ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560[1]

ศรัณย์ นาคะ[2]

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา หลักการ แนวคิดและความสำคัญของการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการและแนวความคิดในการใช้มาตรการบังคับทางแพ่งของกฎหมายภาษีสรรพสามิต อันมีจุดประสงค์เพื่อกำกับหรือบางกรณีเป็นการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวด้วยการจัดเก็บภาษีปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เพื่อให้กฎหมายมีสภาพบังคับ มีประสิทธิภาพ มีความชัดเจน แน่นอนไม่เกิดการตีความข้อกฎหมายได้ ซึ่งประชาชนทุกคนต้องได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน แต่ในทางปฏิบัติ พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตไม่อาจที่จะปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมกันได้ เช่น ปัญหาในการกำหนดโทษทางภาษี ที่ไม่กำหนดโทษในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ ไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษีได้ตามมาตรา 86(3)แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 อันส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ล้าช้า การบังคับจัดเก็บภาษีจึงขาดประสิทธิภาพเท่าที่ควรจะเป็นหรือการจัดทำเอกสารหลักฐานของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 87 ที่ยังคงขัดต่อหลักการจัดทำพยานหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ เป็นผลให้พยานหลักฐานนั้น อาจถูกคัดค้านในความชอบด้วยกฎหมายในภายหลังได้ ดังที่กล่าวทำให้กฎหมายภาษีสรรพสามิตขาดสภาพบังคับของกฎหมายในการบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน เพื่อนำเม็ดเงินค่าภาษีไปใช้เพื่อพัฒนาประเทศชาติต่อไป จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ที่เกี่ยวข้องกับอำนาจในการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ ยังมีปัญหาในความไม่ชัดเจนและครอบคลุมที่เพียงพอในหลายประการ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

---

[1] บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์วินัฏฐา แสงสุขและคณะกรรมการผู้สอบ คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์รติชัย รถทองและรองศาสตราจารย์ปภาศรี บัวสวรรค์

[2] นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต(ส่วนกลาง)คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

สภาพปัญหาประการแรก กล่าวคือ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 86(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมปฏิบัติตามหนังสือเรียก คำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษีได้ กำหนดอยู่ในเหตุที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจในการประเมินภาษี เรียกเบี้ยปรับ และ เงินเพิ่มตามมาตรา 86 แต่กลับไม่มีการกำหนดบทลงโทษเบี้ยปรับไว้ในมาตรา 140 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ที่เป็นบทมาตราให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการเรียกเบี้ยปรับ อันถือเป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งเพื่อให้กฎหมายเกิดสภาพบังคับ โดยให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการเรียกเบี้ยปรับจากผู้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดหน้าที่เอาไว้ เช่นอย่างกรณีที่ผู้เสียภาษีฝ่าฝืนตามมาตรา 86(1)(2) และ (4) ที่มีกำหนดโทษทางแพ่งไว้ในมาตรา 140 เพื่อเรียกเบี้ยปรับจากเหตุฝ่าฝืนดังกล่าว เมื่อนำกรณีเช่นเดียวกันไปเปรียบเทียบกับ ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 แล้วนั้นจะเห็นได้ว่า ในประมวลรัษฎากรนั้นมีการกำหนดการลงโทษจากการไม่ตอบคำถามไว้ถือให้เป็นเหตุต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ในส่วนของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 บัญญัติไว้ในมาตรา 203 ว่า “ผู้ใดแจ้งข้อความ ให้ถ้อยคำ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือไม่ตอบคำถามของพนักงานศุลกากรตามที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้ตอบ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ โดยกำหนดเป็นโทษทางอาญา” และในต่างประเทศ เช่น ประเทศสิงคโปร์จะมีทั้งบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา สำหรับกรณีดังกล่าวถือเป็นเรื่องสำคัญ ประกอบกับมาตรา 90 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 มิได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีตามมาตรา 86(3)ไว้ กฎหมายจึงขาดความชัดเจนและสภาพบังคับ ซึ่งอาจส่งผลให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่มีประสิทธิภาพ

สภาพปัญหาปัญหาประการที่สอง เป็นเรื่องของการเรียกเงินเพิ่มที่เกิดจากการไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย จากกรณีตามมาตรา 86(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ที่มิได้กำหนดอำนาจให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถเรียกเงินเพิ่มตามมาตรา 141 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560ไว้ ดังเช่นในมาตรา 86(1)และ(2) ที่ต้องเสียเงินเพิ่มอีก ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ซึ่งเงินเพิ่มนั้นถือเป็นมาตรการการลงโทษทางแพ่ง (Civil Penalty) ชนิดหนึ่งเช่นเดียวกับเบี้ยปรับ โดยเป็นมาตรการทางเลือกในการบังคับใช้กฎหมายซึ่งมีลักษณะผสมระหว่างกฎหมายอาญาและกฎหมายแพ่ง จะมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงโทษผู้กระทำความผิดเช่นเดียวกับโทษทางอาญา คือ มีลักษณะเป็นผลร้ายซึ่งผู้กระทำ

ความผิดได้รับเป็นการตอบแทนเนื่องจากการฝ่าฝืนต่อกฎหมาย อันเปรียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดในระหว่างผิดนัดโดยให้ถือว่ารัฐเป็นผู้ได้รับผลร้ายจากการกระทำที่เป็นเหตุให้สามารถเรียกเงินเพิ่มได้นั้นเอง โดยกำหนดให้อัตราเงินเพิ่มเป็นอัตราร้อยละ และเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นเรื่อยๆตามระยะเวลาที่ชำระล้าช้าจนกว่าจะชำระจนเสร็จสิ้น เมื่อในมาตรา 141 มิได้กำหนดถึงการฝ่าฝืนตามมาตรา 86(3) เอาไว้แล้ว ทำให้ขัดต่อหลักการของกฎหมายภาษีที่ต้องมีความรวดเร็วในการจัดเก็บภาษี

สภาพปัญหาประการที่สาม เป็นปัญหาที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 86 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 อันเป็นเรื่องที่กำหนดความรับผิดเกี่ยวกับสินค้าขาดจากบัญชีหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชีตามมาตรา 25 หรือ มาตรา 48 กล่าวคือ กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม (มาตรา 25) และ ผู้เป็นเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน (มาตรา 48) เป็นผู้ต้องรับผิดจากการที่สินค้า หรือ วัตถุดิบขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าของตนเสมือนเป็นกฎหมายปิดปากมิให้ปัดความรับผิดว่าตนมิได้มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือ มีส่วนได้เสียในสิ่งที่ขาดหายไปจากสถานที่ที่ตนรับผิดชอบ จึงมีความแตกต่างจากสามอนุมาตราก่อนหน้า ตามมาตรา 86(1)(2) และ (3) ที่เป็นความผิดอันเกิดขึ้นจากการกระทำของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นการเฉพาะตัว มิได้เกี่ยวข้องจากการกระทำของบุคคลอื่นอันเป็นเหตุให้ถูกประเมินภาษีตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 86 (4) ที่กฎหมายกำหนดเป็นความผิดสำหรับผู้รับฝากสินค้า หรือ ผู้ประกอบโรงอุตสาหกรรม เนื่องมาจากไม่อาจที่จะทราบเหตุการหายดังกล่าวได้ จึงต้องกำหนดตัวผู้รับผิดเพื่อป้องกันการเลี่ยงภ๊าที่อาจเกิดขึ้นได้จากสินค้า หรือ วัตถุดิบขาดไปจากบัญชี ทั้งนี้ในปัญหาประการที่สามนี้ประกอบด้วยประเด็นปัญหา 3 ประการ กล่าวคือ

1. การที่กฎหมายภาษีสรรพสามิตมิได้กำหนดถึงคำนิยามคำว่า “วัตถุดิบอันเป็นสาระสำคัญ” เอาไว้ ทำให้เกิดการตีความต่างๆที่เป็นผลให้รัฐเสียเปรียบ ขาดรายได้จากการหลีกเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุตามมาตรา 86(4) เช่น กรณีสินค้าประเภทล้อรถยนต์ ตามตอนที่ 6 บัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ได้ขาดหายไปจากบัญชีคุมสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามมาตรา 25 อันถือเป็นกรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าที่ผู้เป็นเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนต้องรับผิดจากการขาดไปของสินค้านั้นๆ พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องนำราคาของสินค้าประเภทล้อรถยนต์นั้นมาเป็นฐานในการประเมินภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ผู้เป็นเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์จำต้องแจ้งราคาแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามราคาสินค้าที่แท้จริง

แต่กลับนำราคาสินค้าที่มีคุณภาพและราคาที่ต่ำกว่ามากแจ้งแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ อันถือเป็นการเลี่ยงภาษีที่พนักงานไม่อาจจะทราบได้ว่าราคาสินค้าที่แท้ตริงเป็นจำนวนเท่าไหร่

ทั้งนี้ ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ เห็นว่ากฎหมายภาษีสรรพสามิตมิได้กำหนดถึงคำนิยามคำว่า “วัตถุดิบอันเป็นสาระสำคัญ” อันก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนส่งผลถึงการเลี่ยงภาษี ทั้งไม่อาจที่จะนำหลักส่วนควบ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับโดยอนุโลมได้ เนื่องจากสินค้าตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตเป็นสินค้าที่มีความเป็นเอกเทศในตัวเองมิต้องประกอบ หรือ รวมเข้ากับทรัพย์สิ่งใด ทั้งสินค้านั้นสามารถที่เคลื่อนที่ได้ มิได้ยึดโยงถึงขั้นต้องทำลาย ทำให้บุบสลายหรือแปลงสภาพให้ผิดแปลกไปเพื่อแยกทรัพย์นั้นออกจากกันตามหลักของส่วนควบ

2. ตามมาตรา 86(4) มีการกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถเรียกเงินเพิ่มได้ตามมาตรา 25 และมาตรา 48 แต่สองบทมาตราที่กล่าวนั้นมิได้กำหนดถึงอัตราของเงินเพิ่มเอาไว้เช่นอย่างในมาตรา 141 ที่กำหนดอัตราไว้ที่ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือ เศษของเดือน การที่กฎหมายมิได้กำหนดอัตราไว้ทั้งมิอาจจะอนุมานโดยถือว่าเป็นการเรียกเงินเพิ่มเช่นเดียวกันได้ เนื่องจากกฎหมายภาษีสรรพสามิตเป็นกฎหมายมหาชนจำต้องตีความอย่างเคร่งครัด เมื่อมิได้กำหนดเอาไว้จึงต้องกลับไปใช้บททั่วไปตามกฎหมายแพ่งในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ซึ่งส่งผลเสียต่อการจัดเก็บภาษีอันเป็นรายได้ของรัฐ เพราะ เงินเพิ่มอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 141 นั้น เทียบได้กับอัตราร้อยละ 18 ต่อปี ซึ่งถือมีความแตกต่างกับอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีอย่างมาก จึงสมควรที่ต้องกำหนด บัญญัติให้มีความชัดแจ้งในอัตราของเงินเพิ่มเพื่อป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นกับรัฐได้ และเพื่อประโยชน์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีที่ไม่ต้องตีความจากความไม่ชัดเจนของข้อกฎหมายทั้งไม่ต้องอาศัยการตีความจากศาล อันแสดงถึงสภาพบังคับของกฎหมายที่ขาดไป และ

3. การจัดเก็บภาษีอาจเกิดการพลาดพลั้ง หรือ เข้าใจผิดคิดว่าตนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต ซึ่งมาตรา 113 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ได้กำหนดให้รัฐคืนเงินจำนวนดังกล่าวแก่ผู้ชำระภาษีโดยที่ตนมิได้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติ แต่การชำระค่าภาษีนั้นเกิดจากเจตนาที่สุจริต ในฐานะผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดี ซึ่งเดิมตามมาตรา 110 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 กำหนดให้การคืนเงินจากกรณีเช่นนี้ต้องให้ดอกเบี้ยโดยคำนวณจากจำนวนเงินที่คืนนั้นแก่ผู้เสียภาษีเพื่อเป็นการเยียวยาและเป็นหลักประกันให้แก่ผู้ปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีที่ดีอันมีผลเป็นการจูงใจแก่ผู้เสียภาษีและมีผลต่อกระบวนการบริหาร

การจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 มาตรา 116 มิได้กำหนดให้ดอกเบี้ยสำหรับกรณีตามมาตรา 113 เอาไว้ในมาตรา 116 ที่กำหนดให้ดอกเบี้ยไว้แค่กรณีตามมาตรา 114 และ 115 อันเป็นความผิดพลาดที่เกิดจากการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมาย อันเป็นการขัดต่อหลัก Accountability ที่รัฐต้องมีมาตรการเยียวยาแก่ผู้อยู่ภายใต้อำนาจรัฐ ซึ่งโดยเหตุผลที่มีการแก้ไขกฎหมายในเรื่องการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้เสียภาษีก็เนื่องมาจากรัฐต้องการที่จะปิดช่องจากการทุจริต จากการได้รับดอกเบี้ยเงินคืนที่มีอัตราที่ ร้อยละ 7.5 ต่อปีซึ่งมากกว่าดอกเบี้ยเงินฝากของธนาคาร หรือ สถาบันการเงินต่างๆ แต่การป้องกันนั้นอาจเป็นผลเสียต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีมากเสียยิ่งกว่าผลเสียที่เกิดจากการทุจริตดอกเบี้ยเงินคืน

สภาพปัญหาประการที่สี่ เป็นสภาพปัญหาที่เกี่ยวด้วยการประเมินภาษีตามหลักฐานหรือแบบที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอยู่หรือตามที่พิจารณาว่าถูกต้อง ตามมาตรา 87 (1) แห่ง พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 อันเป็นบทสันนิษฐานเด็ดขาดตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าถูกต้อง โดยมาจากหลักการที่ว่าการประเมินภาษีก็เป็นไปเพื่อความถูกต้องภายในกรอบของหลักการจัดเก็บภาษี (ภาษีเพื่อการบริโภค) โดยไม่อาจกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกินไปกว่าขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ กล่าวคือ การดำเนินการ อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษี ตรวจสอบ ไต่สวน วัดผล ประเมินผลและประเมินคุณค่าของการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรให้มีความถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ อันอำนาจหน้าที่ในการประเมินต้องควบคู่ไปกับความถูกต้อง ครบถ้วนมิใช่เกิดจากการประมาณการของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรณีประเมินภาษี

การที่กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานตามมาตรา 87(1) ก็เพื่อความสะดวก รวดเร็ว แต่มิได้คำนึงถึงความชอบด้วยกฎหมายของพยานหลักฐาน เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 59/2561 ที่ผู้ประกอบกิจการสถานบริการมิได้ยื่นแบบรายการ ชำระภาษีและจดทะเบียนตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต เนื่องมาจากเป็นสถานบริการที่อยู่ในอำนาจการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพสามิตนอกจากกรมสรรพากร ปรากฏเหตุต่อมา สถานบริการดังกล่าวเกิดไฟไหม้จนไม่เหลือพยานหลักฐานใดๆให้พนักงานเจ้าหน้าที่นำไปพิจารณาเพื่อประเมินภาษีสรรพสามิต พนักงานเจ้าหน้าที่จึงจำต้องนำแบบรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) มาเป็นเอกสารหลักฐานเพื่อการประเมินภาษีตามกฎหมาย การจัดทำพยานเอกสารข้างต้นถือว่ามิชอบด้วยรัฐธรรมนูญ กฎหมายปกครอง รวมถึงต้องกับหลักตัดพยานหลักฐานของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ประกอบกับมีหลักการจัดทำพยานหลักฐานของประเทศสหรัฐอเมริกาในคดี Silverstone Lumber ที่เจ้าพนักงานกระทำไม่ชอบ

ในการได้มาซึ่งพยานหลักฐาน ที่ศาลไม่รับไว้พิจารณาทั้งให้คืนหลักฐานทั้งหมดแก่ผู้เสียหาย อันเป็นการยืนยันในหลักการจัดทำพยานหลักฐานของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานให้มีความชอบด้วยกฎหมาย โดยมิอาจถูกคัดค้านจากการกระทำที่ขัดต่อหลักปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

จากการศึกษา ค้นคว้ากฎหมายที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาการเรียกเบี้ยปรับจากการกระทำความผิดตามมาตรา 86(3) กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือไม่แสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี โดยมาตรา 140 มิได้กำหนดให้เรียกเบี้ยปรับในกรณีดังกล่าว จึงก่อให้เกิดความไม่ชัดเจน ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี เนื่องจากไม่สอดคล้องกับมาตรา 86 ในตอนต้น ซึ่งกำหนดให้มีการเรียกเบี้ยปรับในกรณีดังกล่าวได้ โดยผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเป็นมาตรา 140 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ว่า “(4) ในกรณีผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ ไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ไม่สามารถแสดงหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภาษี” และ ปัญหาเรื่องระยะเวลาในการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่จากกรณีที่ผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ ไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ไม่สามารถแสดงหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภาษี ตามมาตรา 86(3) ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 90 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เพื่อให้เกิดความชัดเจน เป็น “(3) สิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี ในกรณีที่ไม่มีการยื่นแบบรายการภาษีหรือมีการยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี หรือกรณีผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ ไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ไม่สามารถแสดงหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภาษี”

2. มิได้มีการกำหนดเงินเพิ่มจากการกระทำความผิดตามมาตรา 86(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เพื่อให้เกิดมาตรการบังคับทางแพ่งของกฎหมายภาษีควรแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรา 141 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เป็น “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย และในกรณีผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ ไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ไม่สามารถแสดงหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภาษี ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น”

3. ปัญหานิยามศัพท์คำว่า “วัตถุดิบอันเป็นสาระสำคัญ” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมบทนิยามศัพท์ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ให้มีความชัดเจนเพื่อใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าวัตถุดิบหรือสินค้าแบบใดถือเป็นสาระสำคัญในการผลิตสินค้า ผู้ศึกษาจึงเสนอแนะว่าควรเพิ่มเติม ซึ่งเดิมมิได้มีการกำหนดคำนิยามศัพท์ไว้แต่อย่างใด โดยแก้ไขเป็น คำว่า “วัตถุดิบอันเป็นสาระสำคัญ” หมายความว่า สิ่งของหรือสินค้าซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิตที่เป็นวัตถุดิบหลักหรือส่วนใหญ่ที่นำไปใช้เพื่อผสมและหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด” และปัญหาการเรียกอัตราเงินเพิ่มตามมาตรา 86(4) เพื่อให้เป็นมาตรการลงโทษในทางแพ่ง ควรแก้ไขมาตรา 141 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ซึ่งได้แก้ไขตามประเด็นที่สองแล้วนั้น ควรเพิ่มเติมประเด็นที่สามเป็นว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย และในกรณีผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ ไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ไม่สามารถแสดงหลักฐานเกี่ยวกับการคำนวณภาษี และ ในกรณีที่สินค้าหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าตามมาตรา 25 หรือ มาตรา 48 ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้น” และประการสุดท้ายเป็นเรื่องการกำหนดให้ดอกเบี้ยเงินคืนแก่ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 113 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีไปโดยสุจริต ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 116 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เป็น“ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา 86 แล้ว ปรากฏว่าต้องมีการคืนเงินภาษีตามมาตรา 113 มาตรา 114 หรือ มาตรา 115 แล้วแต่กรณี ให้ผู้ที่ได้รับเงินคืนภาษีมีสิทธิ

ได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีโดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

4. ปัญหาการประเมินภาษีตามหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าถูกต้อง เมื่อมิได้มีการยื่นแบบรายการภาษีตามมาตรา 87(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เพื่อไม่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม จึงควรแก้ไขมาตรา 87(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เป็น “(1) จัดทำรายการลงในแบบรายการภาษีตามหลักฐาน เมื่อมิได้มีการยื่นแบบรายการภาษี ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพสามิต”

บรรณานุกรม

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร:ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหาคร:บริษัทพรีเมียร์ โปร จำกัด, 2554.

สุทัศน์ เศรษฐ์บุญสร้าง. คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2558.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. หลักการทั่วไปกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส.สยามเพรสแมเนจเม้น จำกัด, 2556.

บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักพื้นฐานของสิทธิ เสรีภาพ และศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐ ธรรมนูญใหม่ กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543.

อมร จันทรสมบูรณ์. เอกสารประกอบการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 17. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2546.

ชลธาร วิศรุตวงศ์. “รายงานการประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต” ณ เมือง บรัสเซล ประเทศเบลเยียม, 2555.

มานิตย์ จุมปา. คำอธิบายกฎหมายปกครองว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551.

ประภาส คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.