

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร
กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

กรมสรรพสามิตได้มีหนังสือ ด่วนมาก ที่ กค ๐๖๐๓/๙๖๐๖ ลงวันที่ ๒๒ พฤษภาคม ๒๕๕๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า มาตรา ๘ (๑) แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้กำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าสำหรับสินค้าที่ผลิต ในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม และในกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ยึดถือกำหนดตามหลักเกณฑ์และ วิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายได้ประเมินภาษีผู้ประกอบการอุตสาหกรรม เครื่องดื่มจากใบกำกับภาษีขายซึ่งเป็นหลักฐานการซื้อขายสินค้าที่ได้ออกให้กับผู้ซื้อทอดแรกเป็นปกติ ทั่วไป โดยถือราคาที่ยึดถือตามใบกำกับภาษีขายเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม แต่ผู้ประกอบการ อุตสาหกรรมโต้แย้งว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่อาจถือราคาที่ยึดถือตามใบกำกับภาษีขายเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมได้ เนื่องจากธุรกรรมซื้อขายและการส่งมอบสินค้ามิได้เกิดขึ้น ณ โรงอุตสาหกรรม กล่าวคือ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขนส่งสินค้าจากโรงอุตสาหกรรมที่ใช้ในการผลิตสินค้าไปยัง คลังสินค้าซึ่งกระจายอยู่ในท้องที่ต่าง ๆ ทั่วราชอาณาจักร การขายดำเนินการโดยพนักงานขาย เป็นผู้ติดต่อเสนอขายสินค้าและรับคำสั่งซื้อจากผู้ซื้อ ซึ่งได้แก่ ห้างสรรพสินค้า ห้างโมเดิร์นเทรด ซูเปอร์มาร์เก็ต ร้านสะดวกซื้อ ร้านค้าปลีก ร้านค้าส่ง เป็นต้น แล้วจึงจัดส่งสินค้าและออกไปกำกับ ภาษีขายส่งมอบให้ ณ สถานประกอบการของผู้ซื้อ เมื่อธุรกรรมการซื้อขายและการส่งมอบสินค้า มิได้เกิดขึ้น ณ โรงอุตสาหกรรม จึงเป็นกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม และไม่อาจใช้ราคา ที่ปรากฏตามใบกำกับภาษีขายดังกล่าวเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมได้ ทำให้เกิดปัญหา การตีความกฎหมายในเรื่องฐานภาษีสรรพสามิตว่ากรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมหรือไม่ ซึ่งความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ตามบันทึกสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มิได้ให้ความเห็นในประเด็นนี้ไว้

กรมสรรพสามิตจึงขอหารือว่า หากธุรกรรมการซื้อขายและการส่งมอบสินค้าของ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตมิได้เกิดขึ้น ณ โรงอุตสาหกรรม การพิจารณา ฐานภาษีสรรพสามิตจะเป็นกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามมาตรา ๘ (๑) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพสามิต โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพสามิตและกรมสรรพากร) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว

ส่งพร้อมหนังสือ ด่วนมาก ที่ นร ๐๙๐๑/๑๖๔๕ ลงวันที่ ๑๔ กันยายน ๒๕๕๕ ซึ่งสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมจากคำชี้แจงของผู้แทนกรมสรรพสามิตว่า เนื่องจากได้มีผู้ประกอบการเครื่องดื่มรายหนึ่งคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต โดยในการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่นั้น พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการตรวจสอบและปรากฏว่าราคาที่แจ้งของผู้ประกอบการรายดังกล่าวต่ำกว่าราคาที่มีการขายจริงตามใบกำกับภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา ๗๙^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ทำการประเมินภาษีสรรพสามิตใหม่ให้ถูกต้องตามจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยพิจารณาราคาขายจากหลักฐานการซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษี ซึ่งผู้ประกอบการได้คัดค้านการประเมินภาษีต่ออธิบดีว่า การประเมินภาษีดังกล่าวของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ถูกต้อง เนื่องจากธุรกรรมการซื้อขายและการส่งมอบสินค้าในกรณีนี้มิได้เกิดขึ้น ณ โรงอุตสาหกรรม เพราะได้มีการส่งสินค้าที่ผลิตจากโรงงานไปยังคลังสินค้าต่าง ๆ ของผู้ประกอบการทั่วราชอาณาจักรก่อนการขายแก่ผู้ซื้อ และเมื่อมีการขายให้แก่ผู้ซื้อได้มีการออกใบกำกับภาษี ณ จุดที่มีการขายดังกล่าว ใบกำกับภาษีที่ออกจึงแสดงราคาขายซึ่งรวมค่าขนส่งและค่าบริหารจัดการไว้ด้วย จึงเป็นกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา ๘ (๑)^๒ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ และต้องใช้ราคาต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดตามหลักเกณฑ์ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๓ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) พิจารณาแล้วเห็นว่า ตามมาตรา ๘ (๑)^๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ ได้บัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเสียภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรไว้ กล่าวคือ ในกรณีทั่วไป มาตรา ๘ (๑) วรรคหนึ่ง บัญญัติให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม แต่ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมหรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา มาตรา ๘ (๑) วรรคสอง บัญญัติให้ถือราคาต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง นอกจากนี้ เพื่อประโยชน์

^๑ มาตรา ๗๙ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้เมื่อ

(๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(๒) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป

(๓) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี

(๔) มีกรณีตามมาตรา ๔๒

^๒ มาตรา ๘ ภายใต้อำนาจมาตรา ๑๑ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๑๒ วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าตาม (๑) (๒) และ (๓) โดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

(๑) ในกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

ในกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาต่ออธิบดีกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

ในการกำหนดมูลค่าของสินค้า มาตรา ๑๑๗^๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ ก็ได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตมอบหมาย เมื่อกรณีข้อหาข้อนี้ปรากฏข้อเท็จจริงตามหนังสือหรือของกรมสรรพสามิตและการชี้แจงข้อเท็จจริงของผู้แทนกรมสรรพสามิตว่า ผู้ประกอบการได้แจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามมาตรา ๑๑๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ แล้ว แต่เนื่องจากการซื้อขายสินค้าในกรณีนี้ไม่ได้เกิดขึ้น ณ โรงอุตสาหกรรม จึงเป็นกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามมาตรา ๘ (๑) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ ดังนั้น อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงมีอำนาจที่จะกำหนดราคาขายตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ออกตามมาตรา ๘ (๑) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ เพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตได้

(นายอัษฎพร จารุจินดา)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กันยายน ๒๕๕๕

^๔ มาตรา ๑๑๗ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้า ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามแบบที่อธิบดีกำหนดไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้านั้น

ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่ได้แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแจ้งราคาที่เปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคา