5) \times 10\% \\ &= 127,222.1 \times 10\% \\ &= 12,722.21 \end{aligned}$$

**รวม**

$$\begin{aligned} &= 16,155 + 12,215.5 + 12,215.5 + 12,722.21 \\ &= 53,308.21 \end{aligned}$$

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ากรณีที่น่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่หน้าของเข้า ค่าสิทธิ และค่าวัสดุ และค่าแรงในการบรรจุหีบห่อ กับกรณีที่น่าค่าใช้จ่ายเหล่านี้ มารวมจะทำให้ต้องเสียภาษีแตกต่างกันคือ ๕๐๑.๑๒ บาท (๕๕,๓๗๘.๕๓-๕๔,๘๗๗.๔๑) ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจจะ

โต้แย้งว่าเป็นการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามจำนวน ๕๐๑.๑๒ บาท และมีการขอคืนภาษีจำนวนดังกล่าว ถ้ายังมีได้มีการแก้ไขกฎหมายก็อาจจะมีการตีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องนี้เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบริหารและจัดเก็บภาษี จึงควรต้องมีการแก้ไขกฎหมายดังที่กล่าวมาแล้ว



## กฎกระทรวง

ฉบับที่ ๑๓๒ (พ.ศ. ๒๕๕๓)

ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙  
ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒ วรรคสอง (๒) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๗) พ.ศ. ๒๕๕๓ และ มาตรา ๑๒๒ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๑๐) พุทธศักราช ๒๕๕๓ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

**ข้อ ๑** กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๓ เป็นต้นไป เว้นแต่ข้อ ๑๖ (๓) และบทบัญญัติแห่งหมวด ๖ ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันที่ กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับเป็นต้นไป

**ข้อ ๒** ในกฎกระทรวงนี้

“ของประเภทหรือชนิดเดียวกัน” หมายความว่า ของที่อยู่ในกลุ่มหรือหมวดหมู่ ของของที่ผลิตโดยอุตสาหกรรมเฉพาะอย่างหรืออุตสาหกรรมสาขาเดียวกัน และรวมถึง ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันด้วย

“ผลิต” ให้หมายความรวมถึง การผลิตทางการเกษตร การผลิตทางอุตสาหกรรม และการทำเหมือง

## หมวด ๑ บททั่วไป

**ข้อ ๓** การกำหนดราคาสุทธการเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรสำหรับของที่นำเข้ามาให้กำหนดโดยใช้ราคาดังต่อไปนี้ตามลำดับ

- (๑) ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา
- (๒) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- (๓) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- (๔) ราคาหักทอน
- (๕) ราคาคำนวณ
- (๖) ราคาย้อนกลับ

ในการใช้ราคาตามวรรคหนึ่ง ผู้นำของเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคาคำนวณตาม (๕) ก่อนราคาหักทอนตาม (๔) และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำของเข้าร้องขอ ก็ให้ใช้ราคาดังกล่าวได้

**ข้อ ๔** ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาสุทธการ

- (๑) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
- (๒) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
- (๓) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
- (๔) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม หรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นส่วนทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (๕) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (๖) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (๗) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
- (๘) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

บุคคลที่มีอำนาจควบคุมตาม (๔) (๕) (๖) และ (๗) หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติบัญญัติหรือพฤตินัย

ข้อ ๕ ในการกำหนดราคาศุลกากรตามกฎหมายนี้ ให้ผู้นำของเข้ามีหน้าที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใดๆ ที่ได้สำแดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

ข้อ ๖ ให้นำความในภาคผนวก ๑ หมายถึงเหตุการตีความตามความตกลงในการนำมาตรา ๗ ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า ๑๙๙๔ มาถือปฏิบัติ มาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาศุลกากรตามกฎหมายนี้

ข้อ ๗ ให้อธิบดีมีอำนาจออกประกาศ ระเบียบ หรือข้อบังคับเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามกฎหมายนี้

## หมวด ๒ ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ข้อ ๘ ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

ข้อ ๙ ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังต่อไปนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ ๘ ด้วย

(๑) ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมในอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น

(๒) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(๓) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

ข้อ ๑๐ ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายหรือมูลค่าตามรายการดังต่อไปนี้ ให้นำค่าใช้จ่ายหรือมูลค่านั้นรวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ ๘ ด้วย

(๑) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า แต่ไม่รวมค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ

(๒) ค่าภษนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้าตามความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากร

(๓) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

**ข้อ ๑๑** ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังต่อไปนี้ เพื่อใช้ในการผลิต และการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมให้นำมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการดังกล่าวมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ ๘ ตามสัดส่วนอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

- (๑) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่รวมอยู่ในของที่นำเข้า
- (๒) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า
- (๓) วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองไปในการผลิตของที่นำเข้า
- (๔) การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และ ภาพร่าง ที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า

**ข้อ ๑๒** ในกรณีที่ปรากฏอย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายตามรายการดังต่อไปนี้รวมอยู่ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นก่อนที่จะนำไปใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

- (๑) ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ติดตั้ง ประกอบ บำรุงรักษา หรือการให้ความช่วยเหลือ ด้านวิชาการที่กระทำขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของนั้น
- (๒) ค่าขนส่งภายหลังจากการนำเข้าสำเร็จแล้ว
- (๓) ค่าอากรและภาษีเนื่องจากการนำเข้า

**ข้อ ๑๓** ค่าใช้จ่าย รายได้ หรือมูลค่าตามรายการในข้อ ๙ และข้อ ๑๐ หรือมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการตามข้อ ๑๑ ที่จะรวมเข้าไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า และค่าใช้จ่ายตามรายการใน ข้อ ๑๒ ที่จะหักออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้า จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้เท่านั้น

**ข้อ ๑๔** ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

- (๑) ผู้ซื้อจะต้องไม่ถูกจำกัดในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เว้นแต่จะเป็นข้อจำกัดที่  
  - (ก) กำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมายหรือโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ
  - (ข) เป็นการห้ามของที่นำเข้านั้นไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง
  - (ค) ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของของที่นำเข้า
- (๒) การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับการเงินหรือสิ่งตอบแทนบางประการที่มีอาจกำหนดเป็นมูลค่าได้

(ก) ผู้ขายไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อในภายหลัง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่อาจนำมารวมไว้ในราคาได้ตามข้อ ๙ (๒)

(ข) ผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ซื้อตามที่กำหนดในข้อ ๔ เว้นแต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวจะไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อ ๑๕ หรือเป็นกรณีตามข้อ ๑๖

**ข้อ ๑๕** ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาจากวิธีปฏิบัติทางการค้าของการขายของที่นำเข้ามาแล้วเห็นว่า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาซื้อขายของนั้นเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้โดยจะไม่เรียกข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้าก็ได้

ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุสงสัยว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายอาจมีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา ให้แจ้งผู้นำของเข้าทราบและกำหนดระยะเวลาพอสมควรเพื่อให้ผู้นำของเข้ามาชี้แจง แสดงเหตุผลหรือนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อพิสูจน์เหตุสงสัยดังกล่าว

**ข้อ ๑๖** ในกรณีที่การซื้อขายของที่นำเข้ามากระทำโดยบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่กำหนดในข้อ ๔ หากผู้นำของเข้าสามารถพิสูจน์ได้ว่าราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาที่ผู้นำของเข้าสำแดงใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาตั้งต่อไปนี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาซื้อขายดังกล่าว เพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้

(๑) ราคาซื้อขายของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร โดยผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

(๒) ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามที่กำหนดในหมวด ๕

(๓) ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามที่กำหนดในหมวด ๖

ราคาตาม (๑) (๒) และ (๓) จะต้องเป็นราคาที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา

ในการพิสูจน์ราคาตามวรรคหนึ่ง ให้พิจารณาถึงความแตกต่างของระดับการค้าและปริมาณของการขายของนั้น องค์ประกอบต่างๆ ตามข้อ ๙ ข้อ ๑๐ และข้อ ๑๑ และต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นแก่ผู้ขายในการขายที่ผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

## หมวด ๓ ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

**ข้อ ๑๓** ในกรณีที่ไมอาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามหมวด ๒ ได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

**ข้อ ๑๔** ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้ามาด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วย

**ข้อ ๑๕** ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ ๑๔ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร และได้ออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้า

(๒) เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว

(๓) เป็นราคาซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า

(๔) ไม่เป็นราคาซื้อขายของที่รวมหรือประกอบด้วยมูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลปะ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร

ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตาม (๓)ให้นำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายในระดับการค้าเดียวกับของที่นำเข้าแต่ปริมาณต่างกัน หรือปริมาณเดียวกับของที่นำเข้าแต่ระดับการค้าต่างกัน หรือระดับการค้าและปริมาณแตกต่างในเรื่องระดับการค้าหรือปริมาณค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ทั้งนี้ โดยอาศัยพื้นฐานจากหลักฐานที่ผู้นำของเข้านำมาแสดง

**ข้อ ๒๐** ถ้าราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคา ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกัน และเวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไขในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่ง และการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย ใกล้เคียงกับของที่นำเข้ามาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด

## หมวด ๔ ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

**ข้อ ๒๑** ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาสุทธการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามหมวด ๓ ได้ ให้กำหนดราคาสุทธการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

**ข้อ ๒๒** ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธการจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการค้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

**ข้อ ๒๓** ให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ ๑๘ ข้อ ๑๙ และข้อ ๒๐ มาใช้กับการใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันเพื่อกำหนดราคาสุทธการตามหมวดนี้โดยอนุโลม

## หมวด ๕ ราคาหักทอน

**ข้อ ๒๔** ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาสุทธการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันตามหมวด ๔ ได้ ให้กำหนดราคาสุทธการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาหักทอน เว้นแต่ผู้นำเข้าของเข้าร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กำหนดราคาสุทธการ โดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว

**ข้อ ๒๕** ราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธการสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้า โดยหักค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

(๑) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนที่ได้จ่ายหรือตกลงว่าจะจ่าย หรือกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติที่เกี่ยวข้องกับการขายของนั้นในราชอาณาจักรอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเทียบเคียงกับของประเภทหรือชนิดเดียวกัน

(๒) ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้นที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร

(๓) ค่าอากรและภาษีอื่นๆ ที่ต้องชำระในราชอาณาจักร เนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้น

ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้ามาตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามลำดับ ที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้ามาโดยหักค่าใช้จ่ายตาม (๑) (๒) และ (๓) ออกจากราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน แล้วแต่กรณี

ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้ามาตามวรรคหนึ่ง หรือของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามวรรคสอง จะต้องเป็นราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับการนำเข้าของที่นำเข้ามา ในกรณีที่ไม่มีราคาที่ได้ขายในเวลาดังกล่าว ให้ใช้ราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในวันแรกที่ได้มีการขายของที่นำเข้ามาของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกันดังกล่าวซึ่งต้องไม่เกินเก้าสิบวันหลังจากการนำเข้าของนั้น

**ข้อ ๒๖** การใช้ราคาหักทอนตามข้อ ๒๕ ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายตามที่กำหนดในข้อ ๔ และไม่เป็นผู้จัดหาวัสดุอุปกรณ์หรือบริการตามที่กำหนดในข้อ ๑๑ ให้แก่ผู้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

**ข้อ ๒๗** ในกรณีที่ไม่มีการขายของที่นำเข้ามา ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามข้อ ๒๕ หากผู้นำของเข้าร้องขอหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นสมควร ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้ามาที่ได้นำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม โดยให้หักทอนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการนำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมดังกล่าว และค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามข้อ ๒๕ วรรคหนึ่ง ออกจากราคาซื้อขายของของนั้น

ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้ามาตามวรรคหนึ่งจะต้องเป็นราคาที่ได้จากการขายของนั้นไปในปริมาณรวมมากที่สุด โดยผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

## หมวด ๖ ราคาคำนวณ

**ข้อ ๒๘** ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาโดยใช้ราคาหักทอนตามหมวด ๕ ได้ หรือกรณีที่ผู้นำของเข้าร้องขอให้กำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอน และพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว ให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาคำนวณ

**ข้อ ๒๙** ราคาคำนวณที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้ ออกจากราคาซื้อขายของของนั้น

- (๑) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือกรรมวิธีใดๆ ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้ามา
- (๒) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้ามาโดยผู้ผลิตรายอื่นๆ เพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร
- (๓) ค่าภาชนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้ามา
- (๔) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้ามา
- (๕) มูลค่าของวัสดุและอุปกรณ์ตามที่กำหนดในข้อ ๑๑ (๑) (๒) และ (๓)
- (๖) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งที่นำเข้ามาที่ยังทำหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามาที่ยังทำหรือที่ที่นำของเข้า
- (๗) มูลค่าของการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบแบบแปลน และภาพร่าง ที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตของที่นำเข้ามา ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร โดยคิดมูลค่าของการให้บริการดังกล่าวจากผู้ผลิต (ถ้ามี)

## หมวด ๗ ราคาย้อนกลับ

**ข้อ ๓๐** ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาโดยใช้ราคาตามหมวด ๒ ถึงหมวด ๖ ได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาย้อนกลับ

**ข้อ ๓๑** ในการใช้และการกำหนดราคาย้อนกลับ ให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตามหมวด ๒ ถึงหมวด ๖ มาใช้ตามลำดับ โดยผ่อนปรนหรือผ่อนผันหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาดังกล่าวอย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ราคาย้อนกลับตามวรรคหนึ่งจะต้องไม่กำหนดโดยใช้รายการดังต่อไปนี้

- (๑) ราคาขายของของที่ผลิตและขายในราชอาณาจักร
- (๒) ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาสูงกว่าจากสองราคาที่ให้เลือก
- (๓) ราคาของของที่ขายในตลาดภายในประเทศที่ส่งออกของที่จะกำหนดราคาศุลกากร
- (๔) ต้นทุนในการผลิตนอกจากรายการที่ใช้ในการคำนวณราคาคำนวณตามข้อ ๒๙

สำหรับของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

- (๕) ราคาขายของของที่นำเข้าที่ได้ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศอื่นที่มีใช้ราชอาณาจักร
- (๖) ราคาศุลกากรขั้นต่ำ หรือ
- (๗) ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือที่ไม่เป็นจริง

ให้ไว้ ณ วันที่ ๙ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๓

ลงชื่อ

(นายพิเชษฐ พันธุ์วิชาติกุล)

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ ปฏิบัติราชการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

# Tax Court Mediation : Reshaping the Current Practice in Thailand

*Chirachawee Intachan\**

The expansion of court mediation around the globe is the best evidence of the effectiveness of mediation as a form of alternative dispute resolution. Mediation is widely applied not only because it can reduce the backlog of cases before the court, but also because it can better lead to amicable resolutions of disputes. The parties play an important role in finding ways to settle their disputes. The hostility between parties is mitigated by the self-determination of outcomes. With the growing number of tax disputes today, taxpayer dissatisfaction with tax collectors is on the increase. Taxpayers consistently complain about harsh approaches of tax collection under government agency schemes and cry out for more taxpayer-oriented dispute resolution. This paper aims to discuss mediation as an instrument of tax dispute resolution and the possibility of its development in the Central Tax Court of Thailand. The first part of this paper begins with an overview of mediation and its advantages at the individual and systematic level. The second part explores the role of mediation in tax disputes by focusing on US experiences. Part three discusses the current practice of tax mediation in the Central Tax Court of Thailand, and the final part identifies problems and recommends some procedural amendments for the future development of the mediation in the Central Tax Court of Thailand.

---

\* Judge of the office of the Judiciary acting as Judge of the Central Tax Court. LLB (Chulalongkorn University) LL.M. (University of Pennsylvania) LL.M. (Kyushu University) (Japanese Government Scholarship), Judge of the Office of the Judiciary acting as Judge of the Central Tax Court.

## 1. Mediation and Its Advantages

Although the definition of mediation varies and is subject to wide discussion, in principal, it entrenches an informal, consensual process in which a neutral third party, without power to impose a settlement, assists disputing parties in reaching a mutually satisfactory solution. The term "mediation" stems from the Latin "mediate", meaning "to be in the middle".<sup>1</sup> Accordingly, the primary role of the mediator is to reorient the parties toward each other by helping them to share perception of their relationship. This role will redirect the parties' respective attitudes toward one another.<sup>2</sup> One of the most attractive values of mediation is the self-determination; parties in dispute identify the issues, develop options for settlement and decide freely without pressure from outside.<sup>3</sup> From all perspectives, the advantages of mediation can be viewed in two levels: the individual level and the systematic level.<sup>4</sup>

For individual advantages, parties derive three outstanding benefits from mediation as an alternative to adjudication. The first is the preservation of a relationship between the parties. While the

traditional approach of adjudication may leave dispute parties in a state of deep conflict due to the confrontational nature of adversarial procedures, mediation amicably resolves disputes by the consensual resolution of parties. After resolution, the continuation of a relationship between those involved in conflict is perceivable. The second, in contrast with judicial procedure, mediation paves the way for parties to engage in bargaining. After bargaining and reaching a settlement, both parties are regarded as a winner. Lastly, the self-determined features of mediation create opportunities for the parties to have more input in the process and fashion their own remedies.<sup>5</sup>

Apart from individual values, mediation also contains a benefit at the systematic level. Where adjudication is not the only means to resolve conflict, mediation plays a significant role in reducing court congestion. Mediation methods will be utilized as a means of resolving conflicts which are not necessarily well-suited for adjudication. It opens the door for other cases requiring judgments to be adjudicated and accelerates their disposition.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Kimberlee K Kovach, *Mediation Principal and practice* 16 (1994).

<sup>2</sup> Jacqueline M. Nolan-Haley, *Court Mediation and the Search for Justice Through Law*, 74 Wash. U.L.O. 47, 50 (1996).

<sup>3</sup> Robert A. Baruch Bush, *Substituting Mediation for Arbitration: The Growing Market for Evaluative Mediation, and What It Means for the ADR Field*, 3 Pepp. Disp. Resol.L.J.111, 113 (2002).

<sup>4</sup> Note, *Mandatory Mediation and Summary Jury Trial: Guidelines for Ensuring Fair and Effective Process*, 103 Harv.L.Rev. 1086, 1089 (1990).

<sup>5</sup> *Id.*

<sup>6</sup> *Id.*

## 2. Mediation in Tax Disputes: US Experiences

Although mediation is an effective mechanism of dispute settlement both individual and systematic benefits for the legal system, the effectiveness of mediation is unclear in the context of tax cases. Disputes regarding tax matters create distinctive issues apart from those in other commercial disputes. A tax agency has as its primary interests the collection of revenue and providing public examples of tax misbehavior, whereas the taxpayer's primary interest is in paying less tax. Hence, we would expect the respective positions of the disputing parties to create impasses during the course of mediation.

Despite these theoretical impasses, the application of tax mediation has proven to be successful in the US not only in tax administration but also in Tax Court. American tax agencies believe that mediation is a promising way to pursue the interests of tax collection agencies while maintaining fairness and positive relationship with taxpayers.<sup>7</sup>

### 2.1 The IRS and Mediation

In order to improve the relationship between the Internal Revenue Service (IRS) and taxpayers, in 1995, the IRS launched a one-year pilot project applying mediation in the tax appeal process. At the start of this project, the IRS restricted the instances

in which mediation would be made available. Under Announcement 95-86, the taxpayer or Office of Appeals can request mediation only after negotiations in the appeals process fail. Moreover, the cases in which mediation is considered appropriate are limited to factual issues such as valuation, reasonable compensation and transfer pricing issues. In addition, requests for mediation must be approved prior to its implementation in any given case.

With the success of pilot project, Congress expanded the mediation program three years later. In 2002, the IRS instituted mediation as a permanent part of the appeal process and made it available for both factual and legal issues.<sup>8</sup>

### 2.2 Tax Court and Mediation

Societal changes have triggered dramatic changes not only in the private sector but also in the public sector, such as the judicial system. The traditional ways in which courts conduct hearings, examine evidence and deliver judgments are insufficient to handle growing court dockets. In response to those changes, Alternative Dispute Resolution (ADR), especially mediation, has been applied as an instrument of case management. Courts around the world have increased interest in mediation's potential as an official settlement process.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Tonya M. Scherer, *Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation*, J. Disp. Resol. 215, 225 (1997).

<sup>8</sup> Gregory P. Mathews, *Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve IRS-Taxpayer Disputes*, 19 Ohio St. J. on Disp. Resol. 709, 720 (2004).

<sup>9</sup> Jacqueline M., *supra* note 2 at 2.

Mediation in various areas such as personal injury, commercial disputes, divorce and family mediation begin in most cases with a referral from a court or other authoritative public agency.<sup>10</sup> With the successful outcome of the IRS's mediation program, the Tax Court has consistently encouraged parties to settle valuation disputes outside of litigation and publicly urged the use of mediation to resolve factual issues. The Tax Court applies general judicial authority governed by Rule 1, or the broad language of Rule 124 in support of the application of mediation in docketed cases. Nevertheless, mediation is not available in docketed cases if it proved unsuccessful before as a non-docketed case.

The parties to the mediation process are the taxpayer and district counsel. After the parties jointly select a mediator according to the Ann. 95-86 guidelines, the mediator will act as a facilitator for the parties and defining the issues and promoting settlement and bargaining between the parties. If the parties reach an agreement on the course of mediation, district counsel will draft a stipulation of settled issues and submit it to the Tax Court. If the parties are unable to reach an agreement, the case will go the trial<sup>11</sup>

### 3. Tax Court Mediation in thailand

The Civil Procedure Code of thailand B.E. 2477 sections 19, 20 and 20 bis empower the Court to order mediation either at his own discretion or at the request of a party. Moreover, to facilitate the entire mediation process, the Code stipulates that court may conduct mediation in private and, when deemed appropriate, the mediation may be made without the presence of the other party.

Triggered by the large number of financial disputes, the Court of Justice established the Médiation Center in the Dispute Resolution Office to settle cases amicably without going to trial. In 1996, the President of the Supreme Court issued the Practice Guidance on Court-Annexed Mediation and Arbitration. This guidance contributes to the progressive increase in the popularity of the mediation. At present meditation is widely practice by courts of justice throughout the country including the Central Tax Court (the "Court").<sup>12</sup>

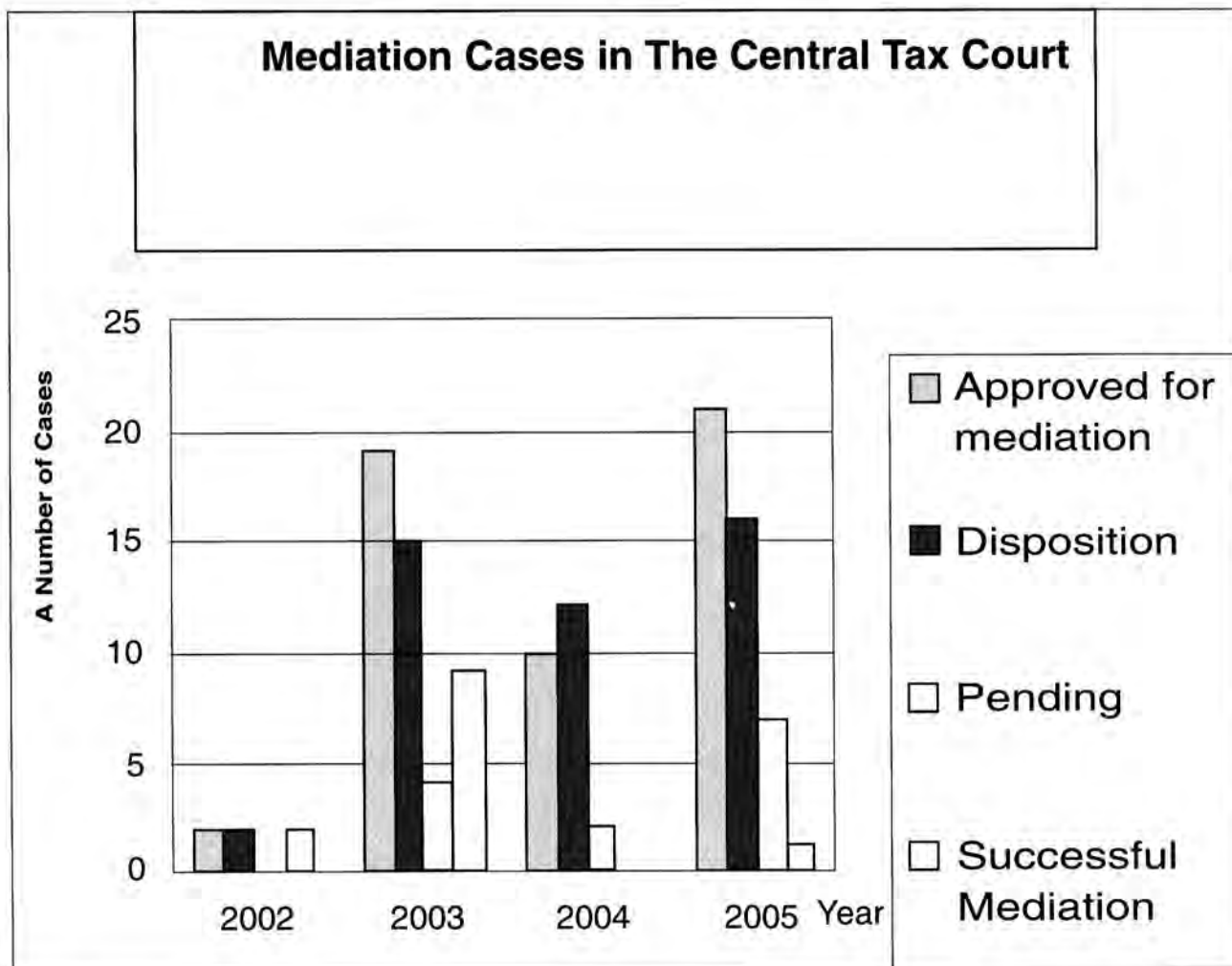
By issuing the Central Tax Court Rules regarding Mediation for the Dispute Settlement in 2002, the Court began its experiment in officially and systematically placing mediation as a dispute settlement mechanism for case management in the Court. Since then, a number of cases filing a request

<sup>10</sup> Bush, *supra* note 3 at 114.

<sup>11</sup> Louthan Thomas Carter, *Wrappe, Steven C., Building A Better Resolution: Adapting IRS Procedures to Fit the Dispute*, 13 Tax Notes Int'l 1473, 1484-1485 (1996).

<sup>12</sup> Vichai Ariyanontaka, *Court-Annexed ADR in Thailand: A New Challenge*, LEADR's 7th International Alternative Dispute Resolution Conference, 27th-29th July 2000, available at <http://member.tripod.com/asialaw/articles/adr.htm> (last visited July 18, (2006).

for mediation have steadily increased along with the growing numbers of successful mediations. The following chart illustrates the trend of mediation cases in the Central Tax Court from 2002 to 2005.



#### 4. Reshaping Current Practice

Although the practice of the mediation in the Court is promising, it still contains room for improvement, especially with respect to the mediator. The governing rule, the Central Tax Court Rules regarding Mediation for the Dispute Settlement, 2002, defines “mediator” as a judge working in the Court and appointed by the Chief Judge as a mediator. In response to the Rule and in an effort to improve the efficiency of mediation, the Court issued Order No. 5/2548 (2005) listing the names of mediators. All of them are present judges in the Central Tax Court.

Moreover those rules contain no provision entitling the parties to select the mediator on their own. The parties are bound to be mediate only through a court-provided mediator.

##### a. A Critique of Judicial Mediators

Because mediation is a process in which a neutral third party assists the dispute parties to find way of resolving problems, the mediator plays a leading role in mediation success. Although some studies suggest that judge-run mediation saves the parties and the courts both time and money, the central criticism of judicial mediation is that judge-

run mediation may conflict with the perception of judicial impartiality and thereby may not lead to effective outcomes when compared with non-judge mediators.

There are apparent advantages to having tax court judges as mediators. Firstly, tax court judges possess expertise regarding tax issues. Their training allows them to easily understand taxpayer claims. Secondly, tax court judges may be able to offer more practical experience in tax dispute settlements than most private mediators. Finally, a judge's social status may contribute to the speed in which the parties settle disputes. However, these advantages do not outweigh the inherent weaknesses of judge-run mediation.

judges and mediators play a different role in settling disputes. As an adjudicator, a judge is accustomed to keeping both physical and psychological distance from the parties. The purpose of this objective detachment is to reassure the parties of both the actual impartiality and the appearance of the ultimate decision-maker.<sup>13</sup> In a court room, judges sit apart from the parties, usually in an elevated physical position. The communication between judges and parties has to be done in a formal manner according to procedural rules. The judge delivers an opinion based on evidence, not emotion. In contrast, the role of mediator is to understand and help the parties. The distance between the mediator and the parties is naturally minimized. The mediator sits close to the parties and speaks directly to them, sometimes without the presence of lawyers.

The contradiction between the judge's role and mediator's role is even clearer when discussing the mediation technique called "caucus conference". Generally, a judge does not meet separately with one side to reassure that party to judicial impartiality. In mediation, speaking separately with each party through the caucus method creates the opportunity for the mediator to receive information that the parties would otherwise hold private<sup>14</sup>

To resolve controversial issues and enhance the effectiveness of the mediation program, appointing non-judge tax mediators who possess tax expertise should be the next step in the development of the Court's mediation program. The qualifications Central Tax Court Mediators may include mediation training, previous mediation experience and substantive knowledge of tax law or commercial and financial practices.

### **B. Open Door for Mediator Selection**

As above mentioned, the Central Tax Court Rules regarding Mediation for the Dispute Settlement, 2002 contains no provision regarding the selection of mediators. The parties are bound to have their disputes mediated only by court-provided mediators. The mediator not only needs to facilitate the building trust between the parties but must generate trust on the mediator himself.<sup>15</sup> The building of trust may easily be achieved from the beginning of the mediation process if both parties are allowed to mutually select the mediator. A court-provided mediator should be in place only after the selection process fails.

<sup>13</sup> Trina Grillo, *The Mediation Alternative: Process Dangers for Women*, in *Alternative Dispute Resolution* 347 (Michael Freeman ed., 1995)

<sup>14</sup> Ted Janger, *Crystals and mud in Bankruptcy Law: judicial Competence and Statutory Design*, 43 *Ariz. L. Rev.* 599 (2001).

<sup>15</sup> John W. (Sam) Keltner, *Mediation toward a Civilized System of Dispute Resolution* 11 (1990).

## Conclusion

The traditional way of solving disputes amicably through mediation could prove to be an effective means of dispute mechanism in present world. Courts around the world recognize the advantage of mediation for a cheap, simple and self-determined resolution of disputes. Courts tend to use mediation as a significant instrument of ADR and case management. Nevertheless, the potential effectiveness of mediation has been questioned when being applied in tax cases. Much of this doubt has evaporated after seeing the successful outcome of pilot projects in tax mediation in the U.S. On the other hand, in Thailand, apart from applying articles 19 and 20

of the Civil and Procedure Code, the Central Tax Court now officially fosters mediation as a key dispute settlement mechanism by issuing the Central Tax Court Rules regarding Mediation for the Dispute Settlement, 2002. Although the use of mediation in the Court has achieved some promising results to date, it requires further improvement, especially regarding mediator, to achieve full effectiveness. Non-judge mediators are an essential element of achieving the most effective outcome and fully gaining the benefits of mediation. Moreover, the Court should consider the amendment of governing rule to open opportunity for parties in jointly selecting their mediator.

# ๒๓๐ ปีศาลภาษีอากรกลาง ๒๓๐ ปีโลก

บุศรา เกิดวิชัย ททกษมาศ\*

นับแต่ศาลภาษีอากรกลางเปิดทำการมาช้านาน เข้าสู่ปีที่ ๒๐ แล้ว ศาลภาษีอากรกลางไม่อาจอยู่แยกโดดเดี่ยวจากโลกไปได้ ทั้งต้องปรับปรุงและพัฒนาองค์กรและตัวบทกฎหมายให้ทันกับความเปลี่ยนแปลงของโลก ด้วยโอกาสพิเศษนี้ จึงขอร่วมรำลึกความทรงจำของโลกไปพร้อมๆ กับวัยต่างๆ ของศาลภาษีอากรกลาง

**๒๕๒๙/๑๙๘๖** ปีแรกที่ศาลภาษีอากรกลาง เปิดทำการที่อาคารศาลแขวงพระนครเหนือ (ถนนพิษณุโลก เขตดุสิต) และอาจเป็นปีโศกนาฏกรรมของโลกก็ว่าได้ เมื่อโรงไฟฟ้านิวเคลียร์เชอร์ โนบิล โซเวียต เกิดระเบิดขึ้น แรงระเบิดไม่ร้ายเท่ากัมมันตรังสีที่แพร่กระจายออกมา ไม่เพียงแต่ในโซเวียตเท่านั้น ฝุ่นรังสียังลามครอบคลุมไปเกือบทั่วยุโรป ตัวเลขผู้บาดเจ็บล้มตายถูกปกปิด โซเวียตอ้างว่ามีผู้เสียชีวิตไป ๓๑ ราย ไม่นับถึงผู้คนที่โดนโรคร้ายจากรังสีรุมเร้าในอีกหลายปีต่อมา ทั่วโลกต่างหวาดระแวงสินค้าจากยุโรป เกรงว่าจะมีรังสีปนเปื้อน อีกโศกนาฏกรรมที่เป็นเหมือนความฝันเมื่อกระสวยอวกาศชาเลนเจอร์ขึ้นบินตัวเองจากฐานแค่ ๗๒ วินาที เกิดระเบิดขึ้นดับชีวิตนักบินอวกาศบนนั้นทั้งหมด

๗ นาย รวมถึงครูสาว ความหวังพลเรือนคนแรกที่จะขึ้นไปในอวกาศ และอุบัติเหตุเหลือเชื่อในประเทศไทย หัวรถจักร ๖ หัวไม่มีคนขับพุ่งเข้าชนขานขาลาหัวลำโพง ชนทุกอย่างที่ขวางหน้า มีผู้เสียชีวิต ๕ คน บาดเจ็บสาหัส ๗ คน ทรัพย์สินเสียหายมากมาย

**๒๕๓๐/๑๙๘๗** การเมืองในเกาหลีใต้ได้พลิกโฉมประวัติศาสตร์ใหม่ เมื่อนิสิตนักศึกษาและประชาชนทั่วประเทศร่วมแรงร่วมใจกันลุกฮือเรียกร้องประชาธิปไตยจนเผด็จการทหารต้องจำยอมแก่รัฐธรรมนูญให้มีการเลือกตั้งผู้นำโดยตรงผ่านประชาชน ส่วนในประเทศไทยเป็นปีแห่งการเฉลิมฉลองชนชาวไทยพร้อมใจกันจัดงานเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสทรงเจริญพระชนมพรรษาครบ ๕ รอบ เกิดคดีใหญ่ที่อื้อฉาว เนื่องจากมีขบวนการปลอมแปลงเอกสารหลักฐานเพื่อขอเครื่องราชอิสริยาภรณ์ ทั้งรัฐมนตรีว่าการ พระระดับเจ้าคุณ ข้าราชการติดร่างแหกันทั่วถ้วน ขณะเดียวกันโรคเอดส์ได้แพร่ระบาดไปทั่วโลก เมืองไทยมีผู้กล้าหาญเปิดตัวเป็นรายแรกว่าติดเอดส์ คือนายฉ้อฉน เสือส้ม ได้รับเชื้อจากการถ่ายเลือดในโรงพยาบาล

\* เลขานุการศาลภาษีอากรกลาง

**๒๕๓๑/๑๙๘๘** ประเทศไทยมีปัญหาเกี่ยวกับประเทศลาว เรื่องพื้นที่บางส่วนของบ้านร่มเกล้า ซึ่งลาวเข้ามายึดพร้อมอ้างสิทธิเป็นของลาว ประเทศไทยใช้ไม้แข็งสู้รบกันยืดเยื้อในที่สุดหันหน้ามาเจรจายุติศึกกัน ปีนี้คนได้รับทุกข์จากน้ำท่วมหนักที่สุดในรอบ ๕๐ ปี น้ำท่วมครอบคลุมพื้นที่ทั้ง ๑๕ จังหวัด และปีนี้ประเทศไทยมีนางงามจักรวาลคนที่สอง คือ นางสาวภรณ์ทิพย์ นาคหิรัญกนก และเกิดปฎิบัติไปทั่วทุกมุมเมือง และมีเรื่องที่น่ายินดีเมื่อทับหลังนารายณ์บรรทมสินธุ์ ได้กลับคืนสู่บ้าน หลังจากหายไปจากปราสาทหินพนมรุ้งนานตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๐๘ มหกรรมกีฬาโลกเวียนมาอีกรอบการแข่งขันกีฬาโอลิมปิกจัดขึ้นที่เกาหลีใต้ และเกิดเรื่องอื้อฉาวเมื่อ เบน จอห์นสัน ผู้วิ่งเร็วที่สุดในโลกโดนริบเหรียญทองแดงเพราะได้ปยา แต่นักชกไทย ผจญ มูลสัน ได้รับเหรียญทองแดงและเป็นเหรียญเดียวของไทยในโอลิมปิกครั้งนี้

**๒๕๓๒/๑๙๘๙** ศาลภาษีอากรกลางได้ย้ายที่ทำการจากอาคารที่ทำการศาลแขวงพระนครเหนือ (ถนนพิษณุโลก แขวงดุสิต) ไปเปิดทำการใหม่ ณ อาคารศาลแขวงพระนครเหนือ ถนนรัชดาภิเษก ในปีนี้ชนชั้นล้านในประเทศจีนได้ออกมาแสดงพลังเรียกร้องประชาธิปไตย มีนักศึกษาหลายหมื่นคนเป็นผู้นำยึดเทียนอันเหมิน แต่ทางการจีนใช้ไม้แข็งปราบปรามรุนแรงขึ้นเลือกนองแผ่นดิน เสรีภาพด้านยุโรป กำแพงเบอร์ลินได้เปิดจุดผ่านแดนครั้งแรกในรอบ ๒๘ ปี ผู้นำของโลกหลายท่านได้จากไป นับตั้งแต่ โคโมเน่แห่งอิหร่าน สมเด็จพระจักรพรรดิฮิโรฮิโตะแห่งญี่ปุ่น เฟอร์ดินันด์ มาร์กอส อดีตเผด็จการแห่งฟิลิปปินส์ หูเหยาปีย อดีตผู้นำจีน ฯลฯ ที่เมืองไทยเกิดวาทภัยถล่มซ้ำที่ภาคใต้ โดยเฉพาะภาคใต้ตอนบน พายุไต้ฝุ่นเกย์ มีความเร็ว ๑๖๐ กิโลเมตรต่อชั่วโมง กระหน่ำเกือบ ๖ ชั่วโมง ประชาชนเสียชีวิตเกือบ ๖๐๐ คน สูญหายนับพัน ความเสียหายกว่าหมื่นล้านบาท

**๒๕๓๓/๑๙๙๐** อิรักเปิดศึกยึดคูเวต อเมริกาและกองทหารในนามยูเอ็นเตรียมทำสงครามเพื่อปลดปล่อยคูเวต ส่วนที่ประเทศไทยมีเหตุการณ์สะเทือนขวัญ เมื่อรถบรรทุกแก๊สพลิกคว่ำ แก๊สรั่วมีกลิ่นฉุนออกมา เจอประกายระเบิดเผาไหม้อาคาร รถราที่ติดขัดอยู่บนท้องถนนเป็นทะเลเพลิง มีผู้โดนไฟคลอกเสียชีวิต ๑๐๒ คน บาดเจ็บและพิการอีกนับร้อย

**๒๕๓๔/๑๙๙๑** อเมริกาเปิดสงครามอ่าวเปอร์เซียถล่มอิรักย่อยยับ และวันล่มสลายของโซเวียต เมื่อมีการพยายามปฏิวัติยึดอำนาจจากอร์บาชอฟ แต่ล้มเหลว ชาวรัสเซียลุกขึ้นเรียกร้องประชาธิปไตยโดยมีผู้นำคือบอริส เยลต์ซิน ส่วนในประเทศไทย คณะรักษาความสงบเรียบร้อยแห่งชาติ ได้ยึดอำนาจพร้อมกับตั้งรัฐบาลพลเรือนชั่วคราว มีนายกรัฐมนตรีชื่อนายอานันท์ ปันยารชุน

**๒๕๓๕/๑๙๙๒** ศาลภาษีอากรกลางได้ย้ายที่ทำการอีกครั้ง จากอาคารศาลแขวงพระนครเหนือ ไปยังอาคารศาลแพ่ง (ใหม่) ถนนรัชดาภิเษก โดยเปิดทำการในวันที่ ๒๐ กรกฎาคม ๒๕๓๕ จนถึงปัจจุบัน ปีนี้สหรัฐอเมริกามีประธานาธิบดีคนใหม่ชื่อนายบิล คลินตัน เกิดพฤษภพามิพในประเทศไทย หลังจากนั้นรัฐบาลอานันท์ ๒ ได้เข้ามาดูแลการเลือกตั้งปรากฏว่าพรรคประชาธิปัตย์ได้ที่นั่งมากที่สุด เป็นแกนนำในการจัดตั้งรัฐบาล โดยมีนายชวน หลีกภัย เป็นนายกรัฐมนตรี

**๒๕๓๖/๑๙๙๓** กลุ่มคลังลัทธิเรียกตัวเองว่า แบรนต์ดาร์เวียน ซึ่งเชื่อในคำทำนายวันสุดท้ายของโลก ในคัมภีร์ไบเบิลใหม่ กว่า ๘๐ คน ตัดสินใจฆ่าตัวตายหมู่ในอาคารของตัวเองด้วยการจุดไฟเผาตึก หลังจากทางการล้อมจับนานติดต่อกัน ๕๐ วัน ด้วยสาเหตุที่สืบพบว่าทางกลุ่มกำลังสั่งสมอาวุธมากมายเพื่อจัดการผู้ไม่เชื่อในคำสอนที่เมืองไทยเกิดอุบัติเหตุไฟไหม้โรงงานผลิตตุ๊กตาเคเดอร์

ที่สามพราน ทำให้โรงงานถล่ม มีผู้เสียชีวิต ๑๘๗ คน บาดเจ็บหลายร้อยคน และโรงแรมรอยัลพลาซ่า จังหวัด นครราชสีมาเกิดถล่มเนื่องจากต่อเติมอาคารผิดแบบ ทำให้มี ผู้เสียชีวิตจำนวนมาก

**๒๕๓๗/๑๙๙๔** แอฟริกาใต้มีการเลือกตั้งครั้ง ประวัติศาสตร์ คนผิวดำที่เป็นประชาชนชั้นสองมากกว่า ๓๕๐ ปี ได้มีสิทธิ์มีเสียงเลือกคนผิวดำขึ้นมาใช้อำนาจปกครองประเทศ ผู้ได้รับเลือกเป็นประธานาธิบดีผิวดำคนแรกคือ นายเนลสัน แมนเดลา ผู้นำต่อสู้เพื่อคนผิวดำ ขณะที่กรุงเทพฯ เกือบตกเป็นเหยื่อการก่อการร้ายครั้งใหญ่ เมื่อคนร้ายขับรถบรรทุกเชื้อ ระเบิด ๑ ตัน อำนาจระเบิดอาจทำลายล้างตึกใหญ่ ๆ พังได้ ในพริบตา และรัศมีกว้างไกลถึง ๒ กิโลเมตร พุดกันว่า จุดหมายปลายทางคนร้ายน่าจะอยู่ที่สถานทูตอิสราเอล แต่คนร้ายอาหรับขับรถบรรทุกไปชนกับรถจักรยานยนต์เสียก่อน เลยหลบหนีไป

**๒๕๓๘/๑๙๙๕** ปีแห่งทุกข์โศกของปวงชนชาวไทย สมเด็จพระศรีนครินทราบรมราชชนนี เสด็จสวรรคตด้วย พระชนม์ ๙๔ พรรษา ขณะที่นายกรัฐมนตรียิตซัค ราบิน เจ้าของรางวัลโนเบลสันติภาพ ถูกยิวขว้างระเบิดลอบสังหาร เพราะไม่ต้องการให้อิสราเอลคืนดินแดนบางส่วนแก่อาหรับ เกิดความรุนแรงในญี่ปุ่น ๒ เหตุใหญ่ เหตุแรกแผ่นดินไหว รุนแรงมากที่สุดในรอบ ๗๐ ปีที่เมืองโกเบ มีผู้เสียชีวิตกว่า หกพันคน อีกเหตุเป็นการก่อการร้ายของลัทธิโอมชินริเกียว ซึ่งลักลอบปล่อยแก๊สพิษซารินในรถไฟใต้ดินหลายสายใน กรุงโตเกียวทำให้มีผู้เสียชีวิต ๘ ราย บาดเจ็บกว่า ๕,๐๐๐ คน ปีนี้เมืองไทยยังต้องสูญเสียประชาชนคนสำคัญคือ ม.ร.ว.คึกฤทธิ์ ปราโมช อดีตนายกรัฐมนตรี ซึ่งจากไปด้วยโรคหัวใจและ เบาหวาน ด้านการเมืองนายชวน หลีกภัย นายกรัฐมนตรี ประกาศยุบสภา และจัดให้มีการเลือกตั้งใหม่ พรรคชาติไทย มีคะแนนเสียงมาเป็นทีหนึ่ง นายกรัฐมนตรีคนใหม่คือ นายบรรหาร ศิลปอาชา

**๒๕๓๙/๑๙๙๖** ศาลภาษีอากรกลางเติบโต มาได้หนึ่งทศวรรษ...ศาลที่เกาหลีได้ตัดสินประหารชีวิตอดีต ประธานาธิบดีเผด็จการชุนดูฮวาน ที่ประเทศไทยถือเป็น ปีกาญจนภิเษก พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงครอง สิริราชสมบัติครบ ๕๐ ปี ยาวนานที่สุดในประวัติศาสตร์ ชาติไทย ประชาชนต่างน้อมใจร่วมกันจัดงานเฉลิมฉลอง สมเด็จพระราชินีอลิซาเบธที่สองแห่งสหราชอาณาจักร ได้เสด็จพระราชดำเนินมาเยือนประเทศไทยอย่างเป็นทางการ เพื่อทรงร่วมเฉลิมฉลอง รวมถึงประธานาธิบดีบิล คลินตัน แห่งสหรัฐอเมริกา ทางด้านการเมืองหลังเลือกตั้งพรรค ความหวังใหม่ได้คะแนนเสียงมากที่สุด เป็นแกนนำจัดตั้ง รัฐบาล ประเทศไทยมีนายกรัฐมนตรีคนใหม่นามว่า พลเอก ชวลิต ยงใจยุทธ และเสียงเพลงชาติไทยได้ดังขึ้นในกีฬา โอลิมปิก เมื่อสมรักษ์ คำสิงห์ นักชกสมัครเล่นคว้าเหรียญทอง โอลิมปิกประวัติศาสตร์เหรียญแรกที่แอตแลนตา

**๒๕๔๐/๑๙๙๗** นับว่าเป็นปีวิกฤตของชาติ เมื่อรัฐบาลจำต้องปล่อยค่าเงินบาทลอยตัว ค่าเงินบาทหลุดตัวจาก ๒๕ บาทต่อดอลลาร์ไปเกือบ ๕๐ บาท ไฟแนนซ์ต้องปิดตัว ไปถึง ๔๒ แห่ง และปีนี้โลกต้องหลังน้ำตาให้กับการจากไป ของเจ้าหญิงไดอาน่า ฮองกงได้กลับคืนสู่มาตุภูมิ หลังจาก ถูกอังกฤษครอบครองอยู่นานถึง ๑๕๖ ปี การเมืองไทยมีการ เปลี่ยนนายกรัฐมนตรีเป็นรัฐบาลของนายชวน หลีกภัย อีกคำรบ

**๒๕๔๑/๑๙๙๘** ประธานาธิบดีชูฮาร์โตของ อินโดนีเซีย จำต้องลาออก ยุติการครองอำนาจ ๓๒ ปี เมืองไทยสูญเสียอดีตนายกรัฐมนตรี พลเอกชาติชาย ชุณหะวัณ ซึ่งถึงแก่อสัญกรรมหลังจากผ่าตัดมะเร็งในตับ ได้ไม่นาน ปีนี้ชาวไทยได้เป็นเจ้าภาพจัดกีฬาเอเชียนเกมส์ โดยใช้ชื่อว่าบางกอกเกมส์ พร้อมเปิดใช้สนามรัชมังคลา กีฬาสถานที่ใหญ่โตจนได้ ๖ หมื่นคน

**๒๕๔๒/๑๙๙๙** ด้วยปีหน้าจะเป็นปี ๒๐๐๐ เป็นปีสุดท้ายแห่งศตวรรษที่ ๒๐ ชาวโลกต่างรอคอยด้วยความ

ต้นเต็น มีการเตรียมการเฉลิมฉลองกันถ้วนหน้า และมีการพูดกันมากถึงปัญหาวยเหตุ นั่นคืออุปกรณ์ทุกอย่างเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์จะหยุดทำงานด้วยความสับสนในการจดจำตัวเลขปี ๒๐๐๐ แต่เมื่อข้ามไปอีกปีก็ไม่มีอะไรเกิดขึ้น ปีนี้คนกรุงเทพฯ ได้มีระบบขนส่งมวลชนใหม่ เมื่อรถไฟฟ้ายูบีทีเอสเปิดให้บริการเป็นครั้งแรก

**๒๕๔๓/๒๐๐๐**

สหรัฐอเมริกาเลือกตั้งประธานาธิบดีใหม่ สู้ตายนายจอร์จ บุช จูเนียร์ ผู้ว่าการมลรัฐเท็กซัสเป็นผู้ได้รับชัยชนะ

**๒๕๓๓/๒๐๐๑**

ศาลากลางกลางได้แก้ไขข้อกำหนดศาลากลางเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์และเทคโนโลยีใหม่ ๆ ขึ้นศตวรรษที่ ๒๑ วันที่ ๑๑ กันยายน ๒๕๔๔ ผู้คนทั่วโลกคงจดจำได้ติดตาถึงภาพของเครื่องบินโดยสารสองลำค่อย ๆ บินตรงดิ่งพุ่งเข้าชนยังกลางอาคาร World Trade Centre สถาปัตยกรรมที่ได้ชื่อว่าเป็นหนึ่งในสัญลักษณ์ตลอดกาลของมหานครแห่งตึกระฟ้า New York City โศกนาฏกรรมครั้งนี้กลายเป็นแผลบาดลึกเข้าไปในจิตใจของคนอเมริกันทุกคน รวมทั้งผู้คนที่เฝ้าติดตามความเคลื่อนไหวข่าวการก่อการร้ายที่ออกอาจและสะเทือนขวัญที่สุดครั้งหนึ่งในประวัติศาสตร์มนุษยชาติ ที่ประเทศไทยมีการเลือกตั้งทั่วไปภายใต้รัฐธรรมนูญใหม่ พรรคไทยรักไทยได้คะแนนเสียงถล่มทลาย มีสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรเข้าสภามากที่สุดถึง ๒๕๙ คน พ.ต.ท.ทักษิณ ชินวัตร ได้เป็นนายกรัฐมนตรี

**๒๕๔๕/๒๐๐๒**

สหรัฐอเมริกาบุกถล่มอัฟกานิสถาน เพื่อแก้แค้นกลุ่มผู้ก่อการร้าย เกาะบาทลัทธิวางระเบิดเป็นเหตุให้หนักท้องเที่ยวซึ่งส่วนใหญ่เป็นชาวออสเตรเลียเสียชีวิตกว่า ๒๐๐ คน ที่ประเทศไทยมีการปฏิรูประบบราชการเพิ่มกระทรวงจาก ๑๓ กระทรวงเป็น ๒๐ กระทรวง

**๒๕๔๖/๒๐๐๓**

สหรัฐอเมริกาบุกอิรัก ด้วยเหตุผลว่า ซัดดัม ฮุสเซน ซุกซ่อนอาวุธทำลายล้างสูงไว้ ปีนี้ประเทศไทยมีเรื่องบาดหมางกับเขมร คนเขมรโดยเฉพาะในกรุงเทพมหานครปล่อยจลาจลบุกเผาสถานทูตไทยและบริษัทห้างร้านธุรกิจของไทยเสียหาย เหตุการณ์คลี่คลายลงเมื่อทางการเขมรยอมรับผิด และยินยอมชดใช้ค่าเสียหายทั้งหมด

**๒๕๔๗/๒๐๐๔**

“ภัยพิบัติทางธรรมชาติจะเริ่มโจมตีเราอีกครั้ง เมื่อความหวาดกลัวครั้งสุดท้ายได้เลือนหายไป” ภาษิตญี่ปุ่นกล่าวไว้เช่นนั้น ในวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๔๗ เวลา ๗.๕๘ นาฬิกา ละติจูด ๓.๔ องศาเหนือ ลองจิจูด ๙๕.๗ องศาตะวันออก ลึกลงไปได้ทะเลราว ๑๐ กิโลเมตร แผ่นเปลือกโลกเกิดการเคลื่อนตัวเป็นแนวยาวกว่า ๑,๐๐๐ กิโลเมตรในแนวเหนือ-ใต้ขึ้นไปถึงหมู่เกาะอันดามันและนิโคบาร์ เกิดแผ่นดินไหวอย่างรุนแรงจนรู้สึกได้ในหลายประเทศแถบมหาสมุทรอินเดีย นักวิทยาศาสตร์รู้ดีว่าความรุนแรงของแผ่นดินไหวได้น้ำขนาด ๗-๗.๕ ริกเตอร์ก็เพียงพอที่จะกระตุ้นให้น้ำใต้มหาสมุทรเกิดเป็นคลื่นขนาดยักษ์ที่มีพลังทำลายล้างชายฝั่งและเกาะแก่งต่าง ๆ ที่มันเคลื่อนตัวไปถึง ๘.๑๓ นาฬิกา มหาสมุทรอินเดีย ฝั่งอันดามันของไทย คลื่นสึนามิที่มีความสูงตั้งแต่ ๕-๑๕ เมตรเริ่มทยอยซัดเข้าใส่หมู่เกาะและชายฝั่งทะเลของประเทศอินโดนีเซีย ศรีลังกา อินเดีย มาเลเซีย หมู่เกาะมัลดีฟส์ สิงคโปร์ และชายฝั่งทะเลอันดามันของประเทศไทยซึ่งอยู่ห่างจากจุดศูนย์กลางแผ่นดินไหวราว ๕๐๐ กิโลเมตร จังหวัดภูเก็ต กระบี่ พังงา ระนอง สตูล และตรัง ได้รับความเสียหายอย่างหนัก มีผู้เสียชีวิตมากมาย นับเป็นครั้งแรกที่ประเทศในแถบมหาสมุทรอินเดียได้รู้จักกับมหันตภัยสึนามิ เช่นเดียวกับทางฝั่งมหาสมุทรแปซิฟิก ทั่วโลกประจักษ์ว่านี่เป็นมหันตภัยครั้งร้ายแรงที่สุดในโลกอีกครั้ง เมื่อการสำรวจทางธรณีวิทยาของสหรัฐฯ ชี้แจงว่าแผ่นดินไหวครั้งนี้เป็นครั้งที่รุนแรงที่สุดครั้งหนึ่งในรอบ ๑๐๐ ปี โดยระดับความรุนแรงสูงสุดอยู่ที่ ๙ ริกเตอร์ จัดเป็นความรุนแรงอันดับ ๕ เมื่อเทียบกับที่เคยเกิดขึ้นตั้งแต่ปี ๑๙๐๐ และเป็นเหตุการณ์แผ่นดินไหวที่รุนแรงที่สุดในโลกในรอบ ๔๐ ปี นอกจากนี้ประเทศไทยต้องเผชิญกับภัยภัยร้ายแรงมากมาย ทั้งราคาน้ำมันในตลาดโลกที่พุ่งสูงขึ้นเป็นประวัติการณ์ การระบาดของโรคไข้หวัดนก การแข็งค่าของเงินบาท เหตุการณ์ความไม่สงบใน ๓ จังหวัดชายแดนภาคใต้ ฯลฯ กระแสโลกาภิวัตน์ทำให้ทุกหน่วยงานปรับเปลี่ยนระบบและวิธีการทำงานเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลง ศาลากลางกลางได้จัดทำแผนกลยุทธ์ศาลากลางกลาง ฉบับที่ ๑ (พ.ศ. ๒๕๔๘-๒๕๕๐) เพื่อเป็นกรอบและแนวทางในการดำเนินงานของ

ศาลภาษีอากรกลาง และจัดวางโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศด้วยสถาปัตยกรรมคอมพิวเตอร์ที่ทันสมัยและจัดตั้งศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศศาลภาษีอากรกลางเพื่อควบคุมดูแลระบบคอมพิวเตอร์ของศาลภาษีอากรกลางทั้งหมด

**๒๕๔๘/๒๐๐๕** สหรัฐ-อังกฤษบุกยึดครองอิรัก โดยมีข้ออ้างว่าเพื่อล้มล้างระบอบซัดดัม พื้นฟูประเทศอิรัก สร้างประชาธิปไตยอันจะเป็นแบบอย่างแก่ประเทศอื่นใน ตะวันออกกลาง ขณะที่นายโคฟี อันนัน เลขาธิการใหญ่ องค์การสหประชาชาติกล่าวว่าสงครามอิรักเป็นสงครามที่ผิด กฎหมายและละเมิดกฏบัตรสหประชาชาติ ในปีนี้ศาลภาษี อากรกลางได้รับรางวัลชมเชยด้านการบริหารจัดการงานธุรการ มีการจัดทำจุลสารศาลภาษีอากรกลางออกเผยแพร่เป็นครั้งแรก

**๒๕๔๙/๒๐๐๖** (ต้นปี) ปีนี้ประเทศไทย จัดงานฉลองสิริราชสมบัติครบ ๖๐ ของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอย่างยิ่งใหญ่ มีประมุขจากประเทศต่างๆ ทั่วโลก เดินทางมาร่วมงาน “ประชาชน” สวมใส่เสื้อเหลืองกันทั่วเมือง ทำให้ผ้าสีเหลืองขาดตลาด การเมืองไทยร้อนแรง เมื่อกลุ่ม พันธมิตรจัดชุมนุมเรียกร้องให้ พ.ต.ท. ทักษิณ ชินวัตร ลาออกจากความเป็นนายกรัฐมนตรี และ กกต. ลาออก เนื่องจากไม่เป็นกลาง และในเดือนกรกฎาคม ๒๕๔๙ เกิดเหตุการณ์ที่ต้องบันทึกไว้ในประวัติศาสตร์หน้าหนึ่งของการเมืองไทย เมื่อ กกต. ๓ คน ถูกศาลอาญาพิพากษา ลงโทษจำคุก ๔ ปีและไม่รอกการลงโทษ ปีนี้ศาลภาษีอากรกลาง ได้รับรางวัลศาลยุติธรรมดีเด่นด้านการบริการประชาชน

ทั้งหมดนี้เป็นเพียงเศษเสี้ยวของกาลเวลาอันยิ่งใหญ่ โลกยังคงหมุนต่อไป และความเปลี่ยนแปลงยังเป็นธรรมดา ของโลก ในช่วง ๒-๓ ทศวรรษที่ผ่านมา กล่าวได้ว่าเป็นทศวรรษ ที่มีการเปลี่ยนแปลงพัฒนามากที่สุดในรอบประวัติศาสตร์ของโลก

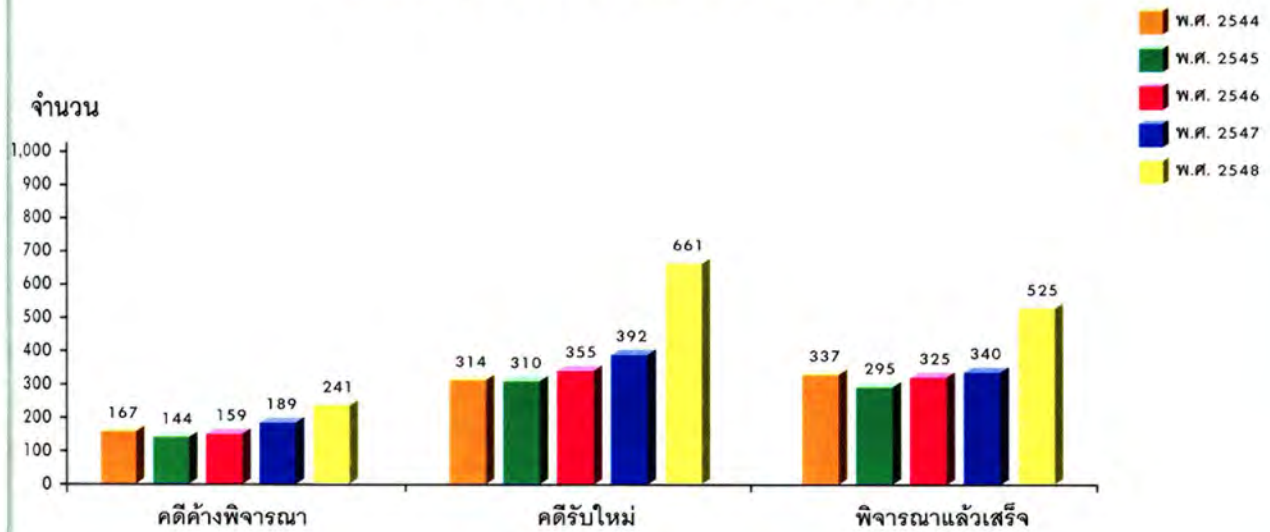
เหตุผลสำคัญเกิดเนื่องจากความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ที่มนุษย์ผลิตขึ้น เฉพาะอย่างยิ่งเทคโนโลยีการสื่อสารโทรคมนาคม และอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้เกิดความเชื่อมโยงองค์ความรู้ระหว่าง ประเทศและระหว่างภูมิภาคต่างๆ ของโลก ชัดความสามารถ ของมนุษย์มีเพิ่มขึ้นอย่างทวีคูณ การพัฒนาในลักษณะต่างๆ เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องและไม่หยุดยั้ง สังคมแห่งการเรียนรู้ก้าวมา พร้อมกับ “กระบวนการโลกาภิวัตน์” ซึ่งเครือข่ายของระบบ สังคมโลกเชื่อมโยงเข้าด้วยกันด้วยความก้าวหน้าของเทคโนโลยี การสื่อสารและสารสนเทศ การเปิดเสรีด้านการค้าและการลงทุน ระหว่างประเทศผลักดันให้ระบบเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละ ประเทศเชื่อมโยงสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด

ในโอกาสที่ศาลภาษีอากรกลางบรรลุนิติภาวะ คือ มีอายุครบ ๒๐ ปี ก็เป็นเหตุที่น่าจะจัดงานอะไรให้เป็นพิเศษ ศาลภาษีอากรกลางจึงจัดทำโครงการจัดงาน ๒๐ ปีศาลภาษี อากรกลาง เพื่อเปิดเวทีให้บุคลากรด้านภาษีอากรมีโอกาส พบปะหารือแลกเปลี่ยนประสบการณ์ เผยแพร่บทบาทและ ภารกิจของศาลภาษีอากรกลาง และเผยแพร่ความรู้ทางกฎหมาย ภาษีอากรแก่ประชาชน และทำโลโก้เป็นรูปตัวเลข ๒๐ วังไป ข้างหน้า อันหมายถึงการก้าวไปให้ทันกับสภาพการณ์ที่ เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว เลขศูนย์เป็นรูปทรงสี่เหลี่ยมที่ หมายถึงการเก็บสิ่งต่างๆ อันหมายถึงความรู้และเรื่องราวต่างๆ และจะต้องมีเลข ๒ เป็นเพื่อนร่วมทางเพื่อให้เลขศูนย์หรือ ความรู้และเรื่องราวต่างๆ มีชีวิต ลำพังเลขศูนย์หรือการเก็บ ความรู้ไว้เพียงอย่างเดียวจะไม่มีประโยชน์เลยหากไม่นำไปใช้ ในการนำพาทองคำกรให้ก้าวไปข้างหน้า เพราะลำพังเลขศูนย์ ตัวเดียวเป็นแค่เพียงตัวแทนของการไม่มีอยู่ของบางอย่างเท่านั้น ตัวอักษรสีน้ำเงินแสดงถึงความมั่นคง ความแน่นอน ความแข็งแรง ความเป็นผู้นำ ความสะอาด สบาย และความไว้วางใจได้

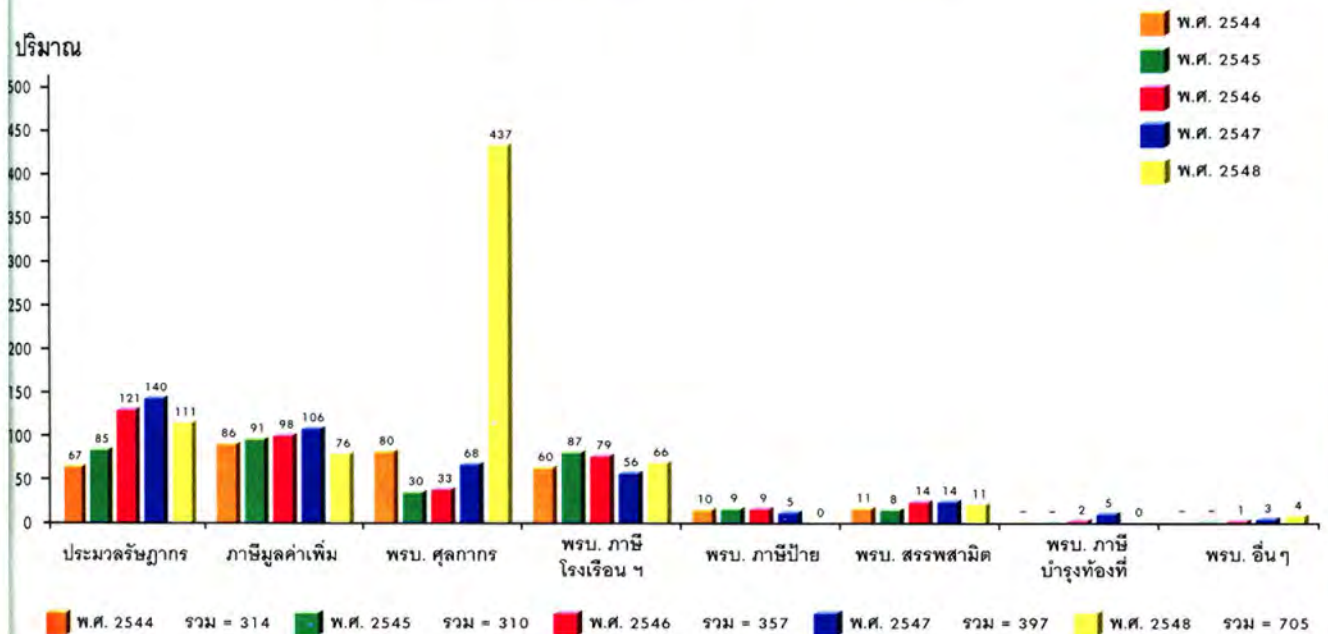
โลโก้ ๒๐ ปีศาลภาษีอากรกลางจึงเป็นสัญลักษณ์ที่แสดงว่า ศาลภาษีอากรกลางจะเป็นองค์กรชั้นนำที่มีการพัฒนาให้ทันกับ สภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ด้วยองค์ความรู้ ที่ทันสมัยตลอดเวลา เป็นองค์กรที่มั่นคงและใสสะอาดประชาชน สามารถไว้วางใจได้ เพราะศาลภาษีอากรกลางตระหนักว่า การเผชิญกับสภาพการณ์ของโลกาภิวัตน์เป็นสิ่งที่ไม่อาจ หลีกเลี่ยงได้ เหมือนกับที่ผู้นำของโลกได้แสดงทัศนะเกี่ยวกับ

โลกาภิวัตน์ไว้อย่างน่าสนใจ อดีตประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกา บิล คลินตัน กล่าวว่า “โลกาภิวัตน์ ไม่ใช่ทางเลือกเชิงนโยบาย แต่โลกาภิวัตน์คือความจริง” (Globalization is not a policy choice, it is a fact) นายกรัฐมนตรีอังกฤษ โทนี่ แบลร์ กล่าวว่า “โลกาภิวัตน์เปลี่ยนแปลงไม่ได้และย้อนกลับไม่ได้ (Globalization is irreversible and irresistible”)

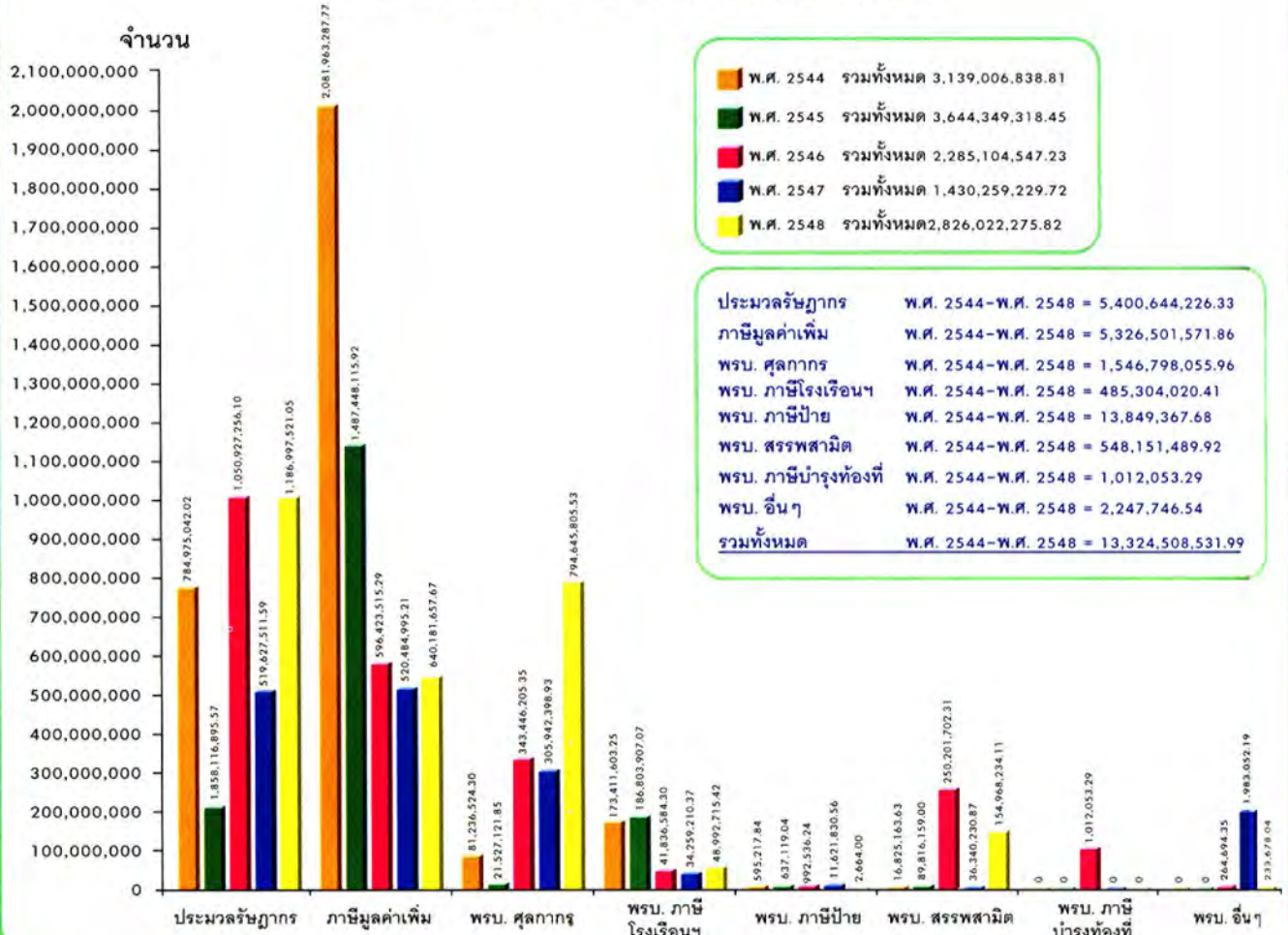
## แสดงจำนวนการพิจารณาคดีภาษีอากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544 ถึง พ.ศ. 2548



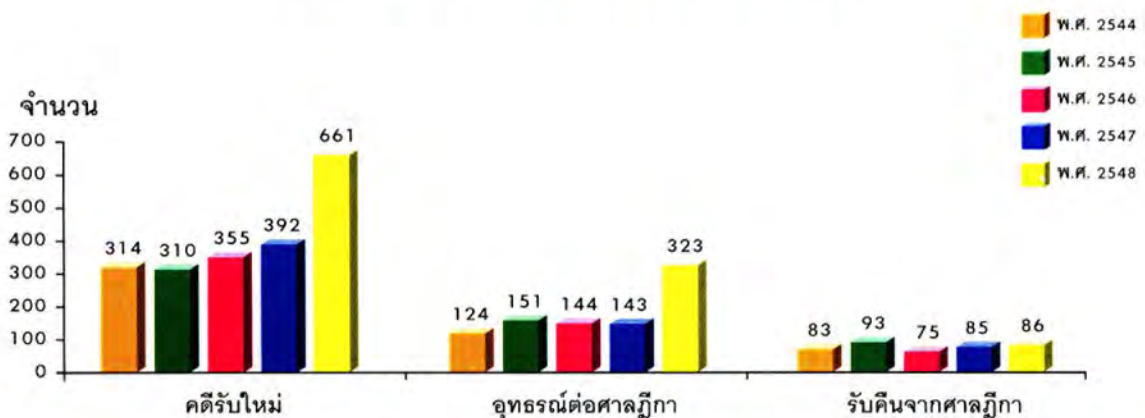
## แสดงปริมาณประเภทคดีภาษีอากร ตั้งแต่ พ.ศ. 2544 ถึง พ.ศ. 2548



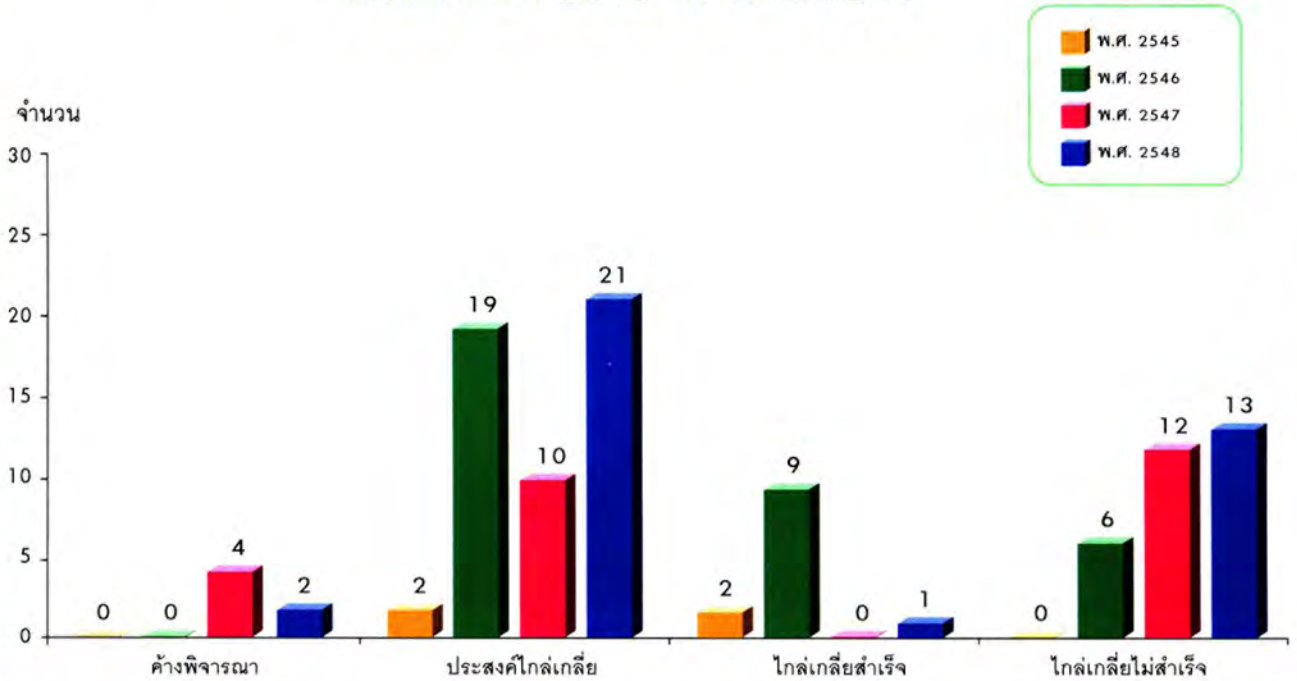
## แสดงทุนทรัพย์คดีภาษีอากร ตั้งแต่ พ.ศ. 2544 ถึง พ.ศ. 2548



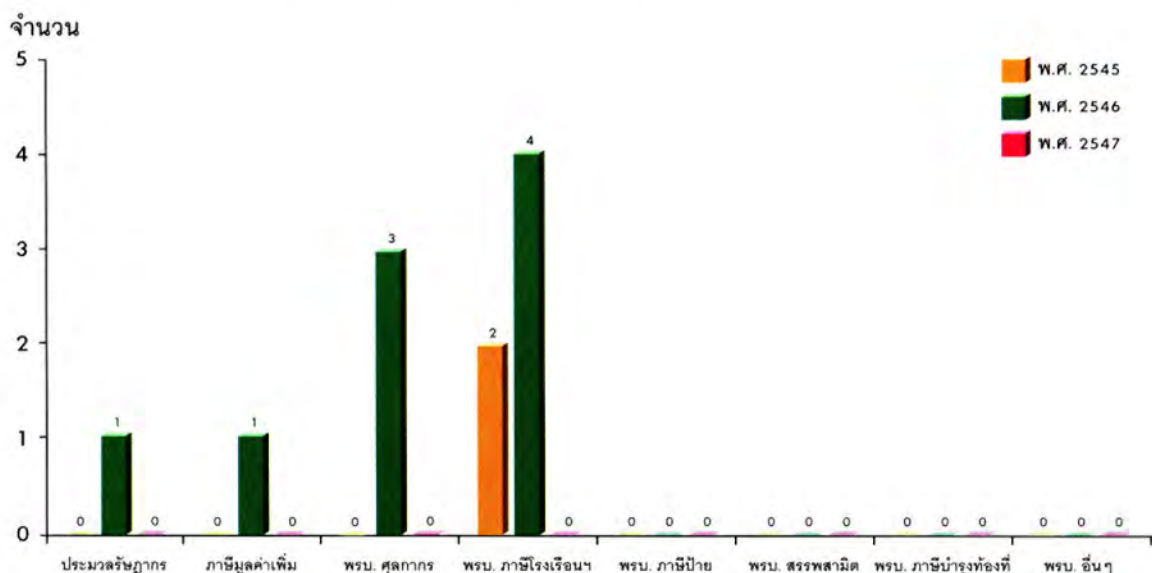
## แสดงจำนวนคดีที่มีการอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ตั้งแต่ พ.ศ. 2544 ถึง พ.ศ. 2548



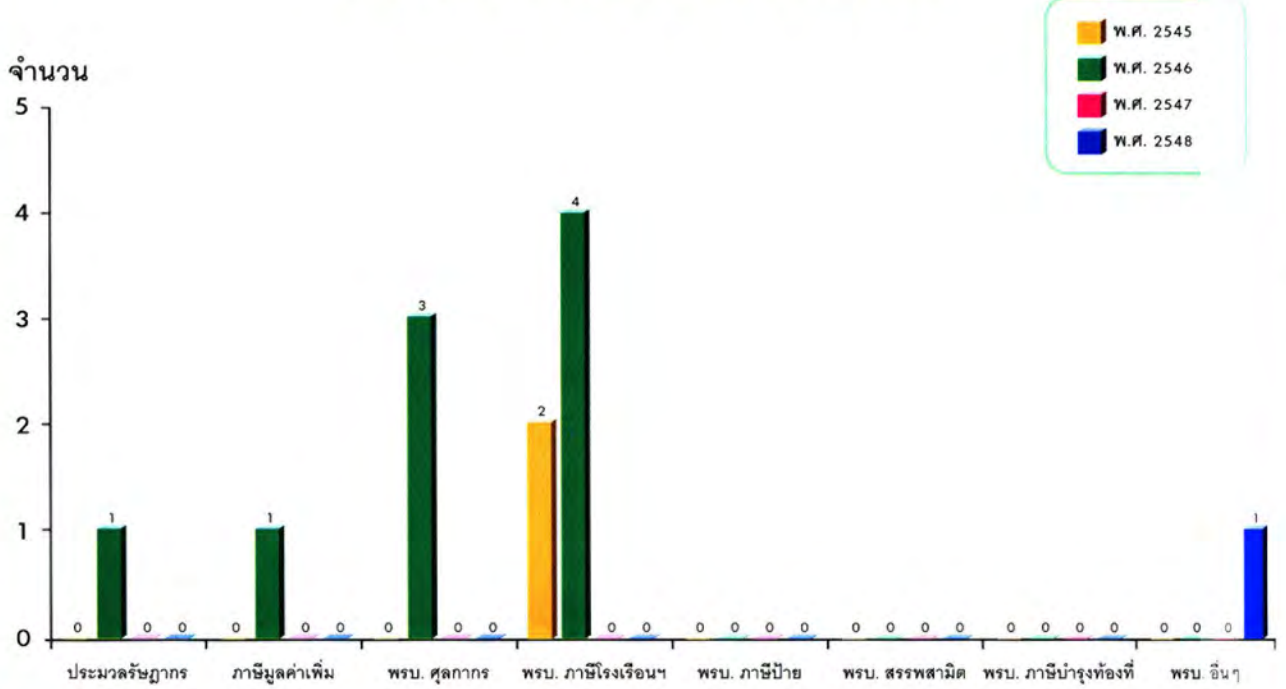
### แสดงจำนวนคดีที่เข้าสู่ระบบไกล่เกลี่ยประนอมข้อพิพาท ตั้งแต่ พ.ศ. 2545 ถึง พ.ศ. 2548



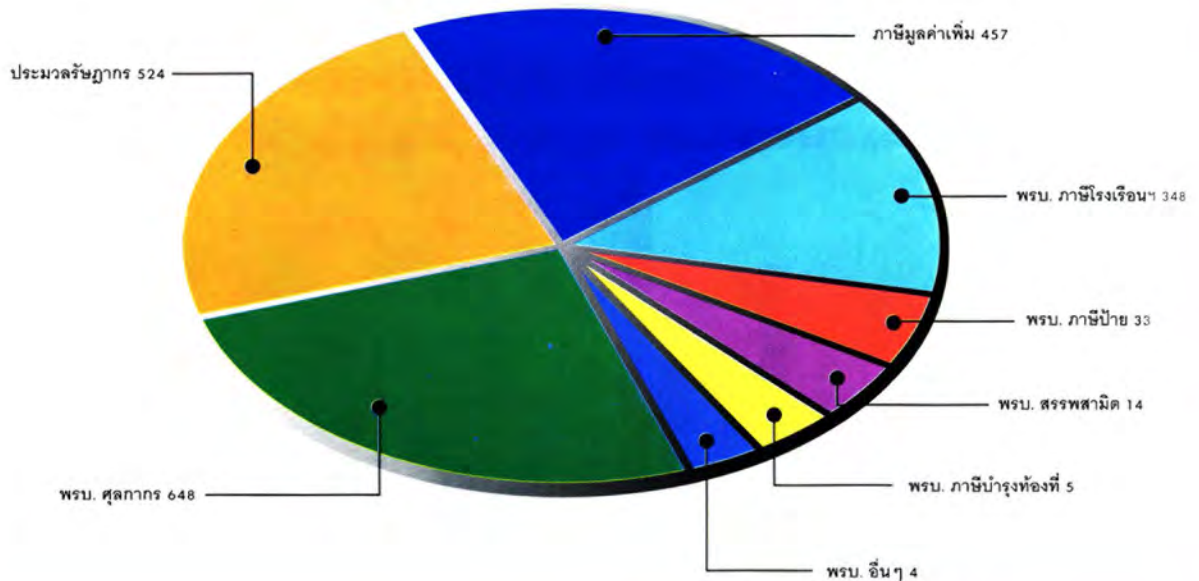
### แสดงประเภทคดีที่ไกล่เกลี่ยประนอมข้อพิพาทสำเร็จ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 ถึง พ.ศ. 2547



### แสดงจำนวนคดีที่ใกล้เคียงประណอมข้อพิพาทสำเร็จ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 ถึง พ.ศ. 2548



### จัดอันดับประเภทคดีภาษีอากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544 ถึง พ.ศ. 2548



# กิจกรรมศาลาภาชีอากรกลาง

# high light



จัดพิธีทำบุญเลี้ยงพระ และเปิดห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์เฉลิมพระเกียรติฯ  
 เนื่องในมหามงคลสมัยที่ พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ทรงครองราชย์ครบ ๖๐ ปี



ศาลาภาชีอากรกลางได้รับรางวัลศาลายุทธธรรมดีเด่น สาขาบริการประชาชน ประจำปี ๒๕๔๙



โครงการเผยแพร่ความรู้กฎหมายภาษีอากรแก่ประชาชนเฉลิมพระเกียรติฯ



จัดประชุมโต๊ะกลมทนายความในคดีภาษีอากร  
เพื่อแก้ไขปัญหาข้อขัดข้องในการทำงาน



โครงการนิเทศงานคดีภาษีอากร



พิธีรดน้ำดำหัวผู้พิพากษาอาวุโสเนื่องในวันสงกรานต์

บริจาคอุปกรณ์คอมพิวเตอร์เพื่อสนับสนุน  
การเรียนการสอนแก่โรงเรียนด้อยโอกาส



กิจกรรมนันทนาการ



โครงการศาลภาษีห่วงใยคุณจัดทำบุญไหว้พระ



อบรมเพิ่มศักยภาพการให้บริการด้วยรอยยิ้ม (Friendly Service with Smile)



มอบรางวัล ๕ ส และบุคลากรดีเด่น

**ภาคผนวก**

---

---

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร  
และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

---

---

ลงประกาศราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๐๒ ตอนที่ ๑๒๐ ฉบับพิเศษ  
หน้า ๔๖ ลงวันวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๒๘



**พระราชบัญญัติ  
จัดตั้งศาลภาษีอากรและ  
วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร  
พ.ศ. ๒๕๒๘**

**ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘  
เป็นปีที่ ๔๐ ในรัชกาลปัจจุบัน**

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรและให้มีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

**มาตรา ๑** พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘”

**มาตรา ๒** พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป<sup>(๑)</sup>

**มาตรา ๓** ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

- (๑) แสตนบียาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
  - (๒) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
  - (๓) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
  - (๔) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
  - (๕) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
  - (๖) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
  - (๗) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้
- “ศาลภาษีอากร” หมายความว่า ศาลภาษีอากรกลาง หรือศาลภาษีอากรจังหวัด
- “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

**มาตรา ๔** ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

<sup>(๑)</sup> ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๐๒ ตอนที่ ๑๒๐ ฉบับพิเศษ หน้า ๔๖ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๒๔

## หมวด ๑ ศาลภาษีอากร

มาตรา ๕ ให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นในกรุงเทพมหานคร และจะเปิดทำการเมื่อใด ให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา

ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี แต่บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มาตรา ๖ ถ้าจะจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้นในจังหวัดใดให้กระทำโดยพระราชบัญญัติ ซึ่งจะต้องระบุเขตอำนาจศาลนั้นไว้ด้วย

เขตอำนาจศาลภาษีอากรจังหวัดจะครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัดก็ได้

มาตรา ๗ ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้  
(๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(๕) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

มาตรา ๘ คดีตามมาตรา ๗ (๑) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการ

ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลา เช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

มาตรา ๙ คดีตามมาตรา ๗ (๓) ในกรณีที่ถูกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร บัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น

มาตรา ๑๐ เมื่อศาลภาษีอากรเปิดทำการแล้ว ห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอื่นรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาพิพากษา

ในกรณีมีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ไม่ว่าจะเกิดปัญหาขึ้นในศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด

มาตรา ๑๑ คดีที่ค้างพิจารณาอยู่ในศาลภาษีอากรจังหวัด คู่ความทุกฝ่ายอาจตกลงกันร้องขอให้โอนคดีไปพิจารณาพิพากษาในศาลภาษีอากรกลางก็ได้ แต่ห้ามมิให้อนุญาตตามคำขอเช่นว่านั้น เว้นแต่ศาลภาษีอากรกลางจะได้ยินยอมก่อน

มาตรา ๑๒ ให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมและให้นำบทบัญญัติแห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาใช้บังคับโดยอนุโลม

## หมวด ๒

### ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร

มาตรา ๑๓ ในศาลภาษีอากรกลาง ให้มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางหนึ่งคน และให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางตามจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมกำหนด

ในศาลภาษีอากรจังหวัด ให้มีผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัด ศาลละหนึ่งคน

มาตรา ๑๔ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ ซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร

มาตรา ๑๕ การนั่งพิจารณาและพิพากษาในศาลภาษีอากร ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคน จึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร

มาตรา ๑๖ การดำเนินกระบวนการพิจารณานอกจากการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรคนใดคนหนึ่งมีอำนาจกระทำ หรือออกคำสั่งใดๆ ได้

## หมวด ๓ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

มาตรา ๑๗ กระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา ๒๐ ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๑๘ ถ้าคู่ความประสงค์จะแต่งตั้งบุคคลใดที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลภาษีอากรเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตน ให้ยื่นคำขอต่อศาลที่พิจารณาคดีนั้น เมื่อศาลอนุญาตแล้วจะส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้งนั้นก็

ถ้าคู่ความไม่มีภูมิลำเนาหรือสำนักทำกิจการในเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่พิจารณาคดี ศาลนั้นอาจสั่งให้คู่ความแต่งตั้งบุคคลที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลนั้น

ซึ่งจะเป็นการสะดวกในการส่งคำคู่ความหรือเอกสารภายในเวลาที่ศาลกำหนด เพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทน

ถ้าคู่ความไม่ดำเนินการตามคำสั่งศาลตามวรรคสอง การส่งคำคู่ความหรือเอกสารจะกระทำโดยวิธีปิดประกาศไว้ ณ ศาลที่พิจารณาคดีแจ้งให้คู่ความมารับคำคู่ความหรือเอกสารนั้นแทนการส่งโดยวิธีอื่นก็ได้ การส่งคำคู่ความหรือเอกสารโดยวิธีเช่นนี้ให้มีผลใช้ได้เมื่อพ้นเจ็ดวันนับแต่วันปิดประกาศ

การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้ง ให้กระทำได้เช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่คู่ความ หรือการส่งโดยวิธีอื่นแทน ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้งตามความในวรรคนี้ให้มีผลใช้ได้เมื่อพ้นเจ็ดวันนับแต่วันส่งหรือสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้มีการส่งโดยวิธีอื่นแทน

**มาตรา ๑๙** ระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ หรือตามที่ศาลภาษีอากรกำหนด ศาลภาษีอากรมีอำนาจยื่นหรือขยายได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

**มาตรา ๒๐** เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุমัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

**มาตรา ๒๑** ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้

ความในวรรคหนึ่งไม่ตัดสิทธิของคู่ความในอันที่จะขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวในวรรคหนึ่ง

**มาตรา ๒๒** เมื่อศาลภาษีอากรแจ้งกำหนดนัดพิจารณาให้คู่ความฝ่ายใดทราบแล้ว คู่ความฝ่ายนั้นไม่มาศาลภาษีอากรตามกำหนดนัด ให้เป็นหน้าที่ของคู่ความ

ฝ่ายนั้นมารับทราบกำหนดนัดต่อไปจากศาลภาษีอากรเอง หากไม่มารับทราบ ให้ถือว่า คู่ความฝ่ายนั้นได้ทราบกำหนดนัดต่อไปแล้ว

มาตรา ๒๓ ให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกา ขอให้มาให้ความเห็น ได้รับคำปรึกษา คำพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบ ที่กระทรวงยุติธรรมกำหนด

## หมวด ๔ อุทธรณ์

มาตรา ๒๔ ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกา ได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น

มาตรา ๒๕ ในคดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งไว้หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรองเช่นว่านี้ ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

มาตรา ๒๖ คำสั่งของศาลภาษีอากรในเรื่องดังต่อไปนี้ ให้อุทธรณ์ฎีกาตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(๑) คำสั่งให้จำคุก กักขัง หรือปรับผู้ใดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(๒) คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาหรือคำสั่งเกี่ยวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง

มาตรา ๒๗ ให้ประธานศาลฎีกาจัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลฎีกาเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่อุทธรณ์มาจากศาลภาษีอากร

มาตรา ๒๘ ในกรณีที่ประธานศาลฎีกาเห็นสมควร จะให้มีการวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายใดในคดีภาษีอากรใดโดยที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกาก็ได้

มาตรา ๒๙ ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยการพิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีในชั้นอุทธรณ์และชั้นฎีกามาใช้บังคับแก่การพิจารณาและการชี้ขาดตัดสินคดีภาษีอากรในศาลฎีกาโดยอนุโลม

## บทเฉพาะกาล

มาตรา ๓๐ คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ซึ่งค้างพิจารณาอยู่ในศาลแพ่งหรือศาลอื่นในวันเปิดทำการของแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ให้ศาลนั้นคงมีอำนาจพิจารณาพิพากษาต่อไป โดยถือว่าคดีนั้นมีใช้คดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๓๑ ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้เปิดทำการ ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง โดยมีอำนาจและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง และให้เปิดทำการภายในสองร้อยสี่สิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

เมื่อแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งเปิดทำการแล้ว ให้นำมาตรา ๑๐ และมาตรา ๓๓ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ข้อกำหนดใดที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งออกตามมาตรา ๒๐ ให้มีผลใช้บังคับได้จนกว่าอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางจะได้ออกข้อกำหนดใหม่แทนข้อกำหนดนั้น

มาตรา ๓๒ เมื่อศาลภาษีอากรกลางเปิดทำการแล้ว ให้โอนบรรดาคดีทั้งปวงในแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งไปดำเนินกระบวนการพิจารณาและพิพากษาในศาล

ภาษีอากรกลาง และให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจออกหมายบังคับคดี ออกหมายจับ ลูกรهن้ตามคำพิพากษาหรือทำคำวินิจฉัยชี้ขาดในเรื่องใดๆ อันเกี่ยวข้องกับการบังคับคดี ตามคำพิพากษาหรือคำสั่งในคดีที่โอนมานั้นด้วย

**มาตรา ๓๓** ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด แห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลาง สุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร

ศาลภาษีอากรกลางอาจขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำฟ้องไว้ หรือศาลจังหวัดอื่นใดดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อ พิพาทแห่งคดีได้ ในกรณีเช่นนี้ให้ศาลจังหวัดนำวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมาใช้บังคับ แก่การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลนั้น

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

**พลเอก ป. ศิวรักษ์**

นายกรัฐมนตรี

**หมายเหตุ :** เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มี ลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐ อันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดย ผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้ การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปได้โดยรวดเร็วยิ่งขึ้น จึงสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากร ขึ้นเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรโดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นชั้นตอนและวิธี การต่างๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่างเพื่อให้ เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

---

---

# ข้อกำหนดคดีภาษีอากร

พ.ศ. ๒๕๔๔

---

---

ลงประกาศราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๑๘ ตอนพิเศษ ๕๖ ง  
ลงวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๔



## ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๔

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง โดยอนุมัติประธานศาลฎีกา ออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานสำหรับคดีภาษีอากรไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑. ข้อกำหนดนี้ให้เรียกว่า “ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๔”

ข้อ ๒. ข้อกำหนดนี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามสิบวัน นับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป<sup>(๑)</sup>

ข้อ ๓. ให้ยกเลิกบรรดาข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่มีอยู่เดิม

ข้อกำหนดนี้ไม่มีผลกระทบบึงกระบวนการพิจารณาใด ๆ ที่ได้กระทำไปแล้วก่อนวันที่ข้อกำหนดนี้ใช้บังคับ ส่วนกระบวนการพิจารณาใดที่ยังมิได้กระทำจนล่วงพ้นกำหนดเวลาที่ต้องกระทำตามข้อกำหนดที่ใช้บังคับอยู่ก่อนข้อกำหนดนี้ แต่ยังคงอยู่ในกำหนดเวลาที่อาจกระทำได้ตามข้อกำหนดนี้ ให้ดำเนินกระบวนการพิจารณานั้นได้ภายในกำหนดเวลาตามข้อกำหนดนี้

ข้อ ๔. ในข้อกำหนดนี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๑) “คดี” หมายความว่า คดีภาษีอากร

(๒) “ศาล” หมายความว่า ศาลภาษีอากร หรือศาลจังหวัดที่มีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาแทนศาลภาษีอากรกลาง

<sup>(๑)</sup> ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับประกาศทั่วไป เล่ม ๑๐๔ ตอนที่ ๕๖ ง หน้า ๖ ลงวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๔

## หมวด ๑ บททั่วไป

ข้อ ๕. เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลอาจมีคำสั่งให้คู่ความที่ดำเนินกระบวนการพิจารณาไม่ถูกต้อง ดำเนินกระบวนการพิจารณาให้ถูกต้องได้ภายในระยะเวลา และเงื่อนไขที่ศาลเห็นสมควรกำหนด เว้นแต่ข้อที่ไม่ถูกต้องนั้นจะเกิดจากความจงใจหรือละเลยเพิกเฉยของคู่ความฝ่ายนั้น และทำให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบ

ข้อ ๖. คู่ความอาจตกลงกันยื่นคำร้องต่อศาลขอให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาไปตามที่คู่ความตกลงกัน ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม จะอนุญาตตามคำร้องนั้นก็ได้

ข้อ ๗. เพื่อให้กระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม การติดต่อระหว่างศาลอาจทำโดยทางโทรสาร สื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่อเทคโนโลยีสารสนเทศประเภทอื่นแทนการติดต่อโดยทางไปรษณีย์ด่วนพิเศษ หรือประกอบกันก็ได้ โดยคำนึงถึงความจำเป็นเร่งด่วน และความเหมาะสมแก่ลักษณะเนื้อหาของเรื่องที่ทำ การติดต่อ รวมทั้งจำนวนและลักษณะของเอกสาร หรือวัตถุอื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ศาลกำหนด

ข้อ ๘. การแต่งตั้งบุคคลที่มีภูมิลำเนาในเขตศาลนั้นเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตน ต้องทำเป็นหนังสือ

## หมวด ๒ การยื่นคำฟ้อง คำให้การ คำให้การและฟ้องแย้ง

ข้อ ๙. ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด เมื่อโจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้โจทก์จัดทำสำเนาคำฟ้องสำหรับศาลจังหวัดด้วย

หนึ่งชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับไปยังศาลภาษีอากรกลางโดยเร็ว เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางกำหนดองค์คณะโดยเร็ว ส่วนศาลที่จะนั่งพิจารณาพิพากษาให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางกำหนดตามความเหมาะสม

ข้อ ๑๐. คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับแจ้งคำสั่งจากศาลภาษีอากรกลางแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบโดยเร็ว ให้โจทก์ร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันทราบคำสั่ง

จำเลยจะทำคำให้การยื่นต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องหรือต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ในกรณีที่จำเลยยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัด ให้จำเลยจัดทำสำเนาคำให้การสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่งชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับพร้อมกับรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่ง หากจำเลยมิได้ยื่นคำให้การภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็ให้ศาลจังหวัดแจ้งให้ศาลภาษีอากรกลางทราบพร้อมกับส่งรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องและคำขอของโจทก์ที่ขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ตนเป็นฝ่ายชนะคดีโดยขาดนัด ถ้าหากมี เพื่อมีคำสั่งเมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งอย่างไรแล้วให้แจ้งศาลจังหวัดเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบโดยเร็ว

ข้อ ๑๑. ถ้าจำเลยฟ้องแย้งรวมมาในคำให้การที่ยื่นต่อศาลจังหวัด ให้นำข้อ ๙ และข้อ ๑๐ มาใช้บังคับแก่ฟ้องแย้งและคำให้การแก้ฟ้องแย้งโดยอนุโลม

ข้อ ๑๒. คำฟ้องหรือคำให้การที่อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่งระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ให้แนบสำเนา มาพร้อมกับคำคู่ความดังกล่าวด้วย เว้นแต่ คำคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว

คำฟ้องหรือคำให้การที่มีได้ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ศาลอาจมีคำสั่งให้ปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้ปฏิบัติก็ให้ศาลมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น

ข้อ ๑๓. คำฟ้องที่แสดงให้พอเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับ ให้ถือว่าเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมาย

ถ้าจำเลยให้การต่อสู้ว่าไม่เข้าใจคำฟ้องในส่วนใด ศาลอาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องโดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้นให้ชัดเจนขึ้นก็ได้ และจำเลยมีสิทธิแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การในส่วนคำฟ้องที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับแก่คำให้การแก้ฟ้องแย้งโดยอนุโลม

## หมวด ๓

### การชี้สองสถานและการสืบพยาน

ข้อ ๑๔. คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด เมื่อศาลภาษีอากรกลางกำหนดว่าจะมีการชี้สองสถานหรือไม่แล้ว ให้แจ้งวันนัดชี้สองสถานหรือวันนัดสืบพยาน แล้วแต่กรณีให้ศาลจังหวัดทราบเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบต่อไป หากศาลภาษีอากรกลางแจ้งให้คู่ความทราบโดยตรงก็ให้แจ้งให้ศาลจังหวัดทราบด้วย

ข้อ ๑๕. ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญญัติระบุพยานโดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยานหรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณีพร้อมทั้งสำเนาบัญญัติระบุพยานดังกล่าว ในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีกรณีชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญญัติระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่ง ก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญญัติระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญญัติระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญญัติระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญญัติระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุนายตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณี ได้สิ้นสุดลงแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุนายแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุนายตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งยื่นบัญชีระบุนายไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุนายและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่า เพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง

ข้อ ๑๖. ให้คู่ความยื่นต้นฉบับพยานเอกสารทั้งหมดที่ประสงค์จะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตน และพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ในความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลได้ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุนาย โดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลและคู่ความฝ่ายอื่น

คู่ความฝ่ายใดมิได้ยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลตามความในวรรคหนึ่ง คู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลัง เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากศาล เมื่อคู่ความดังกล่าวสามารถแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดได้เพราะเหตุสุดวิสัย หรือเมื่อศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอันสำคัญซึ่งเกี่ยวกับประเด็นข้อสำคัญในคดี และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบ

ข้อ ๑๗. ถ้าพยานเอกสารหรือพยานวัตถุอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอก ให้คู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะอ้างอิงขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครองโดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุนาย และให้คู่ความฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาก่อนวันชี้สองสถานหรือก่อนวันสืบพยานในกรณีไม่มีการชี้สองสถานหรือภายในเวลาที่ศาลกำหนด

ข้อ ๑๘. เอกสารหรือพยานวัตถุที่คู่ความได้ยื่นตามข้อ ๑๖ หรือที่ศาลได้เรียก มาตามข้อ ๑๗ ถ้าผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองมีความจำเป็นต้องใช้ หรือถ้าการเก็บรักษาไว้ ที่ศาลจะเป็นการไม่สะดวก ศาลจะให้ผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองรับคืนไปโดยให้คู่ความตรวจสอบ และให้ผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองส่งสำเนาหรือภาพถ่ายไว้แทนหรือจะมีคำสั่งอย่างใดตามที่เห็นสมควรก็ได้

ข้อ ๑๙. เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่ายเพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อ สอบถามนั้นในวันชี้สองสถานก็ได้ เมื่อศาลส่งข้อสอบถามไปยังคู่ความฝ่ายใดให้ส่ง สำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย

บทบัญญัติในข้อนี้ให้ใช้บังคับแก่เรื่องเอกสารที่ศาลประสงค์จะถามด้วย โดยอนุโลม โดยให้ศาลส่งสำเนาเอกสารนั้นไปพร้อมกับข้อสอบถาม หรือจะให้คู่ความ มาตรวจเอกสารดังกล่าวที่ศาลก็ได้

ข้อ ๒๐. คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งซึ่งประสงค์จะอ้างข้อเท็จจริงใดและขอ ให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็น หนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวันชี้สองสถานหรือ วันสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ถ้าคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอก กล่าวร้องขอต่อศาลในวันชี้สองสถานหรือในวันสืบพยานแล้วแต่กรณีให้ศาลสอบคู่ความ ฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ ถ้าคู่ความ ฝ่ายนั้นไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผล อันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ใน วิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความ ฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็น สมควรก็ได้

ให้นำบทบัญญัติในข้อ ๑๙ วรรคสอง มาใช้บังคับโดยอนุโลม

**ข้อ ๒๑.** ในวันชี้สองสถานให้คู่ความมาศาล และให้ศาลตรวจคำคู่ความ และคำแถลงของคู่ความ แล้วนำข้ออ้าง ข้อเถียง ที่ปรากฏในคำคู่ความและคำแถลงของ คู่ความเทียบกันดู และสอบถามคู่ความทุกฝ่ายถึงข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐาน ที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ ความยอมรับกัน ก็เป็นอันยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความ ฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้างแต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับประเด็นข้อพิพาทตาม คำคู่ความ ให้ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยาน หลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้

ในการสอบถามคู่ความตามวรรคหนึ่ง คู่ความแต่ละฝ่ายต้องตอบคำถามที่ ศาลสอบถามหรือถามตามคำขอของคู่ความฝ่ายอื่น เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่าย อื่นยกขึ้นเป็นข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาล ถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือ แสดงเหตุผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

คู่ความมีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ นั้นไม่ถูกต้อง โดยแถลงด้วยวาจาต่อศาลในขณะนั้นหรือยื่นคำร้องต่อศาลภายในเจ็ด วันนับแต่วันที่ศาลสั่งกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบ ให้ศาลชี้ขาดคำคัดค้าน นั้นก่อนวันสืบพยาน

**ข้อ ๒๒.** กรณีที่คู่ความทุกฝ่ายหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่มาศาลในวันชี้สอง สถาน ให้ศาลทำการชี้สองสถาน โดยให้ถือว่าคู่ความที่ไม่มาศาลได้ทราบกระบวนการพิจารณา ในวันนั้นแล้ว

คู่ความที่ไม่มาศาลนั้นไม่มีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำ สืบที่ศาลกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง เว้นแต่เป็นกรณีที่ไม่สามารถมาศาลได้ในวันชี้สอง สถานเพราะเหตุจำเป็นอันไม่อาจก้าวล่วงได้ หรือเป็นการคัดค้านในเรื่องที่เกี่ยวกับ ความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้นำข้อ ๒๑ วรรคสามมาใช้บังคับโดยอนุโลม

**ข้อ ๒๓.** ไม่ว่าการพิจารณาคดีจะได้ดำเนินไปแล้วเพียงใด เพื่อประโยชน์ แห่งการสืบพยาน เมื่อศาลเห็นสมควรหรือคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอ ศาลอาจส่ง

ข้อสอบถามเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย เพื่อให้ทำคำแถลงตอบข้อสอบถามว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ โดยให้นำบทบัญญัติในข้อ ๑๙ วรรคสอง และข้อ ๒๐ วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม

การส่งข้อสอบถามให้คู่ความฝ่ายใดอาจกระทำในศาล หรือโดยวิธีอื่นที่ศาลเห็นสมควร และให้ส่งสำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย เมื่อคู่ความฝ่ายนั้นยื่นคำแถลงตอบข้อสอบถามก็ให้ส่งสำเนาคำแถลงนั้นในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นมารับไปจากเจ้าพนักงานศาล

**ข้อ ๒๔.** เมื่อได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ให้ศาลกำหนดจำนวนวันนัดสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายโดยคำนึงถึงคำแถลงของคู่ความจำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานจะต้องเบิกความ และให้กำหนดวันนัดฟังคำพิพากษาไว้ล่วงหน้าด้วย

เมื่อได้กำหนดวันนัดสืบพยานไว้ตามวรรคหนึ่งแล้ว คู่ความต้องดำเนินการสืบพยานของฝ่ายตนให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด การเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันนัดสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ให้คู่ความร้องขอภายในวันนัดสืบพยานนัดสุดท้ายของฝ่ายตน แต่วันนัดสืบพยานที่ขอเพิ่มเติมนั้นจะต้องเป็นวันก่อนวันเริ่มสืบพยานของคู่ความที่สืบพยานภายหลัง หรือก่อนวันนัดฟังคำพิพากษาแล้วแต่กรณี

**ข้อ ๒๕.** ให้คู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เองร้องขอต่อศาลให้ออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องส่งให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่ายี่สิบวัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น

**ข้อ ๒๖.** เมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีคำขอและศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (VIDEO CONFERENCE) ได้โดยให้คู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย และไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าฤชาธรรมเนียมในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ซึ่งศาลอาจพิพากษาให้คู่ความฝ่ายอื่นรับผิดชอบได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๖๑

การสืบพยานตามวรรคหนึ่งให้ถือเสมือนว่า พยานเบิกความในห้องพิจารณา  
ของศาล

ข้อ ๒๓๗. ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณาคดี ณ สถานที่ใดหรือใน  
วันเวลาใด ๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร

การที่ศาลภาษีอากรกลางขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดดำเนินการสืบ  
พยานแทนนั้น ไม่ถือว่าเป็นการส่งประเด็น

ข้อ ๒๓๘. การบันทึกคำเบิกความของพยาน ศาลอาจมอบให้เจ้าพนักงาน  
ศาลเป็นผู้บันทึกและอ่านคำเบิกความนั้นให้พยานฟังแทนก็ได้

ข้อ ๒๓๙. ในการสืบพยานบุคคล พยานอาจนำบันทึกทบทวนความจำหรือ  
บันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้

บันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าตามวรรคหนึ่งให้มีรายการดัง  
ต่อไปนี้

- (๑) ชื่อศาล และเลขคดี
- (๒) วัน เดือน ปี และสถานที่ที่ทำบันทึกถ้อยคำ
- (๓) ชื่อและสกุลของคู่ความ
- (๔) ชื่อ สกุล อายุ ที่อยู่ อาชีพ และความสัมพันธ์กับคู่ความของผู้ให้ถ้อยคำ
- (๕) รายละเอียดแห่งข้อเท็จจริง และหรือความเห็นของผู้ให้ถ้อยคำ
- (๖) ลายมือชื่อผู้ให้ถ้อยคำ

คู่ความที่ประสงค์จะขอเสนอบันทึกถ้อยคำแทนการซักถามพยานตามวรรคหนึ่ง  
จะต้องแถลงแสดงความจำนงต่อศาลก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น โดยให้ส่งต้นฉบับ  
บันทึกถ้อยคำดังกล่าวต่อศาลและส่งสำเนาแก่คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าอย่างน้อย  
เจ็ดวันก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น การสืบพยานดังกล่าวให้เป็นไปตามประมวลกฎหมาย  
วิธีพิจารณาความแพ่ง บันทึกถ้อยคำของพยานที่ทำไว้ล่วงหน้าดังกล่าว เมื่อพยานเบิก  
ความรับรองแล้วให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของคำเบิกความตอบคำซักถาม และถือว่า  
ได้อ่านคำเบิกความดังกล่าวให้พยานฟังแล้ว เมื่อมีการยื่นบันทึกถ้อยคำต่อศาลแล้ว

คู่ความไม่อาจขอดอนบันทึกถ้อยคำนั้นและให้ถือว่าบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแล้ว

ให้ผู้ให้ถ้อยคำมาศาลเพื่อเบิกความตอบคำซักถามเพิ่มเติม ถ้าหากมี ตอบ คำถามค้านและคำถามตั้งของคู่ความ หากผู้ให้ถ้อยคำไม่มาศาล ให้ศาลปฏิเสธที่จะรับฟัง บันทึกถ้อยคำของผู้นั้นเป็นพยานหลักฐานในคดี แต่ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์ แห่งความยุติธรรม จะรับฟังบันทึกถ้อยคำที่ผู้ให้ถ้อยคำมิได้มาศาลนั้น ประกอบหลักฐาน อื่นก็ได้

ในกรณีที่คู่ความตกลงกันให้พยานไม่ต้องมาศาล หรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง ไม่ติดใจถามค้านพยาน ให้ศาลรับฟังบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดี

**ข้อ ๓๐.** ศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ หาก

(๑) การบันทึกข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือการประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ และ

(๒) การบันทึกและการประมวลผลข้อมูลเกิดจากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ ปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง และแม้หากมี กรณีการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น

การกระทำตามปกติของผู้ใช้ตาม (๑) และความถูกต้องของการบันทึก และการประมวลผลข้อมูลตาม (๒) ต้องมีคำรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือดำเนินการนั้น

**ข้อ ๓๑.** คู่ความที่ประสงค์จะเสนอข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์จะต้องระบุข้อมูลที่จะอ้างไว้ในบัญชีระบุพยาน ตามข้อ ๑๕ พร้อมยื่นคำแถลงแสดงความจำนงเช่นนั้น และคำรับรองตามข้อ ๓๐ วรรคสอง กับสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง มารับไปจากเจ้าพนักงานศาล เว้นแต่

(๑) สื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่น หรือของ บุคคลภายนอก ให้คู่ความฝ่ายที่อ้างอิงข้อมูลยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลขอ

อนุญาตดส่งคำรับรองตามข้อ ๓๐ วรรคสอง และสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูล และขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นมาจากผู้ครอบครองโดยให้คู่ความฝ่ายที่อ้างนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้สื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นมาแสดงต่อศาลในวันสืบพยานหรือในวันอื่นตามที่ศาลเห็นสมควรกำหนด

(๒) ถ้าการทำสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้น จะทำให้กระบวนการพิจารณาล่าช้าหรือเป็นที่เสื่อมเสียแก่คู่ความซึ่งอ้างอิงข้อมูลนั้น หรือมีเหตุผลแสดงว่าไม่อาจส่งสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นให้แล้วเสร็จภายในเวลาตามที่กำหนดได้ ให้คู่ความฝ่ายที่อ้างอิงข้อมูลยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาล ขออนุญาตดส่งสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลและขอนำสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นมาแสดงต่อศาลในวันสืบพยานหรือในวันอื่นตามที่ศาลเห็นสมควรกำหนด

ถ้าคู่ความฝ่ายที่อ้างอิงไม่สามารถนำสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นมาแสดงต่อศาลได้ภายในเวลาตามวรรคหนึ่ง ศาลจะกำหนดให้ทำการตรวจข้อมูลดังกล่าว ณ สถานที่ เวลา และภายในเงื่อนไขตามที่ศาลเห็นสมควรแล้วแต่สภาพแห่งข้อมูลนั้น ๆ ก็ได้

ถ้าคู่ความที่ประสงค์จะอ้างอิงข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์มิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ท้าให้มีให้ศาลรับฟังข้อมูลนั้นเป็นพยานหลักฐาน แต่ถ้าศาลเห็นว่าเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจะรับฟังข้อมูลเช่นนั้นเป็นพยานหลักฐานประกอบพยานหลักฐานอื่นด้วยก็ได้

**ข้อ ๓๒.** คู่ความฝ่ายที่ถูกอีกฝ่ายหนึ่งอ้างอิงข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์มาเป็นพยานหลักฐานยันตนอาจยื่นคำแถลงต่อศาลก่อนการสืบข้อมูลนั้นเสร็จ คัดค้านการอ้างอิงข้อมูลนั้นโดยเหตุที่ว่าข้อมูลดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขของการรับฟังตามข้อ ๓๐ หรือสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นปลอมหรือสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นไม่ถูกต้องทั้งหมดหรือบางส่วน เว้นแต่จะแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่อาจทราบเหตุแห่งการคัดค้านได้ก่อนเวลาดังกล่าว คู่ความฝ่ายนั้นอาจยื่นคำร้องขออนุญาตคัดค้านการอ้างอิงข้อมูลหรือสื่อหรือสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลเช่นนั้นต่อศาลไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาคดี และถ้าศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อาจยกข้อคัดค้านได้ก่อนนั้นและคำร้องนั้นมีเหตุผลฟังได้ ก็ให้ศาลอนุญาต

ตามคำร้อง ในกรณีที่มีการคัดค้านดังกล่าวมานี้ ให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๒๖ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ถ้าคู่ความซึ่งประสงค์จะคัดค้านแต่ไม่ได้คัดค้านการอ้างข้อมูลดังกล่าวเสียก่อนการสืบข้อมูลนั้นเสร็จ หรือศาลไม่อนุญาตให้คัดค้านภายหลัง ห้ามมิให้คู่ความฝ่ายนั้นคัดค้านการอ้างอิงข้อมูลนั้นเป็นพยานหลักฐาน แต่ทั้งนี้ไม่ตัดอำนาจของศาลในการที่จะไต่สวนและชี้ขาดในเรื่องเงื่อนไขของการรับฟังข้อมูลนั้นตามข้อ ๓๐ หรือในเรื่องความแท้จริงหรือถูกต้องของสื่อหรือสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลเช่นว่านั้น ในเมื่อศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

ข้อ ๓๓. ให้นำข้อกำหนด ข้อ ๓๐ ถึงข้อ ๓๒ มาใช้บังคับแก่การรับฟังข้อมูลที่บันทึกไว้ในหรือได้มาจากไมโครฟิล์ม สื่อบันทึกอิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่อทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ประเภทอื่นโดยอนุโลม

## หมวด ๔

### การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญ

ข้อ ๓๔. การขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาล ให้ทำเป็นหนังสือเชิญ

กรณีที่คู่ความขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มา ให้ศาลออกหมายเรียก

ข้อ ๓๕. ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบสำนักงานศาลยุติธรรม

ข้อ ๓๖. ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่คู่ความขอให้เรียกมาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่ให้เกินวันละสองพัน

บาทกับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปด้วยตามสมควรและ  
สั่งให้คู่ความฝ่ายที่ขอให้เรียกมาเป็นผู้จ่ายโดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม

ข้อ ๓๗. ก่อนให้ความเห็น ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มา  
หรือที่คู่ความขอให้เรียกมา ต้องสาบานหรือกล่าวคำปฏิญาณว่าจะให้ความเห็นตาม  
ความสัตย์จริง เว้นแต่บุคคลตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง  
มาตรา ๑๑๒

ข้อ ๓๘. ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญอาจให้ความเห็นด้วยวาจาหรือเป็น  
หนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้

ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยพยานบุคคลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ  
แพ่งมาใช้บังคับแก่การให้ความเห็นด้วยวาจาดังกล่าวโดยอนุโลม

## หมวด ๕ การพิพากษาและบังคับคดี

ข้อ ๓๙.ให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดที่ได้  
นัดไว้ตามข้อ ๒๔ แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้

ข้อ ๔๐. เพื่อความสะดวกในการบังคับคดี ศาลภาษีอากรกลางอาจออก  
หมายบังคับคดีไปยังศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดท้องที่หนึ่งดำเนินการบังคับคดีให้ก็ได้  
ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายแจ้งผลการดำเนินการให้ศาลภาษีอากรกลางทราบตาม  
ที่เห็นสมควร

## หมวด ๖ แบบพิมพ์

ข้อ ๔๑. การแต่งตั้งบุคคลเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตามข้อ ๘  
ให้ทำตามแบบพิมพ์ ฤษ.๑ ห้ายข้อกำหนดนี้

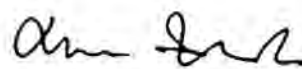
ข้อ ๔๒. หนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญตามข้อ ๓๔ วรรคหนึ่ง ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ.๒ ส่วนหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญตามข้อ ๓๔ วรรคสอง ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ. ๓ ท้ายข้อกำหนดนี้

ข้อ ๔๓. การสอบถามข้อเท็จจริงตามข้อ ๑๙ และข้อ ๒๓ ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ.๔ และภาษ.๕ การบอกกล่าวข้อเท็จจริงของคู่ความตามข้อ ๒๐ ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ.๖ บันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าตามข้อ ๒๙ ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ. ๗ ท้ายข้อกำหนดนี้

ข้อ ๔๔. ในการยื่นหรือส่งคำคู่ความหรือเอกสารอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในข้อกำหนดนี้ให้ศาล เจ้าพนักงานศาล คู่ความหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ใช้แบบพิมพ์ซึ่งมีรูปแบบ ขนาด และข้อความตามที่สำนักงานศาลยุติธรรมกำหนด เว้นแต่อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

การยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ มาตรา ๒๔ ให้ใช้แบบพิมพ์อุทธรณ์แบบ (๓๒) และแบบพิมพ์ท้ายอุทธรณ์แบบ (๓๓) ส่วนคำแก้อุทธรณ์ให้ใช้แบบพิมพ์คำแก้อุทธรณ์แบบ (๓๔) และแบบพิมพ์ท้ายคำแก้อุทธรณ์แบบ (๓๕)

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓ พฤษภาคม ๒๕๔๔



(นายเชียรไทย สุนทรนนท์)

อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

หมายเหตุ : เหตุผลในการประกาศใช้ข้อกำหนดฉบับนี้ เนื่องจากข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ที่ศาลภาษีอากรกลางใช้ในการพิจารณาคดีอยู่ มีข้อขัดข้องบางประการ ประกอบกับปัจจุบันเทคโนโลยีเกี่ยวกับการสื่อสาร การบันทึกข้อมูลได้มีการพัฒนาไปมากขึ้น ซึ่งหากได้นำเทคโนโลยีดังกล่าวมาใช้ในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลางแล้ว จะทำให้คดีเสร็จไปโดยรวดเร็วและเป็นธรรมแก่คู่ความ จึงจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติมให้ทันต่อเหตุการณ์และมีความสะดวกในทางปฏิบัติ จึงได้ออกข้อกำหนดคดีภาษีอากรฉบับนี้ขึ้น



**มาตรา ๑** พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา  
คดีภาษีอากร ( ฉบับที่ ..... ) พ.ศ. ....”

**มาตรา ๒** พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วัน  
ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

**มาตรา ๓** ให้ยกเลิกความในบทนิยามคำว่า “คดีภาษีอากร” ในมาตรา ๓ แห่ง  
พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ และให้ใช้ความ  
ต่อไปนี้แทน

“คดีภาษีอากร”หมายความว่า คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

**มาตรา ๔** ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ  
วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔ ให้ประธานศาลฎีการักษาการตามพระราชบัญญัตินี้”

**มาตรา ๕** ให้ยกเลิกความในมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ  
วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๗ ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีดังต่อไปนี้

(๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับ  
ภาษีอากร

(๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การ  
จัดเก็บภาษีอากร

(๕) คดีอาญาตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(๖) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

**มาตรา ๖** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๙/๑ และมาตรา ๙/๒ แห่งพระราชบัญญัติ  
จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

“มาตรา ๙/๑ ในการฟ้องคดีอาญาสำหรับการกระทำความผิดเป็นกรรมเดียวเป็นความผิด  
ต่อกฎหมายหลายบท และบทใดบทหนึ่งอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ให้ศาลภาษีอากรรับพิจารณา  
พิพากษาความผิดบทอื่นไว้ด้วย

**มาตรา ๙/๒** ในการฟ้องคดีอาญาสำหรับการกระทำความผิดหลายกรรมต่างกัน  
ในความผิดที่เกี่ยวข้องกัน และบางกรรมไม่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรจะรับ

พิจารณาพิพากษาทุกกรรม หรือไม่รับพิจารณาพิพากษาเฉพาะกรรมใดกรรมหนึ่งหรือหลายกรรมที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร โดยให้โจทก์แยกฟ้องเป็นคดีใหม่ยังศาลที่มีอำนาจก็ได้ ทั้งนี้ให้คำนึงถึงความสะดวกและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมเป็นสำคัญ

ก่อนเริ่มต้นสืบพยาน หากจำเลยเห็นว่าการพิจารณาคดีอาญาตามวรรคหนึ่งต่อไปในศาลภาษีอากรจะไม่สะดวกหรือไม่ได้เป็นไปเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม จำเลยอาจยื่นคำร้องพร้อมแสดงเหตุผลหรือพยานหลักฐานต่อศาลภาษีอากรขอให้แยกฟ้องไปยังศาลที่มีอำนาจเมื่อศาลภาษีอากรเห็นสมควร จะมีคำสั่งอนุญาตตามคำร้องนั้นก็ได้”

**มาตรา ๗** ให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งของมาตรา ๑๓ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“**มาตรา ๑๓** ในศาลภาษีอากรกลาง ให้มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางหนึ่งคน กับให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางหนึ่งคน และในกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในทางราชการ คณะกรรมการบริหารศาลยุติธรรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการศาลยุติธรรมโดยความเห็นชอบของประธานศาลฎีกาจะกำหนดให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางมากกว่าหนึ่งคนแต่ไม่เกินสามคนก็ได้”

**มาตรา ๘** ให้ยกเลิกความในมาตรา ๑๗ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“**มาตรา ๑๗** กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา ๒๐ ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งหรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาหรือกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลแขวงและวิธีพิจารณาความอาญาในศาลแขวงแล้วแต่กรณี มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

**มาตรา ๙** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๑๗/๑ มาตรา ๑๗/๒ และมาตรา ๑๗/๓ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔

“**มาตรา ๑๗/๑** ให้ศาลภาษีอากรดำเนินการนั่งพิจารณาคดีติดต่อกันไปจนกว่าจะเสร็จการพิจารณา เว้นแต่มีเหตุจำเป็นอันมิอาจก้าวล่วงเสียได้ แต่ในการสืบพยานจำเลยในคดีอาญาครั้งแรก จำเลยมีสิทธิให้มีการสืบพยานห่างจากวันสืบพยานโจทก์เสร็จได้ตามสมควร และเมื่อเสร็จการพิจารณาคดีให้ศาลภาษีอากรรับทำคำพิพากษาหรือคำสั่งโดยเร็ว

**มาตรา ๑๗/๒** ถ้าบุคคลใดเกรงว่าพยานหลักฐานที่ตนอาจต้องอ้างอิงในภายหน้าจะสูญหายหรือยากแก่การนำมาเมื่อมีคดีภาษีอากรเกิดขึ้น หรือถ้าคู่ความฝ่ายใดในคดีเกรงว่า

พยานหลักฐานที่ตนจำนองจะอ้างอิงจะสูญหายเสียก่อนที่จะนำมาสืบหรือเป็นการยากที่จะนำมาสืบ ในภายหลัง บุคคลนั้นหรือคู่ความฝ่ายนั้นอาจยื่นคำขอต่อศาลภาษีอากรโดยทำเป็นคำร้องขอ หรือคำร้องให้ศาลมีคำสั่งให้สืบพยานหลักฐานนั้นไว้ทันที

เมื่อศาลได้รับคำขอเช่นนั้น ให้ศาลหมายเรียกผู้ขอและคู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง หรือ บุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องมาศาล และเมื่อได้ฟังบุคคลเหล่านั้นแล้ว ให้ศาลสั่งคำขอตามที่ เห็นสมควร ถ้าศาลอนุญาตตามคำขอแล้วให้สืบพยานหลักฐานไปตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย ส่วนรายงานและเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับกรณีนั้นให้ศาลเก็บรักษาไว้

**มาตรา ๑๗/๓** ในกรณีมีเหตุฉุกเฉิน เมื่อมีการยื่นคำขอตามมาตรา ๑๗/๒ ผู้ยื่นคำขอ จะยื่นคำร้องรวมไปด้วยเพื่อให้ศาลภาษีอากรมีคำสั่งหรือออกหมายตามที่ขอโดยไม่ชักช้า และ ถ้าจำเป็นจะขอให้ศาลมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัดเอกสารหรือวัตถุที่จะใช้เป็นพยานหลักฐานที่ขอสืบไว้ ก่อนก็ได้ ในกรณีศาลสั่งอนุญาตตามคำขอ ศาลจะกำหนดเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ศาล เห็นสมควรก็ได้

ให้นำมาตรา ๒๖๑ มาตรา ๒๖๒ มาตรา ๒๖๓ มาตรา ๒๖๗ มาตรา ๒๖๘ และ มาตรา ๒๖๙ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาใช้บังคับแก่กรณีตามวรรคหนึ่ง โดยอนุโลม”

**มาตรา ๑๐** ให้ยกเลิกความในมาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“**มาตรา ๒๐** เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็วและ เทียบธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนิน กระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้ แต่ข้อกำหนดดังกล่าว จะต้องไม่ทำให้สิทธิในการต่อสู้คดีอาญาของจำเลยต้องลดน้อยกว่าที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกาและประกาศใน ราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

**มาตรา ๑๑** ให้ยกเลิกความในมาตรา ๒๔ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“**มาตรา ๒๔** ภายใต้บังคับมาตรา ๒๕ มาตรา ๒๕/๑ และมาตรา ๒๖ คำพิพากษา หรือคำสั่งของศาลภาษีอากร ให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้อ่าน คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น และให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งหรือ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาว่าด้วยอุทธรณ์และฎีกามาใช้บังคับโดยอนุโลม”

**มาตรา ๑๒** ให้ยกเลิกความในมาตรา ๒๕ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

**“มาตรา ๒๕** คดีภาษีอากรในส่วนที่ไม่เกี่ยวกับคดีอาญาที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทในชั้นอุทธรณ์ไม่เกินสองแสนบาทหรือไม่เกินจำนวนที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง”

**มาตรา ๑๓** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๒๕/๑ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

**“มาตรา ๒๕/๑** คดีภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับคดีอาญาที่มีอัตราโทษอย่างสูงตามที่กฎหมายกำหนดไว้ให้จำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ห้ามมิให้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรในปัญหาข้อเท็จจริง เว้นแต่กรณีต่อไปนี้ให้จำเลยอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงได้

- (๑) จำเลยต้องคำพิพากษาให้ลงโทษจำคุกหรือลงโทษกักขังแทนโทษจำคุก
- (๒) จำเลยต้องคำพิพากษาให้ลงโทษจำคุก แต่ศาลรอกการลงโทษไว้
- (๓) ศาลพิพากษาว่าจำเลยมีความผิด แต่ศาลรอกการกำหนดโทษไว้”

**มาตรา ๑๔** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๒๘/๑ และมาตรา ๒๘/๒ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

**“มาตรา ๒๘/๑** ในกรณีที่คู่ความเห็นว่าคดีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา ๒๕ คู่ความอาจยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องเพื่อขออนุญาตอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาไปพร้อมกับอุทธรณ์ก็ได้ ในกรณีเช่นว่านี้ เมื่อศาลภาษีอากรตรวจอุทธรณ์แล้วเห็นว่าเป็นอุทธรณ์ที่ต้องห้ามก็ให้ส่งอุทธรณ์และคำขอดังกล่าวไปยังศาลฎีกาเพื่อพิจารณา แต่ถ้าศาลภาษีอากรเห็นว่าอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ต้องห้ามก็ให้มีคำสั่งรับอุทธรณ์นั้นไว้ดำเนินการต่อไป

ในกรณีที่ศาลภาษีอากรสั่งไม่รับอุทธรณ์เพราะเหตุต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา ๒๕ คู่ความอาจยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องเพื่อขออนุญาตอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำสั่งก็ได้ ถ้าคู่ความยื่นคำขอดังกล่าวแล้ว จะอุทธรณ์คำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไม่ได้

การยื่นคำขอและการพิจารณาคำขอของศาลฎีกาตามวรรคหนึ่งและวรรคสองให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยระเบียบของที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกา

คดีที่ศาลภาษีอากรมีคำสั่งรับอุทธรณ์ส่งมาให้ศาลฎีกา หากศาลฎีกาพิจารณาเห็นว่าอุทธรณ์นั้นต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา ๒๕ ให้ยกอุทธรณ์ แต่ถ้าศาลฎีกาพิจารณาเห็นสมควร

เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นต้องแก้ไขข้อผิดพลาด จะรับพิจารณาพิพากษาคดีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ดังกล่าวนั้นก็ได้อีก

คดีที่ไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา ๒๕ แต่ศาลฎีกาเห็นว่าข้อที่อุทธรณ์นั้นไม่สมควรได้รับการวินิจฉัยจากศาลฎีกาตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยระเบียบของที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกาจะยกอุทธรณ์ดังกล่าวเสียก็ได้

ระเบียบตามวรรคสามและวรรคห้า เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้  
**มาตรา ๒๔/๒** ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๒๔/๑ วรรคหนึ่ง วรรคสอง วรรคสาม วรรคสี่ และวรรคหก มาใช้บังคับแก่คดีภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับคดีอาญาที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา ๒๕/๑ โดยอนุโลม”

**มาตรา ๑๕** ให้ยกเลิกความในมาตรา ๒๙ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“**มาตรา ๒๙** ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งหรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาว่าด้วยการพิจารณาพิพากษาและชี้ขาดตัดสินคดีในชั้นอุทธรณ์และชั้นฎีกามาใช้บังคับแก่การพิจารณาพิพากษาและการชี้ขาดตัดสินคดีในศาลฎีกาโดยอนุโลม”

**มาตรา ๑๖** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

“**มาตรา ๓๔** ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจเกี่ยวกับคดีภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับคดีอาญาในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่ความผิดเกิดขึ้น อ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้น หรือจำเลยมีที่อยู่หรือถูกจับได้ หรือท้องที่ที่เจ้าพนักงานทำการสอบสวนจำเลยก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปทำการไต่สวนมูลฟ้อง นั่งพิจารณาและพิพากษาคดี ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้น หรือกำหนดให้ทำการไต่สวนมูลฟ้อง นั่งพิจารณาและพิพากษาคดี ณ ศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ตามที่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร

ให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ตามวรรคหนึ่งมีอำนาจออกหมายจับ หมายค้น หมายขัง หรือหมายปล่อยผู้ต้องหาหรือจำเลยรวมทั้งการผิดฟ้องในคดีภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับคดีอาญา

ศาลภาษีอากรกลางอาจขอให้ศาลจังหวัดใดดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีได้ ในกรณีเช่นนี้ให้ศาลจังหวัดนำวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในหมวด ๓ มาใช้บังคับแก่การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลนั้น”

**มาตรา ๑๗** บรรดาคดีภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับคดีอาญาที่ค้างพิจารณาอยู่ในศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ หรืออยู่ในระหว่างอายุอุทธรณ์หรือฎีกาในวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ดำเนินคดีดังกล่าวต่อไป โดยถือว่าคดีนั้นมีใช้คดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้

**มาตรา ๑๘** ให้ประธานศาลฎีการักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

.....

.....

# รวมคำพิพากษาศาลฎีกา

## ปี พ.ศ. ๒๕๕๘ (ที่สำคัญ)

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๘๗/๒๕๕๘**  
บริษัทเกรียงสินวัฒนา จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย  
ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๑/๑ (๔), ๙๑/๒  
พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๔๒) ๒๕๕๑ มาตรา ๔(๕)

โจทก์กับนางพริ้มเพราตกลงยกเลิกสัญญาการร่วมลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ โจทก์จึงโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินโฉนดเลขที่ ๑๑๙๕๙๙ จำนวน ๓๔ ส่วนใน ๙๕ ส่วน คืนให้แก่นางพริ้มเพรา จึงเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินคืนให้แก่นางพริ้มเพราโดยไม่มีค่าตอบแทนซึ่งถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๑/๑(๔) แล้ว และที่ดินที่โจทก์ขายให้แก่นางพริ้มเพรานั้น เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์มีไว้โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะประกอบกิจการก่อสร้างอาคารพาณิชย์ จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการ ซึ่งถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๙๑/๒ (๖) ประกอบพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ ๒๔๔ มาตรา ๓ (๕) ซึ่งจะนำ

บทบัญญัติมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ ๓๔๒ มาปรับใช้กับคดีนี้ไม่ได้ เนื่องจากคดีนี้เกิดขึ้นก่อนที่พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ ๓๔๒ มีผลใช้บังคับ โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

สุวัฒน์ ไวยทัศนีย์ / ย่อ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๙๐/๒๕๕๘**  
นางกาญจนา พินธุโสภณหรือ  
สุพรรณานานุโยค โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย  
ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๙

ปี ๒๕๓๔ โจทก์ขายที่ดิน ไร่รับชำระหนี้เป็นเช็คสั่งจ่ายล่วงหน้า เช็คบางส่วนเรียกเก็บเงินได้ เหลืออีก ๑๖ ฉบับ ที่เป็นเช็คลงวันที่สั่งจ่ายล่วงหน้าในปี ๒๕๓๕ และ ๒๕๓๖ ธนาคารปฏิเสธการจ่ายเงิน โจทก์ฟ้องผู้สั่งจ่ายทั้งทางแพ่งและทางอาญา แต่ยังไม่ได้รับเงินดังกล่าว ปีภาษี ๒๕๓๔ จำเลย

ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้จากจำนวนเงินตามเช็คที่ไม่ได้รับ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลัง เมื่อเช็คทั้ง ๑๖ ฉบับเป็นเช็คลงวันที่ล่วงหน้าสั่งจ่ายในปี ๒๕๓๕ และ ๒๕๓๖ โจทก์จึงยังไม่มีสิทธินำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินจากธนาคารในปีภาษี ๒๕๓๔ และเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในอนาคต ยังถือไม่ได้ว่า โจทก์ได้รับเงินได้พึงประเมินตามเช็คทั้ง ๑๖ ฉบับนั้นในปีภาษี ๒๕๓๔

ชูกีเกียรติ ดิลกแพทย์ / ย่อ

## หมายเหตุ

การเสียภาษีของบุคคลธรรมดา นั้นถือเกณฑ์เงินสดหรือรายรับจริงที่ผู้เสียภาษีได้รับในปีภาษีนั้น หักด้วยค่าลดหย่อนค่าใช้จ่าย แล้วจึงจะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งแตกต่างจากการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ใช้เกณฑ์สิทธิ เพื่อคำนวณหารายได้เพื่อเสียภาษี

สำหรับกรณีของโจทก์ โจทก์เพียงมีสิทธิได้รับเงินค่าที่ดิน แต่ยังไม่ได้รับจริงจึงเป็นเกณฑ์สิทธิ เงินจำนวนดังกล่าวจึงยังถือเป็นรายได้ของโจทก์ไม่ได้จนกว่าโจทก์จะได้รับเงินตามเช็ค แต่ละฉบับจริง ส่วนที่โจทก์สามารถนำเช็คไปขายลดเพื่อนำเงินมาใช้ก่อนได้นั้น ก็เป็นเรื่องที่โจทก์ไปกู้ยืมเงินจากบุคคลอื่น โดยการโอนสิทธิตามเช็คให้กับผู้ให้กู้ ยังถือไม่ได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน มีข้อน่าคิดว่าหากโจทก์นำเช็คไปขายลดให้กับผู้ซื้อที่ดิน จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์แล้วหรือไม่

สุวัฒน์ ไวยทัศนีย์

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๕๐๑/๒๕๔๔

บริษัทเอสซี (ประเทศไทย) จำกัด มหาชน โจทก์  
กรุงเทพมหานคร จำเลย

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕  
มาตรา ๘, ๑๔, ๒๔ ทวิ วรรคสอง

โจทก์ยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๓๒ ถึง ๒๕๓๖ ภายในกำหนดพนักงานเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องประเมินค่ารายปีและค่าภาษีโดยไม่ชักช้า หากเห็นว่าโจทก์ยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ไม่ว่าจะเป็นเพราะแจ้งค่ารายปีไม่ถูกต้องหรือมีทรัพย์สินบางรายการต้องนำมาคำนวณเพิ่มเติม หรือเพราะโจทก์ยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้อง แต่ยังไม่ได้ทำการประเมินพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ต้องดำเนินการประเมินย้อนหลังภายใน ๕ ปี นับแต่วันสุดท้ายของเดือนกุมภาพันธ์ของแต่ละปีที่โจทก์ยื่นแบบพิมพ์ มิใช่ภายในกำหนด ๑๐ ปี ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้รับประเมินไม่ยื่นแบบพิมพ์ ปรากฏว่าพนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินให้โจทก์ชำระค่าภาษีเกินกำหนด ๕ ปี การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๓๒ ถึง ๒๕๓๖ ของพนักงานเจ้าหน้าที่และคำชี้ขาดการประเมินจึงไม่ชอบ

ทรัพย์สินของโจทก์ที่พิพาทกันในคดีนี้เกี่ยวกับค่ารายปีและค่าภาษีนั้นโจทก์จำเลยเคยมีข้อพิพาทกันมาก่อนแล้วหลายคดี ซึ่งศาลฎีกามีคำพิพากษาชี้ขาดแล้วก่อนปีภาษี ๒๕๔๐ ตามทางนำสืบของโจทก์จำเลยไม่ปรากฏว่าทรัพย์สินที่นำมาประเมินค่ารายปีและค่าภาษีมีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ข้อเท็จจริงจึงต้องรับฟังเป็นยุติตามคำพิพากษาศาลฎีกาคดีก่อนว่า นอกจากพื้นที่คลังพัสดุ และพื้นที่อาคารโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ เป็นพื้นที่ว่างมิได้ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และอยู่กระจัดกระจายกันไป ทั้งบริเวณรอบอาคารคลังพัสดุ มีรั้วล้อมรอบ พื้นที่ว่างนอกรั้วอยู่แยกต่างหากจากคลังพัสดุ

โดยมีถนนทางรถไฟและคลองคัน พื้นที่ดังกล่าวจึงมีใช้ที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับอาคารคลังพัสดุ ดังนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ จะนำพื้นที่ดังกล่าวรวมกับพื้นที่อาคารคลังพัสดุ โดยอ้างว่า เป็นที่ดินต่อเนื่องกับคลังพัสดุแล้วประเมินค่าภาษีจากโจทก์ ในปีภาษี ๒๕๕๐ อีก ย่อมไม่ถูกต้อง

### ชุกเกียรติ ดิลกแพทย์ / ย่อ

| คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๙๓๖/๒๕๔๔                         |           |
|---|-----------|
| บริษัท วังเพชรบูรณ์ จำกัด                             | โจทก์     |
| สำนักงานทรัพย์สิน                                     |           |
| ส่วนพระมหากษัตริย์                                    | โจทก์ร่วม |
| กรุงเทพมหานคร   | จำเลย     |
| พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๓๙ |           |

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๓๙ มุ่งประสงค์ให้ผู้รับประเมินได้ชำระหนี้ค่าภาษี จนหนี้ค่าภาษีที่พนักงานเก็บภาษีได้แจ้งการประเมินระงับสิ้นไปเสียก่อน หากเมื่อศาลตัดสินให้ลดค่าภาษีผู้รับประเมินจึงจะมีสิทธิมาขอรับคืนเงินส่วนที่ลดลงมาได้ตามเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวในวรรคท้าย ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ผู้รับประเมิน ใช้การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อประวิงการชำระหนี้ค่าภาษีเพราะ การกระทำดังกล่าวอาจทำให้ทางราชการขาดเงินรายได้จากภาษี มาใช้ในการบริหารราชการได้และตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ มาตรา ๓๒๑ วรรคสาม การชำระหนี้ด้วยเช็ค หนี้จะระงับเมื่อเช็คได้ใช้เงินแล้ว ดังนั้นเมื่อพนักงานเก็บภาษี ของจำเลยได้แจ้งรายการประเมินและเรียกเก็บค่าภาษีโรงเรือน และที่ดินประจำปี ๒๕๓๗ ถึง ๒๕๔๓ โจทก์ร่วมโดยโจทก์ ซึ่งเป็นผู้รับมอบอำนาจได้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระเป็น ๔๘ งวด งดละเดือนโดยจ่ายเช็คชำระต่างงวดดังกล่าว งวดที่ ๑ เช็คลงวันที่

๒๐ พฤศจิกายน ๒๕๔๓ งดต่อไปเช็คลงวันที่ ๒๐ ของเดือน ถัดไปจนครบ ๔๘ งวด ในวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๗ พร้อมทำ หนังสือรับสภาพหนี้ให้จำเลยโดยมีโจทก์เป็นผู้ค้ำประกันและ จำเลยตกลงให้โจทก์ร่วมผ่อนชำระค่าภาษีได้ หนี้ค่าภาษี ประจำปี ๒๕๓๗ ถึง ๒๕๔๓ จึงยังไม่ระงับสิ้นไป และถือไม่ได้ว่า ผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระดังที่ กฎหมายกำหนดไว้ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องสำหรับข้อหาเกี่ยวกับ ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปี ๒๕๓๗ ถึง ๒๕๔๓

ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งให้ โจทก์เสียค่าขึ้นศาลตามจำนวนเงินค่าภาษีแต่ละปีภาษีเป็นการ เรียกค่าขึ้นศาลเกินไปจากที่กฎหมายกำหนดเพราะพนักงาน เจ้าหน้าที่ของจำเลยได้แจ้งการประเมินค่าภาษีประจำปี ๒๕๓๕ ถึง ๒๕๔๓ ไปยังโจทก์ร่วมคราวเดียวกัน ถึงแม้พนักงานเจ้าหน้าที่ ของจำเลยจะแจกแจงค่าภาษีแต่ละปีภาษีก็ตาม แต่ก็รวมยอด เป็นค่าภาษีทั้งสิ้น ๑๔๓,๙๔๙,๔๐๓,๒๙ บาท ซึ่งต้องเสียค่าขึ้นศาล ๒๐๐,๐๐๐ บาทนั้น แม้ปัญหาข้อนี้โจทก์จะไม่ได้โต้แย้งไว้ เพื่อใช้สิทธิในการอุทธรณ์ก็ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาคความแพ่ง มาตรา ๒๒๖ (๒) ประกอบพระราช บัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ มาตรา ๑๗ แต่เป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับ ความสงบเรียบร้อยของประชาชน โจทก์จึงมีสิทธิอุทธรณ์ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่าโจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการ ประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปี ๒๕๓๕ ถึง ๒๕๔๓ รวม ๙ ข้อหา ซึ่งแต่ละข้อหาแยกต่างหากจากกัน โจทก์จึงต้อง เสียค่าขึ้นศาลตามรายข้อหา.

บัญชา สหเกียรติมนตรี / ย่อ



**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๗๙/๒๕๔๘**

บริษัท เพชเชดเตอร์เอ็นเตอร์ไพรเซส

จำกัด โจทก์

กรมสรรพากร จำเลย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๗, ๖๕ ตรี (๕)

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๗๕) พ.ศ. ๒๕๔๓  
มาตรา ๒, ๓

โจทก์กู้ยืมเงินจากบริษัทเอสซี (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) มาซื้อที่ดิน แล้วให้บริษัทเอสซี (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) เช่าที่ดิน โจทก์นำดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่าย

แม้ดอกเบี้ยของเงินกู้มาซื้อที่ดินจะไม่เป็นรายจ่ายที่ได้ที่ดินมาโดยตรง แต่ก็ถือว่าเป็นรายจ่ายต่อเนื่องที่เป็นผลให้โจทก์ได้รับเงินกู้จากผู้ให้กู้มาซื้อที่ดิน ย่อมเป็นส่วนหนึ่งของค่าซื้อที่ดิน จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ไม่ใช่รายจ่ายในการดำเนินธุรกิจเพื่อหากำไร นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕)

หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ ตามหลักเกณฑ์มาตรฐานทางบัญชีนั้นแตกต่างจากหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร จึงไม่อาจนำมาปรับใช้ด้วยกันได้ ส่วนความเห็นของนักวิชาการนั้น แม้จะมีเหตุผลตามหลักวิชาการ แต่ก็ไม่อาจนำมาลบล้างถ้อยคำอันชัดเจนในบทบัญญัติมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากรได้

ปัจจุบันได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๗๕) พ.ศ. ๒๕๔๓ ซึ่งใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๓ เป็นต้นไป ตามมาตรา ๓ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้

นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อทรัพย์สิน ทั้งนี้เฉพาะดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ซึ่งเป็นลักษณะเดียวกับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่พิพาทคดีนี้ แม้ว่าพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจะไม่มีผลถึงโจทก์ เนื่องจากออกบังคับใช้ในภายหลัง อันเป็นผลทำให้โจทก์ไม่ได้รับผลประโยชน์ก็ตาม แต่ก็เป็นเหตุผลหนึ่ง ที่สมควรที่จะลดเบี่ยงปรับลงได้ ทั้งคดีนี้เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการตีความในข้อกฎหมายที่หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร ในขณะนั้นไม่สอดคล้องกับความเห็นของนักวิชาการและหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานทางบัญชี กรณีไม่มีพฤติการณ์ที่แสดงว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี มีเหตุสมควรที่จะลดเบี่ยงปรับให้แก่โจทก์ลงอีก เห็นควรลดเบี่ยงปรับที่โจทก์ต้องเสียลงเหลือเพียงร้อยละ ๓๐

ชูเกียรติ ดิลกแพทย์ / ย่อ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๖๙๔/๒๕๔๘**

บริษัท ไทยเทลโฟนแอนด์เทลคอม

มิวนิคเคชั่น จำกัด (มหาชน) โจทก์

กรมสรรพากร จำเลย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๑/๑ (๔), ๕๑/๒ (๖)

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ มาตรา ๓

โจทก์ประกอบกิจการเป็นผู้รับสัมปทานตามสัญญา ร่วมการงานและร่วมลงทุนขยายบริการโทรศัพท์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ปี ๒๕๓๗ ถึง ๒๕๔๑ โจทก์ส่งมอบโอนการครอบครองที่ดิน อาคาร และส่วนปรับปรุงอาคาร เพื่อใช้ในกิจการร่วมการงานและร่วมลงทุนให้เป็นกรรมสิทธิ์ขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยตามสัญญา โดยไม่มี

การชำระราคาและมีได้มีการจดทะเบียนการโอนต่อเจ้าพนักงานที่ดิน จึงทำให้ทั้งโจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยได้รับผลประโยชน์ต่างตอบแทนร่วมกัน และรับรู้รายได้ร่วมกัน แม้มิได้ไปทำการจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานที่ดินก็ถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๑/๑ (๔) ส่วนการโอนเมื่อไม่มีการจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานที่ดินจะมีผลเป็นอย่างไรจะมีการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนหรือยกขึ้นต่อผู้บุคคลภายนอกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้หรือไม่นั้น เป็นอีกเรื่องหนึ่งต่างหาก ไม่เกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ฉะนั้น เมื่อมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งใช้บังคับในขณะมีกรณีพิพาท มาตรา ๓ บัญญัติว่า ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้ (๕) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการ การที่โจทก์โอนการครอบครองที่ดินอาคารและส่วนปรับปรุงอาคารให้องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ย่อมเข้าลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์ที่มีไว้ในประกอบการกิจการแล้ว จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๑/๒ (๖)

ชูกีเกียรติ ธิลกแพทย์ / ย่อ

หมายเหตุ คำพิพากษาคดีนี้ตัดสินไปในแนวทางเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๑๓๓/๒๕๔๕

สุวัฒน์ ไวยุทธมนตรี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่

๓๖๓๔/๒๕๔๘

นางสาวเพชร ทงคุ่ม

โจทก์

กรมสรรพากร

จำเลย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๑/๒(๖)

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

ตามมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งกำหนดว่า "การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา ๙๑/๒(๖) แห่งประมวลรัษฎากรมีดังต่อไปนี้ ... (๕) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม (๖) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) ที่ได้กระทำภายใน ๕ ปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น..." เนื้อความในกฎหมายแสดงให้เห็นโดยชัดแจ้งว่า การขายอสังหาริมทรัพย์รายใดหากไม่เข้าลักษณะตามที่กำหนดไว้ใน (๑) ถึง (๕) ว่าเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไรแล้ว จึงให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ใน (๖) ต่อไปว่าเป็นการขายภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไรอันพึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ดังนั้นเมื่อจำเลยยอมรับข้อเท็จจริงว่าที่ดินที่โจทก์ขายเป็นที่นาที่ใช้ในเกษตรกรรมซึ่งเป็นที่ดินที่โจทก์ใช้ประกอบการกิจการ แต่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามความใน (๕) ที่กฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นก็ไม่ต้องด้วยหลักเกณฑ์ใน (๖) อีก โจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ./

สุภัตรา อนันตพงศ์ / ย่อ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๙๓๖/๒๕๕๘**

บริษัท ไทย-เอ็มซี จำกัด โจทก์

กรมสรรพากร ที่ ๑ กับพวกรวม ๔ คน จำเลย

**ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๑) มาตรา ๖๕ ตริ (๙)  
(๑๔) มาตรา ๗๐ ทวิ มาตรา ๗๖ ทวิ**

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตามกฎหมายไทย ประกอบกิจการเป็นนายหน้าติดต่อซื้อขายสินค้าระหว่างผู้ซื้อที่อยู่ในประเทศไทยกับผู้ขายซึ่งอยู่ต่างประเทศ บริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนที่ประเทศญี่ปุ่น ได้ขายสินค้าให้ผู้ซื้อในประเทศไทยกับเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยในโครงการก่อสร้างโรงไฟฟ้า โจทก์ในฐานะผู้ทำแทนบริษัทดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๖ ทวิ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.๕๐) แทนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๓๔ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๓๕ ต่อมาโจทก์ในฐานะผู้ทำการแทนบริษัทดังกล่าวได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน เจ้าพนักงานได้ตรวจสอบแล้วได้แจ้งการประเมินไปยังโจทก์

การที่บริษัทดังกล่าวจะนำรายจ่ายค่ารับรองหรืออำนวยความสะดวกแก่ลูกค้า และดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมมาใช้ในกิจการ มาหักเป็นรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย บริษัทดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ด้วย เว้นแต่ในกรณีที่บทของอนุสัญญาดังกล่าวได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่โจทก์อุทธรณ์ว่าในการดำเนินกิจการค้าทั่วไปย่อมจะต้องมีรายจ่ายในการรับรองหรืออำนวยความสะดวกแก่ลูกค้าตามจำเป็นและสมควร และรายจ่ายเกี่ยวกับดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมมาใช้ในกิจการ ประกอบกับรายจ่ายทั้งสองรายการดังกล่าวมีจำนวนน้อย เมื่อเทียบกับยอดขายในแต่ละปี พยานโจทก์มิได้รู้เห็นเองว่าบริษัทดังกล่าวได้จ่ายค่ารับรองและค่าดอกเบี้ยดังกล่าวจริงหรือไม่ โจทก์คงมีเพียงงบการเงินของบริษัทดังกล่าวที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศญี่ปุ่นรับรอง และมีหน่วยราชการ

กรมสรรพากรของประเทศญี่ปุ่นตรวจสอบ อีกทั้งมีใบตรารับปลีกรับรองแล้ว ที่ระบุว่ามีการจ่ายค่ารับรองและค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเท่านั้น โดยไม่มีหลักฐานการจ่ายมาแสดง และไม่มีผู้รู้เห็นเกี่ยวข้องกับรายจ่ายดังกล่าวมาเป็นพยานยืนยัน จำเลยทั้งสี่ให้การโต้แย้งอยู่ว่าไม่มีหลักฐานการจ่ายและไม่อาจแสดงหลักฐานได้ว่าเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องหรือจ่ายในกิจการใด โจทก์จึงต้องนำสืบให้ชัดเจน การที่โจทก์ไม่นำหลักฐานการจ่ายมาแสดงโดยไม่ปรากฏว่ามีเหตุขัดข้องใดที่ไม่อาจกระทำเช่นนั้นได้ จึงยังฟังไม่ได้ว่าค่ารับรองและค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่ได้มีการจ่ายไปจริง เป็นรายจ่ายต้องห้ามมิให้นำมาคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๑) ประกอบด้วยมาตรา ๖๕ ตริ (๙) (๑๔) แห่งประมวลรัษฎากร

การที่ผู้ซื้อสินค้าจากบริษัทดังกล่าวที่อยู่ในประเทศไทย ชำระเงินค่าสินค้าไปยังบริษัทมิตซูบิชิคอร์ปอเรชั่น จำกัด ประเทศญี่ปุ่น ที่ประเทศญี่ปุ่น เป็นการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทย เนื่องจากตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๖ ทวิ บัญญัติให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้คือส่วนที่ ๓ ของหมวด ๓ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ซึ่งการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีการจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ ทวิ อยู่ใน ส่วน ๓ ด้วย ดังนั้น ผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วยหากเข้าเงื่อนไขตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ ทวิ กำหนดไว้ ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ที่เคราะห์แล้วเห็นว่าบริษัทดังกล่าวขายสินค้าให้ผู้ซื้อในประเทศไทยผ่านโจทก์ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวร ทั้งโจทก์ยังเป็นผู้ทำการแทนบริษัทดังกล่าว ในการประกอบ

กิจการในประเทศไทย ตามมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวล  
รัษฎากร โจทก์จึงมิใช่เป็นเพียงตัวแทนธรรมดาทั่วไปที่हाลูกค้า  
ให้บริษัทดังกล่าวเท่านั้น กรณีที่โจทก์มีฐานะเป็นผู้ทำการแทน  
ผู้ซื้อยอมชำระราคาสินค้าผ่านโจทก์ซึ่งเป็นสถานประกอบการ  
ถาวรได้ การที่ผู้ซื้อชำระราคาสินค้าที่รวมเงินกำไรไว้ด้วย  
แก่บริษัทดังกล่าวที่ประเทศญี่ปุ่นโดยตรงก็เป็นวิธีการจ่ายเงิน  
ชำระค่าสินค้าหรือค่าจ้างตามที่บริษัทดังกล่าวและโจทก์  
ได้กำหนดไว้เท่านั้น ดังนี้ ย่อมถือได้ว่าโจทก์ในฐานะผู้ทำ  
การแทนบริษัทดังกล่าวเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรดังกล่าวออกไป  
จากประเทศไทยเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคลต่างประเทศ เพราะ  
บริษัทดังกล่าวซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ประมวล  
รัษฎากรถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับเงินได้จาก  
แหล่งเงินได้ในประเทศไทยที่มีกำไรรวมอยู่ด้วย เมื่อเงินกำไร  
ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทดังกล่าว และมีได้  
เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร  
โจทก์ซึ่งเป็นผู้ทำการแทนจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่น  
รายการและเสียภาษีเงินได้สำหรับการจำหน่ายเงินกำไร  
ดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา ๗๖ ทวิ ประกอบ  
มาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

แม้โจทก์จะให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษี  
แต่การที่จำเลยที่ ๒ ถึงที่ ๔ ได้ลดเบี่ยงปรับให้แก่โจทก์  
คงให้เสียเบี่ยงปรับอัตราร้อยละห้าสิบของเบี่ยงปรับตามกฎหมาย  
นับว่าเหมาะสมแล้ว ไม่สมควรลดให้อีก ส่วนเงินเพิ่มซึ่งโจทก์  
ต้องรับผิดชอบตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากร บทบัญญัติ  
ดังกล่าวไม่ได้บัญญัติให้งดหรือลดลงได้ ศาลจึงไม่อาจใช้  
ดุลพินิจงดหรือลดให้โจทก์ได้

#### หมายเหตุ

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ตัดสินโดยมติที่ประชุมใหญ่  
ศาลฎีกากลับหลักคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๑๕/๒๕๓๙  
ฎีกาที่ ๔๘๔/๒๕๔๐ ฎีกาที่ ๘๒๑๘/๒๕๔๐

การที่ผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทยชำระเงินค่าสินค้า  
ให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศนั้น ตามปกติสามารถกระทำ  
ได้โดยไม่ถือว่าเป็นการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทย  
หากการซื้อขายนั้นเป็นการซื้อขายระหว่างผู้ซื้อในประเทศและ  
ผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง และผู้ขายในต่างประเทศไม่มี  
ผู้ทำการแทนในประเทศไทย แต่ถ้าผู้ขายในต่างประเทศ มีผู้แทน  
ในประเทศไทยหรือเป็นผู้มีสถานประกอบการในประเทศไทยแล้ว  
จะต้องนำกำไรที่ได้จากการขายสินค้ามาคำนวณเพื่อเสียภาษี  
เงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยก่อน

ในการคำนวณภาษีนั้น ผู้ขายสามารถนำค่าใช้จ่าย  
ที่เกี่ยวข้องกับกิจการมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่กรณีที่ผู้ขาย  
เป็นบริษัทในต่างประเทศก็คงเป็นเรื่องยุ่งยากในการที่จะนำ  
หลักฐานและพยานบุคคลที่รู้เห็นมานำสืบตามที่กล่าวอ้างได้  
กรณีนี้กรมสรรพากรน่าจะพิจารณาใช้หลักเกณฑ์ในข้อ ๒๖  
ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งบัญญัติให้  
เจ้าหน้าที่ทั้งสองประเทศสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลกันได้ กรณีนี้  
ก็เช่นเดียวกัน ถึงแม้จะเป็นกรณีเรื่องข้อมูลการหักค่าใช้จ่าย  
แต่ก็เป็นข้อมูลในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งก็น่าที่จะนำมาใช้  
เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้

การดำเนินการหาข้อมูลดังกล่าว อาจมีบางท่านเห็นว่า  
จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลงนั้น ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทย  
จะสามารถเก็บภาษีจากผู้ประกอบการในต่างประเทศได้มากนั้น  
ไม่น่าจะเป็นประเด็นที่สำคัญ ประเด็นที่สำคัญคือทำอย่างไรให้  
ผู้ประกอบการในต่างประเทศเห็นว่าผู้ประกอบการในต่างประเทศ  
ได้รับความเป็นธรรมในการถูกเรียกเก็บภาษี ซึ่งจะทำให้  
ผู้ประกอบการในต่างประเทศทั่วโลกสนใจมาลงทุนหรือ  
ประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นจำนวนมาก ซึ่งก็จะทำให้  
ประเทศไทยเก็บภาษีโดยรวมได้มากขึ้น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๗๗/๒๕๔๘**

กรมศุลกากร โจทก์  
นายประพันธ์ แซ่ตัน จำเลย

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ มาตรา ๑๑๒  
จัดว่า

จำเลยนำสินค้าประเภทกากกึ่งจากประเทศพม่าเข้ามาในราชอาณาจักรจำเลยชำระอากรในประเภทพิกัด ๒๓๐๑.๒๐ อัตราอากรร้อยละ ๑๐ แต่โจทก์เห็นว่าสินค้านี้ดังกล่าวอยู่ในประเภทพิกัด ๐๕๐๘.๐๐ อัตราอากรร้อยละ ๓๕

ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ กำหนดว่า “หินปะการังและสิ่งทีคล้ายกัน ที่ยังไม่ได้จัดทำหรือจัดทำอย่างง่าย ๆ...เปลือกของสัตว์น้ำประเภทโมลลัสก์ ครัสตาเซีย หรือเอคโคไนด์เรียม และลิ้นทะเลที่ยังไม่ได้จัดทำหรือจัดทำอย่างง่าย ๆ แต่ไม่ได้ตัดเป็นรูปทรง รวมทั้งเศษผงดังกล่าว” และกำหนดสินค้าที่จัดอยู่ในประเภทที่จัดอยู่ในพิกัด ๒๓๐๑.๒๐ ว่า “ปลาหรือสัตว์น้ำจำพวกครัสตาเซีย โมลลัสก์ สัตว์น้ำที่ไม่มีกระดูกสันหลังอื่น ๆ ที่ป่น ที่ทำเป็นเพลเลต”

สินค้าสัตว์น้ำจำพวกโมลลัสก์ ครัสตาเซีย หรือเอคโคไนด์เรียมที่จัดอยู่ในประเภทพิกัด ๐๕๐๘.๐๐ นั้นจำกัดว่าเป็นเปลือกของสัตว์น้ำจำพวกดังกล่าวรวมทั้งผงและเศษของสิ่งดังกล่าวที่ยังไม่ได้จัดทำหรือจัดทำอย่างง่าย ๆ ส่วนสินค้าสัตว์น้ำจำพวกเดียวกันที่จัดอยู่ในประเภทพิกัด ๒๓๐๑.๒๐ ไม่ได้จำกัดว่าเป็นเฉพาะเปลือก แต่กำหนดลักษณะว่าได้ป่นหรือทำเป็นเพลเลตเมื่อสินค้าพิพาทเป็นกากกึ่งประกอบด้วยหิว เปลือก หาง และอาจมีเศษเนื้อติดอยู่บ้าง ที่เหลือจากการนำเอาเนื้อกึ่งไปใช้ประโยชน์อย่างอื่นแล้ว มีลักษณะป่นเป็นผง จึงจัดอยู่ในประเภทพิกัด ๒๓๐๑.๒๐ ตามวิธีการตีความที่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ภาค ๑ หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร หลักเกณฑ์ ข้อ ๓ (ก) กำหนดไว้ว่า ของที่อาจ

จำแนกประเภทได้ตั้งแต่สองประเภทขึ้นไป ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของไว้โดยเฉพาะและประเภทอื่นระบุไว้อย่างกว้าง ๆ ให้จัดของนั้นเข้าประเภทที่ระบุไว้โดยเฉพาะที่จำเลยสำแดงประเภทพิกัด ๒๓๐๑.๒๐ ในใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่นำเข้าสินค้ารายพิพาทถูกต้องแล้ว

วินัส นิมิตรกุล / ย่อ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๗๘/๒๕๔๘**

บริษัทไทยโพล่า จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๘) มาตรา ๕๐  
มาตรา ๗๙ วรรคสาม (๑)

ในการประกอบกิจการของโจทก์ โจทก์ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าขายปลีกโดยหักส่วนลดในทันที และส่งมอบกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้ลูกค้าไปและลูกค้าของโจทก์จะต้องชำระราคาตามเวลาที่โจทก์กำหนดมิใช่เมื่อขายสินค้าได้แล้ว จึงเป็นการซื้อขายตามธรรมดา ส่วนลดที่โจทก์ให้แก่ลูกค้าขายปลีกหรือผู้จำหน่ายอิสระจึงเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจตามมาตรา ๔๐ (๘) มิใช่เงินได้ที่ได้รับจากการรับทำงานให้โจทก์ตามมาตรา ๔๐ (๒) โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๕๐ แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนลดที่โจทก์ลดให้แก่ลูกค้าของโจทก์ดังกล่าวเป็นส่วนลดตามปกติในทางการค้า จึงไม่ถือว่าเป็นมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๙ วรรคสาม (๑) การที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มโดยหักส่วนลดออกจากราคาสินค้าจึงถูกต้องแล้ว

สุธรรม อุธิชัยนิก / ย่อ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๕๗๓/๒๕๕๔**

บริษัทโมบิลออยล์ไทยแลนด์ จำกัด โจทก์

กรุงเทพมหานคร จำเลย

พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มาตรา ๖,๑๘

โจทก์เช่าที่ดินจากบริษัท บ. เป็นเวลา ๒๐ ปี คิดเป็นค่าเช่าที่ดินในปีแรกอัตราตารางเมตรละ ๑๐๒.๔๑ บาท ต่อเดือน หลังจากนั้นโจทก์ปลูกสร้างอาคารต่าง ๆ ลงในพื้นที่เพื่อใช้เป็นสถานีสาน้ำมันที่ปะยาง ที่ขายของ ทำลานจอดรถและอื่น ๆ แล้วโจทก์ทำสัญญาให้บริษัท ว.เป็นผู้ประกอบการสถานีสาน้ำมันโดยโจทก์ได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าใช้สิทธิ การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยนำค่าเช่าที่ดินดังกล่าวมาเป็นเกณฑ์หรือเป็นฐานในการคำนวณหรือกำหนดค่ารายปีนั้นสามารถกระทำได้ เพราะที่ดินเปล่านั้นถือว่าเป็นทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ใน พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๖ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า ทรัพย์สินหมายถึงที่ดินซึ่งให้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ด้วย และการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยกำหนดค่ารายปีแยกรายการทรัพย์สิน ๔ รายการโดยคิดเพิ่มจากค่าเช่าที่ดินพิพาท ตารางเมตรละ ๑๐๒.๔๑ บาทต่อเดือนในแต่ละรายการเพียงเล็กน้อย เช่น ลานจอดรถพื้นคอนกรีต กำหนดตารางเมตรละ ๑๐๕ บาทต่อเดือน ดึงซูปเปอร์มาร์เก็ตและเฟิงคลุมหัวจ่ายน้ำมันกำหนดตารางเมตรละ ๑๒๐ บาทต่อเดือน ดึงห้องผู้จัดการกำหนดตารางเมตรละ ๑๑๕ บาทต่อเดือน ฯลฯ ซึ่งโดยปกติเมื่อเช่าที่ดินเปล่ามาพัฒนาแล้วปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ย่อมทำให้ที่ดินที่เช่ามีค่าแห่งที่ดินเพิ่มขึ้นและเมื่อรวมถึงมูลค่าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ แล้วทำให้มีมูลค่าเพิ่มขึ้นอีก ย่อมทำให้ทรัพย์สินโดยรวมแล้วสมควรให้เช่าได้ในอัตราที่สูงกว่าค่าเช่าที่ดินเปล่าอย่างแน่นอนอีกทั้งโจทก์เพิ่งเช่าที่ดินจากบุคคลอื่นได้ไม่กี่ปี เป็นทำเลที่ดี อัตราค่าเช่าตก

ตารางเมตรละ ๑๐๒.๔๑ บาทเป็นกรณีมีต้นทุนแน่นอน หลังจากโจทก์พัฒนาแล้วก็ย่อมมีต้นทุนเพิ่มมากขึ้น หากกำหนดอัตราค่าเช่าสถานีสาน้ำมันที่ต่ำกว่าอัตราค่าเช่าที่ดินเดิมแล้วก็จะขัดกับการประกอบธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไปเพื่อหากำไร พนักงานเจ้าหน้าที่จึงต้องคำนวณจากสภาพโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างรวมตลอดถึงค่าที่ดินโดยคำนึงถึงมูลค่าทรัพย์สินและการใช้ประโยชน์จนกำหนดอัตราที่เหมาะสมที่สมควรให้เช่าได้ซึ่งตัวเลขดังกล่าวก็สูงกว่าค่าเช่าที่ดินเพียงเล็กน้อย นับว่าเป็นค่ารายปีที่เหมาะสมและเป็นธรรมกับโจทก์แล้ว การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่จำเลยและค่าชี้ขาดของผู้ว่าราชการจำเลยจึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย

ส่วนค่าตอบแทนตามสัญญาให้ใช้สิทธินั้น เป็นการคิดค่าตอบแทนโดยกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงค่าตอบแทนขึ้นอยู่กับจำนวนปริมาณน้ำมันที่ขายได้ ซึ่งย่อมไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้ประกอบการ มิได้คำนึงถึงทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการว่าควรจะให้เช่าได้ในราคาเท่าใดทั้งโจทก์ยังได้รับประโยชน์อื่นนอกเหนือจากค่าใช้สิทธิ จึงไม่อาจถือได้ว่าค่าใช้สิทธิดังกล่าวเป็นค่าเช่าที่จะนำมาคำนวณเป็นรายปี

*ปรีชา บุญโรจน์ทศ / ย่อ*

**หมายเหตุ**

คดีนี้ โจทก์นำสืบเปรียบเทียบค่ารายปีกับสถานีสาน้ำมันอื่นที่อยู่ใกล้เคียงกับสถานีสาน้ำมันของโจทก์ ซึ่งจำเลยคิดค่ารายปีต่ำกว่าค่ารายปีที่คิดจากโจทก์มาก เช่น ลานจอดรถ ตารางเมตรละ ๖.๐๕ บาท แต่คิดจากโจทก์ตารางเมตรละ ๑๐๕ บาท ซึ่งโจทก์เห็นว่าโจทก์ไม่ได้รับความเป็นธรรม

การหาค่ารายปี นั้น ตามมาตรา ๔ วรรคสอง บัญญัติว่า "ค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ" แต่กรณีของโจทก์เป็นกรณีที่ไม่มีค่าเช่า จึงต้องหาค่ารายปี ตามมาตรา ๔ วรรค ๓ คือ

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินค่ารายปี โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ซึ่งปกติพนักงานเจ้าหน้าที่จะนำเทียบกับโรงเรียนที่มีลักษณะใกล้เคียงกันและตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน แล้วจึงกำหนดค่ารายปีให้ใกล้เคียงกับโรงเรียนที่น่าเทียบ

สำหรับกรณีสถานีบริการน้ำมันของโจทก์นี้ พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดค่ารายปีโดยนำอัตราค่าเช่าที่ดิน มาเป็นฐานในการกำหนดค่ารายปี ซึ่งหากมองดูผิวเผินแล้วน่าจะถูกต้อง แต่การที่มีสถานีบริการน้ำมันอื่นที่อยู่ในบริเวณใกล้เคียงกันมีอัตราค่าเช่าแตกต่างกันมากกว่า ๑๐ เท่า นั้น แสดงให้เห็นว่าอัตราค่าเช่ารายปีของสถานีบริการน้ำมันอื่นต่ำเกินไป หรืออัตราค่ารายปีของสถานีบริการน้ำมันของโจทก์สูงเกินไป

หากฟังว่าอัตราค่ารายปีของสถานีบริการน้ำมันอื่นต่ำเกินไป พนักงานเจ้าหน้าที่ก็คงต้องดำเนินการกำหนดค่ารายปีของสถานีบริการน้ำมันอื่นขึ้นใหม่ ให้สูงขึ้น

หากฟังว่าอัตราค่ารายปีของสถานีบริการของโจทก์สูงเกินไปนั้น ก็ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงในสำนวนว่าเพราะเหตุใดโจทก์จึงตกลงเช่าที่ดินในราคาที่สูงกว่าราคาตลาด

สำหรับในทางธุรกิจแล้ว ก็เป็นไปได้ที่โจทก์ต้องการขยายสถานีบริการมาเพื่อแข่งขันกับสถานีบริการของผู้ประกอบการรายอื่น โดยที่โจทก์ยินยอมรับภาระค่าใช้จ่ายที่สูงกว่าราคาตลาด ซึ่งผลประโยชน์ของสถานีบริการน้ำมันพิพาทอาจจะขาดทุนจำนวนมากก็ได้ แต่เนื่องจากเหตุผลในทางธุรกิจแล้วโจทก์สามารถยอมรับได้ และต้องนำกำไรจากการประกอบกิจการส่วนอื่นมาชดเชยก็ได้

หากพิจารณามาตรา ๔ วรรคสอง จะเห็นได้ว่า ค่ารายปีหมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ดังนั้นหากค่าเช่าที่ดินที่โจทก์เช่ามา เป็นค่าเช่าที่สูงเกินสมควรที่จะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องกำหนดค่ารายปีให้ลดลงตามราคาที่เหมาะสมให้เช่าได้ แต่กรณี

สถานีบริการน้ำมันของโจทก์ ไม่มีข้อเท็จจริงว่าโจทก์เช่าที่ดินมาในราคาที่สูงเกินสมควร การที่ศาลภาษีอากรกลางและศาลฎีกาพิพากษาว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ถูกต้องจึงเป็นการพิพากษาคดีที่ถูกต้องตามหลักกฎหมายแล้ว

### สุวัฒน์ ไวยทัศนีย์

#### คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๕๗๖/๒๕๔๔

มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ

โจทก์

องค์การบริหารส่วนตำบลบางเสาธง

กับพวก

จำเลย

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๕๗๕  
มาตรา ๙(๓)

โจทก์เป็นนิติบุคคลตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติสถาบันการศึกษาเอกชน พ.ศ. ๒๕๒๒ เป็นสถาบันการศึกษาที่ได้รับยกเว้นภาษีและดำเนินการบริหารงานโดยมูลนิธิ คณะเซนต์คาเบรียลแห่งประเทศไทย

โจทก์ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากเป็นโรงเรียนสาธารณะที่มีได้มุ่งแสวงหากำไรส่วนบุคคลหรือไม่ตามมาตรา ๙(๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนที่ดิน พ.ศ. ๒๕๗๕ นั้น โรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการศึกษาเท่านั้นที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่าการได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องประกอบด้วยเงื่อนไข ๒ ประการ คือ ต้องเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคลและต้องใช้ทรัพย์สินนั้นในการศึกษาโดยเฉพาะเท่านั้น กรณีของโจทก์ปรากฏว่า โจทก์มีกำไรจากการดำเนินกิจการมหาวิทยาลัยอัสสัมชัญเพิ่มสูงขึ้นทุกปี งบรายได้และค่าใช้จ่ายรวมของโจทก์พบว่า ในปี ๒๕๔๕ โจทก์มีรายได้สูงกว่ารายจ่าย ๗๐๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท

ซึ่งสูงกว่าปี ๒๕๕๔ ถึง ๓๐๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท แสดงให้เห็นว่าเป็นกิจการเพื่อแสวงหาผลกำไรส่วนบุคคลมากกว่าที่จะเป็นกิจการเพื่อสาธารณะ เพราะถ้าเป็นกิจการเพื่อสาธารณะแล้วก็ไม่ควรแสวงหากำไรมากมายถึงขนาดนั้น อีกทั้งโจทก์ใช้สถานที่ดังกล่าวแสวงหารายได้นอกเหนือจากการศึกษาโดยนำเอาอาคารสถานที่ไปให้บุคคลภายนอกเช่าทำเป็นศูนย์การค้า มีร้านอาหาร ร้านเสริมสวย ร้านแว่นตา ร้ายถ่ายรูปธนาคาร ที่ทำการไปรษณีย์ ซึ่งเห็นได้ว่าอาคารของโจทก์มิได้ใช้เพื่อการศึกษาเพียงอย่างเดียว ฟังได้ว่ากิจการของโจทก์เป็นกิจการเพื่อแสวงหาผลกำไรส่วนบุคคล และมีได้ใช้เพื่อการศึกษาเท่านั้น จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินตามมาตรา ๙(๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. ๒๕๓๕ ในส่วนของการประเมินนั้น ตามเอกสารที่เป็นรายละเอียดการประเมินภาษีโรงเรียนและที่ดิน จำเลยที่ ๑

ได้ประเมินค่ารายปีโดยคิดคำนวณจากค่าเช่าเฉลี่ยจากอัตราที่โจทก์ให้เช่าพื้นที่ ประกอบกับราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรที่กำหนดขึ้นตามหนังสือแนะนำของกระทรวงมหาดไทย จึงได้คิดค่ารายปีตามแบบ ภ.ร.ด. ๒ เลขที่ ๕๗๒/๒๕๕๕ เป็นค่ารายปี ๒๘,๒๙๕,๕๗๒ บาท และตาม ภ.ร.ด. ๒ เลขที่ ๕๗๓/๒๕๕๕ เป็นค่ารายปี ๕๑,๑๘๘,๖๘๘ บาท แต่จำเลยที่ ๑ กำหนดลดค่ารายปีลงให้โจทก์อีก ทั้งนี้ ตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินของสถานการศึกษาเอกชนอันเป็นประโยชน์แก่โจทก์โดยลดค่ารายปีเหลือค่ารายปีเป็น ๒๔,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นค่าภาษี ๓,๐๐๐,๐๐๐ บาท และค่ารายปี ๕๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท ค่าภาษี ๖,๐๐๐,๐๐๐ บาท ตามลำดับ เป็นการจัดเก็บภาษีด้วยความเป็นธรรม การประเมินของเจ้าพนักงานและคำชี้ขาดจึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว/

สุภัตรา อนันตพงศ์ / ยอ

พิมพ์ที่โรงพิมพ์สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ถนนสามเสน เขตดุสิต กทม. ๑๐๓๐๐ โทร. ๐ ๒๒๔๓ ๐๖๑๑ โทรสาร ๐ ๒๒๔๓ ๑๘๒๐

นางสาวสุดาวดี แสงสุริย์ฉาย ผู้พิมพ์ผู้โฆษณา พ.ศ. ๒๕๕๙



**ธนาคารอาคารสงเคราะห์**

**GOVERNMENT HOUSING BANK**

**ขอแสดงความยินดี  
เนื่องในโอกาส**

**ครบรอบ 20 ปี**

**ศาลาภาษีอากรกลาง**



**ศาลภาษีอากรกลาง**  
CENTRAL TAX COURT